

PRÉCIS

de
FISCALITÉ

A large, light grey number '2' is centered on the page. The word 'de' is positioned inside the upper loop of the '2', and the word 'FISCALITÉ' is positioned across the middle of the '2'.

2013

À jour au 1^{er} janvier 2013

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

AVANT-PROPOS

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

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

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

Chaque tome est pourvu :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Toute observation ou suggestion concernant cet ouvrage peut être adressée :

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

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

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

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

PLAN DE L'OUVRAGE

TOME 1

N^{os}

Informations pratiques.

Liste des abréviations et sigles.

Livre I. — Fiscalité directe des personnes.

Sommaire.

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

Livre II. — Fiscalité directe des entreprises.

Sommaire.

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

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

Sommaire.

Généralités.

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

Table alphabétique.

TOME 2

Informations pratiques.**Liste des abréviations et sigles.****Livre IV. — Fiscalité immobilière et plus-values.**

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

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

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

Livre VI. — Impôts directs locaux.

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

Livre VII. — Réglementations communes.

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

Livre VIII. — **Affaires foncières.**

Sommaire.

1^{re} partie. — **Cadastre.**

Historique et missions du cadastre 8001

Documentation cadastrale 8010

Travaux topographiques 8080

Évaluations foncières 8138

Conservation cadastrale 8190

2^e partie. — **Publicité foncière.**

Introduction 8300

Droit et conditions de la publicité foncière 8306

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

Les perceptions 8423

Livre IX. — **Recouvrement.**

Sommaire.

Introduction 9000

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

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

Poursuites et sûretés 9325

Table alphabétique.

INFORMATIONS PRATIQUES

DATES DE SOUSCRIPTION DES PRINCIPALES DÉCLARATIONS

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

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

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

Mesure	Référence au CGI	Référence au Précis de fiscalité	Année d'imposition des revenus		
			2010	2011	2012
I. Exonération de l'impôt sur le revenu. Limites d'exonération pour les contribuables disposant de faibles revenus : - personnes âgées de moins de 65 ans ; - personnes âgées de plus de 65 ans ; Limite d'exonération pour les contribuables dont le revenu n'excède pas le minimum garanti. Fraction exonérée du salaire des apprentis.	 Art. 5-2° bis Art. 5-2° Art. 81 bis	 N° 29 N° 31 N° 434	 8 440 9 220 6 885 16 125	 8 440 9 220 6 989 16 380	 8 610 9 410 7 207 16 944
II. Mesures afférentes aux revenus catégoriels et au revenu global. Dédution forfaitaire de 10 % sur les traitements et salaires : - minimum général ; - minimum spécifique aux demandeurs d'emploi depuis plus d'un an ; - maximum. Plafond de la déduction de 10 % sur les pensions : - minimum ; - maximum. Seuil de cession pour l'imposition des plus-values sur valeurs mobilières. Plafond de déduction des frais d'accueil des personnes âgées de plus de 75 ans. Abattement pour enfant marié rattaché et plafond de déduction des pensions alimentaires versées aux enfants majeurs. Abattement pour personnes âgées de plus de 65 ans ou invalides : Soit... Lorsque le revenu net global ne dépasse pas... Ou... Si le revenu net global est supérieur à la limite précédente, sans excéder...	 Art. 83-3° Art. 158-5 a Art. 150-0A-I Art. 156-II-2 ter Art. 196 Bet art. 156-II-2° Art. 157 bis	 N° 472 N° 473 N° 469 N° 481 " N° 941 N° 74 N° 85-3N° 72-4 N° 85-2	 421 924 14 157 374 3 660 25 830 3 359 5 698 2 312 14 220 1 156 22 930	 421 924 14 157 374 3 660 dès le 1 ^{er} € 3 359 5 698 2 312 14 220 1 156 22 930	 421 924 12 000 374 3 660 dès le 1 ^{er} € 3 359 5 698 2 312 14 510 1 156 23 390

Mesure	Référence au CGI	Référence au Précis de fiscalité	Année d'imposition des revenus		
			2010	2011	2012
III. Mesures afférentes au calcul de l'impôt.					
Plafonnement du quotient familial :	Art. 197-2	N° 96			
- cas général ;					
- cas des contribuables célibataires, divorcés ou séparés pour la part supplémentaire accordée au titre de leur 1 ^{er} enfant à charge ;			2 336 (1) 4 040 (1)	2 336 (1) 4 040 (1)	2 000 (1) 4 040 (1)
- cas des contribuables veufs, célibataires, divorcés ou séparés vivants seuls et ayant élevé un ou plusieurs enfants, pour la demi-part supplémentaire, lorsque le dernier enfant est (ou aurait été) âgé de plus de 25 ans. ⁽²⁾			680	400	120
- cas des contribuables veufs, célibataires, divorcés ou séparés vivants seuls, ayant un ou plusieurs enfants majeurs ou faisant l'objet d'une imposition distincte dont ils ont supporté la charge à titre exclusif ou principal pendant au moins 5 ans au cours desquels ils vivaient seuls.			897	897	897
Réduction d'impôt complémentaire accordée aux contribuables invalides ou anciens combattants.		N° 96	661 (1)	661 (1)	997 (1)
Avantage des contribuables veufs ayant des enfants à charge qui bénéficient d'une part supplémentaire de quotient familial en application de l'article 194-1 du CGI lorsque la réduction de leur cotisation d'impôt est plafonnée.	Art. 197-I-2	N° 96	-	-	672
Plafond de la réduction d'impôt afférente aux dons aux organismes d'aide alimentaire ou d'aide au logement des personnes en difficulté.	Art. 200	N° 100-10	513	521	521
Plafond d'application de la décote.	Art. 197-4	N° 97	439	439	480
IV. Mesures afférentes au recouvrement de l'impôt.					
Seuil de recouvrement des cotisations.	Art. 1657-I bis	N° 32	61	61	61
Seuil d'exigibilité des acomptes provisionnels	Art. 1664-1	N° 9125	342	342	342
(1) Montant divisé par deux pour les quarts de parts. (2) Contribuables ne pouvant bénéficier du dispositif mis en place depuis l'imposition des revenus de l'année 2009.					

LISTE DES ABRÉVIATIONS ET SIGLES

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

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

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

LIVRE IV

fiscalité immobilière et plus-values

TVA immobilière • Plus-values (y compris biens meubles et objets précieux) • Profits de construction • Profits réalisés par les marchands de biens, les intermédiaires pour le négoce des biens et les lotisseurs • Sociétés immobilières • Taxes d'urbanisme.

sommaire

N^{os}

PREMIÈRE PARTIE

TVA IMMOBILIÈRE

Chapitre premier. - OPÉRATIONS IMMOBILIÈRES RÉALISÉES DANS LE CADRE D'UNE ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE.

A. Champ d'application de la TVA relative aux opérations immobilières.	
I. Opérations imposables	3001
II. Territorialité	3002
III. Exonérations et option pour la TVA	3003
IV. Dispense de TVA	3004
B. Base d'imposition, Fait générateur et exigibilité de la TVA relative aux opérations immobilières.	
I. Base d'imposition	3005
II. Fait générateur et exigibilité	3006
C. Taux de la TVA.	
I. Taux normal	3007
II. Taux réduit	3008
III. Tarifs spéciaux	3011
D. Droits à déduction de la TVA.	
I. TVA déductible	3012
II. Régularisations spécifiques aux opérations immobilières	3013
III. Transfert des droits à déduction	3014
IV. Opérations de lotissement ou d'aménagement	3015
E. Obligations des redevables.	
I. Redevables de la taxe	3016
II. Lieu d'imposition	3017
III. Détermination du service compétent	3018

	N ^{os}
IV. Déclaration des opérations réalisées	3019
V. Liquidation de la TVA	3020
VI. Contrôle des déclarations	3021
F. Précisions diverses.	
I. Exonération de la taxe de publicité foncière ou des droits d'enregistrement.....	3022
II. Régime spécial des achats effectués en vue de la revente	3023
III. Ouvrages autoroutiers, marchands de biens	3024

Chapitre 2. - OPÉRATIONS IMMOBILIÈRES RÉALISÉES HORS D'UNE ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE.

A. Livraison d'un immeuble neuf lorsque le cédant avait au préalable acquis l'immeuble à construire	3025-1
B. Livraisons à soi-même des logements dans le cadre des mécanismes d'accession sociale à la propriété	3025-2

DEUXIÈME PARTIE
PLUS-VALUES

INTRODUCTION	3200

TITRE 1. - IMMEUBLES ET TITRES DES SOCIÉTÉS NON COTÉES À PRÉPONDÉRANCE IMMOBILIÈRE.

Chapitre premier. - CHAMP D'APPLICATION.

A. Plus-values imposables	3220
B. Plus-values exonérées.	
I. Exonérations résultant de la nature des biens cédés.....	3225
II. Exonérations liées à la nature des opérations réalisées.....	3226
III. Exonération tenant au montant des cessions.....	3227
IV. Exonération tenant à la qualité de l'acquéreur	3228
V. Exonération tenant à la qualité du cédant	3229
VI. Autres exonérations	3230
C. Cas particulier des cessions de certains droits sociaux	3235
D. Opérations réalisées par les fonds de placement immobilier (OPCI-FCI)	3236
E. Cession des droits représentatifs de certains biens ou droits du patrimoine fiduciaire	3237

Chapitre 2. - BASE D'IMPOSITION.

A. Détermination de la plus-value brute	3250
I. Premier terme de la différence.....	3251
II. Second terme de la différence.....	3252
B. Calcul de la plus-value imposable.	
I. Prise en compte de la durée de détention	3256
II. Non prise en compte des moins-values	3257
III. Abattement fixe	3259
C. Cas particuliers	3270

Chapitre 3. - MODALITÉS D'IMPOSITION ET OBLIGATIONS DÉCLARATIVES.

A. Modalités d'imposition.	
I. Taux.....	3280
II. Redevable de l'impôt	3281
III. Abattement applicable en cas de cession de peuplements forestiers	3282
B. Obligations déclaratives.	
I. Règle générale.....	3285
II. Lieu de dépôt de la déclaration.....	3286
III. Précisions.....	3288
C. Paiement de l'impôt.	
I. Principe	3291
II. Exceptions	3292

	N ^{os}
Chapitre 4. - CONTRIBUABLES DOMICILIÉS HORS DE FRANCE.	
A. Champ d'application du prélèvement	3310
I. Personnes concernées	3310-1
II. Biens concernés	3310-2
B. Liquidation du prélèvement.	
I. Contribuables assujettis à l'impôt sur le revenu	3311
II. Personnes assujetties à l'impôt sur les sociétés.....	3311-1
C. Recouvrement du prélèvement	3312
D. Caractère libératoire ou non du prélèvement.	
I. Cédant assujetti à l'impôt sur le revenu	3313
II. Cédant soumis à l'impôt sur les sociétés	3314
Chapitre 5. - TAXE FORFAITAIRE SUR LA CESSION À TITRE ONÉREUX DE TERRAINS NUS RENDUS CONSTRUCTIBLES.	
A. Champ d'application de la taxe.	
I. Communes et établissements de coopération intercommunale concernés	3345-1
II. Personnes concernées	3345-2
III. Biens concernés	3345-6
IV. Opérations imposables	3346
V. Opérations exonérées.....	3346-2
B. Modalités de détermination de la taxe.	
I. Fait générateur de la taxe	3347
II. Calcul de la taxe	3347-1
III. Obligations déclaratives et de paiement de la taxe	3347-2
Chapitre 6. – TAXE SUR LES PLUS-VALUES DE CESSION D'IMMEUBLES AUTRES QUE DES TERRAINS À BÂTIR.	
A. Champ d'application	3348
B. Assiette de la taxe	3348-1
C. Calcul de la taxe	3348-2
D. Obligations déclaratives et de paiement	3348-3
E. Contrôle de la taxe	3348-4
TITRE 2. - BIENS MEUBLES.	
Chapitre premier. - CHAMP D'APPLICATION.	
A. Dispositions générales	3350
B. Exceptions	3351
Chapitre 2. - MODALITÉS D'IMPOSITION	3352
Chapitre 3. - OBLIGATIONS DÉCLARATIVES ET DE PAIEMENT	3353
TITRE 3. - TAXE SUR LES MÉTAUX PRÉCIEUX, LES BIJOUX, LES OBJETS D'ART, DE COLLECTION OU D'ANTIQUITÉ	3400
Chapitre premier. – APPLICATION DE PLEIN DROIT DE LA TAXE FORFAITAIRE.	
A. Biens concernés	3402
B. Personnes imposables	3404
C. Opérations imposables	3405
D. Opérations exonérées	3406
E. Assiette et taux de la taxe	3407
F. Obligations déclaratives et de paiement	3409
G. Sanctions, garanties et contentieux	3411
Chapitre 2. – OPTION POUR LE RÉGIME DE DROIT COMMUN DES PLUS-VALUES.....	3412
A. Modalités d'exercice de l'option pour le régime de droit commun des plus-values	3413

B. Imposition de la plus-value	N ^{os} 3417
Chapitre 3. – CAS PARTICULIER DE MONACO	3418

TROISIÈME PARTIE

PROFITS DE CONSTRUCTION

Chapitre premier. - PROFITS DE CONSTRUCTION RÉALISÉS PAR LES PERSONNES PHYSIQUES.....	3500
A. Profits de construction imposables dans la catégorie des BIC.	
I. Opérations imposables.....	3501
II. Nature des biens vendus.....	3505
III. Personnes imposables.....	3508
B. Assiette.	
I. Prix de cession.....	3510
II. Prix de revient	3511
C. Modalités d'imposition.	
I. Fait générateur.....	3513
II. Période d'imposition	3514
III. Régime d'imposition	3514-1
IV. Précisions diverses	3514-2
Chapitre 2. - PROFITS DE CONSTRUCTION RÉALISÉS PAR LES PERSONNES MORALES.	
A. Sociétés visées à l'article 8 du CGI n'ayant pas opté pour l'IS	3515
B. Sociétés civiles de construction-vente	3516
I. Conditions d'application	3517
II. Portée du régime spécial.....	3521
C. Personnes morales relevant de l'impôt sur les sociétés	3522

QUATRIÈME PARTIE

**PROFITS RÉALISÉS PAR LES MARCHANDS DE BIENS, LES INTERMÉDIAIRES
POUR LE NÉGOCE DES BIENS ET LES LOTISSEURS**

A. Profits réalisés par les marchands de biens et assimilés et par les intermédiaires pour le négoce des biens.	
I. Champ d'application.....	3600
II. Modalités d'imposition	3601
III. Obligations spéciales	3604
IV. Personnes ou sociétés n'ayant pas d'établissement en France.....	3607
V. Non-opposabilité des donations entre vifs	3612
B. Profits de lotissement.	
I. Principe	3614
II. Portée.....	3615

CINQUIÈME PARTIE

LES SOCIÉTÉS IMMOBILIÈRES

Chapitre premier. - SOCIÉTÉS IMMOBILIÈRES DE COPROPRIÉTÉ.	
A. Champ d'application du régime de la transparence fiscale.	
I. Objet des sociétés	3700
II. Caractère exclusif de l'objet	3701
B. Portée du régime de la transparence fiscale.	
I. Impôt sur le revenu	3702
II. Autres impôts directs	3705
III. Droits d'enregistrement.....	3706
IV. Sociétés modifiant leurs statuts et leurs activités pour bénéficier de la transparence fiscale	3711

	N ^{os}
C. Obligations des sociétés immobilières de copropriété.	
I. Déclaration d'existence	3712
II. Déclarations annuelles.....	3713
III. Sanctions	3714
Chapitre 2. - SOCIÉTÉS IMMOBILIÈRES NON TRANSPARENTES.	
A. Sociétés immobilières ne relevant pas de l'impôt sur les sociétés.	
I. Sociétés visées	3715
II. Obligations.....	3716
B. Sociétés immobilières d'investissement.....	3723
I. Droits d'enregistrement.....	3725
II. Situation de la société au regard de l'IS	3726
III. Situation des actionnaires.....	3728
C. Sociétés immobilières de gestion.....	3730
D. Sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie (SICOMI)	3731

SIXIÈME PARTIE

TAXES D'URBANISME

A. Taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement annexées à ces catégories de locaux dans la région Île-de-France.....	3800
I. Champ d'application.....	3801
II. Liquidation de la taxe.....	3808
III. Redevable de la taxe annuelle	3810
IV. Obligations déclaratives	3811
B. Taxe sur les logements vacants.....	3813
C. Taxe départementale des espaces naturels sensibles	3818
D. Versement pour dépassement du plafond légal de densité	3819
E. Participation pour non réalisation d'aires de stationnement	3820
F. Redevance d'archéologie préventive.....	3821
G. Taxe d'aménagement.....	3822
H. Versement pour sous-densité.....	3823

PREMIÈRE PARTIE

TVA immobilière

3000

L'article 16 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010 procède à une refonte des textes applicables aux opérations immobilières en matière de TVA et de droits de mutation à titre onéreux.

Ces nouvelles règles, **entrées en vigueur le 11 mars 2010**, visent à assurer la pleine conformité du dispositif national avec la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (dite « directive TVA »).

Le BOI-TVA-IMM-20 présente le régime général applicable aux **opérations locatives sociales** et certaines règles relatives aux **dispositifs d'accession sociale à la propriété** : les opérations de location-accession à la propriété (CGI, art. 278 *sexies*, I-4), les opérations d'accession à la propriété assortie d'une acquisition différée du terrain ou d'un prêt à remboursement différé (CGI, art. 278 *sexies*, I-9), et enfin les opérations portant sur les logements situés dans les zones faisant l'objet d'une convention de rénovation urbaine (CGI, art. 278 *sexies*, I-11).

Le décret n° 2010-1075 du 10 septembre 2010 est relatif aux règles applicables en matière de TVA aux opérations portant sur des immeubles et aux modalités de mise en œuvre de l'option pour le paiement de la TVA pour certaines opérations.

Le BOI-TVA-IMM-10 présente **l'ensemble du dispositif en matière de TVA**, sous réserve des précisions et garanties déjà apportées dans le BOI-TVA-IMM-20 rappelé ci-dessus.

Les BOI-ENR-DMTOI-10-40 et BOI-ENR-DMTOI-10-50 présentent les dispositions applicables aux opérations immobilières en matière de droits de mutation à titre onéreux.

Par ailleurs, l'article 13 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 **relève le taux réduit de la TVA de 5,5 % à 7 %**, à l'exclusion des biens et services visés à l'article 278-0 *bis* du CGI.

L'article 68 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 modifie **à compter du 1^{er} janvier 2014** les trois principaux taux de TVA. Ainsi, le taux normal de 19,6 % est relevé à 20 %, le taux réduit de 7 % est relevé à 10 % et le taux réduit de 5,5 % est quant à lui ramené à 5 %. Différentes modalités d'entrée en vigueur de ces nouveaux taux sont prévues en fonction de la nature des opérations concernées. Ainsi, le taux réduit de 7 % pourra être maintenu pour les opérations immobilières réalisées en matière de logement social, visées à l'article 278 *sexies* du CGI, répondant à certaines conditions d'engagement (cf. n° 3008 et suiv.).

Ces nouvelles dispositions feront l'objet de commentaires détaillés ultérieurs.

*
* *

Le régime de TVA sur les opérations immobilières conduit à distinguer les opérations réalisées dans le cadre d'une activité économique (n°s 3001 à 3024) de celles réalisées en dehors de toute activité économique (n° 3025 et suivants).

chapitre premier

opérations immobilières réalisées dans le cadre d'une activité économique

(BOI-TVA-IMM)

A. CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA RELATIVE AUX OPÉRATIONS IMMOBILIÈRES

(CGI, art. 257, I ; BOI-TVA-IMM-10-10)

I. OPÉRATIONS IMPOSABLES

3001 Les opérations concourant **à la production ou à la livraison d'immeubles** sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée dans les conditions qui suivent. Il s'agit :

3001-1 **1. Des terrains à bâtir** (BOI-TVA-IMM-10-10-10-20 au I).

Sont considérés comme terrains à bâtir, les terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application d'un plan local d'urbanisme, d'un autre document d'urbanisme en tenant lieu, d'une carte communale ou de l'article L. 111-1-2 du code de l'urbanisme.

La qualification de terrain à bâtir sera acquise dès lors que des constructions peuvent être autorisées en application des documents d'urbanisme, indépendamment de la question de savoir si la réalisation concrète d'une construction se trouve en outre subordonnée à la réalisation d'autres conditions tenant, par exemple, à des exigences de surface, de densité ou de consistance, ou encore au respect de servitudes du fait de tiers. Il s'agit ainsi des terrains pour lesquels, au moment de la livraison du terrain, la documentation publique opposable ne fait pas obstacle à construire, quelle que soit la densité de construction autorisée et sans qu'il soit nécessaire d'apporter préalablement une modification aux documents en cause.

3001-2 **2. Des immeubles neufs** (BOI-TVA-IMM-10-10-10-20 au II).

Sont considérés comme immeubles neufs, les immeubles qui ne sont pas achevés depuis plus de cinq années, qu'ils résultent d'une construction nouvelle ou de travaux portant sur des immeubles existants qui ont consisté en une surélévation ou qui ont rendu à l'état neuf :

- soit la majorité des fondations ;
- soit la majorité des éléments hors fondations déterminant la résistance et la rigidité de l'ouvrage ;
- soit la majorité de la consistance des façades hors ravalement ;
- soit l'ensemble des éléments de second œuvre tels qu'énumérés par décret en Conseil d'État, dans une proportion fixée par ce décret qui ne peut être inférieure à la moitié pour chacun d'entre eux.

Toutes les livraisons d'immeubles bâtis intervenant dans les cinq ans de leur achèvement sont soumises à la TVA de plein droit, dès lors qu'elles sont effectuées par **un assujetti agissant en tant que tel**¹ et sous réserve de l'application des dispositions de l'article 257 *bis* du CGI.

S'agissant d'un immeuble inachevé cédé au cours d'une opération de construction nouvelle inaboutie, voir BOI-TVA-IMM-10-10-10-20 au II-B.

3001-3 **3. Des droits, parts et actions qui se rapportent à un bien immeuble** (BOI-TVA-IMM-10-10-20 au I-A).

Sont assimilés à des biens corporels et suivent le régime du bien immeuble auquel ils se rapportent :

a. **Les droits réels immobiliers, à l'exception des locations résultant de baux qui confèrent un droit de jouissance.**

Sont concernées les **opérations portant sur les droits réels principaux** (nue-propriété, usufruit, droits indivis, droit de superficie, servitude...), dès lors qu'elles sont réalisées par des **assujettis agissant en tant que tels**.

Il s'ensuit que tant la constitution de tels droits au profit d'un tiers par le propriétaire d'un immeuble que leur cession par celui qui se trouve en être titulaire pour les avoir acquis est susceptible d'être soumise à la TVA suivant le régime du bien immeuble auquel ils se rapportent.

¹ Pour plus de précisions sur la notion d'assujetti, il convient de se reporter au BOI-TVA-IMM-10-10-10-10.

Quant à l'extinction de tels droits, elle ne constitue pas une opération imposable à la TVA en tant que telle dès lors qu'elle s'effectue sans contrepartie.

b. Les droits relatifs aux promesses de vente.

La cession des droits conférés par une promesse de vente d'un immeuble suit le régime applicable à l'immeuble et se trouve par conséquent soumise à la TVA, de plein droit, si elle porte sur un terrain à bâtir ou un immeuble bâti achevé depuis cinq ans au plus, ou sur option, si elle porte sur un terrain non à bâtir ou un immeuble achevé depuis plus de cinq ans, et dès lors qu'elle est réalisée par un assujetti agissant en tant que tel.

c. Les parts d'intérêts et actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immobilier ou d'une fraction d'un bien immobilier.

Conformément au 3° du 1 du I de l'article 257 du CGI, suivent le régime applicable à l'immeuble sous-jacent les opérations portant sur de tels droits sociaux, à quelque époque qu'elles interviennent une fois que la société est constituée ou, éventuellement, que ses statuts sont modifiés pour lui donner le caractère en cause.

Il en est ainsi même quand, par exemple, au moment de la cession, les statuts se bornent à poser le principe d'une affectation ultérieure des locaux aux droits sociaux, sans contenir une affectation précise desdits locaux à des groupes déterminés de parts ou d'actions. Ne sont pas concernées, en revanche, les parts ou actions des sociétés qui construisent pour vendre ou pour louer si les associés n'ont aucun droit à l'attribution, en propriété ou en jouissance, des locaux construits.

Le droit de souscription constituant un démembrement de l'action, la cession de tels droits est soumise au même régime fiscal que la cession des actions dont ils émanent.

La TVA est susceptible de s'appliquer quelle que soit la destination des immeubles représentés par les droits sociaux faisant l'objet de la mutation. Si elle est réalisée par un assujetti, la cession des parts ou actions sera soumise à la taxation de plein droit comme portant sur un terrain à bâtir si elle intervient avant l'achèvement de l'immeuble ou de la partie d'immeuble en cause, ou comme portant sur un immeuble neuf si elle a lieu dans les cinq ans de son achèvement. Elle sera exonérée, avec possibilité d'application de la TVA sur option du cédant, si l'immeuble est achevé depuis plus de cinq ans.

Ces dispositions s'appliquent notamment à la cession de droits sociaux donnant vocation à la jouissance d'emplacements aménagés édifiés par un concessionnaire sur les dépendances du domaine public, sous réserve que le cédant des droits soit un assujetti et agisse en tant que tel. | Pour plus de précisions sur ce dernier point, voir BOI-TVA-IMM-10-10-20 au I-A-3-b.

d. Les droits au titre d'un contrat de fiducie représentatifs d'un bien immobilier.

3001-4 | 4. Des livraisons à soi-même d'immeubles (BOI-TVA-IMM-10-10-20 au I-B).

Sont également soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, lorsqu'elles sont réalisées par des personnes **assujetties au sens de l'article 256 A du CGI** :

a. Sans préjudice des dispositions du n° 3001-2, les livraisons à soi-même d'immeubles neufs non vendus dans les deux ans qui suivent leur achèvement.

Le dispositif de taxation de la livraison à soi-même (LASM) s'applique dorénavant à l'ensemble des opérations réalisées par les personnes assujetties quand elles concourent à la production d'un immeuble (CGI, art. 257, I-3-1°-a). Cette généralisation, qu'il s'agisse de locaux à usage professionnel ou d'habitation, présente le triple avantage d'assurer conformément au principe fondateur de la TVA l'égalité de la charge finale de taxe que l'immeuble ait été livré par un promoteur ou construit par son utilisateur, d'offrir la même neutralité quant au portage de la taxe grevant les dépenses de construction à raison du droit à déduction immédiat de la TVA d'amont associé à la taxation de la LASM, et de simplifier le suivi de la régularisation éventuelle de ces droits à déduction en les réunissant dans une seule opération.

Toutefois, ces dispositions ne s'appliquent pas aux immeubles vendus dans les deux ans qui suivent leur achèvement puisque la taxation de droit commun de la cession permet d'atteindre les mêmes objectifs de neutralité et de simplification qu'une livraison à soi-même. Dans ce cas, alors même que le fait générateur de la livraison à soi-même sera réputé intervenu lors de l'achèvement de la construction conformément au b du 1 de l'article 269 du CGI, le redevable est dispensé de procéder à la liquidation de la LASM telle que prévue par l'article 270 du code précité.

Par ailleurs, si la livraison à soi-même est exigée dans tous les cas où un assujetti à la TVA construit ou fait construire sur un terrain à bâtir ou sur un immeuble existant dont il dispose un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI, indépendamment de l'usage qu'il lui réserve, encore faut-il qu'en la circonstance il agisse effectivement en tant qu'assujetti.

b. Les livraisons à soi-même des travaux immobiliers mentionnés au III de l'article 278 sexies du CGI (cf. n° 3010).

Conformément aux dispositions du 2° du 1 du II de l'article 257 du CGI, alors même qu'ils ne conduisent pas à la production d'un immeuble neuf, les travaux immobiliers qui contribuent à la valorisation ou à la prolongation de la vie d'un immeuble affecté aux besoins de l'entreprise (c'est-à-dire qui n'est pas comptabilisé en stock) doivent être soumis à une livraison à soi-même par le preneur.

S'agissant des travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien, autres que l'entretien des espaces verts et les travaux de nettoyage, voir n° 3010 ci-après et BOI-TVA-IMM-10-10-20 au I-B-3.

c. Les livraisons d'immeubles destinés à faire l'objet d'une délégation de service public ou d'une attribution aux membres assujettis d'une société de construction.

Lorsqu'une personne morale de droit public réalise elle-même les investissements destinés à être utilisés pour des opérations soumises à la taxe, quel que soit le mode de gestion sous lequel elle envisage l'exploitation du service chargé de ces opérations, elle participe à une activité économique qui fait d'elle à ce titre un assujetti agissant en tant que tel.

Lorsque les investissements sont mis à disposition de l'exploitant dans le cadre d'un contrat d'affermage, l'autorité délégante n'en a pas moins la qualité d'assujetti au regard des dépenses qu'elle expose aux fins de l'exploitation du service, quand bien même elle exerce cette délégation en tant qu'autorité publique à raison de la spécificité des procédures qu'elle met en œuvre.

La construction par l'État, une collectivité territoriale ou un établissement public d'un immeuble destiné à être confié à un exploitant qui l'affectera à la réalisation d'opérations imposables relève des dispositions du a du 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI, avec les conséquences qui s'en suivent quant à l'exercice du droit à déduction.

Sur la question de savoir si une société de construction dont les parts ou actions donnent vocation à l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble (CGI, ann. II, art. 210, I-2-2°) agit en tant qu'assujetti, voir BOI-TVA-IMM-10-10-20 au I-B-2.

II. TERRITORIALITÉ

(CGI, art. 258, II ; BOI-TVA-IMM-10-10-30)

3002

Le lieu des opérations visées au I de l'article 257 du CGI et au 5° *bis* de l'article 260 du même code se situe en France lorsqu'elles portent sur des **immeubles situés en France**.

III. EXONÉRATIONS ET OPTION POUR LA TVA

(CGI, art. 261, 5 ; CGI, art. 261 D, 1° *bis* ; CGI, art. 260, 5° et 5° *bis* ; BOI-TVA-IMM-10-10-30)

3003

Sont **exonérées** :

1° Les livraisons de terrains qui ne sont pas des terrains à bâtir au sens du 1° du 2 du I de l'article 257 du CGI et les livraisons d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans (CGI, art. 261, 5) ;

2° Les locations d'immeubles résultant d'un bail conférant un droit réel (CGI, art. 261 D, 1° *bis*)¹.

Toutefois, les assujettis peuvent **opter pour l'application de la TVA** à ces opérations (CGI, art. 260, 5° et 5° *bis*).

IV. DISPENSE DE LA TVA

(CGI, art. 257 *bis* ; BOI-TVA-IMM-10-10-40)

3004

Les livraisons de biens et les prestations de services, réalisées entre redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, sont **dispensées** de celle-ci lors de la **transmission à titre onéreux ou à titre gratuit**, ou sous forme d'**apport à une société**, d'une **universalité totale ou partielle de biens**.

Le bénéficiaire est réputé continuer la personne du cédant, notamment à raison des régularisations de la taxe déduite par ce dernier, ainsi que, s'il y a lieu, pour l'application des dispositions de l'article 268, du e du 1 de l'article 266 et de l'article 297 A du CGI.

L'ensemble de ce dispositif est commenté au livre III (cf. TCA n°s 2164 à 2168).

¹. Pour plus de précision, voir également BOI-TVA-IMM-10-10-20 au I-A-1-b.

B. BASE D'IMPOSITION, FAIT GÉNÉRATEUR ET EXIGIBILITÉ DE LA TVA RELATIVE AUX OPÉRATIONS IMMOBILIÈRES

(BOI-TVA-IMM-10-20)

I. BASE D'IMPOSITION

(BOI-TVA-IMM-10-20-10)

3005

1. Livraisons d'immeubles et cessions de droits assimilés (BOI-TVA-IMM-10-20-10 au I).

En principe, la base d'imposition des livraisons d'immeubles est constituée par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le vendeur en contrepartie de ces opérations de la part de l'acheteur, à l'exclusion de la TVA elle-même (CGI, art. 266 et 267).

Par dérogation, s'agissant de la livraison d'un terrain à bâtir ou d'une livraison d'immeuble bâti achevé depuis plus de cinq ans lorsqu'elle a fait l'objet de l'option prévue au 5° bis de l'article 260 du CGI, la base d'imposition est constituée de la marge s'il est établi que l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction (CGI, art. 268).

a. **Les livraisons d'immeubles taxées sur le prix total** (BOI-TVA-IMM-10-20-10 au I-B).

Sont taxées sur le prix total, lorsqu'elles sont réalisées par un assujetti agissant en tant que tel :

- toutes les livraisons d'immeubles achevés depuis cinq ans au plus ;
- les livraisons de terrains à bâtir dont l'acquisition a ouvert droit à déduction¹, que la taxe déductible mentionnée dans l'acte d'acquisition ait elle-même porté sur la marge ou sur le prix total ;
- les livraisons d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans pour lesquels le cédant a exercé l'option prévue au 5° bis de l'article 260 du CGI et dont l'acquisition a ouvert droit à déduction ;
- les livraisons de terrains qui n'ont pas la qualification de terrain à bâtir et pour lesquels le cédant a exercé l'option prévue au 5° bis de l'article 260 du code précité.

Remarque :

Lorsque pour un même immeuble ou fraction d'immeuble, qu'il s'agisse d'une parcelle de terrain à bâtir ou d'un immeuble bâti, le cédant n'est pas en mesure d'établir dans quelles conditions de qualification fiscale au regard de l'article 268 du CGI il est entré en possession de tout ou partie du bien en cause, il y a lieu si l'opération est imposée de soumettre l'ensemble de la cession à la taxe sur le prix total.

La base d'imposition est constituée par **le prix de la cession, le montant de l'indemnité ou la valeur des droits sociaux rémunérant l'apport, augmenté des charges** qui s'y ajoutent (CGI, art. 266, 2-b).

Toutefois, la base d'imposition est constituée par **la valeur vénale réelle des biens**, établie dans les conditions prévues à l'article L. 17 du LPF, si cette valeur vénale est supérieure au prix, au montant de l'indemnité ou à la valeur des droits sociaux, augmenté des charges.

b. **Les livraisons d'immeubles taxées sur la marge** (BOI-TVA-IMM-10-20-10 au I-C).

Sont taxées sur la marge lorsque leur acquisition n'a pas ouvert droit à déduction :

- les livraisons de terrains à bâtir ;
- les livraisons d'immeubles bâtis achevés depuis plus de cinq ans en cas d'exercice de l'option pour la taxation.

Le régime de la marge ne s'applique pas à la livraison d'un immeuble achevé depuis cinq ans au plus quand bien même le cédant l'aurait lui-même acquis sans que cette acquisition ne lui ait ouvert droit à déduction (notamment auprès d'un non assujetti).

La marge est déterminée par la différence entre, d'une part, toutes les sommes et charges dues auprès du cédant par le cessionnaire, diminuées de la TVA afférente à la marge elle-même et, d'autre part, le prix d'achat supporté par l'assujetti revendeur.

Par suite, le prix exprimé au sens de l'article 268 du CGI s'entend de la différence entre le montant payé au cédant par le cessionnaire et le montant de la TVA afférente à la marge résultant de ce prix.

3005-1

2. Bail à construction (CGI, art. 266, 5 ; BOI-TVA-IMM-10-20-10 au III).

Si le bail à construction consiste à accorder au preneur un droit réel sur le terrain sur lequel il est projeté de réaliser la construction d'un immeuble, sa constitution au profit de preneur n'est pas assimilée à un bien corporel pour les besoins de la TVA. Elle s'analyse donc comme la mise

1. Pour plus de précisions, voir BOI-TVA-IMM-10-20-10 au I-A.

à disposition à titre onéreux d'un terrain et **constitue donc pour les besoins de la TVA une location de terrain**.

Le 5 de l'article 266 du CGI prévoit que lorsque l'option prévue au 5° bis de l'article 260 du code précité a été exercée et que le bail à construction est soumis à la TVA, la base d'imposition est constituée par **la valeur du droit de reprise des immeubles** qui doivent revenir au bailleur en fin de bail, abstraction faite, le cas échéant, de l'indemnité de reprise stipulée au profit du preneur et du montant des loyers, lesquels sont imposés par ailleurs dans les conditions qui leur sont propres (CGI, art. 266, 1-a).

3005-2 | 3. Livraisons à soi-même d'immeubles et de travaux immobiliers (BOI-TVA-IMM-10-20-10 au II).

a. Les livraisons à soi-même d'immeubles (BOI-TVA-IMM-10-20-10 au II-A).

La base d'imposition des livraisons à soi-même d'immeubles est constituée par **le prix de revient total de l'immeuble**, y compris le coût des terrains ou leur valeur d'apport (CGI, art. 266, 2-a).

Sont notamment **à prendre en compte** dans la base d'imposition de la LASM :

- s'agissant du coût du terrain, les sommes versées à un titre quelconque par le redevable pour entrer en possession dudit terrain (prix, honoraires des notaires, droits de mutation). Lorsque le prix d'acquisition du terrain n'est pas connu, il y a lieu de prendre en considération sa valeur vénale¹. Les frais de toute nature qui ont pu être engagés pour l'aménagement de l'emprise entrent également dans ce coût (travaux de démolition, d'assainissement, fouilles archéologiques, etc.) Lorsque la construction est édifée par un assujéti auquel le terrain est loué, le prix de revient comprend le montant des loyers afférents à la durée du bail ;
- le coût des études, plans, et dépenses de même nature (honoraires des architectes, géomètres, etc.) ;
- le prix d'achat des matériaux, les mémoires des entrepreneurs ;
- les frais facturés par les divers intermédiaires et tous les frais généraux engagés pour la construction, y compris les frais de personnel ;
- les frais financiers engagés pour la construction. Il est admis que ces frais ne soient pas compris dans le prix de revient de l'immeuble à raison des parties destinées à l'habitation ;
- la retenue de garantie, quand elle est effectivement versée à l'entreprise qui est chargée des travaux ;
- les impôts, taxes et redevances diverses acquittés à raison de la construction. En revanche, le prix de revient doit être déterminé hors TVA.

En revanche, ne doivent **pas être inclus** dans la base imposable :

- les travaux supplémentaires effectués pour le compte d'une partie des destinataires de l'immeuble, à la condition qu'ils présentent un caractère facultatif au regard de sa capacité d'occupation et que leur prix soit réglé directement par les intéressés ;
- les installations d'équipements fonctionnels des immeubles à la condition que leur valeur soit mentionnée distinctement sur les divers mémoires et factures.

b. Les livraisons à soi-même de travaux immobiliers (BOI-TVA-IMM-10-20-10 au II-B).

La base d'imposition des livraisons à soi-même de travaux immobiliers visées au b du 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI (travaux mentionnés au III de l'article 278 sexies du CGI ; cf. n° 3010) est assise sur **le prix de revient total des travaux** (CGI, art. 266, 6).

Il en va de même des travaux immobiliers qui concourent à la livraison à soi-même de l'immeuble ainsi transformé dont l'affectation aux besoins de l'entreprise est assimilée à une livraison de biens en application du 2° du 1 du II de l'article 257 du CGI.

3005-3 | 4. Échanges (BOI-TVA-IMM-10-20-10 au IV).

En matière de taxes sur le chiffre d'affaires, l'échange s'analyse en **une double vente** dont le prix est payé en nature. Il en résulte qu'en cas d'échange d'immeubles, l'assiette de la TVA quand elle trouve à s'appliquer est constituée par **la valeur de l'immeuble acquis** en contrepartie de l'immeuble cédé, majorée éventuellement du montant de la soulte reçue (CGI, ann. III, art. 76, 1) **ou**, conformément aux dispositions du b du 2 de l'article 266 du CGI par **la**

1. Toutefois, lorsque la LASM intervient à l'occasion d'une réhabilitation lourde, et que le redevable avait déjà pris en compte le coût du terrain lors d'une précédente livraison à soi-même de l'immeuble objet de la réhabilitation, il est admis que le coût pour entrer en possession du terrain est nul. En revanche, toutes les dépenses exposées au titre de cette opération sont à reprendre dans la base d'imposition de la nouvelle livraison.

valeur vénale réelle de l'immeuble cédé, si elle est supérieure à celle de l'immeuble reçu augmentée de la soulte.

Il convient donc d'examiner chaque livraison au regard de la situation des coéchangistes et de la nature de l'immeuble cédé. Il n'y a lieu de considérer ici que les échanges dans lesquels au moins une des deux livraisons (vente ou apport) est soumise à la taxe (que ce soit sur le prix total ou sur la marge).

3005-4 | 5. Dation en paiement (BOI-TVA-IMM-10-20-10 au V).

En cas de dation en paiement, la TVA est exigible sur **la valeur vénale**, appréciée au jour de la livraison du terrain, **des locaux faisant l'objet de la dation en paiement**. Sous réserve de l'application de coefficients de correction destinés à tenir compte des conditions particulières de l'opération (tenant notamment à ses aléas propres et aux fluctuations du marché immobilier), cette valeur peut être déterminée par référence :

- soit au prix de vente actuel de locaux similaires situés dans un immeuble achevé ou en cours d'achèvement ;
- soit au prix de vente futur des locaux compris dans l'immeuble dont la construction est projetée.

Il est admis que soient soustraits de ces prix les coûts dont le constructeur établit qu'ils n'ont pas été exposés pour la livraison des locaux remis en dation (notamment les frais financiers et de commercialisation).

II. FAIT GÉNÉRATEUR ET EXIGIBILITÉ

(BOI-TVA-IMM-10-20-20 au I)

3006 | 1. Livraison d'immeubles (CGI, art. 269, 1-a et 269, 2-a ; BOI-TVA-IMM-10-20-20 au I-A).

a. *Fait générateur.*

Pour les livraisons d'immeubles, le fait générateur intervient au moment de la **livraison**, c'est-à-dire au transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire, indépendamment du fait qu'un acte ait été ou non établi et présenté à la formalité.

Le paiement du prix est sans incidence sur le fait générateur de la taxe. Il importe donc peu que le redevable ait été autorisé à acquitter la taxe au fur et à mesure des encaissements.

b. *Exigibilité.*

En règle générale, la taxe est exigible lors de la **réalisation du fait générateur**.

Toutefois, pour les **livraisons d'immeubles à construire**, l'exigibilité intervient lors de **chaque versement** des sommes correspondant aux différentes échéances prévues par le contrat en fonction de l'avancement des travaux (CGI, art. 269, 2-a *bis*).

3006-1 | 2. Livraison à soi-même (BOI-TVA-IMM-10-20-20 au I-B).

a. *Fait générateur.*

1° *Livraison à soi-même d'immeubles* (CGI, art. 269, 1-b et 269, 2-a).

Pour les livraisons à soi-même d'immeubles neufs, le fait générateur se produit au moment de la **livraison** qui intervient lors du dépôt à la mairie de la **déclaration prévue par la réglementation relative au permis de construire**.

Quand bien même le redevable viendrait à manquer à ses obligations déclaratives à cet égard, le fait générateur de la LASM est réputé néanmoins intervenu dès lors que sont réunies les circonstances de fait qui rendent exigible la déclaration d'achèvement.

2° *Livraison à soi-même de travaux immobiliers* (CGI, art. 269, 1-d et 269, 2-a).

Pour les livraisons à soi-même de travaux immobiliers visées au b du 1° du 3 du I de l'article 257 (opérations réalisées dans le cadre de la politique sociale et visées au III de l'article 278 *sexies* du CGI), le fait générateur intervient au moment de l'**achèvement de l'ensemble des travaux**.

Toutefois, par dérogation, le fait générateur de la taxe intervient au **dernier jour de chaque trimestre** pour les livraisons à soi-même de travaux d'entretien effectués au cours de ce trimestre.

S'agissant des travaux immobiliers qui concourent à la livraison à soi-même requise en application du 2° du 1 du II de l'article 257 du CGI, le fait générateur intervient dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire au moment de l'affectation par le redevable aux besoins de son entreprise de l'immeuble transformé à raison des travaux engagés.

b. Exigibilité.

La TVA devient exigible lors de la **réalisation du fait générateur**, soit en principe, lors de la **livraison**.

Toutefois, lorsque la livraison à soi-même intervient sur le fondement du 2° du 1 du II de l'article 257 du CGI, l'article 175 de l'annexe II au code précité dispose que l'exigibilité est reportée à la date de la première utilisation du bien.

Remarque : La liquidation de la taxe exigible au titre des livraisons à soi-même d'**immeubles neufs** peut être effectuée jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle est intervenu l'achèvement de l'immeuble (CGI, art. 270, II).

3006-2 | 3. Bail à construction (CGI, art. 269, 2-c *bis* ; BOI-TVA-IMM-10-20-20 au I-C).

Le fait générateur du bail à construction intervient dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire à la **prise d'effet du bail**.

Le c *bis* du 2 de l'article 269 du CGI précise que l'exigibilité de la taxe intervient lors de la **conclusion du bail** s'agissant de la valeur du droit de reprise visée au 5 de l'article 266 du code précité et, s'il y a lieu, **lors de l'encaissement pour les loyers**.

C. TAUX DE LA TVA

(BOI-TVA-IMM-10-20-20 au II)

Remarque : L'article 68 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 **modifie à compter du 1^{er} janvier 2014 les trois principaux taux de TVA**. Ainsi, le taux normal de 19,6 % est relevé à 20 %, le taux réduit de 7 % est relevé à 10 % et le taux réduit de 5,5 % est quant à lui ramené à 5 %. Différentes modalités d'entrée en vigueur de ces nouveaux taux sont prévues en fonction de la nature des opérations concernées. Ainsi, le taux réduit de 7 % pourra être maintenu pour les opérations immobilières réalisées en matière de logement social, visées à l'article 278 *sexies* du CGI, répondant à certaines conditions d'engagement (cf. ci-dessous n° 3008 et suiv.).

Ces nouvelles dispositions feront l'objet de commentaires détaillés ultérieurs.

I. TAUX NORMAL**3007 |** Les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles visés au I de l'article 257 du CGI sont soumises au taux normal de **19,60 %**.**II. TAUX RÉDUIT**

(CGI, art. 278 *sexies*)

3008 | Certaines opérations immobilières bénéficient du taux réduit de TVA. L'article 13-I de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 **relève ce taux réduit de TVA de 5,5 % à 7 %** pour les opérations visées à l'article 278 *sexies* du CGI.

Néanmoins, les opérations de logement social **demeurent soumises au taux réduit de 5,5 % si elles ont été engagées avant le 1^{er} janvier 2012**. En revanche, **celles qui sont engagées à compter du 1^{er} janvier 2012 sont soumises au taux réduit de 7 %**.

Les événements permettant d'apprécier si les opérations ont été engagées avant le 1^{er} janvier 2012 diffèrent selon la nature des opérations visées par l'article 278 *sexies* du CGI.

L'article 68 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 modifiant **à compter du 1^{er} janvier 2014** le taux réduit de 7 % (relevé à 10 %) **aménage l'entrée en vigueur du nouveau taux pour les opérations immobilières réalisées en matière de logement social**, visées à l'article 278 *sexies* du CGI. Ainsi, ces opérations pourront continuer à bénéficier du taux de 7 % si certaines conditions d'engagement sont respectées avant l'entrée en vigueur du nouveau taux.

Précision : Le taux de 7 % restera donc applicable :

- pour les livraisons visées au 1 du I de l'article 278 *sexies* du CGI, aux opérations bénéficiant d'une décision favorable prise dans les conditions prévues aux articles R. 331-3 et R. 331-6 du code de la construction et de l'habitation avant le 1^{er} janvier 2014 ou, à défaut, ayant fait l'objet d'un avant-contrat ou d'un contrat préliminaire ou d'un contrat de vente avant cette même date ;
- pour les livraisons et les cessions visées aux 2 et 10 du I de l'article 278 *sexies* du CGI, ainsi que pour les livraisons à soi-même visées au II du même article correspondant à ces mêmes 2 et 10, aux opérations bénéficiant d'une décision favorable prise dans les conditions prévues aux mêmes articles R. 331-3 et R. 331-6, avant le 1^{er} janvier 2014 ;
- pour les apports visés aux 3 et 12 du I de l'article 278 *sexies* du CGI, aux opérations dont l'apport a fait l'objet d'un avant-contrat ou d'un contrat préliminaire ou, à défaut, d'un contrat de vente avant le 1^{er} janvier 2014 ;

- pour les livraisons visées au 4 du I du même article 278 *sexies* du CGI, ainsi que pour les livraisons à soi-même visées au II dudit article correspondant à ce même 4, aux opérations bénéficiant d'une décision d'agrément accordée avant le 1^{er} janvier 2014 ;

- pour les livraisons visées aux 5 et 8 du I du même article 278 *sexies* du CGI, ainsi que pour les livraisons à soi-même visées au II dudit article correspondant à ces mêmes 5 et 8, aux opérations bénéficiant d'une décision de financement de l'État avant le 1^{er} janvier 2014 ou, à défaut, pour lesquelles la convention avec le représentant de l'État dans le département est signée avant cette même date ;

- pour les livraisons visées au 6 du I du même article 278 *sexies* du CGI, ainsi que pour les livraisons à soi-même visées au II dudit article correspondant à ce même 6, aux opérations pour lesquelles la convention conclue en application du 4^o de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation est signée avant le 1^{er} janvier 2014 ;

- pour les livraisons et travaux réalisés en application d'un contrat unique de construction visés aux 7 et 11 du I de l'article 278 *sexies* du CGI, aux opérations pour lesquelles un avant-contrat ou un contrat préliminaire ou, à défaut, un contrat de vente ou un contrat ayant pour objet la construction du logement est signé avant le 1^{er} janvier 2014 ; pour les livraisons à soi-même visées au II du même article correspondant à ces mêmes 7 et 11, aux opérations pour lesquelles la demande de permis de construire a été déposée avant cette même date ;

- pour les livraisons à soi-même visées au III du même article 278 *sexies*, aux opérations ayant fait l'objet d'un devis daté accepté par les deux parties avant le 1^{er} janvier 2014 et ayant donné lieu à un acompte encaissé avant cette date ou ayant fait l'objet d'une décision d'octroi de la subvention mentionnée à l'article R. 323-1 du code de la construction et de l'habitation ou d'une décision favorable prise dans les conditions prévues aux articles R. 331-3 et R. 331-6 du même code avant cette même date.

Bénéficient du taux réduit de TVA :

3008-1 1. Opérations réalisées dans le cadre de la politique sociale (CGI, art. 278 *sexies*, I).

a. Les **livraisons de terrains à bâtir consenties aux organismes d'habitations à loyer modéré** visés à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation ou aux personnes bénéficiaires, au moment de la livraison, d'un prêt mentionné à l'article R. 331-1 du même code pour la construction de logements visés aux 3^o et 5^o de l'article L. 351-2 dudit code.

Remarque : le taux réduit de **7 %**, instauré par l'article 13 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, s'applique aux opérations bénéficiant d'une décision favorable prise dans les conditions prévues aux articles R. 331-3 et R. 331-6 du code de la construction et de l'habitation, **à compter du 1^{er} janvier 2012** ou, à défaut, ayant fait l'objet d'un avant-contrat ou d'un contrat préliminaire ou d'un contrat de vente à compter de cette même date..

Le taux réduit s'applique à l'ensemble du prix du terrain même lorsque le terrain acquis par l'organisme HLM est destiné à une opération mixte comprenant à la fois des logements sociaux et des locaux utilisés pour un autre usage, ou encore est destiné à la construction du siège social de l'organisme.

Pour plus de précisions sur les règles applicables aux acquisitions d'un terrain à bâtir réalisées dans le cadre d'opérations locatives sociales, il convient de se reporter au BOI-TVA-IMM-20-10-10-10 au II.

3008-2 b. Les livraisons de logements sociaux neufs à usage locatif mentionnés aux 3^o et 5^o de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation et qui bénéficient de la décision favorable prise dans les conditions prévues aux articles R. 331-3 et R. 331-6 du même code à compter du 1^{er} octobre 1996, et dont l'ouverture de chantier est intervenue à compter de cette date, lorsque l'acquéreur bénéficie pour cette acquisition d'un prêt prévu à l'article R. 331-1 du même code ou d'une subvention de l'Agence nationale pour la rénovation urbaine et a conclu avec l'État une convention en application des 3^o ou 5^o de l'article L. 351-2 du même code.

Remarque : le taux réduit de **7 %**, instauré par l'article 13 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, s'applique aux opérations bénéficiant d'une décision favorable prise dans les conditions prévues aux articles R. 331-3 et R. 331-6 du code de la construction et de l'habitation, **à compter du 1^{er} janvier 2012**.

3008-3 c. Le premier apport de logements sociaux à usage locatif dont la construction a fait l'objet d'une livraison à soi-même mentionnée au II de l'article 278 *sexies* du CGI (cf. n° 3009), réalisée dans les cinq ans de l'achèvement de la construction au profit d'un organisme d'habitations à loyer modéré visé à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation, à la condition que l'acte d'apport prévoit le transfert de la société cédante à la société bénéficiaire de l'apport, du prêt prévu à l'article R. 331-1 du même code et de la convention mentionnée aux 3^o ou 5^o de l'article L. 351-2 du même code.

Remarque : le taux réduit de **7 %**, instauré par l'article 13 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, s'applique aux opérations dont l'apport a fait l'objet d'un avant-contrat ou d'un contrat préliminaire ou, à défaut, d'un contrat de vente **à compter du 1^{er} janvier 2012**.

Pour plus de précisions sur les règles applicables aux livraisons à soi-même consécutives à l'achèvement de l'immeuble, voir BOI-TVA-IMM-20-10-10-10 au III-B.

3008-4 d. Les **livraisons de logements destinés à être occupés par des titulaires de contrats de location-accession** conclus dans les conditions prévues par la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 définissant la location-accession à la propriété immobilière, qui font l'objet, dans des conditions fixées par décret, d'une convention et d'une décision d'agrément prise par le représentant de l'État dans le département (CGI, art. 278 *sexies*, I-4).

Remarque : le taux réduit de 7 %, instauré par l'article 13 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, s'applique aux opérations bénéficiant d'une décision d'agrément accordée **à compter du 1^{er} janvier 2012**.

Le transfert de propriété de l'immeuble au ménage réalisé dans le cadre de la location-accession à la propriété est, de droit commun, soumis à la TVA lorsqu'il intervient dans les cinq ans qui suivent l'achèvement de la construction. Il peut être soumis à la taxe, sur option du bailleur, lorsqu'il intervient ultérieurement.

Pour plus de précisions sur le régime applicable aux opérations de location-accession à la propriété conventionnées et agréées, il convient de se reporter au BOI-TVA-IMM-20-20-10.

3008-5 e. Les **livraisons de logements aux structures d'hébergement temporaire ou d'urgence** faisant l'objet d'une convention entre le propriétaire ou le gestionnaire des locaux et le représentant de l'État dans le département et destinées aux personnes visées au II de l'article L. 301-1 du code de la construction et de l'habitation.

Remarque : le taux réduit de 7 %, instauré par l'article 13 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, s'applique aux opérations bénéficiant d'une décision de financement de l'État **à compter du 1^{er} janvier 2012** ou, à défaut, pour lesquelles la convention avec le représentant de l'État dans le département est signée à compter de cette même date.

3008-6 f. Les **livraisons de logements sociaux à usage locatif à l'association mentionnée à l'article L. 313-34 du code de la construction et de l'habitation**, lorsqu'elle a conclu avec l'État une convention en application du 4° de l'article L. 351-2 dudit code.

Remarque : le taux réduit de 7 %, instauré par l'article 13 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, s'applique aux opérations pour lesquelles la convention conclue en application du 4° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation est signée **à compter du 1^{er} janvier 2012**.

3008-7 g. Les **livraisons de logements à usage locatif à l'association mentionnée à l'article L. 313-34 du code de la construction et de l'habitation** ou à des sociétés civiles immobilières dont cette association détient la majorité des parts, situés dans des quartiers faisant l'objet d'une convention prévue à l'article 10 de la loi n° 2003-710 du 1^{er} août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine et destinés à être occupés par des ménages dont le total des ressources n'excède pas le montant mentionné à l'article R. 391-8 du code de la construction et de l'habitation.

Remarque : le taux réduit de 7 %, instauré par l'article 13 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, s'applique aux opérations pour lesquelles un avant-contrat ou un contrat préliminaire ou, à défaut, un contrat de vente ou un contrat ayant pour objet la construction du logement est signé **à compter du 1^{er} janvier 2012**.

3008-8 h. Les **livraisons de locaux aux établissements mentionnés aux 6° et 7° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles**, agissant sans but lucratif et dont la gestion est désintéressée, de même pour la seule partie des locaux dédiée à l'hébergement s'agissant des établissements mentionnés au 2° du I du même article L. 312-1, lorsqu'ils hébergent à titre permanent ou temporaire des personnes handicapées, ou des personnes âgées remplissant les critères d'éligibilité au prêt prévu à l'article R. 331-1 du code de la construction et de l'habitation, et que ces locaux font l'objet d'une convention entre le propriétaire ou le gestionnaire des locaux et le représentant de l'État dans le département.

Remarque : le taux réduit de 7 %, instauré par l'article 13 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, s'applique aux opérations bénéficiant d'une décision de financement de l'État **à compter du 1^{er} janvier 2012** ou, à défaut, pour lesquelles la convention avec le représentant de l'État dans le département est signée à compter de cette même date.

3008-9 i. Les **livraisons de terrains à bâtir et les cessions de droit au bail à construction** en vue de l'acquisition de logements neufs à titre de première résidence principale dans le cadre d'une opération d'accèsion à la propriété **assortie d'une acquisition différée du terrain**, ainsi que les **livraisons d'immeubles et les travaux réalisés en application d'un contrat unique de construction de logement** dans le cadre d'une opération d'accèsion à la propriété **sous le**

bénéfice d'un prêt à remboursement différé octroyé par un organisme associé collecteur de l'Union d'économie sociale du logement mentionné à l'article L. 313-18 du code de la construction et de l'habitation dès lors que, dans un même programme de construction ou pour un même constructeur et pour des caractéristiques équivalentes, le prix de vente ou de construction hors taxe des logements n'excède pas celui des logements pour lesquels le taux réduit ne s'applique pas.

Les logements mentionnés à l'alinéa précédent s'entendent des logements neufs, destinés à être affectés à l'habitation principale de personnes physiques, si ces personnes accèdent pour la première fois à la propriété au sens du I de l'article 244 *quater* J du CGI, si elles bénéficient d'une aide à l'accession sociale à la propriété attribuée par une ou plusieurs collectivités territoriales ou un groupement de collectivités territoriales du lieu d'implantation du logement et si la somme des revenus fiscaux de référence, au sens du 1° du IV de l'article 1417 du code précité, des personnes destinées à occuper ce logement ne dépasse pas les plafonds de ressources prévus pour les titulaires de contrats de location-accession mentionnés au 4 du I de l'article 278 *sexies* du CGI (CGI, art. 278 *sexies*, I-9 ; cf. n° 3008-4).

Remarque : Le bénéfice du taux réduit dans le cadre de ces dispositions **s'applique aux opérations engagées jusqu'au 31 décembre 2010.**

Pour plus de précisions sur le **régime applicable aux opérations d'accession à la propriété assortie d'une acquisition différée du terrain (opérations dites Pass-Foncier)**, il convient de se reporter au BOI-TVA-IMM-20-20-30.

Pour plus de précisions sur le **régime applicable aux opérations d'accession à la propriété assortie d'un prêt à remboursement différé**, il convient de se reporter au BOI-TVA-IMM-20-20-40.

3008-10 *j.* Les **cessions de droits immobiliers démembrés de logements sociaux neufs à usage locatif** mentionnés aux 3° et 5° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation, lorsque l'usufruitier bénéficie d'un prêt prévu à l'article R. 331-1 du code précité et a conclu avec l'État une convention en application des 3° ou 5° de l'article L. 351-2 du même code.

Remarque : le taux réduit de **7 %**, instauré par l'article 13 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, s'applique aux opérations bénéficiant d'une décision favorable prise dans les conditions prévues aux articles R. 331-3 et R. 331-6 du code de la construction et de l'habitation, **à compter du 1^{er} janvier 2012.**

3008-11 *k.* Les **livraisons d'immeubles et les travaux réalisés en application d'un contrat unique de construction de logements** dans le cadre d'une opération d'accession à la propriété à usage de résidence principale, destinés à des personnes physiques dont les ressources à la date de signature de l'avant-contrat ou du contrat préliminaire ou, à défaut, à la date du contrat de vente ou du contrat ayant pour objet la construction du logement ne dépassent pas les plafonds prévus à la première phrase du huitième alinéa de l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation et situés dans des quartiers faisant l'objet d'une convention prévue à l'article 10 de la loi n° 2003-710 du 1^{er} août 2003 précitée ou entièrement situés à une distance de moins de 500 mètres de la limite de ces quartiers.

Remarque : le taux réduit de **7 %**, instauré par l'article 13 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, s'applique aux opérations pour lesquelles un avant-contrat ou un contrat préliminaire ou, à défaut, un contrat de vente ou un contrat ayant pour objet la construction du logement est signé **à compter du 1^{er} janvier 2012.**

Pour plus de précisions sur le **régime applicable aux opérations portant sur les logements situés dans les zones faisant l'objet d'une convention de rénovation urbaine**, il convient de se reporter au BOI-TVA-IMM-20-20-20.

3008-12 *l.* Les **apports des immeubles sociaux neufs** aux sociétés civiles immobilières d'accession progressive à la propriété effectués dans les conditions prévues aux articles L. 443-6-2 et suivants du code de la construction et de l'habitation.

Remarque : le taux réduit de **7 %**, instauré par l'article 13 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, s'applique aux opérations dont l'apport a fait l'objet d'un avant-contrat ou d'un contrat préliminaire ou, à défaut, d'un contrat de vente **à compter du 1^{er} janvier 2012.**

3009 **2. Livraisons à soi-même d'immeubles dont l'acquisition a bénéficié du taux réduit** (CGI, art. 278 *sexies*, II).

Les livraisons à soi-même d'immeubles dont l'acquisition aurait bénéficié du taux réduit en application du I de l'article 278 *sexies* du CGI bénéficient du nouveau taux réduit de **7 %**.

Remarque :

Le nouveau taux réduit de **7 %** s'applique aux opérations de logement social visées à l'article 278 *sexies* du CGI **engagées à compter du 1^{er} janvier 2012**. Le taux réduit de 5,5 % demeure quant à lui applicable aux opérations engagées avant le 1^{er} janvier 2012.

Les événements permettant de considérer les opérations comme engagées ou non avant le 1^{er} janvier 2012, et donc soumises au taux de 5,5 % ou de 7 %, diffèrent selon la nature des opérations à laquelle correspond la livraison à soi-même.

Il convient donc, pour l'application du nouveau taux réduit de 7 %, de se reporter selon le cas aux n^{os} 3008-2, 3008-4 à 3008-6 ou n^{os} 3008-8 à 3008-10 ci-dessus.

S'agissant des livraisons à soi-même visées au II de l'article 278 *sexies* du CGI correspondant aux 7 et 11 du I de l'article 278 *sexies* du même code, le taux réduit de 7 % s'applique aux opérations pour lesquelles la demande de permis de construire a été déposée **à compter du 1^{er} janvier 2012**.

3010 3. Livraisons à soi-même de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien (CGI, art. 278 *sexies*, III).

Le taux réduit de **7 %** est applicable aux livraisons à soi-même de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien, autres que l'entretien des espaces verts et les travaux de nettoyage, lorsqu'ils ne bénéficient pas du taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée en application de l'article 279-0 *bis* du CGI et dans la mesure où ces travaux portent sur les locaux mentionnés aux 2 à 8 du I de l'article 278 *sexies* du même code (cf. n^{os} 3008-1 à 3008-8).

Remarque : le taux réduit de **7 %**, instauré par l'article 13-I-D de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 ne s'applique pas aux livraisons à soi-même visées au III de l'article 278 *sexies* du CGI ayant fait l'objet d'un devis daté accepté par les deux parties **avant le 1^{er} janvier 2012** et ayant donné lieu à un acompte encaissé avant cette date ou ayant fait l'objet d'une décision d'octroi de la subvention mentionnée à l'article R. 323-1 du code de la construction ou de l'habitation (subvention dite « Palulos ») ou d'une décision favorable prise dans les conditions prévues aux articles R. 331-3 et R. 331-6 du même code avant cette même date. Dans ces deux derniers cas, la livraison à soi-même au **taux de 5,5 % peut s'appliquer aux travaux facturés au taux de 7 %** en application de l'article 279-0 *bis* du CGI, sous réserve que ces travaux remplissent les conditions précitées (loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012, art. 2).

S'agissant des logements locatifs sociaux, le bénéfice du taux réduit sur la livraison à soi-même de ces travaux demeure subordonné au seul conventionnement APL de l'opération, indépendamment des modalités de son financement.

Pour plus de précisions, voir BOI-TVA-IMM-20-10-20.

3011

III. TARIFS SPÉCIAUX

1. Tarifs applicables dans les départements de la Corse (BOI-TVA-IMM-10-20-20 au II-C).

a. Principe.

Les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles visés au I de l'article 257 du CGI sont soumis dans la région Corse au taux de **8,7 %** (CGI, art. 297, I-1-5°).

b. Exceptions.

Le taux réduit de **7 %**, instauré par l'article 13 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, s'applique aux LASM de logements locatifs sociaux, à certains premiers apports et aux ventes de logements neufs destinés à un usage locatif social situés dans les départements de Corse.

3011-1

2. Tarifs applicables dans les DOM.

L'instauration d'un taux réduit de 7 % par l'article 13 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 n'a pas d'incidence sur les taux particuliers applicables dans les DOM. Ces taux demeurent donc inchangés.

a. Principe.

Les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles visés au I de l'article 257 du CGI sont soumis dans les DOM au taux de **8,50 %** (CGI, art. 296, 1^o-b).

b. Exceptions.

Le taux réduit de **2,10 %** (CGI, art. 296, 1^o-a) s'applique, dans les départements de la Guadeloupe (y compris dans la partie française de l'île de Saint-Martin et à Saint-Barthélemy), de la Martinique et de la Réunion :

- aux ventes et apports en sociétés de terrains à bâtir et de biens assimilés soumis à la TVA dès lors qu'une subvention de l'État ou un prêt aidé (à l'exception du prêt à taux zéro) finance tout ou partie de l'opération de construction ;

- aux LASM de logements locatifs sociaux et très sociaux (LLS et LLTS) et aux ventes d'immeubles neufs destinés à un usage locatif à caractère social ou très social lorsque la construction des logements ou l'acquisition des immeubles est financée en totalité ou en partie à l'aide d'un prêt ou d'une subvention accordés dans les conditions posées par l'arrêté du 7 juin 1996 (JO du 29 juin, p. 9768).

À ce sujet, il est précisé que les aides au logement locatif social dont l'attribution est subordonnée à une décision du préfet, qui ouvrent droit au bénéfice du taux réduit de la TVA, sont servies soit sous la forme de prêts aidés pour la construction, l'acquisition, l'amélioration ou la transformation de logements locatifs sociaux (prêts LLS et LLTS) soit sous la forme d'une subvention pour l'amélioration des logements sociaux (SALS) assimilable à la subvention PALULOS versée en métropole.

En revanche, les aides à l'accession à la propriété (prêt à taux zéro), subventions accordées au titre des logements évolutifs sociaux pour lesquelles la décision d'attribution est antérieure à la promulgation de la loi de programme pour l'outre-mer n° 2003-660 du 21 juillet 2003 (LES et LES auto construction), aides au promoteur, subventions pour l'acquisition-amélioration de logements très sociaux (AALTS), prêts conventionnés garantis par le FGAS, aides au logement intermédiaire (PLI-DOM) ou aides à l'amélioration de l'habitat des propriétaires occupants (AH) n'ouvrent pas droit à l'imposition de la livraison à soi-même au taux réduit de la TVA.

S'agissant des opérations pour lesquelles la décision d'attribution d'une aide de l'État est intervenue après le 21 juillet 2003, le taux réduit s'applique également (CGI, art. 296 *ter*) :

- aux travaux de construction de logements évolutifs sociaux, financés dans les conditions prévues par arrêté interministériel en application des articles L. 301-1 et L. 301-2 du code de la construction et de l'habitation et facturés aux personnes physiques accédant directement à la propriété à titre de résidence principale et qui concourent à la production ou à la livraison d'immeubles au sens du I de l'article 257 du CGI ;

- aux ventes de logements évolutifs sociaux mentionnés au tiret ci-dessus qui entrent dans le champ d'application du I de l'article 257 du CGI, lorsque l'acquéreur bénéficie pour cette acquisition des aides de l'État dans les conditions prévues par l'arrêté mentionné ci-dessus.

L'application du taux réduit est subordonnée à la condition que les personnes physiques accédant à la propriété justifient bénéficier d'une aide dans les conditions prévues par l'arrêté mentionné ci-dessus. Le prestataire ou le vendeur sont tenus de conserver ce justificatif à l'appui de leur comptabilité.

Le taux réduit de **2,10 %** s'applique également aux livraisons à soi-même mentionnées au I de l'article 257 du CGI, ainsi qu'aux ventes et apports de terrains à bâtir et de logements neufs dans les conditions fixées par l'article 199 *undecies* C ou par l'article 217 *undecies* du CGI lorsque les logements sont loués en vue de leur sous-location dans les conditions prévues aux 1°, 2° et 3° du I de l'article 199 *undecies* C du code précité ou lorsque ces opérations sont financées à l'aide d'un prêt aidé ou d'une subvention de l'État accordé dans les conditions prévues par les articles R. 372-1 et R. 372-20 à R. 372-24 du code de la construction et de l'habitation.

D. DROITS À DÉDUCTION DE LA TVA

3012

I. TVA DÉDUCTIBLE

| Sous réserve des dispositions particulières évoquées au BOI-TVA-IMM-10-30 au I, le régime de droit commun des déductions est applicable aux opérations immobilières. Ce régime est commenté au livre III (cf. TCA n°s 2400 et suiv.).

| Pour des précisions sur les conditions d'exercice du droit à déduction dans le cadre d'opérations réalisées dans le secteur du logement social, voir BOI-TVA-IMM-20.

II. RÉGULARISATIONS SPÉCIFIQUES AUX OPÉRATIONS IMMOBILIÈRES

(BOI-TVA-IMM-10-30 au II)

3013

1. Régularisations annuelles.

Lorsque l'immeuble construit ou transformé est immobilisé, la taxe afférente à la LASM est susceptible de faire l'objet **d'une régularisation pendant une période de vingt années** dont celle au cours de laquelle l'immeuble neuf ou sa transformation ont été achevés. Il en va de même lorsqu'un immeuble immobilisé a été acquis et que cette acquisition a supporté la TVA et a ouvert droit à déduction, situation qui peut se rencontrer bien au delà de la date d'achèvement

dans l'hypothèse où la taxe résulte de ce que le cédant a exercé l'option prévue au 5° bis de l'article 260 du CGI.

Ainsi, chaque année durant les vingt années qui suivent, l'assujetti qui eu droit à la déduction doit opérer dans les conditions décrites au II de l'article 207 de l'annexe II au CGI une régularisation de la taxe initialement déduite sur les biens immobilisés lorsque la différence entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année, d'une part, et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation initiaux, d'autre part, est supérieure à un dixième.

2. Régularisation complémentaire.

Lorsque l'immeuble construit, transformé ou acquis est immobilisé, outre les régularisations annuelles décrites ci-dessus, sa cession ultérieure est susceptible de donner lieu à une **régularisation complémentaire** de la TVA liquidée lors de la LASM ou supportée lors de l'acquisition conformément aux dispositions des 1° et 2° du 1 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI, dès lors que cette cession intervient avant le terme de la dix-neuvième année qui suit la LASM ou l'acquisition :

- ainsi, lorsque l'immeuble était affecté à une activité économique ouvrant droit à déduction, la taxe afférente à la LASM ou à l'acquisition qui a été initialement déduite par le redevable n'est pas remise en cause lorsque la cession ou l'apport sont soumis à la TVA. Inversement, si la mutation est exonérée (notamment à défaut d'exercice de l'option s'agissant d'un immeuble ancien), la taxe déduite donnera lieu à un reversement à raison des années restant à courir au delà de l'année en cours jusqu'au terme de la période de régularisation ;

- lorsque le cédant n'avait pas affecté l'immeuble à une activité économique ouvrant droit à déduction (par exemple en l'utilisant pour une location exonérée), la taxe afférente à l'acquisition, à la construction ou à des travaux de transformation n'était pas déductible au moment de leur réalisation (soit un coefficient de déduction initial nul). Elle donnera donc lieu, dans les mêmes conditions, à une régularisation positive si la mutation est soumise à la TVA (éventuellement sur la marge s'agissant de travaux de transformation sur un immeuble acquis sans droit à déduction) ;

- il en va de même lorsque l'immeuble était affecté à un usage mixte (le coefficient de déduction initial étant compris entre zéro et l'unité), sous forme d'une régularisation complémentaire dans un sens ou l'autre.

Ces dispositions sont applicables que l'immeuble soit affecté à l'habitation ou à une autre activité économique. Pour un exemple, voir BOI-TVA-IMM-10-30 au II-A-2-d.

Ces dispositions sont **applicables à l'identique aux collectivités locales** selon que les cessions qu'elles réalisent s'inscrivent dans le cadre d'une activité économique d'aménageur ou, inversement, dans celui de la gestion de leur patrimoine.

Lorsque la propriété d'un immeuble donne lieu à un **démembrement** en raison de la cession à un tiers de l'usufruit ou de la nue propriété, la nue-propriété doit être regardée comme n'étant pas affectée à une activité économique imposable. Cette situation est exclusive de l'exercice du droit à déduction de la TVA afférente à la valeur de ce droit.

Toutefois, lorsque ce droit réel constitue **une immobilisation chez son propriétaire de même que l'usufruit pour son bénéficiaire**, il y lieu d'admettre que dans des conditions analogues à celles prévues au 3 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI, le nu-propriétaire puisse transmettre le droit à déduction dont il est privé au bénéfice de l'usufruitier dès lors que ce dernier utilise le bien pour des opérations ouvrant droit à déduction.

En outre, dès lors qu'elle intervient dans le délai de vingt années comprenant celle au cours de laquelle la taxe a été supportée par le nu-propriétaire, la réunion dans les mains de celui-ci de la pleine propriété par suite de l'extinction de l'usufruit peut donner lieu à une régularisation positive de la taxe d'amont dans les conditions précisées au 4° du 1 du III de l'article 207 de l'annexe II au code précité si l'immeuble est alors utilisé à des opérations ouvrant droit à déduction. Pour plus de précisions sur ce point et des exemples, il convient de se reporter au BOI-TVA-IMM-10-30 au II-C.

S'agissant des **immeubles loués en crédit bail**, il convient de se reporter au BOI-TVA-IMM-10-30 au II-D-1.

S'agissant des **immeubles conservés en stock ou en attente de cession**, il convient de se reporter au BOI-TVA-IMM-10-30 au II-D-2.

S'agissant d'une **revente par un particulier d'un immeuble acquis comme immeuble à construire**, il convient de se reporter au BOI-TVA-IMM-10-30 au II-D-3.

3014

III. TRANSFERT DES DROITS À DÉDUCTION

(BOI-TVA-IMM-10-30 au III)

La procédure de transfert du droit à déduction prévue au 3 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI demeure d'application lorsqu'un immeuble est cédé ou apporté entre deux assujettis pour lesquels ce bien constitue une immobilisation sans que la mutation soit soumise à la TVA. S'agissant par hypothèse d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans, le même objectif visant à éviter une rémanence de la taxe régularisable chez le cédant peut être obtenu par l'exercice de l'option prévue au 5° bis de l'article 260 du CGI, sauf que le montant déductible chez le cessionnaire (sous réserve de l'ouverture d'une nouvelle période de régularisation éventuelle sur vingt années) sera celui de la taxe appliquée sur le prix de cession au lieu de celui défini dans les conditions du 3 du III de l'article 207 précité.

En outre, l'exercice de l'option permet d'éviter une rémanence de taxe déductible lorsque l'immeuble transmis d'un assujetti à l'autre demeure comptabilisé en stock, situation qui fait normalement obstacle à la mise en œuvre de la procédure de transfert du droit à déduction. Celle-ci trouve, toutefois, à s'appliquer dès lors que l'immeuble en stock a fait l'objet de l'assimilation à une immobilisation prévue au 3 du IV de l'article 207 de l'annexe II au CGI. Pour un exemple, voir BOI-TVA-IMM-10-30 au III-A.

Lorsqu'une **personne morale de droit public** réalise elle-même les investissements destinés à être utilisés pour des opérations soumises à la taxe pour les besoins d'un service public affermé, elle procède à une livraison à soi-même de l'immeuble à l'achèvement de celui-ci après avoir déduit la taxe grevant les frais engagés au titre de cet investissement au fur et à mesure des paiements. La collectivité publique délégante est alors autorisée à transférer au délégataire la taxe déductible afférente à cette LASM en application du 1° du 2 du I de l'article 210 de l'annexe II au CGI.

En revanche, si la délégation du service public a pris la forme d'une concession où le concessionnaire assure lui-même les investissements, ce délégataire détient les mémoires et factures des entrepreneurs et fournisseurs de biens ou de services auxquels il a fait appel pour la construction des immeubles et peut donc opérer directement la déduction de la taxe résultant de l'imposition de la livraison à soi-même dont il est redevable.

La procédure de transfert du droit à déduction est aussi ouverte aux **sociétés de construction dont les parts ou actions donnent vocation à l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble** (CGI, ann. II, art. 210, I-2-2°). Pour un exemple, voir BOI-TVA-IMM-10-30 au III-C.

3015

IV. OPÉRATIONS DE LOTISSEMENT OU D'AMÉNAGEMENT

S'agissant des opérations de lotissement ou d'aménagement, il convient de se reporter au BOI-TVA-IMM-10-30 au IV.

E. OBLIGATIONS DES REDEVABLES

(CGI, art. 283, 1 ; BOI-TVA-IMM-10-20-30)

3016

I. REDEVABLES DE LA TAXE

(BOI-TVA-IMM-10-20-30 au I)

Conformément au principe général prévu par le 1 de l'article 283 du CGI, le redevable de la taxe est la personne qui **réalise l'opération imposable**.

S'agissant **des livraisons d'immeubles et de droits assimilés**, la taxe est donc due par le vendeur. Cette règle s'applique à toutes les opérations, qu'elles portent sur des immeubles, des fractions d'immeubles ou des droits sociaux.

Par exception, la taxe est due par l'acquéreur qui agit en tant qu'assujetti et dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France lorsque le cédant, lui-même assujetti, n'est pas établi en France (CGI, art. 283, 1-al. 2). À cet égard, est présumé agir en tant qu'assujetti l'acquéreur qui fait mention dans l'acte du numéro sous lequel il est identifié.

S'agissant des **livraisons à soi-même**, la taxe est due par la personne qui construit elle-même l'immeuble ou qui a confié la construction, pour son compte, à des tiers, autrement dit, dans la quasi-totalité des cas, le propriétaire de l'immeuble.

S'agissant de la livraison à soi-même requise en application du 2° du 1 du II de l'article 257 du CGI, le redevable est l'assujetti qui affecte l'immeuble transformé aux besoins de son entreprise.

Par ailleurs, les redevables sont répartis en deux catégories :

- d'une part, **les assujettis** qui doivent se faire prendre en charge par le service des impôts des entreprises (SIE) ;

- d'autre part, **les non assujettis** qui sont redevables de la TVA à raison de la livraison à soi-même des logements mentionnés aux 9 ou 11 du I de l'article 278 *sexies* du CGI qui sont dispensés de cette prise en charge.

Précision : Conformément à la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010, la livraison d'un immeuble, dans les cinq ans de son achèvement, lorsqu'il avait été acquis par le cédant non assujetti en tant qu'immeuble à construire, était également soumise à la taxe. Le 1^{er} du F du I de l'article 64 de la loi n° 2012-1510 de finances rectificative pour 2012 **supprime cette taxation systématique en abrogeant le a du 2^e du 3 du I de l'article 257 du CGI** (cf. n° 3025). Cependant des mesures transitoires sont prévues (BOI-TVA-IMM-10-10-20 au II-A). Les non assujettis redevables de la TVA dans le cadre de ces mesures transitoires sont également dispensés de cette prise en charge par le service des impôts.

3017

II. LIEU D'IMPOSITION

(BOI-TVA-IMM-10-20-30 au II-A)

1. Redevables acquittant la TVA sur relevé n° 3310 CA 3.

Les redevables acquittant la TVA sur relevés n° 3310 CA 3 doivent déposer leur déclaration au service des impôts des entreprises dont ils relèvent pour le dépôt de leur déclaration de résultats.

a. Entreprises individuelles et sociétés non soumises à l'IS.

Les entreprises individuelles et sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés déposent leur déclaration de bénéfice et donc leurs relevés n° 3310 CA 3 au service dont relève le lieu du siège de la direction de l'entreprise ou, à défaut, le lieu du principal établissement (CGI, ann. III, art. 38, IV).

Lorsque l'assujetti qui réalise une opération imposable portant sur un immeuble n'est pas établi en France et qu'il est néanmoins redevable, le relevé n° 3310 CA 3 est déposé à la DRESG.

Par ailleurs, s'agissant des commerçants, industriels ou artisans dont l'activité porte sur des opérations étrangères à la construction d'immeubles, le lieu d'imposition est celui qui est indiqué sur leur déclaration de revenus, comme pour les particuliers.

b. Sociétés de construction vente relevant de l'IR.

Voir BOI-TVA-IMM-10-20-30 au II-A-1-b.

c. Sociétés passibles de l'IS.

Les relevés n° 3310 CA 3 sont à déposer au service des impôts des entreprises dont relève le lieu retenu pour établir l'impôt sur les sociétés (cf. TVA n° 2611).

L'imposition des personnes morales désignées au 2 de l'article 218 A du CGI qui exercent leur activité en France ou y possèdent des biens sans y avoir leur siège social, est établie au service des impôts des entreprises étrangères (SIEE), rattaché à la DRESG (CGI, ann. IV, art. 23 *ter*).

d. Personnes morales non tenues de souscrire une déclaration de bénéfice.

Les personnes morales non tenues de déposer des déclarations de bénéfice souscrivent leurs relevés auprès du service dont relève le lieu de leur siège social ou de leur principal établissement¹ quel que soit le lieu de situation du ou des immeubles en cause.

2. Redevables n'acquittant pas la TVA sur relevé n° 3310 CA 3.

Les déclarations n° 942-SD et, le cas échéant n° 943-SD, sont déposées et les droits versés au bureau compétent pour enregistrer l'acte de mutation. Ce bureau est le service chargé de la publicité foncière si l'acte est soumis à la formalité fusionnée ou le service des impôts des entreprises (pôle enregistrement) dans le cas contraire (CGI, ann. II, art. 250).

Ainsi, le lieu d'imposition à la TVA des mutations d'immeubles correspond au lieu de situation de ces immeubles. Cette situation ne concerne, de fait, que les redevables visés par les mesures transitoires prévues au BOI-TVA-IMM-10-10-20 au II-A, c'est-à-dire les particuliers qui cèdent dans les cinq ans de son achèvement un immeuble bâti qu'ils ont acquis comme immeuble à construire lorsqu'une promesse de vente a été signée avant le 31 décembre 2012

1. Il convient éventuellement de considérer comme principal établissement le lieu où sont tenus et conservés les documents de nature à permettre le contrôle des relevés.

(s'agissant de l'abrogation du a du 2° du 3 du I de l'article 257 du CGI par le 1 du F du I de l'article 64 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, voir n° 3025).

En revanche la déclaration de livraison à soi-même prévue au b du 2° du 3 du I de l'article 257 du CGI, qui permet aux accédants à la propriété dans certaines opérations de caractère social de bénéficier du remboursement de l'écart entre le taux normal supporté sur les dépenses de construction et le taux réduit applicable à la LASM, est souscrite auprès du service des impôts des entreprises du lieu de situation de l'immeuble.

Par ailleurs, lorsqu'un acte concernant des immeubles ou droits immobiliers situés dans le ressort de plusieurs services chargés de la publicité foncière est soumis à la formalité fusionnée, celle-ci est exécutée au bureau où la publicité est requise en premier lieu.

3018

III. DÉTERMINATION DU SERVICE COMPÉTENT

(BOI-TVA-IMM-10-20-30 au II-B)

Le service compétent pour recevoir les déclarations relatives aux opérations réalisées et pour encaisser les droits est soit le service des impôts des entreprises (SIE) dont dépend le redevable assujetti, soit le service chargé de la publicité, soit le pôle enregistrement du SIE de la situation des biens.

Le SIE est compétent pour recevoir les relevés n° 3310 CA 3 et les déclarations de livraison à soi-même.

Le service chargé de la publicité foncière du lieu de la situation de l'immeuble est compétent lorsque le redevable n'est pas un assujetti et qu'il dépose une déclaration n° 942-SD et n° 943-SD à l'appui de la réquisition à publier l'acte constatant l'opération taxable.

Le pôle enregistrement du SIE est compétent pour toutes les opérations exclues de la formalité fusionnée (cessions de droits sociaux, mutations verbales ou sous-seing privé, décisions judiciaires). En Alsace Moselle, il reçoit les déclarations n° 942-SD, sauf cas particulier (CGI, ann. III, art. 250, I).

3019

IV. DÉCLARATION DES OPÉRATIONS RÉALISÉES

(BOI-TVA-IMM-10-20-30 au II § 30 à 50)

Les assujettis acquittent le montant de la taxe exigible sur leurs opérations imposables sur relevés n° 3310 CA 3 (relevés n° 3517 CA 12 pour les redevables relevant d'un régime simplifié) établis en un seul exemplaire dans les conditions habituelles en matière de TVA.

Les relevés n° 3310 CA 3 sont déposés mensuellement ou trimestriellement si la taxe exigible annuellement est inférieure à 4 000 €. Ils mentionnent l'ensemble des opérations effectuées au cours de la période considérée et font état, globalement, des droits à déduction ouverts pendant la même période.

Pour les livraisons à soi-même mentionnées au a du 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI, le redevable est tenu de déposer une déclaration spéciale n° 940 au service des impôts dont il dépend dans le mois qui suit l'achèvement. Au moment de la liquidation de la taxe, il insère une mention particulière se référant à cette déclaration spéciale sur le relevé n° 3310 CA 3 (CGI, ann. II, art. 244).

Les livraisons d'immeubles visées au BOI-TVA-IMM-10-10-20 au II-A réalisées par des personnes non assujetties donnent lieu au dépôt d'une déclaration n° 942-SD (déclaration de mutation d'immeuble) et d'une déclaration n° 943-SD (relevé des taxes déductibles et décompte du prix de revient) [CGI, ann. II, art. 250].

Les déclarations n° 942-SD et, le cas échéant, l'annexe n° 943-SD doivent être déposées, en simple exemplaire, lors de la présentation à la formalité des actes constatant les opérations taxables.

Pour les livraisons à soi-même mentionnées au b du 2° du 3 du I de l'article 257 du CGI, le redevable est tenu de déposer au service des impôts du lieu de situation de l'immeuble une déclaration particulière conforme au modèle fixé par l'administration (n° 941-SD et n° 943-SD) dès qu'il dispose de tous les éléments d'information nécessaires à la liquidation de la taxe à la suite de l'achèvement (CGI, ann. II, art. 244).

3020

V. LIQUIDATION DE LA TVA

(BOI-TVA-IMM-10-20-30 au II-D)

1. Livraisons d'immeubles et de droits assimilés.

Le paiement de la TVA doit intervenir dans les délais impartis aux redevables pour le dépôt de leurs relevés n° 3310 CA 3, ainsi que de leur déclaration n° 941-SD (livraison à soi-même en application du b du 2° du 3 du I de l'article 257 du CGI)

Pour les livraisons visées au II-A du BOI-TVA-IMM-10-10-20, le paiement de la TVA doit intervenir dans les délais impartis aux redevables pour le dépôt de leur déclaration n° 942-SD.

Les opérations visées au I de l'article 257 du CGI sont exclues des modalités simplifiées de liquidation de la TVA (CGI, ann. II, art. 204 *quater*).

2. Livraisons à soi-même.

S'agissant des livraisons à soi-même d'immeubles neufs, le constructeur dispose d'un délai qui court jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle est intervenu l'achèvement de l'immeuble pour liquider la taxe afférente à la livraison à soi-même sur sa déclaration de TVA (CGI, art. 270).

La LASM n'est, toutefois, pas exigée lorsque l'immeuble a été vendu dans les deux ans qui suivent son achèvement (CGI, art. 257, I-3-1°-a).

Il est admis que les assujettis qui revendent l'immeuble dans la limite de la deuxième année qui suit la date d'achèvement soient dispensés de liquider la livraison à soi-même alors même que le fait générateur en est intervenu, et quand bien même ils connaîtraient complètement le prix de revient de l'immeuble cédé.

Pour autant, cette facilité ne fait pas obstacle, lorsque le redevable en a convenance, à ce qu'il liquide la LASM avant l'échéance du délai de deux ans alors même qu'il prévoirait de revendre l'immeuble dans ce délai. Il est admis que les redevables qui relèvent du régime simplifié d'imposition mentionné à l'article 302 *septies* A du CGI liquident la LASM au plus tard sur la déclaration prévue au premier alinéa du 3 de l'article 287 du code précité qui est déposée la troisième année qui suit la date d'achèvement de l'immeuble. Il en va de même des redevables qui relèvent du régime simplifié agricole mentionné à l'article 298 *bis* du CGI et doivent liquider la LASM sur la déclaration prévue au 1° du I dudit article.

Des prorogations au délai fixé au point précédent peuvent être accordées par le directeur départemental ou le directeur régional des finances publiques sur demande motivée par l'impossibilité d'établir la base taxable définitive avant l'expiration du délai prévu au II de l'article 270 du CGI (CGI, ann. II, art. 245).

Cela étant, dès lors qu'est échu le terme prévu au II de l'article 270 du CGI, la taxe exigible sur la livraison à soi-même visée au a du 1° du 3 du I de l'article 257 du même code doit en tout état de cause être acquittée préalablement à toute mutation intervenant avant l'expiration du délai prorogé sur la base des éléments connus à la date de cette mutation.

Par ailleurs, il doit être fait référence à la déclaration spéciale prévue par l'article 244 de l'annexe II au CGI dans la déclaration de TVA sur laquelle est liquidé le montant de la livraison à soi-même.

3021

VI. CONTRÔLE DES DÉCLARATIONS

Sur ce point, voir BOI-TVA-IMM-10-20-30 au II-C.

F. PRÉCISIONS DIVERSES**I. EXONÉRATION DE LA TAXE DE LA PUBLICITÉ FONCIÈRE
OU DES DROITS D'ENREGISTREMENT**

3022

Sous réserve de l'article 691 *bis* du CGI et sous certaines conditions, les acquisitions d'immeubles réalisées par une personne assujettie à la TVA sont exonérées de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement, lorsque l'acte d'acquisition contient l'engagement, pris par l'acquéreur, d'effectuer dans un délai de quatre ans les travaux conduisant à la production d'un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 du code précité, ou nécessaires pour terminer un immeuble inachevé.

Ce régime, modifié par l'article 16 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010, est exposé dans le livre V (cf. Enr. n° 4267-1).

II. RÉGIME SPÉCIAL DES ACHATS EFFECTUÉS EN VUE DE LA REVENTE

3023

L'article 1115 du CGI exonère des droits de mutation, sous certaines conditions, les acquisitions réalisées par des acquéreurs qui prennent l'engagement de revendre dans un délai de cinq ans.

Ce régime, modifié par l'article 16 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010, est exposé dans le livre V (cf. Enr. n° 4268).

III. OUVRAGES AUTOROUTIERS, MARCHANDS DE BIENS

3024

L'article 16 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010 **a supprimé** :

- les dispositions relatives aux livraisons à soi-même d'ouvrages autoroutiers ;
- le régime particulier des marchands de biens.

En conséquence, ces opérations relèvent maintenant du régime de droit commun de la TVA (cf. n°s 3001 et suiv.).

chapitre 2

opérations immobilières réalisées hors d'une activité économique

(BOI-TVA-IMM)

3025

Alors même qu'elles sont réalisées hors d'une activité économique, certaines livraisons à soi-même exigées dans le cadre d'opérations d'accession sociale à la propriété entrent aussi dans le champ de la taxe du fait d'une disposition expresse de la loi.

Conformément à la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010, les livraisons d'immeubles, dans les cinq ans de leur achèvement, lorsqu'ils avaient été acquis en tant qu'immeubles à construire, étaient également soumises à la taxe. Le 1 du F du I de l'article 64 de la loi n° 2012-1510 de finances rectificative pour 2012 **supprime cette taxation systématique en abrogeant le a du 2° du 3 du 1 de l'article 257 du CGI.**

Les autres opérations immobilières réalisées par les particuliers sont placées hors du champ de la TVA et sont donc soumises aux droits de mutation à titre onéreux (cf. Enr. n°s 4250 et suiv.).

A. LIVRAISON D'UN IMMEUBLE NEUF LORSQUE LE CÉDANT AVAIT AU PRÉALABLE ACQUIS L'IMMEUBLE À CONSTRUIRE

(CGI, art. 257, I-3-2°-a **abrogé** par le 1 du F du I de l'article 64 de la loi n° 2012-1510 de finances rectificative pour 2012 ; BOI-TVA-IMM-10-10-20 au II-A)

3025-1

Le 1 du F du I de l'article 64 de la loi n° 2012-1510 de finances rectificative pour 2012 **abroge le a du 2° du 3 du I de l'article 257 du CGI et supprime ainsi la taxation systématique à la TVA des cessions d'immeubles neufs acquis par le cédant comme immeubles à construire.** À noter que cette qualification vise principalement **les contrats de vente en l'état futur d'achèvement (VEFA)** et, accessoirement, **les contrats de vente à terme.**

Aux termes du a du 2° du 3 du I de l'article 257 du CGI, le législateur avait mis en œuvre la faculté accordée aux États membres par l'article 12 de la « directive TVA » de considérer comme assujetti quiconque réalise une seule livraison de terrain à bâtir ou une seule livraison d'immeuble neuf.

Toutefois, cette faculté avait été restreinte à la seule livraison d'un immeuble intervenant dans les cinq ans de son achèvement lorsque celui-ci avait été acquis par le cédant non assujetti à la TVA en tant qu'immeuble à construire.

Cette taxation à la TVA est donc supprimée à compter de l'entrée en vigueur de la loi n° 2012-1510 précitée afin de tirer les conséquences de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne dans les affaires « Slaby » (affaire C-180/10) et « Kue » (affaire C-181/10) sur la notion d'assujetti à la TVA. En effet, l'ancien dispositif établissait en toutes circonstances l'assujettissement à la TVA. Or, le juge communautaire a précisé qu'il ne pouvait en être ainsi lorsqu'une personne cède un immeuble en dehors de toute « démarche de commercialisation active » permettant d'établir que l'opération s'intègre dans une logique d'activité économique.

Toutefois, pour ne pas remettre en cause l'équilibre économique des opérations en cours à la date d'entrée en vigueur de la loi n° 2012-1510 précitée, des **mesures transitoires sont prévues**. Il est admis que les cessions qui interviennent postérieurement au 31 décembre 2012 mais qui avaient fait l'objet d'une promesse de vente avant cette date demeurent soumises à la TVA et, corrélativement, aux droits de mutation au taux prévu à l'article 1594 F *quinquies* du CGI (voir BOFiP-Impôts, Actualité du 23/01/2013 : TVA-ENR-CF-Abrogation du a du 2° du 3 du I de l'article 257 du CGI qui prévoyait la soumission à la TVA des livraisons d'immeubles achevés depuis moins de cinq ans réalisées hors d'une activité économique lorsque le cédant avait au préalable acquis l'immeuble cédé comme immeuble à construire – Mesures transitoires).

B. LIVRAISONS À SOI-MÊME DES LOGEMENTS DANS LE CADRE DES MÉCANISMES D'ACCESSION SOCIALE À LA PROPRIÉTÉ

(CGI, art. 257, I-3-2°-b ; BOI-TVA-IMM-10-10-20 au II-B)

3025-2

Depuis le 1^{er} janvier 2011, sont soumises à la TVA les livraisons à soi-même de logements visés au II de l'article 278 *sexies* du CGI, lorsqu'elles sont réalisées, hors d'une activité économique visée à l'article 256 A du code précité, par toute personne, dès lors assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée à ce titre.

3026

3199

DEUXIÈME PARTIE

plus-values

3200

La présente partie est consacrée à l'étude du régime fiscal applicable aux **plus-values réalisées par les particuliers** à l'occasion de la cession à titre onéreux :

- d'immeubles et de titres de sociétés non cotées à prépondérance immobilière (titre 1 ; cf. n^{os} 3220 et suiv.) ;
- de biens meubles autres que les valeurs mobilières et les droits sociaux (titre 2 ; cf. n^{os} 3350 et suiv.).

Enfin, le titre 3 (cf. n^{os} 3400 et suiv.) précise le régime spécial auquel sont soumises les ventes de métaux ou autres objets précieux.

Les règles en vigueur propres aux plus-values professionnelles sont commentées en détail dans chaque catégorie de revenus : BIC, cf. FE n^{os} 1225 et suivants ; BA, cf. FP n^{os} 355 et suivants ; BNC, cf. FP n^{os} 530 et suivants.

3201

3219

titre 1

immeubles et titres des sociétés non cotées à prépondérance immobilière

(CGI, art. 150 U à 150 VH ; CGI, ann. II, art. 74 SA à 74 SJ ; CGI, ann. III, art. 41 *duovicies* H et 41 *duovicies* I ; BOI-RFPI-PVI ; BOI-RFPI-SPI)

chapitre premier

champ d'application

(CGI, art. 150 U ; BOI-RFPI-PVI)

A. PLUS-VALUES IMPOSABLES

(CGI, art. 150 U, I ; BOI-RFPI-PVI-10-20)

3220

Les plus-values réalisées à titre occasionnel par les personnes physiques ou les sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 *ter* du CGI, lors de la cession à titre onéreux¹ de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de droits relatifs à ces biens, sont passibles de l'impôt sur le revenu selon le régime d'imposition des plus-values des particuliers, dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VH du CGI (cf. n^{os} 3250 et suiv.).

Le régime d'imposition des plus-values des particuliers s'applique également aux plus-values réalisées lors de la cession d'un terrain divisé en lots destinés à être construits lorsque le lotisseur n'a pas acquis le terrain dans l'intention de le revendre après division par lots. En revanche, il ne s'applique pas, en principe, aux plus-values réalisées lors de la cession de biens immobiliers ou de droits relatifs à ces biens figurant à l'actif d'une entreprise industrielle, artisanale, commerciale, agricole ou affectés à l'exercice d'une profession non commerciale, ces plus-values relevant du régime des plus-values professionnelles.

Remarque : L'article 1529 du CGI permet aux communes ou à certains EPCI d'instituer une **taxe forfaitaire** sur les **cessions** à titre onéreux réalisées depuis le **1^{er} janvier 2007** par les personnes physiques, les sociétés et groupements soumis à l'impôt sur le revenu et les

1. Il est admis que les partages qui interviennent entre les membres originaires de l'indivision ou leurs descendants ne constituent pas des cessions à titre onéreux, à la condition qu'ils portent sur des biens provenant d'une indivision successorale ou conjugale (indivision de communauté conjugale ou indivision entre époux séparés de biens) ou entre concubins ou partenaires ayant conclu un PACS. Cette tolérance administrative est désormais légalisée (cf. n^o 3230).

personnes non fiscalement domiciliées en France de certains **terrains nus rendus constructibles** en raison de leur classement. Les modalités d'application de cette taxe sont précisées aux articles 317 A à 317 C de l'annexe II au CGI.

3221 Sur les conditions d'application du régime des plus-values immobilières en cas de cession à titre onéreux de biens immobiliers dans le cadre des contrats de la finance islamique, voir | BOI-DJC-FIN.

3222

3224

B. PLUS-VALUES EXONÉRÉES

(CGI, art. 150 U, II)

I. EXONÉRATIONS RÉSULTANT DE LA NATURE DES BIENS CÉDÉS

(BOI-RFPI-PVI-10-40 et RES N° 2007/22)

3225 | **1. Résidence principale** (CGI, art. 150 U, II-1° ; BOI-RFPI-PVI-10-40-10).

Sont exonérés les immeubles, les parties d'immeubles et les droits relatifs à ces biens qui constituent la résidence principale du cédant au jour de la cession.

L'appréciation de cette condition fait l'objet de certains assouplissements en cas de changement dans la situation familiale (séparation, divorce, rupture de vie maritale ou d'un PACS...) ou personnelle (mutation professionnelle ou survenance d'une invalidité...).

Ainsi, lorsque l'immeuble a été occupé par le cédant jusqu'à sa mise en vente, l'exonération reste acquise si la cession intervient dans des délais normaux et sous réserve que le logement n'ait pas, pendant cette période, été donné en location ou occupé gratuitement par des membres de la famille du propriétaire ou des tiers. Aucun délai maximum pour la réalisation de la cession ne peut être fixé a priori. Il convient donc sur ce point de faire une appréciation circonstanciée de chaque situation, y compris au vu des raisons conjoncturelles qui peuvent retarder la vente, pour déterminer si le délai de vente peut ou non être considéré comme normal. **Dans un contexte économique normal, un délai d'une année constitue en principe le délai maximal.**

A contrario et pour tenir compte de la situation actuelle du marché immobilier, il est admis, **pour les cessions intervenues en 2009 ou en 2010, qu'un délai de vente de deux ans constitue, dans tous les cas, un délai normal**, sous réserve bien entendu que le logement n'ait pas, pendant cette période, été donné en location ou occupé gratuitement par des membres de la famille du propriétaire ou des tiers.

3225-1 | **2. Habitation en France des personnes ressortissantes d'un État membre de l'Union européenne** (CGI, art. 150 U, II-2° ; BOI-RFPI-PVI-10-40-50).

Sous certaines conditions, l'exonération s'applique aux immeubles, aux parties d'immeubles ou aux droits relatifs à ces biens qui constituent l'habitation en France des personnes physiques, non résidentes en France, ressortissantes d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Pour les cessions intervenues **depuis le 1^{er} janvier 2011**, l'exonération s'applique dans la limite **d'une résidence par contribuable**.

Pour les cessions intervenues avant cette date, l'exonération s'applique dans la limite, par contribuable, des deux premières cessions.

a. Conditions de l'exonération.

Le bénéfice de l'exonération est réservé au cédant qui réunit les conditions suivantes :

- être une personne physique, non-résidente et ressortissante de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ;
- avoir été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession ;
- et avoir la libre disposition du bien cédé au moins depuis le 1^{er} janvier de l'année précédant celle de la cession.

b. Pour les cessions intervenues avant le 1^{er} janvier 2011, des conditions supplémentaires liées à l'exonération de la seconde cession sont exigées.

L'exonération particulière en faveur de l'habitation en France des non-résidents est applicable aux deux premières cessions.

Toutefois, pour être exonérée, la seconde cession doit, en plus du respect des conditions mentionnées ci-dessus pour la première cession, satisfaire aux deux conditions cumulatives suivantes :

- porter sur l'unique propriété en France du non-résident ;
- intervenir plus de cinq ans après la première cession exonérée.

Si l'ensemble des conditions requises n'est pas réuni, la seconde cession n'est pas exonérée.

L'exonération accordée lors de la première cession n'est toutefois pas remise en cause.

3225-2 3. Portée de ces exonérations.

Les exonérations visées aux n^{os} 3225 et 3225-1 concernent non seulement l'immeuble ou la partie d'immeuble constituant la résidence principale ou l'habitation en France mais également les **dépandances immédiates et nécessaires** de ces biens, à la condition que leur cession intervienne en même temps.

En cas de cession de la résidence principale et d'un terrain y attenant réalisée au profit de deux acquéreurs distincts, cf. RES 2005/42 au BOI-RFPI-PVI-10-40-10 au IV.

3225-3 4. Logement autre que la résidence principale (CGI, art. 150 U, II-1^o *bis* ; BOI-RFPI-PVI-10-40-30).

Pour les cessions intervenues à compter du 1^{er} février 2012, l'exonération s'applique également aux plus-values réalisées lors de la **première cession d'un logement**, y compris ses **dépandances immédiates et nécessaires** au sens du 3^o du II de l'article 150 U du CGI si leur cession est simultanée à celle dudit logement, **autre que la résidence principale**, lorsque le cédant n'a pas été propriétaire de sa résidence principale, directement ou par personne interposée, au cours des quatre années précédant la cession.

L'exonération est applicable à la fraction du prix de cession défini à l'article 150 VA du CGI que le cédant remploie, dans un délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, à l'acquisition ou la construction d'un logement qu'il affecte, dès son achèvement ou son acquisition si elle est postérieure, à son habitation principale. En cas de manquement à l'une de ces conditions, l'exonération est remise en cause au titre de l'année du manquement.

3225-4 5. Logement ayant constitué la résidence principale du cédant résidant dans un des établissements mentionnés aux 6^o et 7^o de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles (CGI, art. 150 U, II-1^o *ter* ; BOI-RFPI-PVI-10-40-20).

L'exonération s'applique aux immeubles, aux parties d'immeubles ou aux droits relatifs à ces biens qui ont constitué la résidence principale du cédant et n'ont fait l'objet depuis lors d'aucune occupation, lorsque ce dernier est désormais résident d'un établissement mentionné aux 6^o ou 7^o de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles si, au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la cession, il n'est pas passible de l'ISF et n'a pas un revenu fiscal de référence excédant la limite prévue au II de l'article 1417 du CGI et si la cession intervient dans un délai inférieur à deux ans suivant l'entrée dans l'établissement.

II. EXONÉRATIONS LIÉES À LA NATURE DES OPÉRATIONS RÉALISÉES

3226 1. Expropriations (CGI, art. 150 U, II-4^o ; BOI-RFPI-PVI-10-40-60 au I).

L'exonération s'applique aux plus-values dégagées à l'occasion d'expropriations de biens immobiliers pour lesquels une **déclaration d'utilité publique** a été prononcée en vue d'une expropriation, à condition qu'il soit procédé au remploi de l'intégralité de l'indemnité pour l'acquisition, la construction, la reconstruction ou l'agrandissement d'un ou de plusieurs immeubles dans un délai de douze mois à compter de la date de perception de l'indemnité.

3226-1 2. Opérations de remembrement et opérations d'échanges amiables, individuels ou collectifs (CGI, art. 150 U, II-5^o ; BOI-RFPI-PVI-10-40-60 au IV).

L'exonération trouve à s'appliquer aux biens qui sont échangés dans le cadre d'opérations de remembrement mentionnées à l'article 1055 du CGI, d'opérations effectuées conformément aux articles L. 123-1, L. 123-24 et L. 124-1 du code rural et de la pêche maritime ainsi qu'aux soultes versées en application de l'article L. 123-4 du même code. En cas de vente des biens reçus à cette occasion, la plus-value est calculée à partir de la date et du prix d'acquisition du bien originel ou de la partie constitutive la plus ancienne dans les cas de vente de lots remembrés.

III. EXONÉRATION TENANT AU MONTANT DES CESSIONS

(CGI, art. 150 U, II-6° ; BOI-RFPI-PVI-10-40-70)

3227

L'exonération s'applique lorsque **le prix de cession du bien est inférieur ou égal à 15 000 €**. Ce seuil de 15 000 € s'applique bien par bien et non pas annuellement.

En cas de cession d'un bien détenu en indivision, ce seuil s'apprécie au regard de chaque quote-part indivise quelle que soit la valeur totale du bien cédé.

En cas de cession d'un bien détenu en indivision dont le droit de propriété est démembré, le seuil de 15 000 € s'apprécie au regard de chaque quote-part indivise en pleine propriété.

IV. EXONÉRATION TENANT À LA QUALITÉ DE L'ACQUÉREUR

(CGI, art. 150 U, II-7° et 8°)

3228

L'exonération s'applique aux biens qui sont cédés :

- **avant le 31 décembre 2011** à un organisme d'habitations à loyer modéré, à une société d'économie mixte gérant des logements sociaux, à l'association mentionnée à l'article L. 313-34 du code de la construction et de l'habitation (CCH), aux sociétés civiles immobilières dont cette association détient la majorité des parts pour les logements visés au 4° de l'article L. 351-2 du CCH ou à un organisme bénéficiant de l'agrément relatif à la maîtrise d'ouvrage prévu à l'article L. 365-2 du même code (CGI, art. 150 U, II-7°) ;

- **avant le 31 décembre 2011** à une collectivité territoriale (commune, département, région), à un établissement public de coopération intercommunale compétent ou à un établissement public foncier mentionné aux articles L. 321-1 et L. 324-1 du code de l'urbanisme, en vue de leur cession ultérieure à l'un des organismes chargés du logement social mentionnés au 7° du II de l'article 150 U du CGI (cf. tiret précédent). Cette **revente** doit intervenir dans le délai d'**un an** à compter de l'acquisition des biens. En cas de non-respect de cette condition, la collectivité territoriale ou l'établissement public de coopération intercommunale compétent reverse à l'État le montant d'impôt sur la plus-value immobilière dû au titre du I de l'article 150 U du CGI. Ce délai de revente est porté à trois ans pour les cessions réalisées par un établissement public foncier au profit de l'un des organismes mentionnés au 7° du II de l'article 150 U du CGI (CGI, art. 150 U, II-8°).

Sous réserve de l'application des conventions fiscales internationales, l'exonération s'applique à certains contribuables fiscalement domiciliés hors de France, visés au I de l'article 244 *bis* A du CGI, lorsqu'ils sont assujettis à l'impôt sur le revenu (personnes physiques et sociétés de personnes).

V. EXONÉRATION TENANT À L'ENGAGEMENT PRIS PAR L'ACQUÉREUR EN CAS DE CESSION D'UN DROIT DE SURÉLÉVATION

(CGI, art. 150 U, II-9° ; BOI-RFPI-PVI-10-40-40)

3228-1

Est exonérée la plus-value résultant de la cession à titre onéreux d'un droit de surélévation réalisée **du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014 à condition que le cessionnaire s'engage à réaliser et à achever des locaux destinés à l'habitation dans un délai de quatre ans** à compter de la date de l'acquisition.

En cas de manquement à cet engagement, le cessionnaire est redevable d'une **amende** d'un montant égal à **25 % de la valeur de cession** du droit de surélévation.

Cette amende **n'est pas due** en cas de licenciement, d'invalidité correspondant au classement dans les deuxième ou troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ou de décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à une imposition commune. Elle n'est pas due non plus lorsque le cessionnaire ne respecte pas son engagement en raison de circonstances exceptionnelles indépendantes de sa volonté.

En cas de fusion de sociétés, l'engagement souscrit par le cessionnaire n'est pas rompu lorsque la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour le respect de l'engagement d'achèvement des locaux dans le délai restant à courir. Le non-respect par la société absorbante de l'engagement d'achèvement des locaux entraîne l'application de l'amende prévue pour le cessionnaire.

VI. EXONÉRATION TENANT À LA QUALITÉ DU CÉDANT

(CGI, art. 150 U, III ; BOI-RFPI-PVI-10-40-90)

3229

Sont exonérées les plus-values réalisées par les titulaires de pensions de vieillesse ou de la carte d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale qui, au titre de l'avant-dernière année

précédant celle de la cession, ne sont pas passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune et dont le revenu fiscal de référence n'excède pas la limite prévue au I de l'article 1417 du CGI, appréciée au titre de cette année. Les pièces justificatives sont fournies par le contribuable sur demande de l'administration.

VII. AUTRES EXONÉRATIONS

(CGI, art. 150 U, IV ; BOI-RFPI-PVI-10-40-100)

3230 | Conformément au IV de l'article 150 U du CGI, les partages peuvent, dans certains cas, ne pas donner lieu à l'imposition de la plus-value réalisée, quand bien même ils s'effectueraient à charge du versement d'une soulte. Ce régime est subordonné à des conditions tenant notamment à la qualité des copartageants et à l'origine de l'indivision.

1. Partages avec soulte de biens provenant d'une indivision successorale, conjugale ou d'une indivision entre concubins ou partenaires ayant conclu un PACS.

Pour bénéficier du régime de faveur :

- le partage doit être effectué entre membres originaires de l'indivision, leurs conjoints, des ascendants, des descendants ou des ayants droit à titre universel de l'un ou plusieurs d'entre eux ;
- le bien doit provenir d'une indivision successorale ou conjugale. S'agissant de l'indivision conjugale, le régime matrimonial est sans incidence.

Cette mesure a été étendue aux partages de biens indivis provenant d'une indivision entre concubins ou partenaires ayant conclu un PACS au sens des articles 515-1 et suivants du code civil.

3231 | **2. Partages de biens reçus par voie de donation-partage et partages portant sur des biens indivis acquis avant le mariage ou la conclusion du PACS par des époux ou partenaires d'un PACS.**

Le IV de l'article 150 U du CGI étend le régime de faveur :

- aux plus-values réalisées lors du partage de biens acquis par les conjoints avant le mariage, ou par les partenaires d'un PACS avant la conclusion du PACS.
- aux partages portant sur des biens acquis par voie de donation-partage. Le régime de faveur s'applique aux partages intervenant entre les donataires co-partageants, leurs conjoints, descendants ou ayants-droit à titre universel de l'un ou plusieurs d'entre eux. Les biens reçus par tout autre type de donation restent exclus de ce régime de faveur.

3232 | **3. Cession ultérieure du bien par l'attributaire.**

Voir BOI-RFPI-PVI-10-40-100 au III.

3233

3234

C. CAS PARTICULIER DES CESSIONS DE CERTAINS DROITS SOCIAUX

(CGI, art. 150 UB ; BOI-RFPI-SPI-10-20)

3235 | Les gains nets retirés de cessions à titre onéreux de droits sociaux de sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 *ter* du CGI, dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits portant sur ces biens, sont soumis exclusivement au régime d'imposition des plus-values des particuliers prévu pour les immeubles. Pour l'application de cette disposition, sont considérées comme sociétés à prépondérance immobilière les sociétés dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles ou des droits portant sur des immeubles, non affectés par ces sociétés à leur propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale. Si la société dont les droits sociaux sont cédés n'a pas encore clos son troisième exercice, la composition de l'actif est appréciée à la clôture du ou des seuls exercices clos ou, à défaut, à la date de la cession (disposition applicable aux cessions et aux rachats intervenus depuis le 1^{er} janvier 2008).

Aucune imposition n'est établie, lors de l'échange des titres, aux plus-values réalisées dans le cadre d'une opération de fusion, de scission ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés. Cette exception n'est pas applicable aux échanges avec soulte lorsque le montant de la soulte reçue par le contribuable excède 10 % de la valeur nominale des titres reçus (BOI-RFPI-SPI-10-30 au II).

Par ailleurs, si les titres qui font l'objet d'une opération d'échange bénéficiant du sursis d'imposition ont été reçus dans le cadre d'une précédente opération d'échange pour laquelle un régime de report d'imposition a été demandé, l'imposition de la plus-value antérieurement reportée est reportée de plein droit au moment où s'opérera la cession, le rachat, le remboursement ou l'annulation des nouveaux titres reçus (BOI-RFPI-SPI-10-30 au II-B-3-b).

Les cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière qui mettent, en droit ou en fait, gratuitement un logement à la disposition de l'associé cédant qui l'occupe à titre d'habitation principale sont en tout ou partie exonérées. L'exonération s'applique aux fractions de la plus-value déterminées en fonction de la valeur du logement occupé par l'associé et des dépendances immédiates et nécessaires de ce logement (BOI-RFPI-SPI-10-20 au II-A).

D. OPÉRATIONS RÉALISÉES PAR LES FONDS DE PLACEMENT IMMOBILIER (OPCI-FCI)

(CGI, art. 150 UC ; BOI-RFPI-PVI-10-10 au III)

3236

L'article 150 UC du CGI crée un régime fiscal pour les fonds de placement immobilier mentionnés à l'article 239 *nonies* du CGI applicable à compter de l'entrée en vigueur mentionnée à l'article 7 de l'ordonnance n° 2005-1278 du 13 octobre 2005 définissant le régime juridique de ces organismes.

Ce régime prévoit notamment des modalités particulières d'imposition des plus-values réalisées par ces fonds et des gains nets retirés de la cession ou du rachat de parts de ces fonds.

L'article 27 de la loi de finances pour 2008 étend l'application d'un régime particulier d'imposition à l'égard des gains nets retirés de la cession ou du rachat de parts ou droits dans des organismes de droit étranger qui ont un objet équivalent et sont de forme similaire aux fonds de placement immobilier mentionnés à l'article 239 *nonies* du CGI.

E. CESSION DES DROITS REPRÉSENTATIFS DE CERTAINS BIENS OU DROITS DU PATRIMOINE FIDUCIAIRE

(CGI, art. 150 UD)

3237

L'article 150 UD du CGI précise le régime fiscal applicable, **depuis le 1^{er} février 2009**, aux plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux de tout ou partie des droits représentatifs des biens ou droits du patrimoine fiduciaire pour la quote-part de ces droits qui porte sur des biens ou droits mentionnés aux articles 150 U à 150 UC du code précité.

Ce régime prévoit notamment que les modalités d'imposition ou d'exonération prévues au I de l'article 150 U, aux 4° à 9° du II de l'article 150 U, au I de l'article 150 UA, au I de l'article 150 UB et à l'article 150 UC du CGI s'appliquent à ces plus-values.

3238

3249

chapitre 2

base d'imposition

(BOI-RFPI-PVI ; BOI-RPPM-PVBMI)

A. DÉTERMINATION DE LA PLUS-VALUE BRUTE

3250

La plus ou moins-value brute est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition par le cédant (CGI, art. 150 V).

I. PREMIER TERME DE LA DIFFÉRENCE

(CGI, art. 150 VA ; BOI-RFPI-PVI-20-10-10)

3251

Le prix de cession à retenir est **le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte**. Lorsqu'une dissimulation de prix est établie, le prix porté dans l'acte doit être majoré du montant de cette dissimulation. En revanche, les insuffisances d'évaluation ne sont pas à prendre en considération pour la détermination de la plus-value.

Lorsqu'un bien est cédé contre une rente viagère, le prix de cession retenu pour ce bien est la valeur en capital de la rente, à l'exclusion des intérêts.

Le prix de cession est **majoré** de toutes les charges et indemnités mentionnées au deuxième alinéa du I de l'article 683 du CGI. Les indemnités d'assurance consécutives à un sinistre partiel ou total d'un immeuble ne sont pas prises en compte.

Le prix de cession est **réduit** sur justificatifs du montant de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée et des frais, définis par l'article 41 *duovicies* H de l'annexe III au CGI, supportés par le vendeur à l'occasion de la cession.

- | Le M du II du BOI-RFPI-PVI-20-10-20-10 apporte des précisions sur le prix d'acquisition à retenir en cas de démembrements de propriété.

II. SECOND TERME DE LA DIFFÉRENCE

(CGI, art. 150 VB ; BOI-RFPI-PVI-20-10-20)

3252

- | **1. Principe** (CGI, art. 150 VB, I ; BOI-RFPI-PVI-20-10-20-10).

Le **prix d'acquisition** est le prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il est stipulé dans l'acte, étant précisé que ce prix s'entend de l'existant et des travaux dans le cas d'une acquisition réalisée selon le régime juridique de la vente d'immeuble à rénover. Lorsqu'une dissimulation du prix est établie, le prix porté dans l'acte doit être majoré du montant de cette dissimulation. **En cas d'acquisition à titre gratuit**, le prix d'acquisition s'entend de la valeur retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit.

À défaut, selon le cas, **de prix stipulé dans l'acte ou de valeur retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit**, le prix d'acquisition s'entend de la valeur vénale réelle à la date d'entrée dans le patrimoine du cédant d'après une déclaration détaillée et estimative des parties.

Remarque :

Cette disposition s'applique aux plus-values réalisées **au titre de cessions intervenues à compter du 1^{er} février 2012, à l'exception des cessions de terrains nus constructibles** du fait de leur classement, par un plan local d'urbanisme ou par un autre document d'urbanisme en tenant lieu, en zone urbaine ou à urbaniser ouverte à l'urbanisation ou, par une carte communale, dans une zone où les constructions sont autorisées, pour lesquelles une promesse de vente a été enregistrée avant le 25 août 2011 et la vente est conclue avant le 1^{er} janvier 2013.

Elle s'applique également aux plus-values réalisées **au titre des cessions intervenues à compter du 25 août 2011** en cas d'apport de biens immobiliers ou de droits sociaux relatifs à ces biens immobiliers à une société dont la personne à l'origine de l'apport, son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants ou un ayant droit à titre universel de l'une ou de plusieurs de ces personnes est un associé ou le devient à l'occasion de cet apport.

Lorsqu'un bien a été acquis moyennant le paiement d'une rente viagère, le prix d'acquisition retenu pour ce bien est la valeur en capital de la rente, à l'exclusion des intérêts.

En cas de vente ultérieure de titres reçus à l'occasion d'une opération mentionnée à l'article 150-0 B du CGI, au quatrième alinéa de l'article 150 A *bis* en vigueur avant la date de promulgation de la loi n° 2003-1311 de finances pour 2004 ou au II de l'article 150 UB du CGI, la plus-value imposable en application du I de l'article 150 UB du CGI est calculée par référence, le cas échéant, au prix ou à la valeur d'acquisition des titres échangés, diminué de la soulte reçue ou majoré de la soulte versée lors de l'échange.

- | En cas de cession d'un bien ou d'un droit mentionné aux articles 150 U à 150 UD du CGI, dont le droit de propriété est démembre à la suite d'une succession intervenue avant le 1^{er} janvier 2004, le prix d'acquisition est déterminé en appliquant le barème prévu à l'article 669 du CGI, apprécié à la date de la cession. Ces dispositions s'appliquent pour l'imposition des plus-values réalisées lors des cessions d'usufruit à titre onéreux intervenues depuis le 1^{er} janvier 2004. Elles s'appliquent pour l'imposition des plus-values réalisées lors des cessions de la nue-propriété à titre onéreux intervenues depuis le 1^{er} janvier 2005. Le C du II du BOI-RFPI-PVI-20-10-10 apporte des précisions sur le prix de cession à retenir en cas de démembrements de propriété.

En cas de cession d'un bien ou droit mentionné aux articles 150 U à 150 UC du CGI par une fiducie, le prix d'acquisition est égal au prix d'acquisition de ce bien ou droit par la fiducie, ou, lorsqu'il s'agit d'un bien ou droit transféré dans le patrimoine fiduciaire dans les conditions de l'article 238 *quater* N du code précité, au prix ou à la valeur d'acquisition de celui-ci par le constituant.

En cas de cession d'un bien ou droit mentionné aux articles 150 U à 150 UC du CGI, reçu lors du transfert du patrimoine fiduciaire aux bénéficiaires à la fin de l'opération de fiducie, le prix

d'acquisition est déterminé dans les conditions prévues, selon le cas, au 1° ou au 2° de l'article 238 *quater* Q du code précité.

3253 | 2. Majorations (BOI-RFPI-PVI-20-10-20-20).

Le prix d'acquisition est majoré d'un certain nombre de frais et de dépenses diverses limitativement énumérés par la loi. Sauf lorsqu'ils font l'objet d'un abattement forfaitaire, ces frais et dépenses ne peuvent être pris en compte que s'ils sont justifiés. Il s'agit :

1° de toutes les charges et indemnités mentionnées au deuxième alinéa du I de l'article 683 du CGI ;

| 2° des frais afférents à l'acquisition à titre gratuit définis par le 1° du I de l'article 41 *duovicies* I de l'annexe III au CGI ;

| 3° des frais afférents à l'acquisition à titre onéreux définis par le 2° du I de l'article 41 *duovicies* I de l'annexe III au CGI, que le cédant peut fixer forfaitairement à 7,5 % du prix d'acquisition dans le cas des immeubles ;

4° des dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration, supportées par le vendeur et réalisées par une entreprise depuis l'achèvement de l'immeuble ou son acquisition si elle est postérieure, lorsqu'elles n'ont pas été déjà prises en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu et qu'elles ne présentent pas le caractère de dépenses locatives. Lorsque le contribuable, qui cède un immeuble bâti plus de cinq ans après son acquisition, n'est pas en état d'apporter la justification de ces dépenses, une majoration égale à 15 % du prix d'acquisition est pratiquée ;

5° des frais de voirie, réseaux et distribution, en ce qui concerne les terrains à bâtir.

3254

3255

B. CALCUL DE LA PLUS-VALUE IMPOSABLE

I. PRISE EN COMPTE DE LA DURÉE DE DÉTENTION

(CGI, art. 150 VC ; BOI-RFPI-PVI-20-20 au I ; BOI-RFPI-PVI-30-10 ; RES N° 2007/4 ; Décret n° 2012-653 du 4 mai 2012)

3256

La plus-value brute réalisée sur les biens ou droits immobiliers est réduite d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième. L'exonération définitive est donc acquise après quinze années de détention.

Toutefois, pour :

- les plus-values réalisées **au titre de cessions intervenues à compter du 1^{er} février 2012, à l'exception des cessions de terrains nus constructibles** du fait de leur classement, par un plan local d'urbanisme ou par un autre document d'urbanisme en tenant lieu, en zone urbaine ou à urbaniser ouverte à l'urbanisation ou, par une carte communale, dans une zone où les constructions sont autorisées, pour lesquelles une promesse de vente a été enregistrée avant le 25 août 2011 et la vente est conclue avant le 1^{er} janvier 2013 ;

- les plus-values réalisées **au titre des cessions intervenues à compter du 25 août 2011** en cas d'apport de biens immobiliers ou de droits sociaux relatifs à ces biens immobiliers à une société dont la personne à l'origine de l'apport, son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants ou un ayant droit à titre universel de l'une ou de plusieurs de ces personnes est un associé ou le devient à l'occasion de cet apport,

la plus-value brute réalisée sur les biens ou droits immobiliers est réduite d'un abattement fixé à :

- 2 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième ;
- 4 % pour chaque année de détention au-delà de la dix-septième ;
- 8 % pour chaque année de détention au-delà de la vingt-quatrième.

Les délais de possession doivent être calculés par périodes de douze mois depuis la date d'acquisition jusqu'à la date de cession.

| Pour l'application de ces abattements, la durée de détention est décomptée :

1° En cas de cession de biens ou droits réalisée par une fiducie, à partir de la date d'acquisition de ces biens ou droits par la fiducie ou, si les biens ou droits ont été transférés dans le patrimoine fiduciaire dans les conditions prévues à l'article 238 *quater* N du CGI, à partir de la date d'acquisition des biens ou droits par le constituant ;

2° En cas de cession de biens ou droits reçus par le constituant initial dans les conditions prévues à l'article 238 *quater* Q du CGI, à partir de la date d'acquisition par le constituant de ces

biens ou droits lorsqu'ils ont fait l'objet d'un transfert dans le patrimoine fiduciaire dans les conditions prévues à l'article 238 *quater* N du CGI, ou, dans le cas contraire, à partir de la date de transfert de ces biens ou droits dans le patrimoine fiduciaire ou de leur acquisition par la fiducie ;

3° En cas de cession de biens ou droits reçus par le titulaire, autre que le constituant initial, de droits représentatifs des biens ou droits du patrimoine fiduciaire dans les conditions prévues à l'article 238 *quater* Q du CGI, à partir de la date d'acquisition de ces droits lorsque les biens ou droits cédés figuraient dans le patrimoine fiduciaire à cette date, ou à partir de la date d'acquisition des biens ou droits par la fiducie dans le cas contraire.

II. NON PRISE EN COMPTE DES MOINS-VALUES

(CGI, art. 150 VD ; BOI-RFPI-PVI-20-20 au II)

3257

1. Principe (CGI, art. 150 VD, I).

La moins-value brute réalisée sur les biens ou droits cédés n'est pas prise en compte.

3258

2. Exceptions (CGI, art. 150 VD, II).

En cas de vente d'un immeuble acquis par fractions successives constatée par le même acte soumis à publication ou à enregistrement et entre les mêmes parties, la ou les moins-values brutes, réduites de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième, s'imputent sur la ou les plus-values brutes corrigées le cas échéant de l'abattement prévu pour durée de détention (cf. n° 3256).

Toutefois, pour :

- les plus-values réalisées **au titre de cessions intervenues à compter du 1^{er} février 2012, à l'exception des cessions de terrains nus constructibles** du fait de leur classement, par un plan local d'urbanisme ou par un autre document d'urbanisme en tenant lieu, en zone urbaine ou à urbaniser ouverte à l'urbanisation ou, par une carte communale, dans une zone où les constructions sont autorisées, pour lesquelles une promesse de vente a été enregistrée avant le 25 août 2011 et la vente est conclue avant le 1^{er} janvier 2013 ;

- les plus-values réalisées **au titre des cessions intervenues à compter du 25 août 2011** en cas d'apport de biens immobiliers ou de droits sociaux relatifs à ces biens immobiliers à une société dont la personne à l'origine de l'apport, son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants ou un ayant droit à titre universel de l'une ou de plusieurs de ces personnes est un associé ou le devient à l'occasion de cet apport,

la ou les moins-values brutes, réduites d'un abattement calculé dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités que celui prévu aux quatre premiers alinéas du I de l'article 150 VC du CGI, **s'imputent** sur la ou les plus-values brutes corrigées le cas échéant de l'abattement prévu aux mêmes quatre premiers alinéas.

En cas de fusion de sociétés civiles de placement immobilier (SCPI), il est admis qu'une compensation puisse être opérée entre les plus-values et les moins-values réalisées sur les immeubles figurant à l'actif de la société absorbée pour la détermination des plus-values nettes imposables au nom des associés, selon les modalités prévues au 2 du B du II du BOI-RFPI-PVI-20-20.

3259

3269

C. CAS PARTICULIERS

3270

1. Biens immobiliers figurant ou ayant figuré à l'actif d'une entreprise [biens immobiliers migrants] (CGI, art. 151 *sexies*, I ; CGI, ann. II, art. 74 SG ; BOI-RFPI-PVI-10-20).

Lorsque le bien cédé a figuré pendant une partie du temps écoulé depuis l'acquisition dans le patrimoine privé du contribuable, la plus-value afférente à cette période est calculée suivant les règles des articles 150 U à 150 VH du CGI.

Dans cette situation, il y a donc lieu de déterminer deux plus-values distinctes, soumises à des régimes fiscaux différents :

- la première correspond à la plus-value acquise par le bien depuis la date d'inscription à l'actif jusqu'au jour de la vente ou du retrait, selon le cas. Cette plus-value est soumise aux dispositions relatives aux plus-values professionnelles (cf. FP n°s 341-3, 355 et suiv., 530 et suiv. ; FE n°s 1225 et suiv.) ;

- la seconde correspond à la plus-value acquise par ce bien au cours de la période pendant laquelle il figurait dans le patrimoine privé du contribuable.

Seule cette dernière plus-value est imposable dans le cadre du régime des plus-values des particuliers et bénéficie, le cas échéant, des exonérations propres à ce régime.

Ainsi, cette dernière plus-value est exonérée si le bien cédé est une **terre à usage agricole** | qui ne constitue pas un terrain à bâtir au sens du A de l'article 1594-0 G du CGI et qui est exploitée par un agriculteur ayant exercé son activité à titre principal pendant au moins cinq ans. À ce sujet, il est précisé que les terres expropriées dont l'indemnité d'expropriation est fixée selon la valeur de terrain à bâtir sont considérées comme des terrains à bâtir.

3270-1 2. Titres ou droits mobiliers figurant ou ayant figuré à l'actif d'une entreprise [biens mobiliers migrants] (CGI, art. 151 *sexies*, II ; BOI-RPPM-PVBMI-20-10-30).

Le régime particulier d'imposition des biens immobiliers migrants prévu en matière de plus-values immobilière est généralisé aux plus-values mobilières réalisées à l'occasion de la cession de titres ou droits qui ont été successivement détenus dans le patrimoine privé des actionnaires ou associés et dans leur patrimoine professionnel, pour les cessions de tels biens mobiliers intervenues depuis le 1^{er} janvier 2006.

Ainsi lorsque des titres ou droits appartenant ou ayant appartenu au patrimoine professionnel d'un contribuable – personne physique – viennent à être cédés ou loués dans les conditions prévues aux articles L. 239-1 à L. 239-5 du code de commerce, il y a lieu de déterminer deux plus-values distinctes, soumises à des régimes fiscaux différents :

- la première correspond à la plus-value acquise par les titres ou droits depuis la date d'entrée dans le patrimoine professionnel jusqu'à la date de cession ou du retrait, selon le cas. Cette plus-value est soumise aux dispositions relatives aux plus-values professionnelles ;
- la seconde correspond à la plus-value acquise par ces titres ou droits durant la ou les périodes de détention dans le patrimoine privé du contribuable. Cette plus-value est imposable selon le régime des plus-values des particuliers prévu aux articles 150-0 A à 150-0 E du CGI.

3271 2. Baux à construction (CGI, art. 151 *quater*).

Lorsqu'un bail à construction prévu par les articles L. 251-1 à L. 251-8 du code de la construction et de l'habitation (cf. FP n^{os} 239 et suiv.) est assorti d'une clause prévoyant le **transfert de la propriété du terrain au preneur** moyennant le versement d'un supplément de loyer, la plus-value dégagée à l'occasion de la cession du terrain est imposée dans les conditions prévues à l'article 150 U du CGI si le bailleur est un particulier domicilié en France.

Le montant de la plus-value nette est déterminé à la **date de la signature du bail** d'après la valeur du bien à cette date. La durée de possession prise en compte pour le calcul de la plus-value est la période comprise entre la date d'acquisition du terrain par le bailleur et la date du transfert de propriété en fin de bail.

Le montant à ajouter aux revenus des plus-values est revalorisé suivant la même formule d'indexation que le loyer lui-même.

3272

3279

chapitre 3

modalités d'imposition et obligations déclaratives

(BOI-RFPI-PVI, BOI-RFPI-PVINR et BOI-RFPI-SPI)

A. MODALITÉS D'IMPOSITION

(CGI, art. 150 VF)

I. TAUX

(CGI, art. 200 B ; BOI-RFPI-PVI-30-30-10 et BOI-RFPI-PVINR)

3280

Les plus-values réalisées au titre des cessions intervenues **depuis le 1^{er} janvier 2011** dans les conditions prévues aux articles 150 U à 150 UB du CGI sont imposées au taux forfaitaire de **19 %**¹.

1. Ce taux était auparavant de 16 %. Il est à majorer des prélèvements sociaux.

Elles sont imposées au taux d'un tiers lorsqu'elles sont dues :

- par des associés de sociétés ou groupements dont le siège est situé en France et qui relèvent des articles 8 à 8 *ter* du CGI, qui ne sont pas fiscalement domiciliés ou n'ont pas leur siège social dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;
- par des associés personnes morales de sociétés ou groupements dont le siège est situé en France et qui relèvent des articles 8 à 8 *ter* du CGI, qui sont fiscalement domiciliés dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

II. REDEVABLE DE L'IMPÔT

3281

L'impôt sur le revenu correspondant à la plus-value réalisée sur les biens ou droits mentionnés aux articles 150 U à 150 UB du CGI est dû par la personne physique, la société ou le groupement qui cède le bien ou le droit (BOI-RFPI-PVI-30-40).

En cas de cession d'un bien ou d'un droit mentionné aux articles 150 U et 150 UB du CGI par une société ou un groupement qui relève des articles 8 à 8 *ter* du même code, l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value est dû au prorata des droits sociaux détenus par les associés soumis à cet impôt présents à la date de la cession de l'immeuble. L'impôt acquitté par la société ou le groupement est libératoire de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value dû par ces associés (BOI-RFPI-PVI-30-20).

L'impôt sur le revenu afférent à la plus-value dû par les associés qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France ou dont le siège social est situé hors de France est acquitté par la société ou le groupement selon les modalités prévues à l'article 244 *bis* A du CGI (CGI, art. 150 VF, II ; cf. n°s 3310 et suiv.).

III. ABATTEMENT APPLICABLE EN CAS DE CESSIION DE PEUPELEMENTS FORESTIERS

(BOI-RFPI-PVI-30-30-10)

3282

Lorsque la cession est réalisée par une personne physique et porte sur un peuplement forestier, l'impôt correspondant à la plus-value est diminué d'un **abattement de 10 €** par année de détention et par hectare cédé représentatif de l'impôt sur le revenu correspondant aux revenus imposables au titre de l'article 76 du CGI (cf. FP n°s 394 et suiv.). Cet abattement est également applicable en cas de cessions de parts de sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 *ter* du CGI lorsqu'ils détiennent des peuplements forestiers.

3283

3284

B. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

(CGI, art. 150 VG ; ann. II, art. 74 SH ; BOI-RFPI-PVI-30-40 et BOI-RFPI-SPI-40 ; RES N° 2005/49)

I. RÈGLE GÉNÉRALE

3285

Une déclaration, conforme à un modèle établi par l'administration (imprimé 2048 IMM en cas de cession d'un immeuble ou de droits relatifs à un immeuble ; imprimé 2048 M¹ en cas de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière), retrace les éléments servant à la liquidation de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value ainsi que, le cas échéant, les éléments servant à la liquidation de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value en report d'imposition et détermine le montant total de l'impôt dû au titre de la cession réalisée.

Les déclarations précitées sont uniquement disponibles en version dématérialisée sur le site Internet « www.impots.gouv.fr ».

L'article 74 SH de l'annexe II au CGI définit les modalités pratiques de dépôt de cette déclaration.

1. Cet imprimé est également utilisé pour déclarer les plus-values de cession de biens meubles.

II. LIEU DE DÉPÔT DE LA DÉCLARATION

3286

1. Principe.

En cas de cession d'un immeuble ou de droits relatifs à un immeuble constatée par acte notarié, la déclaration est, en principe, déposée au service chargé de la publicité foncière du lieu de situation de l'immeuble à l'appui de la réquisition de publier. Pour les cessions de biens situés en Alsace-Moselle, la déclaration est remise lors de la présentation à l'enregistrement. L'absence de déclaration entraîne le refus du dépôt ou de la formalité de l'enregistrement.

Pour les cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière mentionnés à l'article 150 UB du CGI constatées par un acte soumis obligatoirement à l'enregistrement, la déclaration est déposée lors de l'accomplissement de cette formalité au service des impôts dans le ressort duquel le notaire rédacteur de l'acte réside ou, dans les autres cas, au service des impôts du domicile de l'une des parties contractantes, lors de l'enregistrement. Cette déclaration est remise sous peine de refus de la formalité de l'enregistrement.

Dans les autres cas, la déclaration est déposée au service des impôts dont relève le domicile du vendeur dans un délai d'un mois à compter de la cession.

3287

2. Exceptions.

Par exception au principe énoncé au n° 3286 :

- pour les actes passés en la forme administrative qui constatent une mutation immobilière amiable ou forcée de biens au profit de l'État, des établissements publics nationaux, des groupements d'intérêt public, ou d'une collectivité territoriale ou d'un établissement public local désigné à l'article L. 1311-5 du code général des collectivités territoriales, la déclaration est remise à la collectivité publique cessionnaire préalablement à la réquisition de publier ou à la présentation à l'enregistrement. L'absence de déclaration à l'appui de la réquisition de publier ou de la présentation à l'enregistrement n'entraîne pas le refus du dépôt ou de la formalité ;

- pour les cessions constatées par une ordonnance judiciaire, la déclaration est déposée au service des impôts dont relève le domicile du vendeur dans un délai d'un mois à compter de la date du versement du prix de cession. L'absence de déclaration à l'appui de la réquisition de publier ou de la présentation à l'enregistrement n'entraîne pas le refus du dépôt ou de la formalité ;

- **avant le 1^{er} novembre 2011**, pour les cessions d'immeubles ou de droits relatifs à un immeuble constatées par un acte notarié, la déclaration est déposée au service des impôts dont relève le domicile du vendeur dans un délai de deux mois à compter de la date de l'acte, lorsque l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value ne peut être intégralement acquitté en raison de créances primant le privilège du Trésor ou lorsque la cession est constatée au profit d'une collectivité publique mentionnée au premier tiret ci-dessus. L'absence de déclaration à l'appui de la réquisition de publier ou de la présentation à l'enregistrement n'entraîne pas le refus du dépôt ou de la formalité ;

- **depuis le 1^{er} novembre 2011**, pour les cessions d'immeubles ou de droits relatifs à un immeuble constatées par un acte notarié, la déclaration est déposée au service des impôts dont relève le domicile du vendeur dans **un délai d'un mois** à compter de la date de l'acte, lorsque l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value ne peut être intégralement acquitté en raison de créances primant le privilège du Trésor ou lorsque la cession est constatée au profit d'une collectivité publique mentionnée au premier tiret ci-dessus. L'absence de déclaration à l'appui de la réquisition de publier ou de la présentation à l'enregistrement n'entraîne pas le refus du dépôt ou de la formalité.

III. PRÉCISIONS

3288

Lorsque la plus-value est exonérée en application d'une exonération expresse ou par l'application de l'abattement pour durée de détention ou lorsque la cession ne donne pas lieu à une imposition (plus-value égale à zéro ou constatation d'une moins-value), aucune déclaration ne doit être déposée sauf, en cas de cession de parts de sociétés, dans le cas où l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value en report d'imposition est dû. L'acte de cession soumis à la formalité fusionnée ou présenté à l'enregistrement précise, sous peine de refus de dépôt ou de la formalité d'enregistrement, la nature et le fondement de cette exonération ou de cette absence de taxation.

Lorsque la plus-value est exonérée au titre d'une cession à une collectivité publique constatée par un acte passé en la forme administrative, le contribuable cédant communique à la collectivité publique cessionnaire la nature et le fondement de cette exonération afin qu'il en soit fait mention dans l'acte passé en la forme administrative. Toutefois, l'absence de mention de l'exonération portée sur l'acte ne constitue pas un motif de refus de dépôt.

Lorsque la déclaration n'est pas, sur le fondement du dernier tiret du n° 3287, jointe à l'appui de la réquisition de publier ou de la présentation à l'enregistrement, l'acte de cession précise, sous peine de refus de dépôt ou de la formalité d'enregistrement, que l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value ne peut être intégralement acquitté ou que la cession est constatée au profit d'une collectivité publique mentionnée au premier tiret du n° 3287 et indique le lieu où le notaire rédacteur de l'acte dépose la déclaration.

3289 L'article 74 SJ de l'annexe II au CGI prévoit que l'accomplissement de la formalité est subordonné à la mention dans l'acte ou dans la déclaration :

- de l'adresse du service des impôts dont le cédant dépend pour la déclaration de ses revenus ou bénéfices ou, pour les cessions mentionnées aux 1° et 3° du II de l'article 150 VG du CGI, de l'adresse du service des impôts du domicile du cédant ;
- du prix de cession de chacun des biens ;
- du prix d'acquisition du bien ou, s'il s'agit d'une acquisition à titre gratuit, du nom du précédent propriétaire, de son domicile et, éventuellement de la date de son décès.

Pour les modalités de déclaration en cas d'acte retraçant la cession de biens soumis à des régimes d'imposition distincts (cession de terres agricoles conservées dans le patrimoine privé du contribuable et cession de plantations inscrites à l'actif de l'exploitation), voir RES n° 2010/69.

3290

C. PAIEMENT DE L'IMPÔT

(CGI, art. 150 VH ; BOI-RFPI-PVI-30-40 et BOI-RFPI-SPI-40)

I. PRINCIPE

3291 L'impôt sur le revenu afférent à la plus-value réalisée est versé lors du dépôt de la déclaration prévue à l'article 150 VG du CGI.

Les dispositions du 2^{ème} alinéa du I de l'article 150 VH du CGI sont applicables.

L'impôt sur le revenu afférent à la plus-value est payé avant l'exécution de l'enregistrement ou de la formalité fusionnée. À défaut de paiement préalable, le dépôt ou la formalité est refusé sauf pour les cessions mentionnées au n° 3287. Le dépôt ou la formalité est également refusé s'il existe une discordance entre le montant de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value figurant sur la déclaration prévue à l'article 150 VG du CGI et le montant effectivement versé lors de la réquisition ou de la présentation à l'enregistrement.

Sauf dispositions contraires, il est fait application des règles d'exigibilité et de recouvrement prévues aux articles 1701 à 1704, aux 1°, 2°, 3° et 4° de l'article 1705 et aux articles 1706 et 1711 du CGI.

II. EXCEPTIONS

3292 Par dérogation au principe du paiement préalable, l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value est payé :

- pour les cessions à une collectivité publique mentionnée au 1° du II de l'article 150 VG du CGI constatées par acte passé en la forme administrative, au bénéfice du service des impôts, par le comptable public assignataire, sur le prix dû au vendeur, au vu de la déclaration transmise par la collectivité publique ;
- pour les cessions de biens immeubles ou de droits relatifs à de tels biens constatées par un acte notarié pour lequel la déclaration est déposée au service des impôts dont relève le domicile du vendeur conformément aux dispositions du 3° du II de l'article 150 VG du CGI, par le vendeur ou, dans le cas des cessions à une collectivité publique, par le notaire, au service des impôts où la déclaration a été déposée.

3293

3309

chapitre 4

contribuables domiciliés hors de France

(CGI, art. 244 *bis* A ; BOI-RFPI-PVINR ; Loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 9)

A. CHAMP D'APPLICATION DU PRÉLÈVEMENT

3310

Sous réserve des conventions internationales, les plus-values, telles que définies aux e *bis* et e *ter* du I de l'article 164 B du CGI (cf. FP n° 712), réalisées par les personnes et organismes mentionnés au n° 3310-1 lors de la cession des biens ou droits mentionnés au n° 3310-2 sont soumises à un prélèvement de 33 1/3 % (taux prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219 du CGI).

Cette disposition n'est pas applicable aux cessions d'immeubles réalisées par des personnes physiques ou morales ou des organismes mentionnés à l'alinéa précédent, qui exploitent en France une entreprise industrielle, commerciale ou agricole ou y exercent une profession non commerciale à laquelle ces immeubles sont affectés. Les immeubles doivent être inscrits, selon le cas, au bilan ou au tableau des immobilisations établis pour la détermination du résultat imposable de cette entreprise ou de cette profession.

Les organisations internationales, les États étrangers, les banques centrales et les institutions financières publiques de ces États sont exonérés de ce prélèvement dans les conditions prévues à l'article 131 *sexies* du CGI.

Par dérogation au premier alinéa ci-dessus, les personnes physiques, les associés personnes physiques de sociétés ou groupements dont les bénéfices sont imposés au nom des associés et les porteurs de parts, personnes physiques, de fonds de placement immobilier mentionnés à l'article 239 *nonies* du CGI, résidents d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, sont soumis à un prélèvement de **19 %** (taux prévu au premier alinéa de l'article 200 B du CGI).

Par dérogation aux premier et présent alinéas, **le taux est porté à 75 %** (loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 9)¹ lorsque les plus-values sont réalisées par ces mêmes personnes ou organismes lorsqu'ils sont domiciliés, établis ou constitués hors de France dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Cas particulier : sur les spécificités du régime applicable aux cessions réalisées dans le cadre des contrats de la finance islamique, voir BOI-DJC-FIN.

Précision : Sont également soumises à la contribution prévue au I de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale les plus-values, réalisées au titre des cessions intervenues à compter de la date de publication de la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012, qui sont imposées au prélèvement mentionné à l'article 244 *bis* A du CGI lorsqu'elles sont réalisées, directement ou indirectement, par des personnes physiques.

I. PERSONNES CONCERNÉES

3310-1

Sont soumis au prélèvement :

- **les personnes physiques** qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI ;
- **les personnes morales ou organismes**, quelle qu'en soit la forme, dont le siège social est situé hors de France ;
- **les sociétés ou groupements** qui relèvent des articles 8 à 8 *ter* du CGI dont le siège social est situé en France au prorata des droits sociaux détenus par des associés qui ne sont pas domiciliés en France ou dont le siège social est situé hors de France ;
- **les fonds de placement immobilier** mentionnés à l'article 239 *nonies* du CGI au prorata des parts détenues par des porteurs qui ne sont pas domiciliés en France ou dont le siège social est situé hors de France.

¹ Le taux de 75 % est applicable aux revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2013. Auparavant, il était de 50 %.

II. BIENS CONCERNÉS

3310-2

Le prélèvement s'applique aux plus-values résultant de la cession :

- a) de **biens immobiliers ou de droits portant sur ces biens** ;
- b) de **parts de fonds de placement immobilier** mentionnés à l'article 239 *nonies* du CGI ;
- c) de **actions de sociétés d'investissements immobiliers cotés** visées à l'article 208 C du CGI, lorsque le cédant détient directement ou indirectement au moins 10 % du capital de la société dont les actions sont cédées ;
- d) de **actions de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable** mentionnées au 3° *nonies* de l'article 208 du CGI, lorsque le cédant détient directement ou indirectement au moins 10 % du capital de la société dont les actions sont cédées ;
- e) de **parts ou droits dans des organismes de droit étranger** qui ont un objet équivalent et sont de forme similaire aux fonds mentionnés au b ;
- f) de **parts, d'actions ou d'autres droits dans des organismes**, quelle qu'en soit la forme, présentant des caractéristiques similaires, ou soumis à une réglementation équivalente, à celles des sociétés mentionnées au c et d, dont le siège social est situé hors de France, lorsque le cédant détient directement ou indirectement au moins 10 % du capital de l'organisme dont les parts, actions ou autres droits sont cédés ;
- g) de **parts ou actions de sociétés cotées sur un marché français ou étranger**, autres que celles mentionnées aux c et f, dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, principalement constitué directement ou indirectement de biens ou droits mentionnés ci-avant, lorsque le cédant détient directement ou indirectement au moins 10 % du capital de la société dont les parts ou actions sont cédées. Si la société dont les parts ou actions sont cédées n'a pas encore clos son troisième exercice, la composition de l'actif est appréciée à la clôture du ou des seuls exercices clos ou, à défaut, à la date de la cession ;
- h) de **parts, d'actions ou de droits dans des organismes, autres que ceux mentionnés aux b à f**, quelle qu'en soit la forme, non cotés sur un marché français ou étranger, dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, principalement constitué directement ou indirectement de biens ou droits mentionnés ci-avant. Si l'organisme dont les parts, actions ou droits sont cédés n'a pas encore clos son troisième exercice, la composition de l'actif est appréciée à la clôture du ou des seuls exercices clos ou, à défaut, à la date de la cession.

B. LIQUIDATION DU PRÉLÈVEMENT

I. CONTRIBUABLES ASSUJETTIS À L'IMPÔT SUR LE REVENU

3311

Lorsque le prélèvement est dû par des contribuables assujettis à l'impôt sur le revenu, les plus-values sont déterminées selon les modalités définies :

- 1°) au I et aux 2° à 9° du II de l'article 150 U du CGI, aux II et III de l'article 150 UB du CGI et aux articles 150 V à 150 VD du CGI ;
- 2°) au III de l'article 150 U du CGI lorsqu'elles s'appliquent à des ressortissants d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Lorsque la plus-value est exonérée en application du 6° du II de l'article 150 U du CGI ou par l'application de l'abattement prévu au I de l'article 150 VC du code précité, aucune déclaration ne doit être déposée, sauf dans le cas où le prélèvement afférent à la plus-value en report est dû ;

- 3°) à l'article 150 UC du CGI lorsque les plus-values sont réalisées, directement ou indirectement, par un fonds de placement immobilier ou par ses porteurs de parts assujettis à l'impôt sur le revenu.

II. PERSONNES ASSUJETTIES À L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

3311-1

Lorsque le prélèvement est dû par une personne morale assujettie à l'impôt sur les sociétés, les plus-values sont déterminées par différence entre, d'une part, le prix de cession du bien et, d'autre part, son prix d'acquisition, diminué pour les immeubles bâtis d'une somme égale à 2 % de son montant par année entière de détention.

Par dérogation au premier alinéa du I de l'article 244 *bis* A du CGI et à l'alinéa précédent, le prélèvement dû par des personnes morales résidentes d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et

l'évasion fiscales et n'étant pas non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI est déterminé selon les règles d'assiette et de taux prévues en matière d'impôt sur les sociétés dans les mêmes conditions que celles applicables à la date de la cession aux personnes morales résidentes de France (CGI, art. 244 *bis* A, III).

C. RECOUVREMENT DU PRÉLÈVEMENT

3312

L'impôt dû est acquitté lors de l'enregistrement de l'acte ou, à défaut d'enregistrement, dans le mois suivant la cession, sous la responsabilité d'un représentant désigné comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

Toutefois, par dérogation :

1° L'impôt dû au titre des cessions que réalise un fonds de placement immobilier est acquitté pour le compte des porteurs au service des impôts des entreprises du lieu du siège social du dépositaire du fonds de placement immobilier et par celui-ci, dans un délai de dix jours à compter de la date de mise en paiement mentionnée à l'article L. 214-141 du code monétaire et financier des plus-values distribuées aux porteurs afférentes à ces cessions ;

2° L'impôt dû au titre des cessions de parts que réalise un porteur de parts de fonds de placement immobilier est acquitté pour le compte de ceux-ci au service des impôts des entreprises du lieu du siège social de l'établissement payeur et par celui-ci, dans un délai d'un mois à compter de la cession.

D. CARACTÈRE LIBÉRATOIRE OU NON DU PRÉLÈVEMENT

I. CÉDANT ASSUJETTI À L'IMPÔT SUR LE REVENU

3313

Le prélèvement est libératoire de l'impôt sur le revenu dû en raison des sommes qui ont supporté celui-ci.

II. CÉDANT SOUMIS À L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

3314

Le prélèvement **s'impute, le cas échéant, sur le montant de l'impôt sur les sociétés dû** par le contribuable à raison de cette plus-value au titre de l'année de sa réalisation. S'il excède l'impôt dû, l'excédent est restitué aux personnes morales résidentes d'un État de l'Union européenne ou d'un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en matière d'échange de renseignements et de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et n'étant pas non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

3315

3344

chapitre 5

taxe forfaitaire sur la cession à titre onéreux de terrains nus rendus constructibles

(CGI, art. 1529 ; BOI-RFPI-TDC)

3345

L'article 1529 du CGI autorise les communes ou les EPCI compétents pour l'élaboration des documents d'urbanisme, pour les cessions intervenues depuis le 1^{er} janvier 2007, à instituer une taxe forfaitaire sur la première cession à titre onéreux de terrains nus qui ont été rendus constructibles du fait de leur classement par un plan local d'urbanisme (PLU) ou un document d'urbanisme en tenant lieu dans une zone urbaine ou dans une zone à urbaniser ouverte à l'urbanisation ou par une carte communale dans une zone constructible.

A. CHAMP D'APPLICATION DE LA TAXE

(BOI-RFPI-TDC-10-10)

I. COMMUNES ET ÉTABLISSEMENTS DE COOPÉRATION INTERCOMMUNALE CONCERNÉS

3345-1 La taxe forfaitaire peut être instituée dans chaque commune **disposant** d'un plan local d'urbanisme (PLU), d'un document d'urbanisme en tenant lieu ou d'une carte communale. Elle peut être également instituée par l'établissement public de coopération intercommunale lorsque ce dernier a exercé sa compétence pour l'élaboration de ces documents locaux d'urbanisme.

La taxe forfaitaire est instituée par une délibération du conseil municipal ou de l'organe délibérant de l'EPCI. Cette délibération s'applique, sous réserve de sa notification au préfet et à la direction des finances publiques compétents, aux cessions réalisées à compter du premier jour du troisième mois qui suit la date à laquelle elle est intervenue. Toutefois, le conseil municipal ou l'organe délibérant peut choisir une date d'application différente, sous réserve qu'elle soit postérieure à celle prévue par la loi.

II. PERSONNES CONCERNÉES

3345-2 La taxe s'applique aux cessions réalisées :

- par les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu afférent aux plus-values immobilières des particuliers dans les conditions prévues à l'article 150 U du CGI ;
- par les sociétés et groupements soumis à l'impôt sur le revenu afférent aux plus-values immobilières des particuliers dans les conditions prévues à l'article 150 U du CGI ;
- par les contribuables qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France, assujettis à l'impôt sur le revenu, soumis au prélèvement, dans les conditions prévues à l'article 244 *bis* A du CGI.

3345-3 1. Personnes physiques.**a. Principe.**

Sont soumises à la taxe forfaitaire les cessions réalisées par les particuliers dans la gestion de leur patrimoine privé. Il s'agit des personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu afférent aux plus-values immobilières des particuliers dans les conditions prévues à l'article 150 U du CGI (cf. n° 3220).

La taxe ne s'applique pas aux profits tirés d'une activité professionnelle imposables à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles et bénéfices non commerciaux.

Dès lors, les profits réalisés par les marchands de biens et lotisseurs ayant cette qualité, ainsi que les profits de construction réalisés à titre habituel, ne sont pas concernés par la taxe forfaitaire sur la cession à titre onéreux de terrains devenus constructibles.

b. Exceptions.

Ne sont pas soumis à la taxe forfaitaire les titulaires de pensions de vieillesse ou de la carte d'invalidité qui n'entrent pas dans le champ d'application du régime d'imposition des plus-values immobilières des particuliers conformément au III de l'article 150 U du CGI (cf. n° 3229).

3345-4 2. Sociétés et groupements soumis à l'impôt sur le revenu dont le siège est en France.

Sont soumises à la taxe forfaitaire les cessions de terrains réalisées par des sociétés ou groupements soumis à l'impôt sur le revenu afférent aux plus-values immobilières des particuliers dans les conditions prévues à l'article 150 U du CGI, c'est-à-dire des sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés (cf. n° 3220).

3345-5 3. Contribuables domiciliés hors de France.

La taxe s'applique aux cessions réalisées par les contribuables qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France, assujettis à l'impôt sur le revenu, soumis au prélèvement, dans les conditions prévues à l'article 244 *bis* A du CGI.

III. BIENS CONCERNÉS

3345-6 La taxe forfaitaire s'applique aux seules cessions de terrains nus qui ont été rendus constructibles en raison de leur classement par un plan local d'urbanisme ou un document d'urbanisme en tenant lieu, dans une zone urbaine ou dans une zone à urbaniser ouverte à l'urbanisation ou par une carte communale dans une zone constructible.

3345-7 1. Nature des terrains.

Entrent dans le champ d'application de la taxe forfaitaire :

- les terrains nus ;
- les terrains à bâtir.

La taxe s'applique aux cessions de terrains divisés en lots. En revanche, lorsque les marchands de biens et lotisseurs ayant cette qualité, acquièrent des terrains en vue de les revendre après lotissement, les profits correspondants sont imposés au titre des bénéfices industriels et commerciaux et n'entrent donc pas dans le champ d'application de la taxe. La taxe ne s'applique pas non plus aux cessions de terrains figurant à l'actif d'une entreprise industrielle, artisanale, commerciale, agricole ou affectés à l'exercice d'une profession non commerciale.

3345-8 2. Classement des terrains en zone constructible (RES N° 2009/6 au BOI-RFPI-TDC-10-10).

La taxe s'applique aux terrains devenus constructibles en raison de leur classement par un plan local d'urbanisme, ou un document d'urbanisme en tenant lieu, dans une zone urbaine ou dans une zone à urbaniser ouverte à l'urbanisation ou par une carte communale dans une zone constructible.

Elle s'applique notamment aux cessions de terrains devenus constructibles en raison de leur classement par un plan d'occupation des sols (POS), que ce classement soit intervenu avant l'entrée en vigueur de la loi n° 2000-1208 relative à la solidarité et au renouvellement urbains (SRU) du 13 décembre 2000, ou après cette date.

En revanche, elle ne s'applique pas aux cessions de terrains situés dans des communes ne disposant d'aucun de ces documents d'urbanisme, même lorsque la commune concernée, ou l'EPCI dont elle est membre, décide d'instituer la taxe. Il s'agit notamment des communes qui, à défaut d'avoir établi un des documents locaux d'urbanisme précités, sont soumises au règlement national d'urbanisme (RNU).

IV. OPÉRATIONS IMPOSABLES**3346 1. Cessions de terrains.**

Seules les cessions de terrains sont soumises à la taxe forfaitaire. Les cessions de droits relatifs à un terrain (nue-propriété, usufruit), de droits sociaux ou de parts sociales n'entrent pas dans le champ d'application de la taxe.

En outre, il n'est pas tenu compte :

- de l'origine de propriété des terrains cédés (acquisition à titre onéreux ou à titre gratuit) ;
- de l'intention spéculative ou non du cédant ;
- de l'affectation ou de la destination des terrains.

3346-1 2. Cessions à titre onéreux.

La taxe forfaitaire s'applique uniquement aux cessions à titre onéreux. Les mutations à titre gratuit, entre vifs ou par décès, sont exclues du champ d'application de la taxe.

Il n'y a pas lieu de tenir compte :

- des motifs qui ont conduit le contribuable à céder son terrain ;
- de la forme et du caractère de la cession qui peut être amiable, volontaire ou judiciaire ;
- des modalités de paiement du prix qui peut être différé ou consister en une rente viagère ;
- de l'affectation donnée par le contribuable aux disponibilités dégagées par la cession.

a. Ventes et opérations assimilées.

Constituent notamment des cessions à titre onéreux :

- les ventes ;
- les expropriations malgré leur caractère de vente forcée ;
- les échanges. L'échange d'un bien, même sans soulte, doit être considéré comme une vente suivie d'un achat. La cession réalisée par chaque coéchangiste entre donc dans le champ d'application de la taxe forfaitaire ;
- les apports en société.

b. Partages.

Les partages constituent des cessions à titre onéreux imposables à la taxe forfaitaire à hauteur des droits appartenant aux copartageants autres que l'attributaire et qui, du fait du partage, sont cédés par eux à ce dernier.

En d'autres termes, la taxe forfaitaire n'est due que lorsqu'une soulte est versée par le ou les attributaires aux autres copartageants.

Toutefois, il a paru possible d'admettre que les partages qui interviennent entre les membres originaires de l'indivision ou leurs descendants ne constituent pas des cessions à titre onéreux, à la condition qu'ils portent sur des biens provenant d'une indivision successorale ou conjugale (indivision de communauté conjugale ou indivision entre époux séparés de biens). Aucune taxe n'est donc due à cette occasion, même si le partage s'effectue à charge de soulte.

c. Licitations.

Lorsque la licitation est effectuée au profit d'un tiers étranger à l'indivision, elle constitue une cession à titre onéreux. La plus-value est imposable à la taxe forfaitaire au nom de chaque coindivisaire pour sa part dans l'indivision. Il n'y a pas lieu à cet égard de distinguer suivant que la licitation fait ou non cesser l'indivision à l'égard de tous les biens et de tous les indivisaires. Il en est de même en cas de cession de droits successifs.

Lorsque la licitation est effectuée au profit d'un coindivisaire ou ses descendants, il convient de procéder à la même distinction que pour les partages, suivant que la licitation porte ou non sur un bien provenant d'une indivision successorale ou conjugale.

d. Inscription à l'actif du bilan d'une entreprise individuelle.

L'inscription d'un bien à l'actif d'une entreprise individuelle (ou dans certains cas son affectation à l'exercice de la profession) ne constitue pas une cession à titre onéreux et n'entre donc pas dans le champ d'application de la taxe forfaitaire.

V. OPÉRATIONS EXONÉRÉES

3346-2 1. Exonérations applicables en matière de plus-value immobilières des particuliers.

La taxe forfaitaire ne s'applique pas aux cessions mentionnées aux 3° à 8° du II de l'article 150 U du CGI (cf. nos 3225-1 à 3228).

3346-3 2. Terrains classés en zone constructible depuis plus de 18 ans.

La taxe forfaitaire ne s'applique pas aux cessions portant sur des terrains classés en zone constructible depuis plus de 18 ans (CGI, art. 1529, II-al. 4).

3346-4 3. Cessions de terrain dont le prix est inférieur à un certain montant.

La taxe ne s'applique pas lorsque le prix de cession du terrain est inférieur au prix d'acquisition effectivement acquitté par le cédant et tel qu'il a été stipulé dans l'acte, majoré d'un montant égal à 200 % de ce prix (CGI, art. 1529, II-al. 5), c'est-à-dire lorsque le prix de cession est inférieur au triple du prix d'acquisition.

Le **prix de cession** à retenir est le prix réel tel qu'il a été stipulé dans l'acte.

Le **prix d'acquisition** à retenir est le prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte. Les majorations relatives aux frais et dépenses mentionnées au II de l'article 150 VB du CGI ne sont pas prises en compte.

En cas d'acquisition à titre gratuit, le prix d'acquisition s'entend de la valeur vénale au jour de la mutation à titre gratuit qui l'a fait entrer dans le patrimoine du cédant, c'est-à-dire au jour de la succession, de la donation-partage ou de la donation simple, telle que retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit.

En l'absence de dépôt d'une déclaration de succession ou d'exonération expresse, l'application stricte du droit doit conduire à retenir un prix d'acquisition pour un montant nul.

Toutefois, il est admis, lorsque la succession ne devait donner lieu à aucune imposition ou lorsqu'elle n'était pas imposable en France, de retenir la valeur qui figure dans l'attestation immobilière, à la condition que celle-ci corresponde à la valeur réelle du bien, au jour de la mutation à titre gratuit qui l'a fait entrer dans le patrimoine du cédant.

S'agissant d'une mesure de tempérament, ces dispositions doivent être appliquées strictement. Il en résulte qu'elles ne peuvent être appliquées qu'aux seules situations dans lesquelles l'absence de dépôt d'une déclaration de succession n'a pas eu pour effet d'éluider les droits dus.

Des exemples de calcul sont présentés au BOI-RFPI-TDC-10-10 au § 480.

B. MODALITÉS DE DÉTERMINATION DE LA TAXE

(BOI-RFPI-TDC-10-20)

I. FAIT GÉNÉRATEUR DE LA TAXE

3347

Le fait générateur de la taxe forfaitaire est constitué par la première cession à titre onéreux du terrain intervenue après son classement en zone constructible. Les cessions à titre onéreux ultérieures ne donnent pas lieu à l'imposition à la taxe forfaitaire.

II. CALCUL DE LA TAXE

3347-1

Modifiée par l'article 38 de la loi n° 2009-323 du 25 mars 2009 de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion, l'assiette de la taxe est par principe égale à la plus-value réalisée, déterminée par différence entre le prix de cession du terrain défini à l'article 150 VA du CGI et le prix d'acquisition stipulé dans les actes, actualisé en fonction du dernier indice des prix à la consommation hors tabac publié par l'INSEE.

Précision : Afin de simplifier le calcul du prix d'acquisition actualisé pour la détermination de l'assiette de la taxe, il est admis, à titre de règle pratique, que les contribuables utilisent, pour les cessions soumises à cette taxe réalisées depuis l'année 2012, des coefficients d'érosion monétaire. Les coefficients d'érosion monétaire actualisés, applicables pour les cessions intervenant en 2013, sont disponibles au BOI-ANNN-000097 (voir BOFiP-Impôts, Actualité du 27/12/2012 : RFPI-Taxes forfaitaires sur les cessions de terrains nus devenus constructibles-Actualisation des coefficients d'érosion monétaire applicables pour les cessions intervenant en 2013).

En l'absence d'éléments de référence permettant de calculer la plus-value, la taxe est alors calculée selon les règles antérieures à la loi n° 2009-323 précitée sur une assiette égale aux deux tiers du prix de cession du terrain.

La taxe est égale à 10 % du montant mentionné ci-dessus.

III. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES ET DE PAIEMENT DE LA TAXE

3347-2

Le IV de l'article 1529 du CGI prévoit qu'une déclaration, conforme à un modèle établi par l'administration, retrace les éléments servant à la liquidation de la taxe. Elle est déposée dans les conditions prévues aux 1° et 4° du I et au II de l'article 150 VG du CGI.

La déclaration doit être signée par le cédant ou par son mandataire. Dans ce dernier cas, le mandat doit figurer dans l'acte de cession ou être joint à l'appui de la déclaration. Il comporte, outre l'acceptation du mandataire, l'indication des nom, prénoms et adresse du mandant, l'habilitation du mandataire à signer la déclaration et, le cas échéant, à verser l'impôt correspondant à celle-ci ainsi que la reconnaissance, par le mandant, qu'il demeurera personnellement responsable de l'impôt, et notamment des suppléments de droits et pénalités qui pourraient être réclamés à la suite d'un contrôle (CGI, ann. II, art. 317 A).

L'imprimé 2048-IMM aménagé, qui retrace les éléments servant à la liquidation, le cas échéant, de la taxe et/ou de la plus-value immobilière est disponible sur le site Internet « www.impots.gouv.fr ».

La taxe forfaitaire est due et versée par la personne physique, la société ou le groupement qui cède le terrain (CGI, art. 150 VF).

Lorsque la taxe est due par un non-résident, elle est acquittée sous la responsabilité d'un représentant fiscal (CGI, art. 244 bis A, I-3).

3347-3

1. Transfert de propriété constaté par un acte notarié.

a. Principe : déclaration et paiement au service chargé de la publicité foncière.

1° Déclaration.

Lorsque la cession du terrain donne lieu à l'application de la taxe forfaitaire, la déclaration doit être déposée au service chargé de la publicité foncière du lieu de situation du terrain, accompagnée du paiement de la taxe, sous peine de refus du dépôt ou de la formalité.

Lorsque cette cession ne donne pas lieu à l'application de la taxe forfaitaire, le cédant est dispensé du dépôt de la déclaration et l'acte doit alors comporter certaines mentions obligatoires permettant de justifier de l'exonération ou de l'absence de taxation de cette opération.

2° Paiement.

La taxe forfaitaire doit être versée lors du dépôt de la déclaration, avant l'exécution de la formalité de l'enregistrement ou de la formalité fusionnée. Le dépôt ou la formalité est refusé, en principe, en cas de défaut de paiement préalable ou s'il existe une discordance entre le montant de la taxe figurant sur la déclaration et le montant effectivement versé lors de la réquisition ou de la présentation à l'enregistrement.

b. Exceptions.

1° Déclaration.

Lorsque le transfert de propriété est constaté par un acte notarié, la déclaration doit être déposée au service des impôts dont relève le domicile du vendeur dans un délai de deux mois à compter de la date de l'acte :

- lorsque la taxe forfaitaire ne peut être intégralement acquittée en raison de créances primant le privilège du Trésor ;

- lorsque la cession est constatée au profit de l'État, des établissements publics nationaux, des groupements d'intérêt public, ou d'une collectivité territoriale ou d'un établissement public local désigné à l'article L. 1311-5 du code général des collectivités territoriales.

Dans ces situations, l'absence de déclaration à l'appui de la réquisition de publier ou de la présentation à l'enregistrement n'entraîne pas le refus du dépôt ou de la formalité (CGI, art. 150 VG, II-3°), sous réserve que l'acte notarié précise que la taxe forfaitaire ne peut être intégralement acquittée ou que la cession est constatée au profit d'une collectivité mentionnée au 1° du II de l'article 150 VG du CGI, et mentionne le lieu où le notaire rédacteur de l'acte dépose la déclaration.

2° Paiement.

La taxe forfaitaire doit être payée au service des impôts où la déclaration a été déposée par :
- le vendeur lorsque la taxe forfaitaire n'a pu être acquittée au service chargé de la publicité foncière en raison de créances primant le privilège du Trésor ;

- le notaire lorsque la cession est constatée au profit d'une collectivité publique (CGI, art. 150 VH, III-2°).

Les dispositions du 2^{ème} alinéa du I de l'article 150 VH du CGI sont applicables.

La deuxième phrase du premier alinéa du IV de l'article 1529 du CGI renvoie aux dérogations applicables en matière de plus-values immobilières des particuliers.

3347-4 2. Transfert de propriété constaté par un acte autre que notarié.

Pour les actes passés en la forme administrative qui constatent une mutation immobilière amiable ou forcée de biens au profit de l'État, des établissements publics nationaux, des groupements d'intérêt public, ou d'une collectivité territoriale ou d'un établissement public local désigné à l'article L. 1311-5 du code général des collectivités territoriales, la déclaration est remise à la collectivité publique cessionnaire préalablement à la réquisition de publier ou à la présentation à l'enregistrement.

En outre, pour les cessions constatées par une ordonnance judiciaire, la déclaration doit être déposée au service des impôts dont relève le domicile du vendeur dans un délai d'un mois à compter de la date du versement du prix de cession.

chapitre 6

taxe sur les plus-values de cession d'immeubles autres que des terrains à bâtir

(CGI, art. 1609 *nonies* G nouveau issu de l'article 70 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012)

A. CHAMP D'APPLICATION DE LA TAXE

3348

L'article 70 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 institue une taxe sur les plus-values de cession d'immeubles autres que des terrains à bâtir.

Cette taxe est applicable aux **plus-values réalisées au titre des cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2013, à l'exception** de celles pour lesquelles une **promesse de vente a acquis date certaine avant le 7 décembre 2012.**

Ainsi, il est donc institué une taxe sur les plus-values réalisées dans les conditions prévues aux articles 150 U du CGI et 150 UB à 150 UD du code précité par les personnes physiques ou les sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 *ter* du CGI et dans celles prévues à l'article 244 *bis* A du même code par les contribuables non domiciliés fiscalement en France assujettis à l'impôt sur le revenu.

La taxe ne s'applique pas aux plus-values réalisées lors de la cession de terrains à bâtir mentionnés au I de l'article 150 VC du CGI ou de droits s'y rapportant.

Le produit de la taxe est affecté, pour les cessions intervenues jusqu'au 31 décembre 2015, au fonds mentionné à l'article L. 452-1-1 du code de la construction et de l'habitation, dans la limite du plafond prévu au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012.

B. ASSIETTE DE LA TAXE**3348-1**

La taxe est assise sur le montant imposable des plus-values déterminé dans les conditions prévues, selon le cas, aux articles 150 V à 150 VD du CGI ou au II de l'article 244 *bis* A du même code.

Elle est due par le cédant et exigible lors de la cession.

C. CALCUL DE LA TAXE**3348-2**

La taxe est due à raison des plus-values imposables d'un montant supérieur à 50 000 €, selon le barème suivant appliqué au montant total de la plus-value imposable :

Montant de la plus-value imposable	Montant de la taxe
De 50 001 à 60 000	2 % PV – (60 000 – PV) x 1/20
De 60 001 à 100 000	2 % PV
De 100 001 à 110 000	3 % PV – (110 000 – PV) x 1/10
De 110 001 à 150 000	3 % PV
De 150 001 à 160 000	4 % PV – (160 000 – PV) x 15/100
De 160 001 à 200 000	4 % PV
De 200 001 à 210 000	5 % PV – (210 000 – PV) x 20/100
De 210 001 à 250 000	5 % PV
De 250 001 à 260 000	6 % PV – (260 000 – PV) x 25/100
Supérieur à 260 000	6 % PV
(PV = montant de la plus-value imposable)	

D. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES ET DE PAIEMENT DE LA TAXE**3348-3**

Une déclaration, conforme à un modèle établi par l'administration, retrace les éléments servant à la liquidation de la taxe. Elle est déposée dans les conditions prévues aux 1°, 2° et 4° du I et au II de l'article 150 VG du CGI.

La taxe est versée lors du dépôt de la déclaration prévue au IV de l'article 1609 *nonies* G du CGI et mentionnée ci-dessus. Les I à II *bis* de l'article 150 VF du CGI, le second alinéa du I et les II et III de l'article 150 VH du même code et le IV de l'article 244 *bis* A du même code sont applicables.

E. CONTRÔLE DE LA TAXE**3348-4**

La taxe est contrôlée sous les mêmes garanties et sanctions qu'en matière d'impôt sur le revenu.

3349

titre 2

biens meubles

(BOI-RPPM-PVBMC)

chapitre premier

champ d'application

(BOI-RPPM-PVBMC)

A. DISPOSITIONS GÉNÉRALES

(CGI, art. 150 UA, I)

3350

Sous réserve des dispositions de l'article 150 VI du CGI (cf. n^{os} 3400 et suiv.) et de celles qui sont propres aux bénéfices industriels et commerciaux, aux bénéfices agricoles et aux bénéfices non commerciaux, les plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux de biens meubles ou de droits relatifs à ces biens, par des personnes physiques, domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI, ou des sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 *quinquies* du CGI dont le siège est situé en France, sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VH du CGI (cf. n^{os} 3250 et suiv.). Compte tenu de ces restrictions et des exceptions prévues ci-après, le régime d'imposition des plus-values sur biens meubles réalisées par des particuliers est donc d'application rare.

B. EXCEPTIONS

(CGI, art. 150 UA, II)

3351

Les exceptions expressément prévues par la loi concernent :

- les **meubles meublants**, les **appareils ménagers** et les **voitures automobiles** qui ne constituent pas des objets d'art, de collection ou d'antiquité pour lesquels l'option prévue à l'article 150 VL du CGI (ou à l'article 150 V *sexies* du même code) a été exercée ;
- les **meubles, autres que les métaux précieux mentionnés au 1^o du I de l'article 150 VI du CGI**, dont le prix de cession est inférieur ou égal à **5 000 €**.

chapitre 2

modalités d'imposition

(BOI-RPPM-PVBMC ; RES N° 2005/15)

3352

Les modalités d'imposition sont les mêmes qu'en matière immobilière (cf. n^{os} 3250 et suiv.), sous réserve des précisions suivantes :

- les frais acquittés pour la restauration et la remise en état des biens meubles sont à ajouter au prix d'acquisition ;

- la plus-value réalisée est réduite d'un abattement de 10 % par année de possession au-delà de la deuxième ;
- l'abattement fixe de 1 000 € n'est pas applicable.

chapitre 3

obligations déclaratives et de paiement

(BOI-RPPM-PVBMC)

3353

3354

3399

- | Voir le III du BOI-RPPM-PVBMC-10.

Titre 3

taxe sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection ou d'antiquité

(CGI, art. 150 VI à 150 VM ; CGI, ann. II, art. 74 S *bis* à 74 S *septies* ;
BOI-RPPM-PVBMC)

3400

Le chapitre premier de ce titre 3 présente le dispositif applicable aux ventes de métaux précieux, de bijoux, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité.

chapitre premier

application de plein droit de la taxe forfaitaire

(BOI-RPPM-PVBMC)

3401

Sous réserve des dispositions propres aux bénéfices professionnels, sont soumises à une taxe forfaitaire dans les conditions prévues aux articles 150 VJ à 150 VM du CGI, les cessions à titre onéreux ou les exportations, autres que temporaires, hors du territoire des États membres de l'Union européenne, de métaux précieux et de bijoux, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité.

A. BIENS CONCERNÉS

(BOI-RPPM-PVBMC-20-10 au I)

3402

I. MÉTAUX PRÉCIEUX

Les métaux précieux sont définis par la législation qui leur est propre. Il s'agit en pratique des articles suivants :

- or (y compris l'or platiné) ;
- platine (à l'exclusion du palladium, du rhodium, de l'iridium, de l'osmium et du ruthénium) ;
- argent (y compris l'argent doré ou vermeil et l'argent platiné) ;
- déchets et débris de métaux précieux ou de plaqué ou doublé de métaux précieux (y compris les objets destinés à la fonte ; les autres objets en métaux précieux font partie des bijoux [cf. ci-dessous]) ;
- monnaies d'or et d'argent postérieures à 1800 ; les autres monnaies d'or ou d'argent sont considérées comme des objets de collection (cf. ci-dessous).

3403

II. BIJOUX, OBJETS D'ART, DE COLLECTION ET D'ANTIQUITÉ**1. Objets d'art et d'antiquité.**

Il s'agit notamment des articles suivants :

- tableaux et peintures entièrement réalisées à la main ;
- gravures, estampes, lithographies originales ;
- tapisseries et textiles muraux faits à la main, sur la base de cartons originaux fournis par les artistes, à condition qu'il n'existe pas plus de huit exemplaires de chacun d'eux ;
- tapis et tapisseries de plus de cent ans d'âge ;
- statues et sculptures originales, émaux et céramiques originaux ;
- photographies d'art (voir également BOI-TVA-LIQ-30-10-60) ;
- œuvres d'art audiovisuelles sur support analogique ou numérique, ainsi que les biens mobiliers constitutifs de l'installation dans laquelle ils s'intègrent lorsqu'ils font l'objet d'une facturation globale, sous réserve que le tirage de celles-ci soit contrôlé par l'artiste ou ses ayants-droit et limité au plus à douze exemplaires, et qu'elles soient signées et numérotées par l'artiste ou, à défaut, accompagnées d'un certificat d'authenticité signé par lui ;
- meubles meublants et objets d'antiquité de plus de cent ans d'âge ;
- livres et manuscrits ;
- éléments faisant partie intégrante de monuments historiques, artistiques ou religieux et provenant du démembrement de ceux-ci, ayant plus de cent ans d'âge.

2. Bijoux et assimilés.

Il s'agit notamment des articles suivants :

- perles fines ou de culture ni montées, ni serties ;
- diamants ni montés, ni sertis (à l'exclusion des biens à usage industriel) ;
- pierres gemmes ni montées ni serties (à l'exclusion des biens à usage industriel) ;
- pierres synthétiques ou reconstituées ni montées ni serties (à l'exclusion des biens à usage industriel) ;
- ouvrages en perles fines et de culture, en pierre gemme ou en pierre synthétique (à l'exclusion des biens à usage industriel) ;
- articles de bijouterie ou de joaillerie et leurs parties en métaux précieux (y compris les ébauches et articles incomplets, à moins qu'ils ne soient destinés à la fonte auquel cas ils font partie des métaux précieux – cf. ci-dessus) ;
- articles d'orfèvrerie et leurs parties en métaux précieux (y compris les ébauches et articles incomplets, à moins qu'ils ne soient destinés à la fonte auquel cas ils font partie des métaux précieux – cf. ci-dessus) ;
- bijoux de fantaisie ;
- montres-bracelets, montres de poche et similaires ;
- bracelets de montres et similaires en métaux précieux ;
- autres ouvrages en métaux précieux.

Les objets d'or et d'argent travaillés sont classés parmi les bijoux et assimilés, à l'exception des monnaies d'or et d'argent qui sont considérés comme des métaux précieux lorsqu'elles sont postérieures à 1800 et comme des objets de collection lorsqu'elles sont antérieures à cette date.

3. Objets de collection.

D'une manière générale, le point de savoir si un bien constitue un objet de collection est une question de fait qui doit être appréciée, cas par cas, sous le contrôle du juge de l'impôt. À cet égard, cette qualification découle de l'application d'un ou plusieurs critères tels que la rareté, l'ancienneté, l'importance de son prix, l'arrêt de la fabrication du bien, la provenance ou la destination, l'intérêt historique, le fait qu'il ait appartenu à un personnage célèbre.

On peut citer :

- les timbres-postes et assimilés,
- les objets de collection zoologiques, botaniques, minéralogiques, historiques, archéologiques, paléontologiques, ethnologiques, numismatiques... ;
- les monnaies d'or ou d'argent antérieures à 1800 ;
- les véhicules de collection (cf. les précisions apportées au 3 du B du I du BOI-RPPM-PVBMC-20-10).

B. PERSONNES IMPOSABLES

(BOI-RPPM-PVBMC-20-10 au II)

3404

L'article 150 VI du CGI prévoit que sont soumises à une taxe forfaitaire les cessions ou les exportations de métaux précieux, de bijoux, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité, sous réserve des dispositions propres aux bénéfices professionnels.

Sont donc soumis à la taxe forfaitaire, les **particuliers**, les **associations** ainsi que toutes les personnes morales qui réalisent des cessions de tels biens lorsque leurs produits ne peuvent être assujettis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés.

S'agissant des particuliers, la taxe concerne essentiellement les particuliers résidant en France.

S'agissant des **professionnels**, les cessions réalisées par des professionnels imposés à l'impôt sur le revenu selon les dispositions de droit commun ou à l'impôt sur les sociétés ne sont pas soumises à la taxe forfaitaire. Les autres cessions réalisées par des personnes morales quelle que soit leur forme sont soumises à la taxe même si cette cession ne constitue pas l'activité ordinaire de l'entreprise, dès lors que les biens vendus étaient inscrits à l'actif. La taxe n'est, en principe, pas applicable aux professionnels, personnes physiques ou morales, résidant hors de France.

S'agissant des **artistes**, leur situation doit être réglée comme indiqué au C du II du BOI-RPPM-PVBMC-20-10.

C. OPÉRATIONS IMPOSABLES

(BOI-RPPM-PVBMC-20-10 au III)

3405

Le I de l'article 150 VI du CGI prévoit deux types d'opérations taxables : les cessions à titre onéreux d'un bien situé en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne et les exportations définitives hors du territoire des États membres de l'Union européenne.

I. CESSIONS À TITRE ONÉREUX

Elles s'entendent des ventes (aux enchères ou de gré à gré) et des échanges et apports qui doivent être considérés comme des ventes croisées.

Les cessions à titre gratuit (donation, succession) ne sont pas soumises à la taxe forfaitaire.

Sont imposables les cessions réalisées en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne.

II. EXPORTATIONS DÉFINITIVES

Seules les exportations définitives vers un État tiers à l'Union européenne donnent lieu à l'application de la taxe forfaitaire.

III. PRÉCISIONS

Les cessions de métaux précieux, de bijoux et d'objets d'art, de collection ou d'antiquité sont regardées comme réalisées dans l'État dans lequel se situe physiquement le bien cédé au jour de l'opération (CGI, ann. II, art. 74 S bis).

D. OPÉRATIONS EXONÉRÉES

(BOI-RPPM-PVBMC-20-10 au IV)

3406

Aux termes de l'article 150 VJ du CGI, sont **exonérées** :

- les cessions réalisées au profit d'un musée auquel a été attribuée l'appellation « musée de France » prévue à l'article L. 441-1 du code du patrimoine ou d'un musée d'une collectivité territoriale ;
- les cessions au profit de la Bibliothèque nationale de France (BNF) ou d'une autre bibliothèque de l'État, d'une collectivité territoriale ou d'une autre personne physique ;
- les cessions réalisées au profit d'un service d'archives de l'État, d'une collectivité territoriale ou d'une autre personne publique ;
- les cessions ou les exportations de bijoux, objets d'art, de collection ou d'antiquité, lorsque le cédant ou l'exportateur n'a pas en France son domicile fiscal. L'exportateur doit pouvoir justifier d'une importation antérieure, d'une introduction antérieure ou d'une acquisition en France ;

- les exportations de métaux précieux, lorsque l'exportateur n'a pas en France son domicile fiscal et peut justifier d'une importation antérieure ou d'une introduction antérieure ou d'une acquisition auprès d'un professionnel installé en France ou qui a donné lieu au paiement de la taxe.

Pour le bénéfice des exonérations prévues aux deux derniers tirets ci-dessus, l'exportateur doit justifier, lors de l'accomplissement des formalités douanières, être fiscalement domicilié hors de France et présenter l'un des documents mentionnés à l'article 74 S *ter* de l'annexe II au CGI.

Pour le bénéfice de ces mêmes exonérations, lorsqu'un intermédiaire participe à la transaction, la responsabilité de celui-ci est dégagée, sous réserve qu'il justifie de l'identité et de la résidence du cédant ou de l'exportateur du bien au moyen d'une copie de la pièce d'identité délivrée au nom de celui-ci et d'une attestation sur l'honneur, établie par l'intéressé, de sa résidence fiscale à l'étranger (CGI, ann. II, art. 74 S *quater*).

E. ASSIETTE ET TAUX DE LA TAXE

(BOI-RPPM-PVBMC-20-10 au V)

3407

I. ASSIETTE

Conformément aux dispositions du II de l'article 150 VK du CGI, la taxe est calculée :

- sur le prix de cession, s'il s'agit d'une cession ;
- sur la valeur en douane, s'il s'agit d'une exportation.

3408

II. TAUX

La taxe comprend deux taux, selon la nature de l'objet :

- pour les **métaux précieux**, le taux d'imposition est fixé à **7,5 %** ;
- pour les **bijoux** et les **objets d'art, de collection ou d'antiquité**, le taux d'imposition est fixé à **4,5 %**.

F. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES ET DE PAIEMENT

(BOI-RPPM-PVBMC-20-10 au VI)

Les obligations déclaratives et de paiement varient, selon qu'un intermédiaire participe ou non à la transaction.

3409

I. ABSENCE DE PARTICIPATION D'UN INTERMÉDIAIRE

Les articles 150 VM du CGI et 74 S *sexies* de l'annexe II au même code prévoient qu'une déclaration qui retrace les éléments servant à la liquidation de la taxe doit être déposée. La taxe est acquittée lors du dépôt de la déclaration.

Dans cette circonstance, la **taxe** qui tient lieu d'imposition sur la plus-value est supportée par le **vendeur** ou l'**exportateur** (CGI, art. 150 VK). L'acquéreur est dégagé de toute formalité.

En cas de cession, la déclaration 2091 est déposée par le vendeur au service des impôts chargé du recouvrement dont il relève dans un délai d'un mois à compter de la cession. La taxe est acquittée lors du dépôt de la déclaration.

En cas d'exportation, la déclaration est déposée par l'exportateur à la recette des douanes compétente pour cette exportation, lors de l'accomplissement des formalités douanières. La taxe est acquittée lors du dépôt de la déclaration.

3410

II. PRÉSENCE D'UN INTERMÉDIAIRE À LA TRANSACTION

La taxe est supportée par le vendeur ou l'exportateur. Toutefois, dès lors qu'un intermédiaire participe à la transaction, la **taxe** doit être reversée par cet **intermédiaire** (CGI, art. 150 VK). Il est donc responsable de l'impôt, notamment des droits et pénalités qui pourraient être réclamés à la suite d'un contrôle.

L'intermédiaire s'entend de toute personne domiciliée fiscalement en France participant à la transaction qui agit au nom et pour le compte du vendeur ou de l'acquéreur, ou qui fait l'acquisition du bien en son nom concomitamment à sa revente à un acquéreur final (CGI, ann. II, art. 74 S *quinquies*, 1^{er} alinéa).

En cas de cession, lorsqu'un intermédiaire participe à la transaction, la déclaration est en principe déposée dans le délai d'un mois à compter de cette cession au service des impôts chargé du recouvrement dont il dépend ou, si le responsable du versement est un officier

ministériel, au service des impôts chargé du recouvrement compétent pour l'enregistrement de l'acte lorsqu'il doit être présenté à cette formalité. Toutefois, lorsque la personne responsable du versement est, par ailleurs, redevable de la taxe sur la valeur ajoutée, la déclaration 2091 est déposée dans le même délai que la déclaration prévue à l'article 287 du CGI relative à la période d'imposition au cours de laquelle l'exigibilité de la taxe forfaitaire est intervenue, dans la limite toutefois de la date de paiement de l'acompte prévu au 3 de l'article 287 du code précité afférent au trimestre au cours duquel l'exigibilité de la taxe forfaitaire est intervenue. La taxe est acquittée lors du dépôt de la déclaration.

En cas d'exportation, la déclaration est déposée par l'exportateur, à la recette des douanes compétente pour l'exportation, lors de l'accomplissement des formalités douanières. La taxe est acquittée lors du dépôt de la déclaration. Lorsqu'un intermédiaire participe à la transaction, la taxe, supportée par l'exportateur propriétaire de l'objet, est versée par cet intermédiaire, sous sa responsabilité, lors de l'accomplissement des formalités douanières.

G. SANCTIONS, GARANTIES ET CONTENTIEUX

3411

Le **défaut** ou l'**insuffisance** dans le **paiement** ou le **versement tardif** de la taxe établie ou recouvrée par la DGFIP donne lieu au versement d'un intérêt de retard au taux de **0,40 %** par mois.

Conformément aux dispositions de l'article 1761 du CGI, les infractions aux articles 150 VI à 150 VM du même code donnent lieu à une **amende** fiscale égale à **25 %** des droits éludés. Cette amende est recouvrée comme en matière de taxe sur le chiffre d'affaires et s'applique concurremment avec l'intérêt de retard.

Les réclamations sont présentées, instruites et jugées comme en matière de taxe sur le chiffre d'affaires ou comme en matière de droits de douane, suivant le comptable compétent.

chapitre 2

option pour le régime de droit commun des plus-values

(BOI-RPPM-PVBMC)

3412

Lorsque la cession ou l'exportation entre dans le champ d'application de la taxe forfaitaire, les dispositions de l'article 150 VL du CGI autorisent, sous certaines conditions, le **vendeur** ou l'**exportateur** à **opter** pour le **régime** de droit commun d'imposition des **plus-values** prévu aux articles 150 UA et suivants du CGI.

A. MODALITÉS D'EXERCICE DE L'OPTION POUR LE RÉGIME DE DROIT COMMUN DES PLUS-VALUES

(BOI-RPPM-PVBMC-20-20)

3413

I. CHAMP D'APPLICATION DE L'OPTION

L'option est possible pour les bijoux et les objets d'art, de collection et d'antiquité, comme pour les métaux précieux. Toutefois, l'option ne peut être formulée que si le contribuable est en mesure d'établir de manière probante la date et le prix d'acquisition de l'objet ou de justifier que le bien est détenu depuis plus de douze ans.

L'exonération prévue par le 1° du II de l'article 150 UA du CGI en faveur des meubles meublants, des appareils ménagers et des voitures automobiles n'est pas applicable pour les bijoux et les objets d'art, de collection et d'antiquité, pour lesquels l'option prévue à l'article 150 VL du même code a été exercée.

L'exonération prévue par le 2° du II de l'article 150 UA du CGI en faveur des meubles dont le prix de cession est inférieur à 5 000 € n'est pas applicable aux métaux précieux pour lesquels l'option prévue à l'article 150 VL du même code a été exercée.

Seules les **personnes physiques domiciliées en France peuvent exercer l'option**.

L'option peut être exercée en cas de cession comme en cas d'exportation. Le vendeur ou l'exportateur peut exercer l'option, que la cession soit réalisée en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne.

3414 | II. CONDITIONS D'EXERCICE DE L'OPTION

L'option ne peut être formulée que si le contribuable est en mesure d'établir de manière probante la date et le prix d'acquisition de l'objet ou de justifier que le bien est détenu depuis plus de douze ans.

3415 | III. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

L'article 150 VM du CGI prévoit la souscription d'une déclaration 2092. Cette déclaration doit être accompagnée des éléments permettant d'établir la date et le prix d'acquisition du bien cédé ou exporté ou de justifier que ce dernier est détenu depuis plus de douze ans.

Lorsque la cession est réalisée sans la participation d'un intermédiaire, qu'il s'agisse d'une cession effectuée dans un État membre de l'Union européenne ou d'une cession dans un État tiers de biens exportés temporairement, l'option est exercée par le vendeur au service des impôts chargé du recouvrement dont il relève, dans un délai d'un mois à compter de la cession.

Lorsque l'exportation est réalisée sans la participation d'un intermédiaire, l'option est exercée par l'exportateur au service des impôts chargé du recouvrement dont il relève, préalablement à l'accomplissement des formalités douanières.

Lorsque la cession ou l'exportation est réalisée avec la participation d'un intermédiaire fiscalement domicilié en France, l'option est exercée par le vendeur ou l'exportateur mais la déclaration 2092 est déposée par cet intermédiaire au nom et pour le compte du vendeur ou de l'exportateur.

En cas d'option, l'intermédiaire est dégagé de toute responsabilité tant à raison des renseignements fournis par le vendeur ou l'exportateur (notamment pour le bénéfice de certaines exonérations) que, le cas échéant, du calcul de la plus-value imposable (CGI, ann. II, art. 74 S *quinquies*, 2^e alinéa).

3416 | IV. CONSÉQUENCES DE L'OTION

L'option exercée est **irrévocable**. Elle a pour conséquence d'exempter de la taxe forfaitaire prévue à l'article 150 VI du CGI le vendeur ou l'exportateur qui l'a exercée.

Lorsque l'**option est remise en cause par le service des impôts**, la taxe forfaitaire est alors exigible dans les conditions de droit commun. Dans cette situation, la taxe est due par le vendeur, y compris lorsqu'un intermédiaire a participé à la transaction.

B. IMPOSITION DE LA PLUS VALUE

(BOI-RPPM-PVBMC-20-20 au II)

3417 | Aux termes de l'article 150 VL du CGI, le vendeur ou l'exportateur opte pour le régime prévu à l'article 150 UA du même code. Ainsi, les plus-values sur biens meubles réalisées par les particuliers dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé sont déterminées dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VH du CGI (cf. n^{os} 3280 et suiv. ; BOI-RPPM-PVBMC-20-20 au II).

chapitre 3

cas particulier de Monaco

(BOI-RPPM-PVBMC)

3418 | Afin d'éviter toute distorsion entre les conditions des ventes réalisées en France et celles réalisées à Monaco, une taxe analogue à la taxe française sur les cessions de métaux précieux a été introduite dans la législation monégasque. À la différence de la taxe de 7,5 % sur les métaux précieux, il n'existe aucune taxe équivalente à celle sur les ventes de bijoux, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité sur le territoire de la principauté.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-RPPM-PVBMC-20-30.

TROISIÈME PARTIE

profits de construction

chapitre premier

profits de construction réalisés par les personnes physiques

(CGI, art. 35, I-1° *bis* ; BOI-BIC-CHAMP)

3500

Les profits réalisés à l'occasion de **cessions habituelles** d'immeubles ou fractions d'immeubles construits en vue de la vente ou de droits s'y rapportant par des personnes physiques fiscalement domiciliées en France sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC).

Cette disposition fait l'objet des commentaires figurant au présent chapitre.

En ce qui concerne :

- les profits de construction réalisés par les personnes physiques fiscalement **domiciliées hors de France** qui sont soumis au prélèvement de **50 %** prévu par l'article 244 *bis* du CGI, cf. n°s 3607 et suivants ;
- les profits de construction réalisés à **titre occasionnel** par les particuliers qui sont imposables dans les conditions définies aux articles 150 U et suivants du CGI, cf. n°s 3220 et suivants.

A. PROFITS DE CONSTRUCTION IMPOSABLES DANS LA CATÉGORIE DES BIC

I. OPÉRATIONS IMPOSABLES

(BOI-BIC-CHAMP-20-40-10)

3501

Pour être imposables dans la catégorie des BIC, les profits de construction doivent procéder de **cessions habituelles** d'immeubles construits **en vue de la vente**.

3502

1. Cessions imposables.

Il s'agit de **toutes les transmissions de propriété à titre onéreux** (ventes proprement dites, apports en société, échanges, expropriations, partages à charge de soulte, etc.).

Les mutations à titre gratuit ne constituent pas des cessions imposables au sens du 1° *bis* du I de l'article 35 du CGI. Toutefois, le III de l'article 35 du CGI dispose que les **donations entre vifs** ne sont pas opposables à l'administration. Lorsqu'elle est en présence d'une telle donation, l'administration a la possibilité soit d'en faire abstraction, soit d'en admettre l'existence. Cette règle est dite de la « **non-opposabilité des donations entre vifs** ».

3503

2. Notion d'habitude.

Elle résulte soit de la pluralité des ventes réalisées dans le cadre d'une même opération, soit de l'activité passée ou présente du cédant.

Si celui-ci est un professionnel du commerce des biens ou de la promotion immobilière (marchand de biens, promoteur-construteur), il est évident que la notion d'habitude est sous-jacente à la profession exercée.

S'il s'agit en revanche d'un particulier, un examen plus approfondi de son activité passée peut s'avérer nécessaire. Les opérations qu'il a pu réaliser dans le passé - y compris au cours d'années couvertes par la prescription - et celles qui ont été entreprises mais ne sont pas encore arrivées à leur terme (par exemple, terrains à bâtir « en stock ») doivent être recensées de façon à établir leur nombre, leur importance et leur fréquence. En toute hypothèse, une analyse de l'ensemble des circonstances de fait propres à l'opération réalisée doit être effectuée. Dans le cas d'opérations isolées de faible importance, dénouées par un nombre limité de ventes, il a été décidé, à titre de règle pratique, qu'une opération de construction réalisée par une personne physique comportant au moins dix appartements ou cinq maisons individuelles ou 500 m² de bureaux ou de locaux commerciaux sera présumée, sauf preuve contraire, entrer dans les prévisions du 1^o *bis* du I de l'article 35 du CGI.

3504 3. Intention de vendre.

Lorsque le caractère habituel des opérations est établi, celles-ci sont présumées effectuées en vue de la vente. C'est donc au cédant qu'il appartient d'apporter tous les éléments de preuve susceptibles de faire échec à cette présomption.

Toutefois, à titre de règle pratique, il est admis que l'intention de vendre soit, a priori, écartée lorsque la vente intervient quinze ans ou plus après l'achèvement des immeubles. Toutefois, il n'est pas exclu que les profits consécutifs à la vente d'immeubles achevés depuis plus de quinze ans soient imposés dans la catégorie des BIC lorsqu'il est manifestement établi qu'ils avaient été construits en vue de la vente. Pratiquement, une telle situation n'est susceptible de se présenter que lorsque l'opération de construction est réalisée par un professionnel du commerce des biens ou de la promotion immobilière et que les immeubles vendus peuvent être réputés figurer dans le stock immobilier de l'entreprise.

À l'inverse, la vente d'immeubles construits depuis moins de quinze ans peut être exclue du champ d'application du 1^o *bis* de l'article 35 du CGI si le cédant est en mesure de prouver qu'il a construit sans intention de vendre.

II. NATURE DES BIENS VENDUS

(BOI-BIC-CHAMP-20-40-20)

3505 1. Définition des biens vendus.

Le 1^o *bis* du I de l'article 35 du CGI concerne :

- les immeubles bâtis ;
- les droits immobiliers portant sur ces biens (usufruit, nue-propiété, servitude, droits indivis, etc.) ;
- les actions ou parts de sociétés dotées de la transparence fiscale (CGI, art. 1655 *ter* ; cf. n° 3700).

3506 2. Cas particuliers.

a. *Opérations de restauration, rénovation, surélévation et reconstruction d'immeubles.*

Elles sont assimilées aux opérations de construction dès lors qu'elles ont nécessité l'obtention d'un permis de construire. Toutefois, l'administration peut démontrer que les travaux ainsi effectués n'ont pas eu une importance telle qu'ils équivalaient à des travaux de construction.

3507 b. *Ventes d'immeubles reçus en contrepartie de la cession d'un terrain à bâtir.*

Les modalités d'imposition des profits consécutifs à la vente de ces immeubles dépendent essentiellement du point de savoir qui, du vendeur ou de l'acquéreur du terrain, doit, compte tenu des conventions intervenues, être réputé avoir fait construire les immeubles édifiés.

1^o La remise des locaux procède d'une dation en paiement : le constructeur est l'acquéreur du terrain.

Dans ce cas, les profits réalisés par le vendeur du terrain lors de la cession des immeubles qu'il a reçus n'ont pas le caractère de profits de construction.

2^o L'acquéreur du terrain agit comme un entrepreneur pour l'exécution des travaux : c'est le vendeur du terrain qui est réputé avoir fait construire, pour son propre compte, les immeubles qui lui sont livrés.

Les plus-values consécutives à la cession de ces immeubles sont des profits de construction et sont imposables dans la catégorie des BIC si le cédant réalise des opérations habituelles de construction-vente.

III. PERSONNES IMPOSABLES

(BOI-BIC-CHAMP-20-40-30)

3508

Dès lors qu'elles réalisent les opérations définies aux n^{os} 3501 et suivants portant sur les biens énumérés au n^o 3505, les personnes physiques fiscalement domiciliées en France sont imposables dans la catégorie des BIC, quelle que soit l'activité professionnelle qu'elles exercent éventuellement par ailleurs.

B. ASSIETTE

(BOI-BIC-CHAMP-20-40-40 au IV)

3509

Les règles de droit commun de détermination des bénéfices imposables dans la catégorie des BIC sont applicables aux profits de construction réalisés à titre habituel (cf. FE n^{os} 1003 et suiv.). Ce principe appelle toutefois les précisions suivantes.

I. PRIX DE CESSIION

3510

Selon que la mutation se dénoue par la remise d'une somme d'argent (vente) ou d'une chose (échange, apport...), le prix de cession s'entend, soit de toutes les sommes stipulées au profit du cédant en contrepartie de la cession du bien, soit de la valeur vénale réelle du bien remis en contrepartie de l'immeuble.

II. PRIX DE REVIENT

3511

1. Immeubles proprement dits.

Les immeubles construits en vue de la vente constituent, du point de vue fiscal, un stock immobilier, les immeubles inachevés constituant, quant à eux, des travaux en cours (cf. FE n^o 1016). Ils doivent donc être évalués, pour leur inscription à l'actif du bilan, à leur prix de revient (CGI, art. 38, 3-al. 2).

Le prix de revient comprend le coût de production proprement dit et toutes les charges directes ou indirectes de production à l'exclusion des frais financiers (CGI, ann. III, art. 38 *nonies*).

Toutefois, il est admis que les frais intercalaires de financement afférents aux opérations de construction d'immeubles affectés pour les trois quarts au moins de leur superficie à l'habitation peuvent être retenus pour le calcul du prix de revient.

3512

2. Actions ou parts de sociétés transparentes.

Leur prix de revient comprend l'ensemble des sommes payées en l'acquit de leur souscription ou de leur acquisition et des fonds ultérieurement versés à la société immobilière pour couvrir les charges incluses dans le prix de revient des immeubles.

C. MODALITÉS D'IMPOSITION

I. FAIT GÉNÉRATEUR

(BOI-BIC-CHAMP-20-40-40 au I)

3513

Conformément au 2 *bis* de l'article 38 du CGI, les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement de prix sont rattachés, pour les **ventes, à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens.**

Par livraison, il convient d'entendre la délivrance au sens du code civil et de considérer que le profit est acquis au cédant au cours de l'exercice de la remise des clefs à l'acquéreur (code civil, art. 1605). Il en est ainsi aussi bien pour les ventes d'immeubles à construire que pour les ventes d'immeubles achevés ou encore pour les actions ou parts de sociétés de copropriété transparentes. En ce qui concerne les cessions de droits immobiliers, le profit est acquis au cédant au titre de l'exercice au cours duquel intervient la cession des droits.

II. PÉRIODE D'IMPOSITION

(BOI-BIC-CHAMP-20-40-40 au II)

3514

Les règles prévues par les articles 36 et 37 du CGI sont applicables (cf. FE n^o 1009).

III. RÉGIME D'IMPOSITION

(BOI-BIC-CHAMP-20-40-40 au III)

- 3514-1** Les profits réalisés à l'occasion d'opérations de construction sont obligatoirement placés sous le régime de l'imposition selon le bénéfice réel, normal ou simplifié (cf. FE n^{os} 1320 et suiv.).

IV. PRÉCISIONS DIVERSES

- 3514-2** Compte tenu du caractère de stock immobilier des biens vendus (cf. n^{os} 3511 et 3512), les profits dégagés lors de leur cession doivent être soumis à l'impôt dans les conditions de droit commun sans pouvoir bénéficier du régime fiscal des plus-values professionnelles prévu aux articles 39 *duodecies* et suivants du CGI.

Depuis le 29 juin 1999, les entreprises qui réalisent à titre habituel des opérations de construction peuvent adhérer à un centre de gestion agréé.

chapitre 2

profits de construction réalisés par les personnes morales

(BOI-BIC-CHAMP)

A. SOCIÉTÉS VISÉES À L'ARTICLE 8 DU CGI N'AYANT PAS OPTÉ POUR L'IS

(BOI-BIC-CHAMP-20-50 au I)

- 3515** Les profits réalisés lors d'opérations définies ci-dessus n^{os} 3501 et suivants portant sur les biens énumérés ci-dessus n^o 3505 par les sociétés visées à l'article 8 du CGI (essentiellement les sociétés en nom collectif), n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés, **présentent le caractère de bénéfices industriels et commerciaux**. Les règles de droit commun propres à cette catégorie de revenus sont donc applicables. Ainsi, les associés personnes physiques sont personnellement imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société.

Lorsque ces profits sont réalisés par une société qui n'a pas d'établissement en France, ils sont soumis au prélèvement de **75 %** (loi n^o 2012-1509 de finances pour 2013, art. 9)¹ prévu par l'article 244 *bis* du CGI (cf. n^{os} 3607 et suiv.).

B. SOCIÉTÉS CIVILES DE CONSTRUCTION-VENTE

(CGI, art 239 *ter* ; BOI-BIC-CHAMP-70-20-100)

- 3516** Les dispositions du 2 de l'article 206 du CGI ont pour effet d'assujettir à l'IS les sociétés civiles qui se livrent à des opérations industrielles ou commerciales. Tel est le cas, en principe, de la construction d'immeubles réalisée en vue de la vente.

Toutefois, l'article 239 *ter* du CGI, soumet, sous certaines conditions, les sociétés civiles ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente au même régime fiscal que les sociétés en nom collectif effectuant les mêmes opérations.

I. CONDITIONS D'APPLICATION

- 3517** **1. Objet des sociétés.**

a. Principe.

Le régime de l'article 239 *ter* du CGI s'applique **aux seules sociétés qui ont pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente**, soit directement, soit sous le couvert de sociétés dotées de la transparence fiscale.

La tolérance de **10 %** de recettes commerciales accessoires admise en faveur des sociétés civiles ne bénéficie pas aux sociétés civiles régies par l'article 239 *ter* du CGI.

¹ Le taux de 75 % est applicable aux revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2013. Auparavant, il était de 50 %.

Dans la mesure où une société civile réalise des opérations de nature industrielle ou commerciale incompatibles avec l'objet social prévu par l'article 239 *ter* du CGI, l'ensemble de ses activités doit être **soumis à l'IS**. Il en est ainsi, par exemple, lorsqu'elle procède à la revente par lots d'un immeuble après transformation.

3518

b. Exceptions.

Les sociétés civiles de construction-vente peuvent, sans perdre le bénéfice du régime de l'article 239 *ter* du CGI, effectuer les opérations suivantes :

1° Revente de terrains non bâtis primitivement destinés à la réalisation de l'objet social.

Cette opération ne peut entraîner l'assujettissement de la société civile à l'impôt sur les sociétés dès lors que **la condition d'habitude** prévue au 1° *bis* du I de l'article 35 du CGI **n'est pas remplie** tant au regard des opérations réalisées par la société elle-même, qu'au regard de celles réalisées par les associés. Ainsi, la condition d'habitude n'est pas en principe remplie dans le cas d'une société civile qui a eu pour seule activité la réalisation d'**une opération spéculative unique** consistant à acheter et à revendre en l'état un immeuble déterminé. Il en va différemment lorsque les associés se livrent eux-mêmes de façon habituelle, directement ou indirectement, à des opérations immobilières.

Toutefois, une société de construction-vente qui s'est trouvée dans l'impossibilité de réaliser son projet par suite d'un **événement indépendant de sa volonté** la contraignant à la revente du terrain conserve le bénéfice du régime d'exonération d'impôt sur les sociétés, même si ses associés exercent une activité immobilière de caractère commercial.

Les reventes à des collectivités territoriales de terrains destinés primitivement, à la réalisation de l'objet social ne remettent pas en cause le régime prévu à l'article 239 *ter* du CGI, si elles ont un caractère non spéculatif. Il en est ainsi notamment si les cessions sont effectuées pour un prix au plus égal au prix de revient du terrain.

2° Livraison de locaux comportant certains équipements mobiliers à savoir :

- des équipements constituant le complément nécessaire des locaux d'habitation, en particulier : appareils sanitaires et de chauffage ainsi que placards incorporés ;
- des équipements ne constituant pas le complément nécessaire des locaux d'habitation mais ayant un lien avec la construction tels que : appareils électro-ménagers et éléments de rangement non incorporés dans les volumes qui leur sont réservés. Cette mesure de tempérance est subordonnée à la double condition que le coût de ces équipements demeure **inférieur à 4 % du coût global** (TTC) de la construction sans jamais dépasser 2 440 € par logement et que ces équipements soient rétrocédés à l'acquéreur des locaux pour leur prix de revient.

Il est par ailleurs admis que la livraison de locaux comportant des équipements mobiliers compris dans le champ d'application de la mesure de tempérance susvisée (équipements fixes de réfrigération et de cuisson équipant les cuisines, par exemple) entre dans l'objet exclusif des sociétés civiles de construction-vente de l'article 239 *ter* du CGI lorsque lesdits équipements présentent le caractère d'effets mobiliers attachés à l'immeuble à perpétuelle demeure au sens de l'article 525 du code civil ;

- des équipements constituant le complément nécessaire de locaux à usage de bureaux, tels que équipements d'alarme contre le vol et l'incendie, cloisonnements par éléments amovibles, distribution de réseau informatique.

3° Cessions de locaux assorties d'une clause de garantie minimale de loyers.

Il est admis que la cession d'immeubles accompagnée d'une offre de garantie minimale de rentabilité, quelle qu'en soit la durée, ne fait pas obstacle à l'application du régime spécial de l'article 239 *ter* du CGI.

4° Revente de terrains à bâtir à une structure de portage dans le cadre du dispositif du Pass-Foncier⁶⁹.

Il peut être admis que la cession du terrain par la SCI de construction-vente ne remet pas en cause l'application du régime prévu à l'article 239 *ter* du CGI sous réserve que la SCI de construction-vente n'effectue pas à titre habituel des opérations d'achat-revente de terrain à bâtir au sens du 1° de l'article 35 du même code, qu'elle cède le terrain en cause à la structure de portage à un prix qui ne soit pas supérieur à son prix de revient et qu'elle procède elle-même à la construction de l'immeuble sur le terrain vendu à la structure de portage.

3519

2. Forme des sociétés.

Le bénéfice du régime spécial défini à l'article 239 *ter* du CGI ne peut être invoqué que par **les sociétés constituées sous la forme civile**. Les sociétés de capitaux et les sociétés à responsabilité limitée assujetties de plein droit à l'IS sont exclues du régime spécial.

3520 3. Statuts des sociétés.

Les statuts de la société doivent prévoir **la responsabilité indéfinie des associés** en ce qui concerne le passif social. Cette responsabilité est mise en cause sur tous leurs biens en proportion de leurs droits sociaux.

II. PORTÉE DU RÉGIME SPÉCIAL

3521 Lorsqu'elles satisfont aux conditions exigées, les sociétés civiles constituées en vue de la construction et de la vente d'immeubles sont **soumises**, au regard de l'impôt sur le revenu, **au régime des sociétés en nom collectif effectuant les mêmes opérations**. Il s'ensuit que chaque associé est personnellement assujéti à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC (ou à l'impôt sur les sociétés si cet associé est une personne morale passible de cet impôt) pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société.

Remarques :

1. Les sociétés civiles de construction vente sont obligatoirement soumises à un régime réel d'imposition.
2. Elles peuvent évaluer le montant du stock immobilier en fonction d'un prix de revient incluant les frais financiers ayant grevé la construction des immeubles affectés pour les trois quarts au moins de leur superficie à l'habitation inventoriés à la clôture de l'exercice (rapp. n° 3511).
3. Lorsque la société exerce conjointement une ou plusieurs activités purement civiles du point de vue fiscal, les résultats afférents à chacune de ces activités conjointes doivent être déterminés, selon les modalités qui leurs sont propres, sous réserve de l'application des dispositions de l'article 155 du CGI.

C. PERSONNES MORALES RELEVANT DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

(BOI-BIC-CHAMP-20-50 au III)

3522 Les profits provenant de la cession d'immeubles construits en vue de la vente par les personnes morales **passibles de l'impôt sur les sociétés sont soumis à cet impôt dans les conditions de droit commun**. Ils sont donc déterminés selon les règles de droit commun des bénéfices industriels et commerciaux.

Les immeubles construits en vue de la vente constituent, du point de vue fiscal, un stock immobilier. Les profits dégagés lors de leur cession ne peuvent donc bénéficier du régime fiscal des plus-values professionnelles prévu aux articles 39 *duodecies* et suivants du CGI.

Lorsque ces profits sont réalisés par des sociétés qui n'ont pas d'établissement en France, ils sont soumis au prélèvement de **75 %** (loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 9)¹ prévu par l'article 244 *bis* du CGI (cf. n°s 3607 et suiv.).

3523

3599

¹ Le taux de 75 % est applicable aux revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2013. Auparavant, il était de 50 %.

QUATRIÈME PARTIE

profits réalisés par les marchands de biens, les intermédiaires pour le négoce des biens et les lotisseurs

A. PROFITS RÉALISÉS PAR LES MARCHANDS DE BIENS ET ASSIMILÉS ET PAR LES INTERMÉDIAIRES POUR LE NÉGOCE DES BIENS

| (CGI, art. 35, I-1^o, 2^o et 4^o ; BOI-BIC-CHAMP-20-10 et BOI-BIC-CHAMP-20-20)

I. CHAMP D'APPLICATION

3600

Sont assujettis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC, les profits retirés des opérations réalisées par :

- les personnes qui, **habituellement**, achètent en leur nom, en vue de les revendre, des immeubles, des fonds de commerce, des actions ou parts de sociétés immobilières ou qui, habituellement, souscrivent, en vue de les revendre, des actions ou parts créées ou émises par ces mêmes sociétés (CGI, art. 35, I-1^o) ;
- les personnes se livrant à des opérations d'intermédiaire pour l'achat, la souscription ou la vente des biens susvisés (CGI, art. 35, I-2^o) ;
- les personnes bénéficiaires d'une promesse unilatérale de vente portant sur un immeuble vendu par fractions ou par lots à la diligence de ces personnes (CGI, art. 35, I-4^o).

Remarques :

1. Pour l'application du 1^o du I de l'article 35 du CGI, **la notion d'habitude** résulte soit de la pluralité des ventes réalisées dans le cadre d'une même opération, soit de l'activité passée ou présente du cédant (voir remarque 5 ci-après). Lorsque le caractère habituel des opérations est établi, **l'intention spéculative** du cédant est **toujours présumée**. C'est donc à lui qu'il appartient d'apporter tous les éléments de preuve susceptibles de faire échec à cette présomption.
2. L'intention spéculative (l'intention de revendre) s'apprécie, en principe, **au moment de l'achat** ou de la souscription. Aussi, les raisons qui ont pu déterminer les aliénations importent peu : aliénations volontaires ou forcées, expropriations, difficultés de trésorerie, modification des statuts.
3. Les dispositions du 1^o et du 2^o du I de l'article 35 du CGI s'appliquent **quelle que soit la qualité de la personne** qui accomplit les opérations de revente ou d'entremise, même si cette personne est un simple particulier qui n'exerce pas à titre professionnel l'activité de marchand de biens ou d'intermédiaire. Il n'est pas nécessaire que les opérations réalisées soient exclusives de toute autre occupation : le fait qu'une personne exerce à titre principal une profession différente ne s'oppose nullement à ce qu'elle soit considérée comme exerçant accessoirement celle de marchand de biens ou d'intermédiaire.
4. De même, un marchand de biens qui, après avoir déclaré cesser son activité, continue de revendre des immeubles qu'il avait acquis dans le cadre de cette activité et dont il avait conservé la propriété sans les inclure dans son patrimoine personnel, doit être regardé comme

poursuivant l'exploitation de son entreprise commerciale jusqu'à la liquidation du stock qu'il avait constitué en sa qualité de marchand de biens.

5. Un redevable qui, depuis l'enregistrement de son activité de marchand de biens n'a acquis aucun bien autre que celui acquis en cette qualité, a donné à bail le bien en cause à une société, dont il est le gérant et principal actionnaire, qui y exploite un fonds de commerce et a inscrit ce bien à un compte d'immobilisation et non en stock, ne peut bénéficier du régime des marchands de biens dès lors qu'il n'exerce pas cette activité à titre habituel.

6. Les profits retirés d'**opérations de lotissement** réalisés par un marchand de biens ou assimilé sont imposables dans la catégorie des BIC (cf. n° 3616).

II. MODALITÉS D'IMPOSITION

3601 1. Assiette.

Les profits réalisés par les marchands de biens et assimilés (CGI, art. 35, I-1°, 2° et 4°) sont déterminés suivant les règles de droit commun propres aux bénéfices industriels et commerciaux.

Remarque : les biens destinés à la vente et possédés par un marchand de biens constituent des éléments du **stock immobilier**. En conséquence, les revenus afférents à un bien de ce stock (tels que les locations ou les intérêts versés par les acquéreurs) sont taxés au titre des BIC, et non au titre des revenus fonciers, et les plus-values réalisées sur la vente de ces biens sont soumises à l'impôt dans les conditions de droit commun, sans pouvoir bénéficier du régime fiscal des plus-values professionnelles prévu aux articles 39 *duodecies* et suivants du CGI.

3602 2. Régime d'imposition.

Les bénéfices résultant de l'activité de marchands de biens et d'intermédiaires sont obligatoirement soumis à un régime réel d'imposition.

3603 3. Système d'imposition.

Lorsqu'ils peuvent être considérés comme ne se rattachant pas à l'exercice d'une activité professionnelle, les profits provenant d'opérations d'achat et de revente d'immeubles ou de titres de sociétés immobilières peuvent être considérés comme des revenus exceptionnels et bénéficier du système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI.

III. OBLIGATIONS SPÉCIALES

3604 L'accomplissement de la formalité pour tout acte constatant la cession de biens visés à l'article 35 du CGI est subordonné à la condition que le cédant mentionne au pied de l'acte (CGI, ann. II, art. 3) :

- le lieu de son domicile réel ou, s'il s'agit d'une société, celui de son siège social ;
- le cas échéant, le lieu de l'établissement qu'il possède en France ;
- l'adresse du service des impôts dont il dépend éventuellement pour la déclaration de ses revenus ou bénéfices.

3605

3606

IV. PERSONNES OU SOCIÉTÉS N'AYANT PAS D'ÉTABLISSEMENT EN FRANCE

(BOI-BIC-CHAMP-20-10-40 au VI)

3607 Sous réserve de l'application des conventions internationales, aux termes de l'article 244 *bis* du CGI, les personnes physiques ou sociétés, quelle qu'en soit la forme, n'ayant pas d'établissement en France et qui réalisent des profits visés à l'article 35 du CGI sont assujetties à un prélèvement de 33, 1/3 %.

Par dérogation, le taux est porté à **75 %** (loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 9)¹ lorsque les profits sont réalisés par ces mêmes contribuables ou sociétés lorsqu'ils sont domiciliés, établis ou constitués hors de France dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

¹ Le taux de 75 % est applicable aux revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2013. Auparavant, il était de 50 %.

3608 1. Champ d'application.*a. Personnes imposables.* Il s'agit :

- des personnes physiques qui n'ont pas leur domicile en France ;
- des sociétés, quelle qu'en soit la forme, qui n'ont pas d'établissement en France.

Remarque : Les dispositions de l'article 244 *bis* du CGI ne s'appliquent pas aux associés ou autres membres, non-résidents de France, d'une société de personnes **qui a son siège en France** et qui réalise des profits de marchands de biens.

3609 b. Profits imposables.

Le prélèvement s'applique aux **bénéfices** (y compris les profits de construction) réalisés par les marchands de biens et assimilés.

3610 2. Assiette.

Les profits imposables sont déterminés conformément aux règles de droit commun propres aux bénéfices industriels et commerciaux.

3611 3. Modalités d'imposition.*a. Taux du prélèvement - Recouvrement.*

Le taux du prélèvement est de **33,1/3 % ou de 75 %** (loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 9)¹. À la charge exclusive du cédant, il est recouvré suivant les mêmes règles et sous les mêmes garanties et sanctions que les droits d'enregistrement.

b. Obligations imposées aux contribuables.

Les personnes physiques et sociétés sont tenues de souscrire, en double exemplaire, la déclaration spéciale n° 3005 au service des impôts et d'acquitter les droits correspondants dans le délai fixé à l'article 244 *quater* A du CGI (cf. Rec. n° 9169).

S'agissant des personnes physiques, le prélèvement libère les contribuables fiscalement domiciliés hors de France, au sens de l'article 4 B du CGI, de l'impôt sur le revenu dû à raison des sommes qui ont supporté ce prélèvement.

Pour les sociétés, il s'impute sur le montant de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année de réalisation des profits (cf. FE n° 1500). Il ne peut être restitué.

V. NON-OPPOSABILITÉ DES DONATIONS ENTRE VIFS

(CGI, art. 35, III et 244 *bis* ; BOI-BIC-CHAMP-20-10-10 au II-B)

3612 Les donations entre vifs ne sont pas opposables à l'administration pour l'application du I de l'article 35 du CGI et de l'article 244 *bis* du même code.

Lorsqu'elle se trouve en présence d'une donation entre l'administration a donc la possibilité soit d'en faire abstraction, soit d'en admettre l'existence.

B. PROFITS DE LOTISSEMENT

(CGI, art. 35, I-3° et 150 U ; BOI-BIC-CHAMP-20-30)

3613 Le régime d'imposition des profits résultant de la cession d'un terrain divisé en lots destinés à être construits **dépend de l'intention** du contribuable lors de l'**acquisition** de ce terrain.

I. PRINCIPE

3614 En application des dispositions de l'article 150 U du CGI, les profits consécutifs à la cession d'un terrain divisé en lots destinés à être construits sont présumés être réalisés dans le cadre de la gestion du patrimoine privé et relèvent à ce titre du régime des plus-values des particuliers dès lors que le terrain n'a pas été acquis en vue du lotissement et de la vente par lots.

En revanche, lorsque l'intention spéculative est établie, les bénéfices réalisés sont imposables au titre des bénéfices industriels et commerciaux (CGI, art. 35, I-3°).

¹ Le taux de 75 % est applicable aux revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2013. Auparavant, il était de 50 %.

II. PORTÉE

3615 1. Lotissements réalisés par des personnes physiques.

Les lotisseurs qui réalisent directement une opération **limitée** à la **gestion de leur patrimoine privé** relèvent du régime d'imposition des plus-values des particuliers. Tel est le cas notamment, quel que soit le **nombre de lots** réalisés :

- lorsque le terrain a été acquis à titre gratuit par succession ou donation (sans préjudice de l'application par l'administration du III de l'article 35 du CGI ; cf. n° 3612) ;
- lorsque le terrain a été acquis à titre onéreux mais sans intention spéculative.

En revanche, les bénéfices réalisés par les personnes qui procèdent à la cession d'un terrain après lotissement lorsque le terrain a été **acquis à cet effet** relèvent des bénéfices industriels et commerciaux.

L'intention de revendre après lotissement s'apprécie au moment de **l'achat** du terrain sans qu'il y ait lieu de prendre en compte les circonstances de l'aliénation des lots.

De façon générale, l'intention spéculative s'apprécie en fonction des circonstances de fait de chaque affaire.

3616 En tout état de cause relèvent du régime d'imposition des BIC, les profits de lotissement réalisés :

- par un contribuable exerçant la profession de **marchand de biens** même si le terrain loti a été acquis à titre gratuit (CGI, art. 35, I-1°). Toutefois, dans cette hypothèse, le cédant est admis à écarter la présomption du caractère professionnel de l'opération en apportant la preuve que celle-ci s'inscrit dans le cadre de la gestion de son patrimoine privé et que le terrain ne figurait pas dans son stock immobilier ;
- par un contribuable qui, bien que n'exerçant pas la profession de marchand de biens, peut être **considéré comme ayant une activité de marchand de biens** à raison d'opérations immobilières d'achat-revente réalisées par ailleurs.

3617 2. Lotissement réalisé par l'intermédiaire d'une société civile immobilière.

Les bénéfices réalisés par une **SCI spécialement constituée** en vue de procéder à une opération de lotissement ont, dans tous les cas, un caractère commercial, que le terrain ait été acheté par la société ou apporté par un ou plusieurs associés, et doivent être soumis à ce titre à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 206, 2).

En revanche, lorsqu'une SCI constituée dans un but autre que la réalisation d'une opération de lotissement (ex. : SCI de gestion) procède à la cession par lots d'un terrain précédemment affecté à son activité, l'intention spéculative doit en principe être exclue. Toutefois, dans l'hypothèse où les statuts prévoient, même à titre subsidiaire, la possibilité de lotir, l'opération est considérée comme commerciale.

En outre, la circonstance que les statuts ne prévoient pas la réalisation d'une opération de lotissement ou auraient été modifiés postérieurement à l'acquisition du terrain ne saurait exclure que la société puisse être regardée comme réalisant une opération relevant de l'article 35-I-3° du CGI si les faits révèlent par ailleurs l'existence d'une intention spéculative lors de la constitution de la société ou de l'achat du terrain.

3618 La revente après lotissement par une société civile de construction-vente d'un terrain initialement acquis pour construire présente un caractère commercial. Toutefois, la société conserve le bénéfice du régime spécial prévu à l'article 239 ter du CGI (cf. n° 3516) lorsqu'elle s'est trouvée dans l'impossibilité de réaliser son projet par suite d'un événement indépendant de sa volonté la contraignant à la revente d'un terrain ou en cas de cession d'un terrain à une collectivité territoriale pour un prix n'excédant pas le prix de revient de ce terrain.

3619

3699

CINQUIÈME PARTIE

les sociétés immobilières

chapitre premier

sociétés immobilières de copropriété

(CGI, art. 1655 *ter* ; ann. II, art. 372 à 375 ; BOI-BIC-CHAMP, BOI-RFPI-CHAMP, BOI-ENR-AVS et BOI-IS-CHAMP)

En matière d'impôts directs, de droits d'enregistrement et de taxes assimilées, il est fait abstraction, sur le plan fiscal, de la personnalité morale de certaines sociétés immobilières de copropriété. Ce régime de « transparence fiscale » est prévu par l'article 1655 *ter* du CGI.

A. CHAMP D'APPLICATION DU RÉGIME DE LA TRANSPARENCE FISCALE

(BOI-RFPI-CHAMP-30-20)

I. OBJET DES SOCIÉTÉS

3700

Elles doivent avoir pour objet :

- soit la construction d'immeubles ou de groupes d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance ;
- soit l'acquisition des mêmes biens ;
- soit la gestion des biens correspondants après division ;
- soit la location, pour le compte d'un ou plusieurs de leurs membres, de tout ou partie des biens susvisés appartenant à chacun de ces membres.

Il s'agit le plus souvent des sociétés immobilières de copropriété régies par le titre II de la loi n° 71-579 du 16 juillet 1971 qui revêtent la forme de sociétés civiles de personnes ou de sociétés de capitaux.

II. CARACTÈRE EXCLUSIF DE CET OBJET

3701

L'article 1655 *ter* du CGI exige que l'objet social soit exclusif de tout autre. Par conséquent, sont exclues du champ d'application du régime de la transparence fiscale les sociétés qui, concurremment avec l'objet prévu par ce texte :

- exercent une activité commerciale, industrielle, agricole, ou non commerciale ;
- ont une activité quelconque à l'étranger ;
- accomplissent, même occasionnellement, des opérations commerciales ;
- rendent à leurs membres ou à des tiers, avec ou sans rémunération, des services qui ne se rattachent pas directement à la jouissance des immeubles ;
- vendent ou donnent en location une partie quelconque de leur patrimoine immobilier.

Toutefois, certaines dérogations sont admises (cf. n° 3518, pour les équipements mobiliers).

B. PORTÉE DU RÉGIME DE LA TRANSPARENCE FISCALE

I. IMPÔT SUR LE REVENU

3702 Les sociétés transparentes sont réputées, quelle que soit leur forme, ne pas avoir de personnalité distincte de celle de leurs membres.

Ceux-ci sont individuellement considérés, sur le plan fiscal, comme propriétaires privatifs des locaux à la jouissance ou à la propriété desquels leurs actions ou parts sociales leur donnent vocation.

L'imposition des revenus des immeubles construits, acquis ou gérés par ces sociétés est établie au nom des associés eux-mêmes en tenant compte du **régime fiscal propre à chacun d'eux**.

Les conséquences de cette règle sont les suivantes :

3703 1. Les actions ou parts sociales font partie du patrimoine privé d'un associé.

Le revenu afférent aux locaux donnés en location et correspondant aux actions ou parts détenues par lui est imposable à son nom au titre de l'impôt sur le revenu suivant les règles propres aux **revenus fonciers**.

Par contre, lorsque l'associé se réserve la jouissance d'un logement, le revenu en nature en découlant est exonéré.

La cession par l'associé de ses actions ou parts est taxée soit selon le régime des plus-values des particuliers si elle est réalisée dans le cadre de la gestion de son patrimoine privé, soit selon le régime des BIC en cas de cessions habituelles.

3704 2. Les actions ou parts sociales figurent à l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale ou d'une société passible de l'IS.

Lorsque les locaux représentés par les actions ou parts détenues par l'associé sont loués, celui-ci doit comprendre dans ses bénéfices imposables les profits retirés de cette location (cf. FE n° 1021).

Si le local est utilisé par l'associé pour l'exercice de son activité professionnelle, aucune somme n'est à ajouter aux recettes de l'entreprise, car le revenu de l'immeuble se trouve automatiquement compris dans le bénéfice professionnel.

Dans les deux cas, il pourra déduire, pour la détermination du bénéfice imposable de l'exercice :

- la part lui incombant dans les charges supportées par la société ;
- l'amortissement des locaux afférents aux actions ou parts qu'il possède. Cet amortissement doit être comptabilisé dans les écritures de l'entreprise membre et a pour base le prix de revient des actions ou parts possédées.

II. AUTRES IMPÔTS DIRECTS

3705 1. Taxe sur les salaires (CGI, art. 231).

Le principe de la transparence fiscale conduirait à rendre chacun des associés responsable, pour la part correspondante à ses droits, de la taxe sur les salaires afférente aux rémunérations versées par la société. Toutefois, il est admis que les sociétés intéressées puissent acquitter globalement cette taxe, les associés étant toutefois personnellement mis en cause à défaut de paiement par ces sociétés.

2. Déclarations des salaires, courtages, commissions et honoraires.

Même solution que pour la taxe sur les salaires.

3. Taxe d'apprentissage.

Les sociétés transparentes ne sont pas soumises à cette taxe. Ceux de leurs associés qui en sont passibles personnellement doivent, en principe, inclure dans la base de cette taxe la part leur incombant dans les salaires payés par la société.

4. Participation des employeurs à l'effort de construction.

L'obligation de procéder éventuellement aux investissements prévus par la loi incombe à la société.

5. Contribution économique territoriale.

Les sociétés transparentes ne sont pas passibles de la contribution économique territoriale.

6. Taxe foncière sur les propriétés bâties.

Elle ne doit pas être établie globalement au nom de la société mais au nom de chaque associé pour la part qui lui revient.

III. DROITS D'ENREGISTREMENT

(BOI-ENR-AVS-40-20)

3706 1. Actes concernant la vie sociale.

Les actes constatant la formation, la prorogation, la transformation ou la dissolution des sociétés transparentes ainsi que l'augmentation, l'amortissement ou la réduction de leur capital doivent être enregistrés dans les conditions de droit commun. À défaut d'actes, ces opérations doivent faire l'objet d'une déclaration dans le mois qui suit leur réalisation (CGI, art. 638 A).

3707 Sont également enregistrés au droit fixe d'enregistrement ou à la taxe fixe de publicité foncière de **375 €** ou **500 €** (tarifs applicables depuis le 1^{er} janvier 2006) les actes (ou, à défaut d'actes, les déclarations) par lesquels les sociétés, ayant fonctionné conformément à l'objet défini à l'article 1655 *ter* du CGI, augmentent leur capital, prorogent leur durée ou font à leurs membres, par voie de partage en nature à titre pur et simple, attribution exclusive en propriété des fractions, auxquelles ils ont vocation, d'immeubles ou groupes d'immeubles construits, acquis ou gérés par elles (CGI, art. 828, I-2°).

Lorsque ces actes concernent des sociétés assujetties à la TVA en application du I de l'article 257 du CGI, l'enregistrement au droit fixe est subordonné à la justification, par ces sociétés, du paiement de la TVA sur les opérations de construction.

3708 2. Autres opérations.**a. Mutations de propriété ou de jouissance.**

Ces deux catégories d'opérations sont censées être effectuées directement par les associés et obéissent au droit commun.

3709 b. Transmissions à titre onéreux d'actions ou parts de sociétés transparentes.

Dès lors que, du point de vue fiscal, les sociétés transparentes n'ont pas de personnalité distincte de celle de leurs membres, les cessions de droits sociaux consenties par ces derniers sont réputées avoir pour objet non des droits mobiliers incorporels mais les biens eux-mêmes représentés par les actions ou parts cédées.

La cession doit donc être soumise, en tous points, au **régime fiscal des ventes d'immeubles** (cf. Enr. n^{os} 4250 et suiv.).

La cession doit être enregistrée au service des impôts¹. À défaut d'acte la constatant, les parties sont tenues de souscrire à ce même bureau une déclaration de mutation verbale dans le mois de la date d'entrée en possession.

Ce régime s'applique également aux cessions d'actions ou de parts de **sociétés non transparentes** lorsqu'elles confèrent à leurs possesseurs le droit à la jouissance d'immeubles ou sont destinées à leur conférer ce droit (CGI, art. 728 ; cf. Enr. n^o 4375).

3710 c. Transmissions à titre gratuit d'actions ou parts de sociétés transparentes.

Les mutations sont considérées comme ayant pour objet les locaux à la propriété ou à la jouissance desquels les droits sociaux donnent vocation.

IV. SOCIÉTÉS MODIFIANT LEURS STATUTS ET LEURS ACTIVITÉS POUR BÉNÉFICIER DE LA TRANSPARENCE FISCALE**3711 1. Sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés.**

Au regard de l'impôt dû par la société : les bénéfices de l'exercice en cours, les bénéfices en sursis d'imposition (provisions, etc.) et les plus-values incluses dans l'actif social doivent faire l'objet d'une imposition immédiate sous réserve, le cas échéant, de l'application des dispositions particulières aux plus-values à long terme².

1. Toutes les cessions de droits sociaux sont en effet exclues du champ d'application de la formalité unique.

2. Les plus-values de cession des éléments de l'actif immobilisé, à l'exception des parts ou actions visées aux 1^{er} et 3^e alinéas du *a ter* du I de l'article 219 du CGI, sont exclues du régime des plus-values à long terme pour la détermination des résultats imposables à l'impôt sur les sociétés des exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 1997.

Au regard de l'impôt dû par les associés : les réserves ainsi que la plus-value du fonds social, considérées comme appropriées par les associés, doivent être taxées en tant que revenus distribués (CGI, art. 111 *bis*).

2. Sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés.

Du fait de la cessation d'entreprise, chaque associé devient personnellement imposable, pour sa quote-part, à raison des bénéfices de l'exercice en cours, des bénéfices en sursis d'imposition et des plus-values latentes.

3. Droits d'enregistrement.

L'enregistrement de l'acte constatant la modification de l'objet statutaire ne donne ouverture, d'une manière générale, qu'au droit fixe prévu à l'article 680 du CGI (cf. Enr. n° 4211-2).

C. OBLIGATIONS DES SOCIÉTÉS IMMOBILIÈRES DE COPROPRIÉTÉ

I. DÉCLARATION D'EXISTENCE

(CGI, ann. II, art. 373 ; BOI-RFPI-CHAMP-30-20 au I-C-1)

3712

Elles doivent souscrire, en triple exemplaire, une déclaration établie sur papier libre en se conformant au modèle annexé au décret n° 63-679 du 9 juillet 1963. Cette déclaration indique :

- leur dénomination, leur forme juridique, le lieu de leur siège social et de leur principal établissement ;
- le montant de leur capital ainsi que le nombre, la forme, la valeur nominale des actions ou parts représentant ce capital ;
- la situation, la nature et la consistance des immeubles dont elles sont propriétaires, avec, pour chaque immeuble ou fraction d'immeuble, le nombre et le numéro des actions ou parts conférant à leur titulaire le droit à la jouissance ou à l'attribution des biens en cause, ainsi que les nom, prénoms ou raison sociale, domicile ou siège de chaque titulaire.

Cette déclaration, accompagnée de deux exemplaires des statuts, doit être adressée au centre de formalités des entreprises (CFE) dans le ressort duquel est situé le principal établissement dans un délai de trois mois à compter de la date à partir de laquelle le régime de la transparence fiscale est devenu applicable à la société. Toute modification ultérieure doit être portée à la connaissance du CFE dans les trois mois du changement.

II. DÉCLARATIONS ANNUELLES

(CGI, ann. II, art. 374 ; BOI-RFPI-CHAMP-30-20 au I-C-2)

3713

Pour permettre le contrôle des déclarations souscrites par les associés, les sociétés doivent souscrire, chaque année, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai, une déclaration de leurs résultats n° 2071, en double exemplaire, auprès du service des impôts de leur principal établissement.

Cette déclaration indique, pour l'année précédente, la part revenant à chaque associé :

- dans les revenus bruts sociaux ;
- dans les différentes charges supportées par la société (frais de réparation, d'entretien, de gérance et de rémunération des gardes et concierges, impositions, intérêts des dettes, frais de gestion et d'assurance, etc.).

III. SANCTIONS

3714

Le défaut de déclaration, la production tardive de la déclaration, les inexactitudes ou omissions relevées dans la déclaration, sont sanctionnés dans les conditions de droit commun (CGI, art. 1729 B ; cf. RC n° 7285).

chapitre 2

sociétés immobilières non transparentes

(BOI-RFPI-CHAMP)

A. SOCIÉTÉS IMMOBILIÈRES NE RELEVANT PAS DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

(CGI, art. 172 *bis* ; BOI-RFPI-CHAMP-30-20 au II)

I. SOCIÉTÉS VISÉES

3715

Il s'agit essentiellement des sociétés civiles, ou des sociétés de personnes à forme commerciale, qui ont pour **objet exclusif la gestion d'un patrimoine immobilier et dont l'activité unique consiste dans la location non meublée** de locaux d'habitation ou de bureaux, d'immeubles à usage industriel et commercial non équipés des moyens d'exploitation, ou enfin d'exploitations agricoles ou de terrains nus. Ces sociétés peuvent être :

- des sociétés civiles immobilières non transparentes, y compris celles faisant publiquement appel à l'épargne (sociétés civiles de placement immobilier)¹ ;
- des sociétés en nom collectif ;
- des sociétés en commandite simple, pour la part revenant aux commandités ;
- des sociétés ou groupements agricoles, tels que les groupements fonciers agricoles.

II. OBLIGATIONS

3716

1. Déclaration d'existence (CGI, ann. III, art. 46 B).

Ces sociétés sont tenues de souscrire, en double exemplaire, une déclaration d'existence et de déposer simultanément deux exemplaires de leurs statuts au centre de formalités des entreprises (CFE) dans le ressort duquel est situé leur principal établissement.

La déclaration établie sur papier libre doit indiquer :

- la dénomination ou raison sociale, la forme juridique, l'objet, la durée, le siège de la société et le lieu de son principal établissement ;
- les nom, prénoms et domicile des dirigeants ou gérants de la société.

La déclaration d'existence doit être souscrite dans le délai de trois mois à compter de la constitution de la société. Pour les sociétés à forme commerciale, le point de départ du délai de trois mois est constitué par l'immatriculation au registre du commerce et des sociétés.

Toute modification affectant les statuts de la société ou les indications portées dans la déclaration motive le dépôt, dans les trois mois du changement, d'une déclaration modificative établie dans les mêmes formes.

Le défaut de production de la déclaration ou des statuts dans les délais prescrits est susceptible de donner lieu à l'application des amendes fiscales édictées par l'article 1729 B du CGI (cf. RC n° 7285).

3717

2. Déclaration annuelle (CGI, ann. III, art. 46 C, I).

Les sociétés immobilières en cause ont l'obligation de souscrire chaque année une déclaration, en double exemplaire, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai. Cette déclaration doit être établie sur une formule délivrée par l'administration (nouveaux supports déclaratifs : déclarations n° 2072-S et 2072-C) et adressée au service des impôts dont dépend la direction effective de la société, ou l'immeuble, lorsque la société n'est pas gérée en France².

1. La loi n° 93-6 du 4 janvier 1993, complétée par les décrets n° 94-483 du 9 juin 1994 et n° 2003-74 du 28 janvier 2003, a autorisé, dans certaines conditions, les sociétés civiles de placement immobilier pouvant faire publiquement appel à l'épargne à effectuer certains travaux d'amélioration, de reconstruction ou d'agrandissement, à acquérir certains équipements ou installations nécessaires à l'utilisation de leurs immeubles et à céder des éléments de leur patrimoine immobilier sans perdre le bénéfice de leur régime juridique et fiscal.

2. S'agissant des sociétés qui mettent gratuitement à la disposition de leurs membres les logements dont elles sont propriétaires, cf. n° 3720.

Toutefois, l'administration autorise les sociétés immobilières non soumises à l'impôt sur les sociétés à déposer les déclarations n° 2072-S et 2072-C (ainsi que les états supplémentaires n° 2072-S-AN1, 2072-S-AN2, 2072-C-AN1, 2072-C-AN2 et 2072-C-AN8) sur des **formulaires édités au moyen de procédés informatiques**, imprimantes laser notamment (cf. RC n°s 7060 et suiv.). Cette faculté est subordonnée à l'**obtention préalable d'un agrément** accordé annuellement par l'administration fiscale au concepteur du logiciel d'édition.

Ces agréments sont délivrés par le centre de services informatiques (CSI) de Reims. Ce service est l'unique interlocuteur des concepteurs de logiciels d'édition.

Pour plus de précisions, voir BOI-CF-CPF-20-20-20.

3718

a. Contenu de la déclaration.

La déclaration doit contenir l'indication, pour l'année précédente :

- des nom, prénoms et adresse des associés, du nombre des parts dont ils sont titulaires, de la date des cessions ou acquisitions de droits sociaux intervenues en cours d'année ainsi que de l'identité du cédant et du cessionnaire ;
- des immeubles sociaux ;
- des nom, prénoms et adresse des personnes qui bénéficient gratuitement de la jouissance de tout ou partie des immeubles sociaux, que ces personnes soient des associés ou des tiers ;
- de la part des revenus des immeubles de la société correspondant aux droits de chaque associé ;
- du montant des recettes nettes soumises à la contribution annuelle sur les revenus locatifs (cf. FP n°s 865 et suiv.).

3719

b. Détermination du revenu (CGI, art. 238 bis K).

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

Lorsque les parts d'une société civile immobilière, non soumise à l'impôt sur les sociétés, sont inscrites à l'actif d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole imposable à l'impôt sur le revenu de plein droit selon un régime de bénéfice réel (normal ou simplifié), la part de bénéfice correspondant à ces parts est **déterminée selon les règles applicables au bénéfice réalisé par la personne ou l'entreprise qui détient ces parts.**

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

Dans tous les autres cas, la part de bénéfice revenant aux associés est déterminée en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société dont ils détiennent les droits.

3720

c. Cas particulier : logements que la société met gratuitement à la disposition des associés.

Il a été décidé que les sociétés immobilières non transparentes qui mettent gratuitement à la disposition de leurs membres les logements dont elles sont propriétaires, **n'ont pas à comprendre dans leurs recettes la valeur locative de ces locaux.** En outre, ces sociétés sont dispensées de souscrire annuellement la déclaration n° 2072 lorsque les **trois conditions** suivantes sont réunies :

- aucune modification ne doit être intervenue dans les derniers éléments portés à la connaissance de l'administration, relatifs à la répartition du capital de la société, la liste de ses immeubles ainsi que les conditions d'occupation de ces immeubles ;
- la société ne doit percevoir aucun revenu, y compris des produits financiers ;
- aucune rémunération ne doit être versée aux associés, que ce soit en contrepartie d'un dépôt en compte courant ou d'une activité (gérance, par exemple) et ce, quelles que soient les modalités de la rémunération : paiement direct ou avantage en nature tel que la jouissance d'un local affecté ou non à l'habitation.

3721

d. Vérification de la déclaration (CGI, ann III, art. 46 C, II et art. 46 D et 46 *terdecies* E).

La procédure de vérification de la déclaration est suivie directement entre le service des impôts et la société. Les sociétés concernées doivent aussi présenter à toute réquisition du service des impôts, tous documents comptables ou sociaux, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des indications portées tant sur la déclaration d'existence que sur la déclaration annuelle de résultats.

Remarque : les associés dont les revenus sont déterminés selon les règles des revenus fonciers sont dispensés de produire la déclaration n° 2044 relative aux revenus fonciers lorsqu'ils ne disposent pas d'autres revenus entrant dans cette catégorie. Ils peuvent comprendre directement dans leur déclaration d'ensemble n° 2042 la part leur revenant dans les résultats sociaux en indiquant en annexe les coordonnées des sociétés.

3722

e. Sanctions.

Le défaut de production de la déclaration dans les délais prescrits est susceptible de donner lieu à application des amendes fiscales prévues à l'article 1729 B du CGI (cf. RC n° 7285). Mais les pénalités pour insuffisance de déclaration prévues à l'article 1729 du CGI (cf. RC n° 7272 et suiv.) ne peuvent, en principe, s'appliquer qu'à l'égard des associés dans le cadre de leur propre déclaration de revenus ou de bénéfices.

3722-1

3. Désignation d'un représentant en France (LPF, art. L. 72).

Les sociétés n'ayant pas leur siège social en France sont tenues, à la demande du service des impôts, de désigner un représentant en France autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt. À défaut, elles peuvent être taxées d'office.

B. SOCIÉTÉS IMMOBILIÈRES D'INVESTISSEMENT¹

3723

Les sociétés immobilières d'investissement (SII) sont des sociétés, constituées sous la forme anonyme, qui ont pour **objet exclusif l'exploitation d'immeubles sis en France, affectés à l'habitation à concurrence des trois quarts** au moins de leur superficie, et fonctionnant conformément à des **statuts approuvés par arrêté du ministre de l'économie et des finances**.

3724

Toutefois, l'article 11 de la loi n° 84-1208 du 29 décembre 1984 a autorisé, sous certaines conditions, les SII à créer, à compter du 1^{er} janvier 1985, des sociétés civiles immobilières en vue de construire des immeubles locatifs à usage d'habitation. Dans un délai d'un an après la construction, ces sociétés doivent soit se transformer en sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) admises à faire appel publiquement à l'épargne, soit faire l'apport, dans le cadre d'une fusion, des immeubles achevés à une SCPI constituée préalablement par la SII.

I. DROITS D'ENREGISTREMENT

3725

Depuis le 1^{er} janvier 1992, les actes constatant des apports mobiliers à des SII relèvent du régime de droit commun (CGI, art. 810, I ; cf. Enr. n° 4601 et suiv.).

II. SITUATION DE LA SOCIÉTÉ AU REGARD DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

3726

Les SII sont exonérées d'IS sur les produits suivants :

1. Bénéfices provenant de la location d'immeubles (CGI, art. 208 B, I).

L'exonération s'étend non seulement aux profits nets découlant de l'encaissement des loyers ou redevances, mais également à tous les revenus divers réalisés dans le cadre de la location (droit d'affichage, droit de passage...).

2. Produits reçus des sociétés civiles filiales des SII (CGI, art. 208 B, II).

Les SII sont exonérées d'IS à raison de la fraction correspondant à leurs parts de bénéfices sociaux réalisés par les sociétés civiles visées au n° 3724 et provenant de la location des immeubles.

Elles sont également exonérées d'IS à raison des produits ou des avances qu'elles consentent à ces sociétés civiles. Toutefois, cette exonération n'est accordée que **durant les cinq**

¹ Ces sociétés ne doivent pas être confondues avec les sociétés d'investissements immobiliers cotées dont le régime de faveur est exposé au livre II (cf. FE n° 1418).

années qui suivent la création des sociétés civiles de construction et pour la fraction des avances qui n'excède pas, pour chaque société civile, deux fois le capital souscrit par la SII.

3. Primes à la construction.

Ces primes sont comprises dans les résultats de la SII dans la mesure où elles ne sont pas distribuées.

4. Profits retirés de la mise en valeur d'éléments de l'actif autres que les immeubles.

Il s'agit des placements, à vue ou à court terme, des sommes en instance d'emploi dans la mesure où ce placement temporaire peut être considéré comme une **opération de trésorerie accessoire** à la gestion.

Le caractère accessoire est admis lorsque leur montant n'excède pas, par exercice, **50 %** des dépenses annuelles de gestion des immeubles, majoré du montant des dividendes mis en paiement au cours de l'exercice.

Lorsque la limite de 50 % n'est pas atteinte, il est admis que, dans cette limite, l'exonération s'applique à la part des bénéfices sociaux réalisés par les sociétés civiles filiales (cf. n° 3724) et provenant des placements de leurs disponibilités en instance d'emploi, dès lors que ces placements présentent un caractère accessoire pour ces sociétés civiles.

3727

III. SITUATION DES ACTIONNAIRES

3728 1. Actionnaires personnes physiques ou sociétés de personnes n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés.

Les actionnaires perçoivent des primes à la construction et des dividendes.

a. **Primes à la construction** (CGI, ann. II, art. 83 et 84).

La distribution par la SII des primes de cette nature qu'elle a encaissées pour le compte des actionnaires est faite en franchise d'impôt si elle est effectuée en espèces, et, au plus tard, lors de la mise en paiement du dividende afférent à l'exercice au cours duquel les primes ont été perçues ou, à défaut de distribution de dividendes, dans les vingt jours de la tenue de l'assemblée générale qui statue sur les résultats de cet exercice.

Un coupon spécial doit être utilisé par la société pour la distribution de ces primes à la construction.

b. **Dividendes et autres bénéfices.**

Les dividendes encaissés par les actionnaires sont assujettis à l'IR, dans la catégorie des RCM et doivent donc figurer dans la déclaration des revenus des intéressés.

3729 2. L'associé est une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés.

Les dividendes perçus par la personne morale, y compris les primes à la construction, sont soumis à l'impôt sur les sociétés.

Régime des sociétés mères. Ce régime n'est pas, en principe, applicable mais il existe certaines dérogations de caractère temporaire (CGI, art. 145, 7).

C. SOCIÉTÉS IMMOBILIÈRES DE GESTION

3730 Les sociétés immobilières de gestion ont un objet semblable à celui des sociétés immobilières d'investissement mais sont constituées **sous la forme de sociétés à responsabilité limitée.**

Leur régime fiscal est identique à celui des sociétés immobilières d'investissement (cf. nos 3723 et suiv.), à l'exception de l'extension de l'objet des SII visée au n° 3724 qui n'est pas applicable.

D. SOCIÉTÉS IMMOBILIÈRES POUR LE COMMERCE ET L'INDUSTRIE (SICOMI)

3731 Les SICOMI, instituées par l'ordonnance du 28 septembre 1967, bénéficiaient d'un régime fiscal de faveur pour les opérations qu'elles réalisaient dans le cadre de leurs opérations de location simple ou de crédit-bail d'immeubles à usage industriel ou commercial. En contrepartie, leur activité était soumise à certaines règles.

L'article 96 de la loi n° 90-1168 du 29 décembre 1990 a ramené progressivement le régime fiscal des SICOMI au droit commun et, en contrepartie, allégé les contraintes qui pesaient sur ces sociétés.

Toutefois, afin de faciliter la reprise du marché de l'immobilier, la loi de finances rectificative pour 1992, n° 92-1476, du 31 décembre 1992 a rétabli, à titre transitoire, le régime de faveur, au regard de l'IS, des opérations de crédit-bail conclues avec des SICOMI, pour les contrats portant sur des locaux à usage de bureaux neufs et vacants au 1^{er} octobre 1992.

Cependant, ce dernier **régime dérogatoire** dont bénéficiaient les opérations de crédit-bail immobilier effectuées par les SICOMI est **venu à expiration le 31 décembre 1995**. Afin d'assurer la neutralité du crédit immobilier par rapport au crédit ou à l'autofinancement, l'article 57 de la loi d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire (loi n° 95-115 du 4 février 1995) et l'article 45 de la loi de finances rectificative pour 1994 ont aménagé le régime fiscal du crédit-bail immobilier en prenant en compte également des impératifs de développement du territoire.

Pour plus de précisions sur les dispositions antérieures relatives aux SICOMI, il convient de se reporter au Précis de fiscalité édition 2011 (n° 3732 à 3748).

3732

3799

SIXIÈME PARTIE

taxes d'urbanisme

L'article 28 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 a réformé la fiscalité de l'urbanisme et a institué, **à compter du 1^{er} mars 2012**, un dispositif composé de deux taxes qui se complètent :

- **la taxe d'aménagement** qui se substitue à la taxe locale d'équipement (TLE), la taxe départementale des espaces naturels et sensibles (TDENS), la taxe départementale pour le financement des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement (TDCAUE), la taxe spéciale d'équipement du département de la Savoie, la taxe complémentaire à la TLE en région d'Île-de-France et au programme d'aménagement d'ensemble (PAE) ;

- **le versement pour sous-densité**, réservé aux zones U et AU des plans locaux d'urbanisme (PLU) ou des plans d'occupation des sols (POS). Le versement pour dépassement du plafond légal de densité, prévu par l'article L. 112-2 du code de l'urbanisme, est supprimé de plein droit en cas d'institution du versement pour sous-densité.

A. TAXE ANNUELLE SUR LES LOCAUX À USAGE DE BUREAUX, LES LOCAUX COMMERCIAUX, LES LOCAUX DE STOCKAGE ET LES SURFACES DE STATIONNEMENT ANNEXÉES À CES CATÉGORIES DE LOCAUX DANS LA RÉGION ÎLE-DE-FRANCE

(CGI, art. 231 *ter* ; BOI-IF-AUT-50)

3800

L'article 231 *ter* du CGI prévoit la perception d'une **taxe annuelle** sur les locaux à usage de bureaux et assimilés, les locaux commerciaux, les locaux de stockage **et les surfaces de stationnement annexées à ces catégories de locaux**, situés dans les limites territoriales de la région d'Île-de-France, composée de Paris et des départements de l'Essonne, des Hauts-de-Seine, de la Seine-et-Marne, de la Seine-Saint-Denis, du Val-de-Marne, du Val-d'Oise et des Yvelines.

Un tarif spécifique est prévu par catégorie de locaux.

I. CHAMP D'APPLICATION

(BOI-IF-AUT-50-10)

3801

Sont soumises à la taxe les personnes privées ou publiques qui sont propriétaires de locaux imposables situés dans la région d'Île-de-France, ou titulaires d'un droit réel portant sur de tels locaux.

3802

1. Notion de local.

Le local s'entend des immeubles ou parties d'immeubles affectés à l'usage de bureau, à une activité professionnelle, à une activité de commerce ou de stockage. La taxe peut donc concerner :

- soit un immeuble dans son ensemble ;
- soit une partie d'immeuble formant une unité autonome ;
- soit les pièces à usage de bureaux, ou constituant des locaux commerciaux ou des locaux de stockage comprises dans une unité autonome principalement affectée à un autre usage (pièces réservées à une activité professionnelle dans un appartement, par exemple).

3803 2. Locaux taxables.

Sont passibles de la taxe, les locaux à usage de bureaux et assimilés, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et, **depuis le 1^{er} janvier 2011**, les surfaces de stationnement annexées à ces catégories de locaux.

Pour déterminer la catégorie de taxation d'un local, il convient de s'attacher à la destination pour laquelle il est conçu¹. L'état d'inutilisation ou de vacance, même pour une cause étrangère à la volonté du propriétaire, est sans incidence sur l'assujettissement à la taxe.

Remarque :

Il résulte par ailleurs de la définition des locaux taxables que les locaux où s'exerce une activité de production ou de transformation et ceux intégrés dans une exploitation agricole se trouvent placés hors du champ d'application de la taxe.

3803-1 a. Définition des locaux à usage de bureaux ou assimilés.

1° *Les locaux à usage de bureau.*

Ils comprennent :

- les bureaux proprement dits ;
- leurs dépendances immédiates et indispensables.

2° *Les locaux professionnels.*

Sont visés les locaux qui sont destinés à l'exercice d'activités libérales ou utilisés par des associations ou organismes privés poursuivant ou non un but lucratif.

3804 b. Définition des locaux commerciaux.

Les locaux commerciaux s'entendent des locaux destinés à l'exercice d'une activité de commerce de détail ou de gros et de prestations de services à caractère commercial ou artisanal ainsi que de leurs réserves attenantes couvertes ou non et des emplacements attenants affectés en permanence à la vente.

3805 c. Définition des locaux de stockage.

Les locaux de stockage s'entendent des locaux ou aires couvertes destinés à l'entreposage de produits, de marchandises ou de biens et qui ne sont pas intégrés topographiquement à un établissement de production.

Sont ainsi concernés **tous les locaux et aires couvertes utilisés à usage de stockage par des personnes privées ou publiques**. À cet égard, le caractère permanent ou provisoire de l'entreposage est sans incidence (RM Paul Loridant, *JO Sénat* du 1/07/1999, n° 15343). Toutefois, **trois types de locaux de stockage ne sont pas passibles de la taxe**, à savoir :

- les locaux de stockage intégrés topographiquement à un établissement de production ;
- les locaux destinés à abriter des archives et indépendants des locaux à usage de bureaux ;
- les locaux de stockage appartenant aux sociétés coopératives agricoles ou à leurs unions.

Par ailleurs, pour les impositions établies depuis 2003, les parcs d'exposition et les locaux à usage principal de congrès sont assimilés à des locaux de stockage pour l'appréciation des surfaces exonérées et l'application des tarifs.

Cette assimilation concerne :

- les parcs d'exposition, à savoir, les sites regroupant un ensemble de bâtiments ou de salles spécialement conçus pour la tenue d'expositions industrielles, agricoles ou commerciales, pour les seules surfaces destinées à accueillir des expositions ;
- les locaux à usage principal de congrès, à savoir, les locaux spécialement conçus pour la tenue des réunions de personnes qui délibèrent sur des recherches, des études communes ou des intérêts communs en différents domaines (congrès de membres de professions libérales, conférences professionnelles, assemblées générales d'associations ou de sociétés...) et qui au cours de l'année d'imposition sont affectés, pour au moins la moitié de leur temps d'utilisation, aux manifestations mentionnées ci-avant.

d. Définition des surfaces de stationnement.

Ces surfaces de stationnement s'entendent des locaux ou aires, couvertes ou non couvertes, destinés au stationnement des véhicules, annexés à des locaux à usage de bureaux, des locaux commerciaux ou des locaux de stockage, et non intégrés topographiquement à un établissement de production (CGI, art. 231 *ter*, III-4°).

1. Toutefois, pour les locaux de stockage, cf. n° 3805.

3806 3. Périmètre d'application.

Pour être passibles de la taxe, les locaux à usage de bureaux et assimilés, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement annexées à ces catégories de locaux, doivent être **situés dans les limites territoriales de la région d'Île-de-France**, c'est-à-dire dans les départements de Paris, Seine-et-Marne, Hauts-de-Seine, Essonne, Yvelines, Seine-Saint-Denis, Val-de-Marne, Val-d'Oise.

3807 4. Locaux et surfaces de stationnement exonérés (CGI, art. 231 *ter*, V).**a. Locaux et surfaces de stationnement exonérés en fonction de leur situation géographique.**

Tous les locaux, qu'ils soient à usage de bureaux, commerciaux ou de stockage, ainsi que les surfaces de stationnement qui y sont annexées, sont exonérés de la taxe dès lors qu'ils sont situés dans une zone de redynamisation urbaine (ZRU) ou une zone franche urbaine (ZFU) définies par les A et B du 3 de l'article 42 modifié de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

b. Locaux et surfaces de stationnement exonérés en fonction de leur propriétaire utilisateur.

Il s'agit des locaux et des surfaces de stationnement appartenant aux seules fondations et associations reconnues d'utilité publique, et qu'elles utilisent pour l'exercice de leur activité.

c. Locaux et surface de stationnement exonérés en fonction de leurs aménagements.

Les locaux spécialement aménagés pour l'archivage administratif et pour l'exercice d'activités de recherche, ou à caractère sanitaire, social, éducatif ou culturel, sont exonérés.

En outre, sont également exonérés les locaux administratifs et les surfaces de stationnement des établissements publics d'enseignement du premier et du second degré et des établissements privés sous contrat avec l'État au titre des articles L. 442-5 et L. 442-12 du code de l'éducation.

d. Locaux et surfaces de stationnement exonérés en fonction de leurs superficies.

Sont exonérés les locaux et surfaces de stationnement appartenant à un même propriétaire et dont la superficie est inférieure à un certain seuil, qui varie selon la catégorie dont relève le local. Sont ainsi exonérés :

- les bureaux et locaux professionnels de moins de 100 m² ;
- les locaux commerciaux de moins de 2 500 m² ;
- les locaux de stockage de moins de 5 000 m² ;
- les surfaces de stationnement de moins de 500 m².

Précision : l'exonération des surfaces de stationnement est indépendante de l'exonération ou non, en raison de leur superficie, des locaux auxquels les surfaces de stationnement sont annexées.

Pour apprécier la superficie, il est tenu compte de tous les locaux ou surfaces de stationnement de même nature qu'une personne privée ou publique possède à une même adresse ou, en cas de pluralité d'adresses, dans un **même groupement topographique** (CGI, art. 231 *ter*, IV).

Lorsque les locaux ou les surfaces de stationnement sont taxables, la taxation est applicable **à raison du premier mètre carré**. En effet, l'article 231 *ter* du CGI n'institue pas de franchise pour le calcul de la taxe à hauteur des seuils d'imposition, qui ne sont pris en compte que pour l'appréciation des exonérations éventuellement applicables.

II. LIQUIDATION DE LA TAXE

(BOI-IF-AUT-50-20)

3808 Le montant de la taxe est égal au produit de la superficie totale exprimée en mètres carrés, des locaux imposables par le tarif par mètre carré territorialement applicable. Lorsque les locaux sont, pour partie, compris dans des zones relevant de tarifs différents¹, il convient d'appliquer les tarifs en proportion de la superficie comprise dans chaque zone.

3808-1 1. Superficie à retenir.

La **surface à prendre en compte** est la somme des surfaces réelles de chaque niveau de la construction mesurées au plancher entre murs ou séparations, arrondie au mètre carré inférieur.

¹ Sont visés à ce titre uniquement les locaux à usage de bureaux et assimilés.

Pour les réserves attenantes non couvertes et emplacements attenants affectés à la vente, la surface à retenir est celle déterminée par le périmètre total, délimité matériellement au sol. Pour les aires de stockage couvertes, la surface à prendre en compte est la surface projetée couverte.

Les surfaces des dépendances et annexes, lorsqu'elles sont situées au sein d'un même ensemble, qu'elles sont à usage mixte (par exemple, couloirs desservant des bureaux et des locaux commerciaux) et qu'elles ne constituent pas des parties communes, doivent être rattachées à la catégorie de locaux prédominante.

Ne sont **pas retenues** dans le calcul de la surface :

- les voies de circulation auxquelles le public a librement accès (passages couverts, mails des centres commerciaux, salles des pas perdus des gares...).
- les dépendances ou annexes revêtant le caractère de parties communes à des locaux occupés par des personnes différentes. Ces surfaces sont exclues même lorsque l'immeuble, dans son ensemble, appartient à un même propriétaire.

3809

2. Nouvelles circonscriptions tarifaires (CGI, art. 231 *ter*, VI).

Trois nouvelles circonscriptions sont définies à l'article 31-I-A de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 :

- **1^{re} circonscription** : Paris et le département des Hauts-de-Seine ;
- **2^e circonscription** : les communes de l'unité urbaine de Paris, telle que délimitée par arrêté du ministre chargé de l'économie et des finances¹, autres que Paris et les communes du département des Hauts-de-Seine ;
- **3^e circonscription** : les autres communes de la région d'Île-de-France. Par dérogation, les communes de la région d'Île-de-France éligibles à la fois, pour l'année en cause, à la dotation de solidarité urbaine et de cohésion sociale et au bénéfice du fonds de solidarité des communes de la région Île-de-France, respectivement prévus aux articles L.2334-15 et L.2531-12 du code général des collectivités territoriales, sont, quelle que soit leur situation géographique, classées, pour le calcul de la taxe, dans la troisième circonscription.

3809-1

3. Tarifs applicables (CGI, art. 231 *ter*, VI ; Arrêté du 31 décembre 2012 publié au JO du 5 janvier 2013).

Les tarifs ci-dessous sont applicables pour le calcul de **la taxe due au titre de l'année 2013**.

a. Locaux à usage de bureaux.

Les tarifs au mètre carré sont fixés, pour les locaux à usage de bureaux, comme suit :

1 ^{re} circonscription		2 ^e circonscription		3 ^e circonscription	
Tarif normal	Tarif réduit	Tarif normal	Tarif réduit	Tarif normal	Tarif réduit
17,48 €	8,66 €	10,37 €	6,20 €	4,96 €	4,49 €

Dans chaque circonscription, pour le calcul de la taxe relative aux locaux à usage de bureaux, un tarif réduit est appliqué pour les locaux possédés par les collectivités publiques (l'État et les collectivités locales) et leurs établissements publics sans caractère industriel et commercial, les organismes consulaires et professionnels (chambres de commerce et d'industrie, chambres de métiers, chambre d'agriculture, syndicats, ordres et compagnies professionnels, etc.) ainsi que les associations ou organismes privés sans but lucratif à caractère sanitaire, social, éducatif, sportif ou culturel et dans lesquels ils exercent leur activité.

b. Locaux commerciaux.

Un tarif unique au mètre carré est appliqué par circonscription.

Les tarifs au mètre carré sont fixés comme suit :

1 ^{re} circonscription	2 ^e circonscription	3 ^e circonscription
7,70 €	3,96 €	1,99 €

c. Locaux de stockage.

Un tarif unique au mètre carré est appliqué par circonscription.

1. L'arrêté du 31 décembre 2012 (publié au JO du 5 janvier 2013) délimite l'unité urbaine de Paris.

Les tarifs au mètre carré sont fixés comme suit :

1 ^{re} circonscription	2 ^e circonscription	3 ^e circonscription
3,97 €	1,99 €	1,00 €

d. Surfaces de stationnement annexées aux catégories de locaux mentionnées aux a à c ci-dessus.

Les tarifs au mètre carré sont fixés comme suit :

1 ^{re} circonscription	2 ^e circonscription	3 ^e circonscription
2,32 €	1,33 €	0,67 €

Remarque :

Ces tarifs sont actualisés par arrêté du ministre chargé de l'économie au 1^{er} janvier de chaque année en fonction du dernier indice du coût de la construction publié par l'Institut national de la statistique et des études économiques. Lors de ces actualisations, ces valeurs sont **arrondies**, s'il y a lieu, **au centime d'euro supérieur**.

III. REDEVABLE DE LA TAXE ANNUELLE

(BOI-IF-AUT-50-20 au I)

3810

La taxe est acquittée par le propriétaire, l'usufruitier, le preneur à bail à construction, l'emphytéote ou le titulaire d'une autorisation d'occupation temporaire du domaine public constitutive d'un droit réel qui dispose, au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, d'un local taxable (CGI, art. 231 *ter*, II).

La taxe est due pour l'année entière, même en cas de cession ou de changement d'affectation des locaux en cours d'année.

IV. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

(BOI-IF-AUT-50-20 au II)

3811

Le montant de la taxe directement liquidé par le redevable légal est versé spontanément auprès du comptable public compétent du lieu de situation des biens taxables au plus tard le 1^{er} mars de chaque année.

Le paiement de la taxe doit être accompagné du dépôt d'une déclaration, conforme au modèle établi par l'administration (déclaration n° 6705 B).

Lorsqu'un redevable possède plusieurs locaux taxables dans le ressort géographique d'un même comptable, il doit déposer une déclaration accompagnée du paiement correspondant pour l'ensemble de ces locaux.

En revanche, pour chaque commune (ou arrondissement parisien), il convient d'établir un imprimé n° 6705 B distinct.

3812

B. TAXE SUR LES LOGEMENTS VACANTS

(CGI, art. 232 ; BOI-IF-AUT-60)

3813

Cf. IDL n°s 6510 et suivants.

3814

3817

C. TAXE DÉPARTEMENTALE DES ESPACES NATURELS SENSIBLES

(Code de l'urbanisme, art. L. 142-2)

3818

Cf. Rec. n° 9178.

D. VERSEMENT POUR DÉPASSEMENT DU PLAFOND LÉGAL DE DENSITÉ

(Code de l'urbanisme, ancien art. L. 112-2 ; CGI, art. 1723 *octies*)

3819

Cf. Rec. n° 9179.

E. PARTICIPATION POUR NON RÉALISATION D'AIRES DE STATIONNEMENT

(Code de l'urbanisme, art. L. 123-1-2 et L. 332-7-1)

3820 Cf. Rec. n° 9180.**F. REDEVANCE D'ARCHÉOLOGIE PRÉVENTIVE**

(Code du patrimoine, art. L. 524-2 à L. 524-16 ; loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, art. 79)

3821 Cf. Rec. n° 9181.**G. TAXE D'AMÉNAGEMENT**

(Code de l'urbanisme, art. L. 331-1 à L. 331-34)

3822 **À compter du 1^{er} mars 2012, la taxe d'aménagement** se substitue à la taxe locale d'équipement (TLE), la taxe départementale des espaces naturels et sensibles (TDENS), la taxe départementale pour le financement des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement (TDCAUE), la taxe spéciale d'équipement du département de la Savoie, la taxe complémentaire à la TLE en région d'Île-de-France et au programme d'aménagement d'ensemble (PAE).

H. VERSEMENT POUR SOUS-DENSITÉ

(Code de l'urbanisme, art. L. 331-35 à L. 331-46)

3823 **Le versement pour sous-densité**, réservé aux zones U et AU des plans locaux d'urbanisme (PLU) ou des plans d'occupation des sols (POS), est institué **à compter du 1^{er} mars 2012**.

Le versement pour dépassement du plafond légal de densité, prévu par l'article L. 112-2 du code de l'urbanisme, est supprimé de plein droit en cas d'institution du versement pour sous-densité.

3824

3999

LIVRE V

enregistrement, timbre, autres droits et taxes, impôt de solidarité sur la fortune

Droits d'enregistrement • Dispositions générales • Tarif des principaux droits d'enregistrement • Actes soumis à un droit fixe • Mutations à titre onéreux d'immeubles • Mutations à titre onéreux de meubles • Mutations de jouissance • Partages et opérations assimilées • Mutations à titre gratuit • Droits dus par les sociétés • Droits de timbre • Autres droits et taxes • Impôt de solidarité sur la fortune.

sommaire

N^{os}

PREMIÈRE PARTIE DROITS D'ENREGISTREMENT

TITRE 1. - DISPOSITIONS GÉNÉRALES.

Chapitre premier. - NOTIONS.

A. La formalité.	
I. Définition	4000
II. Effets civils de la formalité.....	4001
B. L'impôt	4002

Chapitre 2. - ACTES ET OPÉRATIONS JURIDIQUES SOUMIS À L'ENREGISTREMENT.

A. Actes assujettis obligatoirement à l'enregistrement.	
I. Actes assujettis en raison de la qualité de la personne qui les rédige	4003
II. Actes assujettis en considération de l'opération juridique qu'ils constatent	4004
III. Actes assujettis en raison de la profession ou de l'activité à laquelle ils se rattachent	4005
B. Actes assujettis à la formalité fusionnée.	
I. Actes soumis obligatoirement à la formalité fusionnée	4007
II. Actes soumis facultativement à la formalité fusionnée	4008
III. Actes exclus du champ d'application de la formalité fusionnée	4009

	N ^{os}
C. Actes présentés volontairement	4010
D. Usage.	
I. Usage par acte public	4011
II. Usage en justice	4012
Chapitre 3. - OPÉRATIONS JURIDIQUES NON CONSTATÉES PAR UN ACTE SOUMISES À L'ENREGISTREMENT.	
A. Mutations verbales entre vifs	4013
B. Opérations diverses concernant les sociétés	4014
C. Mutations par décès	4015
Chapitre 4. - PRINCIPES GÉNÉRAUX APPLICABLES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT ET À LA TAXE DE PUBLICITÉ FONCIÈRE.	
A. Les lois d'enregistrement.	
I. Caractère d'ordre public des lois d'enregistrement	4016
II. Application dans le temps	4017
B. Détermination du droit exigible.	
I. Classification des droits	4018
II. Conditions générales d'exigibilité	4019
III. Détermination de la nature des actes et des opérations juridiques	4023
IV. Actes contenant plusieurs dispositions	4025
V. Conventions affectées d'une modalité	4028
Chapitre 5. - FAIT GÉNÉRATEUR, ASSIETTE ET LIQUIDATION DES DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE LA TAXE DE PUBLICITÉ FONCIÈRE.	
A. Fait générateur	4034
B. Assiette.	
I. Principe	4035
II. Transmission de droits démembres	4035-1
III. Transmission d'une créance détenue sur une fiducie	4035-3
C. Liquidation et paiement.	
I. Liquidation	4036
II. Paiement	4036-2
Chapitre 6. - EXÉCUTION DE LA FORMALITÉ	4037
A. La formalité de l'enregistrement proprement dite.	
I. Caractères	4037-1
II. Enregistrement des actes	4038
III. Dispense de la formalité	4041
IV. Refus de la formalité de l'enregistrement	4042
B. La formalité fusionnée	4043
I. Modalités d'application	4043-1
II. Refus du dépôt ou rejet de la formalité	4045
C. Services compétents.	
I. Généralités	4046
II. Formalité de l'enregistrement proprement dite	4047
III. Formalité fusionnée	4052
D. Délais.	
I. Généralités	4053
II. Formalité de l'enregistrement proprement dite	4054
III. Formalité fusionnée	4060
Chapitre 7. - RÉGIMES PARTICULIERS.	
A. Actes exempts de l'enregistrement	4062
B. Actes à enregistrer gratis	4063
C. Actes à enregistrer en débet	4064

	N ^{os}
Chapitre 8. - CONTRÔLE ET CONTENTIEUX.	
A. Procédure de rectification contradictoire.	
I. Insuffisance de prix ou d'évaluation.....	4066
II. Dissimulation de prix.....	4067
III. Actes constitutifs d'un abus de droit.....	4068
B. Exceptions à la procédure de rectification contradictoire.	
I. Taxation d'office.....	4068-1
II. Autres exceptions	4069
C. Prescription	4070
D. Sanctions	4071
E. Contentieux de l'impôt	4072
F. Contentieux et garanties du recouvrement	4075
TITRE 2. - TARIF DES DROITS D'ENREGISTREMENT	4100
TITRE 3. - ACTES SOUMIS À UN DROIT FIXE D'ENREGISTREMENT OU À UNE TAXE FIXE DE PUBLICITÉ FONCIÈRE.	
Chapitre premier. - ACTES JUDICIAIRES.	4200
A. Décisions des juridictions de l'ordre judiciaire.	
I. Généralités.....	4201
II. Droits exigibles sur les décisions judiciaires	4202
B. Décisions des tribunaux de l'ordre administratif	4206
Chapitre 2. - ACTES EXTRAJUDICIAIRES.	
A. Actes des huissiers de justice	4207
B. Autres actes extrajudiciaires	4208
Chapitre 3. - AUTRES ACTES SOUMIS À UN DROIT FIXE.	
A. Généralités.	4211
I. Actes expressément tarifés par la loi fiscale	4211-1
II. Actes innomés	4211-2
B. Actes notariés	4212
C. Divorces - Versements en capital	4213
D. Actes constatant la formation, la modification ou l'extinction du contrat de fiducie	4214
TITRE 4. - MUTATIONS DE PROPRIÉTÉ À TITRE ONÉREUX D'IMMEUBLES.	
Chapitre premier. - VENTES D'IMMEUBLES.	
A. Généralités.	
I. Droits exigibles.....	4250
II. Taxes additionnelles exigibles	4251
III. Frais exigibles.....	4251-2
B. Champ d'application	4252
I. Conventions taxables.....	4252-1
II. Biens imposables.....	4253
III. Territorialité	4254
C. Assiette	4255
I. Prix et autres éléments imposables	4256
II. Valeur vénale réelle.....	4259
III. Abattements sur la base	4259-1
Chapitre 2. - TARIFS, RÉGIMES SPÉCIAUX ET EXONÉRATIONS.	4260
A. Tarif.	
I. Mode de fixation des taux.....	4261

	N ^{os}
II. Tarif de droit commun	4262
III. Tarifs particuliers	4263
B. Régimes spéciaux et exonérations.	
I. Immeubles destinés à l'habitation et garages	4264
II. Terrains à bâtir non soumis à la TVA	4266
III. Opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles.....	4267
IV. Régime spécial des achats en vue de la revente.....	4268
V. Crédit-bail	4269
VI. Acquisitions par les jeunes agriculteurs bénéficiaires des aides à l'installation d'immeubles ruraux situés dans les zones de revitalisation rurale	4270
VII. Acquisitions d'immeubles ruraux situés dans les zones de revitalisation rurale réalisées en vue de les donner à bail à de jeunes agriculteurs bénéficiaires des aides à l'installation.....	4271
VIII. Acquisitions d'immeubles ruraux par les fermiers.....	4272
IX. Dispositions diverses en faveur de l'agriculture ou de la forêt.....	4273
X. Opérations réalisées par les collectivités publiques ou par des organismes parapublics	4274
XI. Mesures de caractère social.....	4275
XII. Acquisition destinée à être affectée à l'exploitation d'un hôtel, d'une résidence de tourisme ou d'un village de vacances dans les départements d'outre-mer	4276-1
XIII. Cessions de parts de copropriété portant sur des hôtels, des résidences de tourisme ou des villages de vacances classés acquis sous le régime de défiscalisation en faveur de l'outre-mer.....	4276-2
XIV. Vente par lots d'un immeuble déclenchant le droit de préemption.....	4276-3
XV. Vente de logements à usage locatif social situés dans les départements d'outre-mer	4276-4
XVI. Autres régimes spéciaux	4277
Chapitre 3. - ÉCHANGES.	
A. Échanges d'immeubles.	
I. Régime de droit commun.....	4302
II. Régimes spéciaux et exonérations.....	4303
B. Échanges d'un immeuble contre un meuble ou d'un meuble contre un autre meuble	4309

TITRE 5. - MUTATIONS À TITRE ONÉREUX DE MEUBLES.

Chapitre premier. - CESSIONS DE FONDS DE COMMERCE ET DE CLIENTÈLES. CONVENTIONS ASSIMILÉES.	
A. Définition	4350
B. Champ d'application.....	4350-1
I. Cessions de fonds de commerce.....	4351
II. Cessions de clientèles	4352
III. Conventions assimilées à des cessions de fonds de commerce ou de clientèles. Conventions de successeurs.....	4353
IV. Solutions diverses	4354
C. Assiette du droit.....	4355
D. Tarif	4356
E. Régimes spéciaux et exonérations.	
I. Cessions de brevets d'invention, de droits de possession industrielle, marques de fabrique	4358
II. Aménagement et développement du territoire	4359
III. Achats effectués en vue de la revente.....	4360
IV. Acquisitions par les collectivités territoriales	4361
V. Acquisitions par un membre de la famille du cédant ou un salarié de l'entreprise.....	4361-1
Chapitre 2. - CESSIONS D'OFFICES PUBLICS ET MINISTÉRIELS.	
A. Cessions proprement dites.	
I. Définition	4362
II. Champ d'application.....	4363
III. Assiette du droit	4364
IV. Tarif.....	4365

	N ^{os}
B. Opérations assimilées au point de vue fiscal à des cessions d'offices	4366
C. Cessions d'offices publics et ministériels et opérations assimilées effectuées dans certaines zones	4366-1
Chapitre 3. - CESSIONS DU DROIT À UN BAIL D'IMMEUBLE ET CONVENTIONS ASSIMILÉES.	
A. Cessions du droit à un bail d'immeuble.	
I. Champ d'application.....	4367
II. Assiette de l'impôt.....	4368
III. Tarif.....	4369
B. Conventions ayant pour effet de transférer le droit à la jouissance de certains immeubles.	
I. Champ d'application.....	4370
II. Assiette et liquidation de l'impôt.....	4371
Chapitre 4. - CESSIONS À TITRE ONÉREUX DE DROITS SOCIAUX.	
A. Régime de droit commun.	
I. Champ d'application.....	4372
II. Tarif et assiette du droit.....	4373
B. Cessions de droits sociaux dans les trois ans de l'apport	4374
C. Régimes spéciaux, exonérations et cas particuliers.	
I. Cessions de droits sociaux des sociétés immobilières de copropriété	4375
II. Cessions de parts de groupements fonciers agricoles, de groupements fonciers ruraux et de groupements forestiers	4376
III. Cessions de gré à gré de parts de GAEC, d'EARL ou de sociétés civiles à objet principalement agricole	4377
IV. Cessions de parts de sociétés de fait ou de sociétés en participation.....	4378
V. Acquisitions d'actions de sociétés d'économie mixte locales par les communes, les départements, les régions et leurs groupements	4379
VI. Cessions de parts de fonds communs de placement à risques	4380
VII. Cessions de parts de fonds communs de créances.....	4381
VIII. Cessions de droits sociaux dans le cadre du rachat d'une entreprise par ses salariés.....	4382
IX. Cessions de droits sociaux résultant d'opérations de pensions	4382-1
X. Cessions de parts ou actions des organismes de placement collectif immobilier	4382-2
Chapitre 5. - AUTRES VENTES DE MEUBLES.	
A. Ventes publiques.	
I. Champ d'application.....	4384
II. Assiette	4385
III. Tarif.....	4386
IV. Régimes spéciaux et exonérations	4387
B. Ventes de gré à gré.	
I. Principe	4390
II. Cas particuliers	4391
TITRE 6. - MUTATIONS DE JOUISSANCE	4400
A. Règles applicables aux baux à durée limitée d'immeubles ou aux baux de certains meubles soumis éventuellement à la contribution annuelle sur les revenus locatifs.	
I. Dispense de l'enregistrement	4402
II. Présentation volontaire à la formalité	4403
III. Entrée en vigueur	4404
B. Baux soumis à publication au fichier immobilier	4405
C. Baux d'immeubles, de fonds de commerce ou de clientèle à durée illimitée ou à vie.	
I. Tarif.....	4406
II. Assiette et paiement du droit	4407
III. Cessions, résiliations et rétrocessions de baux à vie ou à durée illimitée.....	4408

	N ^{os}
TITRE 7. - PARTAGES ET OPÉRATIONS ASSIMILÉES.	
A. Partages	4450
I. Partages purs et simples	4451
II. Partages avec soultes ou plus-values	4455
III. Partages d'une nature particulière.....	4458
B. Licitations.	
I. Licitations de biens dépendant d'une succession, d'une communauté conjugale ou effectuées selon les dispositions de l'article 1542 du code civil entre époux séparés de biens ou portant sur des biens indivis issus d'une donation-partage ou acquis par des partenaires ayant conclu un PACS ou par des époux, avant ou pendant le pacte ou le mariage.....	4459
II. Autres licitations	4460
C. Cessions de droits successifs.	
I. Cessions de droits successifs entre indivisaires originaires.....	4461
II. Autres cessions de droits successifs.....	4462
TITRE 8. - MUTATIONS À TITRE GRATUIT.	
Chapitre premier. - SUCCESSIONS OU MUTATIONS PAR DÉCÈS.	
A. Conditions d'exigibilité des droits de mutation par décès.	
I. Mutations imposables	4500
II. Fait générateur	4501
B. Déclaration de succession.	
I. Personnes tenues de souscrire la déclaration.....	4502
II. Forme et contenu	4503
III. Lieu de dépôt de la déclaration et délais	4504
IV. Défaut de dépôt de la déclaration	4504-1
V. Sanctions	4504-2
C. Biens à déclarer.	
I. Principe	4505
II. Règles de territorialité	4505-1
III. Cas particuliers	4506
IV. Preuve du droit de propriété	4507
D. Évaluation des biens héréditaires.	
I. Principe	4508
II. Précisions.....	4508-1
E. Exonérations et régimes spéciaux.	
I. Exonérations motivées par la qualité du défunt ou du successeur.....	4511
II. Régime spécial dans le cas de libéralités graduelles ou résiduelles.....	4511-1
III. Exonérations ou régimes spéciaux en raison de la nature ou de la situation des biens transmis.	4512
F. Déduction du passif.	
I. Dettes déductibles	4520
II. Dettes non déductibles	4521
III. Justifications à produire par les héritiers	4522
IV. Dettes soumises à une imputation spéciale	4522-1
V. Autres déductions	4522-2
G. Liquidation et recouvrement des droits.	
I. Liquidation des droits de succession	4523
II. Paiement des droits, contrôle et contentieux.....	4536
Chapitre 2. - DONATIONS.	
A. Généralités	4537
B. Conditions d'exigibilité du droit de donation.	
I. Principe	4538
II. Cas particuliers	4539

	N ^{os}
C. Exonérations. Régimes spéciaux.	
I. Exonérations permanentes	4541
II. Exonération temporaire applicable entre le 1 ^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2010.....	4541-2
D. Assiette. Liquidation. Paiement des droits.	
I. Assiette	4542
II. Liquidation	4543
III. Paiement	4554
TITRE 9. - DROITS DUS PAR LES SOCIÉTÉS	4600
Chapitre premier. - CONSTITUTION DES SOCIÉTÉS.	
A. Généralités.....	4601
B. Apports purs et simples.	
I. Apports purs et simples soumis au régime de droit commun.....	4603
II. Apports purs et simples assimilés à des mutations à titre onéreux.....	4605
III. Apports mobiliers à une société créée en vue du rachat d'une entreprise par ses salariés	4619
IV. Transfert de biens réalisés conformément aux dispositions de l'article 208 <i>septies</i> du CGI.....	4620
V. Recouvrement des droits	4621
C. Apports à titre onéreux.	
I. Principe.....	4622
II. Exceptions	4624
D. Apports mixtes	4631
E. Apports soumis à la TVA	4632
Chapitre 2. - ACTES PASSÉS DANS LE COURS DE L'EXISTENCE DE LA SOCIÉTÉ.	
A. Augmentation de capital.	
I. Augmentation de capital au moyen d'apports nouveaux.....	4633
II. Augmentation de capital par incorporation de bénéfices, réserves ou provisions	4636
III. Augmentation de capital rendue nécessaire par la conversion en euros du capital des sociétés.	4637
IV. Souscription de parts de fonds de placement immobilier.....	4638
B. Réduction et amortissement du capital.	
I. Réduction du capital.....	4642
II. Amortissement du capital	4643
C. Changement de type juridique.	
I. Principe.....	4644
II. Cas particuliers	4644-1
D. Changement de régime fiscal des sociétés	4645
I. Tarif applicable.....	4646
II. Modalités de taxation	4653
III. Option des sociétés créées de fait	4654
E. Prorogation de société	4655
F. Fusions de sociétés.....	4656
I. Champ d'application.....	4657
II. Contenu.....	4658
III. Cas particulier : fusion dite « à l'anglaise »	4659
IV. Projets de fusion.....	4660
G. Division ou scission de sociétés	4661
H. Apports partiels d'actif.....	4662
Chapitre 3. - ACTES RELATIFS À LA DISSOLUTION ET AU PARTAGE DES SOCIÉTÉS.	
A. Dissolution de sociétés.	
I. Dissolution pure et simple.....	4663
II. Opérations intervenant durant la liquidation	4665
B. Partage des sociétés.	
I. Partage des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés	4672

II. Partage des sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés	N ^{os} 4677

DEUXIÈME PARTIE DROITS DE TIMBRE

INTRODUCTION	4700
A. Timbre des formules de chèques	4702
B. Timbre des quittances	4703
C. Droits de délivrance de documents et perceptions diverses.	
I. Titres de séjour ou de travail	4707
II. Passeports	4708
III. Carte nationale d'identité	4708-4
IV. Conduite des navires	4709
V. Permis de chasser	4710
VI. Documents relatifs à la conduite des véhicules à moteur	4711
VII. Carte européenne d'arme à feu	4714
VIII. Requêtes enregistrées auprès des cours d'appel	4715
IX. Contribution pour l'aide juridique	4715-1
X. Demandes de naturalisation et de réintégration et déclarations d'acquisition de la nationalité à raison du mariage	4716
XI. Aide publique à une couverture de santé	4717

TROISIÈME PARTIE

Chapitre premier. - PRÉLÈVEMENT D'OFFICE SUR LES BONS ET TITRES ANONYMES.

A. Champ d'application.	
I. Bons, titres, contrats de capitalisation et placements anonymes de même nature émis ou souscrits depuis le 1 ^{er} janvier 1998	4730
II. Bons et titres anonymes émis ou souscrits avant le 1 ^{er} janvier 1998.	4731
B. Fait générateur	4732
C. Assiette. Taux	4733
D. Recouvrement	4734
E. Régularisation	4735

Chapitre 2. - TAXE DE 3 % DUE PAR CERTAINES PERSONNES MORALES.

A. Présentation générale	4738
B. Champ d'application de la taxe	4739
C. Entités juridiques exonérées	4742
D. Obligations déclaratives, paiement, contrôle, sanctions et contentieux	4744
E. Précisions diverses	4747

Chapitre 3. - PRÉLÈVEMENT SUR LES SOMMES VERSÉES PAR LES ORGANISMES D'ASSURANCE EN VERTU DE CONTRATS D'ASSURANCE EN CAS DE DÉCÈS DE L'ASSURÉ.

A. Champ d'application du prélèvement	4761
I. Contrats taxables	4761-1
II. Territorialité	4761-2
III. Contrats exonérés	4761-3
B. Assiette et fait générateur du prélèvement.	
I. Assiette	4762
II. Fait générateur	4762-4
C. Redevable, liquidation et recouvrement.	
I. Redevable	4763
II. Liquidation	4763-1
III. Recouvrement	4763-2
D. Obligations déclaratives des organismes d'assurance et assimilés	4764

E. Infractions et pénalités	N ^{os} 4766
Chapitre 4 – PRÉLÈVEMENTS SUR LES BIENS, DROITS ET PRODUITS CAPITALISÉS COMPOSANT UN TRUST.	4767
Chapitre 5. - TAXE SUR LES CONVENTIONS D'ASSURANCES.	
A. Champ d'application.	
I. Conventions taxables.....	4768
II. Exonérations	4769
B. Assiette	4771
C. Fait générateur	4773
D. Tarif	4774
E. Obligations des redevables	4775
F. Liquidation et paiement	4776
Chapitre 6. - TAXE SUR LES VÉHICULES DES SOCIÉTÉS	4800
A. Champ d'application.	
I. Personnes imposables.....	4801
II. Véhicules taxables	4804
III. Véhicules exonérés.....	4806
B. Période d'imposition	4811
C. Tarif et liquidation.	
I. Tarif.....	4812
II. Liquidation	4813
III. Obligations déclaratives	4814
IV. Recouvrement, contrôle et contentieux	4815
Chapitre 7. – DROIT D'U PAR LES OPÉRATEURS DE JEUX OU DE PARIS EN LIGNE.	4816
Chapitre 8. - TAXE ANNUELLE SUR LES RÉSIDENCES MOBILES TERRESTRES.....	4817

QUATRIÈME PARTIE

IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE

Chapitre premier. - FAIT GÉNÉRATEUR. ANNUALITÉ DE L'IMPOSITION.....	4821
Chapitre 2. - CHAMP D'APPLICATION.	
A. Personnes imposables	4825
B. Étendue de l'obligation fiscale.	
I. Redevables domiciliés en France.....	4826
II. Redevables domiciliés hors de France	4827
C. Territorialité. Incidence des conventions internationales	4830
Chapitre 3. - ASSIETTE.	
A. Patrimoine à prendre en considération.	
I. Principes	4836
II. Précisions diverses	4837
B. Biens soumis à l'impôt.	
I. Définition des biens	4840
II. Preuve du droit de propriété	4849
C. Exonérations.	
I. Biens professionnels.....	4851
II. Biens ruraux loués par bail à long terme ou donnés à bail cessible et parts de GFA non exploitants.....	4862
III. Bois et forêts. Parts de groupements forestiers.....	4864
IV. Objets d'art, d'antiquité ou de collection. Droits de la propriété littéraire, artistique et industrielle.	4865
V. Rentes viagères assimilables à des pensions de retraite.....	4866

	N ^{os}
VI. Indemnités ou rentes allouées à titre de réparation de dommages corporels	4867
VII. Placements financiers en France des non-résidents.....	4868
VIII. Parts et actions faisant l'objet d'un engagement collectif de conservation (Pacte d'actionnaires).....	4869
IX. Titres reçus en contrepartie de la souscription en numéraire au capital d'une PME	4869-1
X. Parts ou actions de société détenues par les salariés ou les mandataires sociaux	4869-2
D. Évaluation des biens.	
I. Principe	4871
II. Bases légales d'évaluation	4872
E. Déduction du passif	4874
Chapitre 4. - CALCUL DE L'IMPÔT	4878
A. Tarif de l'impôt	4879
B. Réduction de l'impôt pour charges de famille	4881
C. Imputation sur l'impôt de solidarité sur la fortune des souscriptions au capital des PME, de titres participatifs de sociétés coopératives ou de parts de FIP ou FCPI	4881-1
I. Souscriptions éligibles	4882
II. Modalités d'application de la réduction d'impôt.....	4882-1
III. Obligations déclaratives	4882-2
IV. Respect des règles communautaires	4882-3
D. Imputation sur l'impôt de solidarité sur la fortune des dons aux organismes d'intérêt général.	
I. Champ d'application de la réduction d'impôt	4883
II. Modalités d'application de la réduction d'impôt.....	4883-1
III. Obligations déclaratives	4883-2
E. Plafonnement de l'impôt.	
I. Principes	4884
II. Impôts à prendre en compte	4884-1
III. Revenus à prendre en compte	4884-2
F. Droit à restitution	4888
Chapitre 5. - OBLIGATIONS DES REDEVABLES.	
A. Souscription d'une déclaration	4890
I. Personnes tenues de souscrire une déclaration.....	4891
II. Dépôt de la déclaration	4897
B. Désignation d'un représentant en France	4900
C. Paiement de l'impôt.	
I. Principe	4901
II. Imputation des impôts acquittés hors de France	4902
Chapitre 6. - CONTRÔLE ET PÉNALITÉS.....	4910
A. Contrôle des déclarations.	
I. Généralités.....	4911
II. Demandes d'éclaircissements et de justifications.....	4911-1
B. Défaut de souscription des déclarations : contrôle et pénalités	4912
C. Précisions sur le contrôle de l'impôt dû au titre de l'année 2011	4916
Chapitre 7. – CONTRIBUTION EXCEPTIONNELLE SUR LA FORTUNE	5000
A. Champ d'application et assiette	5001
B. Liquidation	5002
C. Obligations déclaratives	5003
D. Recouvrement, contrôle, contentieux	5004

PREMIÈRE PARTIE

droits d'enregistrement

La loi n° 69-1168 du 26 décembre 1969 a profondément remanié les règles de l'enregistrement. La réforme réalisée par cette loi s'est caractérisée essentiellement par :

- la fusion des formalités de l'enregistrement et de la publicité foncière et leur remplacement par une seule formalité accomplie au service de la publicité foncière (nouvelle dénomination des conservations des hypothèques, cf. dernier alinéa ci-dessous) pour une grande partie des actes publiés au fichier immobilier ;
- la fusion des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière applicables aux actes susvisés ainsi qu'à la quasi-totalité des actes se rapportant à des opérations immobilières restant soumis à la double formalité ;
- des mesures de simplification résultant de modifications de certaines règles d'imposition, de l'harmonisation de certains taux des droits d'enregistrement et de la dispense de formalité pour certains actes.

Par la suite, la loi n° 98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de la publicité foncière a mis en place le cadre juridique nécessaire à la modernisation du service public de la publicité foncière en adaptant la réglementation à l'informatisation des services chargés de la publicité foncière et en apportant diverses améliorations ou simplifications d'ordre juridique ou technique.

La loi de finances pour 1999 et la loi de finances rectificative pour 1998 ont franchi de nouvelles étapes vers une simplification accrue, en unifiant le régime d'imposition des cessions de locaux professionnels et en supprimant :

- la double formalité pour les actes mixtes ;
- le droit de bail sur certaines mutations de jouissance.

La loi de finances pour 2000 a poursuivi ces efforts d'harmonisation et de simplification :

- en uniformisant les taux des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière exigibles sur les mutations à titre onéreux ;
- en supprimant, sur deux ans, la contribution annuelle représentative du droit de bail (seule reste éventuellement exigible la contribution additionnelle qui devient une taxation à part entière) ;
- en supprimant également une série de droits de timbre et certaines taxes exigibles lors de la délivrance de certains documents ou à l'occasion de la réalisation de certaines opérations.

Dans le cadre du plan global d'allègement d'impôt, la loi de finances pour 2001 a supprimé, dès le 1^{er} décembre 2000, la taxe différentielle sur les véhicules à moteur (vignette) pour les particuliers, les entrepreneurs ou exploitants individuels, les associations, les fondations et les syndicats professionnels, pour leur voiture particulière, camping-car ou autres véhicules dont le PTAC n'excède pas deux tonnes.

La loi de finances pour 2002 a étendu cette exonération, dès le 1^{er} décembre 2001, aux véhicules dont le PTAC n'excède pas trois tonnes et demie. À compter de cette même date, les personnes morales autres que celles déjà exonérées par la loi de finances pour 2001 ont bénéficié également d'une exonération, à raison de trois de leurs véhicules dont le PTAC n'excède pas trois tonnes et demie.

Pour faciliter la dématérialisation des procédures, l'article 95 de la loi de finances rectificative pour 2004 a supprimé, à compter du 1^{er} janvier 2006, le droit de timbre de dimension.

La loi pour le travail, l'emploi et le pouvoir d'achat (TEPA) a modifié substantiellement la fiscalité sur la transmission du patrimoine, en supprimant les droits de succession pour le conjoint survivant et entre partenaires liés par un PACS et en allégeant les droits de mutation à titre gratuit en ligne directe et en ligne collatérale.

L'article 77 de la loi de finances pour 2010 a augmenté, pour les actes passés et les conventions conclues à compter du 1^{er} janvier 2011, les tarifs des droits perçus sur les mutations immobilières.

Par ailleurs, ont été précisées les règles applicables en matière de droits d'enregistrement aux outils de la finance islamique : sukuk d'investissement, opérations de murabaha et de tawarruq, opérations d'ijara et opérations d'istina (BOI-DJC-FIN).

Enfin, l'ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010 supprime **à compter du 1^{er} janvier 2013** le régime des conservateurs des hypothèques, remplace corrélativement les conservations des hypothèques par des « services chargés de la publicité foncière » et instaure une contribution de sécurité immobilière due à l'État par les requérants du service chargé de la publicité foncière en remplacement du salaire du conservateur. Ces dispositions sont commentées au Livre VIII dans la partie relative à la Publicité foncière à laquelle il convient de se reporter.

*

* *

Après avoir rappelé dans le titre 1 les principes généraux des droits d'enregistrement et dans le titre 2 les principaux tarifs applicables, les titres 3 à 9 sont consacrés à l'étude des différentes opérations juridiques susceptibles d'être formalisées.

titre 1

dispositions générales

(BOI-ENR-DG)

chapitre premier

notions

(BOI-ENR-DG)

Le mot « enregistrement », dans la terminologie fiscale, désigne à la fois une **formalité** et un **impôt**.

A. LA FORMALITÉ

I. DÉFINITION

4000

L'enregistrement peut être défini, d'une manière générale, comme une **formalité** accomplie par un fonctionnaire public, **le comptable des impôts**, selon des modalités variables, mais présentant le caractère commun de comporter, à leur base, une **analyse** d'événements juridiques. C'est d'après les résultats de cette analyse qu'il est normalement perçu un **impôt**.

Toutefois, pour un nombre d'actes important (conventions immobilières, par exemple), la formalité de l'enregistrement est fusionnée avec celle de la publicité foncière qui est effectuée par **le service chargé de la publicité foncière**. Cette formalité appelée « formalité fusionnée » est la seule matériellement exécutée en pareille situation (CGI, art. 647, I ; cf. n° 4043).

La formalité peut s'appliquer soit à des actes, soit à des opérations juridiques non constatées par des actes.

II. EFFETS CIVILS DE LA FORMALITÉ

4001

Ils doivent être examinés en fonction de plusieurs critères :

1. **Validité des actes** : d'une façon générale, l'enregistrement n'est pas une condition de validité des actes.
2. **Date des actes** : l'enregistrement donne **date certaine** aux actes sous seing privé, à l'égard des tiers.
3. **Contrôle de la régularité des actes** : la formalité permet d'assurer une surveillance de la forme et du contenu des actes.
4. **Publicité des actes** : l'enregistrement, contrairement aux formalités hypothécaires, ne répond pas à un rôle de publicité.
5. **Force probante de la formalité de l'enregistrement** :
 - a. Dans les rapports entre les parties, l'enregistrement des actes peut être invoqué à titre de présomption, alors que les déclarations d'opérations non constatées par un acte constituent un commencement de preuve par écrit.

b. Dans les rapports des redevables envers l'administration, les énonciations de l'enregistrement font foi jusqu'à preuve contraire.

B. L'IMPÔT

4002 La formalité a un rôle fiscal essentiel. Elle constitue un mode particulier de taxation des opérations de la vie juridique.

L'impôt est normalement perçu au profit de l'État ou des départements sous la dénomination de « droits d'enregistrement » au service des impôts et de « taxe de publicité foncière » au service chargé de la publicité foncière (CGI, art. 664, 665 et 1594 A).

Aux impôts ou taxes recouvrés pour le compte de l'État ou du département peuvent s'ajouter certaines taxes perçues au profit d'autres bénéficiaires : communes et organismes divers.

chapitre 2

actes et opérations juridiques soumis à l'enregistrement (BOI-ENR-DG)

Les actes les plus importants sont soumis obligatoirement à l'enregistrement et certains d'entre eux relèvent du régime de la formalité fusionnée. Mais, tous les actes pour lesquels l'obligation n'existe pas peuvent être enregistrés sur présentation volontaire. Enfin, l'usage des actes est susceptible d'entraîner certaines conséquences pour leur régime fiscal.

A. ACTES ASSUJETTIS OBLIGATOIREMENT À L'ENREGISTREMENT

(BOI-ENR-DG)

I. ACTES ASSUJETTIS EN RAISON DE LA QUALITÉ DE LA PERSONNE QUI LES RÉDIGE

- 4003**
1. Les **actes des notaires** (CGI, art. 635, 1-1°).
 2. Les **testaments reçus** par les notaires ou même déposés chez eux (CGI, art. 636).
 3. Les actes des **huissiers** de justice (CGI, art. 635, 1-2°).
 4. Les **procès-verbaux** constatant une **adjudication** aux enchères publiques de biens meubles corporels ou incorporels ou toute autre vente des mêmes biens faite avec publicité et concurrence lorsqu'ils sont soumis à un droit proportionnel ou progressif (CGI, art. 635, 2-6°).
 5. Les décisions des **juridictions de l'ordre judiciaire** lorsqu'elles donnent ouverture à un droit proportionnel ou progressif (CGI, art. 635, 2-1° ; cf. n^{os} 4204 et 4205).

II. ACTES ASSUJETTIS EN CONSIDÉRATION DE L'OPÉRATION JURIDIQUE QU'ILS CONSTATENT

- 4004**
1. Les actes portant **transmission de propriété ou d'usufruit** de biens immeubles, de fonds de commerce, de clientèles ou d'offices, ou cession de droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble (CGI, art. 635, 1-3° et 2-5°).
 2. Les actes portant **mutation de jouissance à vie ou à durée illimitée de biens immeubles, de fonds de commerce ou de clientèles** (CGI, art. 635, 1-4°).
 3. Les actes portant **cession d'actions**, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires ou **cession de parts sociales** dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions (CGI, art. 635, 2-7°).
 4. Les actes portant **cession de participations** dans des **personnes morales à prépondérance immobilière** au sens du troisième alinéa du 2° du I de l'article 726 du CGI, y compris, **à compter du 1^{er} novembre 2011**, lorsque ces cessions sont réalisées à l'étranger et quelle que soit la nationalité des parties (CGI, art. 635, 2-7° bis).
 5. 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°).
 6. Les actes constatant la formation de groupement d'intérêt économique (CGI, art. 635, 1-6°).
 7. Les actes constatant un **partage** de biens à quelque titre que ce soit (CGI, art. 635, 1-7°).

8. Les actes portant **acceptation ou répudiation de successions, legs ou communautés** (CGI, art. 635, 2-2°).
9. Les **certificats de propriété** (CGI, art. 635, 2-3°).
10. Les **inventaires** de meubles, titres et papiers et les **prises de meubles** (CGI, art. 635, 2-4°).
11. 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 desdites promesses réalisées par actes sous seing privé (code civil, art. 1589-2).
12. Les **dons manuels révélés par le donataire à l'administration fiscale** (CGI, art. 635 A).
13. Les actes portant **cession et rachat taxables de parts de fonds de placement immobilier** (CGI, art. 635, 2-10°).
14. Les actes constatant **la formation, la modification ou l'extinction d'un contrat de fiducie, et le transfert de biens ou droits supplémentaires au fiduciaire** dans les conditions prévues par l'article 2019 du code civil (CGI, art. 635, 1-8°).
15. Les règles applicables aux contrats de la finance islamique (BOI-DJC-FIN).

4005

B. ACTES ASSUJETTIS À LA FORMALITÉ FUSIONNÉE

(BOI-ENR-DG-10-30)

4006

Les formalités de l'enregistrement et de la publicité foncière sont fusionnées pour les actes publiés au fichier immobilier, l'enregistrement de ces actes résultant de leur publication. Cette formalité fusionnée s'applique à tous les actes qui sont soumis à la **double obligation de l'enregistrement et de la publicité foncière**. Elle peut également s'appliquer à ceux qui sont admis à publicité foncière à titre facultatif. Certains actes se trouvent néanmoins expressément **exclus** du champ d'application de la formalité fusionnée (CGI, art. 647, I).

I. ACTES SOUMIS OBLIGATOIREMENT À LA FORMALITÉ FUSIONNÉE

4007

Sous réserve des exclusions visées au n° 4009, la formalité fusionnée est obligatoire chaque fois qu'un acte est assujéti à la **formalité de l'enregistrement** (CGI, art. 634 à 636) et à celle de la **publicité foncière** (art. 28, 35 et 36 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 modifié) :

- quelle que soit la forme de ces actes (notariés, administratifs, extrajudiciaires). Toutefois, l'absence d'authenticité demeure une cause de refus de la formalité (cf. n° 4042) ;
- quel que soit le régime fiscal auquel ils sont soumis ; à cet égard, il importe peu que la formalité soit opérée gratuitement ou moyennant le paiement d'un droit fixe, proportionnel, progressif ou dégressif ou encore que la mutation entre ou non dans le champ d'application de la TVA.

Les actes le plus couramment **soumis à la formalité fusionnée** sont les suivants :

- tous actes, même assortis d'une condition suspensive, portant ou constatant **la transmission à titre onéreux entre vifs de droits réels immobiliers** (ex. : ventes, adjudications, échanges, apports en société) ;
- tous actes portant ou constatant **un bail à vie** ou consenti pour une **durée illimitée** ou **quittance** ou **cession équivalente à trois années de loyers non échus** ;
- tous les actes mixtes établis depuis le 1^{er} juillet 1999 (actes authentiques de vente, d'échange, de partage et de société portant à la fois sur des biens meubles et immeubles).

La formalité fusionnée s'applique également aux **attestations notariées** constatant la transmission ou la constitution par décès de **droits réels immobiliers**, aux actes déclaratifs de droits réels immobiliers (partages, licitations, etc.) et aux contrats de location-accession à la propriété.

Remarque :

Même rédigé en la forme notariée, un **projet de fusion** n'entre pas dans le champ d'application de la publicité foncière et ne peut en aucun cas relever de la formalité fusionnée.

II. ACTES SOUMIS FACULTATIVEMENT À LA FORMALITÉ FUSIONNÉE

4008

Ces actes, énumérés à l'article 37 du décret du 4 janvier 1955 modifié, sont les suivants :

1. Les **promesses unilatérales de vente** et les promesses unilatérales de bail de plus de douze ans ;
2. Les conventions relatives à l'exercice de **servitudes légales** ;

3. Les documents auxquels sont annexés ou dans lesquels sont reproduits des actes soumis à publicité, quoique ces derniers n'aient pas été dressés en la forme authentique, à savoir :

- demande en justice tendant à obtenir la réitération ou la réalisation desdits actes en la forme authentique ;
- procès-verbal notarié constatant le défaut ou le refus du cocontractant ou permettant de procéder auxdites réitération ou réalisation ;
- déclaration, par acte notarié, de la volonté du bénéficiaire d'exiger lesdites réitération ou réalisation.

4008-1

Lorsqu'un acte comporte des dispositions dont certaines sont soumises obligatoirement à la publication et les autres seulement à titre facultatif, pour que la formalité fusionnée soit applicable, il faut que :

- l'acte soit obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement ;
- la formalité fusionnée soit requise ;
- cette réquisition intervienne dans le délai légalement imparti pour la formalité de l'enregistrement.

III. ACTES EXCLUS DU CHAMP D'APPLICATION DE LA FORMALITÉ FUSIONNÉE

4009

Ces actes subissent séparément la formalité de l'enregistrement et, le cas échéant, celle de la publicité foncière selon les modalités d'exécution propres à chacune d'elles (CGI, art. 647, I-al. 2). Ce sont :

1. Les **décisions judiciaires** comportant des dispositions sujettes à **publication**.
2. Les **actes pour lesquels il est impossible de procéder à la formalité fusionnée** :
 - les actes concernant, exclusivement ou non, des **immeubles** sis dans les départements de la **Moselle**, du **Bas-Rhin** et du **Haut-Rhin** lorsque le rédacteur de l'acte réside lui-même dans l'un de ces départements. Cependant, les actes relatifs, exclusivement ou non, à des immeubles situés pour partie dans ces départements et pour partie dans d'autres départements sont soumis à la formalité fusionnée si le rédacteur réside en dehors de ces trois départements ;
 - les actes pour lesquels le service chargé de la publicité foncière a opposé un **refus de publier** pour une cause non susceptible de régularisation dans un délai normal.

Remarque : pour les actes visés ci-dessus, la dualité des formalités n'entraîne pas la dualité des perceptions et les actes ayant supporté les droits lors de leur enregistrement au service des impôts doivent être publiés en franchise de taxe au service chargé de la publicité foncière (CGI, art. 665).

3. Les **mutations à titre gratuit**.
4. Les **baux immobiliers de plus de douze ans à durée limitée**.

Remarque : pour ces deux dernières catégories d'actes, la dualité des formalités entraîne une dualité des perceptions (CGI, art. 665).

C. ACTES PRÉSENTÉS VOLONTAIREMENT

4010

Les actes, autres que ceux mentionnés ci-dessus, ne sont pas assujettis à l'enregistrement dans un délai déterminé. Toutefois, ils peuvent être soumis à la formalité sur **réquisition écrite des parties** ; dans cette hypothèse, il n'est dû, en général, que le droit fixe applicable aux « actes innomés » (CGI, art. 679, 3^o et 680).

D. USAGE

(BOI-ENR-DG-10-20 au I)

I. USAGE PAR ACTE PUBLIC

4011

Aux termes du 1^{er} alinéa de l'article 862 du CGI, les notaires, huissiers, greffiers, avoués et autres officiers publics, les avocats et les autorités administratives ne peuvent faire ou rédiger un acte **en vertu ou en conséquence d'un acte soumis obligatoirement à l'enregistrement** ou à la formalité fusionnée, l'annexer à leurs minutes, le recevoir en dépôt ni le délivrer en brevet, extrait, copie ou expédition avant que l'une ou l'autre formalité ait été exécutée alors même que le délai pour l'enregistrement ne serait pas encore expiré.

Il est fait **exception à ce principe**, notamment :

- pour les actes qui se signifient à partie ou par affiches et proclamations ainsi que, depuis le 1^{er} janvier 2005, pour les copies exécutoires des jugements de divorce rendus en application de l'article 232 du code civil (CGI, art. 862, 2^e al.) ;
- pour les actes notariés annexés à un acte dans lequel ils se trouvent mentionnés à condition qu'ils soient soumis en même temps que ce dernier à la formalité de l'enregistrement (CGI, art. 862, 3^e al.) ;
- pour les actes constatant la formation des sociétés commerciales déposés en vue de l'immatriculation de celles-ci au registre du commerce et des sociétés (CGI, art. 862, 5^e al.).

II. USAGE EN JUSTICE

4012

Toutes les fois qu'une condamnation est rendue sur un acte enregistré, le jugement ou la sentence arbitrale en fait mention et énonce le montant du droit payé, la date du paiement et le nom du service des impôts où il a été acquitté. En cas d'omission et s'il s'agit **d'un acte soumis à la formalité dans un délai déterminé**, le comptable public compétent exige le droit si l'acte n'a pas été enregistré dans son service, sauf restitution, dans le délai prescrit, s'il est ensuite justifié de l'enregistrement de l'acte sur lequel le jugement a été prononcé (CGI, art. 857).

chapitre 3

opérations juridiques non constatées par un acte soumises à l'enregistrement

(BOI-ENR-DG)

A. MUTATIONS VERBALES ENTRE VIFS

(BOI-ENR-DG-10-20 au II)

4013

Même en l'absence d'actes les constatant, les mutations suivantes doivent faire l'objet d'une déclaration au service des impôts compétent :

1. Les **mutations entre vifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles, de fonds de commerce, de clientèles ou d'offices** ainsi que les cessions de **droit à un bail** ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble (CGI, art. 638).
2. Les **mutations de jouissance à vie ou à durée illimitée** d'immeubles, de fonds de commerce ou de clientèles (CGI, art. 640).
3. Les **cessions** d'actions, de parts de fondateurs, de parts bénéficiaires des sociétés non cotées en bourse, de parts de sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions ou de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière au sens du troisième alinéa du 2^o du I de l'article 726 du CGI (CGI, art. 639).
4. Les **dons manuels révélés** par le donataire à l'administration fiscale (CGI, art. 635 A).
5. Les **cessions et les rachats taxables de parts de fonds de placement immobilier** (CGI, art. 640 A).

B. OPÉRATIONS DIVERSES CONCERNANT LES SOCIÉTÉS

(BOI-ENR-DG-10-20 au II)

4014

Certaines opérations sont soumises obligatoirement à l'enregistrement, même lorsqu'elles ne sont pas constatées par un acte, à savoir :

- les **formations, prorogations, transformations ou dissolutions** de sociétés ou de groupements d'intérêt économique ainsi que les **augmentations, amortissements ou réductions** de leur capital (CGI, art. 638 A).
- certains **transferts de sièges** de sociétés, de l'étranger en France (CGI, art. 808 A, II).
- sous certaines conditions, les **changements de régime fiscal** des sociétés au regard des impôts directs (CGI, art. 809, II).

C. MUTATIONS PAR DÉCÈS

(BOI-ENR-DG-10-20 au II)

4015

Les mutations par décès sont soumises à déclaration obligatoire quelle que soit la nature des biens transmis (CGI, art. 641).

Il en est de même en cas d'absence, dès la transcription du jugement déclaratif d'absence qui emporte les mêmes effets qu'un décès.

chapitre 4

principes généraux applicables aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière

(BOI-ENR-DG)

A. LES LOIS D'ENREGISTREMENT

(BOI-ENR-DG-20-10)

I. CARACTÈRE D'ORDRE PUBLIC DES LOIS D'ENREGISTREMENT

4016

Les droits d'enregistrement ne peuvent faire l'objet d'**aucune remise ou modération** (CGI, art. 1702 ; LPF, art. L. 247). Pour la remise ou modération des pénalités, cf. RC n^{os} 7758 et 7759.

II. APPLICATION DANS LE TEMPS

4017

Sauf disposition spéciale, les lois fiscales sont exécutoires dans les délais de droit commun fixés par l'article 1^{er} du code civil.

B. DÉTERMINATION DU DROIT EXIGIBLE

I. CLASSIFICATION DES DROITS

4018

Les droits d'enregistrement et la taxe de publicité foncière peuvent être **fixes, proportionnels, progressifs ou dégressifs**.

Les droits fixes atteignent tous les actes qui ne contiennent pas de dispositions susceptibles par leur nature de donner ouverture à un droit proportionnel ou progressif. Un droit fixe, dit des actes innomés, est également exigé pour tout acte présenté volontairement à la formalité (CGI, art. 679, 3^e). Ils sont perçus au profit de l'État.

Les droits proportionnels s'appliquent essentiellement aux **mutations**. Ils frappent également les actes constatant un **partage** ainsi que certaines opérations concernant les **sociétés** (CGI, art. 677). Les droits dus sur les mutations à titre onéreux d'**immeubles** sont perçus au profit du département du lieu de situation de l'immeuble (CGI, art. 1594 A).

Par contre sont perçus au profit de l'État les droits dus sur :

- les échanges sauf en ce qui concerne les droits dus sur les soultes ;
- les actes de société ;
- les partages sauf en ce qui concerne les droits dus sur les soultes ;
- les licitations et cessions de droits successifs qui, en application des dispositions du II de l'article 750 du CGI, ne sont assujetties qu'à un droit de 2,50 % ;
- les soultes de partage lorsqu'elles ne sont pas translatives de propriété en application des dispositions de l'article 748 du CGI.

Les droits progressifs atteignent les **mutations à titre gratuit**, par décès ou entre vifs (CGI, art. 777) ainsi que les **cessions à titre onéreux de fonds de commerce** et opérations assimilées intervenues jusqu'au 14 septembre 1999 inclus.

Les droits dégressifs atteignent les **cessions de fonds de commerce** et opérations assimilées intervenues depuis le 15 septembre 1999.

Les droits de mutations à titre gratuit sont perçus au profit de l'État. 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.

II. CONDITIONS GÉNÉRALES D'EXIGIBILITÉ

4019 1. Titre taxable.

En dehors des mutations imposables par elles-mêmes, les faits juridiques ne sont taxables qu'à condition d'être constatés par un écrit. Mais le droit édicté pour une opération juridique déterminée n'est exigible sur l'acte qui la constate que si cet acte en forme le **titre complet**, c'est-à-dire est susceptible d'en faire la preuve.

4020 2. Actes nuls, actes imparfaits.

D'après une jurisprudence constante, l'**administration**, dont le rôle doit être seulement fiscal, **n'est pas juge de la validité des actes**. Les actes nuls doivent être enregistrés dans les conditions de droit commun.

D'autre part, l'**acte imparfait**, c'est-à-dire l'acte qui ne **fournit, même en apparence, aucun titre de l'opération juridique**, ne donne ouverture qu'au droit fixe des actes innomés.

4021 3. Limites à l'exigibilité des droits.

a. **Faits juridiques dérivant de la loi**. L'acte qui intervient uniquement pour constater un fait juridique dérivant directement de la loi est affranchi du droit proportionnel, progressif ou dégressif. Tel est le cas des acquisitions par voie d'accession ou de prescription.

4022 b. **Règle « non bis in idem »**. Il est de principe que la même opération juridique ne peut être frappée deux fois du droit proportionnel, progressif ou dégressif prévu d'après sa nature, quel que soit le nombre des actes qui la constatent (actes sous seing privé en plusieurs exemplaires).

En application de cette règle, donnent notamment ouverture au droit fixe des actes innomés, les actes d'exécution et de complément, les actes refaits.

III. DÉTERMINATION DE LA NATURE DES ACTES ET DES OPÉRATIONS JURIDIQUES

(BOI-ENR-DG-20-20 et BOI-ENR-DG-20-20-50)

4023 Les droits d'enregistrement sont acquis au bénéficiaire (État, départements...) tels qu'ils résultent des stipulations des actes, sans pouvoir être subordonnés à des faits extérieurs ou à des dispositions étrangères au contrat (en ce sens, *arrêt Cour de Cassation, Com. 15 octobre 1996, Bull IV, n° 237, p. 206*). Mais l'administration n'est pas liée par les termes du contrat.

4023-1 1. Conventions simulées.

Si les stipulations de l'acte ne correspondent pas aux conventions conclues, l'**administration a le droit de restituer à l'acte son véritable objet** : c'est ainsi qu'elle peut établir qu'une vente dissimule une donation ou inversement, qu'un contrat de gérance d'un fonds de commerce déguise la vente de ce dernier.

4024 2. Propriété apparente.

L'administration est fondée à tenir pour **propriétaire véritable** d'un bien celui qui apparaît comme tel aux yeux des tiers, en vertu de clauses formelles de titres, de la loi ou de ses agissements.

Cette règle trouve son application notamment dans les cas de prête-nom, d'annulation, de résolution et de transaction.

On peut rattacher à la règle de la propriété apparente, l'établissement par le législateur d'un certain nombre de **présomptions fondées sur des faits de possession** et destinées à assurer la perception de l'impôt sur certaines mutations assujetties à la formalité en l'absence d'acte.

Elles concernent les mutations de propriété ou d'usufruit d'immeubles (CGI, art. 1881), de fonds de commerce ou de clientèles (CGI, art. 1882), les mutations de jouissance (CGI, art. 1883).

En ce sens, s'agissant de mutations secrètes d'immeubles, cf. *arrêt Cour de Cassation, Com. 29 juin 1999, Bull. IV, n° 139, p. 115*.

IV. ACTES CONTENANT PLUSIEURS DISPOSITIONS

4025 1. Théorie des dispositions dépendantes et indépendantes.

Les dispositions multiples d'un acte ne sont considérées comme dépendantes les unes des autres que si le lien entre elles résulte non de la seule volonté des parties, mais de la loi elle-même. Il faut donc que ces dispositions aient été liées dans l'intention des parties contractantes et qu'elles concourent ensemble à la formation d'un contrat principal et en

constituent les éléments corrélatifs et nécessaires. En d'autres termes, les dispositions sont dépendantes lorsqu'il est impossible de scinder l'acte sans dénaturer le contrat.

4026 2. Régime d'imposition (CGI, art. 670 à 672).

a. Principe.

Lorsqu'un acte quelconque, soit civil, soit judiciaire ou extrajudiciaire, contient plusieurs **dispositions indépendantes** ou ne dérivant pas nécessairement les unes des autres, il est dû, pour chacune d'elles et selon son espèce, **un droit particulier** (acte portant à la fois vente d'un fonds de commerce et location du local commercial par le propriétaire de l'immeuble où est exploité le fonds ; dissolution et partage d'une société constatés dans le même acte). Il s'ensuit, *a contrario*, que, lorsque plusieurs **dispositions** d'un même acte sont **dépendantes**, il n'est dû **qu'un seul droit** pour l'ensemble.

4027 b. Application.

1° Dispositions dépendantes.

La disposition qui sert de base à la perception est celle qui donne lieu au **taux le plus élevé**. Toutefois, lorsque les dispositions dépendantes sont assujetties à des taux de nature différente qui rendent impossible la comparaison, c'est le droit afférent à la disposition principale qui est exigible.

2° Dispositions indépendantes.

Tel est le cas lorsque :

- l'acte donne ouverture à des droits proportionnels ou (et) progressifs ou (et) dégressifs. Tous les droits proportionnels ou (et) progressifs ou (et) dégressifs doivent être perçus ;
- l'acte donne ouverture à plusieurs droits fixes. Seul le droit fixe le plus élevé doit être perçu ;
- l'acte donne ouverture au droit proportionnel (ou progressif ou dégressif) et au droit fixe. Le droit fixe n'est pas perçu sauf à titre de minimum de perception, si le montant du droit proportionnel (ou progressif ou dégressif) est inférieur à ce droit.

V. CONVENTIONS AFFECTÉES D'UNE MODALITÉ

(BOI-ENR-DG-20-20-70)

4028 Le droit prévu pour une opération juridique déterminée ne peut être perçu que si celle-ci a un **effet actuel et certain**. Certaines modalités pouvant affecter les conventions (condition, terme, clause alternative ou facultative) sont donc susceptibles d'exercer une influence sur l'exigibilité des droits.

4029 1. Condition suspensive.

La **condition suspensive** a pour effet de suspendre et de rendre incertaine l'existence de l'obligation. La convention qui en est affectée donne seulement ouverture au **droit fixe** des actes innomés prévu à l'article 680 du CGI.

Toutefois, lorsque la condition suspensive affecte le paiement d'une partie du prix d'une mutation, les droits doivent être immédiatement perçus sur la partie du prix qui est exigible.

Lors de la réalisation de la condition suspensive, le régime fiscal applicable et les valeurs imposables sont déterminés en se plaçant **à la date de cette réalisation**¹ (CGI, art. 676). En l'absence de toute valeur figurant dans l'acte constatant la réalisation de la condition, les droits sont perçus sur le prix déclaré dans l'acte conditionnel, sans préjudice de la remise en cause de ce prix, s'il est jugé insuffisant.

Le droit fixe éventuellement perçu sur l'acte originaire n'est pas susceptible d'être imputé sur le droit définitivement exigible.

4030 2. Condition résolutoire.

La **condition résolutoire** ne suspend pas l'existence de l'acte juridique qui en est affecté (C. civ., art. 1183) ; celui-ci produit immédiatement ses effets et doit donc être **tarifé dès sa rédaction** au droit qu'il comporte d'après sa nature. Si la condition ne se réalise pas, la

¹ Faisant application de ce principe dans le cadre d'une mutation soumise à une condition suspensive du non-exercice de son droit de préemption par une SAFER, la Cour de cassation, dans un arrêt du 7 juin 2006, a précisé que la date de la réalisation de la condition est constituée par la décision du titulaire du droit de ne pas préempter le bien et non par la connaissance par le contribuable de la réalisation de cette condition (*Cour de cassation, Com., arrêt du 7 juin 2006, n° 743 F-D* ; BOI-ENR-DG-20-20-70 au § 140).

perception est confirmée. Dans le cas contraire et afin d'éviter des fraudes, la restitution n'est autorisée que si la résolution dérive de la loi.

4031 3. Terme.

Le **terme** diffère de la condition, en ce qu'il ne suspend pas l'existence de l'acte dont il retarde seulement l'exécution. C'est un événement **futur** mais **certain** ; il n'empêche pas la perception de l'impôt dans les conditions ordinaires (C. civ., art. 1185 et suiv.).

4032 4. Clause alternative.

L'**obligation alternative** donne à l'une des parties le droit d'opter entre deux prestations. Seule doit être soumise à l'impôt l'obligation qui sera exécutée. Lors de l'enregistrement, le service taxe l'obligation donnant lieu à la perception la moins élevée. Un supplément de droit est réclamé si l'autre obligation est exécutée (C. civ., art. 1189 et suiv.).

4033 5. Clause facultative.

L'**obligation facultative** donne au débiteur la faculté de se libérer d'une prestation en accomplissant une autre prestation ; la première prestation est immédiatement taxée, sauf à régulariser si c'est l'autre prestation qui est exécutée.

chapitre 5

fait générateur, assiette et liquidation des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière

(BOI-ENR-DG)

A. FAIT GÉNÉRATEUR

(BOI-ENR-DG-30 au I)

4034 Pour les actes et mutations dont l'enregistrement ou la publication est obligatoire, la créance du Trésor (ou de la collectivité bénéficiaire) résulte de la rédaction de l'acte ou de la mutation.

Par suite, l'impôt constitue un droit immédiatement acquis, échappant aux modifications de tarifs survenues entre l'époque de son ouverture et celle de son paiement.

Pour les actes non soumis obligatoirement à la formalité, le fait générateur se place à la date de la présentation volontaire.

B. ASSIETTE

(CGI, art. 666, 668 *bis* et 669 ; BOI-ENR-DG-30 au II-A)

I. PRINCIPE

4035 Les droits d'enregistrement et la taxe de publicité foncière proportionnels, progressifs ou dégressifs sont assis sur les valeurs des biens transmis. La valeur d'un bien correspond, selon la jurisprudence de la Cour de cassation, au prix que le jeu normal de l'offre et de la demande permettrait de retirer, à un moment donné, de la vente d'un bien déterminé, abstraction faite de la valeur de convenance qui pourrait être offerte.

Précision : dans un arrêt du 27 octobre 2009, la Cour de cassation précise :

- que la limite apportée par le donateur à la liberté d'aliéner un immeuble dont il se réserve l'usufruit n'affecte pas sa valeur vénale ;
- qu'une occupation à titre de résidence secondaire n'a pas d'effet sur la valeur vénale du bien.

En général, la valeur figure dans l'acte. Lorsque la valeur imposable ne résulte pas de l'acte, les parties sont tenues d'y suppléer par une **déclaration estimative et détaillée**, faite au pied de l'acte, sous peine de refus de la formalité (CGI, art. 851).

II. TRANSMISSION DE DROITS DÉMEMBRÉS

4035-1 1. Usufruit viager.

Conformément au I de l'article 669 du CGI, pour la liquidation des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière, la valeur de la nue-propriété et de l'usufruit est déterminée par une quotité de la valeur de la propriété entière, selon le barème suivant :

Âge de l'usufruitier	Valeur de l'usufruit	Valeur de la nue-propriété
Moins de :		
21 ans révolus	90 %	10 %
31 ans révolus	80 %	20 %
41 ans révolus	70 %	30 %
51 ans révolus	60 %	40 %
61 ans révolus	50 %	50 %
71 ans révolus	40 %	60 %
81 ans révolus	30 %	70 %
91 ans révolus	20 %	80 %
Plus de 91 ans révolus	10 %	90 %

Pour déterminer la valeur de la nue-propriété, il n'est tenu compte que des usufruits ouverts au jour de la mutation de cette nue-propriété.

4035-2 2. Usufruit à durée fixe.

L'usufruit constitué pour une durée fixe est estimé à 23 % de la valeur de la propriété entière pour chaque période de dix ans de la durée de l'usufruit, sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier (CGI, art. 669, II).

III. TRANSMISSION D'UNE CRÉANCE DÉTENUE SUR UNE FIDUCIE

(CGI, art. 668 *bis*)

4035-3 Pour la liquidation des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière, la valeur de la créance détenue sur une fiducie est évaluée à la valeur vénale réelle nette des biens mis en fiducie ou des biens acquis en remploi, à la date du fait générateur de l'impôt.

C. LIQUIDATION ET PAIEMENT

I. LIQUIDATION

(BOI-ENR-DG-30 au II-B)

4036 1. Règles d'arrondissement.

Les sommes ou valeurs servant de base aux droits ou taxes exigibles sont arrondies à l'euro le plus proche. La même règle s'applique pour l'arrondissement des montants des droits ou taxes exigibles, étant observé qu'en présence de plusieurs droits particuliers, cet arrondissement porte sur chaque somme faisant l'objet d'une imputation comptable distincte (CGI, art. 1724).

4036-1 2. Minimum de perception.

L'ensemble des droits proportionnels, progressifs ou dégressifs exigibles sur un acte ou une mutation ne peut être inférieur à **25 €** (CGI, art. 674).

II. PAIEMENT

4036-2 Voir BOI-ENR-DG-50.

chapitre 6

exécution de la formalité

(BOI-ENR-DG)

4037 La formalité de l'enregistrement est fusionnée avec celle de la publicité foncière pour la plupart des actes soumis obligatoirement aux deux formalités.

La **formalité de l'enregistrement** n'est effectuée dans les **services des impôts** que pour les actes qui ne sont pas soumis à la formalité fusionnée.

Lorsqu'elle est applicable, la **formalité fusionnée** est accomplie dans les **services chargés de la publicité foncière**, l'enregistrement des actes concernés résultant alors de leur publication.

A. LA FORMALITÉ DE L'ENREGISTREMENT PROPREMENT DITE

(BOI-ENR-DG-40-10)

I. CARACTÈRES

- 4037-1**
1. Dès lors que leur **compétence territoriale** est respectée, les comptables sont tenus de déférer à toute réquisition d'enregistrement, même s'il s'agit d'actes exempts ou irréguliers.
 2. La formalité doit être accomplie **aussitôt** que les droits exigibles ont été versés (CGI, art. 1703), mais cette formalité doit être requise pendant les heures légales d'ouverture du service.
 3. La formalité n'est donnée **qu'une fois** au même acte.
 4. Elle est **indivisible**, c'est-à-dire qu'elle porte obligatoirement sur toutes les dispositions de l'acte.

II. ENREGISTREMENT DES ACTES

4038 1. Présentation des actes.

La formalité de l'enregistrement est accomplie sur présentation des minutes, brevets ou originaux des actes ; la formalité des actes notariés peut toutefois être donnée sur une expédition intégrale des actes à enregistrer (CGI, art. 658, I-al. 1).

Les extraits, copies ou expéditions sont exempts d'enregistrement, à l'exception des expéditions mentionnées à l'alinéa ci-dessus (CGI, art. 658, I-al. 2).

Pour les **actes sous seing privé** soumis obligatoirement à l'enregistrement, les parties doivent, en outre, déposer au service des impôts, pour y être conservé, un **double** revêtu des mêmes signatures que l'acte lui-même (CGI, art. 849).

4039 2. Exécution de la formalité de l'enregistrement.

a. Actes notariés.

Les actes présentés par les notaires sont récapitulés sur un **bordereau de dépôt** rédigé par eux en **double exemplaire** et remis au service en même temps que les actes à enregistrer (CGI, art. 853).

Lorsqu'il s'agit d'actes assujettis à la publicité foncière mais exclus du champ d'application de la formalité fusionnée, les notaires doivent établir, pour chacun des actes, en double exemplaire un extrait, dit extrait d'acte modèle n° 1 ou modèle n° 2, dans les conditions fixées par l'autorité compétente de l'État. Cet extrait peut être remplacé par une reproduction partielle de l'acte (CGI, art. 860). En toute hypothèse, il doit comporter un projet de **liquidation détaillée** de l'impôt et, pour les droits et taxes perçus au profit des départements, un projet de liquidation des frais d'assiette (CGI, ann. III, art. 255).

Les droits exigibles sont liquidés sur l'extrait et reportés sur le bordereau de dépôt.

Les droits dus sur les différents actes figurant au bordereau sont totalisés et le bordereau est enregistré en bloc au « **registre de formalité** » unique du service qui doit être arrêté jour par jour par le comptable : cet enregistrement consiste en une simple mention de référence au bordereau récapitulatif.

Le comptable inscrit ensuite sur la minute, l'expédition visée au premier alinéa du I de l'article 658 du CGI (cf. n° 4038) ou le brevet une **mention** constatant la formalité et **portant quittance** des droits et restitue ces actes. Cette mention exprime, en toutes lettres, la date de l'enregistrement, le folio du registre, le numéro (celui du bordereau sur le registre et celui de l'acte sur le bordereau) et la somme des droits perçus. Si l'acte comporte plusieurs dispositions opérant chacune un droit particulier, l'agent les indique sommairement dans sa quittance et y énonce distinctement la quotité de chaque droit perçu (CGI, art. 1704).

4039-1 b. Décisions judiciaires passibles d'un droit proportionnel ou progressif.

Le secrétaire-greffier doit déposer la minute de la décision, dans les délais les plus brefs, et au plus tard **dans les quinze jours** de sa date.

À chaque transmission, un **bordereau** est rédigé, en double exemplaire.

Dès réception, le comptable liquide les droits exigibles et avise le redevable (cf. Rec. n° 9211).

Si les droits sont payés dans les délais (voir n° 4054), le comptable exécute la formalité, et porte la quittance de l'enregistrement sur la minute de la décision, qu'il renvoie au secrétaire-greffier.

Si les droits sont payés après la date limite d'enregistrement, le redevable encourt une taxation d'office, sous réserve de la procédure de régularisation prévue à l'article L. 67 du LPF (BOI-ENR-DG-40-10-20-10 au § 200).

Passé ce délai, la minute est renvoyée au secrétaire-greffier¹. Lorsque les droits sont réglés, le secrétaire-greffier en est avisé et présente à nouveau la minute, sur laquelle est portée la mention d'enregistrement.

L'extrait d'acte prévu à l'article 860 du CGI est rédigé par le comptable.

4040

c. *Autres actes.*

Ils sont portés d'une manière succincte, au fur et à mesure de leur présentation, sur un « **bordereau de journée** » établi par le comptable. En fin de journée, le bordereau est totalisé et enregistré en bloc au registre de formalité.

III. DISPENSE DE LA FORMALITÉ

4041

De nombreux actes qui, par leur forme ou leur objet devraient être soumis à la formalité sont, pour des motifs divers, le plus souvent dispensés de cette dernière. Cette dispense a pour corollaire une exonération d'impôt (cf. n° 4062).

Toutefois, certains actes authentiques dispensés de la formalité donnent ouverture, le cas échéant, à des droits fixes qui sont généralement payés sur états (cf. n° 4212).

Remarque : bien que donnant seulement ouverture au droit fixe des actes innomés, les conventions dressées par les notaires et affectées d'une condition suspensive portant transmission de droits réels immobiliers sont soumises obligatoirement à la formalité compte tenu de la nature des biens qu'elles comprennent (BOI-ENR-DG-20-40 au § 240).

IV. REFUS DE LA FORMALITÉ DE L'ENREGISTREMENT

4042

1. Principes.

En principe, la formalité peut être donnée à tout écrit, quelles qu'en soient la nature et la forme, pourvu qu'il soit rédigé en langue française ou accompagné d'une traduction certifiée par un traducteur assermenté.

La formalité doit cependant être refusée dans certains cas (service incompétent, présentation non accompagnée du versement des droits simples, absence de bordereau, absence de déclaration estimative et détaillée).

La formalité est **également refusée** pour les **actes soumis à la formalité fusionnée** et pour les actes contenant des **dispositions sujettes à publicité foncière**, même s'ils ne relèvent pas de la formalité fusionnée, dès lors qu'ils ne sont pas dressés en la **forme authentique**.

4042-1

2. Cas particulier.

Les actes mixtes établis depuis le 1^{er} juillet 1999 relèvent obligatoirement de la formalité fusionnée. Ce régime se traduit par une interdiction d'enregistrer au service des impôts les actes mixtes, désormais exclus de la double formalité (CGI, ann. III, art. 260). En conséquence, l'acte présenté à tort au service des impôts doit faire l'objet d'un refus dans les conditions habituelles.

B. LA FORMALITÉ FUSIONNÉE

(BOI-ENR-DG-40-20)

4043

Les caractères de la formalité fusionnée sont sensiblement les mêmes que ceux de la formalité de l'enregistrement proprement dite (cf. n° 4037).

¹. Aucune copie ou expédition ne peut être délivrée avant l'exécution de la formalité (CGI, art. 862, 1^{er} al.).

Remarque : L'ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010 supprime à compter du 1^{er} janvier 2013 le régime des conservateurs des hypothèques, remplace corrélativement les conservations des hypothèques par des « services chargés de la publicité foncière » et instaure une contribution de sécurité immobilière due à l'État par les requérants du service chargé de la publicité foncière en remplacement du salaire du conservateur. Ces dispositions sont commentées au Livre VIII dans la partie relative à la Publicité foncière à laquelle il convient de se reporter.

I. MODALITÉS D'APPLICATION

La formalité fusionnée ne peut être donnée qu'à **des actes**, à l'exclusion des mutations verbales, dès lors que celles-ci ne sont pas susceptibles d'être publiées.

4043-1

1. Présentation des documents.

La formalité fusionnée est exécutée sur la présentation, au service chargé de la publicité foncière compétent, de **deux expéditions intégrales** établies dans les conditions fixées au 3 de l'article 67 modifié du décret n° 55-1350 du 14 octobre 1955 (CGI, ann. III, art. 253, I).

Les actes eux-mêmes doivent, en règle générale, être passés en la **forme authentique** (décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 modifié, art. 4, 1^{er} al.).

En outre, une **réquisition** de formalité fusionnée est nécessaire lorsqu'il s'agit d'actes soumis facultativement à cette formalité (CGI, ann. III, art. 253, IV).

Pour les actes rédigés depuis le 1^{er} juillet 1998, les articles 34 et 34-1 du décret du 4 janvier 1955 rendent obligatoire l'insertion d'une **partie normalisée** dans les expéditions, extraits littéraux ou copies des actes de vente autre que judiciaire. Cette partie, située obligatoirement en début de l'acte, doit contenir les éléments indispensables à la publicité des droits réels et à l'assiette de la contribution de sécurité immobilière prévue à l'article 879 du CGI, des impôts, droits et taxes. Cette réglementation étant antérieure à l'entrée en vigueur des dispositions soumettant à la formalité fusionnée les actes mixtes, elle n'est applicable qu'aux ventes portant exclusivement sur des immeubles. En conséquence, la production d'une partie normalisée ne peut être exigée pour les actes constatant la vente d'immeubles et de meubles (BOI-ENR-DG-40-20-20-10).

4044

2. Exécution de la formalité.

Les requérants doivent remettre au service chargé de la publicité foncière, en même temps que les pièces à soumettre à la formalité, l'ensemble des documents dont le dépôt est prescrit tant en matière d'enregistrement qu'en matière de publicité foncière (CGI, ann. III, art. 254).

C'est ainsi notamment que les actes en cause doivent, le cas échéant, être récapitulés sur un **bordereau**, conformément aux dispositions de l'article 853 du CGI. Le dépôt de ce bordereau n'est exigé qu'en un seul exemplaire.

En outre, les officiers publics qui requièrent la formalité doivent remettre, pour les actes et décisions judiciaires qui contiennent des dispositions soumises à publicité foncière et pour les attestations après décès, **en double exemplaire**, un extrait, dit extrait d'acte modèle n° 1 ou modèle n° 2. Cet extrait peut être remplacé par une simple reproduction de la partie normalisée du document hypothécaire (CGI, art. 860 ; BOI-ENR-DG-40-20-20-10 au II).

Remarque : L'extrait analytique reprend de manière concise les dispositions de l'acte soumis à la formalité. En cas d'acte mixte, il doit notamment contenir les indications concernant à la fois les clauses immobilières et mobilières de l'acte. Si dans l'extrait d'acte ne figurent pas les dispositions relatives aux clauses mobilières, le refus du dépôt doit être prononcé.

Les pièces présentées à la formalité fusionnée sont inscrites « jour par jour et par ordre numérique » sur le « registre des dépôts » (C. civ., art. 2453), qui est arrêté quotidiennement par le service chargé de la publicité foncière. Ce registre peut être informatisé (C. civ., art. 2454).

Sur l'expédition destinée à être restituée au requérant, le service chargé de la publicité foncière inscrit une mention constatant l'exécution de la formalité et portant quittance des taxes et contribution. Cette mention exprime la date de la formalité, la référence du dépôt, le volume et le numéro du registre de formalité ainsi que le montant des sommes perçues dont le total est inscrit en toutes lettres (CGI, ann. III, art. 384 *quinquies* A).

II. REFUS DU DÉPÔT OU REJET DE LA FORMALITÉ

(BOI-ENR-DG-40-20-20-20 au II)

4045

Le refus de dépôt (cf. PF n° 8359) sanctionne les irrégularités graves lors de la présentation de l'acte à la formalité.

Ainsi, il y a lieu de refuser d'exécuter la formalité fusionnée :

- dans les cas où une telle sanction est prévue par la réglementation en vigueur en matière d'enregistrement (cf. n° 4042), ou en matière de publicité foncière (cf. PF n° 8359) [CGI, ann. III, art. 257] ;

- dans certains cas concernant spécialement la formalité fusionnée. Il en est ainsi notamment :

- à défaut de production de la **partie normalisée**, ou si celle-ci ne figure pas au début de l'acte ou n'est pas terminée par une mention de clôture. Il en est de même si le certificat de conformité ne mentionne pas le nombre de pages de la partie normalisée ;
- en cas d'absence de l'extrait, ou s'il apparaît, entre l'extrait déposé et le document à publier, une discordance faisant obstacle à la détermination de l'assiette ou au contrôle de l'impôt (CGI, art. 860, 3^e alinéa, *in fine*). Il en est de même si, dans l'extrait d'acte relatif à un acte mixte, les dispositions relatives aux clauses mobilières ne figurent pas ;
- en cas d'absence de projet de liquidation détaillée de l'impôt (CGI, ann. III, art. 255 et 257).

4045-1 Le rejet (cf. PF n° 8360), quant à lui, sanctionne des irrégularités moins importantes ou n'apparaissant qu'à la suite de rapprochements avec les formalités antérieures.

La formalité est rejetée si, par exemple :

- le document à conserver au service ne contient pas les éléments de la désignation des parties suivants : domicile, profession pour les personnes physiques, date et lieu de dépôt des statuts pour les personnes morales ;
- une discordance existe entre ce document et les documents antérieurement publiés au regard des éléments de désignation des parties ou des immeubles.

C. SERVICES COMPÉTENTS

I. GÉNÉRALITÉS

4046 La formalité ne peut être effectuée qu'à certains services chargés de la publicité foncière désignés par la loi, compte tenu de la nature juridique de l'acte ou de l'opération imposable (forme et objet). Cette compétence est une **compétence territoriale** fondée sur le fait que chaque département comporte un nombre variable de services des impôts dont le ressort comprend, en général, plusieurs cantons et, en principe, un service chargé de la publicité foncière « par arrondissement de tribunal de police correctionnelle ».

La formalité accomplie dans un service incompétent est, en principe, inopérante et le paiement des droits à ce service non libératoire.

II. FORMALITÉ DE L'ENREGISTREMENT PROPREMENT DITE

(BOI-ENR-DG-40-10-30)

4047 **1. Actes notariés.** Les notaires doivent faire enregistrer leurs actes au service des impôts dans le ressort duquel ils ont leur **résidence légale** (CGI, art. 650, 1).

4048 **2. Actes extrajudiciaires.** Les huissiers et autres agents ayant pouvoir de faire des exploits ou procès-verbaux sont tenus de faire enregistrer leurs actes soit au **service des impôts de leur résidence**, soit à celui **du lieu où ils les ont faits** (CGI, art. 650, 2).

4049 **3. Actes judiciaires et administratifs.** Les greffiers et les secrétaires des administrations centrales et municipales doivent faire enregistrer leurs actes au service des impôts dans le ressort duquel ils exercent leurs fonctions (CGI, art. 650, 3).

4050 **4. Actes sous seing privé.**

a. Ceux de ces actes qui portent transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance d'immeubles, de fonds de commerce ou de clientèles ou cession de droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail d'immeuble doivent être enregistrés au service des impôts de la situation des biens (CGI, art. 652).

b. Les autres actes sous seing privé soumis obligatoirement à la formalité doivent être présentés au service des impôts du domicile de l'une des parties contractantes (CGI, art. 652).

c. Les actes sous seing privé non soumis obligatoirement à la formalité peuvent être enregistrés dans n'importe quel service des impôts (CGI, art. 654).

4051 **5. Actes passés en pays étranger.**

Ces actes peuvent être enregistrés dans tous les services des impôts indistinctement (CGI, art. 654).

4051-1 6. Actes et déclarations concernant les grandes entreprises et les sociétés qui leur sont liées.

Par dérogation aux dispositions des articles 650 à 654 du CGI, les actes et déclarations relatifs aux opérations concernant les entreprises tenues de souscrire leurs déclarations de résultats auprès de la Direction des grandes entreprises peuvent être enregistrés ou faites auprès de cette même direction (CGI, art. 654 *bis*).

III. FORMALITÉ FUSIONNÉE

(BOI-ENR-DG-40-20-30)

4052 La formalité fusionnée a lieu au **service chargé de la publicité foncière de la situation des immeubles** quelle que soit la résidence du rédacteur de l'acte (CGI, art. 657).

Lorsqu'un acte concerne des immeubles ou droits immobiliers situés dans le ressort de plusieurs services de la publicité foncière la formalité fusionnée est exécutée au service où la publicité est requise en premier lieu. Ce service est l'un quelconque des services intéressés au choix du requérant ; il est indiqué dans chacune des expéditions présentées à la formalité (CGI, ann. III, art. 251).

Le service où la formalité fusionnée est exécutée perçoit la totalité des droits et taxes exigibles ainsi que, le cas échéant, les pénalités de retard encourues. Par dérogation à la disposition qui précède, la contribution de sécurité immobilière prévue à l'article 879 du CGI est également due dans chacun des autres services (CGI, ann. III, art. 253, II).

Pour plus de précisions sur les formalités intéressant plusieurs services de la publicité foncière, il convient de se reporter au tableau figurant au n° 8440 (Livre VIII) qui récapitule les situations susceptibles d'être rencontrées.

D. DÉLAIS

I. GÉNÉRALITÉS

4053 Les délais fixés par la loi sont de rigueur et ne peuvent être prorogés (CGI, art. 1702). Inversement, ils sont suspensifs du paiement des droits, et aucune poursuite ne peut être exercée tant qu'ils ne sont pas expirés.

Le jour de la date de l'acte ou de l'opération juridique n'est pas compté dans le délai ; au contraire, le jour de l'expiration du délai fait partie de ce dernier. Quand le délai est fixé en mois, il se calcule de quantième en quantième.

Lorsque le jour de l'expiration du délai est un jour de fermeture totale ou partielle du service, le délai est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable qui suit (CGI, art. 648).

II. FORMALITÉ DE L'ENREGISTREMENT PROPREMENT DITE

(BOI-ENR-DG-40-10-40)

4054 1. Délais applicables aux actes.

a. *Délai général d'un mois.*

Les actes soumis obligatoirement à la formalité doivent, en règle générale, être présentés à l'enregistrement dans le **délai d'un mois** à compter de leur date (CGI, art. 635).

4055 b. *Délais spéciaux.*

1° *Délai de 10 jours.*

Ce délai s'applique aux promesses unilatérales de vente de biens ou droits immobiliers (code civil, art. 1589-2) lorsqu'elles sont rédigées par actes sous seing privé.

2° *Délai de 3 ou de 6 mois* (CGI, art. 636).

Les testaments déposés chez les notaires, ou reçus par eux doivent être enregistrés dans un délai de 3 mois à compter du décès du testateur. Depuis le 1^{er} janvier 2008, les testaments-partages déposés chez les notaires ou reçus par eux doivent être enregistrés au plus tard lors de l'enregistrement de l'acte constatant le partage de la succession.

4055-1 c. *Délai particulier* (CGI, art. 635 A).

Les dons manuels révélés à l'administration fiscale par le donataire doivent être enregistrés (ou déclarés) par le donataire ou ses représentants dans le délai d'**un mois** à compter de leur révélation.

Toutefois, pour les dons manuels dont le montant est **supérieur à 15 000 €**, la déclaration doit être réalisée :

- dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle le donataire a révélé ce don à l'administration fiscale ou, sur option du donataire lors de la révélation du don, dans le délai d'un mois qui suit la date du décès du donateur ;
- dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle ce don a été révélé, lorsque cette révélation est la conséquence d'une réponse du donataire à une demande de l'administration ou d'une procédure de contrôle fiscal.

4056 d. **Départements d'outre-mer.**

Les actes passés dans les départements d'outre-mer sont soumis depuis le 1^{er} mars 2002 à l'enregistrement dans les délais de droit commun.

4057 2. **Délais applicables aux opérations juridiques non constatées par un acte.**

a. **Mutations verbales entre vifs et opérations diverses concernant les sociétés.**

1^o **Délai général d'un mois.**

Les déclarations de mutations verbales de propriété ou d'usufruit d'immeubles, de fonds de commerce, de clientèles ou d'offices, ainsi que les déclarations de cessions verbales de droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble doivent être souscrites dans le mois de l'entrée en possession (CGI, art. 638).

Les cessions verbales d'actions, de parts de fondateurs, de parts bénéficiaires des sociétés non cotées en bourse, de parts de sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, ou de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière au sens du troisième alinéa du 2^o du I de l'article 726 du CGI doivent également être déclarées dans le mois de leur date (CGI, art. 639).

Enfin, à défaut d'actes les constatant, la formation, la prorogation, la transformation ou la dissolution d'une société, d'un groupement d'intérêt économique ou d'un groupement d'intérêt public ainsi que l'augmentation, l'amortissement ou la réduction de leur capital doivent être déclarés dans **le mois** qui suit leur réalisation (CGI, art. 638 A).

4058 2^o **Délai particulier** (CGI, art. 635 A).

À défaut d'acte les constatant, les dons manuels révélés à l'administration fiscale par le donataire doivent être déclarés dans le délai d'un mois à compter de leur révélation.

Toutefois, pour les dons manuels dont le montant est **supérieur à 15 000 €**, la déclaration doit être réalisée :

- dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle le donataire a révélé ce don à l'administration fiscale ou, sur option du donataire lors de la révélation du don, dans le délai d'un mois qui suit la date du décès du donateur ;
- dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle ce don a été révélé, lorsque cette révélation est la conséquence d'une réponse du donataire à une demande de l'administration ou d'une procédure de contrôle fiscal.

4059 b. **Mutations par décès.**

Les redevables disposent en général d'un délai de **six mois** à partir du jour du décès pour souscrire la déclaration de succession (CGI, art. 641 ; cf. n^o 4504).

III. **FORMALITÉ FUSIONNÉE**

(CGI, art. 647 ; BOI-ENR-DG-40-20-40)

4060 **Depuis le 1^{er} novembre 2011**, la formalité fusionnée doit être requise dans le délai **d'un mois** à compter de la date de l'acte. Toutefois, en cas d'**adjudication**, ce délai est porté à **deux mois** (CGI, art. 647, II).

4061 En ce qui concerne les actes dont la publication au fichier immobilier est facultative, la formalité fusionnée doit être requise dans le délai d'**un mois** imparti par la loi pour l'enregistrement de ces actes (délai prévu à l'article 635 du CGI) ; à défaut, il serait procédé à l'exécution distincte de la formalité de l'enregistrement et de celle de la publicité foncière.

Lorsque le dépôt d'un acte a été refusé pour une cause non susceptible de régularisation dans un délai normal, cet acte sort du champ d'application de la formalité fusionnée pour se retrouver dans le champ d'application de la formalité de l'enregistrement, étant observé que le vice qui l'entache peut, dans certains cas, entraîner également le refus de cette formalité.

Lorsqu'un acte a fait l'objet d'un refus de publier, et que la régularisation ne peut être opérée, aucune pénalité sanctionnant le retard dans l'inexécution de la formalité de l'enregistrement

n'est exigible si celle-ci est requise dans le délai prévu pour la formalité fusionnée. Pour le calcul de ce délai, il est fait abstraction de la période comprise entre le dépôt de l'acte refusé au service chargé de la publicité foncière et sa présentation à l'enregistrement lorsque celle-ci intervient dans le mois de la notification du refus (CGI, ann. III, art. 406 A 27).

chapitre 7

régimes particuliers

(BOI-ENR-DG)

A. ACTES EXEMPTS DE L'ENREGISTREMENT

(BOI-ENR-DG-20-40)

4062 De nombreux actes qui, par leur forme ou leur objet, devraient être soumis à la formalité sont, pour des motifs divers, dispensés à la fois de la formalité et des droits d'enregistrement (CGI, art. 1020 à 1136).

En cas de présentation volontaire, ils sont soumis au droit fixe des actes innomés (CGI, art. 679, 3^o et 680).

B. ACTES À ENREGISTRER GRATIS

(BOI-ENR-DG-20-50)

4063 Certains actes sont soumis à la formalité, mais ne donnent lieu à aucun droit : ils sont enregistrés **gratuits**.

On peut citer à titre d'exemple certaines opérations réalisées par les collectivités publiques ou par des organismes parapublics (cf. n^o 4274) ou encore certaines acquisitions de bois et forêts ou terrains destinés à être reboisés (cf. n^{os} 4273-3 et 4273-4).

C. ACTES À ENREGISTRER EN DÉBET

(BOI-ENR-DG-20-60)

4064 Dans certaines hypothèses, la formalité est bien effectuée dans les délais légaux, mais le paiement de l'impôt est laissé en suspens ; le recouvrement est poursuivi ultérieurement par le service des impôts ou par une autre administration. Il en est ainsi notamment pour les décisions des juridictions répressives (cf. n^o 4203).

chapitre 8

contrôle et contentieux

(BOI-ENR-DG et BOI-CF-IOR)

A. PROCÉDURE DE RECTIFICATION CONTRADICTOIRE

(LPF, art. L. 55 et suiv ; BOI-CF-IOR-10)

4065 Lorsque l'administration constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes ou sommes quelconques dus en vertu de la législation, les **rectifications** correspondantes sont effectuées suivant la **procédure de rectification contradictoire** (cf. RC n^{os} 7108 et suiv.).

Cette procédure est générale. Elle n'est écartée que dans certains cas expressément prévus par la loi ou encore lorsque la rectification ne concerne pas des éléments déclarés par les contribuables pour servir de base au calcul de l'impôt (cf. n^{os} 4068-1 à 4069).

Lorsqu'elle est mise en œuvre, l'administration est tenue de préciser le fondement de la rectification en droit comme en fait et spécialement de mentionner les textes sur lesquels elle s'appuie. Cette obligation relative au visa des textes fondant la rectification concerne non seulement l'imposition principale mais aussi les taxes additionnelles et les pénalités.

En revanche, les textes qui ne concernent ni la cause ni les conséquences des rectifications n'ont pas à être mentionnés dans la proposition de rectification.

I. INSUFFISANCE DE PRIX OU D'ÉVALUATION

(BOI-CF-IOR-10-40)

4066

1. L'administration a la possibilité d'établir l'insuffisance des prix exprimés (insuffisance de prix) ou des évaluations fournies par les parties (insuffisance d'évaluation), sur lesquels les droits ont été calculés lors de l'enregistrement, pour taxer, en définitive, la valeur vénale réelle des biens (sur cette notion, cf. n° 4259).

La rectification correspondante est alors effectuée selon la procédure contradictoire et l'administration est tenue d'apporter la preuve de l'insuffisance des prix exprimés et des évaluations fournies dans les actes ou déclarations (LPF, art. L. 17). Il appartient donc au service d'établir la valeur vénale du bien en indiquant dans la proposition de rectification les éléments de comparaison (antérieurs au fait générateur de l'impôt) ou les méthodes d'évaluation retenues selon la nature des biens qui justifient les rehaussements envisagés. Ils doivent être mentionnés avec suffisamment de précision de manière à permettre au contribuable de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation. Ils ne doivent cependant pas comporter d'indications susceptibles de porter atteinte au secret professionnel.

Pour l'application de ces dispositions, l'article L. 57 du LPF a prévu des modalités particulières de motivation lorsque, pour rectifier le prix ou l'évaluation d'un fonds de commerce ou d'une clientèle, en application de l'article L. 17 du livre précité, l'administration se fonde sur la comparaison avec la cession d'autres biens (cf. RC n° 7135-2).

Les dispositions de l'article L. 17 du LPF ne peuvent être appliquées en cas de mise en œuvre des dispositions de l'article L. 18 du même livre (cf. n° 7225).

2. En cas de désaccord, à la suite d'une proposition de rectification, la commission départementale de conciliation peut être saisie à l'initiative de l'une ou l'autre des parties au litige (cf. RC n°s 7155 et 7814).

En cas de contentieux faisant suite à l'intervention de cet organisme, **la charge de la preuve** incombe toujours à l'administration quel que soit l'avis émis par la commission (LPF, art. L. 192, 1^{er} al. ; cf. RC n°s 7166 et 7483).

II. DISSIMULATION DE PRIX

4067

La **dissimulation** consiste dans le fait de porter dans un acte un prix inférieur à celui réellement convenu.

Les sanctions afférentes aux dissimulations de prix ne peuvent être appliquées qu'autant qu'il est **prouvé** que le prix réellement convenu est supérieur à celui indiqué dans l'acte. Les dissimulations peuvent être établies par tous les modes de preuve compatibles avec la procédure écrite (LPF, art. R* 195-1).

III. ACTES CONSTITUTIFS D'UN ABUS DE DROIT

(LPF, art. L. 64 ; BOI-ENR-DG-20-20-50 au I)

4068

L'administration est fondée à restituer leur véritable caractère aux actes constitutifs d'un abus de droit.

Le rétablissement de la véritable portée des actes en cause et les rehaussements d'imposition qui en résultent sont notifiés dans le cadre de la procédure de l'abus de droit. Il s'agit d'une procédure contradictoire comportant toutefois certaines spécificités quant aux garanties du contribuable, à sa mise en œuvre, son déroulement et l'application des pénalités (cf. RC n°s 7176 et suiv.).

B. EXCEPTIONS À LA PROCÉDURE DE RECTIFICATION CONTRADICTOIRE

I. TAXATION D'OFFICE

(LPF, art. L. 66, 4° ; BOI-CF-IOR-50)

4068-1

1. Application dans le temps.

La procédure de taxation d'office visée au 4° de l'article L. 66 du LPF s'applique aux actes de procédure intervenus depuis le 1^{er} janvier 1986, quelle que soit la date du fait générateur de

l'imposition en cause (*en ce sens, arrêts Cour de cassation, Com. 4 janvier 1994, Bull. IV, n° 8 et 29 mars 1994, n° 888 D*).

4068-2 2. Impôts visés.

Cette procédure est applicable :

- aux droits d'enregistrement proprement dits ;
- aux taxes additionnelles aux droits d'enregistrement ;
- à l'impôt de solidarité sur la fortune, mais selon des modalités spécifiques (cf. n°s 4912 et suiv.) ;
- à la taxe sur les conventions d'assurances et aux taxes annexes recouvrées comme en matière d'enregistrement ;
- au prélèvement instauré par l'article 990 I du CGI ;
- à la taxe d'accroissement ;
- au prélèvement institué par l'article 244 *bis* du CGI ;
- à la taxe de 3 % due par certaines personnes morales (cf. n° 4745).

La taxation d'office ne trouve pas à s'appliquer :

- à la taxe de publicité foncière exigible lors de l'enregistrement des baux d'immeubles de plus de douze ans, des donations portant sur des immeubles et sur les inscriptions hypothécaires ;
- à la taxe de publicité foncière tenant lieu de droits d'enregistrement ;
- aux droits de timbre ;
- à la taxe sur les voitures particulières des sociétés (cf. n° 4815).

4068-3 3. Situations permettant de recourir à la taxation d'office.

Sous réserve de la régularisation prévue à l'article L. 67 du LPF (cf. n° 4068-4), la procédure de taxation d'office est utilisable, dans la sphère des droits cités ci-dessus, dans les situations suivantes :

- défaut de présentation dans le délai légal d'une déclaration ou d'un acte régulier, accompagné du paiement des droits ;
- présentation à l'enregistrement, d'un acte quelle que soit sa forme, ou d'une déclaration non accompagnée du versement des droits correspondants.

Dans l'hypothèse où un acte soumis obligatoirement à la formalité fusionnée n'est pas présenté au service chargé de la publicité foncière ou, lorsque présenté, son dépôt est refusé, ce sont les droits d'enregistrement qui, sauf régularisation, demeurent exigibles au service des impôts.

Par défaut de souscription d'une déclaration ou de présentation d'un acte, il faut entendre, non seulement l'absence totale de présentation d'un document, mais également la présentation d'un **document irrégulier ou incomplet**.

4068-4 4. Déroulement de la procédure.

a. Nécessité d'une mise en demeure.

La possibilité d'employer la taxation d'office en matière de droits d'enregistrement ou de taxes assimilées est subordonnée à deux conditions :

- le service doit avoir adressé au redevable par pli recommandé avec accusé de réception, au moins une mise en demeure de souscrire la déclaration ou de présenter l'acte à la formalité ;
- l'intéressé ne doit pas avoir régularisé sa situation dans les **trente jours** de la notification de la première mise en demeure. Ce délai est fixé à **quatre-vingt-dix jours** pour les déclarations de succession (LPF, art. L. 67).

Par un arrêt du 6 octobre 2006 (no 1090 F-P+B), la Cour de cassation rappelle que conformément aux dispositions de l'article L. 67 du LPF, la mise en demeure est le préalable nécessaire à la mise en œuvre d'une procédure de taxation d'office mais ne constitue pas un acte de la procédure d'imposition. Dès lors, après l'abandon d'une procédure de taxation d'office suivant une mise en demeure restée sans réponse, l'administration peut reprendre l'imposition suivant la procédure de taxation d'office, sans être tenue d'adresser au redevable une nouvelle mise en demeure.

b. Notification de la base d'imposition.

Outre les motifs de la procédure utilisée, l'administration doit porter à la connaissance du redevable trente jours au moins avant la mise en recouvrement, les bases ou éléments servant au calcul des impositions et leurs modalités de détermination. Cette obligation ne s'impose pas lorsque les bases déclarées hors délai sont retenues.

La notification doit informer le redevable des sanctions légalement encourues ; elle est généralement utilisée comme support de leur motivation.

Elle interrompt la prescription de l'action de l'administration.

L'obligation de notifier les bases d'imposition n'a pas pour effet d'ouvrir entre le service et le contribuable le dialogue qui caractérise la procédure de rectification contradictoire. Toutefois, le redevable dispose d'un délai de trente jours à compter de la notification pour faire parvenir au service ses observations écrites. Celles-ci constituent des informations auxquelles l'administration n'est pas tenue de répondre.

4068-5 5. Conséquences et suites de la taxation d'office.

Cette procédure suivie à l'encontre d'un redevable défaillant a pour conséquence de faire obstacle à la saisine de la commission de conciliation (cf. RC n° 7814).

En revanche, elle n'interdit pas d'enregistrer une déclaration ou un acte régulier accompagné du paiement des droits correspondants. À défaut de présentation d'un tel document ou si les bases qu'il mentionne ne sont pas retenues, l'imposition est mise en recouvrement.

Elle peut être contestée par voie de réclamation. En ce cas, le redevable ne peut obtenir la décharge ou la réduction de l'imposition qu'en apportant la preuve de son caractère exagéré. Cette preuve doit être établie par tous moyens compatibles avec la procédure écrite.

II. AUTRES EXCEPTIONS

(BOI-CF-IOR-10-10 au I)

- 4069 **1. Erreur de liquidation.** Le redevable est informé des rectifications opérées au moyen d'une simple lettre ; le cas échéant, un avis de mise en recouvrement serait susceptible d'être délivré.
- 2. Retrait d'agrément administratif** (CGI, art. 1649 *nonies* A).
- 3. Droits de timbre** non payés sur état ou déclaration (LPF, art. L. 56, 3°) : cf. RC n° 7112.

C. PRESCRIPTION

- 4070 Pour réparer les omissions, insuffisances ou erreurs de toute nature commises au préjudice du Trésor (ou de la collectivité bénéficiaire), la loi a imparti à l'administration des délais de reprise ou de répétition à l'issue desquels son action contre les redevables se trouve éteinte (cf. RC n°s 7027 et suiv.).

D. SANCTIONS

- 4071 Les infractions fiscales en matière d'enregistrement et de taxe de publicité foncière peuvent donner ouverture, indépendamment du paiement des droits éludés, à des sanctions fiscales (cf. RC n°s 7251 et suiv.), civiles et parfois même pénales (cf. RC n°s 7380 et suiv.).

E. CONTENTIEUX DE L'IMPÔT

(LPF, art. L. 199 et L. 199 C ; BOI-ENR-DG-70)

- 4072 Les réclamations sont soumises à des règles strictes de procédure en ce qui concerne leur présentation, leur instruction et les décisions auxquelles elles donnent lieu. Les détails de la procédure sont traités en RC n°s 7418 et suivants.

Il faut noter toutefois qu'en matière de droits d'enregistrement et de taxes assimilées, le juge de l'impôt est le tribunal de grande instance qui statue en premier ressort (LPF, art. L. 199).

- 4073 En effet, les jugements rendus par le tribunal de grande instance depuis le 1^{er} mars 1998 sont susceptibles d'être portés devant les cours d'appel, selon des modalités fixées aux articles R* 202-1 à R* 202-6 du LPF.

4074 **Cas particulier du contentieux de la décision de déchéance d'un crédit de paiement.**

La décision par laquelle est prononcée la déchéance du paiement différé ou fractionné accordé pour le règlement de droits d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière ne constitue pas un acte détachable de la procédure d'assiette et de recouvrement des impositions qu'elle concerne.

Par suite, une telle décision n'est pas susceptible d'un recours pour excès de pouvoir devant le juge administratif, mais d'un recours de plein contentieux devant le juge judiciaire, seul compétent en cette matière selon les dispositions de l'article L. 199 du LPF.

F. CONTENTIEUX ET GARANTIES DU RECOUVREMENT**4075**

L'**avis de mise en recouvrement** est l'acte de procédure, adressé au redevable, au moyen duquel l'administration authentifie la créance fiscale (cf. Rec. n^{os} 9326 et suiv.).

La créance du Trésor (ou de la collectivité bénéficiaire) est protégée par un privilège général sur les meubles des redevables (cf. Rec. n^{os} 9391 à 9394) et, éventuellement, une hypothèque légale sur les immeubles (cf. Rec. n^{os} 9396 à 9401).

4076

4099

titre 2

tarif des droits d'enregistrement en vigueur au 1^{er} janvier 2013

(BOI-ENR)

À la suite des dispositions générales relatives aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière, et pour tenir compte de la diversité des droits d'enregistrement, il a paru opportun d'énoncer dans un tableau les principales opérations juridiques et les droits qui leur sont applicables.

Certaines opérations, à la fois plus fréquentes et plus complexes, font l'objet de commentaires détaillés dans les titres 3 à 9. Le renvoi à ces commentaires est indiqué dans la colonne « Observations ».

TARIF DES PRINCIPAUX DROITS D'ENREGISTREMENT

4100	Abandonnement des biens : - non translatif - translatif	125 € Droit de mutation	Acte notarié ou acte sous seing privé présenté volontairement.
4101	Absence	125 €	Bien entendu, la déclaration de succession de l'absent donne normalement ouverture aux droits de mutation à titre gratuit. Cf. n ^{os} 4500 et suivants.
4102	Acceptations pures et simples de successions, legs ou communautés (CGI, art. 848-6 ^o)	125 €	Taxe annuelle sur la valeur brute des biens meubles et immeubles possédés par les sociétés civiles ou associations dont les statuts admettent l'adjonction de nouveaux membres et comportent une clause réversion. Cf. n ^o 4214.
4103	Accidents du travail	En principe exemption	
4104	Accroissement [taxe d'] (CGI, art. 1005 et 1006) :		
	- immeubles	0,70 %	
	- meubles	0,40 %	
4105	Actes constatant la formation, la modification ou l'extinction d'un contrat de fiducie (CGI, art. 1133 <i>quater</i>)	125 €	
4106	Acte de complément ou d'exécution d'actes antérieurement enregistrés	125 €	
4107	Actes, baux ou conventions visés à l'article 37 de la loi n^o 2008-735 du 28 juillet 2008 relative aux contrats de partenariat	125 €	CGI, art. 1048 <i>ter</i> . Cf. n ^o 4211-3.

4108	Actes innomés (CGI, art. 680)	125 €	Tous actes non tarifés par le CGI.
4109	Actes judiciaires	En principe exemption	Cf. n°s 4200 et suivants.
4109-1	Actes de notoriété : - autres que ceux constatant l'usucapion - en vue du règlement d'une indivision successorale comportant des biens et droits immobiliers sis en Corse	25 € Exonération	Cf. CGI, art. 846 <i>bis</i> . Actes établis entre le 1 ^{er} janvier 2002 et le 31 décembre 2014 et faisant référence au texte prévoyant l'exonération (CGI, art. 1135).
4110	Adoption : Déclaration	125 €	
4111	Assurances (prélèvement sur certaines sommes dues par les organismes d') [CGI, art. 990 I]	20 % ou 25 %	Cf. n°s 4760 et suivants.
4112	Assurances (taxe sur les conventions d') (CGI, art. 991 à 1004) : <i>Risques d'incendie :</i> - tarif normal - couverts auprès des caisses départementales - risques agricoles non exonérés - biens affectés à une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole et bâtiments administratifs des collectivités locales - pertes d'exploitation consécutives à l'incendie des mêmes biens <i>Risques de toute nature :</i> - véhicules terrestres à moteur non exonérés - navigation maritime ou fluviale des bateaux de sport ou de plaisance <i>Contrats d'assurance maladie non exonérés</i> <i>Toutes autres assurances imposables.</i>	30 % 24 % 7 % 7 % 7 % 18 % 19 % 7 % 9 %	Cf. n°s 4768 et suivants.
4113	Fonds de garantie des assurances obligatoires de dommages (CGI, art. 1628 <i>quater</i> ; Ann. IV, art. 159 <i>quinquies</i> -0 A et 159 <i>quinquies</i> -0 B) :		
4114	<i>Entreprises d'assurances et assurés</i> <i>Non-assurés responsables</i>	10 % des indemnités mises à leur charge	Contributions liquidées et recouvrées par le fonds de garantie. Arrêté du 16 juillet 2004 (JO du 5 août). Tarif réduit à 5 % pour les collectivités dispensées de l'obligation d'assurance, pour les indemnités restant à la charge des bénéficiaires d'une assurance avec franchise, et pour les accidents de chasse résultant d'une destruction des animaux nuisibles. La contribution est recouvrée par le service des impôts sur la notification qui lui est faite par le fonds de garantie et doit être acquittée dans le délai d'un mois.
4115	Fonds de garantie contre les actes de terrorisme : Contribution	3,30 € par contrat	Depuis le 1 ^{er} février 2001, la contribution est recouvrée par le fonds de garantie (décret n° 2001-3 du 3 janvier 2001, JO du 4 janvier). Tarif applicable de 2006 à 2010 (cf. pour 2010, arrêté du 20 octobre 2009 - JO du 24 octobre).

4116	Fonds commun des accidents du travail agricole (CGI, art. 1622 ; CGI, ann. III, art. 336 <i>bis</i> à 336 <i>ter</i>) : Un arrêté fixe chaque année le montant et la répartition entre les organismes concernés des contributions au fonds (pour 2007, arrêté du 21 août 2007 - <i>JO</i> du 19 septembre 2007). Les contributions dues sont notifiées à chacun des organismes par la Caisse des dépôts et consignations, avant le 30 septembre de chaque année.		Chaque organisme redevable acquitte sa contribution auprès du service des impôts chargé du recouvrement dont relève son siège social. Ce recouvrement s'effectue sous la forme de deux acomptes correspondant chacun à 40 % de la contribution de l'année précédente et versés au plus tard les 20 avril et 20 juillet, le solde de la contribution due étant acquitté au plus tard le 30 octobre.
4117	Fonds national de garantie des calamités agricoles (CGI, art. 1635 <i>bis</i> A) : Contribution additionnelle perçue à raison des assurances couvrant les dommages aux bâtiments et au cheptel mort affectés aux exploitations agricoles, ainsi que les risques de responsabilité civile et de dommages relatifs aux véhicules utilitaires affectés aux exploitations agricoles Contribution additionnelle particulière applicable aux exploitations conchylicoles	11 % 30 % ou 100 %	Ce fonds est chargé d'indemniser les dommages matériels causés aux exploitations agricoles par les calamités. Cette contribution est assise sur la totalité des primes ou cotisations. Elle est liquidée et recouvrée suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties et sanctions que la taxe annuelle sur les conventions d'assurances prévue à l'article 991 du CGI. Le taux de 30 % ou 100 % est fonction de l'objet du contrat d'assurance et du lieu d'installation géographique des exploitations concernées.
4118	Fonds de prévention des risques naturels majeurs [FPRNM] (CGI, art. 1635 <i>bis</i> AD). Prélèvement assis sur le produit des primes ou cotisations additionnelles relatives à la garantie contre le risque des catastrophes naturelles	12 %	Arrêté du 4 mars 2009 – <i>JO</i> du 20 mars. Ce prélèvement est recouvré suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties et les mêmes sanctions que la taxe sur les conventions d'assurances prévue à l'article 991 du CGI.
4119	Attestation notariée (CGI, art. 680). Après décès en vue du règlement d'une indivision successorale comportant des immeubles situés en Corse (CGI, art. 1135)	125 € Exonération	Sous la condition que l'acte : - soit dressé avant le 31 décembre 2014 ; - précise qu'il est établi dans le cadre du IV de l'article 11 de la loi n° 85-1403 du 30 décembre 1985.
4120	Bail - emphytéotique, autre que celui visé à l'article 1048 <i>ter</i> du CGI (CGI, art. 689) • taxe de publicité foncière - à durée limitée d'immeubles de plus de douze ans (CGI, art. 742) • taxe de publicité foncière - à réhabilitation • taxe de publicité foncière	0,70 % 0,70 % 0,70 %	Sauf décision d'exonération prise par les conseils généraux.
4121	Cautionnement	125 €	
4122	Certificat de propriété (CGI, art. 848, 1°)	125 €	Exonération des certificats établis par les secrétariats des juridictions judiciaires.
4123	Cessions :		Cf. n° 4373 (loi n° 2011-1977 de finances pour 2012, art. 3).

	- d'actions, de parts de fondateur, de parts bénéficiaires des sociétés par actions négociées sur un marché réglementé d'instruments financiers au sens de l'article L. 421-1 du CMF ou sur un système multilatéral de négociation au sens de l'article L. 424-1 du CMF ; d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires des sociétés par actions non négociées sur un marché réglementé d'instruments financiers au sens de l'article L. 421-1 du CMF ou sur un système multilatéral de négociation au sens de l'article L. 424-1 du CMF qui ne sont pas à prépondérance immobilière, et de parts ou titres du capital, souscrits par les clients des établissements de crédit mutualistes ou coopératifs qui ne sont pas à prépondérance immobilière (CGI, art. 726, I-1°) - de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière (CGI, art. 726, I-2°)	Barème dégressif du 1^{er} janvier 2012 au 31 juillet 2012. 0,1 % à compter du 1^{er} août 2012	Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012
	- de bail, baux de biens de toute nature à durée limitée (CGI, art. 738) - de clientèle (CGI, art. 719) - de droit au bail (CGI, art. 725) - de droits successifs (CGI, art. 750) : • entre membres originaires de l'indivision • autres cessions - d'obligations	5 % 125 € Barème dégressif Barème dégressif 2,50 % Régime des ventes 125 €	Les cessions, autres que celles soumises au taux de 5 %, de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, sont soumises au taux de 3 % (sans application du plafonnement). Dans ce cas, il est appliqué sur la valeur de chaque part sociale un abattement égal au rapport entre la somme de 23 000 € et le nombre total de parts sociales de la société (CGI, art. 726, I-1° bis). Cf. n°s 4373 et suivants pour les cas particuliers. Cf. n°s 4352 et 4356 et suivants. Cf. n°s 4367 et suivants. Cf. n°s 4461 et 4462. Exonération de certaines cessions relatives à des immeubles sis en Corse (CGI, art. 750 bis A). Acte notarié ou acte sous seing privé présenté volontairement.
4124	Clôture d'inventaires (CGI, art. 848, 3°)	125 €	
4125	Command [déclaration de] (CGI, art. 686 ; cf. n° 4252-5)	125 € ou régime des ventes	Régime étendu aux déclarations de command à la suite d'adjudication ou de vente de fonds de commerce (cf. n° 4351).
4126	Concessions perpétuelles dans les cimetières (CGI, art. 744).		Régime des baux d'immeuble à durée illimitée : cf. n° 4406.
4127	Contrat de mariage (CGI, art. 847, 1°)	125 €	Avec ou sans apport. Les contrats qui contiennent des libéralités ou d'autres conventions passibles d'un droit proportionnel ou progressif demeurent assujettis à la formalité dans les conditions qui leur sont propres. Cf. également n° 4212, renvoi 1.
4128	Créances :		
	- cession de gré à gré - cession par vente publique (CGI, art. 733) - délégation	125 € 1,20 % 125 €	Acte notarié ou acte sous seing privé présenté volontairement. Cf. n°s 4383 et suivants. Acte notarié ou acte sous seing privé présenté volontairement.

4129	Décharge	125 €	Acte notarié ou acte sous seing privé présenté volontairement.
4130	Déclarations et états descriptifs de division établis en vue de l'application des articles L. 526-1 à L. 526-3 du code de commerce	25 €	Cf. CGI, art. 846 <i>bis</i> .
4131	Délivrance de legs	125 €	Acte notarié ou acte sous seing privé présenté volontairement.
4132	Donation (CGI, art. 751 à 808)		Cf. n ^{os} 4537 à 4552.
4133	Droit au bail [cession de] (CGI, art. 725)	Barème dégressif	Cf. n ^{os} 4367 à 4371.
4134	Échanges d'immeubles (CGI, art. 684) : Purs et simples	5 %	Cf. n ^o 4302. Échanges ruraux, régimes spéciaux : cf. n ^{os} 4303 à 4308.
	Soulttes d'échanges	Régime des ventes Exempt	Cf. n ^o 4138.
4135	Expropriation		
4136	Faillite personnelle : Répartition aux créanciers Décision judiciaires autres que celles portant mutation de propriété, usufruit ou de jouissance Ventes d'immeubles	Exempt Exempt	Cf. n ^{os} 4250 et suivants.
4137	Fonds de commerce [cession de] (CGI, art. 719) : Régime normal		Cf. n ^{os} 4350 et suivants.
	Aménagement et développement du territoire	Barème spécifique Barème particulier	Cf. n ^o 4359-1.
4137-1	Gage immobilier	125 €	
4138	Immeubles [ventes d'] (CGI, art. 682 à 717, 1594 A à 1594 F <i>sexies</i> , 1594 G) : Régime normal Régimes spéciaux		Cf. n ^{os} 4250 et suivants. Cf. n ^{os} 4263 et suivants.
4139	Inventaires (CGI, art. 848, 2 ^o)	125 €	Par vacation.
4140	Licitation (CGI, art. 750) : De biens dépendant d'une succession, d'une communauté conjugale, issus d'une donation partage ou acquis par des époux ou des pacsées : • régime général • indivisions successorales en Corse Autres licitations	2,50 % Exonération Régime des ventes	Cf. n ^o 4459. Cf. n ^o 4459. Régime temporaire (CGI, art. 750 <i>bis</i> A). Cf. n ^o 4460.
4141	Location-accession à la propriété (contrat de)	125 €	Le transfert de propriété donne ouverture aux droits de mutation ou à la TVA.
4142	Mainlevée d'hypothèque	25 €	Cf. CGI, art 846 <i>bis</i> .
4142-1	Mandat à effet posthume (CGI, art. 680)	125 €	
4143	Meubles [ventes de] (CGI, art. 731 à 735) : Cessions amiables Ventes publiques de meubles incorporels Ventes publiques de meubles corporels.	125 € 1,20 % 1,20 % + T. add.	Cf. n ^{os} 4383 et suivants. Acte notarié ou acte sous seing privé présenté volontairement ; cf. n ^o 4390. Cf. n ^o 4386. Cf. n ^o 4386, et n ^{os} 4387 à 4389 pour certaines exemptions. Exonération pour certains biens meubles corporels de certains organismes d'intérêt général (cf. n ^{os} 4383 et suiv.).
4144	Minimum de perception des droits proportionnels et progressifs (CGI, art. 674)	25 €	

4145	Offices (transmissions à titre onéreux) (CGI, art. 724)	Barème dégressif	Cf. n ^{os} 4362 à 4366-1.
4146			
4147	Partages (CGI, art. 746 à 748 <i>bis</i>) : Immobiliers	2,50 %	Cf. n ^{os} 4450 et suivants. Exonération des partages de succession comportant des biens immobiliers situés en Corse (CGI, art. 750 <i>bis</i> A) et de certains partages d'immeubles bâtis (CGI, art. 749 A ; cf. n ^o 4454-2). Exonération, sous conditions, en cas de transformation d'une société ou d'un organisme placé sous le régime des sociétés de personnes en association d'avocats (CGI, art. 749 B ; cf. n ^o 4454-3).
	Mobiliers	2,50 %	
	<i>Soultés</i> : - dans les partages de succession ou de communauté conjugale - dans les autres partages	2,50 % Régime des ventes	Cf. n ^o 4138.
4148			
4149	Prisée de meubles (CGI, art. 848, 4 ^e)	125 €	
4150	Procuration - en vue du règlement d'une indivision successorale comportant des biens immobiliers sis en Corse	25 € Exonération	Cf. CGI, art. 846 <i>bis</i> . Actes authentiques dressés avant le 31 décembre 2014 et faisant référence au texte prévoyant l'exonération (CGI, art. 1135).
4150-1	Produits pharmaceutiques [dépôt de certaines demandes relatives aux] (CGI, art. 1635 <i>bis</i> AE) - enregistrement de médicaments homéopathiques - enregistrement de médicaments traditionnels à base de plantes - autorisation de mise sur le marché, reconnaissance mutuelle ou autorisation d'importation parallèle - demande de visa et de dépôts de publicité	Fixé par décret dans la limite de 7 600 € 21 000 € 50 000 € 1 200 €	Cf. article 26 de la loi n ^o 2011-1906 de financement de la sécurité sociale pour 2012. Cf. article 26 de la loi n ^o 2012-1404 de financement de la sécurité sociale pour 2013. Le droit est perçu au profit de la Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés. Il est recouvré et contrôlé selon les mêmes garanties et sanctions qu'en matière de droits d'enregistrement.
4151	Quittance	125 €	
4152	Rectification pure et simple	125 €	
4153			
4154	Renonciation pure et simple à succession, legs ou communauté (CGI, art. 847, 2 ^e)	125 €	
4155	Rentes (constitution, cession, rachat, remboursement)	125 €	
4156	Sociétés (CGI, art. 808 A à 832) : <i>Droit fixe d'apport</i>	375 ou 500 €	Cf. n ^{os} 4600 et suivants. Sauf exonérations (CGI, art. 810 <i>bis</i> , 810 <i>ter</i> et 810 <i>quater</i> ; cf. n ^{os} 4632, 4634-1 et 4619).
	<i>Apports partiels d'actif</i>	375 ou 500 €	Cf. n ^o 4662.
	<i>Apports purs et simples</i> : - d'immeubles ou de droits immobiliers à des personnes morales passibles de l'IS par des personnes non passibles de cet impôt - de fonds de commerce, clientèle, droit à un bail ou à une promesse de bail	2,20 % + T. add. Barème dégressif + T. add.	Sauf application du droit fixe de 375 ou 500 € ou exonération (CGI, art. 810, III ; CGI, art. 810 <i>bis</i> et 810 <i>ter</i> ; cf. n ^{os} 4605 à 4621 et 4634-1).
	<i>Apports à titre onéreux</i>	2,20 % + T. add.	Sauf application du tarif des ventes plus avantageux.

	<i>Augmentation de capital</i>	375 ou 500 €	Cf. n ^{os} 4633 et suivants.
	<i>Fusion : réalisation définitive</i>	375 ou 500 €	Cf. n ^{os} 4656 et 4659.
	<i>Fusion : projet</i>	125 €	Cf. n ^o 4660.
	<i>Dissolution de sociétés ne contenant aucune transmission de biens</i>	375 ou 500 €	Cf. n ^o 4664.
	<i>Prorogation de sociétés</i>	375 ou 500 €	Cf. n ^o 4655.
	<i>Changement de régime fiscal</i>	2,20 % ou barème dégressif + T. add.	Sauf application du droit fixe de 375 ou 500 € (CGI, art. 809, II ; cf. n ^{os} 4645 à 4654).
	<i>Transformation de sociétés civiles de placement immobilier en organismes de placement collectif immobilier</i>	Exonération	Cf. n ^o 4644-1.
	<i>Transformation de certaines sociétés civiles à objet strictement immobilier en sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable</i>	Exonération	Cf. n ^o 4644-1.
	RÉGIMES SPÉCIAUX		
4157	1. Sociétés immobilières transparentes de copropriété (CGI, art. 1655 <i>ter</i>) :		Cf. FI n ^{os} 3700 et suivants.
	<i>Constitution des sociétés :</i>		
	- apports purs et simples	Exonération ou TVA	
	- apports à titre onéreux	2,20 % + T. add.	Sauf application du tarif des ventes plus avantageux.
	<i>Augmentation de capital :</i>		
	- au moyen d'apports nouveaux	375 ou 500 € ou TVA	CGI, art. 828, I-2 ^o .
	- par incorporation de réserves	375 ou 500 €	CGI, art. 828, I-2 ^o .
	<i>Prorogation. Partage pur et simple</i>	375 ou 500 €	CGI, art. 828, I-2 ^o .
4158	2. Sociétés d'habitation à loyer modéré (CGI, art. 827, I-1 ^o et 1052, 1) :		
	Apports purs et simples	Gratits	
	Attribution d'actif net	375 ou 500 €	
4159	3. Sociétés civiles immobilières d'accès progressif à la propriété (code de la construction et de l'habitation, art. L. 443-6-2 et suivants) :		
	Actes de dissolution et de partage	375 ou 500 €	CGI, art. 828, I-4 ^o .
4160	4. Sociétés coopératives agricoles :		
	<i>Sociétés coopératives de céréales, d'insémination artificielle, d'utilisation du matériel agricole :</i>		
	Actes, pièces et écrits de toute nature.	Exemption	
	Apports immobiliers à titre pur et simple.	375 ou 500 €	Ou exonération en cas de constitution de société (CGI, art. 810 <i>bis</i>).
	Autres actes concernant les immeubles.	0,70 %	
4161	5. Mutuelles :		
	Actes constitutifs	Exemption	
	Actes concernant les immeubles	0,70 %	
4162	Successions (CGI, art. 751 à 808)		Cf. n ^{os} 4500 et suivants.

4163	Taxes additionnelles aux droits de mutation à titre onéreux :		
	- des immeubles et droits immobiliers :		
	• taxe départementale	1,60 %	Sauf pour les mutations soumises à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement perçus au profit du département (cf. n ^{os} 4250 et suiv.).
	• taxe communale ou perçue au profit du fonds départemental de péréquation (communes de moins de 5 000 habitants ; CGI, art. 1595 <i>bis</i>)	1,20 %	La taxe additionnelle n'est pas perçue lorsque la mutation est soumise au droit proportionnel de 0,70 %.
	- de meubles corporels vendus aux enchères publiques :		Cf. n ^{os} 4387 et suivants pour exceptions.
4164	• taxe départementale	0,50 %	
	• taxe communale ou perçue au profit du fonds départemental de péréquation (communes de moins de 5 000 habitants ; CGI, art. 1595 <i>bis</i>)	0,40 %	
	- de fonds de commerce, de clientèle, d'offices publics ou ministériels, de droit à un bail ou de bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble :		
	• taxe départementale (CGI, art. 1595)	Taux progressif	Cf. n ^{os} 4356, 4365 et 4369.
	• taxe communale ou perçue au profit du fonds départemental de péréquation (communes de moins de 5 000 habitants ; CGI, art. 1595 <i>bis</i>)	Taux progressif	Cf. n ^{os} 4356, 4365 et 4369.
4164	Testaments (CGI, art. 848, 5°)	125 €	
4164-1	Testaments-partages	2,50 %	Les partages testamentaires étant de véritables partages, ils donnent lieu au droit proportionnel de partage et non au droit fixe, comme les testaments ordinaires (cf. n° 4456).
4165	Titre d'occupation temporaire du domaine public de l'Etat :		
	- délivrance, cession, transmission, retrait	125 €	
4166	Transfert de biens immeubles entre établissements d'utilité publique. Actes contenant des dispositions sujettes à publicité foncière	25 €	Taxe fixe applicable depuis le 1 ^{er} janvier 2001 (CGI, art. 1020).
4166-1	Vente avec faculté de rachat (retrait dans le délai)	125 €	
4167	Versements en capital effectués en application des articles 274, 278 et 279-1 du code civil et qui ne sont pas soumis aux dispositions de l'article 80 <i>quater</i> du CGI (CGI, art. 1133 <i>ter</i>)	125 €	Cf. n° 4213.
4168			
4199			

titre 3

actes soumis à un droit fixe d'enregistrement ou à une taxe fixe de publicité foncière

(BOI-ENR-DG)

chapitre premier

actes judiciaires

(BOI-ENR-DG)

4200 Les actes judiciaires sont ceux qui émanent de l'autorité judiciaire ou des greffes des tribunaux et spécialement ceux qui sont faits au cours d'un litige porté devant les tribunaux et sous la surveillance directe ou indirecte du juge.

A. DÉCISIONS DES JURIDICTIONS DE L'ORDRE JUDICIAIRE

(BOI-ENR-DG-20-30-10 au I)

I. GÉNÉRALITÉS

4201 Les décisions des juridictions de l'ordre judiciaire - ou décisions judiciaires - concernent les instances en matière civile, commerciale ou pénale. Ces juridictions sont, essentiellement, les tribunaux d'instance et de grande instance, les tribunaux paritaires de baux ruraux, les tribunaux correctionnels, les tribunaux de commerce, les cours d'appel, les cours d'assises, la Cour de cassation.

D'une manière générale, les décisions judiciaires sont dispensées de la formalité d'enregistrement à l'exception des décisions soumises à un droit d'acte proportionnel, progressif ou dégressif [droit d'acte] (cf. n° 4204).

II. DROITS EXIGIBLES SUR LES DÉCISIONS JUDICIAIRES

4202 **1. Droits fixes.**

a. *Instances civiles.*

Sauf lorsqu'elles sont susceptibles de donner ouverture à un droit d'acte (cf. n° 4204), les décisions judiciaires ne sont passibles d'aucun droit d'enregistrement.

4203

b. Instances pénales (CGI, art. 1018 A modifié par l'article 31 de la loi n° 2011-1862 du 13 décembre 2011 relative à la répartition des contentieux et à l'allègement de certaines procédures juridictionnelles).

Les décisions des juridictions répressives, à l'exception de celles qui ne statuent que sur les intérêts civils (cf. n° 4202), sont soumises à un droit fixe de procédure.

Ce droit est fixé comme suit :

- **22 €** pour les ordonnances pénales ;
- **22 €** pour les autres décisions des tribunaux de police et des juridictions qui ne statuent pas sur le fond ;

À compter du 1^{er} janvier 2013, le droit fixe de procédure ne s'applique plus aux juridictions de proximité supprimées par la loi n° 2011-1862 relative à la répartition des contentieux et à l'allègement de certaines procédures juridictionnelles (article 2-XVII de la loi précitée).

- **90 €** pour les décisions des tribunaux correctionnels. Toutefois, ce montant est porté à 180 € si le condamné n'a pas comparu personnellement, dès lors que la citation a été délivrée à personne ou qu'il est établi que le prévenu a eu connaissance de la citation, sauf s'il est jugé en son absence dans les conditions prévues par les premier et deuxième alinéas de l'article 411 du code de procédure pénale. Cette majoration ne s'applique pas si le condamné s'acquitte volontairement du montant du droit fixe de procédure dans un délai d'un mois à compter de la date où il a eu connaissance de la décision ;

- **120 €** pour les décisions des cours d'appel statuant en matière correctionnelle et de police ;

- **375 €** pour les décisions des cours d'assises.

Il est de **150 €** pour les décisions de la Cour de cassation statuant en matière criminelle, correctionnelle ou de police.

Lorsque la personne a été condamnée pour conduite sous l'influence de substances ou plantes classées comme stupéfiants en application de l'article L. 235-1 du code de la route ou du 3° des articles 221-6-1, 222-19-1 ou 222-20-1 du code pénal, les droits fixes de procédure sont augmentés d'une somme, fixée par arrêté du ministre de la justice, égale au montant, arrondi à la dizaine inférieure, des indemnités maximales prévues pour les différentes analyses toxicologiques permettant d'établir la présence de stupéfiants dans le sang.

Les décisions rendues sur le fond s'entendent des jugements et arrêts des cours et tribunaux qui statuent sur l'action publique et qui ont pour effet, si aucune voie de recours n'est ouverte ou n'est exercée, de mettre fin à la procédure.

Ce droit n'est pas dû lorsque le condamné est mineur.

Ce droit est recouvré sur chaque condamné comme en matière d'amendes et de condamnations pécuniaires. Les personnes condamnées pour un même crime ou pour un même délit sont tenues solidairement au paiement des droits fixes de procédure.

Ce droit est aussi recouvré, comme en matière criminelle ou correctionnelle, en cas de décision de non-lieu ou de relaxe sur la partie civile qui a mis en mouvement l'action publique.

c. Instances militaires (CGI, art. 1018 A bis).

Conformément à l'article L. 269-1 du code de justice militaire, le droit fixe de procédure s'applique aux décisions des juridictions des forces armées.

4204

2. Droit d'acte.

Toutes les fois que les juges, au lieu de statuer sur des conventions préexistantes, constatent, dans leur décision, un **arrangement conclu pour la première fois devant eux** ou qu'ils rendent une sentence, destinée à suppléer au consentement des parties et constitutive, par cela même, **d'un véritable contrat**, le droit d'enregistrement est exigible au tarif prévu suivant la nature de ce contrat.

Il en est ainsi, par exemple, pour les décisions qui opèrent un **transfert de propriété** (jugements d'adjudication, jugements homologuant un partage, jugements constatant la réalisation de la condition suspensive à laquelle était subordonnée une mutation, décisions judiciaires prononçant l'attribution d'un bien au créancier en paiement d'une dette garantie par une sûreté réelle) ; cf. *Cass. Com. arrêt du 25 janvier 2000, Bull. IV, n° 21, p. 17*.

4205

Il est rappelé que les décisions judiciaires passibles du droit d'acte sont soumises à la formalité d'enregistrement (cf. n° 4039-1), mais sont exclues de la formalité fusionnée.

B. DÉCISIONS DES TRIBUNAUX DE L'ORDRE ADMINISTRATIF

(BOI-ENR-DG-20-30-10 au III)

4206

Les décisions des juridictions de l'ordre administratif (jugements des tribunaux administratifs et arrêts des cours administratives d'appel et du Conseil d'État) ne sont soumises à aucun droit d'enregistrement.

chapitre 2

actes extrajudiciaires

(BOI-ENR-DG)

Les actes extrajudiciaires sont les actes des personnes ayant le pouvoir de faire des procès-verbaux. Leur régime fiscal est différent selon qu'ils émanent des huissiers de justice ou d'autres personnes (commissaires-priseurs, gendarmes, gardes particuliers, commissaires de police, etc.).

A. ACTES DES HUISSIERS DE JUSTICE(CGI, art. 302 *bis* Y ; BOI-ENR-DG-20-30-20)

4207

Lorsqu'ils sont soumis à la taxe forfaitaire prévue au 1 de l'article 302 *bis* Y du CGI (cf. TCA, n^{os} 2962 et suiv.), les actes des huissiers de justice sont dispensés de la présentation matérielle à la formalité de l'enregistrement (CGI, ann. III, art. 252, I).

B. AUTRES ACTES EXTRAJUDICIAIRES

4208

Les autres actes extrajudiciaires ne sont pas assujettis à l'enregistrement, sauf s'ils forment titre de conventions soumises à la formalité en raison de leur nature : ils donnent alors ouverture aux droits prévus pour ces conventions.

Les procès-verbaux de délits et contraventions sont dispensés de l'enregistrement.

4209

4210

chapitre 3

autres actes soumis à un droit fixe

(BOI-ENR-DG)

A. GÉNÉRALITÉS

4211

Certains actes, autres que les actes extrajudiciaires, sont soumis à un **droit fixe** dont le montant varie suivant la nature des opérations taxables.

I. ACTES EXPRESSÉMENT TARIFÉS PAR LA LOI FISCALE

(BOI-ENR-DG-20-30-30-10)

4211-1

Les actes les plus fréquemment rencontrés en pratique sont énumérés ci-avant n^{os} 4100 et suivants.

Ils supportent une imposition fixe dont les taux sont actuellement fixés à **25 €, 125 €, 375 € ou 500 €**.

II. ACTES INNOMÉS

(CGI, art. 680 ; BOI-ENR-DG-20-30-30-20)

4211-2

Il s'agit des actes qui ne se trouvent ni exonérés ni tarifés par aucun article du CGI et qui ne peuvent donner lieu à une imposition proportionnelle ou progressive.

Ces actes sont soumis à une imposition fixe de **125 €**.

Ce droit s'applique également, sous réserve de l'article 739 du CGI, aux actes exempts de l'enregistrement qui sont présentés volontairement à cette formalité (CGI, art. 679, 3°).

4211-3

En application des dispositions de l'article 1048 *ter* du CGI, sont également soumis à la perception de l'imposition fixe de **125 €** visée à l'article 680 du CGI :

- les actes portant autorisation d'occupation temporaire du domaine public constitutifs d'un droit réel immobilier délivrés soit par l'État ou l'un de ses établissements publics en application des articles L. 2122-5 à L. 2122-14 et L. 2122-17 à L. 2122-19 du code général de la propriété des personnes publiques ou de l'article 13 de l'ordonnance n° 2004-559 du 17 juin 2004 sur les contrats de partenariat, soit par les collectivités territoriales, leurs groupements ou leurs établissements publics, en application des I à III de l'article L. 1311-5 et de l'article L. 1414-16 du code général des collectivités territoriales (s'agissant de la taxe applicable à un contrat de partenariat conclu entre un établissement public de santé et une personne de droit public ou privé ayant pour objet de concevoir, construire, maintenir, entretenir et mettre à disposition un bâtiment affecté à l'exercice de ses missions, voir RES N° 2010/64) ;
- les actes portant bail consentis en application de l'article L. 2122-15 du code général de la propriété des personnes publiques au profit de l'État ;
- les actes portant crédit-bail consentis en application de l'article L. 1314-4-1 ou du IV de l'article L. 1311-5 du code général des collectivités territoriales au profit des collectivités territoriales, de leurs groupements ou de leurs établissements publics ;
- les baux emphytéotiques conclu soit par les collectivités territoriales, leurs groupements ou leurs établissements publics, en application des articles L. 1311-2 et L. 1311-4 du code général des collectivités territoriales, soit en application des articles L. 6148-2 et L. 6148-3 du code de la santé publique ;
- les conventions non détachables des autorisations et des baux mentionnés aux quatre tirets précédents ;
- les actes portant retrait des autorisations mentionnées au premier tiret.

B. ACTES NOTARIÉS

(BOI-ENR-DG-20-30-30-30 ; RES N° 2006/56)

4212

Aux termes de l'article 245 de l'annexe III au CGI, **certaines actes notariés sont dispensés de la formalité** de l'enregistrement sans aucune modification de leur régime fiscal. Les droits éventuellement exigibles sur ces actes, qui ne peuvent être que des droits fixes, sont payés sur états suivant les modalités prévues aux articles 263 et 384 *bis* A de l'annexe III au CGI.

Ce paiement sur états est notamment obligatoire pour :

- les actes concernant l'état des personnes et leur régime matrimonial¹, à l'exclusion des contrats de mariage contenant des donations actuelles entre vifs ;
- les procurations, substitutions de pouvoirs, et tous actes relatifs aux obligations, privilèges et hypothèques² ;
- les inventaires et certificats de propriété autres que ceux dressés en vue du règlement d'une succession ;
- les actes relatifs au règlement des successions, à l'exclusion de ceux qui font état d'un actif successoral ou qui modifient la dévolution résultant de la loi ou de documents soumis à l'enregistrement ;
- les actes de dépôt de documents ou pièces déjà enregistrés ou dispensés de cette formalité ;
- les règlements de copropriété, états descriptifs de division et leurs modificatifs.

Facultativement, le paiement sur états peut s'appliquer aux certificats de propriété ou inventaires après décès, aux testaments et codicilles, ainsi qu'aux donations entre époux. Par mesure de tempérament, il peut en être de même pour les actes ci-après qui n'ont pas été dressés aux fins de règlement d'une succession : cahiers des charges établis en vue d'une adjudication non réalisée ou infructueuse, ventes de cheptel, par exemple.

Dans le cas de paiement facultatif, le notaire doit avoir opté pour ce régime et doit déposer, à l'appui de son état mensuel, une copie certifiée de chacun de ces actes, sur papier libre,

1. Les actes portant changement de régime matrimonial en vue de l'adoption d'un régime communautaire ne donnent lieu à aucune perception au profit du Trésor (CGI, art. 1133 *bis*).

2. Les avenants portant transformation en hypothèque rechargeable d'une hypothèque conventionnelle rédigés par les notaires à compter du 27 septembre 2006 et inscrits avant le 1^{er} janvier 2009 ont été exonérés du droit fixe d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière.

complétée en tant que de besoin par l'indication de l'état civil et du domicile du défunt, et par la date du décès. Le dépôt d'une copie certifiée n'est pas obligatoire pour les actes visés par la mesure de tempérament.

Païement des droits : cf. Rec. n° 9201.

C. DIVORCES - VERSEMENTS EN CAPITAL

(CGI, art. 1133 *ter* ; BOI-ENR-DG-20-30-30-40)

4213

Depuis le 1^{er} janvier 2006 et sous réserve de l'application de l'imposition prévue à l'article 1020 du CGI, les versements en capital effectués en application des articles 274, 278 et 279-1 du code civil et qui ne sont pas soumis aux dispositions de l'article 80 *quater* du CGI sont assujettis, lorsqu'ils proviennent de biens autres que ceux visés à l'article 748 du CGI, à la perception d'une imposition fixe de **125 €**.

Conformément à cette règle, sont passibles du droit fixe visé à l'article 1133 *ter* du CGI, les prestations compensatoires qui font l'objet d'un versement en capital, non soumis aux dispositions de l'article 80 *quater* du CGI, au moyen de biens autres que :

- les biens de communauté (ou biens communs) ;
- les biens indivis entre époux séparés de biens et acquis pendant le mariage ;
- les biens immeubles ou les droits réels immobiliers.

Ces dispositions s'appliquent aux décisions qui prévoient le versement d'une prestation compensatoire prononcées depuis le 1^{er} janvier 2005, quelle que soit la date d'introduction de l'instance.

Ces dispositions sont applicables aux conversions en capital effectuées en application des articles 276-4 et 280 du code civil.

D. ACTES CONSTATANT LA FORMATION, LA MODIFICATION OU L'EXTINCTION DU CONTRAT DE FIDUCIE

(CGI, art. 1133 *quater* ; BOI-ENR-DG-20-30-10 au I)

4214

Sous réserve des dispositions de l'article 1020 du CGI, les actes constatant la formation, la modification ou l'extinction d'un contrat de fiducie ou constatant le transfert de biens ou droits supplémentaires au fiduciaire sont soumis à un droit fixe de **125 €**.

Toutefois, l'article 1020 du CGI ne s'applique pas aux actes constatant le retour de tout ou partie du patrimoine fiduciaire au constituant.

4215

4249

titre 4

mutations de propriété à titre onéreux d'immeubles

(BOI-ENR-DMTOI)

L'article 77 de la loi de finances pour 2010 a augmenté, pour les actes passés et conventions conclues **depuis le 1^{er} janvier 2011**, les tarifs des droits perçus sur les mutations immobilières.

Le BOI-ENR-DMTOI présente les nouvelles règles applicables en matière de droits de mutation à titre onéreux à certaines opérations portant sur des immeubles telles qu'elles ont été redéfinies par l'article 16 de la loi n° 2010-237 de finances rectificative pour 2010 entrée en vigueur le 11 mars 2010.

chapitre premier

ventes d'immeubles

(CGI, art. 682 à 717, 1594 A à 1594 F *sexies* et 1594-0 G ; BOI-ENR-DMTOI)

A. GÉNÉRALITÉS

(BOI-ENR-DMTOI-10-20)

I. DROITS EXIGIBLES

4250

Les actes constatant des mutations à titre onéreux d'immeubles donnent lieu, en principe, à la formalité unique. Sous réserve de divers régimes d'exonérations (cf. n°s 4264 et suiv.), ils sont soumis à une **taxe de publicité foncière** perçue au profit du département.

Lorsqu'ils sont exclus de la formalité unique (cf. n° 4009), ils sont assujettis à un **droit d'enregistrement** perçu au profit du département qui est exigible lors de la formalité de l'enregistrement au même taux que celui de la taxe de publicité foncière applicable aux actes de même nature faisant l'objet de la formalité unique. Aucune taxe de publicité foncière n'est réclamée au moment de la publication au service chargé de la publicité foncière (CGI, art. 665).

Lorsqu'un acte constatant une mutation à titre onéreux d'immeubles a été établi sous seing privé, la formalité unique n'est pas susceptible d'être accomplie : il est fait en outre défense aux comptables publics compétents d'enregistrer un tel acte (CGI, art. 660 ; cf. n° 4042). Le droit d'enregistrement au taux prévu en matière de taxe de publicité foncière n'en demeure pas moins exigible sur l'acte dont la validité entre les parties reste entière.

Lorsque, exceptionnellement, elles ne sont pas constatées par un acte, les mutations à titre onéreux d'immeubles qui ne sont pas susceptibles en pareille hypothèse d'être publiées n'en

doivent pas moins être déclarées au service des impôts et soumises au droit d'enregistrement (CGI, art. 638 et 662). Ce droit est perçu selon le tarif prévu en ce qui concerne les opérations de même nature donnant lieu au paiement de la taxe de publicité foncière (CGI, art. 682).

II. TAXES ADDITIONNELLES EXIGIBLES

4251 | 1. Principe.

Les mutations à titre onéreux d'immeubles ou de fractions d'immeubles constatées par acte authentique signé depuis le 1^{er} janvier 1999 sont soumises à une taxe additionnelle de **1,20 %**. Cette taxe est perçue au profit de la commune sur laquelle les biens sont situés, si elle a plus de 5 000 habitants ou, quelle que soit l'importance de la population, si elle est classée comme station de tourisme au sens de la sous-section 2 de la section 2 du chapitre III du titre III du livre I^{er} du code de tourisme (CGI, art. 1584) ; dans les autres cas, elle est perçue au profit d'un fonds de péréquation départemental (CGI, art. 1595 *bis*).

Cependant, lorsque la mutation est soumise au droit proportionnel de 0,70 %, cette taxe additionnelle n'est pas perçue (CGI, art. 1584 et 1595 *bis*).

| 2. Exceptions.

| a. **Réduction du taux de la taxe communale** (CGI, art. 1584 *bis*).

Le conseil municipal peut, sur délibération, réduire le taux de la taxe additionnelle aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière jusqu'à **0,5 %** pour les mutations visées au 1^o du 1 de l'article 1584 du CGI (cf. le a ci-dessus), lorsque les conditions suivantes sont réunies : 1^o la mutation s'inscrit dans le cadre d'une opération consistant :

- soit en des ventes par lots déclenchant le droit de préemption prévu à l'article 10 de la loi n° 75-1351 du 31 décembre 1975 relative à la protection des occupants de locaux à usage d'habitation ou le droit de préemption prévu à l'article 15 de la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 tendant à améliorer les rapports locatifs et portant modification de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986 ;

- soit en la vente d'un ou plusieurs lots, consécutive à la mise en copropriété d'un immeuble en raison de l'exercice, par l'un des locataires ou occupants de bonne foi, du droit de préemption prévu à l'article 10-1 de la loi n° 75-1351 du 31 décembre 1975 précitée ;

2^o la mutation porte sur un logement occupé ;

3^o l'acquéreur s'engage dans l'acte d'acquisition à affecter le logement à la location pendant une période minimale de six ans à compter de la date d'acquisition.

Les dispositions de l'article 1594 E du CGI sont applicables (cf. n° 4261-2).

| b. **Exonération sur délibération de la taxe communale** (CGI, art. 1584 *ter*).

Les communes peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A *bis* du CGI, **exonérer** de la taxe additionnelle aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière les cessions, autres que la première, de chacune des parts de sociétés civiles immobilières de capitalisation mentionnées à l'article L. 443-6-2 du code de la construction et de l'habitation représentatives de fractions d'immeubles.

Les dispositions de l'article 1594 E du CGI sont applicables (cf. n° 4261-2).

4251-1

III. FRAIS EXIGIBLES

4251-2 Depuis le 1^{er} janvier 2011, l'État perçoit au titre de frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvements et de non-valeurs 2,37 % ou 2,14 % du montant de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement perçu au profit du département (CGI, art. 1647, V). Cette somme est calculée en **sus** du montant de la taxe ou du droit perçu au profit du département.

B. CHAMP D'APPLICATION

(BOI-ENR-DMTOI-10-10-10)

4252

La taxe de publicité foncière ou le droit d'enregistrement frappe les actes civils et judiciaires translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux (CGI, art. 683, I-al. 1).

L'exigibilité de cette taxe ou de ce droit est donc subordonnée à la double condition :

- que la convention s'analyse en une mutation à titre onéreux ;
- que la mutation porte sur un bien présentant le caractère immobilier.

Elle dépend également des règles concernant la territorialité de l'impôt.

I. CONVENTIONS TAXABLES

(BOI-ENR-DMTOI-10-10-10 au I)

4252-1 1. Ventes.

La vente est une convention par laquelle une des parties s'oblige à livrer une chose et l'autre à la payer (code civil, art. 1582). Elle est imposable, quelle que soit sa qualification (vente, cession, revente...) ou sa forme.

Pour être taxable, la vente doit être parfaite et emporter des effets certains et actuels.

4252-2 a. Ventes parfaites.

Une vente est parfaite lorsqu'il y a (code civil, art. 1583) :

- accord des parties, autrement dit consentement réciproque ;

La simple sollicitation ou offre de vente non acceptée n'est soumise qu'au droit fixe des actes innommés. La promesse unilatérale de vente est nulle et de nul effet si elle n'est pas constatée par un acte authentique ou par un acte sous seing privé enregistré dans le délai de dix jours à compter de la date de son acceptation par le bénéficiaire (code civil, art. 1589-2). La promesse synallagmatique de vente est considérée comme une vente (code civil, art. 1589).

- accord sur la chose, c'est-à-dire, l'objet de la mutation ;

L'objet de la vente doit être désigné de façon à pouvoir être identifié mais il n'est pas nécessaire que ses caractéristiques soient entièrement connues.

- accord sur le prix, c'est-à-dire, la contrepartie fournie par l'acquéreur au vendeur en échange de la chose cédée.

Il suffit que les parties soient d'accord sur la manière de fixer le prix, encore qu'il ne soit pas liquidé dans l'acte. Mais, il importe que la fixation du prix ne dépende pas de la volonté de l'une des parties ou d'un tiers. D'autre part, le mode de paiement du prix doit être arrêté par les parties.

Si l'une de ces conditions n'est pas remplie, l'acte constitue un acte imparfait non soumis, en principe, à la formalité. En revanche, dès lors que le contrat est apparemment valide, l'impôt est, en principe, exigible même si la vente est susceptible d'annulation ou de résolution.

4252-3 b. Effets certains et actuels.

La taxe de publicité foncière ne peut être perçue tant que subsiste une incertitude sur la réalisation de la mutation ; c'est le cas des ventes sous condition suspensive (cf. n° 4029). Les ventes sous condition résolutoire sont immédiatement assujetties à l'impôt (cf. n° 4030).

4252-4 2. Conventions relatives à l'usufruit.

Cf. BOI-ENR-DMTOI-10-10-10 au II.

4252-5 3. Autres mutations :

- adjudication ;

- déclaration de command et d'adjudicataire, c'est-à-dire la désignation dans un certain délai d'une tierce personne qui prendra le contrat à son compte, est assujettie à l'imposition fixe de **125 €** lorsque la faculté de déclarer command a été réservée dans le contrat de vente ou dans l'acte d'adjudication et que la déclaration, faite par acte public ou par acte sous seing privé déposé chez un notaire avant l'expiration du délai fixé, a été notifiée à l'administration dans les vingt-quatre heures de la vente. Si les conditions ne sont pas respectées, la déclaration de command est considérée comme translatrice (CGI, art. 686) ;

- rétrocessions, annulations et résolutions amiables de contrats translatifs, ventes avec faculté de rachat (anciennement, ventes à réméré) ;

- transaction, dation en paiement, locations-ventes et locations attributions, bail emphytéotique, bail à construction, bail à réhabilitation, conventions non constatées par un acte, mutations secrètes d'immeubles.

4252-6 Enfin, la taxe de publicité foncière perçue au profit du département est susceptible de s'appliquer, sous certaines conditions, aux **soultés** d'échanges (cf. n° 4302-1) ou de partages (cf. n° 4457), aux licitations et aux cessions de droits successifs à l'exception de celles soumises à une taxation de **2,50 %** (cf. n°s 4459 et suiv.) et aux cessions de droits sociaux censés représenter des immeubles (CGI, art. 727, 728 et 1655 *ter* ; cf. n° 4375). En revanche, les **apports en société à titre onéreux** sont soumis à la taxe de publicité foncière perçue au profit de l'**État** (cf. n°s 4622 et suiv.).

II. BIENS IMPOSABLES

(BOI-ENR-DMTOI-10-10-10 au III-A)

- 4253 La taxe de publicité foncière est exigible sur les ventes d'immeubles par nature, d'immeubles par destination, d'immeubles par l'objet auquel ils s'appliquent et d'immeubles par détermination de la loi.

Remarque : les actes portant **mutation simultanée de meubles et d'immeubles** donnent ouverture aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière perçus sur la totalité du prix au taux réglé pour les immeubles à moins qu'il ne soit stipulé un prix particulier pour les objets mobiliers et qu'ils ne soient désignés et estimés, article par article, dans le contrat (CGI, art. 735).

III. TERRITORIALITÉ

(BOI-ENR-DMTOI-10-10-10 au III-B)

- 4254 La taxe de publicité foncière ne peut, en principe, atteindre que les biens situés sur le territoire français (France métropolitaine et départements d'outre-mer : Martinique, Guadeloupe, Guyane, La Réunion).

Les mutations d'immeubles sis en France constatées par actes passés à l'étranger doivent être déclarées dans le mois de l'entrée en possession, au service des impôts de la situation des biens (CGI, art. 638). Elles donnent ouverture au droit d'enregistrement perçu au même tarif que la taxe de publicité foncière prévue pour les mutations de même nature.

Les actes (notariés ou sous seing privé présentés volontairement à la formalité) passés en France et constatant des mutations d'immeubles sis à l'étranger (y compris à Saint-Pierre-et-Miquelon, à Mayotte, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, dans les îles Wallis-et-Futuna et dans les Terres australes et antarctiques françaises où l'enregistrement n'est pas établi) donnent ouverture au droit de **5 %** (CGI, art. 714). Ces actes ne donnent pas ouverture aux taxes additionnelles.

Remarque : Les institutions spécialisées des Nations unies peuvent, sous certaines conditions, être exonérées des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière normalement exigibles à l'occasion d'une acquisition. La Direction de la législation fiscale (bureau E2) est compétente pour constater qu'une opération ouvre droit à cette mesure.

C. ASSIETTE

(BOI-ENR-DMTOI-10-10-20)

- 4255 La base de perception de l'impôt est constituée par le **prix** exprimé dans l'acte, augmenté de toutes les **charges** en capital et de toutes les indemnités stipulées au profit du cédant à quelque titre et pour quelque cause que ce soit¹, ou sur la **valeur vénale réelle** de l'immeuble si elle est supérieure.

Pour la détermination de la valeur de l'usufruit et de la nue-propriété, en cas de démembrement du droit de propriété, cf. n° 4035-1.

I. PRIX ET AUTRES ÉLÉMENTS IMPOSABLES

- 4256 Le **prix** peut consister non seulement en une somme d'argent mais en créances, valeurs mobilières, obligations de faire et meubles de toute nature.

Lorsqu'il n'est pas exprimé en argent, il y a lieu d'en fournir une évaluation pour la perception des droits. Lorsque le prix est payable à terme avec intérêts, ces derniers ne sont pas taxables. Le prix de cession des primes à la construction échappe également à toute taxation proportionnelle.

Le prix est souvent formé par une **rente viagère** : la perception est alors établie sur le capital de la rente exprimé dans l'acte ou fixé par une déclaration estimative des parties. Lorsque la rente est stipulée pour une durée fixe, le contrat s'analyse en une vente moyennant un prix payable par annuités et le droit de mutation est dû sur le total des annuités.

1. Pour l'application de cette disposition, il y a lieu de considérer que la notion de prix exprimé s'entend du prix hors TVA lorsque le montant de la TVA due par le cédant est mentionné distinctement dans l'acte translatif de propriété, que la mutation soit soumise à la TVA sur le prix total ou sur la marge. Si la TVA n'a pas été mentionnée distinctement, la liquidation des droits doit être effectuée sur le prix payé par l'acquéreur incluant la TVA (cf. RES N° 2010/20).

Lorsque le prix est assorti d'une **clause de variabilité** en fonction d'indices économiques, l'administration admet, dans un souci de simplification, que l'impôt soit liquidé de manière définitive sur le prix porté à l'acte ou sur l'estimation faite par les parties. Cette mesure de tempérament ne s'applique pas au cas où la détermination même du prix dépend d'événements ultérieurs et présente un caractère aléatoire.

4257

Les **charges augmentatives du prix** sont constituées par les prestations supplémentaires que le contrat impose à l'acquéreur ainsi que par les **avantages indirects** que l'acheteur procure au vendeur. Il suffit, d'une part que ces avantages soient procurés au vendeur lui-même et non au bien transmis et, d'autre part, que les charges ainsi imposées par l'acte de vente n'incombent pas, en toute hypothèse, à l'acquéreur en vertu des usages et de la loi.

4257-1

Exemples de charges à ajouter au prix :

- paiement par l'acquéreur de dettes du vendeur ;
- frais antérieurs au contrat, mis à la charge de l'acquéreur [par exemple, commission toutes taxes comprises contractuellement mise à la charge du vendeur, mais versée au lieu et place de celui-ci par l'acquéreur ;
- rente à servir par l'acquéreur à la place du vendeur ;
- constructions et travaux à exécuter au profit du vendeur ;
- réserve de jouissance au profit du vendeur, si le prix de la vente est payé comptant ;
- remise en état des lieux, en fin d'exploitation, d'une carrière mise à la charge de l'acquéreur alors qu'elle constitue une obligation personnelle de l'exploitant (*arrêt Cour de cassation, Com. 1^{er} juin 1993, Bull. IV, n° 216*).

4257-2

En revanche, ne constituent pas des charges soumises aux droits de mutation à titre onéreux :

- les obligations personnelles à l'acquéreur que la loi fait peser sur celui-ci ;
- les charges réelles qui grèvent l'immeuble dont la propriété est transférée ;
- la rémunération de l'intermédiaire contractuellement mise à la charge de l'acquéreur, dès lors qu'aucune disposition légale ou réglementaire ne met la charge du paiement de cette commission au vendeur (*arrêt Cour de Cassation, Com. 12 décembre 1995, n° 2170 D*) ;
- les frais préalables (frais ordinaires de poursuite) payés par l'adjudicataire dans le cas d'une vente par adjudication judiciaire (RM Legendre, *JO Sénat* 27 novembre 1997, n° 280, p. 3289) ;
- l'engagement pris par l'acheteur d'acquitter la taxe foncière pour une période postérieure à l'entrée en jouissance d'un immeuble ne constitue pas une charge augmentative du prix (cf. RES N° 2009/01).

4258

Lorsque le contrat met à la charge du vendeur des **obligations incombant normalement à l'acquéreur**, le montant de ces charges est déduit du prix pour la liquidation des droits. C'est ainsi que l'impôt est liquidé sur le prix, déduction faite des frais lorsque la vente est consentie « contrat en main ».

II. VALEUR VÉNALE RÉELLE

4259

Selon la Cour de Cassation, la valeur vénale réelle d'un immeuble est constituée par le prix qui pourrait être obtenu par le jeu de l'offre et de la demande dans un marché réel compte tenu de l'état dans lequel se trouve l'immeuble avant la mutation et des clauses de l'acte de vente. Il convient donc, pour appréhender cette valeur, de se placer du point de vue d'un acheteur quelconque (valeur commune, intrinsèque) et non d'une personne déterminée (valeur de convenance). Autrement dit, seuls sont à prendre en compte pour l'estimation du bien, les éléments **réels** d'appréciation (qu'il s'agisse de facteurs d'ordre socio-économique, physique ou juridique), abstraction faite de circonstances propres à la situation **personnelle** des parties.

Lorsque le prix stipulé ou l'évaluation fournie est inférieure à la valeur vénale réelle, l'administration peut, en vertu de l'article L. 17 du LPF et sauf mise en œuvre des dispositions de l'article L. 18 du même livre, opérer un rehaussement en suivant la procédure de rectification contradictoire (cf. n° 4066).

III. ABATTEMENTS SUR LA BASE

(BOI-ENR-DMTOI-10-10-20-50)

4259-1 1. Abattement sur l'assiette de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement applicable aux mutations à titre onéreux d'immeubles à usage d'habitation et de garages (CGI, art. 1594 F *ter*).

Les conseils généraux peuvent instituer un abattement sur l'assiette de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement pour les acquisitions effectuées depuis le 1^{er} janvier 1999 (cf. n° 4264-1) :

- d'immeubles ou de fractions d'immeubles destinés à être affectés à l'habitation à la condition que l'acquéreur prenne l'engagement de ne pas les affecter à un usage autre pendant une durée minimale de trois ans à compter de la date de l'acte d'acquisition ;
- de terrains ou locaux à usage de garages à la condition que l'acquéreur prenne l'engagement de ne pas affecter les terrains ou locaux à une exploitation à caractère commercial ou professionnel pendant une durée minimale de trois ans à compter de la date de l'acte d'acquisition.

4259-2 2. Abattement sur l'assiette de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement applicable à la première cession à titre onéreux d'immeubles mentionnés au 4^o du 2 de l'article 793 du CGI « constructions nouvelles » (CGI, art. 1055 *bis*).

Sous certaines conditions, la première cession à titre onéreux de tels immeubles peut bénéficier d'un abattement de **91 000 €** sur l'assiette de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement (cf. n° 4282).

4259-3 Le cas échéant, les abattements visés aux n°s 4259-1 et 4259-2 peuvent se cumuler.

chapitre 2

tarifs, régimes spéciaux et exonérations

(BOI-ENR-DMTOI)

4260 Les tarifs des droits d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière exigibles sur les mutations à titre onéreux d'immeubles ont été profondément modifiés par la loi de finances pour 1999. Ainsi, depuis le 1^{er} janvier 1999 :

- le tarif de droit commun, qui pouvait s'établir à 15,40 % maximum, a été ramené au taux qui était appliqué dans chaque département au 31 décembre 1998 aux mutations à titre onéreux d'immeubles à usage d'habitation et de garage mentionnés aux anciens articles 710 et 711 du CGI. Son champ d'application a été élargi à un certain nombre de mutations qui bénéficiaient auparavant d'un régime spécial ;
- les différents régimes spéciaux existants ont été aménagés du fait de l'abaissement du tarif de droit commun ;
- un régime spécial de faveur a été créé pour les ventes de locaux professionnels et d'immeubles non bâtis ;
- le taux du droit supplémentaire exigible en cas de déchéance de certains régimes de faveur a été abaissé de 6 % à 1 %.

La loi de finances pour 2000 a de nouveau aménagé ce dispositif en unifiant à 3,60 % le tarif de droit commun applicable aux mutations à titre onéreux d'immeubles, quelle que soit leur destination. Corrélativement, les différents régimes de faveur instaurant des taux de 3,60 % ou plus ont été abrogés.

L'ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004 a supprimé la plupart des droits ou taxes supplémentaires de 1 % qui étaient auparavant exigibles en cas de déchéance de certains régimes de faveur.

En raison de la suppression du droit de timbre de dimension, l'article 95 de la loi de finances rectificative pour 2004 a instauré, à compter du 1^{er} janvier 2006, une taxe additionnelle de 0,20 %, perçue au profit de l'État, qui s'ajoutait au droit départemental d'enregistrement ou à la taxe départementale de publicité foncière perçue en application des dispositions de l'article 1594 D du CGI. De même, les autres taux de droit d'enregistrement ou de taxe de publicité foncière perçus au profit des départements et notamment la taxe de publicité de 0,60 % était majorée d'une taxe additionnelle de 0,10 % perçue au profit de l'État. Ces taux étaient applicables **jusqu'au 31 décembre 2010**.

En effet, l'article 77 de la loi de finances pour 2010 a modifié les taux en vigueur **depuis le 1^{er} janvier 2011**. La taxe additionnelle perçue au profit de l'État est supprimée (art. 678 *bis* du CGI ; cf. Précis de fiscalité édition 2010). Les taux de droit d'enregistrement ou de taxe de publicité foncière perçus au profit des départements passent, selon le cas, **de 3,60 % à 3,80 %** et **de 0,60 % à 0,70 %**.

A. TARIF

(BOI-ENR-DMTOI-10-20)

I. MODE DE FIXATION DES TAUX

4261 1. Principes.

L'article 1594 D du CGI prévoit que le taux de droit commun de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement applicable aux mutations à titre onéreux d'immeubles est fixé à **3,80 % depuis le 1^{er} janvier 2011**.

Ce taux peut être modifié par les conseils généraux sans que ces modifications puissent avoir pour effet de le réduire, en principe (cf. n° 4276-2), à moins de 1,20 % ou de le relever au-delà de 3,80 %.

4261-1

4261-2 2. Modalités pratiques.

La faculté de modulation accordée aux conseils généraux n'est pas applicable au droit proportionnel de 0,70 % (taux en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2011) [CGI, art. 1594 F *quinquies*].

Les délibérations des conseils généraux sont notifiées aux services des finances publiques dans les conditions prévues à l'article 1639 A du CGI (cf. IDL n°s 6000-1 et suiv.). Les décisions prennent effet le 1^{er} juin. À défaut de vote ou en cas de non-respect des règles énoncées ci-avant, les taux en vigueur sont reconduits (CGI, art. 1594 E).

Les taux applicables dans chaque département sont consultables sur le site www.impots.gouv.fr (professionnels - accès spécialisés - notaires et géomètres experts).

II. TARIF DE DROIT COMMUN

(CGI, art. 683 et 1594 D)

4262 Depuis le 1^{er} janvier 2011, les mutations de propriété à titre onéreux d'immeubles ne bénéficiant pas d'un régime spécial (cf. n°s 4264 et suiv.) sont soumises au droit d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière au taux maximum de **3,80 %** (cf. n° 4261) à la taxe additionnelle de **1,20 %** perçue au profit de la commune de situation de l'immeuble et au prélèvement de **2,37 %** (cf. n°s 4251 à 4251-2).

III. TARIFS PARTICULIERS

4263 1. Immeubles situés en Guyane (CGI, art. 1043 A ; BOI-ENR-DMTOI-10-100).

Dans ce département, les tarifs des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière sont réduits de moitié, sauf lorsqu'ils sont perçus au taux prévu à l'article 1594 D du CGI. Les cessions d'immeubles sis en Guyane sont donc passibles du taux de **3,80 %** (majoré des taxes additionnelles et du prélèvement ; cf. n° 4262).

2. Immeubles situés à l'étranger et à Saint-Pierre-et-Miquelon, à Mayotte, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna et dans les Terres australes et antarctiques françaises : cf. n° 4254.

B. RÉGIMES SPÉCIAUX ET EXONÉRATIONS

I. IMMEUBLES DESTINÉS À L'HABITATION ET GARAGES

(CGI, art. 1594 F *ter* ; BOI-ENR-DMTOI-10-30)

4264 1. Principes.

Lorsqu'elles n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA immobilière, les acquisitions d'immeubles ou de fractions d'immeubles destinés à l'habitation et de garages sont, en principe, soumises, depuis le **1^{er} janvier 2011**, au tarif de droit commun de **3,80 %** (cf. n° 4261)

ainsi qu'à la taxe additionnelle de **1,20 %** perçue au profit de la commune et au prélèvement de **2,37 %** (cf. nos 4251 et 4251-2).

4264-1 2. Abattement sur la base.

Les conseils généraux peuvent instituer un abattement sur l'assiette de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement pour certaines acquisitions d'immeubles ou fractions d'immeubles à usage d'habitation ou de garages définis aux a et b du 1^{er} alinéa de l'article 1594 F *ter* du CGI. Cet abattement ne peut donc être institué que sur :

- les immeubles ou fractions d'immeubles destinés à être affectés à l'habitation à la condition que l'acquéreur prenne l'engagement de ne pas les affecter à un autre usage pendant une durée minimale de trois ans à compter de la date d'acquisition ;
- les terrains ou locaux à usage de garages à la condition que l'acquéreur prenne l'engagement de ne pas affecter les terrains ou locaux à une exploitation à caractère commercial ou professionnel pendant une durée minimale de trois ans à compter de la date de l'acte d'acquisition.

Le montant de cet abattement, qui ne peut être inférieur à **7 600 €** ni supérieur à **46 000 €**, est fixé, dans ces limites, par fraction de **7 600 €**. L'abattement ne concerne pas la taxe additionnelle perçue au profit de la commune qui continue à être liquidée sur le montant brut de l'assiette de la taxe de publicité foncière (ou du droit d'enregistrement) avant application de l'abattement voté par le conseil général. Les dispositions de l'article 1594 E du CGI sont applicables à l'institution de cet abattement (cf. n° 4261-2).

Les conseils généraux ont également la possibilité, par une délibération spécifique, de limiter le bénéfice de l'abattement visé ci-avant aux acquisitions portant sur les mêmes immeubles situés dans les zones de revitalisation rurale définies à l'article 1465 A du CGI..

Remarque : l'article 16-I de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012 complète l'article 1465 A-II du CGI.

Cet abattement, qu'il soit général à l'ensemble du département ou limité à ses zones de revitalisation rurale, se cumule, le cas échéant, avec l'abattement prévu à l'article 1055 *bis* du CGI pour première cession à titre onéreux d'une construction nouvelle (cf. n° 4259-1).

L'abattement sur la base, s'il a été institué, est applicable à toutes les mutations à titre onéreux de tels immeubles assujetties au tarif des ventes (dations en paiement, soultes d'échanges...), qu'elles portent sur la pleine propriété d'un immeuble ou sur un droit d'usage ou d'habitation, sur un usufruit, une nue-propriété ou des droits indivis immobiliers. Il bénéficie également, le cas échéant, aux mutations de jouissance à vie ou à durée illimitée, aux cessions de parts ou actions des sociétés visées aux articles 727, 728 et 1655 *ter* du CGI.

Les droits sont liquidés au tarif prévu à l'article 1594 D du CGI après application de l'abattement prévu à l'article 1594 F *ter* du même code.

En cas de non-respect de l'engagement d'affectation à l'habitation souscrit, l'acquéreur est tenu d'acquitter le complément de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement et de frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvement et de non-valeurs dont l'acquisition a été dispensée, augmentés de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

II. TERRAINS À BÂTIR NON SOUMIS À LA TVA

(CGI, art. 1594 D)

4265 Les acquisitions de **terrains** réalisées par des **personnes physiques** depuis le 22 octobre 1998 ne sont plus assujetties à la TVA lorsque ces terrains sont destinés à la **construction d'immeubles** que ces personnes affectent à un usage d'habitation. Ces acquisitions sont désormais assujetties à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement de **3,80 % depuis le 1^{er} janvier 2011**, auquel s'ajoutent la taxe additionnelle communale de **1,20 %** et le prélèvement de **2,37 %**.

4266 Ce tarif s'applique aux acquisitions de terrains par des personnes physiques en vue de la construction d'immeubles qu'elles affectent à un usage d'habitation. Ces acquisitions concernent notamment les terrains nus, les droits de surélévation, et les immeubles inachevés, sous les conditions suivantes :

- l'acquéreur doit être une personne physique ;
- la construction édifiée doit être affectée à un usage d'habitation, que l'acquéreur s'en réserve l'usage ou qu'il la donne en location à des tiers.

En cas de construction d'un immeuble à usage mixte, les règles suivantes sont applicables :

- les acquisitions de terrains par une personne physique en vue de la construction de locaux servant à la fois à un usage d'habitation et à l'exercice d'une profession libérale exonérée de TVA (médecins, etc...) et soumise aux bénéfices non commerciaux sont assimilées pour la totalité à

des acquisitions de terrains en vue de la construction de locaux d'habitation. Ces acquisitions se trouvent en conséquence en dehors du champ d'application de la TVA immobilière ;

- en revanche, les terrains acquis par les personnes physiques en vue de la construction de locaux à usage mixte d'habitation et professionnel (y compris les activités libérales imposables à la TVA), commercial ou industriel ne sont pas assimilés pour leur superficie totale à des terrains acquis en vue de la construction de locaux à usage d'habitation. Seule la quote-part du terrain qui peut être rattachée aux locaux à usage d'habitation est soumise aux droits de mutation.

III. OPÉRATIONS CONCOURANT À LA PRODUCTION OU À LA LIVRAISON D'IMMEUBLES

(BOI-ENR-DMTOI-10-40)

4267

1. Application d'un taux réduit ou d'un droit fixe (CGI, art. 1594 F *quinquies*, A).

Le A de l'article 1594 F *quinquies* du CGI prévoit que sont soumises à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement au taux réduit les mutations à titre onéreux de terrains à bâtir et d'immeubles neufs mentionnés au 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI lorsqu'elles sont soumises à la TVA, sauf application des modalités de taxation sur la marge prévues à l'article 268 du CGI lorsque l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction (BOI-TVA-IMM-10-20-10).

Le bénéfice du taux réduit est conditionné au paiement de la TVA ou à la justification de sa prise en charge (CGI, ann. II, art. 251).

Dans cette situation, le 1° du 1 de l'article 1584 du CGI précise que la taxe additionnelle n'est pas perçue.

Bénéficient ainsi de ce taux réduit de droits de mutations (sous réserve d'application de l'article 1594-0 G du CGI) les acquisitions :

- de terrains à bâtir réalisées auprès d'un assujetti à la TVA, lorsqu'elles sont soumises à la TVA sur le prix total parce que l'article 268 du CGI ne trouve pas à s'appliquer ;
- d'immeubles bâtis achevés depuis cinq ans au plus réalisées auprès d'un assujetti quel que soit le nombre de mutations de cette nature qui interviennent dans cette période ;
- d'immeubles bâtis achevés depuis cinq ans au plus réalisées auprès d'un non assujetti et ayant fait l'objet d'une promesse de vente signée avant le 31 décembre 2012 lorsque la faculté prévue au BOI-TVA-IMM-10-20-10 au II-A a été mise en œuvre (mesure transitoire dans le cadre de l'abrogation du 2° du 3 du I de l'article 257 du CGI par le 1° du F du I de l'article 64 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

Il est admis que l'application de la dispense de TVA prévue à l'article 257 *bis* du CGI ne fasse pas obstacle à l'application des dispositions du A de l'article 1594 F *quinquies* du CGI lorsque la transmission porte sur un immeuble achevé depuis cinq ans au plus, voire sur des terrains à bâtir attachés à l'universalité transmise.

Lorsque l'immeuble a fait l'objet de travaux de second œuvre qui n'ont pas donné lieu à l'application du taux réduit de TVA prévu à l'article 279-0 *bis* du CGI et que tous les planchers de l'immeuble contribuent à la résistance ou à la solidité de l'ouvrage, il demeure admis que le I du A de l'article 1594 F *quinquies* du CGI trouve à s'appliquer, nonobstant l'application éventuelle de l'article 268 du CGI, en ne prenant en compte que les cinq autres éléments mentionnés à l'article 245 A de l'annexe II au CGI pour déterminer si l'immeuble a été rendu à l'état neuf au regard du d) du 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI.

Il résulte de la combinaison des articles 1594-0 G du CGI et 691 *bis* du CGI que les actes portant acquisition de terrains à bâtir et de biens assimilés qui donnent lieu au paiement de la TVA, et qui sont à ce titre exonérés de droits proportionnels d'enregistrement ou de la taxe proportionnelle de publicité foncière sous réserve du respect des conditions prévues par le A de l'article 1594-0 G du CGI sont passibles d'un droit ou d'une taxe fixe.

Le régime des opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles est examiné plus amplement au livre IV « Fiscalité immobilière » (FI n°s 3000 et suivants) auquel il convient de se reporter.

4267-1

2. Exonération liée à l'engagement de construire (CGI, art. 1594-0 G, A ; Décret n° 2011-263 du 11 mars 2011 fixant les modalités d'application des exonérations de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement lors de l'acquisition d'un bien immobilier en cas d'engagement de production d'un immeuble neuf ; BOI-ENR-DMTOI-10-40 au II).

a. Exonération de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement des acquisitions d'immeubles réalisées par des assujettis à la TVA (CGI, art. 1594-0 G, A-I).

Sous réserve de l'article 691 *bis* du CGI, sont exonérées de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement les acquisitions d'immeubles réalisées par une personne assujettie au

sens de l'article 256 A du code précité, lorsque l'acte d'acquisition contient l'engagement, pris par l'acquéreur, d'effectuer dans un délai de quatre ans les travaux conduisant à la production d'un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 du même code ou nécessaires pour terminer un immeuble inachevé.

b. Condition liée à l'exécution des travaux.

Cette exonération est subordonnée à la condition que l'acquéreur justifie à l'expiration du délai de quatre ans, sauf application du délai de prorogation (cf. f ci-dessous), de l'exécution des travaux prévus au a ci-dessus.

Précision :

La production d'un immeuble neuf comme l'achèvement d'un immeuble repris en cours de construction donne déjà lieu à une information de l'administration destinée au suivi de la livraison à soi-même qui intervient à cette occasion. Le I de l'article 266 bis de l'annexe III au CGI précise donc que la justification du respect de l'engagement pris par l'acquéreur résulte du dépôt de la déclaration spéciale prescrite au I de l'article 244 de l'annexe II au CGI (imprimé n° 940), lequel doit intervenir dans le mois de l'achèvement de l'immeuble.

c. Conditions liées à la superficie du terrain (CGI, art. 1594-0 G, A-III).

Cette exonération n'est applicable aux terrains destinés à la construction de maisons individuelles qu'à concurrence d'une superficie de 2 500 mètres carrés par maison, ou de la superficie minimale exigée par la réglementation sur le permis de construire si elle est supérieure.

Elle profite sans limitation de superficie aux terrains destinés à la construction d'immeubles collectifs, à condition que les constructions à édifier couvrent, avec leurs cours et jardins, la totalité des terrains acquis.

Pour les terrains destinés à la construction d'immeubles non affectés à l'habitation pour les trois-quarts au moins de leur superficie totale, elle est applicable dans la limite des surfaces occupées par les constructions à édifier et par les dépendances nécessaires à l'exploitation de ces constructions.

d. Cas des acquisitions successives (CGI, art. 1594-0 G, A-II, al. 2).

En cas d'acquisitions successives entre personnes assujetties à la TVA, l'engagement pris par le cédant peut être repris par l'acquéreur auquel s'impose alors le délai imparti au cédant.

e. Substitution de l'engagement de revendre prévu à l'article 1115 du CGI à l'engagement de construire (CGI, art. 1594-0 G, A-II, al. 2).

La personne à laquelle s'impose l'engagement mentionné au a ci-dessus peut, **dans la limite de cinq années** à compter de la date à laquelle il a été souscrit par le premier acquéreur, **y substituer l'engagement de revendre** prévu à l'article 1115 du CGI qui est réputé avoir pris effet à compter de cette même date.

Les modalités de cette substitution qui prend la forme d'un acte complémentaire à l'acte de mutation comportant l'engagement de construire auquel se substitue le nouvel engagement sont précisées au VI de l'article 266 bis de l'annexe III au CGI (Décret n° 2011-263 du 11 mars 2011 fixant les modalités d'application des exonérations de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement lors de l'acquisition d'un bien immobilier en cas d'engagement de production d'un immeuble neuf).

f. Prolongation du délai d'engagement (CGI, art. 1594-0 G, A-IV).

Sur demande de l'acquéreur, une prolongation annuelle renouvelable du délai de quatre ans fixé au a ci-dessus peut être accordée par le directeur départemental ou régional des finances publiques du lieu de situation des immeubles dans les conditions fixées au III de l'article 266 bis de l'annexe III au CGI.

L'absence de notification d'un refus motivé de l'administration à l'issue d'un délai de deux mois suivant une demande de prolongation de l'engagement de construire vaut acceptation de la demande.

g. Non respect de l'engagement de construire (CGI, art. 1840 G *ter* ; cf. RC n° 7346-7).

Lorsque l'engagement de construire n'est pas respecté à l'échéance du délai qu'il comporte, l'acquéreur est redevable des droits dont il a été dispensé, liquidés d'après les tarifs en vigueur au jour de l'acquisition de l'immeuble sur lequel portait l'engagement, ainsi que du complément de frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvement et de non valeur qui en résultent.

h. Précisions diverses.

En cas d'acquisition d'un terrain compris dans le périmètre d'une association syndicale de remembrement, le délai de quatre ans ne commence à courir qu'à compter de la décision de clôture des opérations de remembrement (CGI, art. 1594-0 G, A-V).

Pour l'application de ces dispositions, les immeubles ou fractions d'immeubles destinés à une exploitation à caractère commercial ou professionnel ne sont pas considérés comme affectés à l'habitation.

Par ailleurs, le décret n° 2011-263 du 11 mars 2011 fixe les modalités d'application des exonérations de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement lors de l'acquisition d'un bien immobilier en cas d'engagement de production d'un immeuble neuf.

IV. RÉGIME SPÉCIAL DES ACHATS EN VUE DE LA REVENTE

(CGI, art. 1115 ; BOI-ENR-DMTOI-10-50)

4268

1. Exonération des droits et taxes de mutation liée à l'engagement de revendre.

Depuis le 11 mars 2010, sous réserve des dispositions de l'article 1020¹ du CGI, les acquisitions d'immeubles, de fonds de commerce ainsi que d'actions ou parts de sociétés immobilières réalisées par des personnes assujetties au sens de l'article 256 A du CGI sont **exonérées des droits et taxes de mutation** quand l'acquéreur **prend l'engagement de revendre dans un délai de cinq ans** (CGI, art. 1115, al. 1).

Un engagement de cette nature peut donc être souscrit par tout assujetti agissant en tant que tel, indépendamment de la qualité du cédant.

Précision (CGI, art. 1115, dernier alinéa) :

Pour les reventes consistant en des ventes par lots déclenchant le droit de préemption prévu à l'article 10 de la loi n° 75-1351 du 31 décembre 1975 relative à la protection des occupants de locaux à usage d'habitation ou celui prévu à l'article 15 de la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 tendant à améliorer les rapports locatifs et portant modification de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986, le délai prévu pour l'application de l'engagement de revendre visé au premier alinéa est **ramené à deux ans**.

Pour l'application de l'engagement de revendre, les transferts de droits ou de biens dans un patrimoine fiduciaire et les apports purs et simples effectués **ne sont pas considérés comme des ventes** (CGI, art. 1115, al. 4).

Dans deux arrêts rendus début 2010 (arrêt du 2 février 2010, n° 154 FS-P+B, et arrêt du 7 avril 2010, n° 433 FS-P+B) la Cour de cassation a jugé qu'il n'y avait pas revente dans les cas suivants :

- lors d'une opération de fusion par absorption d'une société ayant acquis un immeuble sous le régime de l'article 1115 du CGI ;
- lors du retrait d'un associé du capital d'une SCI par attribution d'un immeuble.

2. Cas des acquisitions successives (CGI, art. 1115, al. 2).

En cas d'acquisitions successives par des personnes assujetties au sens de l'article 256 A du CGI, le délai imparti au premier acquéreur **s'impose à chacune de ces personnes**.

Il en résulte qu'en cas de mutations successives entre assujettis, c'est celui qui se trouve propriétaire de l'immeuble à l'expiration du délai de cinq ans décompté à compter de la première acquisition qui a donné lieu à l'application des dispositions de l'article 1115 du CGI qui est tenu d'acquitter le complément de taxe, frais et intérêt de retard sur la valeur de sa propre acquisition dès lors que lui-même s'est placé sous le bénéfice de ces dispositions.

3. Substitution de l'engagement de construire prévu au I du A de l'article 1594-0 G du CGI à l'engagement de revendre (CGI, art. 1594-0 G, A-II, dernier alinéa).

L'engagement de revendre est réputé respecté si l'acquéreur auquel il est opposable **y a substitué avant son échéance un engagement de construire** tel que prévu à l'article 1594-0 G-A-I du CGI.

Cette substitution s'opère par souscription auprès de l'administration dans les conditions et formes prescrites au V de l'article 266 *bis* de l'annexe III au CGI.

4. Déchéance du régime de faveur.

a. Principe.

La déchéance est encourue du seul fait que les biens acquis n'ont pas été revendus dans le délai de cinq ans. La jurisprudence précédemment construite à cet égard dans le régime

¹ Conformément aux dispositions de l'article 1020 du CGI, les mutations sont néanmoins soumises à la taxe de publicité foncière au taux global de 0,715 % lorsqu'elle portent sur des immeubles dès lors qu'elles entrent dans les prévisions du 1° de l'article 677 du CGI (lequel vise notamment les transmissions de propriété ou d'usufruit de biens immeubles).

antérieur des marchands de biens apparaît transposable aux opérations professionnelles placées sous le couvert de l'article 1115 du CGI dans sa rédaction issue de la loi du 9 mars 2010.

Ainsi, la portée de l'engagement doit être appréciée sans avoir à rechercher l'intention des parties.

Toutefois, il y aurait lieu de **prendre en compte la force majeure** invoquée par un acquéreur qui serait en mesure d'établir qu'à raison d'une circonstance présentant les caractères d'extériorité et d'imprévisibilité, il a été dans l'impossibilité insurmontable de vendre pendant toute la durée de son obligation.

Par ailleurs, un assujetti qui, avant l'expiration du délai de cinq ans, consent une donation du bien acquis sous le régime spécial des achats effectués en vue de la revente est déchu du bénéfice de ce régime.

Il en va de même lors de la transformation d'une SARL en SCI dès lors qu'une telle transformation n'entraîne pas, au regard des dispositions de l'article 1115 du CGI, mutation d'immeuble, et sauf à ce que l'engagement de la SARL soit repris par la SCI dans un acte rectificatif.

Dans le même sens, un bien qualifié d'immeuble lors de son acquisition sous le régime de l'article 1115 du CGI doit, pour continuer de bénéficier dudit régime, avoir conservé sa nature immobilière lors de sa revente avant l'expiration du délai légal. Ainsi l'exonération est remise en cause à hauteur de la partie du prix d'acquisition excédant la valeur du sol lorsque l'exploitation de sa superficie est cédée par anticipation sur la cession du sol.

b. Conséquences du non respect de l'engagement de revendre (CGI, art 1840 G *ter*).

1° Non respect total de l'engagement de revendre.

Conformément à l'article 1840 G *ter* du CGI, lorsqu'à l'échéance du délai de cinq ans, **l'engagement de revendre n'est pas respecté**, l'acquéreur est redevable des droits dont il a été dispensé, liquidés d'après les tarifs en vigueur au jour de l'acquisition du bien en cause, ainsi que du complément de frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvement et de non valeur qui en résultent.

L'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI est décompté du premier jour du mois suivant la date d'expiration du délai légal de présentation de l'acte d'acquisition à la formalité et doit être versé comme le principal dans le mois suivant l'expiration du délai imparti. Dans le cas où l'acquisition est affectée d'une condition suspensive, le point de départ du délai de cinq ans est la date de la réalisation de la condition suspensive.

2° Non respect partiel de l'engagement de revendre.

Lorsqu'à l'échéance du délai de cinq ans, **l'engagement de revendre n'est respecté que pour une fraction** du bien sur lequel il portait, l'acquéreur est redevable des droits dont il a été dispensé, ainsi que des frais et intérêts de retard qui en résultent, à hauteur de la différence entre le prix auquel il avait acquis le bien et le prix auquel a été vendu la (ou les) fraction du bien pour laquelle l'engagement a été respecté. Cette solution s'applique par parcelle ou lot lorsque leur prix d'acquisition a été distingué dans l'acte.

6. Prorogation annuelle du délai d'engagement (CGI, art. 1594-0 G, A-IV *bis*).

Une prorogation annuelle renouvelable du délai de cinq ans pour revendre peut être accordée, par le directeur départemental ou régional des finances publiques du lieu de situation de l'immeuble ayant fait l'objet de l'engagement, si celui-ci est situé dans le périmètre d'une zone d'aménagement concertée (ZAC)¹ définie à l'article L. 311-1 du code de l'urbanisme et qu'il a été acquis par la personne chargée de l'aménagement ou de l'équipement de cette zone.

En pratique, cette disposition dérogatoire peut trouver à s'appliquer aux terrains, voire aux constructions destinées à être démolies, que l'aménageur de zone a acquises dans les emprises qu'il prévoit de rétrocéder sans y réaliser lui-même de travaux qui l'auraient conduit à prendre un engagement de construire tel que prévu au I du A de l'article 1594-0 G du CGI.

La demande de prorogation doit être formulée au plus tard dans le mois qui suit l'expiration du délai de cinq ans précédemment imparti pour revendre, et adressée par pli recommandé avec avis de réception postale. Elle doit être motivée et préciser la consistance de l'immeuble concerné, ainsi que le montant des droits dont l'exonération a été subordonnée à la réalisation de l'engagement prévu à l'article 1115 du CGI (CGI, ann. III, art. 266 *bis*, IV).

1. Les ZAC sont des zones à l'intérieur desquelles une collectivité publique ou un établissement public décide d'intervenir pour réaliser ou faire réaliser l'aménagement et l'équipement de terrains, notamment ceux que cette collectivité ou cet établissement a acquis ou acquerra en vue de les céder ou de les concéder à des utilisateurs privés ou publics.

La prorogation susceptible d'être accordée peut être renouvelée dans les mêmes conditions.

Remarque : De telles prorogations annuelles peuvent être notamment accordées en raison des retards pris dans la commercialisation de la ZAC du fait de difficultés administratives ou techniques, ainsi que des délais nécessaires à l'appropriation de l'ensemble du foncier de la zone qui peut conditionner la rétrocession des emprises en cause.

V. CRÉDIT-BAIL

(CGI, art. 1594 F *quinquies*, H ; BOI-ENR-DMTOI-10-60)

4269 1. Régimes applicables.

a. Régime de droit commun.

Lorsqu'elle n'entre pas dans le champ d'application de la TVA immobilière, l'acquisition par le locataire des immeubles loués en vertu d'un contrat de **crédit-bail** immobilier ou de **cession-bail**¹ donne ouverture à la taxe de publicité foncière au taux de droit commun (cf. n° 4261). Il en est de même pour les acquisitions réalisées dans le cadre d'une convention de location par une commune ou par une chambre de commerce et d'industrie (RM Gambier, AN, JO Débats du 4 mai 1992, p. 2044, n° 54994) à une entreprise d'usines ou ateliers-relais, qui est assimilable à un contrat de crédit-bail.

4269-1 b. Régime de faveur conditionnel.

Le taux de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement est **réduit à 0,70 % depuis le 1^{er} janvier 2011** lorsqu'une société de crédit-bail acquiert un immeuble dont elle concède immédiatement la jouissance au vendeur par un contrat de crédit-bail, à la condition que ce dernier fasse l'objet d'une publication si cette formalité est obligatoire en application des dispositions de l'article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 modifié, c'est-à-dire lorsque le contrat de crédit-bail immobilier emporte constitution d'un bail d'une durée supérieure à 12 ans (CGI, art. 1594 F *quinquies*, H).

4269-2 Remarque : le régime de faveur conditionnel applicable aux SOFERGIE a été supprimé en raison de l'abrogation des dispositions de l'article 1594 F *quinquies*-I du CGI pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2000. Cependant, cette suppression est sans conséquence pratique dès lors que les dispositions du H du même article permettent aux SOFERGIE, en leur qualité de sociétés de crédit-bail, de continuer de soumettre, dans les mêmes conditions, à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement au taux de 0,70 % les acquisitions dont elles concèdent immédiatement la jouissance au vendeur par un contrat de crédit-bail.

4269-3 c. Régime applicable aux contrats d'ijara (voir BOI-DJC-FIN).

4269-4 2. Assiette.

Pour les immeubles acquis en vertu d'un contrat de crédit-bail immobilier, la taxe de publicité foncière ou le droit d'enregistrement prévu aux articles 683, 1594 D et au H de l'article 1594 F *quinquies* du CGI est liquidé sur le prix de vente, abstraction faite de la valeur vénale du bien transmis.

Cette règle demeure applicable lorsque le contrat de crédit-bail immobilier a été soumis à la formalité de publicité foncière dans le délai de trois mois prévu à l'article 33 du décret du 4 janvier 1955 modifié. En revanche, si le contrat de crédit-bail dont la publication était obligatoire² n'a pas été publié ou a été publié tardivement, c'est-à-dire postérieurement au délai de trois mois susvisé, l'assiette des droits de mutation à titre onéreux est constituée par la valeur vénale du bien au jour de l'acquisition par le preneur si elle est supérieure au prix de cession.

VI. ACQUISITIONS PAR LES JEUNES AGRICULTEURS BÉNÉFICIAIRES DES AIDES À L'INSTALLATION D'IMMEUBLES RURAUX SITUÉS DANS LES ZONES DE REVITALISATION RURALE

(CGI, art. 1594 F *quinquies*, E-I ; BOI-ENR-DMTOI-10-70-10)

4270 | Le I du E de l'article 1594 F *quinquies* du CGI réduit à **0,70 %, depuis le 1^{er} janvier 2011**, le taux du droit de mutation à titre onéreux applicable aux acquisitions d'immeubles ruraux situés dans les zones de revitalisation rurale définies au II de l'article 1465 A du CGI qui sont effectués par les agriculteurs bénéficiaires des aides à l'installation des jeunes agriculteurs, dans la limite de **99 000 €**.

1. Opération par laquelle une société de crédit-bail achète à une entreprise un investissement déjà réalisé et le lui donne aussitôt à bail en vertu d'un contrat de crédit-bail.

2. En pratique, il s'agit des contrats de crédit-bail conclus pour une durée de plus de 12 années à compter du 1^{er} janvier 1996.

Remarque : l'article 16-I de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012 complète l'article 1465 A-II du CGI.

1. Opérations concernées.

La taxation réduite s'applique aux ventes, quelle que soit leur forme (de gré à gré, adjudication) mais également aux opérations qui comportent, en droit fiscal, transmission à titre onéreux de propriété (soulte d'échange ou de partage dans la mesure où la soulte est due par le jeune agriculteur bénéficiaire des aides, licitation ou cession de droits successifs portant sur des immeubles ruraux, sous réserve que ses actes n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions des articles 748 et 750 du CGI : cf. nos 4456 et 4459).

2. Conditions d'application.

L'acquisition doit concerner un **immeuble rural**¹ situé dans une zone de revitalisation rurale.

L'acquisition doit être réalisée par un agriculteur bénéficiaire des aides à l'installation des jeunes agriculteurs prévues aux articles D. 343-9 et D. 343-13 du code rural et de la pêche maritime (dotation d'installation aux jeunes agriculteurs ou prêts à moyen terme spéciaux d'installation), que cet agriculteur soit exploitant individuel ou associé d'une société civile à objet agricole. Ainsi, peut notamment bénéficier du régime de faveur, l'associé :

- d'un groupement agricole d'exploitation en commun (GAEC) ;
- d'un groupement foncier agricole (GFA) ;
- d'une exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL) ;
- d'une société civile d'exploitation agricole (SCEA) ;
- d'un groupement foncier rural (GFR) mentionné aux articles L. 322-22 à L. 322-24 du code rural et de la pêche maritime dès lors que les biens acquis sont des immeubles ruraux à usage agricole.

L'acquisition doit intervenir dans le délai de **quatre ans** suivant l'octroi des aides, délai calculé de quantième en quantième à compter de la date de l'octroi de ces dernières.

En cas d'acquisitions successives susceptibles de bénéficier du régime de faveur, les actes, autres que le premier, doivent comporter le rappel des acquisitions effectuées par le même acquéreur ayant bénéficié du même régime et préciser le prix ou la valeur des biens précédemment acquis.

Un **certificat** délivré sans frais par le directeur départemental de l'agriculture, précisant la date de l'octroi des aides, doit être joint à l'acte.

En ce qui concerne les bénéficiaires des prêts à moyen terme spéciaux d'installation (MTS), l'acte constatant l'acquisition doit être appuyé d'une attestation délivrée par l'établissement bancaire ayant accordé le prêt précisant que l'acquéreur a bénéficié d'un prêt à moyen terme spécial d'installation prévu à l'article R. 343-13 du code rural et de la pêche maritime.

À défaut de production de cette attestation lors de la présentation de l'acte à la formalité, la taxe de publicité foncière est perçue dans les conditions de droit commun. Cette perception est définitive.

3. Portée du régime de faveur.

Le taux de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement est fixé à **0,70 % depuis le 1^{er} janvier 2011**. Le prélèvement de **2,14 %** est perçu en supplément, mais s'agissant d'un droit à 0,70 %, la taxe additionnelle communale n'est pas perçue (cf. n° 4251).

Ce régime ne s'applique qu'à hauteur de **99 000 €**. Si l'acquisition (ou les acquisitions) effectuée dans les quatre ans suivant l'octroi des aides excède ce chiffre, le surplus est imposé au tarif de droit commun (cf. n° 4261).

Remarque : Ce régime est applicable à la totalité du prix d'acquisition (dans la limite de **99 000 €**) lorsque celle-ci est signée par le seul acquéreur bénéficiaire des aides à l'installation, alors même qu'il est marié sous un régime de communauté et que son conjoint n'est pas bénéficiaire desdites aides (RM n° 21736 à M. François Colcombet, député ; BOI-ENR-DMTOI-10-70-10 § 60).

4. Déchéance du régime de faveur.

Le remboursement des aides à l'installation des jeunes agriculteurs prévues aux articles R. 343-9 et R. 343-13 du code rural et de la pêche maritime entraîne la déchéance du régime de

1. Le caractère rural ou urbain d'un immeuble dépend non de sa situation, mais de sa nature et de sa principale destination. Un immeuble est considéré comme rural s'il est principalement affecté à un usage agricole au jour du transfert de propriété. La profession de l'acquéreur n'a pas à être prise en considération.

faveur : l'acquéreur doit alors acquitter le complément de droit ou taxe dont les acquisitions ont été dispensées, ainsi que l'intérêt de retard (CGI, art. 1840 G *ter* ; cf. RC n° 7346-7).

VII. ACQUISITIONS D'IMMEUBLES RURAUX SITUÉS DANS LES ZONES DE REVITALISATION RURALE RÉALISÉES EN VUE DE LES DONNER À BAIL À DE JEUNES AGRICULTEURS BÉNÉFICIAIRES DES AIDES À L'INSTALLATION

(CGI, art. 1594 F *quinquies*, E-II ; BOI-ENR-DMTOI-10-70-20)

4271

Le taux de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement applicable à la fraction du prix ou de la valeur n'excédant pas **99 000 €** est réduit à **0,70 %**, depuis le **1^{er} janvier 2011**, pour les acquisitions d'immeubles ruraux situés dans les zones de revitalisation rurale définies au II de l'article 1465 A du CGI sous réserve que l'acquéreur prenne, dans l'acte d'acquisition, l'engagement pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, de justifier, au plus tard au terme d'un délai d'un an à compter de la date du transfert de propriété, que le bien acquis a été donné à bail à long terme ou à bail cessible à un jeune agriculteur bénéficiaire des aides à l'installation.

Remarque : l'article 16-I de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012 complète l'article 1465 A-II du CGI.

1. Immeubles concernés.

La mesure concerne les acquisitions portant sur des immeubles ruraux¹ situés dans les zones de revitalisation rurale définies au II de l'article 1465 A du CGI.

2. Conditions d'application du dispositif.

Le bénéfice du taux réduit est subordonné à l'engagement pris dans l'acte d'acquisition par l'acquéreur, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, de justifier, au plus tard au terme d'un délai d'un an à compter de la date du transfert de propriété, que le bien acquis a été donné à bail à long terme à un jeune agriculteur bénéficiaire des aides à l'installation.

L'engagement de donner à bail à long terme doit être pris dans l'acte d'acquisition. Il concerne l'acquéreur lui-même et ses ayants cause à titre gratuit. L'acquéreur peut être une personne physique ou une personne morale.

L'engagement doit être justifié au plus tard au terme d'un délai d'un an à compter de la date du transfert de propriété, de la conclusion d'un bail à long terme avec un jeune agriculteur bénéficiaire des aides à l'installation. Cette justification résultera, en pratique, de la production d'une copie du bail accompagnée d'un document attestant de l'octroi des aides à l'installation du preneur².

Le bail conclu doit être un bail à long terme. Il doit donc s'agir d'un bail conclu dans les conditions prévues aux articles L. 416-1 à L. 416-6, L. 416-8 et L. 416-9 du code rural et de la pêche maritime.

Le preneur doit être un jeune agriculteur bénéficiaire des aides à l'installation prévues aux articles D. 343-9 et D. 343-13 du code rural et de la pêche maritime.

Le preneur peut être exploitant individuel ou associé d'une société civile à objet agricole (cf. n° 4270).

3. Exonération de la taxe communale additionnelle.

S'agissant d'un droit à 0,70 %, la taxe additionnelle communale n'est pas perçue (CGI, art. 1584 et 1595 *bis*).

4. Déchéance du régime de faveur.

Le remboursement des aides à l'installation des jeunes agriculteurs prévues aux articles R. 343-9 et R. 343-13 du code rural et de la pêche maritime entraîne la déchéance du régime de faveur ; il en est de même du non-respect de l'engagement de donner à bail à long terme les biens acquis dans le délai d'un an à un jeune agriculteur aidé ou lorsque le bail n'atteint pas son terme de 18 ans ; l'acquéreur doit alors acquitter le complément de droit ou taxe dont les acquisitions ont été dispensées, ainsi que l'intérêt de retard (CGI, art. 1840 G *ter* ; cf. RC n° 7346-7).

1. Le caractère rural ou urbain d'un immeuble dépend non de sa situation, mais de sa nature et de sa principale destination. Un immeuble est considéré comme rural s'il est principalement affecté à un usage agricole au jour du transfert de propriété. La profession de l'acquéreur n'a pas à être prise en considération.

2. La preuve de l'octroi des aides à l'installation du preneur pourra, notamment, résulter de la production du certificat délivré par le directeur départemental de l'agriculture et de la forêt visé au I du E de l'article 1594 F *quinquies* du CGI (cf. n° 4270).

VIII. ACQUISITIONS D'IMMEUBLES RURAUX PAR LES FERMIERS

(CGI, art. 1594 F *quinquies*, D ; BOI-ENR-DMTOI-10-70-30)

4272 Sous certaines conditions, les acquisitions d'immeubles ruraux par les fermiers sont soumises à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement au **taux réduit de 0,70 % depuis le 1^{er} janvier 2011**. Le même taux est applicable aux acquisitions faites, sous les mêmes conditions, en vue de l'installation d'un **descendant majeur** de l'acquéreur.

4272-1 1. Champ d'application du régime de faveur.**a. Nature des mutations.**

Le tarif réduit est applicable à toute mutation à titre onéreux de propriété, d'usufruit ou de nue-propriété d'immeuble qui serait normalement passible du droit de vente, et notamment : aux ventes, aux soultes d'échanges et aux soultes de partages ayant un caractère translatif du point de vue fiscal¹.

Remarque :

En cas d'acquisition démembrée d'un immeuble rural, à savoir la nue-propriété par une personne physique et l'usufruit par une personne morale dont la personne physique est associée, seule l'acquisition de l'usufruit de l'immeuble rural par la personne morale pourra bénéficier du tarif réduit prévu au D de l'article 1594 F *quinquies* du CGI (RES N° 2010/51).

b. Nature des biens.

Le tarif réduit n'est appliqué qu'aux acquisitions du droit de propriété des immeubles ruraux² ; il ne peut bénéficier aux acquisitions de parts d'un groupement foncier agricole³.

Le régime de faveur est applicable aux biens acquis par une société et exploités par elle, aux biens exploités par un usufruitier qui se rend acquéreur de la nue-propriété.

4272-2 2. Conditions d'application des allègements.**a. Dispositions applicables aux opérations intervenues depuis le 1^{er} janvier 2009.**

Les immeubles doivent, au jour de l'acquisition, être exploités depuis au moins deux ans :
- soit en vertu d'un bail consenti à l'acquéreur personne physique, à son conjoint, à ses ascendants ou aux ascendants de son conjoint ou à la personne morale acquéreur ;
- soit en vertu d'une mise à disposition par le preneur au profit de la personne morale acquéreur.

b. Dispositions applicables aux opérations intervenues jusqu'au 31 décembre 2008.

Au jour de l'acquisition, les **immeubles** en cause doivent être **exploités en vertu d'un bail** consenti à l'acquéreur, à son conjoint, à ses ascendants ou aux ascendants de son conjoint et enregistré ou déclaré depuis au moins deux ans. Le **fermier** ou, le cas échéant, son descendant majeur qu'il veut installer, **doit prendre l'engagement**, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, de **mettre personnellement en valeur les biens ruraux acquis** pendant un délai minimal de **cinq ans** à compter de la date du transfert de propriété.

4272-3 3. Déchéance du régime de faveur.**a. Causes de la déchéance.****1° Principe.**

Deux causes de déchéance sont prévues :

- la cessation par l'acquéreur ou, éventuellement, par le descendant installé ou par les ayants cause à titre gratuit, de l'exploitation personnelle du fonds, dans le délai de **cinq ans** à compter de la date de son acquisition ;
- l'aliénation à titre onéreux, dans le même délai, de la totalité ou d'une partie du fonds. **La cession de la nue-propriété** est assimilée à une cession partielle et entraîne la déchéance du régime de faveur même lorsque l'exploitation est poursuivie par le cédant usufruitier.

1. La cession des droits indivis par un ex-époux à son ex-conjoint portant sur des immeubles ruraux est susceptible de bénéficier des dispositions du D de l'article 1594 F *quinquies* du CGI.

2. Sur la notion d'immeuble rural, cf. n° 4270, renvoi 2. Il est précisé que les bâtiments d'habitation de l'exploitant et de son personnel ont le caractère d'immeubles ruraux lorsqu'ils constituent véritablement l'accessoire d'une exploitation agricole.

3. Toutefois, le tarif réduit serait susceptible de s'appliquer aux cessions de parts intervenant dans les trois ans de la réalisation de l'apport fait au GFA et relevant par conséquent de l'article 727 du CGI (cf. n° 4374).

2° Exceptions.

La déchéance n'est pas encourue dans les situations suivantes :

- rupture de l'engagement motivée par un cas de force majeure, c'est-à-dire par un événement imprévisible, insurmontable et totalement étranger au fermier acquéreur, à la condition qu'il y ait un lien de causalité directe avec le non-respect de l'engagement ;
- aliénation à titre onéreux ou location consenties par l'acquéreur, soit à un descendant ou au conjoint de celui-ci, qui s'engage lui-même à continuer personnellement l'exploitation jusqu'à l'expiration du délai de cinq ans à compter de la date d'acquisition initiale, soit au descendant pour l'installation duquel l'acquisition a été réalisée ;
- aménagement en gîte rural à condition que les locations saisonnières conservent un caractère nettement accessoire, cette condition étant réputée satisfaite lorsque les loyers perçus ne dépassent pas **10 %** du total des recettes tirées de la propriété ;
- échange, à la double condition que les biens reçus en contre-échange aient une valeur au moins égale à celle des immeubles cédés et que l'engagement d'exploitation personnelle pris à l'égard de ceux-ci soit reporté sur ceux-là ;
- départ en retraite de l'exploitant lorsque les immeubles ruraux bénéficiant du régime de faveur sont compris dans les superficies dont un agriculteur est autorisé à poursuivre la mise en valeur dans les conditions prévues à l'article L. 732-39 du code rural et de la pêche maritime ;
- apport des biens acquis à un GFA, un GAEC, une EARL ou une société civile d'exploitation agricole à la condition que l'apporteur prenne dans l'acte d'apport l'engagement pour lui, son conjoint et ses ayants-cause à titre gratuit de conserver les parts jusqu'à l'expiration du délai de cinq ans à compter de la date du transfert de propriété initial.

Remarque : en revanche, la déchéance du régime de faveur est encourue lorsque les parts reçues en rémunération de l'apport font l'objet d'une vente ou d'un échange dans le délai restant à courir entre la date de l'apport et l'expiration du délai de cinq ans suivant la date du transfert de propriété initial. La mutation à titre gratuit des parts résultant du décès ou d'une donation n'entraîne pas la déchéance du régime de faveur à la condition que les héritiers, légataires ou donataires conservent ces parts jusqu'à l'expiration du délai de cinq ans susvisé.

- mise à la disposition d'une société civile agricole des biens acquis, lorsque cette mise à disposition est effectuée dans les conditions fixées à l'article L. 411-2 du code rural et de la pêche maritime, c'est-à-dire notamment, lorsque le propriétaire auteur de la mise à disposition participe effectivement à leur exploitation au sein de la société. La mise à disposition doit, en outre, être réalisée conformément aux dispositions de l'article L. 411-37 du même code prévues pour les preneurs de baux ruraux et, ne pas donner lieu, de ce fait, à l'attribution de parts (RM Daunay, Sénat, JO du 17 mars 1994, n° 4365) ;

- jouissance des biens acquis concédée à titre onéreux, notamment par bail, à un groupement foncier agricole (GFA)¹, à un groupement agricole d'exploitation en commun (GAEC), à une exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL) ou à une société civile d'exploitation agricole (SCEA) à condition que l'acquéreur ou ses ayants cause à titre gratuit continuent de mettre personnellement en valeur les biens acquis dans le cadre du groupement ou de la société, jusqu'à l'expiration du délai de cinq années à compter de la date d'acquisition.

b. Effets de la déchéance.

En cas de déchéance du régime de faveur et après mise en œuvre de la procédure de rectification contradictoire (cf. RC n°s 7108 et suiv.), l'acquéreur ou ses ayants cause à titre gratuit sont tenus d'acquitter sans délai le complément de droit ou de taxe et la taxe additionnelle communale dont les acquisitions ont été dispensées, ainsi que l'intérêt de retard (CGI, art. 1840 G ter ; cf. RC n° 7346-7).

La déchéance n'atteint que la partie du prix d'acquisition afférente aux immeubles affectés par l'événement qui la provoque.

IX. DISPOSITIONS DIVERSES EN FAVEUR DE L'AGRICULTURE OU DE LA FORÊT**4273****1. Opérations réalisées par les sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural (SAFER) [CGI, art. 1028 à 1028 ter ; BOI-ENR-DMTOI-10-70-40].****a. Opérations visées à l'article 1028 bis du CGI.**

Il résulte des dispositions de l'article 1028 bis du CGI que sont exonérées de toute perception au profit du Trésor toutes les acquisitions réalisées par les SAFER conformément à leur mission

¹ Il est admis que le régime de faveur est également maintenu en cas de concession à titre onéreux de la jouissance des biens acquis à un groupement foncier rural (GFR) visé aux articles L. 322-22 à L. 322-24 du code rural et de la pêche maritime dès lors que les biens dont la jouissance est concédée à titre onéreux sont des immeubles ruraux à usage agricole.

et à leurs moyens d'actions définis à l'article L. 141-1 du code rural et de la pêche maritime. Tel est le cas des acquisitions :

- de biens ruraux, des terres, d'exploitations agricoles ou forestières ;
- de parts de sociétés donnant vocation à l'attribution en propriété ou en jouissance de biens agricoles ou forestiers ;
- de la totalité des parts ou actions de sociétés ayant pour objet principal l'exploitation ou la propriété agricole, et notamment des parts de groupements fonciers agricoles.

4273-1 **b. Opérations visées à l'article 1028 ter du CGI.**

1° Champ d'application.

L'article 1028 ter du CGI dispense de perception au profit du Trésor :

- toutes les cessions effectuées par les SAFER au titre de l'article L. 141-1 du code rural et de la pêche maritime, dont la destination répond aux dispositions dudit article et qui sont assorties d'un engagement de l'acquéreur pris pour lui et ses ayants cause de conserver cette destination pendant un délai de dix ans à compter du transfert de propriété ;
- sous les mêmes conditions, les acquisitions réalisées par une personne substituée dans les droits à l'achat conférés à une SAFER par une promesse de vente ayant acquis date certaine, dans les six mois de la conclusion de ladite promesse.

4273-2 **2° Déchéance du régime de faveur.**

Lorsque l'engagement prévu à l'article 1028 ter du CGI n'est pas respecté, l'acquéreur ou ses ayants cause est tenu d'acquitter les droits et taxes dont l'acquisition avait été exonérée et l'intérêt de retard (CGI, art. 1840 G ter ; cf. RC n° 7346-7).

Les droits rappelés et l'intérêt de retard légalement exigibles doivent être acquittés à la première réquisition de l'administration. Celle-ci devra être précédée, dans tous les cas, de la mise en œuvre de la procédure de rectification contradictoire (cf. RC n°s 7108 et suiv.) à l'encontre du propriétaire.

4273-3 | **2. Acquisitions de bois et forêts et de terrains nus destinés à être reboisés** (CGI, art. 1137 ; BOI-ENR-DMTOI-10-70-50).

a. Champ d'application du régime de faveur.

Depuis le 1^{er} janvier 2005, l'article 1137 du CGI donne la possibilité aux conseils généraux et aux conseils municipaux de délibérer en vue d'exonérer des droits dus à raison des acquisitions de propriétés en nature de bois et forêts et de terrains nus destinés à être reboisés constatées par un acte authentique signé **avant le 1^{er} janvier 2011**, chacun pour leur part.

Les délibérations des conseils généraux et des conseils municipaux doivent être notifiées aux services des finances publiques avant le 31 mars pour prendre effet le 1^{er} juin suivant.

L'exonération du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière rend impossible la perception des droits et taxes additionnels à ces droits ou qui sont basés sur ces droits. En conséquence, les délibérations des conseils municipaux auront une portée réelle dans l'hypothèse où le département dans lequel les communes concernées sont situées n'a pas voté l'exonération. La liste des départements et communes ayant voté l'exonération est consultable sur le site www.impots.gouv.fr (professionnels - accès spécialisés - notaires et géomètres experts).

Lorsque, postérieurement à la signature de l'acte, une disposition législative ou réglementaire ou une décision administrative édicte une interdiction de boisement, l'acquéreur est délié de son engagement. L'exonération n'est donc pas remise en cause dans cette hypothèse.

4273-4 **b. Déchéance du régime de faveur.**

En cas de manquement à l'un des engagements pris dans les conditions prévues à l'article 1137 du CGI, l'acquéreur est tenu d'acquitter l'imposition dont il avait été exonéré et, en outre, un droit supplémentaire de 1 %, ainsi que l'intérêt de retard (CGI, art. 1840 G ter ; cf. RC n° 7346-7).

Les infractions visées ci-dessus sont constatées par des procès-verbaux dressés par les agents de la direction départementale de l'agriculture et de la forêt. Le service des impôts n'intervient donc pas dans la recherche des infractions qui peuvent être commises. La déchéance du régime de faveur n'atteint que la partie du prix afférente aux biens qui ne sont pas reboisés ou qui ne présentent pas l'une des garanties visées au n° 4273-3 lorsque l'engagement n'est pas respecté que sur une partie des biens en cause.

4273-5 | **3. Sociétés coopératives agricoles** (CGI, art. 1030 et 1031 ; BOI-ENR-DMTOI-10-70-60).

Les sociétés coopératives de céréales ainsi que leurs unions et les sociétés d'insémination artificielle et d'utilisation de matériel agricole bénéficient du tarif de **0,70 %, depuis le 1^{er} jan-**

vier 2011, pour les acquisitions ou ventes immobilières qu'elles effectuent. Par mesure de tempérament, ce tarif est, sous certaines conditions, applicable aux acquisitions réalisées par les sociétés coopératives à objet mixte si elles effectuent des opérations sur les céréales.

4273-6 4. Opérations immobilières réalisées en vue de la mise en valeur des terres incultes (CGI, art. 1025 ; BOI-ENR-DMTOI-10-70-70).

**X. OPÉRATIONS RÉALISÉES PAR LES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES
OU PAR DES ORGANISMES PARAPUBLICS**

(BOI-ENR-DMTOI-10-80)

4274 1. Actes soumis gratis à la formalité.

Sont soumis **gratis** à la formalité les actes constatant :

- les **acquisitions** d'immeubles réalisées par l'État et les administrations publiques, les établissements publics scientifiques, d'enseignement, d'assistance ou de bienfaisance de l'État, les établissements publics d'aménagement (pour les seules acquisitions faites pour le compte de l'État), les chambres de commerce maritimes, les ports autonomes, les chambres de commerce de l'intérieur gérant des installations portuaires, l'institution mentionnée à l'article L. 5312-1 du code du travail (Pôle emploi), la SNCF, le centre national des œuvres universitaires et scolaires (CNOUS) et les centres régionaux des œuvres universitaires et scolaires (CROUS) [CGI, art. 1040] ;

- les **acquisitions immobilières effectuées à l'amiable et à titre onéreux** par les communes, les syndicats de communes, les communautés de communes visées à l'article L.5214-1 du code général des collectivités territoriales, les établissements publics fonciers créés en application des articles L. 324-1 et suiv. du code de l'urbanisme, les départements, les régions, les établissements publics communaux, départementaux ou régionaux, les établissements publics d'aménagement (pour les seules acquisitions faites pour le compte d'une collectivité locale), les sociétés d'économie mixte à participation publique majoritaire qui agissent en tant que concessionnaires d'opérations d'aménagement ou de service public et par les chambres de commerce, de métiers ou d'agriculture (CGI, art. 1042, I-al. 1) ;

- les transferts de biens, droits et obligations résultant de fusions ou de regroupements de communes ainsi que les transferts de biens, droits et obligations effectués entre établissements publics de coopération intercommunale (CGI, art. 1042 A) ;

- les **expropriations** d'immeubles pour cause d'utilité publique (CGI, art. 1045) ;

- les acquisitions d'immeubles effectuées en vue de l'aménagement de zones à urbaniser par priorité par les collectivités et par les organismes concessionnaires de cet aménagement, les acquisitions d'immeubles situés dans les zones soumises à droit de préemption, les rétrocessions et les cessions d'actif opérées par l'association mentionnée à l'article L. 313-34 du code de la construction et de l'habitation ou par des sociétés civiles immobilières dont elle détient la majorité des parts, en faveur des régimes de retraites complémentaires obligatoires des salariés du secteur privé par répartition institués par voie d'accords collectifs interprofessionnels (CGI, art. 1594-0 G, B) ;

- les acquisitions d'immeubles situés dans les zones définies à l'article L. 243-1 du code rural et de la pêche maritime par le conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres (CGI, art. 1041) ;

- les acquisitions et échanges d'immeubles situés dans les cœurs d'un parc national faits par l'établissement public de ce parc sont exonérés des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière (CGI, art. 1045 *bis*).

4274-1 2. Opérations donnant ouverture à la taxe de publicité foncière.

Donnent ouverture à la taxe de publicité foncière au **taux de 0,70 %, depuis le 1^{er} janvier 2011** :

- les opérations de rénovation urbaine (CGI, art. 1594 F *quinquies*, B) ;

- les cessions gratuites aux collectivités de terrains classés, visées à l'article L. 130-2 du code de l'urbanisme (CGI, art. 1594 F *quinquies*, C).

4274-2 3. Imposition de droit commun.

Sont imposables dans les conditions de droit commun les acquisitions faites pour leur propre compte par les établissements publics d'aménagement.

XI. MESURES DE CARACTÈRE SOCIAL

(BOI-ENR-DMTOI-10-90)

4275 1. Mesures en faveur des services de l'aide sociale et de l'assistance à l'enfance
(BOI-ENR-DMTOI-10-90-10 au I).

La taxe de publicité foncière au **taux de 0,70 %, depuis le 1^{er} janvier 2011**, s'applique :

- aux acquisitions immobilières effectuées par des établissements agréés pour recevoir des bénéficiaires de l'aide sociale (CGI, art. 1066, I) ;
- aux acquisitions immobilières faites sous certaines conditions par des organismes figurant sur une liste dressée par arrêté du ministre chargé du budget (CGI, art. 1066, II) ;
- aux acquisitions immobilières effectuées par des organismes habilités à participer au service de l'aide sociale à l'enfance (CGI, art. 1067).

Remarque : le dispositif visé à l'article 1066 du CGI (cf. ci-dessus, deux premiers tirets) est donc susceptible de s'appliquer aux acquisitions d'immeubles à usage de foyers de jeunes travailleurs, de centres sociaux ou d'hôtels sociaux réalisées par des organismes agréés au titre de l'aide sociale ou s'engageant à justifier, dans le délai de cinq ans de l'acquisition, dudit agrément donné à titre définitif ou par certains organismes pour le compte d'associations susceptibles de bénéficier de la taxation réduite si elles procédaient directement aux acquisitions considérées.

4275-1 2. Croix-Rouge française (CGI, art. 1071 ; BOI-ENR-DMTOI-10-90-10 au II).

Les acquisitions, par la Croix-Rouge française, des immeubles nécessaires à son fonctionnement sont assujetties à la taxe de publicité foncière au **taux de 0,70 % depuis le 1^{er} janvier 2011**.

4275-2 3. Sécurité sociale (CGI, art. 1027, 1070 et 1084 ; BOI-ENR-DMTOI-10-90-10 au III).

Sont exonérées de la taxe de publicité foncière et, par voie de conséquence, de taxe additionnelle, les acquisitions immobilières effectuées par les caisses de sécurité sociale proprement dites, la caisse nationale du régime social des indépendants (RSI) et leurs caisses régionales, les organismes de sécurité sociale dans les mines, les caisses d'allocations familiales, les caisses de mutualité sociale agricole, la caisse de retraite et de prévoyance des clercs et employés de notaire, l'établissement national des invalides de la marine. Ce régime a été étendu aux acquisitions effectuées notamment par la caisse autonome de retraite des médecins français, la caisse nationale de prévoyance du bâtiment, des travaux publics et des industries connexes, la caisse autonome de prévoyance nationale du Rhône, la caisse de retraite du personnel au sol de la compagnie nationale Air France.

4275-3 4. Habitations à loyer modéré (BOI-ENR-DMTOI-10-90-20).**a. Régimes fiscaux particuliers en faveur de certaines opérations effectuées par les organismes d'HLM.**

1^o Acquisitions en vue de leur revente de lots de copropriétés faisant l'objet d'un plan de sauvegarde (CGI, art. 1594 F *quinquies*, L).

Le L de l'article 1594 F *quinquies* du CGI prévoit que les acquisitions en vue de leur revente de lots de copropriétés faisant l'objet d'un plan de sauvegarde, en application de l'article L. 615-1 du code de la construction et de l'habitation, par des sociétés anonymes et des sociétés anonymes coopératives de production d'habitations à loyer modéré ainsi que par des sociétés d'économie mixte sont soumises à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement au taux de 0,70 %.

Remarques :

Les reventes desdits lots ne bénéficient pas de ce dispositif.

Ce régime de faveur concerne les sociétés anonymes d'HLM définies à l'article L. 422-2 du code de la construction et de l'habitation, les sociétés anonymes coopératives de production d'HLM visées à l'article L. 422-3 du code de la construction et de l'habitation et les sociétés d'économie mixte.

Les acquisitions réalisées par les offices publics de l'habitat et par les offices publics d'aménagement et de construction demeurent exonérées de toute perception au profit du Trésor (CGI, art. 1042 ; cf. n^o 4274).

2^o Autres régimes spéciaux.

Il existe également des régimes spéciaux pour :

- les cessions amiables de maisons individuelles à loyer modéré (CGI, art. 716) ;
- la résolution des contrats de vente de maisons individuelles à loyer modéré (CGI, art. 717) ;

- les transferts de biens aux organismes d'HLM et à certaines sociétés d'économie mixte (CGI, art. 1050) ;
- les transferts de biens entre organismes d'HLM (CGI, art. 1051, 1^o) ;
- les acquisitions, réalisées avant le 31 décembre 2013, par les organismes d'HLM de logements faisant l'objet d'un conventionnement mentionné aux articles L. 351-2 et L. 321-8 du code de la construction et de l'habitation (CGI, art. 1051, 1^o bis).

Voir également RES N° 2009/26 au BOI-ENR-DMTOI-10-90-20 § 30 en ce qui concerne l'acquisition par une SEM d'immeubles à usage de logement social.

b. Exonération facultative des cessions de logements réalisées par les organismes d'HLM ou par les sociétés d'économie mixte (CGI, art. 1594 G).

Les conseils généraux peuvent exonérer de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement, les cessions de logements réalisées par les organismes d'habitations à loyer modéré à condition que la mutation entre dans le champ d'application de l'article 61 de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986 tendant à favoriser l'investissement locatif, l'accession à la propriété de logements sociaux et le développement de l'offre foncière.

Le bénéfice du régime de faveur sur délibération des conseils généraux prévu à l'article 1594 G du CGI est étendu, sous les mêmes conditions, aux sociétés d'économie mixte pour les cessions de logements intervenues par actes passés depuis le 1^{er} juin 1999.

Conformément aux dispositions de l'article 1594 E du CGI, les délibérations des conseils généraux sont notifiées aux services des finances publiques dans les conditions prévues à l'article 1639 A du CGI (cf. IDL n° 6001-1). Elles prennent effet le **1^{er} juin** suivant. À défaut de notification dans les délais, le régime applicable l'année précédente est reconduit. L'exonération prévue à l'article 1594 G du CGI est globale. Dès lors, les délibérations concernent indifféremment les cessions réalisées par les organismes HLM et les SEM. Elles ont pour effet d'exonérer également les mutations en cause de taxe additionnelle. L'exonération doit être mentionnée dans l'acte de vente.

La liste des départements pour lesquels le Conseil Général s'est prononcé en faveur d'une telle exonération est consultable sur le site www.impots.gouv.fr (professionnels - accès spécialisés - notaires et géomètres-experts).

c. Exonération facultative des acquisitions de certains logements par les organismes d'HLM ou par les sociétés d'économie mixte (CGI, art. 1594 H).

Les conseils généraux peuvent exonérer de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement les acquisitions par les organismes d'HLM ou par les sociétés d'économie mixte d'immeubles d'habitation construits ou acquis par des accédants à la propriété qui ont contracté des prêts aidés par l'État (PAP) entre le 1^{er} juillet 1981 et le 31 décembre 1984 et qui ne peuvent honorer leurs échéances. L'exonération est subordonnée au maintien dans les lieux des cédants aux termes d'une clause insérée dans l'acte de vente. Les délibérations des conseils généraux prennent effet dans les délais prévus par l'article 1594 E du CGI (cf. n° 4261-2).

d. Exonération facultative des acquisitions de certains logements précédemment acquis par les organismes d'HLM ou par les sociétés d'économie mixte (CGI, art. 1594 H-0 bis).

Le conseil général peut, sur délibération, exonérer de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement les acquisitions de logements précédemment acquis auprès d'organismes d'habitations à loyer modéré dans les conditions prévues au huitième alinéa de l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation lorsqu'elles résultent de la mise en œuvre d'une garantie de rachat prévue au titre des garanties visées à ce même article. La délibération prend effet dans les délais prévus à l'article 1594 E du CGI (cf. n° 4261-2).

4275-4 5. Parts de sociétés civiles immobilières d'accession progressive à la propriété (CGI, art. 1594 H bis ; BOI-ENR-DG-60-10-20 § 80).

Les départements peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A bis du CGI, exonérer de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement les cessions, autres que la première, de chacune des parts de sociétés civiles immobilières de capitalisation mentionnées à l'article L. 443-6-2 du code de la construction et de l'habitation représentatives de fractions d'immeubles.

Les dispositions de l'article 1594 E du CGI sont applicables (cf. n° 4261-2).

4276 6. Mutuelles de retraite des anciens combattants et victimes de guerre (CGI, art. 1594 I ; BOI-ENR-DMTOI-10-90-10 au IV-B).

Les acquisitions immobilières réalisées par les mutuelles de retraite des anciens combattants et victimes de guerre qui bénéficient de la majoration de l'État prévue à l'article L. 321-9 du code

de la mutualité¹, peuvent être exonérées de la taxe de publicité foncière ou des droits d'enregistrement sur délibération du conseil général prenant effet dans les délais prévus à l'article 1594 E du CGI (CGI, art. 1594 I).

XII. ACQUISITION DESTINÉE À ÊTRE AFFECTÉE À L'EXPLOITATION D'UN HÔTEL, D'UNE RÉSIDENCE DE TOURISME OU D'UN VILLAGE DE VACANCES DANS LES DÉPARTEMENTS D'OUTRE-MER

(CGI, art. 1594 I *bis* ; BOI-ENR-DMTOI-10-100 au I)

4276-1

Les conseils généraux des départements d'outre-mer peuvent, sur délibération, exonérer de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement les acquisitions d'immeubles que l'acquéreur s'engage à affecter, dans un délai de quatre ans suivant la date de l'acte d'acquisition, à l'exploitation d'un hôtel, d'une résidence de tourisme ou d'un village de vacances classés pour une durée minimale de huit ans.

En cas de rupture de l'engagement, l'amende prévue à l'article 1840 G *ter* s'applique (cf. RC n° 7346-7).

La liste des départements d'outre-mer pour lesquels le Conseil Général s'est prononcé en faveur d'une telle exonération est consultable sur le site www.impots.gouv.fr (professionnels - accès spécialisés - notaires et géomètres-experts).

XIII. CESSIONS DE PARTS DE COPROPRIÉTÉ PORTANT SUR DES HÔTELS, SUR DES RÉSIDENCES DE TOURISME OU DES VILLAGES DE VACANCES CLASSÉS ACQUIS SOUS LE RÉGIME DE DÉFISCALISATION EN FAVEUR DE L'OUTRE MER

(CGI, art. 1594 I *ter* ; Annexe III, art 328 G *decies* ; BOI-ENR-DMTOI-10-100 au II)

4276-2

Les conseils généraux des départements d'outre-mer peuvent, sur délibération, exonérer de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement les cessions de parts de copropriété portant sur des hôtels, des résidences de tourisme ou des villages de vacances classés, acquis sous le régime de défiscalisation prévu par les articles 238 *bis* HA et 238 *bis* HD du CGI dans leur rédaction issue de l'article 22 de la loi de finances rectificative pour 1986 (n° 86-824 du 11 juillet 1986).

Le bénéfice de l'exonération est subordonné aux conditions que l'acquéreur s'engage, dans l'acte d'acquisition, à affecter l'immeuble à l'exploitation hôtelière pendant au moins cinq ans et à y réaliser des travaux de rénovation, et que le prix de cession au mètre carré soit inférieur à **6 400 €**. En cas d'infraction de l'engagement d'affectation, les droits non perçus lors de l'acquisition sont exigibles à première réquisition.

Le bénéfice de l'exonération est également subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission, du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*.

La délibération prend effet dans les délais prévus à l'article 1594 E du CGI.

XIV. VENTE PAR LOTS D'UN IMMEUBLE DÉCLENCHANT LE DROIT DE PRÉEMPTION

(CGI, art. 1594 F *sexies* ; BOI-ENR-DMTOI-10-110)

4276-3

Le conseil général peut, sur délibération, réduire le taux de la taxe de publicité foncière ou des droits d'enregistrement jusqu'à **0,70 % depuis le 1^{er} janvier 2011**, lorsque les conditions suivantes sont réunies :

1° la mutation s'inscrit dans le cadre d'une opération consistant :

- soit en des ventes par lots déclenchant le droit de préemption prévu à l'article 10 de la loi n° 75-1351 du 31 décembre 1975 relative à la protection des occupants de locaux à usage d'habitation ou le droit de préemption prévu à l'article 15 de la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 tendant à améliorer les rapports locatifs et portant modification de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986 ;

- soit en la vente d'un ou plusieurs lots, consécutive à la mise en copropriété d'un immeuble en raison de l'exercice, par l'un des locataires ou occupants de bonne foi, du droit de préemption prévu à l'article 10-1 de la loi n° 75-1351 du 31 décembre 1975 précitée ;

2° la vente porte sur un logement occupé ;

1. Il s'agit de « l'Union des mutuelles de retraite des anciens combattants et victimes de guerre » et de « la France mutualiste ».

3° l'acquéreur s'engage dans l'acte d'acquisition à affecter le logement à la location pendant une période minimale de six ans à compter de la date d'acquisition.

Les dispositions de l'article 1594 E du CGI sont applicables (cf. n° 4261-2).

XV. VENTE DE LOGEMENTS À USAGE LOCATIF SOCIAL SITUÉS DANS LES DÉPARTEMENTS D'OUTRE MER

(CGI, art. 1594 I *quater* ; BOI-ENR-DMTOI-10-100 au III)

4276-4 Les conseils généraux des départements d'outre-mer peuvent, sur délibération, exonérer de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement les cessions de logements visés au 1° du I de l'article 199 *undecies* C du CGI.

XVI. AUTRES RÉGIMES SPÉCIAUX

4277 **1. Entreprises d'assurances et de capitalisation, de crédit différé** : BOI-ENR-DMTOI-10-130 au I.

4278 **2. Lotissements** : BOI-ENR-DMTOI-10-130 au II.

4279 **3. Biens sinistrés** : BOI-ENR-DMTOI-10-130 au III.

4280 **4. Acquisitions de locaux diplomatiques et consulaires.**

4281 **5. Transfert d'immeubles entre organismes d'intérêt public et établissements d'utilité publique** (BOI-ENR-DMTOI-10-80-20 au VI).

Actuellement, les transmissions d'immeubles entre les organismes poursuivant une œuvre d'intérêt public et les établissements reconnus d'utilité publique ou au profit des établissements publics répondant aux conditions prévues à l'article 1039 du CGI sont assujetties, dans tous les cas, à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement au tarif fixe de **25 €**.

Bien entendu, les actes constatant les opérations visées à l'article 1039 du CGI demeurent dispensés du droit de timbre.

4282 **6. Première cession à titre onéreux d'une construction nouvelle** (CGI, art. 1055 *bis* ; BOI-ENR-DMTOI-10-30).

a. Champ d'application.

La première cession à titre onéreux d'immeubles mentionnés au 4° du 2 de l'article 793 du CGI bénéficie d'un abattement de **91 000 €** sur l'assiette des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière.

Il s'agit des immeubles acquis neufs ou en état futur d'achèvement, par acte authentique signé entre le 1^{er} juin 1993 et le 31 décembre 1994 inclus, pour lesquels la déclaration d'achèvement des travaux a été déposée avant le 1^{er} juillet 1994 à la mairie de la commune sur le territoire de laquelle l'immeuble concerné a été édifié.

b. Conditions d'application de l'abattement.

1° *L'immeuble cédé ne doit pas avoir fait l'objet d'une transmission à titre gratuit depuis son acquisition* (CGI, art. 1055 *bis*, 1°). Il n'est donc pas possible de bénéficier successivement pour un même immeuble de l'exonération de droits de mutation à titre gratuit plafonnée à **46 000 €** mis en place par le même dispositif (cf. n° 4516) et de l'abattement de **91 000 €**.

2° *L'immeuble doit avoir été utilisé de manière continue à titre d'habitation principale pendant une durée minimale de cinq ans* (délai décompté de quantième à quantième) depuis son acquisition ou son achèvement s'il est postérieur (CGI, art. 1055 *bis*, 2°). La condition d'affectation à l'habitation principale peut être remplie par l'acquéreur lui-même ou par toute autre personne qui bénéficie d'une autorisation d'occuper le logement, à la condition que cette dernière en fasse son habitation principale (location, mise à la disposition gratuite d'un membre de la famille de l'acquéreur...).

3° *L'acquéreur doit prendre l'engagement de ne pas affecter l'immeuble à un autre usage que l'habitation pendant une durée minimale de trois ans à compter de la date de l'acte d'acquisition* (CGI, art. 1055 *bis*, 3°). La durée de cet engagement est indépendante de celle de l'obligation d'affectation de l'immeuble à l'habitation principale de l'acquéreur ou de l'occupant prévue au 2° de l'article 1055 *bis* du CGI (cf. 2°) ; elle s'y ajoute.

4° *Non-cumul avec les réductions prévues en matière d'impôt sur le revenu* : les dispositions qui précèdent ne s'appliquent pas aux immeubles pour lesquels l'acquéreur a bénéficié des réductions d'impôt prévues en faveur de l'immobilier dans les départements et autres collectivités françaises d'outre-mer (CGI, art. 199 *undecies* A ; cf. FP n°s 109 et suiv.).

5° *Déchéance du régime de faveur* : BOI-ENR-DMTOI-10-30 au III.

6° *Liquidation des droits de mutation à titre onéreux* : l'abattement s'applique sur l'assiette des droits, c'est-à-dire le prix stipulé dans l'acte ou la valeur vénale de l'immeuble si elle est supérieure, soumise au droit d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière.

L'abattement de **91 000 €** est un abattement global, attaché à la valeur totale de l'immeuble. Dès lors, en cas de cession d'une quote-part de l'immeuble, l'abattement s'applique au prorata de la valeur des droits indivis ou démembrés cédés par rapport à la valeur totale de l'immeuble.

Il se cumule, le cas échéant, avec l'abattement sur l'assiette de la taxe applicable aux mutations à titre onéreux d'immeubles à usage d'habitation et de garages que les conseils généraux ont la faculté d'instituer dans leur département (CGI, art. 1594 F *ter* ; cf. n° 4264-1).

7° *Obligations déclaratives des parties dans l'acte et justificatifs à fournir* : BOI-ENR-DMTOI-10-30 au II-B-3.

4283

7. **Transferts de biens** (BOI-ENR-DMTOI-10-130 au IV).

Certains transferts ou apports de biens, ainsi que certaines transformations d'établissements ou d'organismes ne donnent pas lieu au paiement d'impôts, de taxes, de redevances, de droits, de rémunération, de salaire ou d'honoraire au profit de l'État, de ses agents ou de toute autre personne publique dans les conditions prévues par la loi. Sont notamment concernés :

- **les transferts de biens entre organismes de sécurité sociale mentionnés dans le code de la sécurité sociale et les transferts de biens de leurs comités d'entreprise consécutifs à la fusion d'organismes** (CGI, art. 1085) ;

- **les transferts de biens (mobiliers et immobiliers) et droits résultant de la transformation des institutions de retraite supplémentaire (IRS) en institutions de prévoyance (IP) ou en institutions de gestion de retraite supplémentaire (IGRS) effectuées dans le cadre de l'article 116 de la loi n° 2003-775 du 21 août 2003** ;

- **le transfert des biens, droits et obligations à l'établissement public dénommé « La Monnaie de Paris »** ;

- **le transfert des biens, droits et obligations à la fédération nationale de la pêche et de la protection du milieu aquatique** (loi n° 2006-1772 du 30 décembre 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques, art. 91) ;

- **le transfert des biens, droits et obligations du Conseil supérieur de la pêche à l'Office national de l'eau et des milieux aquatiques** (loi n° 2006-1772 du 30 décembre 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques, art. 88) ;

- **le transfert des biens propres, autorisations, droits et obligations suite à séparation juridique entre la gestion d'un réseau de distribution d'électricité ou de gaz naturel et l'exercice des activités de production ou de fourniture d'électricité ou de gaz naturel** (loi n° 2004-803 du 9 août 2004 relative au service public de l'électricité et du gaz et aux entreprises électriques et gazières, art. 14 modifié par l'article 23 de la loi n° 2006-1537 du 7 décembre 2006 relative au secteur de l'énergie) ;

- **le transfert des actifs immobiliers inutiles aux missions de l'État et de ses établissements publics à la société SOVAFIM** ;

- **le transfert, au profit de l'État, des biens immobiliers et des droits et obligations qui s'y rattachent, résultant de la dissolution de l'établissement public Charbonnages de France** ;

- **l'apport de biens, droits et obligations de l'Agence de l'innovation industrielle à l'établissement public industriel et commercial OSEO et à la société anonyme OSEO Innovation** ;

- **le transfert des biens mobiliers du domaine public ou privé de l'État au Haut Conseil du commissariat aux comptes** ;

- **le transfert à titre gratuit de biens mobiliers et immobiliers effectués par l'État au profit d'établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel** (code de l'éducation, art. L. 719-14) ;

- **le transfert des droits et obligations afférents aux contrats d'emprunts figurant au passif du bilan de l'établissement public dénommé « ERAP » à l'État en contrepartie d'une livraison à ce dernier de titres de participations détenus par cet établissement, pour une valeur identique à ces droits et obligations** ;

- **le transfert des éléments de passif et d'actif de l'établissement public « Autoroutes de France » ainsi que les droits et obligations nés de son activité à l'État** ;

- **les cessions à l'euro symbolique, aux communes qui en font la demande, des immeubles domaniaux reconnus inutiles par le ministre de la défense dans le cadre des**

opérations de restructuration de la défense réalisées entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2014 ;

- le transfert des droits et obligations du fonds de financement des prestations sociales des non-salariés agricoles et de l'établissement de gestion du fonds de financement des prestations sociales des non-salariés agricoles, à compter du 1^{er} janvier 2009, à la Caisse centrale de la mutualité sociale agricole (loi de financement de la sécurité sociale pour 2009, art. 17) ;

- le transfert des biens, droits et obligations des sociétés France 2, France 3, France 5 et Réseau France Outre mer à la société France Télévisions dans le cadre d'une fusion-absorption réalisée du seul fait de la loi, prenant effet à la date du 1^{er} janvier 2009, ainsi que le transfert dans les mêmes conditions des biens, droits et obligations de la société dénommée France 4 à France Télévisions (loi n° 2009-258 du 5 mars 2009 relative à la communication audiovisuelle et au nouveau service public de la télévision, art. 86) ;

- le transfert des droits et obligations ainsi que des biens de toute nature de l'État, de l'agence régionale de l'hospitalisation, du groupement régional de santé publique, de l'union régionale des caisses d'assurance maladie, de la mission régionale de santé ainsi que, pour la partie des compétences transférées, de la caisse régionale d'assurance maladie à l'agence régionale de santé (loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires, art. 129) ;

- les transferts de propriété des biens immeubles aux départements des parcs de l'équipement (loi n° 2009-1291 du 26 octobre 2009 relative au transfert aux départements des parcs de l'équipement et à l'évolution de la situation des ouvriers des parcs et ateliers, art. 15 modifié par l'article 31 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009) ;

- les actes de transfert et de reprise de biens entre le Syndicat des transports d'Île-de-France et la Régie autonome des transports parisiens (loi n° 2009-1503 du 8 décembre 2009 relative à l'organisation et à la régulation des transports ferroviaires et portant diverses dispositions relatives aux transports, art. 6) ;

- le transfert des biens, droits et obligations de l'État attachés aux activités du centre d'études de Gramat au Commissariat à l'énergie atomique ;

- le transfert en jouissance du parc immobilier bâti appartenant à l'État actuellement remis en dotation à l'Office national des forêts, des immeubles inscrits au tableau général des propriétés de l'État et utilisés par l'office sans avoir fait l'objet d'une remise en dotation, ainsi que des immeubles utilisés par l'office et qui n'étaient pas inscrits au tableau, au moyen d'un bail emphytéotique global dont les conditions sont définies par la convention-cadre entre cet établissement et l'État signée le 27 juillet 2009 ;

- les transferts de biens mobiliers et immobiliers, droits et obligations résultant de l'application de la réforme de la représentation devant les cours d'appel ;

- l'ensemble des opérations résultant de la transformation de La Poste en société est réalisé à titre gratuit et ne donne lieu au paiement d'aucun impôt, rémunération, salaire ou honoraire au profit de l'État, de ses agents ou de toute autre personne publique (loi n° 2010-123 du 9 février 2010 relative à l'entreprise publique La Poste et aux activités postales, art. 1^{er}) ;

- les transferts de biens de toute nature, immobiliers et mobiliers, et les droits et obligations de toute nature se rattachant à ces biens nécessaires à l'exercice des missions de l'établissement public « Société du Grand Paris » (loi n° 2010-597 du 3 juin 2010 relative au Grand Paris, art. 12) ;

- les transferts de biens immobiliers ou des droits et obligations se rattachant aux opérations de fusion entre établissements du réseau des chambres de commerce et d'industrie (loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services, art. 10) ;

- les transferts de biens immobiliers ou des droits et obligations se rattachant aux opérations de fusion entre établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat (loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services, art. 17).

4284

8. Constitution en association du Comité de concertation et de coordination de l'apprentissage, du bâtiment et des travaux publics.

Les opérations entraînées par cette constitution en association ne donnent pas lieu à la perception de droits, impôts ou taxes de quelque nature que ce soit.

4285

4300

chapitre 3

échanges

(BOI-ENR-DMTOI)

- 4301 L'échange est un contrat par lequel les parties se donnent respectivement une chose pour une autre (C. civ., art. 1702). Au point de vue fiscal, seuls les échanges d'immeubles sont soumis à une tarification spéciale. Les autres échanges constituent de véritables ventes et sont taxés comme telles.

A. ÉCHANGES D'IMMEUBLES

I. RÉGIME DE DROIT COMMUN

(CGI, art. 684 ; BOI-ENR-DMTOI-20-10)

4302 1. Échange pur et simple.

L'échange pur et simple, c'est-à-dire portant sur des immeubles d'égale valeur, est soumis à la taxe de publicité foncière perçue au profit de l'État au taux de **5 %** sur la valeur de l'un des lots, à l'exclusion des taxes additionnelles.

Les immeubles sont estimés d'après leur valeur vénale réelle à la date de la transmission, déterminée par une déclaration estimative des parties.

4302-1 2. Échange comportant une soulte ou une plus-value.

Lorsque les **immeubles échangés** sont **d'inégale valeur** ou qu'il est stipulé une soulte à la charge de l'un des coéchangistes, l'opération s'analyse du point de vue fiscal en un **échange** à concurrence de la valeur du lot le plus faible et une **vente** à concurrence de la différence de valeur des deux lots ou de la soulte. Dès lors, l'acte donne ouverture à la taxe de publicité foncière perçue au profit de l'État au taux de **5 %** sur la valeur du lot le plus faible et au droit d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière perçue au profit du département au taux prévu pour la vente du ou des immeubles compris dans le lot le plus important à concurrence du montant de la soulte ou de la plus-value sur lequel s'applique la taxe additionnelle communale. Le prélèvement de **2,37 %** (taux en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2011) est perçu en supplément sur le droit ou la taxe perçue au profit du département (CGI, art. 1647, V).

II. RÉGIMES SPÉCIAUX ET EXONÉRATIONS

(BOI-ENR-DMTOI-20-30)

4303 1. Échanges d'immeubles ruraux (BOI-ENR-DMTOI-20-30 au I).

a. **Aménagements fonciers collectifs** (CGI, art. 1023). Les échanges d'immeubles ruraux relatifs à l'application des chapitres I^{er}, II, III, VII et VIII du titre II et des chapitres II, III et IV du titre III du livre I^{er} du code rural et de la pêche maritime ayant pour objet de faciliter l'aménagement foncier **sont exonérés** de tous droits et taxes. La formalité demeure obligatoire.

4303-1 b. **Échanges individuels ou multilatéraux d'immeubles ruraux** (CGI, art. 708). Les échanges d'immeubles ruraux effectués conformément à l'article L. 124-1 du code rural et de la pêche maritime sont exonérés de la taxe de publicité foncière ou, le cas échéant, du droit d'enregistrement.

L'application de ce régime est subordonnée aux conditions suivantes :

- les immeubles échangés doivent être des **immeubles ruraux** ;
- les immeubles échangés doivent être situés **dans le même canton ou dans un canton et dans une commune limitrophe de ce canton**. À défaut, l'un des immeubles échangés doit être contigu aux propriétés rurales de celui des échangistes qui le reçoit, et les biens doivent avoir été acquis suivant acte enregistré depuis plus de deux ans ou recueillis à titre héréditaire ;
- le contrat doit contenir les énonciations prescrites par l'article 11 du décret n° 56-112 du 24 janvier 1956, modifié par l'article 2 du décret n° 65-713 du 16 août 1965 et par l'article 2 du décret n° 81-67 du 26 janvier 1981, concernant notamment les coéchangistes et les biens échangés.

Les **échanges** remplissant les conditions ci-dessus bénéficient d'une exonération de taxe ou de droit d'échange. Les soultes et plus-values demeurent imposables dans les conditions ordinaires, au tarif prévu pour les ventes.

4303-2 | *c. Échanges réalisés par les sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural (SAFER).* Ces échanges ne donnent lieu à aucune perception au profit du Trésor (CGI, art. 1028 à 1028 *ter*).

4304 | **2. Aménagement foncier urbain** (CGI, art. 1055 et 1058 ; BOI-ENR-DMTOI-20-30 au II). Sous certaines conditions, les aménagements amiables de terrains destinés à la construction de maisons d'habitation et les aménagements fonciers effectués par les associations syndicales sont exonérés de tous droits.

4305 | **3. Échanges d'immeubles dont la vente est susceptible de bénéficier d'un régime de faveur** (BOI-ENR-DMTOI-20-30 au III). Lorsque l'échange porte sur des immeubles dont la vente est susceptible de bénéficier d'un régime de faveur et, à condition que les parties le requièrent expressément, il a été décidé d'appliquer le régime des ventes dans tous les cas où une telle solution serait moins onéreuse pour les parties. Il convient donc, en principe, de procéder à une double liquidation et de retenir celle dont le résultat est le moins élevé. Le droit de vente appliqué à l'immeuble échangé reste perçu au profit de l'État.

4306 | **4. Échanges de mines et carrières** (CGI, art. 699 et 700 ; BOI-ENR-DMTOI-20-30 au IV ; ordonnance n° 2011-91 du 20 janvier 2011 portant codification de la partie législative du code minier, art. 9). Les échanges effectués en vue du remembrement des mines concédées ou amodiées ainsi que les échanges de droits de propriété ou de droits d'exploitation portant sur des carrières ou des minières rendues concessibles par décret bénéficient, sous certaines conditions, du régime fiscal édicté pour les échanges d'immeubles ruraux par l'article 708 du CGI (cf. n° 4303-1).

4307 | **5. Échanges d'immeubles situés à l'étranger** (BOI-ENR-DMTOI-20-30 au V). Le tarif édicté par l'article 714 du CGI (**5 %**) s'applique sur la valeur du lot le plus important dans le cas d'immeubles tous situés à l'étranger. Mais l'échange d'immeubles étrangers contre des immeubles français est taxé comme une vente d'immeubles situés en France, le droit ordinaire de mutation étant perçu sur la valeur de ces derniers ; si une soulte est stipulée, elle est soumise au droit de **5 %** si elle est payée par le titulaire du bien français et au droit ordinaire de vente dans le cas contraire.

4308 | **6. Échanges faits par l'État, les régions, les départements, les communes et certains établissements publics** (CGI, art. 1040 et 1041 ; BOI-ENR-DMTOI-20-30 au VI). Les échanges faits par l'État, ses établissements scientifiques, d'assistance et de bienfaisance et par les établissements publics d'aménagement lorsqu'ils agissent pour le compte de l'État sont exonérés de la taxe de publicité foncière. Il en est de même pour les échanges d'immeubles situés dans les zones définies à l'article L. 322-1 du code de l'environnement et réalisés par le conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres. Toutefois, les soultes payées à l'État ou aux établissements susvisés donnent ouverture à la taxe de publicité foncière perçue au profit du département au taux prévu pour les ventes.

Il est admis que ces règles sont applicables aux échanges faits par les régions, les départements, les communes, leurs établissements publics et par les établissements publics d'aménagement lorsqu'ils agissent pour le compte des collectivités locales et des établissements publics locaux visés à l'article 1042 du CGI.

Remarque : Sont imposables dans les conditions de droit commun les échanges réalisés, pour leur propre compte, par les établissements publics d'aménagement.

B. ÉCHANGES D'UN IMMEUBLE CONTRE UN MEUBLE OU D'UN MEUBLE CONTRE UN AUTRE MEUBLE

(BOI-ENR-DMTOI-20-20)

4309 | Ces échanges constituent, fiscalement, de véritables ventes : l'obligation de transférer chacun des deux biens échangés a pour cause l'obligation de transférer l'autre bien, de sorte que ces deux transmissions sont dépendantes et **qu'un seul droit de mutation à titre onéreux est exigible**.

Le **régime fiscal applicable** à ces échanges est le suivant :

- si les biens sont des **biens soumis**, en cas de vente, à des **droits de même nature**, il y a lieu de **percevoir** le droit dont le **taux est le plus élevé** (CGI, art. 670 ; cf. n° 4027). Le bien auquel s'applique ce taux est réputé être l'objet transmis, tandis que l'autre bien est considéré comme faisant fonction de prix ;
- si les biens échangés sont des **biens soumis**, en cas de vente, à des **droits de nature différente**, il convient de **taxer la transmission**, qui doit être considérée comme **principale**.

Ainsi, l'échange d'un immeuble contre un meuble corporel ou une créance donne lieu à la perception du droit de vente d'immeuble.

4310

4349

titre 5

mutations à titre onéreux de meubles

(CGI, art. 718 à 735 ; BOI-ENR-DMTOM)

Le régime fiscal des mutations de propriété à titre onéreux de meubles varie suivant la nature juridique de ces biens. Les transmissions à titre onéreux de biens mobiliers étrangers corporels ou incorporels opérées par actes passés en France sont soumises aux droits de mutation dans les mêmes conditions que si elles avaient pour objet des biens français de même nature (CGI, art. 718).

chapitre premier

cessions de fonds de commerce et de clientèles conventions assimilées

(BOI-ENR-DMTOM)

A. DÉFINITION

4350 Un fonds de commerce est l'**universalité juridique** des droits et valeurs au moyen desquels s'exerce un **négoce** ou une **industrie**. Il se compose ordinairement de trois éléments : **la clientèle ou achalandage, le droit au bail et le matériel**. Il n'est pas indispensable que ces éléments soient réunis pour constituer l'entité juridique qu'est le fonds de commerce. Toutefois, il ne peut y avoir cession de fonds de commerce s'il n'y a pas cession d'une **clientèle**, sans laquelle le fonds ne peut exister.

B. CHAMP D'APPLICATION

4350-1 L'impôt frappe les cessions de fonds de commerce, les cessions de clientèles et certaines conventions assimilées, qu'elles soient constatées par un acte ou simplement verbales.

I. CESSIONS DE FONDS DE COMMERCE

(BOI-ENR-DMTOM-10-10-10)

4351 Aux termes de l'article 719 du CGI, les conventions taxables sont **toutes les mutations à titre onéreux de fonds de commerce**.

1. Éléments constitutifs du fonds de commerce. Ces éléments qui, considérés globalement, présentent un caractère mobilier incorporel sont :

a. **Des éléments incorporels**, à savoir :

1° **L'achalandage ou clientèle** à quoi il convient de rattacher tous les droits accessoires qui concourent à former et à maintenir les relations entre cet établissement et le public, tels que le nom commercial, l'enseigne, les droits de propriété industrielle (procédés de fabrication, marques de fabrique et de commerce, brevets d'invention, dessins, modèles...), les autorisations administratives ou licences donnant le droit d'exploiter le fonds, les marchés en cours.

2° **Le droit au bail**, ou droit de prendre la suite du cédant dans le bail consenti par le propriétaire des locaux où s'exploite le fonds.

b. **Des éléments corporels**, à savoir :

1° **Le matériel**, qui comprend tous les objets mobiliers servant à l'exploitation du fonds. Ces objets doivent donner lieu à un inventaire détaillé et estimatif dans un état en trois exemplaires rédigé sur des formules spéciales fournies gratuitement par l'administration.

2° **Les marchandises**, dispensées de la TVA et exonérées des droits d'enregistrement.

2. Cessions isolées d'éléments du fonds.

Les cessions d'éléments du fonds autres que la clientèle sont soumises au régime ordinaire prévu pour la nature des biens cédés.

En revanche, le droit de mutation prévu à l'article 719 du CGI est applicable lorsqu'il est établi que, quoique constatées par des actes séparés et à des dates différentes, les mutations des divers éléments d'un fonds de commerce sont corrélatives et ne forment qu'un seul et même acte (*Cass. com. 6 juin 1990, pourvoi n° 89-11437 ; Cass. com. 21 octobre 1997, pourvoi n° 95-19911*).

Ainsi, dès lors qu'est apportée la preuve de la cession des principaux éléments du fonds, même par actes distincts, la cession est taxable en application des dispositions de l'article 719 du CGI, peu important l'existence d'autres actes conclus par l'acquéreur avec des tiers (*Cass. com. 20 juin 2006, pourvoi n° 04-18787*).

Est également passible du droit de mutation prévu à l'article 719 du CGI le fonds de commerce dont l'ensemble des éléments ont été cédés séparément, peu important que la mutation du fonds ait été opérée par deux cédants au bénéfice de deux acquéreurs (*Cass. com. 23 octobre 2007, pourvoi n° 06-18570*). Le fonds de commerce ne peut donc pas être morcelé artificiellement en réalisant des cessions concomitantes entre filiales d'un même groupe pour échapper à la taxation de l'ensemble en application de l'article 719 du code précité.

En outre, la cession isolée du matériel donne ouverture au droit de mutation lorsque l'opération a pour résultat de permettre au bénéficiaire de la cession d'exercer les fonctions, la profession ou l'emploi dont dépendait le matériel.

Enfin, la vente verbale d'un matériel entraîne la cession de clientèle, dès lors qu'elle s'accompagne de la transmission de la marque sous laquelle sont commercialisés les produits.

Remarque : déclaration ou élection de command. Il est admis que les déclarations ou élections de command à la suite d'adjudication ou de vente de fonds de commerce ou de droit à un bail bénéficient du régime fiscal prévu à l'article 686 du CGI (cf. n° 4252-5).

II. CESSIONS DE CLIENTÈLES

(BOI-ENR-DMTOM-10-10-20)

4352

L'article 719 du CGI concerne :

- les cessions des clientèles commerciales ;
- les cessions des clientèles civiles, exercées au moyen d'un courant d'affaires avec le public (architectes, avocats, dentistes, etc.).

III. CONVENTIONS ASSIMILÉES À DES CESSIONS DE FONDS DE COMMERCE OU DE CLIENTÈLES - CONVENTIONS DE SUCCESSIONS

(CGI, art. 720 ; BOI-ENR-DMTOM-10-10-30)

4353

Toute convention à titre onéreux ayant pour effet de permettre à une personne d'exercer, fût-ce partiellement, une profession, une fonction ou un emploi occupé par un précédent titulaire, même lorsque ladite convention ne s'accompagne pas d'une cession de clientèle est passible des droits de mutation à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèle.

Cette disposition trouve à s'appliquer lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- les opérations en cause doivent procéder d'accords contractuels ;
- la convention doit avoir été conclue à titre onéreux ;
- la profession, l'emploi ou la fonction exercée par le successeur doit être identique à celle qui était exercée par le précédent titulaire, étant observé que la notion d'identité d'activité est à interpréter strictement.

Elle est applicable notamment :

- aux cessions de clientèles juridiquement hors du commerce lorsqu'elles sont présentées sous une forme autre qu'une cession de clientèle (engagement de présenter le successeur) ;
- à certains contrats de nature particulière passés entre le titulaire d'une profession, d'une fonction ou d'un emploi et son successeur (cession de portefeuilles d'agents d'assurances ou de carte de représentant de commerce non salarié, cession de licence de débit de boissons, transfert d'autorisation de stationnement de taxis, cession de fournisseurs intervenant entre industriels laitiers, etc.) ;
- aux conventions conclues entre des sociétés appartenant au même groupe, dès lors que, par ailleurs, se trouvent remplies les conditions requises par ce texte. À cet égard, la circonstance que l'opération en cause soit réalisée dans le cadre d'une restructuration ou d'une réorganisation du groupe n'est pas de nature à lui ôter son caractère onéreux. Le caractère onéreux de la convention résulte du seul paiement exigé de la société cessionnaire pour la cession des biens (*arrêt Cour de Cassation, Com. 12 novembre 1996, n° 1682 D*).

La circonstance qu'antérieurement à la convention de successeur, l'acquéreur exerçait une **activité identique** à celle du cédant, ne fait pas obstacle à cette règle. Par exemple, est taxable la convention par laquelle une société d'exploitation portuaire a repris la totalité des opérations de transbordement précédemment assurées par la société titulaire, alors même que la société cessionnaire pratiquait déjà une telle activité dans le même port.

En principe, l'article 720 du CGI n'est pas applicable aux conventions entrant dans les prévisions d'une autre disposition spéciale de la loi fiscale. Ainsi, **les cessions de droits sociaux** ne peuvent être imposées comme des conventions de successeurs dès l'instant où elles entrent dans les prévisions de l'article 726 du CGI ou, le cas échéant, de l'article 727 du même code. Toutefois, lorsqu'elle est corrélatrice à la cessation de l'activité du cédant, la cession de parts de sociétés civiles de moyens est imposable dans les conditions prévues à l'article 720 du CGI.

Les actes constatant **la cession de gré à gré de cheptel et autres objets mobiliers** dépendant d'une exploitation agricole sont exclus du champ d'application de l'article 720 du CGI (CGI, art. 732) et enregistrés au droit fixe de **125 €** lorsque cette cession n'est pas corrélatrice à la vente totale ou partielle des terres (cf. n° 4391).

IV. SOLUTIONS DIVERSES

(BOI-ENR-DMTOM-10-10-30 au III)

4354

- le rachat de contingents de meunerie par la caisse professionnelle de l'industrie meunière n'est soumis qu'au droit fixe des actes innomés (cf. n° 4211-2) ;
- le transfert de concession de marque automobile est soumis au droit de mutation de fonds de commerce ;
- dans le cas d'indemnités versées par des organismes professionnels à des entreprises industrielles ou commerciales en contrepartie d'une cessation totale ou partielle, en principe le droit de mutation n'est pas exigible ;
- en cas d'indemnité de dépossession de clientèle versée par les intermédiaires en publicité, le droit de mutation n'est pas exigible sauf accord contractuel de transmission de clientèle ;
- la cession d'une souche aviaire (espèce déterminée de volaille) est taxable ;
- la transmission du droit d'exploitation d'un procédé de fabrication concomitante à la cession d'autres éléments de l'entreprise est soumise au droit de mutation ;
- les cessions de la gérance d'un débit de tabacs ne peuvent faire l'objet d'un prix particulier, mais elles confèrent une plus-value au fonds cédé, exploité conjointement avec le débit de tabacs ;
- la cession de la seule activité de distribution est taxable lorsqu'elle est autonome, c'est-à-dire distincte de l'activité de production qui seule requiert la disposition des droits de propriété industrielle et d'un savoir-faire (*arrêt Cour de Cassation, Com. 12 novembre 1996, n° 1682 D*) ;
- la cession d'un manège exploité par son acquéreur est également soumise au droit de mutation. Il importe peu que l'activité poursuivie soit d'une ampleur différente de celle de

l'activité exercée par le prédécesseur et qu'elle ne soit pas exercée dans les mêmes lieux (*arrêts Cour de Cassation, Com. 27 juin 2000, n° 1376 F-D et 11 juillet 2000, n° 1546-F-D*).

C. ASSIETTE DU DROIT

(BOI-ENR-DMTOM-10-20-10)

4355

Le droit d'enregistrement et les taxes additionnelles sont perçus sur le prix, augmenté des charges (pour la définition des charges, cf. n°s 4257 à 4258), ou, si elle est supérieure, sur la valeur vénale (LPF, art. L. 17). Pour les biens mobiliers d'investissement d'un fonds de commerce, le prix s'entend d'un prix hors TVA, quel que soit le régime fiscal de ces biens au regard de la TVA.

Les charges sont réparties, s'il y a lieu, proportionnellement aux prix respectifs des marchandises neuves et des autres éléments du fonds.

Pour les conventions visées par l'article 720 du CGI (cf. n° 4353), les droits sont exigibles sur toutes les sommes dont le paiement est imposé au successeur, sous quelque dénomination que ce soit, ainsi que sur toutes les charges lui incombant au même titre (CGI, art. 720, 2^e al.).

D. TARIF

(CGI, art. 719 ; BOI-ENR-DMTOM-10-20-20)

4356

Les mutations à titre onéreux de fonds de commerce, de clientèle et les conventions assimilées sont soumises à un droit d'enregistrement perçu au profit de l'État et aux taxes additionnelles départementale et communale selon le barème suivant.

Fraction de la valeur taxable	Tarif applicable (en pourcentage)			
	Droit budgétaire	Taxe départementale (CGI, art. 1595)	Taxe communale (CGI, art. 1584 et 1595 bis)	Cumul
N'excédant pas 23 000 €.....	0	0	0	0 (1)
Comprise entre 23 000 € et 107 000 €.....	2	0,60	0,40	3
Comprise entre 107 000 € et 200 000 €.....	0,60	1,40	1	3
Supérieure à 200 000 €.....	2,60	1,40	1	5

(1) L'ensemble des droits portant sur une mutation de fonds de commerce ou une convention assimilée ne peut être inférieur au minimum de perception prévu à l'article 674 du CGI (actuellement 25 €).

4357

Cas particulier des marchandises neuves. On entend par « marchandises neuves », les biens qui sont l'objet direct du commerce exploité dans le fonds, c'est-à-dire ceux qui sont destinés à être vendus. Les matières premières, qui entrent dans la fabrication, sont assimilées aux marchandises neuves.

Les ventes de marchandises neuves corrélatives à la cession ou à l'apport en société d'un fonds de commerce ou cédées dans le cadre d'une convention de successeur sont exonérées du droit d'enregistrement ainsi que des taxes additionnelles lorsqu'elles donnent lieu à la perception de la TVA ou en sont dispensées en application de l'article 257 *bis* du CGI (CGI, art. 723, 1^{er} al.).

En principe, dans le cas contraire, les marchandises neuves garnissant le fonds ne sont assujetties qu'à un droit de **1,50 %** à condition qu'il soit stipulé, en ce qui les concerne, un prix particulier et qu'elles soient désignées et estimées article par article dans un état distinct, dont quatre exemplaires, rédigés sur des formules spéciales fournies par l'administration (état n° 2676), doivent rester déposés au service des impôts auprès duquel la formalité est requise (CGI, art. 723, 2^e al.).

E. RÉGIMES SPÉCIAUX ET EXONÉRATIONS**I. CESSIONS DE BREVETS D'INVENTION, DE DROITS DE POSSESSION INDUSTRIELLE OU DE MARQUES DE FABRIQUE**

(CGI, art. 731 ; BOI-ENR-DMTOM-10-30-10)

4358**1. Brevets d'invention.**

Les cessions de **brevets exploités** donnent ouverture au **droit fixe de 125 €** que la formalité soit obligatoire ou non.

Si le **brevet n'est pas exploité**, la cession s'analyse en une vente de meubles (cf. n^{os} 4383 et suiv.).

2. Droits de possession industrielle.

Les cessions de **droits de possession industrielle** sont assujetties également au droit fixe de **125 €** s'ils ne sont pas cédés en même temps que tout ou partie du fonds de commerce dont ils dépendent.

3. Marques de fabrique.

La cession d'une marque de fabrique ou de commerce exploitée doit être soumise aux droits d'enregistrement dans les conditions prévues à l'article 719 du CGI, à l'exclusion de la TVA. En matière de crédit bail portant sur une marque exploitée, cf. RES N° 2009/31.

En revanche, la cession d'une **marque de fabrique non exploitée** donne lieu au paiement de la TVA.

Par ailleurs, la concession de l'usage d'un nom commercial n'entre pas dans les prévisions de l'article 719 du CGI, applicable aux seules mutations de propriété à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèle. Une telle prestation de service est soumise à la TVA dans les conditions prévues par l'article 259 B du CGI (*arrêt Cour de Cassation, Com. 12 janvier 1993, Bull. IV, n° 7*).

II. AMÉNAGEMENT ET DÉVELOPPEMENT DU TERRITOIRE

(CGI, art. 722 bis ; BOI-ENR-DMTOM-10-30-20)

4359

Le taux de 2 % du droit de mutation prévu à l'article 719 du CGI (cf. n° 4356) **est réduit à 0 %** pour les acquisitions de fonds de commerce et de clientèle réalisées dans les zones de redynamisation urbaine et dans les zones franches urbaines² définies respectivement aux A et B du 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire, ainsi que dans les zones de revitalisation rurale mentionnées à l'article 1465 A du CGI. Ces acquisitions sont donc soumises au barème de taxation visé ci-dessous.

Fraction de la valeur taxable	Tarif applicable (en pourcentage)			
	Droit budgétaire	Taxe départementale (CGI, art. 1595)	Taxe communale (CGI, art. 1584 et 1595 bis)	Cumul
N'excédant pas 23 000 €.....	0	0	0	0 (1)
Comprise entre 23 000 € et 107 000 €.....	0	0,60	0,40	1
Comprise entre 107 000 € et 200 000 €....	0,60	1,40	1	3
Supérieure à 200 000 €.....	2,60	1,40	1	5

(1) L'ensemble des droits portant sur une mutation de fonds de commerce ou une convention assimilée ne peut être inférieur au minimum de perception prévu à l'article 674 du CGI (actuellement 25 €).

Pour bénéficier du taux réduit, l'acquéreur doit prendre, lors de la mutation, l'engagement de maintenir l'exploitation du bien acquis pendant une période minimale de cinq ans à compter de cette date. Il est cependant admis que l'acquéreur qui a omis de prendre cet engagement puisse réparer cette omission dans un acte complémentaire déposé dans le délai de réclamation prévu à l'article R* 196-1 du LPF courant à compter de la date de l'acte initial. Cet acte complémentaire est assujéti au droit fixe des actes innomés prévu à l'article 680 du CGI (RM Valleix, JO AN du 1^{er} juillet 1996, p. 3535). Lorsque cet engagement n'est pas respecté,

l'acquéreur est tenu d'acquitter, à première réquisition, le complément d'imposition dont il avait été dispensé.

Le bénéfice de la réduction octroyée depuis le 1^{er} janvier 2007 est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*.

III. ACHATS EFFECTUÉS EN VUE DE LA REVENTE

(CGI, art. 1115 ; BOI-ENR-DMTOM-10-30-30 au I)

4360

Les achats de cette nature effectués par les marchands de biens sont exonérés de tous droits et taxes de mutation aux conditions et sous les sanctions énoncées à propos des opérations analogues portant sur des immeubles (cf. n° 4268).

IV. ACQUISITIONS PAR LES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES

(CGI, art. 1042, I ; BOI-ENR-DMTOM-10-30-30 au II)

4361

Les acquisitions de fonds de commerce réalisées par les communes ou syndicats de communes, les établissements publics fonciers créés en application des articles L. 324-1 et suiv. du code de l'urbanisme, les départements, les régions et par les établissements publics communaux, départementaux ou régionaux ne donnent lieu à aucune perception au profit du Trésor lorsqu'elles sont effectuées dans le cadre des articles 5, 48 et 66 de la loi n° 82-213 du 2 mars 1982 modifiée, relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions.

La délibération de l'autorité compétente pour décider l'opération doit faire référence aux dispositions législatives en cause et être annexée à l'acte.

V. ACQUISITIONS PAR UN MEMBRE DE LA FAMILLE DU CÉDANT OU UN SALARIÉ DE L'ENTREPRISE

(CGI, art. 732 *ter* ; BOI-ENR-DMTOM-10-20-20 au III)

4361-1

Pour la liquidation des droits d'enregistrement en cas de cession en pleine propriété de fonds artisanaux, de fonds de commerce, de fonds agricoles ou de clientèles d'une entreprise individuelle ou de parts ou actions d'une société, il est appliqué un abattement de 300 000 € sur la valeur du fonds ou de la clientèle ou sur la fraction de la valeur des titres représentative du fonds ou de la clientèle, si les conditions suivantes sont réunies :

1° L'entreprise ou la société exerce une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exception de la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier ;

2° La vente est consentie :

a) Soit au titulaire d'un contrat de travail à durée indéterminée depuis au moins deux ans et qui exerce ses fonctions à temps plein ou d'un contrat d'apprentissage en cours au jour de la cession, conclu avec l'entreprise dont le fonds ou la clientèle est cédé ou avec la société dont les parts ou actions sont cédées ;

b) Soit au conjoint du cédant, à son partenaire lié par un pacte civil de solidarité défini à l'article 515-1 du code civil, à ses ascendants ou descendants en ligne directe ou à ses frères et sœurs ;

3° Lorsque la vente porte sur des fonds ou clientèles ou parts ou actions acquis à titre onéreux, ceux-ci ont été détenus depuis plus de deux ans par le vendeur ;

4° Les acquéreurs poursuivent, à titre d'activité professionnelle unique et de manière effective et continue, pendant les cinq années qui suivent la date de la vente, l'exploitation du fonds ou de la clientèle cédé ou l'activité de la société dont les parts ou actions sont cédées et l'un d'eux assure, pendant la même période, la direction effective de l'entreprise. Dans le cas où l'entreprise fait l'objet d'un jugement prononçant l'ouverture d'une procédure de liquidation judiciaire prévue au titre IV du livre VI du code de commerce dans les cinq années qui suivent la date de la cession, il n'est pas procédé à la déchéance du régime de faveur.

Ces dispositions ne peuvent s'appliquer qu'une seule fois entre un même cédant et un même acquéreur.

chapitre 2

cessions d'offices publics et ministériels

(CGI, art. 724 ; BOI-ENR-DMTOM)

A. CESSIONS PROPREMENT DITES

(BOI-ENR-DMTOM-20 au I)

I. DÉFINITION

4362

Les offices sont les charges d'officiers publics ou ministériels dont les titulaires jouissent du droit de présentation, c'est-à-dire du droit de présenter un successeur à l'agrément du gouvernement et de recevoir de ce successeur le prix de leur démission.

Le droit de présentation est reconnu aux avocats au Conseil d'État et à la Cour de Cassation, avoués près les Cours d'Appel, commissaires-priseurs, courtiers interprètes et conducteurs de navires, greffiers des tribunaux de commerce, huissiers de justice et notaires.

II. CHAMP D'APPLICATION

4363

Tout traité ou convention ayant pour objet la transmission à titre onéreux ou gratuit d'un office, de la clientèle, des minutes, répertoires, recouvrements et autres objets en dépendant doit être constaté par écrit et enregistré, avant d'être produit à l'appui de la demande de nomination du successeur désigné (CGI, art. 859).

Les droits sont exigibles, et immédiatement perçus, dès l'enregistrement de l'acte, sous réserve de restitution totale ou partielle en cas de non-agrément ou de réduction de prix par la chancellerie (CGI, art. 1964). La demande en restitution doit être effectuée dans les délais fixés par l'article R* 196-1 du LPF.

Toutefois, lorsque ces mêmes traités ou conventions sont soumis à une condition suspensive autre que l'agrément du successeur (obtention d'un prêt, par exemple), non réalisée lors de la présentation de l'acte à la formalité prévue par l'article 859 du CGI, seul est alors perçu le droit fixe des actes innomés. Dans cette hypothèse, les droits dus en application des articles 724 ou 726 du CGI sont exigibles dans le mois de la réalisation de la condition (RM Ferrand n° 1490 publiée au JO du 13 octobre 1997).

III. ASSIETTE DU DROIT

4364

Les droits sont exigibles non seulement sur le **prix principal de l'office**, mais encore sur la partie du prix s'appliquant aux **créances restant à recouvrer et comprises dans l'acte de cession**, ou aux **objets mobiliers** garnissant l'étude et cédés avec l'office, même si un prix particulier a été exprimé pour le mobilier.

IV. TARIF

4365

Les cessions à titre onéreux d'offices publics ou ministériels sont soumises à un droit d'enregistrement perçu au profit de l'État et aux taxes additionnelles selon le même barème que celui prévu pour les mutations à titre onéreux de fonds de commerce (cf. n° 4356).

B. OPÉRATIONS ASSIMILÉES AU POINT DE VUE FISCAL À DES CESSIONS D'OFFICES

(BOI-ENR-DMTOM-20 au II)

4366

Les droits et taxes précités frappent également :

- en cas de **création** de nouvelles charges ou de **nomination** de nouveaux titulaires sans présentation, les indemnités imposées aux nouveaux titulaires (CGI, art. 724, II) ;
- en cas de **suppression** d'offices, les indemnités imposées aux **titulaires** d'offices voisins bénéficiant de la suppression (CGI, art. 724, III).

C. CESSIONS D'OFFICES PUBLICS ET MINISTÉRIELS ET OPÉRATIONS ASSIMILÉES EFFECTUÉES DANS CERTAINES ZONES

4366-1 Les transmissions à titre onéreux d'offices publics et ministériels sont normalement exclues du bénéfice du dispositif visé à l'article 722 *bis* du CGI (cf. n° 4359-1).

Toutefois, compte tenu du fait que les cessions d'offices publics et ministériels visées à l'article 724 du CGI impliquent la transmission de la clientèle et d'éléments permettant l'exercice de la profession et de la finalité de la mesure instituée par l'article 722 *bis* du CGI (maintien du service public, de l'activité économique et de l'emploi dans des zones particulièrement fragiles), il est admis que ces cessions sont susceptibles de bénéficier du régime de faveur prévu à l'article 722 *bis* (cf. n° 4359-1) sous réserve, bien entendu, que les conditions d'application de cette mesure soient satisfaites.

Cette solution est applicable aux transmissions à titre onéreux d'offices publics et ministériels proprement dites (cf. n° 4362) et aux opérations assimilées à des cessions d'offices (cf. n° 4366).

chapitre 3

cessions du droit à un bail d'immeuble et conventions assimilées

(BOI-ENR-DMTOM)

A. CESSIONS DU DROIT À UN BAIL D'IMMEUBLE

(CGI, art. 725 ; BOI-ENR-DMTOM-30 au I)

I. CHAMP D'APPLICATION

4367 Le droit au bail est le droit de prendre la suite du cédant dans le bail consenti par le propriétaire des locaux.

La transmission de ce droit est soumise à la formalité et à l'impôt, quelle que soit la forme qui lui est donnée par les parties (cession de droit au bail, cession de pas-de-porte, indemnité de départ et même cession du bénéfice d'une simple promesse de bail), qu'elle comporte ou non le versement d'une indemnité, qu'elle ait donné lieu ou non à rédaction d'un écrit.

De même, il n'y a pas à distinguer selon la nature ou l'affectation du local donné à bail ou selon l'objet du bail (commercial, rural ou d'habitation). Ainsi, conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation, la cession du bail contenu dans un contrat de crédit-bail immobilier doit être soumise aux droits de mutation à titre onéreux prévu au premier alinéa de l'article 725 du CGI.

4367-1 Toutefois, il est nécessaire qu'un bail ait été conclu ou une promesse de bail consentie et que le titulaire du droit de jouissance ou le bénéficiaire de la promesse cède ses droits à un tiers. À cet égard, conformément à la jurisprudence, la cession d'un droit au bail ne peut intervenir qu'entre un preneur sortant et un preneur entrant (*arrêts Cour de Cassation, Com. 23 juin 1987, Bull IV, n° 158 et Com. 4 mai 1993, Bull. IV, n° 168*).

4367-2 Déclaration ou élection de command : cf. 2^{ème} remarque au n° 4351.

II. ASSIETTE DE L'IMPÔT

4368 L'impôt est perçu :

- soit sur le montant de la somme ou de l'indemnité stipulée au profit du cédant ;
- soit sur la valeur vénale réelle du droit cédé, déterminée par une déclaration estimative des parties, lorsque la convention ne mentionne aucune indemnité ou lorsque cette indemnité est inférieure à la valeur vénale (CGI, art. 725, 2^e al.).

III. TARIF

4369 Les actes passés et les conventions conclues portant cession du droit à un bail d'immeuble et conventions assimilées, donnent ouverture à un droit d'enregistrement perçu au profit de l'État et aux taxes additionnelles selon un barème identique à celui prévu pour les mutations à titre onéreux de fonds de commerce (cf. n° 4356).

B. CONVENTIONS AYANT POUR EFFET DE TRANSFÉRER LE DROIT À LA JOUISSANCE DE CERTAINS IMMEUBLES

(BOI-ENR-DMTOM-30 au II)

I. CHAMP D'APPLICATION

4370

En vertu des dispositions du 3^e alinéa de l'article 725 du CGI, le régime fiscal des cessions de droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble est applicable à tous actes ou conventions, quelles qu'en soient la nature, les modalités, la forme ou la qualification, ayant pour effet, direct ou indirect, de transférer le droit à la jouissance d'immeubles ou de locaux entrant dans les prévisions des articles L. 145-1 à L. 145-3 du code de commerce¹.

Le 3^e alinéa de l'article 725 du CGI n'institue au profit de l'administration qu'une présomption relative de cession dont la force probante doit en outre être corroborée par des présomptions simples tirées des circonstances de fait.

Ainsi, à titre d'exemple, la cession d'un droit au bail ne pouvant intervenir qu'entre un preneur sortant et un preneur entrant (cf. n^o 4367-1), l'octroi d'un bail sur un immeuble à un tiers par le propriétaire de locaux, après la libération de ceux-ci par un précédent occupant à titre gratuit, ne peut être assimilé à la cession d'un droit au bail entrant dans le champ d'application de l'article 725 du CGI (*arrêt Cour de Cassation, Com. 4 mai 1993, Bull. IV, n^o 168*).

De même, l'application du régime fiscal des cessions de droit à un bail d'immeuble est écartée :

- en cas de location d'un local neuf ou d'un local précédemment occupé par le propriétaire ;
- en cas de résiliation ou de non-renouvellement du bail d'un local dont le propriétaire veut se réserver la jouissance personnelle ou qu'il veut vendre libre de location.

En revanche, les dispositions du 3^e alinéa de l'article 725 du CGI peuvent s'appliquer en cas de :

- location consécutive à l'échéance normale d'un bail antérieur non renouvelé ;
- sous-location consentie avec l'accord tacite ou exprès du propriétaire.

II. ASSIETTE ET LIQUIDATION DE L'IMPÔT

4371

Les droits exigibles au tarif ci-dessus (cf. n^o 4369) sont liquidés sur le montant des sommes ou indemnités versées par le nouveau titulaire du droit à la jouissance. Ils sont perçus d'après la valeur vénale réelle de ce droit lorsqu'elle est supérieure à ces sommes ou indemnités ou encore lorsqu'aucun versement n'a été stipulé.

Ils ne sont pas dus sur le montant de l'indemnité versée au bailleur en contrepartie de nouveaux avantages consentis par lui au preneur entrant.

chapitre 4

cessions à titre onéreux de droits sociaux

(BOI-ENR-DMTOM)

A. RÉGIME DE DROIT COMMUN

(BOI-ENR-DMTOM-40-10)

I. CHAMP D'APPLICATION

4372

Aux termes du 7^o du 2 de l'article 635 du CGI, les **actes** portant cession d'actions, de parts de fondateurs ou parts bénéficiaires ou cession de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions doivent être enregistrés dans le délai d'un mois à compter de leur date. Il en est de même depuis le 1^{er} janvier 1999 pour les **actes** portant cession de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière au sens du troisième alinéa du 2^o du I de l'article 726 du CGI, y compris, **à compter du 1^{er} novembre 2011**, lorsque ces cessions sont réalisées à l'étranger et quelle que soit la nationalité des parties (CGI, art. 635, 2-7^o bis).

¹ Ces articles visent essentiellement les locaux à **usage commercial, industriel ou artisanal** et les locaux abritant des **établissements d'enseignement**. Ils ne s'appliquent ni aux locaux affectés principalement à l'habitation ou à l'exercice d'une profession autre que l'enseignement, ni aux biens ruraux.

Par ailleurs, **à défaut d'actes**, les cessions d'actions, de parts de fondateurs, de parts bénéficiaires des sociétés dont les droits sociaux ne sont pas négociés sur un marché réglementé d'instruments financiers au sens de l'article L. 421-1 du code monétaire et financier ou sur un système multilatéral de négociation au sens de l'article L. 424-1 du même code, de parts des sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions ou de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière au sens du dernier alinéa du 2° du I de l'article 726 du CGI doivent être déclarées dans le mois de leur date (CGI, art. 639).

La cession doit avoir pour objet un véritable droit social, c'est-à-dire un **droit incorporel mobilier** distinct des biens sociaux.

Enfin, le régime ordinaire n'est applicable que si la cession n'a pas pour effet de mettre fin à la vie de la société (cf. n°s 4663 et suiv.).

Remarques :

Depuis le 1^{er} janvier 1999, sont seules dispensées de l'enregistrement obligatoire les cessions d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires de sociétés cotées en bourse qui ne sont pas constatées par un acte.

Les opérations portant sur les actions des sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) sont exclues du champ d'application du présent dispositif dans la mesure où elles ne peuvent être considérées comme des cessions.

Des précisions relatives à la territorialité applicables aux cessions d'actions de sociétés cotées ou non cotées, ainsi que des précisions relative à la territorialité des entreprises gérant des marchés financiers figurent dans le BOI-ENR-DMTOM-40-10-10 aux IV et V.

II. TARIF ET ASSIETTE DU DROIT

(CGI, art. 726 ; BOI-ENR-DMTOM-40-10-20)

4373

1. Tarif applicable (CGI, art. 726, I).

Sauf exceptions (cf. n°s 4375 à 4382-2), les cessions de droits sociaux donnent ouverture à un droit d'enregistrement dont le taux diffère selon la nature des droits sociaux concernés et la composition de l'actif de la personne morale dont les droits sociaux sont cédés.

a. À compter du 1^{er} août 2012, le taux est fixé à 0,1 % (CGI, art. 726, I-1° ; loi n° 2012-354 du 14 mars 2012) :

- les actes¹ portant cession d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires des sociétés par actions négociées sur un marché réglementé d'instruments financiers au sens de l'article L. 421-1 du code monétaire et financier (CMF) ou sur un système multilatéral de négociation au sens de l'article L. 424-1 du CMF ;
- les cessions d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires des sociétés par actions non négociées sur un marché réglementé d'instruments financiers au sens de l'article L. 421-1 du code monétaire et financier (CMF) ou sur un système multilatéral de négociation au sens de l'article L. 424-1 du CMF et de parts ou titres du capital, souscrits par les clients, des établissements de crédit mutualistes ou coopératifs autres que les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière.

Lorsque les cessions mentionnées ci-dessus s'opèrent par acte passé à l'étranger et qu'elles portent sur des actions ou parts de sociétés ayant leur siège en France, ces cessions sont soumises au droit d'enregistrement dans les conditions prévues au 1° du I de l'article 726 du CGI, sauf imputation, le cas échéant, d'un crédit d'impôt égal au montant des droits d'enregistrement effectivement acquittés dans l'État d'immatriculation ou l'État de résidence de chacune des personnes concernées, conformément à la législation de cet État et dans le cadre d'une formalité obligatoire d'enregistrement de chacune de ces cessions. Ce crédit d'impôt est imputable sur l'impôt français afférent à chacune de ces cessions, dans la limite de cet impôt.

Le tarif applicable du 1^{er} janvier 2012 au 31 juillet 2012 est fixé à 3 % pour la fraction d'assiette inférieure à 200 000 €, 0,5 % pour la fraction comprise entre 200 000 € et 500 000 000 € et 0,25 % pour la fraction excédant 500 000 000 €.

b. Le taux est fixé à 3 % pour les cessions, autres que les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière, de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé par actions (CGI, 726, I-1° bis).

Le taux est fixé à 3 % pour les cessions, autres que les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière (qui sont soumises au taux de 5 %), de parts

1. Des précisions sur les notions d'actions cotées et d'acte figurent au BOI-ENR-DMTOM-40-10-10 au II.

sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé par actions. Dans ce cas, il est appliqué sur la valeur de chaque part sociale un abattement égal au rapport entre la somme de 23 000 € et le nombre total de parts sociales de la société (pour l'application de cet abattement, cf. n° 4373-1).

c. Le taux est fixé à 5 % pour les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière (CGI, art. 726, I-2°).

Sont à prépondérance immobilière, quelque soit leur nationalité, les personnes morales dont les droits sociaux ne sont pas négociés sur un marché réglementé d'instruments financiers au sens de l'article L. 421-1 du code monétaire et financier (CMF) ou sur un système multilatéral de négociation au sens de l'article L. 424-1 du CMF et dont l'actif brut total est constitué pour plus de la moitié d'immeubles ou de droits immobiliers sis en France, ou de participations dans des personnes morales, quelque soit leur nationalité, dont les droits sociaux ne sont pas négociés sur un marché réglementé d'instruments financiers au sens de l'article L. 421-1 du code monétaire et financier (CMF) ou sur un système multilatéral de négociation au sens de l'article L. 424-1 du CMF et elles-mêmes à prépondérance immobilière.

Ce dispositif s'applique quel que soit le nombre de personnes morales à prépondérance immobilière qui s'interposent pour qualifier de personne morale à prépondérance immobilière la personne morale dont les titres sont cédés.

À compter du 1^{er} novembre 2011, lorsque les cessions de ces participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière ont réalisées à l'étranger, elles doivent être constatées dans le délai d'un mois par un acte reçu en la forme authentique par un notaire exerçant en France.

2. Exclusions.

a. Le droit d'enregistrement prévu aux 1° et 1° bis du I de l'article 726 du CGI ne s'applique pas, depuis le 1^{er} août 2012 (CGI, 726, II-a à d ; loi n° 2012-354 du 14 mars 2012) :

- aux acquisitions de droits sociaux réalisées dans le cadre du rachat de ses propres titres par une société destinées à être cédés aux adhérents d'un plan d'épargne d'entreprise dans le cadre du Titre III du livre III de la troisième partie du code du travail ou d'une augmentation de capital, à l'exception, **depuis le 16 mars 2012**, des rachats d'actions effectués dans les conditions prévues à l'article L. 225-209-2 du code de commerce ;
- aux acquisitions de droits sociaux de sociétés placées sous procédure de sauvegarde ou en redressement judiciaire ;
- aux acquisitions de droits sociaux entre sociétés membres du même groupe, au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, au moment de l'acquisition de droits concernée, aux acquisitions de droits entre sociétés du même groupe, au sens de l'article 223 A du CGI, et aux acquisitions intervenant dans les conditions prévues aux articles 210 A, 210 B, 220 *quater*, 220 *quater* A et 220 *quater* B du CGI ;
- aux opérations taxées au titre de l'article 235 *ter* ZD du CGI.

Pour plus de précisions sur les exonérations successives depuis le 1^{er} janvier 2012, il convient de se reporter au BOI-ENR-DMTOM-40-10-10 au III.

b. Sont exclues de l'application du dispositif prévu à l'égard des cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière :

- les personnes morales dont les droits sociaux sont négociés sur un marché réglementé d'instruments financiers au sens de l'article L. 421-1 du code monétaire et financier (CMF) ou sur un système multilatéral de négociation au sens de l'article L. 424-1 du CMF ;
- les organismes d'habitations à loyer modéré et les sociétés d'économie mixte exerçant une activité de construction et de gestion de logements sociaux ;
- les personnes morales qui n'émettent pas de participations. Il en est ainsi notamment des associations, des fondations et des syndicats.

Par ailleurs, lorsqu'elles s'opèrent par acte passé à l'étranger depuis le 1^{er} janvier 2010, les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière définies au 2° du I de l'article 726 du CGI sont soumises au droit d'enregistrement dans les conditions prévues à cet article, sauf imputation, le cas échéant, d'un crédit d'impôt égal au montant des droits d'enregistrement effectivement acquittés dans l'État d'immatriculation de chacune des personnes morales concernées, conformément à la législation de cet État et dans le cadre d'une formalité obligatoire d'enregistrement de chacune de ces cessions. Ce crédit d'impôt est imputable sur l'impôt français afférent à chacune de ces cessions, dans la limite de cet impôt (CGI, art. 718 *bis*).

c. Remarques :

1. Le paiement des dividendes, en application de l'article L. 232-12 du code de commerce, aux titulaires des actions d'une société sous la forme de remise d'actions détenues en portefeuille ne constitue pas une cession d'actions (*arrêt Cour de Cassation, Com. 31 mai 1988, Bull. IV, n° 181*).

2. Hormis le cas où la société anonyme reviendrait à sa forme antérieure, la transformation régulière et effective d'une société à responsabilité limitée en société anonyme, suivie de la cession des actions de la société anonyme ne relève pas de la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du LPF (*arrêt Cour de Cassation, Com. 10 décembre 1996, Bull. IV, n° 308, p. 262*).

3. Régime applicable aux contrats de la finance islamique, voir BOI-DJC-FIN.

4373-1

2. Assiette.

a. Principe (CGI, art. 726, II-al. 1).

Le droit est assis sur le prix exprimé, augmenté éventuellement des charges, ou sur une estimation des parties si la valeur réelle lui est supérieure.

b. Application de l'abattement de 23 000 €.

Pour les cessions de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions qui ne sont pas à prépondérance immobilière, il est fait application sur la valeur de chaque part sociale d'un abattement égal au rapport entre la somme de 23 000 € et le nombre total de parts sociales de la société.

L'abattement de 23 000 € s'applique aux cessions démembrées de droits sociaux. À cet égard, le barème prévu à l'article 669 du CGI ne sert qu'à déterminer la valeur de la nue-propriété ou de l'usufruit des parts sociales faisant l'objet de la cession. Il n'y a pas lieu, en revanche, de l'appliquer au montant de l'abattement de 23 000 €.

Toutefois, à l'instar du régime applicable en matière de cession directe de fonds de commerce (CGI, art. 719), la cession, dans un même acte et au profit d'un même acquéreur de l'usufruit de parts sociales par un premier vendeur et de la nue-propriété par une autre personne, donne lieu à l'application d'un abattement unique de 23 000 €.

Le redevable mentionne, dans l'acte de cession ou, à défaut dans la déclaration n° 2759 ou par pièce jointe, les éléments permettant de calculer l'abattement pratiqué pour obtenir la valeur des parts servant à la liquidation des droits de mutation.

c. Assiette applicable aux cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière (CGI, art. 726, II-al. 2).

S'agissant des titres visés au 2° du I de l'article 726 du CGI, à l'exception des titres de sociétés civiles de placement immobilier offerts au public, l'assiette du droit d'enregistrement comprend, à concurrence de la fraction des titres cédés, la valeur réelle des biens et droits immobiliers détenus, directement ou indirectement, au travers d'autres personnes morales à prépondérance immobilière, après déduction du seul passif afférent à l'acquisition desdits biens et droits immobiliers, ainsi que la valeur réelle des autres éléments d'actifs bruts.

B. CESSIONS DE DROITS SOCIAUX DANS LES TROIS ANS DE L'APPORT

(CGI, art. 727 ; BOI-ENR-DMTOM-40-20)

4374

Lorsqu'elles interviennent **dans les trois ans** de la réalisation définitive de l'apport fait à la société¹, les cessions de parts sociales, dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, sont considérées, au point de vue fiscal, comme ayant pour objet les **biens en nature représentés par les titres cédés**.

Pour la perception de l'impôt, chaque élément d'apport est évalué distinctement, avec indication des numéros des parts attribuées en rémunération à chacun d'eux. À défaut de ces évaluations et indications, les droits sont perçus au tarif immobilier.

Ces dispositions sont applicables aux **cessions d'actions d'apport** et de parts de fondateur effectuées pendant la période de **non-négociabilité** ainsi qu'aux cessions de parts de sociétés de fait, de sociétés en participation, de parts d'entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL) ou d'exploitations agricoles à responsabilité limitée unipersonnelles ou de famille soumises au régime des sociétés de personnes.

1. Ces articles visent essentiellement les locaux à **usage commercial, industriel ou artisanal** et les locaux abritant des **établissements d'enseignement**. Ils ne s'appliquent ni aux locaux affectés principalement à l'habitation ou à l'exercice d'une profession autre que l'enseignement, ni aux biens ruraux.

En revanche, **elles ne s'appliquent pas** aux cessions d'actions ou de parts émises par des **personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés** (y compris les cessions de parts de fondateur effectuées pendant la période de non-négociabilité) qui entrent dans le cadre du régime de droit commun prévu à l'article 726 du CGI.

C. RÉGIMES SPÉCIAUX ET EXONÉRATIONS

I. CESSIONS DE DROITS SOCIAUX DES SOCIÉTÉS IMMOBILIÈRES DE COPROPRIÉTÉ

4375

(CGI, art. 728, 729 et 1655 *ter*, et ann. II, art. 292 ; BOI-ENR-DMTOI-10-120 au I-B-1)

Les cessions de droits sociaux émis par les **sociétés immobilières de copropriété visées à l'article 1655 *ter* du CGI** sont régies par le principe de la transparence fiscale lorsqu'elles n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA. Ce principe a pour conséquence de faire abstraction totale de la personnalité morale de la société.

Par suite, les cessions à titre onéreux de droits émis par les collectivités en cause sont considérées comme ayant pour objet, non pas un droit incorporel mobilier, mais les **biens représentés par les titres ou droits cédés**. Autrement dit, ces cessions ne sont pas soumises au droit de cession à titre onéreux de droits sociaux, mais à une taxe de publicité foncière ou à un droit d'enregistrement perçu au profit du département et exigible sur la mutation des immeubles qui sont l'objet de la convention, taxes additionnelles en sus (cf. n° 4251).

Toutefois, si la cession intervient avant l'établissement d'un état de division et l'affectation des actions ou parts à une fraction déterminée d'immeuble, elle est réputée avoir pour objet une quote-part indivise de l'actif social et se trouve soumise au régime fiscal prévu à l'égard des biens réputés transmis.

Ce régime s'applique également aux cessions d'**actions** ou de **parts de sociétés fiscalement non transparentes**, lorsqu'elles confèrent à leur possesseur le droit à la jouissance d'immeubles ou de fractions d'immeubles, quels que soient l'objet statutaire et l'activité réelle de la société émettrice (cf. *arrêt Cour de Cassation, 14 novembre 2007, n° 1245 F-P+B*). Il en est notamment ainsi :

- des actions ou parts de sociétés concessionnaires d'établissement et d'exploitation de ports de plaisance donnant vocation à la jouissance d'un anneau d'amarrage, même si ce droit de jouissance porte partiellement sur le domaine public (*arrêts Cour de Cassation, Com. 15 mars 1994, Bull. IV, n° 111, p. 86, 4 octobre 1994, n° 1706 D, 30 mai 1995, n° 1107 D, 17 octobre 1995, n° 1705 D et 27 février 1996, n° 399 D*). Dans ce cas, l'assiette taxable est constituée par le prix global payé pour acquérir les actions ou parts sociales ;
- des parts de sociétés d'attribution d'immeubles en jouissance à temps partagé régies par la loi n° 86-18 du 16 janvier 1986 ;
- des parts d'une SCI ayant pour objet l'aménagement d'un parc résidentiel de loisirs-caravaning et qui, sans en être propriétaire, dispose d'un bail emphytéotique sur un domaine, dès lors que les acquéreurs de parts sociales bénéficient de la jouissance de lots de terrain nu, aux fins d'y installer une caravane ou une maison mobile (*arrêt Cour de Cassation, Com. 4 juin 1996, n° 1059 D*).

Remarque : le paiement de dividendes aux actionnaires d'une société anonyme sous la forme de remise de parts d'une société civile immobilière ne constitue pas une cession des droits de jouissance correspondants. Dès lors, les dispositions de l'article 728 du CGI sont inapplicables à une telle opération (*arrêt Cour de Cassation, Com. 6 avril 1993, n° 608 D et 609 D*).

II. CESSIONS DE PARTS DE GROUPEMENTS FONCIERS AGRICOLES, DE GROUPEMENTS FONCIERS RURAUX ET DE GROUPEMENTS FORESTIERS

(CGI, art. 730 *ter* ; BOI-ENR-DMTOM-40-50 au I-B)

4376

Les cessions de parts de groupements fonciers agricoles, de groupements fonciers ruraux et de groupements forestiers représentatives d'apports de biens indivis sont soumises à un droit d'enregistrement de **2, 50 %, à compter du 1^{er} janvier 2012**, lorsqu'elles interviennent entre les apporteurs desdits biens, leurs conjoints survivants ou leurs ayants droit à titre gratuit, dès lors que ces apporteurs étaient parents ou alliés jusqu'au quatrième degré inclus.

Le taux réduit de **2, 50 %** est également applicable aux cessions intervenant entre l'apporteur de la nue-propriété du bien et celui qui a apporté l'usufruit lorsque le démembrement de la propriété du bien représenté par les parts cédées a son origine dans une dévolution successorale.

L'article 730 *ter* du CGI est applicable même si l'alliance est rompue par l'effet du divorce (exemple : cession par un ex-gendre à son ex-beau-père).

- 4376-1** **Remarque :** conformément à l'article L. 214-85 du code monétaire et financier, les parts de sociétés d'épargne forestière créées par l'article 9-V de la loi n° 2001-602 du 9 juillet 2001 d'orientation sur la forêt (*JO* du 11 juillet) sont assimilées aux parts d'intérêt détenues dans un groupement forestier pour l'application de la loi fiscale, à l'exception de l'article 885 H du CGI (visant l'ISF).

III. CESSIONS DE GRÉ À GRÉ DE PARTS DE GROUPEMENTS AGRICOLES D'EXPLOITATION EN COMMUN (GAEC), D'EXPLOITATIONS AGRICOLES À RESPONSABILITÉ LIMITÉE (EARL) OU DE SOCIÉTÉS CIVILES À OBJET PRINCIPALEMENT AGRICOLE

(CGI, art. 730 *bis* ; BOI-ENR-DMTOM-40-50 au I-A)

4377

Depuis le **1^{er} janvier 2009**, relève du droit fixe de 125 €, l'ensemble des cessions de parts :

- de GAEC ;
- d'EARL non passible de l'IS ;
- de sociétés civiles à objet principalement agricole, qu'elles soient ou non exploitantes (SCEA, GFA même non exploitants, GAF, groupements forestiers, GFR...).

Ces cessions sont soumises au droit fixe qu'elles soient ou non constatées par un acte.

Cela étant, dans l'hypothèse où l'application du régime de droit commun des cessions de parts prévu à l'article 726 du CGI est de nature à donner ouverture à des droits inférieurs au droit fixe prévu à l'article 730 *bis* du CGI, ce sont les droits de mutation à titre onéreux déterminés selon le régime de droit commun qui doivent être perçus.

Remarques :

1. Conformément à l'article L. 214-85 du code monétaire et financier, les parts de sociétés d'épargne forestière créées par l'article 9-V de la loi n° 2001-602 du 9 juillet 2001 d'orientation sur la forêt (*JO* du 11 juillet) sont assimilées aux parts d'intérêts détenues dans un groupement forestier pour l'application de la loi fiscale, à l'exception de l'article 885 H du CGI (visant l'ISF).

2. Pour l'application de l'article 730 *bis* du CGI, les SCI, ne peuvent pas être considérées comme des sociétés à objet principalement agricole dès lors qu'elles ne relèvent pas des dispositions du code rural et de la pêche maritime.

IV. CESSIONS DE PARTS DE SOCIÉTÉS DE FAIT OU DE SOCIÉTÉS EN PARTICIPATION

- 4378** Voir BOI-ENR-DMTOM-40-50 au VI.

V. ACQUISITIONS D' ACTIONS DE SOCIÉTÉS D'ÉCONOMIE MIXTE LOCALES PAR LES COMMUNES, LES DÉPARTEMENTS, LES RÉGIONS ET LEURS GROUPEMENTS

(CGI, art. 1042, II ; BOI-ENR-DMTOM-40-50 au II)

- 4379** Les acquisitions d'actions réalisées par les communes, les départements, les régions et leurs groupements dans le cadre de l'article L. 1522-1 du code général des collectivités territoriales sont exonérées de droit d'enregistrement sous réserve que la décision de l'assemblée délibérante compétente pour décider de l'opération fasse référence à la disposition législative en cause et soit annexée à l'acte. Les actes demeurent soumis à la formalité de l'enregistrement dans le mois de leur date, mais sont enregistrés gratis.

VI. CESSIONS DE PARTS DE FONDS COMMUNS DE PLACEMENT À RISQUES

(CGI, art. 730 *quater* ; BOI-ENR-DMTOM-40-50 au III)

- 4380** Ces parts sont cessibles, contrairement aux parts des fonds communs de placement ordinaires. Leur cession n'entraîne l'exigibilité d'aucun droit d'enregistrement ; il y a dispense de la formalité dans le cas où elle serait normalement obligatoire.

VII. CESSIONS DE PARTS DE FONDS COMMUNS DE CRÉANCES

(BOI-ENR-DMTOM-40-50 au III)

4381

Elles ne donnent pas ouverture au droit de cession de droits sociaux prévu par l'article 726 du CGI. Toutefois, lorsque la cession est constatée par un acte notarié ou par un acte sous seing privé présenté volontairement à la formalité, il est perçu le droit fixe de **125 €** (CGI, art. 680).

VIII. CESSIONS DE DROITS SOCIAUX DANS LE CADRE DU RACHAT D'UNE ENTREPRISE PAR SES SALARIÉS**4382**

Les acquisitions de droits sociaux effectuées par une société créée en vue d'en racheter une autre dans les conditions prévues aux articles 220 *quater* ou 220 *quater* A du CGI, sont exonérées du droit prévu à l'article 726 du même code. Lorsque le rachat a été soumis à l'accord du ministre chargé des finances, prévu à l'article 220 *quater* B du CGI, le bénéfice de l'exonération est subordonné à cet accord (CGI, art. 726, II-al. 3).

De même, les acquisitions de droits sociaux effectuées par une société créée en vue de racheter une autre société dans les conditions prévues à l'article 220 *nonies* du CGI sont exonérées des droits d'enregistrement (CGI, art. 732 *bis*).

IX. CESSIONS DE DROITS SOCIAUX RÉSULTANT D'OPÉRATIONS DE PENSIONS

(CGI, art. 726, II-al. 4 ; BOI-ENR-DMTOM-40-50 au VIII)

4382-1

Les cessions de droits sociaux résultant d'opérations de pensions régies par les articles L.211-27 à L. 211-34 du code monétaire et financier sont exonérées du droit prévu à l'article 726 du CGI.

La pension se définit comme l'opération par laquelle une personne morale, un fonds commun de placement ou un fonds commun de créances cède en pleine propriété à une autre personne morale, à un fonds commun de placement ou à un fonds commun de créances, moyennant un prix convenu, des valeurs, titres ou effets et par laquelle le cédant et le cessionnaire s'engagent respectivement et irrévocablement, le premier à reprendre les valeurs, titres ou effets, le second à les rétrocéder pour un prix et à une date convenus.

Lors de la conclusion de la pension, le cédant transfère la propriété des valeurs, titres ou effets au cessionnaire qui lui remet les liquidités correspondantes.

Au dénouement de l'opération, le cessionnaire restitue les valeurs, titres ou effets au cédant contre paiement du prix convenu, c'est-à-dire, en principe, le prix de cession augmenté de la rémunération du cessionnaire.

Pour assurer la neutralité fiscale de ces opérations, les opérations de pension réalisées dans les conditions prévues par les articles L. 211-27 à L. 211-34 du code monétaire et financier et les cessions de droits sociaux qui en résultent sont exonérées du droit de mutation à titre onéreux prévu à l'article 726 du CGI.

X. CESSIONS DE PARTS OU ACTIONS DES ORGANISMES DE PLACEMENT COLLECTIF IMMOBILIER (OPCI)(CGI, art. 730 *quinquies*)**4382-2**

Les cessions de parts ou actions des organismes de placement collectif immobilier (OPCI) sont exonérés de droit d'enregistrement, sauf :

- lorsque l'acquéreur détient ou détiendra suite à son acquisition plus de 10 % des parts ou actions de l'OPCI, directement ou par l'intermédiaire de son conjoint ou de leurs ascendants ou descendants ou de leurs frères ou sœurs, ou indirectement par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés dont lui-même ou les personnes précitées détiendraient plus de 50 % des droits financiers ou des droits de vote ;
- ou lorsque l'acquéreur, personne morale ou fonds, détient ou détiendra suite à son acquisition plus de 20 % des parts ou actions de l'OPCI au sens de l'article L. 214-101 du code monétaire et financier.

Lorsque l'exonération n'est pas applicable, les cessions sont soumises à un droit d'enregistrement au taux fixé au 2° du I de l'article 726 du CGI.

Ces dispositions sont applicables depuis l'entrée en vigueur mentionnée à l'article 7 de l'ordonnance n° 2005-1278 du 13 octobre 2005 définissant le régime juridique de ces organismes.

chapitre 5

autres ventes de meubles

(BOI-ENR-DMTOM)

4383 Pour les ventes de meubles autres que les cessions de fonds de commerce et assimilées, les cessions d'offices, les cessions de droit au bail et les cessions de droits sociaux, des règles différentes sont applicables selon qu'il s'agisse :

- d'une **vente publique**, assujettie obligatoirement à la formalité (CGI, art. 635, 2-6°) ;
- ou d'une **vente de gré à gré**, en principe dispensée de la formalité de l'enregistrement.

A. VENTES PUBLIQUES

(CGI, art. 733 ; BOI-ENR-DMTOM-50-10)

I. CHAMP D'APPLICATION

4384 **1. Principes généraux.**

Le régime des ventes de meubles s'applique aux procès-verbaux constatant une adjudication aux enchères publiques ou toute autre vente faite avec publicité et concurrence (vente sur soumissions cachetées, vente au rabais) :

- de tous biens meubles incorporels autres que les fonds de commerce, les clientèles, les cessions de droit à un bail, les offices ministériels et les actions ou parts de sociétés et ce, quelle que soit la qualité du vendeur ;
- de biens meubles corporels lorsque le vendeur n'est pas un assujetti à la TVA redevable de la taxe au titre de cette opération ou exonéré en application du I de l'article 262 du CGI.

4384-1 **2. Cas particulier des intermédiaires.**

Aucun droit fixe ou proportionnel d'enregistrement n'est dû **lorsque l'intermédiaire agit en son nom propre**.

En revanche, **lorsque l'intermédiaire intervient pour le compte et au nom d'autrui**, les ventes aux enchères publiques de biens meubles corporels demeurent assujetties aux droits d'enregistrement dans les conditions prévues au n° 4386 et sous réserve de l'exonération exposée au n° 4387.

Remarque : il résulte des conditions dans lesquelles se déroulent les ventes aux enchères publiques que les commissaires-priseurs procédant à ces opérations interviennent généralement comme des intermédiaires agissant en leur nom propre.

Sur les règles de TVA applicables, cf. TCA n°s 2825 et suiv.

II. ASSIETTE

4385 Les droits et taxes sont assis sur le **prix cumulé des ventes** taxables constatées par le même procès-verbal et non sur le prix à payer par chaque adjudicataire ; à ce prix il convient d'ajouter, le cas échéant, les **charges** (définition des charges, cf. n°s 4257 à 4258) imposées aux acquéreurs (CGI, art. 733).

La fraction du forfait représentant les frais incombant légalement au vendeur et acquittée par l'adjudicataire constitue une charge taxable.

III. TARIF

4386 1. Les ventes publiques de **meubles incorporels** sont soumises au droit proportionnel au profit de l'État fixé à **1,20 %**, lorsque ces ventes ne sont pas soumises, en raison de leur objet, à un tarif différent (vente de fonds de commerce, par exemple). Les taxes additionnelles ne sont pas exigibles.

2. Les ventes publiques de **meubles corporels** imposables supportent :

- le droit proportionnel de **1,20 %** au profit de l'État ;
- et, sous réserve des exemptions visées au n° 4389 :
 - la taxe additionnelle perçue au profit des départements au taux de **0,50 %** (CGI, art. 1595) ;
 - la taxe additionnelle perçue au profit des communes ou du fonds départemental de péréquation, au taux de **0,40 %** (CGI, art. 1584 et 1595 bis).

IV. RÉGIMES SPÉCIAUX ET EXONÉRATIONS

(BOI-ENR-DMTOM-50-10 au VI)

4387 1. Ventes publiques de certains biens meubles corporels visant à procurer des ressources à des organismes d'intérêt général à vocation humanitaire d'assistance ou de bienfaisance.

Depuis le 1^{er} janvier 2006, conformément aux dispositions du 2^o de l'article 733 du CGI, les ventes aux enchères publiques d'objets d'art, d'antiquité ou de collection, réalisées par des organismes d'intérêt général à vocation humanitaire d'assistance ou de bienfaisance et à leur profit exclusif ne sont soumises à aucun droit proportionnel. En outre, les ventes doivent être réalisées dans le cadre, au plus, des six manifestations annuelles de bienfaisance ou de soutien qui ouvrent droit à l'exonération de TVA prévue au c du 1^o du 7 de l'article 261 du CGI (cf. TCA n^{os} 2171 et suiv.), doivent être dépourvues de caractère commercial pour le donateur et ne doivent pas donner lieu à perception d'honoraires par les personnes chargées de procéder à la vente (il s'agit essentiellement des sociétés de ventes volontaires de meubles aux enchères publiques et, accessoirement, des notaires et huissiers de justice).

4388 2. Acquisitions d'éléments du patrimoine artistique national.

En vertu de l'article 1131 du CGI, l'acquéreur d'une œuvre d'art, de livres, d'objets de collection ou de documents de haute valeur artistique ou historique est **exonéré** des droits de mutation et des taxes annexes afférents à son acquisition **lorsqu'il en fait don à l'État**, avec son agrément, dans le délai prévu pour l'enregistrement de l'acte constatant la mutation. Il est admis que l'offre de donation à l'État puisse être assortie de la condition que le bien faisant l'objet de la libéralité soit affecté par l'État à un musée départemental ou communal.

4389 3. Ventes publiques de meubles corporels dispensées des taxes additionnelles.

Diverses catégories de ventes publiques de meubles corporels échappent aux taxes additionnelles (CGI, art. 1584, 2 et 1595 *ter*). Il en est ainsi pour les biens suivants :

- les **ventes d'instruments et autres objets mobiliers dépendant effectivement d'une exploitation agricole**, à l'exclusion des biens à l'usage personnel du cultivateur. Le point de savoir si les objets aliénés dépendent ou non d'une exploitation agricole est une pure question de fait ; l'acte doit faire connaître si cette condition est remplie ou non ;
- les **ventes d'objets donnés en gage prévues par l'article L. 521-13 du code de commerce** ;
- les **ventes** opérées en vertu de la législation sur les **warrants hôteliers** ;
- les **ventes** opérées en vertu de l'article L. 342-11 du code rural et de la pêche maritime ;
- les **ventes de marchandises avariées** par suite d'événements de mer et de débris de navires naufragés ;
- les **ventes de véhicules automobiles**, de tracteurs agricoles, de cycles à moteur et remorques tractées ou semi-portées assujettis à déclaration de mise en circulation et à l'immatriculation ;
- les **ventes d'aéronefs**, ainsi que **de navires ou de bateaux** servant soit à la navigation maritime, soit à la navigation intérieure, **autres que les yachts ou bateaux de plaisance**.

B. VENTES DE GRÉ À GRÉ

(BOI-ENR-DMTOM-50-20)

I. PRINCIPE

4390 Les mutations à titre onéreux ne revêtant pas la forme d'une vente publique et ayant pour objet des meubles dont la mutation n'est pas soumise à un régime particulier sont dispensées de la formalité de l'enregistrement, si elles sont constatées par un acte sous seing privé ou si elles sont verbales. Lorsqu'elles sont présentées volontairement à la formalité ou constatées par acte notarié, ces mutations ne donnent ouverture qu'au droit fixe des actes innomés (CGI, art. 680).

II. CAS PARTICULIERS

4391 1. Cessions de cheptel et autres objets mobiliers dépendant d'une exploitation agricole.

Les actes constatant la cession de gré à gré de cheptel et autres objets mobiliers dépendant d'une exploitation agricole sont enregistrés au droit fixe de **125 €** lorsque cette cession n'est pas corrélatrice à la vente totale ou partielle des terres (CGI, art. 732). Cette règle ne s'applique qu'aux cessions de biens qui revêtent un caractère mobilier. En revanche, lorsque les biens

constituent des immeubles par destination, leur cession est soumise en tous points au régime fiscal des ventes d'immeubles (cf. n^{os} 4261 et suiv.)

En l'absence de toute aliénation concomitante des terres, la vente de matériel corrélatrice à la cession des bâtiments d'exploitation est donc soumise au droit fixe prévu par l'article 732 du CGI. Toutefois, cette solution ne saurait être étendue aux hypothèses où l'exploitation n'implique pas l'usage d'une terre (exploitations hors sol).

2. Cessions d'améliorations culturelles apportées aux fonds agricoles.

Les contrats constatant le versement d'indemnités représentatives d'améliorations culturelles sont taxés au droit fixe de **125 €** prévu à l'article 732 du CGI lorsqu'elles ne sont pas corrélatives à la vente totale ou partielle des terres.

Dans le cas contraire, ces indemnités sont soumises au tarif des mutations à titre onéreux d'immeubles (cf. n^{os} 4261 et suiv.). Autrement dit, le tarif des mutations à titre onéreux d'immeubles n'est applicable que si lesdites indemnités sont exigées par le propriétaire des terres, et que ces terres sont elles-mêmes cédées. Le fait que les autres éléments du fonds soient ou non aliénés est sans incidence à ce titre.

3. Cessions des installations, matériels et produits dépendant d'une exploitation de cultures marines.

La cession de gré à gré des installations, matériels et produits dépendant d'une exploitation de cultures marines en contrepartie de l'indemnité de substitution telle que fixée, par la commission des cultures marines, à l'article 12-5 du décret n^o 83-228 du 22 mars 1983 est enregistrée au droit fixe de **125 €** prévu à l'article 732 du CGI.

4. Cessions à titres onéreux de fonds agricoles.

Le droit fixe de **125 €** s'applique pour les cessions à titre onéreux de fonds agricoles composés de tout ou partie des éléments énumérés au dernier alinéa de l'article L. 311-3 du code rural et de la pêche maritime, y compris, pour les cessions réalisées depuis le 7 janvier 2006, dans le cas où elles sont concomitantes à la cession à titre onéreux des terres agricoles dépendant de l'exploitation (CGI, article 732).

5. Cession d'un navire de pêche artisanale (CGI, art. 732 A).

Les actes constatant la cession de gré à gré d'un navire de pêche artisanale et du matériel servant à son exploitation sont enregistrés au droit fixe de **125 €**.

4392

4399

titre 6

mutations de jouissance (baux écrits et locations verbales)

(CGI, art. 635 et 640, 738 à 744 ; BOI-ENR-JOMI)

4400

Le bail ou louage de choses est un **contrat** par lequel l'une des parties (le bailleur) s'oblige à fournir à l'autre partie (le preneur) la jouissance temporaire d'un bien (meuble ou immeuble) moyennant un prix (le loyer) que le preneur s'engage à payer (C. civ., art. 1709).

On distingue les « baux à loyers » qui ont pour objet la location de maisons ou de meubles (le preneur est appelé **locataire**), des « baux à ferme » qui constatent la location de biens ruraux (le preneur est appelé **fermier** et les loyers **fermages**).

Le régime fiscal des baux varie suivant la nature du bien sur lequel il porte, sa durée ou encore sa nature particulière.

Jusqu'à la réforme introduite par la loi de finances rectificative pour 1998 et modifiée par la loi de finances pour 2000, les baux d'immeubles à durée limitée et certains baux de meubles étaient généralement frappés par un droit d'enregistrement spécifique dénommé « droit de bail » auquel pouvait, dans certains cas, s'ajouter une taxe additionnelle.

Depuis l'intervention de cette réforme, les mêmes baux ne sont plus soumis aux droits d'enregistrement. Actuellement, les bailleurs personnes morales sont tenus d'acquitter, le cas échéant, une contribution annuelle sur les revenus locatifs déclarée, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes garanties et sanctions que l'impôt sur les sociétés (cf. FP n^{os} 865 et suiv.).

4401

Après un aperçu des règles de dispense d'enregistrement régissant les baux à durée limitée d'immeubles et de certains meubles assujettis, le cas échéant, à la contribution annuelle sur les revenus locatifs, sont exposés dans le présent titre les régimes applicables aux baux qui restent soumis aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière.

A. RÈGLES APPLICABLES AUX BAUX À DURÉE LIMITÉE D'IMMEUBLES OU AUX BAUX DE CERTAINS MEUBLES SOUMIS ÉVENTUELLEMENT À LA CONTRIBUTION ANNUELLE SUR LES REVENUS LOCATIFS

(BOI-ENR-JOMI-10 au I ; RES N° 2008/9)

I. DISPENSE DE L'ENREGISTREMENT

4402

Les actes constatant mutation de jouissance à durée limitée d'immeubles, fonds de commerce, clientèles, ou quelle qu'en soit la durée, de droits de chasse ou de droits de pêche sont dispensés de la formalité de l'enregistrement. Cette dispense de formalité s'applique quel que soit le montant annuel du loyer, et quelle que soit la forme de l'acte.

En revanche, les mutations de jouissance à vie ou à durée illimitée d'immeubles, de fonds de commerce ou de clientèles demeurent assujetties à l'enregistrement (cf. ci-après nos 4406 à 4408).

Seuls les cas de présentation volontaire à la formalité de l'enregistrement donnent lieu à la perception de droits fixes d'enregistrement.

II. PRÉSENTATION VOLONTAIRE À LA FORMALITÉ

4403 La présentation à la formalité de l'enregistrement des actes constatant des baux et sous-baux à durée limitée d'immeubles, de fonds de commerce ou de clientèles donne lieu à la perception du droit fixe de **25 €** prévu à l'article 739 du CGI.

La présentation à cette formalité des actes constatant des baux et sous-baux de droits de chasse ou de droits de pêche donne lieu à la perception du droit fixe de **125 €** des actes innomés prévu à l'article 680 du CGI.

Il en est de même de la présentation à la formalité des cessions, subrogations, rétrocessions et résiliations de baux à durée illimitée de droits de chasse ou de pêche.

La présentation à la formalité des cessions, subrogations, rétrocessions et résiliations de baux à durée limitée de biens de toute nature donne lieu à la perception du droit fixe de **125 €** prévu à l'article 738 du CGI.

III. ENTRÉE EN VIGUEUR

4404 Ces dispositions s'appliquent à tous les baux concernés signés depuis le 1^{er} janvier 1999.

B. BAUX SOUMIS À PUBLICATION AU FICHIER IMMOBILIER

(CGI, art. 742, 743 et 743 *bis* ; BOI-ENR-JOMI-10 au I-B)

4405 Les **baux d'immeubles à durée limitée de plus de douze ans, à l'exception de ceux mentionnés à l'article 1048 *ter* du CGI** (cf. n° 4211-3), doivent être publiés au fichier immobilier. La taxe de publicité foncière est perçue lors de la publication de l'acte au fichier immobilier, au taux de **0,70 % à compter du 1^{er} janvier 2011**. Cette taxe est liquidée sur le prix exprimé, augmenté des charges imposées au preneur, ou sur la valeur locative réelle des biens loués si cette valeur est supérieure au prix augmenté des charges. Elle est due sur le montant cumulé de toutes les années à courir).

Toutefois, pour les immeubles loués pour une période supérieure à douze ans dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier, l'assiette de la taxe de publicité foncière est réduite du montant de la quote-part de loyers correspondant aux frais financiers versés par le preneur. Pour les contrats de crédit-bail d'une durée supérieure à douze ans, la détermination de l'assiette taxable à la TPF au taux de 0,70 % est donc constituée par le montant cumulé des loyers diminué de la rémunération versée au crédit-bailleur (c'est-à-dire de la quote-part prise en compte pour la fixation du prix de vente telle qu'elle est mentionnée à l'article 38 *quindecies* H de l'annexe III au CGI).

La quote-part de loyers correspondant aux frais financiers (c'est-à-dire la quote-part de loyers prise en compte pour la fixation du prix de vente) doit être indiquée distinctement dans le contrat de crédit-bail pour bénéficier de la réduction d'assiette susvisée.

Sont néanmoins exonérés de cette taxe (CGI, art. 743) :

- les baux ruraux à long terme, dont la durée est, en principe, d'au moins dix-huit ans ;
- les baux à construction (BOI-ENR-JOMI-30 au II) ;
- les baux emphytéotiques qui concourent à la production d'immeubles (BOI-ENR-JOMI-30 au I) ;
- les baux à réhabilitation sur délibération du conseil général prenant effet dans les délais prévus à l'article 1594 E du CGI (CGI, art. 1594 J ; BOI-ENR-JOMI-30 au III). Dans cette hypothèse, l'acte présenté à la formalité doit faire mention du bénéfice de cette exonération ;
- les baux à durée limitée d'immeubles, faits pour une durée supérieure à douze années, relatifs à des résidences de tourisme soumises au classement prévu à l'article L. 321-1 du code de tourisme sur délibération du Conseil général prenant effet dans les délais prévus à l'article 1594 E du CGI (CGI, art. 1594 J *bis*) ;
- les baux cessibles conclu en application des articles L. 418-1 à 418-5 du code rural et de la pêche maritime.

Les baux précités sont assujettis, le cas échéant, à la contribution annuelle sur les revenus locatifs visée à l'article 234 *nonies* du CGI dans les conditions exposées FP n° 865 et suivants.

Remarque : Les institutions spécialisées des Nations unies peuvent, sous certaines conditions, être exonérées des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière normalement exigibles à l'occasion d'une prise à bail (bail de plus de 12 ans ou emphytéotique). La Direction de la législation fiscale (bureau E2) est compétente pour constater qu'une opération ouvre droit à cette mesure (BOI-ENR-JOMI-10 au I-D).

C. BAUX D'IMMEUBLES, DE FONDS DE COMMERCE OU DE CLIENTÈLE À DURÉE ILLIMITÉE OU À VIE

(CGI, art. 744 ; BOI-ENR-JOMI-10 au II et BOI-ENR-JOMI-20 au II)

I. TARIF

4406 Les baux à vie et les baux à durée illimitée portant sur des immeubles, des fonds de commerce ou des clientèles sont assujettis aux mêmes droits, taxes et régimes de faveur que les mutations de propriété à titre onéreux des biens auxquels ils se rapportent.

II. ASSIETTE ET PAIEMENT DU DROIT

4407 Le droit est dû lors de l'accomplissement de la formalité. Il est liquidé :

- pour les baux à vie : sur un capital formé de dix fois le prix annuel augmenté des charges ;
- pour les baux à durée illimitée : sur un capital formé de vingt fois la rente ou le prix annuel augmenté des charges.

Le paiement des droits et taxes ne peut, en principe, être fractionné.

III. CESSIONS, RÉSILIATIONS ET RÉTROCESSIONS DE BAUX À VIE OU À DURÉE ILLIMITÉE

4408 Ces actes donnent ouverture à la taxe de publicité foncière dans les mêmes conditions que les baux eux-mêmes.

4409

4449

titre 7

partages et opérations assimilées

(BOI-ENR-PTG)

A. PARTAGES

(CGI, art. 635, 1-7° ; CGI, art. 746 à 749 B et 750 *bis* A ; BOI-ENR-PTG-10)

4450 Le partage est le contrat qui a pour objet de **mettre fin** à une **indivision** par la répartition des biens indivis entre les coïndivisaires.

Les partages qui peuvent être amiables ou judiciaires, se distinguent au point de vue du mode de répartition des biens, en **partages purs et simples** et **partages avec soultes ou plus-values**.

I. PARTAGES PURS ET SIMPLES

(BOI-ENR-PTG-10-10)

4451 1. Champ d'application.

En vertu de l'article 647 du CGI, les partages de **biens immeubles** sont soumis à la formalité fusionnée et à la taxe de publicité foncière à laquelle sont incorporés les droits d'enregistrement. Il en est de même pour les partages portant à la fois sur des meubles et des immeubles effectués par actes établis depuis le 1^{er} juillet 1999.

4452 2. Conditions d'exigibilité.

Le droit de partage n'est exigible que si **un acte** constate le partage. Un partage verbal n'est pas soumis à la formalité obligatoire.

Il est nécessaire de plus, qu'il existe **une indivision** entre les copartageants et que cette indivision soit **justifiée**. Enfin, il faut que chaque copartageant reçoive, en remplacement de ses droits indivis sur la masse à partager, des **droits exclusifs** sur certains biens.

4453 3. Tarif, assiette et liquidation.

Le **tarif** de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement applicable aux partages purs et simples est fixé, **à compter du 1^{er} janvier 2012**, à **2,50 %** (CGI, art. 746).

Aux termes de l'article 747 du CGI, le droit de partage ou la taxe de publicité foncière sont liquidés sur le montant de **l'actif net partagé**, c'est-à-dire sur **l'actif brut** cumulé des biens français et étrangers, **déduction faite du passif** grevant la masse indivise.

La valeur taxable des biens partagés est leur **valeur vénale réelle** (sur cette notion, cf. n° 4259). Si l'actif net partagé n'est pas déterminé dans l'acte, une déclaration estimative détaillée doit être fournie.

Les biens doivent, en principe, être **estimés** à la **date de l'acte de partage**. Cependant, sous réserve du cas de fraude ou d'erreur, les parties peuvent indiquer une autre date comme étant celle de la jouissance divise.

- Cas particuliers :**
- 4454 1° Partage partiel.** - Si les copropriétaires ne partagent qu'une fraction de biens indivis, l'impôt de partage n'est exigible que sur la valeur de cette fraction. Mais si l'un des indivisaires est loti d'une manière définitive au moyen d'attributions représentant sa part alors que les autres copropriétaires restent dans l'indivision pour le surplus de la masse, l'impôt est dû sur la totalité des biens indivis.
- 4454-1 2° Régime temporaire en Corse.** - Les actes de partage de succession dressés entre le 1^{er} janvier 1986 et le 31 décembre 2014 sont **exonérés** du droit de 2,50 % à hauteur de la valeur des **immeubles situés en Corse**, à condition que l'acte soit authentique et précise les références du texte prévoyant l'exonération (CGI, art. 750 *bis* A). Cette exonération est applicable quel que soit le lieu du décès et du domicile tant du défunt que des parties à l'acte.
- 4454-2 3° Immeubles soumis à la loi n° 65-557 modifiée du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis.** - Les partages d'immeubles bâtis, de groupe d'immeubles bâtis ou d'ensembles immobiliers soumis à la loi n° 65-557 modifiée du 10 juillet 1965 et la redistribution des parties communes consécutive à ces partages sont exonérés du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière prévus à l'article 746 du CGI (CGI, art. 749 A).
- 4454-3 4. Transformation d'une société ou d'un organisme placé sous le régime des sociétés de personnes défini aux articles 8 à 8 *ter* du CGI en association d'avocats.** -
Sont exonérées du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière prévus à l'article 746 du CGI les opérations de transformation mentionnées au premier alinéa de l'article 151 *octies* C du code précité réalisées depuis le 1^{er} janvier 2009 (CGI, art. 749 B).

II. PARTAGES AVEC SOULTES OU PLUS-VALUES

(BOI-ENR-PTG-10-20)

- 4455 1. Généralités.**
Il y a **partage avec soulte** lorsque l'un ou plusieurs des copartageants reçoit des **attributions supérieures à ses droits**, à charge de verser aux autres une somme d'argent. La soulte peut aussi résulter d'une **inégaie répartition du passif**.
Il y a **plus-value** si la valeur d'un lot excède les droits de l'attributaire sans que ce dernier ait à fournir une compensation.
En droit civil, les partages avec soultes ou plus-values sont déclaratifs. Mais en droit fiscal, ils sont en principe considérés comme **translatifs dans la limite de ces soultes ou plus-values**.
- 4456 2. Partages de biens indivis dépendant d'une succession, d'une communauté conjugale ou effectués selon les dispositions de l'article 1542 du code civil entre époux séparés de biens.**
Ces partages ne sont pas considérés comme translatifs de propriété dans la mesure des soultes ou des plus-values et sont soumis au droit de 2,50 %, liquidé sur la valeur de l'actif partagé, déduction faite du passif mais sans déduction des soultes ou plus-values.
Pour bénéficier de ce régime, le partage doit remplir simultanément deux conditions :
- il doit porter sur des biens dépendant d'une succession ou d'une communauté conjugale¹ ou avoir été acquis conjointement par des époux séparés de biens pendant la durée du mariage² ;
- il doit intervenir entre les membres originaires de l'indivision, leur conjoint, des ascendants, des descendants ou des ayants droit à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux.
Depuis le 1^{er} janvier 2008, les mêmes dispositions s'appliquent aux partages portant sur des biens indivis issus d'une donation-partage et aux partages portant sur des biens indivis acquis par des partenaires ayant conclu un PACS ou par des époux, avant ou pendant le pacte ou le mariage.
- Remarques :**
1. En cas de partage portant sur des immeubles ruraux loués à l'attributaire, les parties peuvent demander le bénéfice du tarif de **0,70 %**, à compter du 1^{er} janvier 2011, au lieu de **2,50 %** à concurrence du montant de la soulte imputable sur l'immeuble rural loué (CGI, art. 1594 F *quinquies*, D ; cf. n° 4272) ;
 2. Lorsqu'un lot grevé de la soulte comprend des biens dont la mutation serait passible de la TVA, celle-ci n'est pas exigible dès lors que le partage avec soulte n'est pas translatif. C'est le droit de **2,50 %** qui est dû ;
 3. En ce qui concerne le régime temporaire applicable en Corse, cf. n° 4454-1.

4. Testament-partage. - Les partages testamentaires étant, en droit civil et en droit fiscal, de véritables partages, ils donnent lieu au droit proportionnel de partage prévu par l'article 746 du CGI et non au droit fixe, comme les testaments ordinaires (cf. BOI-ENR-PTG-10-30 au I).

5. En ce qui concerne l'application de l'article 748 du CGI au partage de biens indivis suite à séparation de corps judiciaire entre époux mariés sous le régime de la séparation de biens, cf. RES N° 2006/48.

4457

3. Autres partages.

Parmi ces partages, on peut citer notamment :

- les partages de société (cf. n°s 4671 et suiv.) ;
- les partages de biens dépendant d'une succession ou d'une communauté conjugale ne relevant pas du régime de faveur ;
- les partages d'indivision conventionnelle prévue à l'article 1873-1 du code civil.

Les **soules** stipulées dans ces partages ou les plus-values **donnent ouverture**, à concurrence de leur montant, **aux droits de mutation à titre onéreux** (cf. n°s 4250 à 4251-1). Ces derniers sont perçus aux taux prévus selon la nature des biens compris dans le lot grevé de la soule. Si la soule s'impute sur des biens dont la mutation est passible de la TVA, c'est cette taxe qui est due et non les droits de mutation.

Lorsque le lot grevé de la soule ou plus-value comprend des biens dont la mutation est passible d'impôts différents ou des droits à des taux différents, **le montant de cette soule ou plus-value est réparti proportionnellement** à la valeur de chaque bien pour la liquidation des droits. Le cas échéant, il est fait application des régimes spéciaux et exonérations prévus en matière de mutations à titre onéreux.

Par ailleurs, si un même copartageant reçoit et paye des soules, il est opéré une compensation, la différence étant taxée.

Le **droit de partage** au taux de **2,50 %** est perçu sur **l'actif net partagé, déduction faite des soules ou plus-values** même en cas d'exonération.

Remarque : si la soule résulte d'une inégale répartition du passif, on ne peut déduire à la fois son montant et l'intégralité du passif. Dans ce cas, il convient de déduire seulement le passif.

III. PARTAGES D'UNE NATURE PARTICULIÈRE

(BOI-ENR-PTG-10-30)

4458

Certains partages bénéficient d'un régime fiscal particulier, tel est le cas notamment :

- des donations-partages (cf. BOI-ENR-DMTG-20-20-10 au I) ;
- du contrat de travail à salaire différé de l'exploitant agricole ;
- des groupements fonciers agricoles ;
- des partages judiciaires ou soumis à homologation ;
- des partages avec l'État ;
- de la répartition éventuelle du boni de liquidation d'un fonds commun de créances ou d'un fonds commun de titrisation autre que ceux supportant des risques d'assurance mentionnés aux articles L. 214-49-11 à L. 214-49-13 du code monétaire et financier (cf. BOI-ENR-PTG-10-30 au VIII).

B. LICITATIONS

(CGI, art. 750 et 750 bis A ; BOI-ENR-PTG-20)

La licitation est la vente aux enchères d'un bien indivis. Elle peut avoir lieu au profit d'un indivisaire ou au profit d'un tiers.

I. LICITATIONS DE BIENS DÉPENDANT D'UNE SUCCESSION, D'UNE COMMUNAUTÉ CONJUGALE OU EFFECTUÉES SELON LES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 1542 DU CODE CIVIL ENTRE ÉPOUX SÉPARÉS DE BIENS OU PORTANT SUR DES BIENS INDIVIS ISSUS D'UNE DONATION-PARTAGE OU ACQUIS PAR DES PARTENAIRES AYANT CONCLU UN PACS OU PAR DES ÉPOUX, AVANT OU PENDANT LE PACTE OU LE MARIAGE

(BOI-ENR-PTG-20-10)

4459

Pour les licitations de biens dépendant d'une succession ou d'une communauté conjugale, lorsque les conditions tenant à l'origine des biens et à la qualité de l'attributaire sont réunies (voir n° 4456, règles identiques aux partages), ces licitations ne supportent qu'une imposition de **2,50 %** (CGI, art. 750, II). Il en est de même des licitations portant sur des biens indivis issus d'une donation-partage et des licitations portant sur des biens indivis acquis par des partenaires ayant conclu un PACS ou par des époux, avant ou pendant le pacte ou le mariage.

Celle-ci est liquidée sur le montant des **parts acquises**, c'est-à-dire sur le prix augmenté des charges, déduction faite de la part de l'adjudicataire. Toutefois, si la licitation fait cesser l'indivision, ce droit est perçu sur la valeur totale du bien licité, déduction faite du passif. Lorsque la cessation de l'indivision a été précédée de plusieurs licitations au profit d'un ou des colicitants, le droit de **2,50 %** est liquidé sur le montant de l'actif net partagé, déduction faite du prix de la ou des licitations qui auront déjà supporté le même droit.

Toutefois, les licitations de biens héréditaires répondant aux conditions prévues au II de l'article 750 du CGI, et intervenant entre le 1^{er} janvier 1986 et le 31 décembre 2014 sont **exonérées** du droit de **2,50 %** à hauteur de la valeur des **immeubles situés en Corse**, à condition que l'acte soit authentique et précise les références du texte prévoyant l'exonération (CGI, art. 750 bis A). Cette exonération est applicable quel que soit le lieu du décès et du domicile tant du défunt que des parties à l'acte.

Précision : le taux de 2,50 % est applicable **à compter du 1^{er} janvier 2012**.

II. AUTRES LICITATIONS

(BOI-ENR-PTG-20-20)

4460

Les autres licitations sont soumises au régime des ventes ordinaires. Les droits de mutation (cf. n^{os} 4250 à 4251-1) sont perçus dans les conditions suivantes :

- lorsqu'elle est prononcée au profit d'un **étranger** à l'indivision, la licitation est taxée sur la **totalité du prix**, au tarif prévu pour les mutations à titre onéreux des biens en cause ;
- lorsque la licitation est tranchée au profit d'un **colicitant**, l'impôt de mutation frappe seulement les **parts acquises** par ce dernier à moins que l'état d'indivision du bien licité ne soit pas justifié auquel cas l'impôt est exigible sur la valeur totale du bien licité (CGI, art. 750).

C. CESSIONS DE DROITS SUCCESSIFS

(CGI, art. 750 et 750 bis A ; BOI-ENR-PTG-30)

La cession de droits successifs est un contrat par lequel une personne appelée à une succession ouverte vend à un cohéritier ou à un tiers tous ses droits, actifs et passifs, dans ladite succession.

I. CESSIONS DE DROITS SUCCESSIFS ENTRE INDIVISAIRES ORIGINAIRES

(CGI, art. 750, II ; BOI-ENR-PTG-30-10)

4461

Les cessions de droits successifs consenties à un ou plusieurs **membres originaires de l'indivision**, leur conjoint, des ascendants, des descendants ou des ayants droit à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux donnent ouverture à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement au taux de **2,50 %** à l'exclusion de toute taxe ou droit afférent aux mutations à titre onéreux.

Cette taxe ou ce droit de **2,50 %** est liquidé sur le prix augmenté des charges ou sur la valeur vénale des biens correspondant aux droits cédés.

Cessions de droits successifs faisant cesser l'indivision.

Lorsqu'elles font cesser l'indivision, ces cessions qui constituent de véritables partages, rendent exigible la taxe ou le droit sur la valeur de la totalité des biens, déduction faite du passif.

Toutefois, lorsqu'elles interviennent entre le 1^{er} janvier 1986 et le 31 décembre 2014, ces cessions sont **exonérées** du droit de **2,50 %** à hauteur de la valeur des **immeubles situés en Corse**, à condition que l'acte soit authentique et précise les références du texte prévoyant l'exonération. Cette exonération est applicable quel que soit le lieu du décès et du domicile tant du défunt que des parties à l'acte (CGI, art. 750 bis A).

Précision : le taux de 2,50 % est applicable **à compter du 1^{er} janvier 2012**.

II. AUTRES CESSIONS DE DROITS SUCCESSIFS

(BOI-ENR-PTG-30-20)

4462

Elles sont soumises aux droits de mutation sur le prix augmenté des charges ou sur la valeur vénale réelle des biens, **au taux réglé pour les ventes** (cf. n^{os} 4250 à 4251-1) et déterminé d'après la nature des biens transmis.

Le prix de la cession doit être réparti entre les divers biens indivis proportionnellement à leur importance respective, sans tenir compte de l'imputation faite par les parties.

4463

4499

titre 8

mutations à titre gratuit

(CGI, art. 750 *ter* à 808 ; BOI-ENR-DMTG)

Les mutations à titre gratuit sont celles qui ne comportent, en principe, la fourniture d'aucune contrepartie par leur bénéficiaire ; lorsqu'elles sont l'effet de la volonté des intéressés, elles procèdent d'une intention de libéralité.

Elles peuvent résulter **du décès** (transmissions *ab intestat* ou testamentaires) ou avoir lieu **entre vifs** (donations).

chapitre premier

successions ou mutations par décès

(BOI-ENR-DMTG)

A. CONDITIONS D'EXIGIBILITÉ DES DROITS DE MUTATION PAR DÉCÈS

I. MUTATIONS IMPOSABLES

(BOI-ENR-DMTG-10-10-10)

4500

Les droits de mutation par décès frappent toutes les transmissions de biens qui s'effectuent à l'occasion du décès, c'est-à-dire celles qui résultent :

1. De la **dévolution légale** (successions *ab intestat*) ;

2. De **dispositions testamentaires** (legs universel, legs à titre universel ou à titre particulier). La délivrance d'un legs quelle que soit sa forme n'est astreinte à aucun formalisme particulier (RES N° 2005/25) ;

3. De **donations à cause de mort**, dont la réalisation est subordonnée au décès du donateur (donations éventuelles, donations de biens à venir ou institutions contractuelles, donations cumulatives de biens présents et à venir) [C. civ., art. 1082, 1084 et 1093] ;

4. D'une clause de tontine insérée dans un contrat d'acquisition en commun (cf. n° 4506-1).

En revanche, les droits ne sont pas dus sur la réunion de l'usufruit à la nue-propriété par le décès de l'usufruitier et, sous réserve des dispositions de l'article 757 B du CGI (cf. n° 4506), sur les sommes stipulées payables lors du décès de l'assuré à un bénéficiaire déterminé (assurance-vie).

Il est précisé que même avant le 22 août 2007, date de la suppression des droits de mutation par décès à l'égard du conjoint survivant, les droits n'étaient pas dus sur les biens de communauté recueillis par l'époux survivant, en vertu d'une convention de mariage (commu-

nauté universelle notamment) ni sur la pension alimentaire que l'époux survivant pouvait demander à la succession de son conjoint.

II. FAIT GÉNÉRATEUR

(BOI-ENR-DMTG-10-30)

4501

C'est le **décès** qui constitue le **fait générateur** de l'impôt (en ce sens, *Cass. Com., arrêt du 7 janvier 1997, Bull IV n° 7, p. 5*). Par suite, la date de ce décès doit seule être prise en considération :

- pour déterminer le **point de départ du délai** imparti pour souscrire la déclaration de succession ;
- pour déterminer le **tarif** applicable.

Il n'en est autrement qu'en cas de legs sous condition suspensive. C'est la date de réalisation de la condition qui entre alors en ligne de compte.

Remarque : en cas d'**absence**, le fait générateur se situe au **jour de la transcription** du « jugement déclaratif d'absence » sur les registres de l'état civil.

B. DÉCLARATION DE SUCCESSION

(BOI-ENR-DMTG-10-60)

I. PERSONNES TENUES DE SOUSCRIRE LA DÉCLARATION

(CGI, art. 800 ; BOI-ENR-DMTG-10-60-20)

4502

1. Principe.

Les héritiers, les légataires ou donataires, leurs mandataires (mandat spécial et exprès donné par écrit) ou leurs représentants légaux sont tenus de souscrire une déclaration détaillée, dite « de succession ». Les divers redevables peuvent néanmoins se réunir pour rédiger une déclaration unique portant sur l'intégralité de la succession.

4502-1

2. Exceptions.

Sont dispensés de souscrire la déclaration :

- pour les successions ouvertes depuis le 22 août 2007, les ayants cause en ligne directe, le conjoint survivant et le partenaire lié au défunt par un pacte civil de solidarité, lorsque l'actif brut successoral est inférieur à 50 000 € et à la condition que ces personnes n'aient pas bénéficié antérieurement, de la part du défunt, d'une donation ou d'un don manuel non enregistré ou non déclaré ;
- les autres héritiers, légataires ou donataires lorsque l'actif brut successoral est inférieur à 3 000 €.

II. FORME ET CONTENU

(BOI-ENR-DMTG-10-60-30)

4503

La déclaration est souscrite sur une formule spéciale (modèles n°s 2705 et 2706). En principe, elle doit être déposée en double exemplaire lorsque l'actif brut successoral, imposable ou non, excède, depuis le 1^{er} janvier 2004, les seuils indiqués au n° 4502-1.

Toutefois, il est admis que les déclarations de succession ne soient souscrites en double exemplaire que lorsqu'elles comportent des actifs bruts, imposables ou non, d'une valeur totale supérieure à 15 000 €, sans qu'il y ait lieu de distinguer si la dévolution est faite en ligne directe ou au profit de collatéraux ou de non-parents.

La déclaration de succession indique notamment :

- 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 qui, indifféremment, peut être écrite à la main, dactylographiée ou apposée à l'aide d'un cachet.

En outre, si des immeubles dépendant de la succession sont situés dans la circonscription d'un service autre que celui où est déposée la déclaration, ils doivent être détaillés sur un imprimé spécial (modèle n° 2709) pour chaque service de la situation des biens.

Remarque : le notariat est autorisé à substituer aux imprimés n^{os} 2705, 2706 et 2709 des documents reproduits et servis par ordinateur.

III. LIEU DE DÉPÔT DE LA DÉCLARATION ET DÉLAIS

(BOI-ENR-DMTG-10-60-40)

4504

1. Lieu de dépôt de la déclaration.

La déclaration de succession est déposée (CGI, art. 656) :

- si le défunt était domicilié en France, au service des impôts dont dépend son domicile, quelle que soit la situation des valeurs mobilières ou immobilières à déclarer ;
- si le défunt n'était pas domicilié en France, à la Recette des non résidents, 10, rue du Centre, TSA 50014, 93465 Noisy-Le-Grand cedex. Toutefois, si le défunt résidait habituellement dans la Principauté de Monaco, qu'il ait été ou non fiscalement domicilié en France, la déclaration de succession doit être déposée au service des impôts de Menton (7, rue Victor Hugo, 06507 Menton Cedex) [CGI, ann. IV, art. 121 Z *quinquies*].

2. Délais de dépôt de la déclaration.

a. Principes.

Les délais sont de six mois, à compter du jour du décès, si celui-ci a lieu en France métropolitaine et **d'une année** dans tous les autres cas (CGI, art. 641).

b. Cas particuliers.

1^o *Délais spéciaux prévus pour les personnes domiciliées dans les DOM.*

2^o *Successions comportant des immeubles ou droits immobiliers situés en Corse.*

Pour les successions ouvertes entre le 23 janvier 2002 et le 31 décembre 2012, quels que soient le domicile du défunt et les autres biens composant son patrimoine, l'article 641 *bis* du CGI prévoit que les délais prévus à l'article 641 du CGI sont portés à vingt-quatre mois pour les déclarations de succession comportant des immeubles ou droits immobiliers situés en Corse.

Toutefois, ces dispositions ne sont applicables aux déclarations de succession comportant des immeubles ou droits immobiliers situés en Corse pour lesquels le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté antérieurement à son décès par un acte régulièrement transcrit ou publié qu'à la condition que les attestations notariées visées au 3^o de l'article 28 du décret n^o 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière relatives à ces biens soient publiées dans les vingt-quatre mois du décès.

En outre, ces dispositions ne sont pas applicables aux biens et droits immobiliers situés en Corse acquis à titre onéreux à compter du 23 janvier 2002.

À compter du 1^{er} janvier 2013, les dispositions de droit commun s'appliquent.

3^o *Précisions.*

Le cas échéant, le délai ne court qu'à partir du jour de l'événement qui réintègre des biens dans la succession, postérieurement au décès.

Par ailleurs, lorsque les biens héréditaires ont été placés sous le séquestre judiciaire prévu à l'article 1961-2^o du code civil (sans que le séquestre ait été investi du mandat de souscrire la déclaration de succession), le point de départ du délai de déclaration est reporté à la date de la mainlevée définitive du séquestre.

Enfin, en cas de contestation judiciaire portant sur la dévolution successorale, il y a lieu, au regard de l'obligation déclarative, de faire application des principes jurisprudentiels suivants :

- les héritiers légitimes, les héritiers naturels et le conjoint survivant restent tenus de souscrire la déclaration de succession **dans le délai légal courant du jour du décès**, même lorsque leurs droits sont contestés, dès lors que ces personnes se trouvent, en application de l'article 724 du Code civil saisies, sans condition, de plein droit de la succession (*Cass. Com. arrêt du 17 octobre 1995, n^o 1691 P, Bull. Civ. IV, n^o 239, p. 222 ; Cass. Com. arrêt du 26 mars 2008, n^o 435 FS-P+B*) ;
- le légataire universel qui n'est ni héritier, ni conjoint survivant et dont les droits sont judiciairement contestés bénéficie d'un report du délai de déclaration dont le point de départ est fixé au jour où ces droits sont définitivement reconnus par la décision de justice ; le bénéfice de ce report n'est pas subordonné à la condition que l'intéressé ait été dépossédé des biens compris dans le legs pendant la durée de l'instance (*Cass. Com. arrêt du 1^{er} avril 1997, n^o 873 D*).

IV. DÉFAUT DE DÉPÔT DE LA DÉCLARATION

(LPF, art. L. 66, 4° et L. 67)

4504-1

Sauf régularisation de leur situation dans les 90 jours de la notification d'une première mise en demeure¹, les héritiers ou légataires qui n'ont pas présenté à la formalité, dans le délai légal, une déclaration de succession régulière accompagnée du paiement des droits sont taxés d'office (cf. n^{os} 4068-1 et suiv.).

V. SANCTIONS

(CGI, art. 1727 et 1728)

4504-2

Les droits acquittés hors délai sont assortis de l'intérêt de retard (cf. RC n^{os} 7260 et suiv.) calculé à compter du premier jour du mois suivant celui de l'expiration du délai légal d'enregistrement des déclarations.

De plus, les majorations de droits destinées à sanctionner le défaut ou le retard dans la souscription d'une déclaration sont applicables (cf. RC n^{os} 7270 et suiv.). Toutefois :

- la majoration de **10 %** n'est applicable que si la déclaration de succession n'a pas été enregistrée avant la fin du douzième mois (ou du trentième mois en cas de présence d'immeubles ou de droits immobiliers situés en Corse : cf. n^o 4504) suivant celui du décès ;
- la majoration de **40 %** est exigible lorsque la déclaration n'a pas été présentée dans les 90 jours suivant la réception d'une mise en demeure.

Par ailleurs, il est admis que l'intérêt de retard soit calculé compte tenu des acomptes versés spontanément avant la présentation de la déclaration à l'enregistrement. Il a été également admis que la base de calcul de la majoration de **10 %** soit réduite du montant des acomptes versés avant la fin du douzième mois suivant le décès. En revanche, cette mesure de tempérament n'est pas applicable pour la détermination de la base de calcul de la majoration de **40 %**.

C. BIENS À DÉCLARER

(BOI-ENR-DMTG-10-10-20)

I. PRINCIPE

4505

La déclaration de succession doit comprendre tous les biens (imposables ou non) qui faisaient partie du patrimoine du défunt au jour du décès.

Par ailleurs, pour l'application des droits d'enregistrement, les droits du constituant résultant du contrat de fiducie sont réputés porter sur les biens formant le patrimoine fiduciaire. Lors de la transmission de ces droits, les droits de mutation sont exigibles selon la nature des biens et droits transmis (CGI, art. 668 *ter*).

II. RÈGLES DE TERRITORIALITÉ

(CGI, art. 750 *ter* ; BOI-ENR-DMTG-10-10-30)

Sous réserve des dispositions des conventions internationales, il convient d'opérer la distinction suivante :

4505-1

1. Le défunt a son domicile fiscal en France (CGI, art. 750 *ter*, 1^o). L'imposition est générale et les droits de mutation à titre gratuit sont exigibles à raison des biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France et notamment des fonds publics, parts d'intérêts, créances et généralement toutes les valeurs mobilières françaises ou étrangères de quelque nature qu'elles soient.

Pour les donations consenties **à compter de la publication de la loi n^o 2011-900** du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 et pour les décès intervenus à cette même date, les droits de mutation à titre gratuit sont également exigibles à raison des biens ou droits composant un trust défini à l'article 792-0 *bis* du CGI et produits qui y sont capitalisés.

1. Aucune mise en demeure d'avoir à soumettre la déclaration de succession à l'enregistrement n'est adressée avant la fin du douzième mois suivant celui du décès.

4505-2 2. Le défunt n'a pas son domicile fiscal en France (CGI, art. 750 *ter*, 2° et 3°).

a. L'héritier, le donataire ou le légataire n'a pas son domicile fiscal en France au jour de la mutation ou ne l'a pas eu pendant au moins six ans au cours des dix années précédant celle-ci (CGI, art. 750 *ter*, 2°).

1° Principe.

Les droits de mutation à titre gratuit sont dus à raison des biens meubles et immeubles situés en France que ces derniers soient possédés directement ou indirectement, et notamment les fonds publics français, parts d'intérêts, créances et valeurs mobilières françaises.

Pour les donations consenties **à compter de la publication de la loi n° 2011-900** du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 et pour les décès intervenus à cette même date, les droits de mutation à titre gratuit sont également exigibles à raison des biens ou droits composant un trust défini à l'article 792-0 *bis* du CGI et produits qui y sont capitalisés.

4505-3 2° Application.

Sont notamment considérées comme françaises :

- les créances sur un débiteur qui est établi en France ou qui y a son domicile fiscal au sens de l'article 4 B du CGI ainsi que les valeurs mobilières émises par l'État français, une personne morale de droit public française ou une société qui a en France son siège social statutaire ou le siège de sa direction effective ;

4505-4 - les actions ou parts de sociétés ou personnes morales non cotées en bourse dont le siège est situé hors de France et dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés sur le territoire français, et ce à proportion de la valeur de ces biens par rapport à l'actif total de la société ;**4505-5** - les participations dans des personnes morales ou organismes étrangers qui permettent de posséder indirectement un immeuble ou un droit immobilier en France. À cet égard, tout immeuble ou droit immobilier est réputé possédé indirectement lorsqu'il appartient à des personnes morales ou des organismes dont le donateur ou le défunt, seul ou conjointement avec son conjoint, leurs ascendants ou descendants ou leurs frères et sœurs, détient plus de la moitié des actions, parts ou droits, directement ou par l'intermédiaire d'une chaîne de participations au sens de l'article 990 D du CGI, quel que soit le nombre de personnes morales ou d'organismes interposés.

La valeur des immeubles ou droits immobiliers possédés indirectement est déterminée par la proportion de la valeur de ces biens ou des actions, parts ou droits représentatifs de tels biens dans l'actif total des organismes ou personnes morales dont le donateur ou le défunt détient directement les parts, actions ou droits.

4505-6 Pour l'application des dispositions visées aux n°s 4505-4 et 4505-5, ne sont pas pris en considération les immeubles situés sur le territoire français affectés par une personne morale ou un organisme à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole, ou à l'exercice d'une profession non commerciale.**4505-7 Remarque :**

Dans l'hypothèse où un donateur ou un défunt, domicilié hors de France détient, au jour du fait générateur des droits de mutation à titre gratuit, plus de 50 % d'une société à prépondérance immobilière dont le siège est à l'étranger, il est précisé que la taxation aux droits de mutation à titre gratuit en France des titres détenus par celui-ci pourra être effectuée indifféremment :

- sur le fondement des dispositions relatives aux actions, parts ou droits de personnes morales ou d'organismes dont la propriété permet au donateur ou au défunt de posséder, directement ou par personne interposée, plus de la moitié des titres d'une personne morale ou d'un organisme, propriétaire d'immeubles sis en France (CGI, art. 750 *ter*, 2°-al. 2) ;
- sur le fondement des dispositions relatives aux titres de société à prépondérance immobilière (CGI, art. 750 *ter*, 2°-al. 4).

En effet, la valeur imposable des titres retenue pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit est la même dans les deux cas.

4505-8 b. L'héritier, le donataire ou le légataire a son domicile fiscal en France au jour de la mutation et l'a eu également au moins six ans au cours des dix années précédant celle-ci (CGI, art. 750 *ter*, 3°).

Lorsque l'héritier, le donataire ou le légataire est fiscalement domicilié en France, au jour de la mutation, et y a été domicilié six ans au moins au cours des dix années précédant celle au cours

de laquelle il reçoit les biens, le 3° de l'article 750 *ter* du CGI permet d'imposer en France les biens français et étrangers figurant dans :

- les successions ouvertes à l'étranger depuis le 1^{er} janvier 1999 ;
- les donations, constatées ou non par acte passé en France ou à l'étranger, réalisées à compter de la même date.

Les droits de mutation à titre gratuit sont alors exigibles à raison des biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France, et notamment les fonds publics, parts d'intérêts, biens ou droits composant un trust défini à l'article 792-0 *bis* du CGI et produits qui y sont capitalisés, créances et généralement toutes les valeurs mobilières françaises ou étrangères de quelque nature qu'elles soient, reçus par l'héritier, le donataire ou le légataire ou le bénéficiaire d'un trust défini au même article 792-0 *bis* qui a son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du CGI (cf. FP n°s 3 et suiv.).

Toutefois, cette disposition ne s'applique que lorsque cet héritier, ce donataire ou ce bénéficiaire d'un trust a eu son domicile fiscal en France pendant au moins six années au cours des dix dernières années précédant celle au cours de laquelle il reçoit les biens.

4505-9

Remarque :

La France a conclu des conventions fiscales qui traitent des droits de successions. Certaines d'entre elles concernent également les droits sur les donations (cf. BOI-INT).

Ces conventions répartissent les droits d'imposer en fonction de l'État de la résidence fiscale du défunt (ou du donateur) et du lieu de situation des biens faisant partie de la succession (ou de la donation) sans prendre en compte la situation des héritiers ou légataires (ou donataires).

Elles ont pour effet de priver la France du droit d'imposer les biens légués ou donnés par un défunt ou un donateur non résident à un bénéficiaire résident de France, s'ils sont situés hors de France (dans l'autre État partie à la convention ou dans un État tiers) ou bien non imposables en application de la convention.

Sauf cas particulier, ces conventions s'opposent, dès lors à l'application des dispositions du troisième alinéa de l'article 750 *ter* du CGI.

III. CAS PARTICULIERS

4506

1. Sommes versées en vertu de contrats d'assurances en cas de décès (CGI, art. 757 B ; BOI-ENR-DMTG-10-10-20-20).

Remarque :

L'article 990 I du CGI prévoit un prélèvement de 20 % sur certaines sommes versées par les assureurs à raison du décès de l'assuré, lorsque ces sommes n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 757 B du CGI.

Ce dispositif, qui est exposé n°s 4760 et suiv., n'a pas d'incidence sur les dispositions de l'article 757 B exposées ci-après.

Par ailleurs, la simple prorogation par tacite reconduction de la durée d'un contrat d'assurance-vie est sans incidence sur le régime fiscal applicable qui est fonction de la date de souscription du contrat, à la condition toutefois que ce contrat n'ait pas fait l'objet de modifications substantielles (RES N° 2010/55).

a. Décès intervenu après l'entrée en vigueur de la loi n° 91-1323 du 30 décembre 1991¹ et contrat souscrit avant le 20 novembre 1991.

Dans ce cas, les sommes versées ne donnent pas ouverture aux droits de mutation par décès, **quel que soit l'âge de l'assuré à la date de conclusion du contrat ou du versement des primes**, à la condition toutefois que ce contrat n'ait pas fait l'objet, à compter du 20 novembre 1991, de **nouvelles clauses modifiant l'économie du contrat concerné**.

Dans cette hypothèse, le capital ou la rente payable au décès de l'assuré entrerait dans le champ d'application du dispositif visé au *b* ci-après dès lors que les modifications essentielles apportées ne permettraient plus de considérer qu'il s'agit d'un contrat souscrit avant le 20 novembre 1991.

À ce sujet, il est précisé que le seul versement de nouvelles primes non prévues dans le contrat originel ou le versement de primes disproportionnées par rapport à celles payées avant le 20 novembre 1991 ne peut pas être analysé comme une modification substantielle de

1. Soit à Paris, le 2 janvier 1992, et partout ailleurs, un jour franc après l'arrivée du JO au chef-lieu d'arrondissement.

l'économie du contrat de nature à supprimer l'antériorité du contrat pour la détermination du régime fiscal des nouvelles primes versées.

b. Décès intervenu après l'entrée en vigueur de la loi n° 91-1323 du 30 décembre 1991¹ et contrat souscrit depuis le 20 novembre 1991.

Les dispositions de l'article 757 B du CGI s'appliquent selon les modalités ci-après.

Les sommes, rentes ou valeurs quelconques dues par un assureur à raison du décès de l'assuré sont assujetties aux droits de succession à concurrence de la fraction des primes versées après l'âge de soixante-dix ans qui excèdent **30 500 €**.

- **Toutes les primes versées après le soixante-dixième anniversaire de l'assuré sont prises en compte**, quel que soit l'âge de ce dernier au moment de la souscription du contrat. Il convient de retenir l'âge de l'assuré sur la tête duquel le contrat en cause est souscrit et non l'âge du souscripteur qui peut être une personne différente de l'assuré.

- En revanche, **sont exclues de l'assiette des droits de mutation par décès** les sommes qui correspondent soit aux primes versées avant le soixante-dixième anniversaire de l'assuré, soit aux produits attachés au contrat (y compris ceux de ces produits qui se rapportent aux primes versées après le soixante-dixième anniversaire de l'assuré).

- **Seule la fraction** des primes versées après le soixante-dixième anniversaire de l'assuré **qui excède 30 500 € est taxable**. Cet abattement est appliqué en globalisant toutes les primes versées après le soixante-dixième anniversaire de l'assuré au titre de l'ensemble des contrats souscrits sur sa tête par lui-même ou par des tiers. En cas de pluralités de bénéficiaires, l'abattement est réparti entre les bénéficiaires concernés au *pro rata* de la part leur revenant dans les primes taxables aux termes du ou des contrats.

- **Cas particuliers** : contrats souscrits en unités de compte et rachats partiels ou avances.

c. Précisions.

1. Pour les successions ouvertes depuis le 22 août 2007, la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat exonère de droits de mutation par décès le conjoint survivant, le partenaire lié au défunt par un PACS et sous certaines conditions les frères et sœurs privilégiés vivant ensemble. Les personnes précitées sont ainsi exonérées de droits de mutation par décès sur les sommes, rentes ou valeurs quelconques dues directement ou indirectement par un assureur, à raison du décès de l'assuré. Il en résulte qu'en cas de pluralité de bénéficiaires, il n'est pas tenu compte de la part revenant aux personnes précitées exonérées de droits de mutation par décès, pour répartir l'abattement de 30 500 € entre les différents bénéficiaires².
2. Lorsqu'elles ne sont pas susceptibles d'être taxées aux droits de mutation à titre gratuit dans le cadre des dispositions de l'article 757 B du CGI, les sommes, rentes ou valeurs quelconques dues par un assureur à raison de primes versées et de contrats souscrits depuis le 13 octobre 1998 peuvent, sous certaines conditions et dans certaines limites, donner lieu à un prélèvement de 20 %, conformément aux dispositions de l'article 990 I du CGI. En toute hypothèse, pour les successions ouvertes depuis le 22 août 2007, le conjoint survivant, le partenaire lié au défunt par un PACS, les frères et les sœurs privilégiés vivant ensemble qui sont exonérés de droit de mutation par décès ne sont plus assujettis au prélèvement de 20 % (cf. n°s 4760 et suiv.).
3. En principe, le transfert d'un PEP « assurance » vers un autre PEP « assurance » géré par un organisme différent, de même que le simple transfert d'un PEP « assurance monosupport » vers un PEP « assurance multisupport », ne remettent pas en cause l'antériorité du contrat initial.
4. La transformation d'un contrat d'assurance-vie ou d'un bon ou contrat de capitalisation en euros en un bon ou contrat dont une part significative ou l'intégralité des sommes versées est affectée à l'acquisition de droits exprimés en unités de compte (contrats multisupports) ne remet pas en cause l'antériorité du contrat ;
5. Le nantissement du contrat d'assurance sur la vie et la clause de l'avenant à ce contrat prévoyant la suspension de la désignation initiale des bénéficiaires au profit du créancier nanti permet de considérer que le contrat a été conclu sans désignation d'un bénéficiaire.

Par suite du gage et pendant la durée de la suspension de la désignation des bénéficiaires, l'administration fiscale est en droit d'opposer aux héritières [...] les dispositions de l'article L. 132-11 du code des assurances selon lequel lorsque l'assurance en cas de décès a été conclue sans désignation d'un bénéficiaire, le capital ou la rente garantis font partie du patrimoine ou de la succession du contractant (*Cass. Civ. 2^{ème}, arrêt du 9 février 2012 n° 11-12109*).

1. Soit à Paris, le 2 janvier 1992, et partout ailleurs, un jour franc après l'arrivée du JO au chef-lieu d'arrondissement.

2. Cette solution a vocation à s'appliquer dans toutes les situations où un bénéficiaire est exonéré es qualités de droits de mutation par décès, quel que soit le fondement sur lequel il est exonéré.

4506-1 | 2. Biens recueillis en vertu d'une clause de tontine (CGI, art. 754 A ; BOI-ENR-DMTG-10-10-20-30 au I).

Les biens recueillis en vertu d'une clause de tontine insérée dans un contrat d'acquisition en commun sont au point de vue fiscal réputés transmis à titre gratuit à chacun des bénéficiaires de l'accroissement.

Par exception, sauf si le bénéficiaire opte pour l'application des droits de mutation par décès, les **droits de mutation à titre onéreux** continuent d'être exigibles lorsque les quatre conditions suivantes sont simultanément réunies :

- le bien doit avoir été acquis en commun par deux personnes ;
- le bien acquis est un immeuble ;
- il constitue l'habitation principale commune des deux acquéreurs au jour du décès du pré-mourant ;
- la valeur globale de l'immeuble à cette même date est inférieure à **76 000 €**.

4506-2 | 3. Biens recueillis par un héritier ou un légataire bénéficiaire du dispositif du cantonnement (CGI, art. 788 *bis* ; BOI-ENR-DMTG-10-20-50-30).

Depuis le 1^{er} janvier 2007, les biens recueillis par un héritier ou un légataire en application de l'article 1002-1 ou du deuxième alinéa de l'article 1094-1 du code civil sont réputés transmis à titre gratuit par le défunt.

Il résulte de ces dispositions qu'en cas de cantonnement de l'émolument du légataire ou du conjoint survivant, ce dernier n'est imposé que sur la part qu'il prend effectivement dans son legs. En conséquence, l'époux ou le légataire exerçant le cantonnement est taxé aux droits de mutation à titre gratuit, au tarif qui lui est personnellement applicable, uniquement sur les biens qu'il recueille effectivement.

S'agissant des successibles qui bénéficient du cantonnement, les droits sont liquidés sur leur part successorale (qui comprend les biens reçus suite à l'exercice du cantonnement) selon le tarif et les abattements applicables en fonction de leur lien de parenté avec le défunt pour l'ensemble des biens qu'ils reçoivent.

4506-3 | 4. Dons consentis en application de l'article 885-0 V *bis* A du CGI (CGI, art. 757 C ; BOI-ENR-DMTG-10-20-20 au V-B).

Les droits de mutation à titre gratuit ne s'appliquent pas aux dons pris en compte pour la détermination de la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V *bis* A du CGI (cf. n^{os} 4883 et 4883-1).

IV. PREUVE DU DROIT DE PROPRIÉTÉ

(BOI-ENR-DMTG-10-10-40)

4507 | La preuve du droit de propriété du *de cujus* résulte de l'application de règles de droit civil telles que la théorie de la propriété apparente (cf. n^o 4024), la théorie de l'accession (C. civ., art. 546) et la présomption de propriété établie par l'article 2276 du code civil en faveur du possesseur de meubles.

La preuve du droit de propriété résulte aussi de diverses présomptions légales de portée purement fiscale :

- est réputé faire partie, jusqu'à preuve contraire, de la succession de l'usufruitier, tout **bien appartenant pour l'usufruit au défunt et pour la nue-propriété à l'un de ses présomptifs héritiers** ou descendants d'eux, ou à ses donataires ou légataires, ou à des personnes interposées, à moins qu'il n'y ait eu donation régulière et que cette donation, si elle n'est pas constatée dans un contrat de mariage, ait été consentie plus de trois mois avant le décès ou, depuis le 1^{er} janvier 2007, qu'il y ait eu démembrement de propriété effectué à titre gratuit, réalisé plus de trois mois avant le décès, constaté par acte authentique et pour lequel la valeur de la nue-propriété a été déterminée selon le barème prévu à l'article 669 du CGI (CGI, art. 751 ; BOI-ENR-DMTG-10-10-40-10). À ce sujet, dans un arrêt du 23 janvier 2007 n^o 65 F-P + B, la Cour de cassation a rappelé que la démonstration du caractère réel et sincère du démembrement de propriété ne peut résulter du fait que l'héritier s'est personnellement acquitté du prix de la nue-propriété du bien en cause dès lors que le défunt détenteur de l'usufruit lui a préalablement fait don d'une somme permettant ladite acquisition. À cet égard, peu importe que la somme d'argent ayant permis l'acquisition ait été donnée plus de trois mois avant le décès de l'usufruitier. La preuve contraire peut notamment résulter d'une donation des deniers constatée par un acte ayant date certaine, quel qu'en soit l'auteur, en vue de financer, plus de trois mois avant le décès, l'acquisition de tout ou partie de la nue-propriété d'un bien, sous réserve de justifier de l'origine des deniers dans l'acte en constatant l'emploi ;

- sont présumées, jusqu'à preuve du contraire, faire partie de la succession, pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, les **actions, obligations, parts de fondateur ou bénéficiaires, parts sociales et toutes autres créances** dont le défunt a eu la propriété ou a perçu les revenus ou à raison desquels il a effectué une opération quelconque moins d'un an avant son décès (CGI, art. 752, premier alinéa ; BOI-ENR-DMTG-10-10-40-20) ; Pour les décès intervenus **à compter de la publication de la loi n° 2011-900** du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, les biens ou droits placés dans un trust défini à l'article 792-0 *bis* du CGI sont également présumés faire partie de la succession.

Depuis le 1^{er} janvier 2007, cette présomption n'est pas appliquée aux biens ayant fait l'objet d'une libéralité graduelle ou résiduelle, telle que visée aux articles 1048 à 1061 du code civil (CGI, art. 752, al. 3). L'utilisation de cette présomption, qui entraîne un renversement de la charge de la preuve, doit être réservée aux situations dans lesquelles les mouvements constatés sont révélateurs d'un comportement visant à éluder l'impôt ;

- lorsqu'ils ne justifient pas avoir effectué toute diligence pour assurer l'application effective des dispositions des articles L. 212-3 ou L. 211-4 du code monétaire et financier (inscription en compte des valeurs mobilières), les gérants, le président du conseil d'administration ou du directoire de la société émettrice sont présumés, sauf preuve contraire, être les propriétaires des **actions** qui ne revêtiraient pas la forme nominative ou qui n'auraient pas été vendues dans les conditions prévues au III de l'article L. 212-3 ou des **titres financiers** non présentés pour inscription en compte ou qui n'auraient pas été vendus dans les conditions prévues au 5^e alinéa de l'article L. 211-4 du code précité (CGI, art. 754 B) ;

- sont considérés comme appartenant conjointement aux déposants et dépendant de la succession de chacun d'eux pour une part virile, sauf preuve contraire, les titres, sommes ou valeurs existant chez les dépositaires et faisant l'objet de comptes indivis ou collectifs avec solidarité (CGI, art. 753 ; BOI-ENR-DMTG-10-10-40-30) ou trouvés dans un coffre-fort loué conjointement par plusieurs personnes (CGI, art. 754 ; BOI-ENR-DMTG-10-10-40-40) ;

- sont présumés dépendre de la succession du défunt, les immeubles inscrits à son nom à la matrice cadastrale et pour lesquels il a acquitté la taxe foncière deux fois au moins ainsi que les fonds de commerce et clientèles pour lesquels il était inscrit au rôle des impôts locaux et a effectué au moins deux paiements au titre de la contribution économique territoriale (CGI, art. 1881 et 1882). Cette présomption n'est pas irréfragable.

D. ÉVALUATION DES BIENS HÉRÉDITAIRES

(BOI-ENR-DMTG-10-40-10)

I. PRINCIPE

4508

En principe, les biens transmis sont évalués à leur **valeur vénale** au jour du fait générateur de l'impôt. Les droits de mutation par décès sont, en conséquence, assis sur une **déclaration estimative** des redevables. Cependant, pour certains biens, il existe des bases légales d'évaluation.

Sur la notion de valeur vénale réelle, cf. n° 4259.

Il est précisé que l'état d'indivision dans lequel se trouvent les héritiers sur la pleine propriété d'un bien reçu par succession est sans incidence sur la valeur vénale de ce bien au jour de sa transmission (*Cour de cassation, com., arrêts du 28 janvier 2003, n° 190 F-D et du 20 mars 2007, n° 504 F-D*).

II. PRÉCISIONS

4508-1 | 1. **Valeurs mobilières françaises et étrangères** (BOI-ENR-DMTG-10-40-10-40 au I).

Pour les valeurs mobilières françaises et étrangères de toute nature admises aux négociations sur un marché réglementé, le capital imposable est déterminé par le cours moyen de la bourse au jour du fait générateur de l'impôt ou, pour les successions, par la moyenne des trente derniers cours qui précèdent la transmission (CGI, art. 759).

Toutefois, en cas de démembrement de propriété des titres cotés, les dispositions de l'article 759 du CGI doivent être combinées avec celles de l'article 669 (ex 762) du même code, qui fixe le barème d'évaluation des usufruits (*arrêt Cour de cassation, com., 23 février 1999, n° 477 P*).

4508-2 | 2. **Créances à terme** (BOI-ENR-DMTG-10-40-10-40 au II).

Les créances à terme sont évaluées pour leur valeur nominale en ajoutant tous les intérêts échus et non encore payés au décès ainsi que ceux courus à la même date. Toutefois, elles font

l'objet d'une déclaration estimative lorsque le débiteur se trouve en état de procédure de sauvegarde, de redressement ou liquidation judiciaires ou de déconfiture (CGI, art. 760).

Remarque : les soldes créditeurs de **comptes d'associés** ne doivent pas être considérés comme des créances à terme. Ils donnent lieu à une déclaration estimative des parties.

4508-3 | 3. Parts ou actions d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) [BOI-ENR-DMTG-10-40-10-40 au III].

Les actions de SICAV et les parts de FCP sont évaluées sur la base de leur dernière **valeur de rachat** connue à la date de la donation ou du décès.

Concernant la valeur des actifs exposés dans le cadre de l'affaire Madoff, cf. RES N° 2009/37.

4508-4 | 4. Titres non cotés ou actifs incorporels (CGI, art. 764 A ; BOI-ENR-DMTG-10-40-10-40 au IV).

En cas de décès d'une des personnes désignées ci-dessous, il est tenu compte, pour la liquidation des droits de mutation par décès dus par ses héritiers, légataires ou donataires, de la dépréciation éventuelle résultant dudit décès et affectant la valeur des titres non cotés ou des actifs incorporels transmis. Sont visés les décès :

- du gérant d'une société à responsabilité limitée ou d'une société en commandite par actions non cotée ;
- de l'un des associés en nom d'une société de personnes ;
- de l'une des personnes qui assument la direction générale d'une société par actions non cotée ;
- de l'exploitant d'un fonds de commerce ou d'une clientèle ;
- du titulaire d'un office public ou ministériel.

4508-5 | 5. Immeubles (BOI-ENR-DMTG-10-40-10-30).

C'est également la **valeur vénale réelle** qui est prise en considération. Pour les immeubles dont le propriétaire a l'usage à la date de la transmission, cette valeur vénale réelle est réputée égale à la valeur libre de toute occupation. Toutefois, si dans les deux années qui ont précédé ou suivi le décès, les immeubles ont fait l'objet d'une **adjudication**, les droits ne peuvent être calculés sur une somme inférieure au prix d'adjudication augmenté des charges (CGI, art. 761).

Pour les successions ouvertes depuis le 1^{er} janvier 1999, l'article 764 *bis* du CGI précise qu'il est effectué un abattement de 20 % sur la valeur vénale réelle de l'immeuble constituant au jour du décès la résidence principale du défunt lorsque, à la même date, cet immeuble est également occupé à titre de résidence principale par le conjoint survivant ou par un ou plusieurs enfants mineurs ou majeurs protégés du défunt ou de son conjoint.

Depuis le 1^{er} janvier 2002, cet abattement s'applique dans les mêmes conditions lorsque les enfants majeurs du défunt ou de son conjoint sont incapables de travailler dans des conditions normales de rentabilité, en raison d'une infirmité physique ou mentale, congénitale ou acquise | au sens du II de l'article 779 du CGI.

Depuis le 1^{er} janvier 2005, cet abattement s'applique, dans les mêmes conditions que pour les couples mariés, à l'égard des partenaires liés par un pacte civil de solidarité.

Par trois arrêts des 28 janvier 2003 (*Com.*, n° 190 F-D), 11 février 2003 (*Com.*, n° 270 F-D) et 12 mai 2004 (*Com.*, n° 779 FS-P), la Cour de cassation a précisé les modalités d'évaluation des immeubles transmis à titre gratuit.

Remarque : Pour les successions ouvertes depuis le 23 janvier 2002, les règles d'évaluation des biens immobiliers situés en Corse sont celles de droit commun. Toutefois, certaines exonérations sont prévues (cf. n° 4519-3).

4508-6 | 6. Biens ou droits transférés dans un patrimoine fiduciaire (CGI, art. 766 *bis* ; BOI-ENR-DMTG-10-40-10-40 au V).

Depuis le 1^{er} février 2009, pour la liquidation des droits de mutation par décès, les biens ou droits transférés dans un patrimoine fiduciaire ou ceux éventuellement acquis en remploi, ainsi que les fruits tirés de l'exploitation de ces biens ou droits, qui font de plein droit retour à la succession du constituant, sont compris dans son patrimoine pour leur valeur vénale nette à la date du décès.

4508-7 | 7. Meubles meublants (BOI-ENR-DMTG-10-40-10-20 au I).

Pour les **meubles meublants**, et sauf preuve contraire, leur valeur est fixée suivant les bases ci-après (CGI, art. 764, I) :

- prix d'une vente publique intervenue dans les deux ans du décès ;
- à défaut, estimation contenue dans un inventaire dressé conformément à l'article 789 du code civil dans les cinq ans du décès ;

- à défaut, déclaration estimative avec minimum d'un forfait égal à **5 %** de la valeur brute de l'ensemble des autres biens héréditaires.

Remarque :

Dès lors qu'il est établi que l'inventaire, dressé après décès, des meubles meublants dépendant d'une succession, comporte des omissions et des sous-évaluations, l'administration peut écarter cet inventaire pour faire application du forfait légal de 5 % (*arrêt Cour de cassation, Com. 8 février 2000, n° 352 D*).

4508-8 | 8. Autres biens meubles corporels (BOI-ENR-DMTG-10-40-10-20 au II).

Pour les **autres biens meubles corporels**, le forfait de **5 %** n'est pas applicable.

4508-9 | 9. Bijoux, pierreries, objets d'art ou de collection (BOI-ENR-DMTG-10-40-10-20 au III).

Pour ces biens, l'estimation ne peut, sauf preuve contraire, être inférieure :

- au prix net de la vente publique intervenue dans les deux ans du décès ;
- à défaut, à l'évaluation contenue dans tout acte estimatif dressé dans les cinq ans du décès, sans toutefois que cette évaluation puisse être inférieure à celle faite dans le contrat d'assurance contre le vol ou l'incendie, en cours au jour du décès et conclu par le défunt, son conjoint ou ses auteurs moins de dix ans avant l'ouverture de la succession ; s'il existe plusieurs polices susceptibles d'être retenues, la valeur imposable est égale à la moyenne des évaluations figurant dans ces polices (CGI, art. 764, II) ;
- à défaut des bases légales ci-dessus (vente publique et acte estimatif) et en l'absence de contrat d'assurance, à la déclaration détaillée et estimative des parties étant précisé que le forfait de **5 %** prévu pour les meubles meublants n'est pas applicable.

4509 | 10. Usufruit et nue-propriété (BOI-ENR-DMTG-10-40-10-50 au I).

Cf. barème figurant au n° 4035-1.

4509-1 | 11. Droit d'habitation et d'usage (CGI, art. 762 *bis* ; BOI-ENR-DMTG-10-40-10-50 au II).

Pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit, la valeur des droits d'habitation et d'usage instaurés en faveur du conjoint survivant par l'article 764 du code civil est de 60 % de la valeur de l'usufruit déterminée conformément au I de l'article 669 du CGI (cf. n° 4035-1).

Pour l'application de ce barème, il convient de prendre en compte l'âge du conjoint survivant au terme de l'exercice du droit temporaire au logement, soit un an après le décès.

4510 | 12. Dépôt d'une déclaration de succession rectificative modifiant la valeur vénale initialement déclarée (BOI-ENR-DMTG-10-40-10-60).

Le dépôt d'une déclaration rectificative modifiant à la baisse la valeur d'un bien équivaut à une réclamation contentieuse soumise aux règles de droit commun et son auteur doit, s'il entend se faire rembourser la fraction de droits de succession acquittés antérieurement, établir la sur-évaluation de la valeur initialement déclarée.

En cas de déclaration rectificative augmentant la valeur d'un bien, l'ayant-droit verse lors du dépôt les droits complémentaires correspondant à la majoration de l'actif successoral. Dans ce dernier cas, le service conserve la possibilité d'appliquer la majoration prévue par l'article 1729 du CGI en cas de manquement délibéré s'il établit que le contribuable connaissait la valeur réelle du bien dès l'origine. En toute hypothèse, en cas de cession du bien concerné, il convient d'harmoniser les positions à prendre au regard des droits de succession et de l'impôt sur les plus-values (rapp. FI n° 3252).

E. EXONÉRATIONS ET RÉGIMES SPÉCIAUX

La loi prévoit un certain nombre d'exonérations ou de régimes spéciaux motivés par la qualité du défunt ou du successeur ou liés à la nature ou la situation des biens transmis.

I. EXONÉRATIONS MOTIVÉES PAR LA QUALITÉ DU DÉFUNT OU DU SUCCESSEUR

(BOI-ENR-DMTG-10-20-10 et BOI-ENR-DMTG-10-20-20)

4511 | Sont exonérés de l'impôt de mutation à titre gratuit :

1. Les **personnes dispensées de dépôt de déclaration de succession** en application des dispositions de l'article 800 du CGI (CGI, art. 796-0 ; cf. n° 4502-1).

2. Pour les successions ouvertes depuis le 22 août 2007, le **conjoint survivant et le partenaire lié au défunt par un pacte civil de solidarité (PACS)**¹ (CGI, art. 796-0 *bis*). Il convient d'appliquer aux personnes ayant conclu un partenariat civil à l'étranger, sous réserve qu'il ne soit pas contraire à l'ordre public, le régime prévu en faveur des personnes ayant conclu un PACS.

3. Pour les successions ouvertes depuis le 22 août 2007, la part de chaque **frère ou sœur âgé de plus de 50 ans ou invalide**, célibataire, veuf, divorcé ou séparé de corps, dans les conditions fixées à l'article 796-0 *ter* du CGI.

4. Les successions des **victimes de guerre ou d'actes de terrorisme** pour les parts nettes recueillies par les ascendants, les descendants, ainsi que par ses frères et sœurs ou leurs descendants. Il en est de même pour les successions, ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008, des **militaires** décédés lors de leur participation à une opération extérieure (OPEX) ou dans les trois années suivant la fin de celle-ci, des blessures reçues ou des maladies contractées pendant cette opération. L'exonération s'applique également pour les successions des **policiers, gendarmes et agents des douanes** décédés dans l'accomplissement de leur mission, cités à l'ordre de la Nation (CGI, art. 796).

Pour les personnes de nationalité française, victimes à l'étranger d'un acte de terrorisme, la condition d'immatriculation auprès des autorités consulaires est supprimée.

Cette exonération s'applique également aux successions des militaires français « soldats de la paix » qui ont trouvé la mort au cours des opérations de maintien de l'ordre menées sur le territoire de l'ex-Yougoslavie. Elle est en outre susceptible de bénéficier, en fonction des éléments de fait propres à chaque affaire, aux successions des civils de nationalité française décédés dans le cadre de missions humanitaires effectuées dans ce pays, sous l'égide du Haut Commissariat aux Réfugiés (RM Marsaud, JO AN du 15 mai 1995, p. 2487).

Cette exonération s'applique également aux successions des militaires français qui ont trouvé la mort le 6 novembre 2004, lors des événements de Bouaké en Côte d'Ivoire. Le cas échéant, les redevables peuvent déposer des demandes en restitution des droits acquittés pour les successions entrant dans le champ d'application du dispositif.

5. Les successions des **sapeurs-pompiers professionnels ou volontaires** décédés en opération de secours, cités à l'ordre de la Nation (CGI, art. 796, I-8°).

6. Les dons et legs consentis à l'**État** et aux établissements publics scientifiques, d'enseignement, d'assistance et de bienfaisance (CGI, art. 1040, I).

7. Les dons et legs consentis aux **établissements publics** ou d'utilité publique dont les ressources sont exclusivement affectées à des œuvres scientifiques, culturelles ou artistiques à caractère désintéressé (CGI, art. 795, 2°). Il est admis que les associations déclarées dont les ressources sont exclusivement affectées à la recherche médicale ou scientifique à caractère désintéressé bénéficient de cette exonération.

8. Les dons et legs faits aux **établissements publics charitables**, aux **mutuelles** et à toutes autres **sociétés reconnues d'utilité publique** dont les ressources sont affectées à des œuvres d'assistance, à la défense de l'environnement naturel ou à la protection des animaux. Cette exonération a été étendue aux associations simplement déclarées dont l'objet est l'assistance et la bienfaisance ainsi qu'aux établissements publics dont les ressources sont affectées à la défense de l'environnement naturel ou à la protection des animaux (CGI, art. 795, 4°).

9. Les dons et legs faits aux organismes d'**habitations à loyer modéré** ou à leurs unions (CGI, art. 795, 7°).

10. Les dons et legs faits aux **régions, départements, communes**, à leurs **établissements publics** et aux **établissements publics hospitaliers** lorsque ces dons et legs sont affectés à des activités non lucratives (CGI, art. 794, I).

11. Les dons et legs d'immeubles situés dans les cœurs des parcs nationaux, faits au profit de l'établissement public du parc national concerné (CGI, art. 795, 13°).

12. Les dons et legs faits à **divers autres organismes**.

13. Les dons et legs aux fondations universitaires, aux fondations partenariales et établissements d'enseignement supérieur reconnus d'utilité publique, aux sociétés d'éducation populaire gratuite reconnues d'utilité publique et aux établissements reconnus d'utilité publique et subventionnées par l'État, aux associations d'enseignement supérieur reconnues d'utilité publi-

1. Pour les décès intervenus à compter du 22 août 2007, les clauses de réversion d'usufruit relèvent, quelle que soit la qualité de leur bénéficiaire, du régime des droits de mutation par décès. Les réversions d'usufruit au profit du conjoint survivant ou du partenaire lié par un PACS sont donc désormais exonérées de droits de mutation par décès puisque les successions entre époux ou entre partenaires liés par un PACS sont elles-mêmes exonérées (CGI, art. 796-0 *quater*).

que ayant pour objet de soutenir des œuvres d'enseignement scolaire et universitaire régulièrement déclarées (CGI, art. 795, 5°).

14. Les dons et legs consentis aux fonds de dotation répondant aux conditions fixées au g du 1 de l'article 200 du CGI (CGI, art. 795, 14°).

II. RÉGIME SPÉCIAL DANS LE CAS DE LIBÉRALITÉS GRADUELLES OU RÉSIDUELLES

(CGI, art. 784 C ; BOI-ENR-DMTG-10-20-50-10)

4511-1

Depuis le 1^{er} janvier 2007, dans le cas de libéralités graduelles ou résiduelles telles que visées aux articles 1048 à 1061 du code civil, lors de la transmission, le légataire ou le donataire institué en premier est redevable des droits de mutation à titre gratuit sur l'actif transmis dans les conditions de droit commun. Le légataire ou donataire institué en second n'est redevable d'aucun droit.

Au décès du premier légataire ou donataire, l'actif transmis est taxé d'après le degré de parenté existant entre le testateur ou le donateur et le second légataire ou donataire. Le régime fiscal applicable et la valeur imposable des biens transmis au second légataire ou donataire sont déterminés en se plaçant à la date du décès du premier gratifié.

Les droits acquittés par le premier légataire ou donataire sont imputés sur les droits dus sur les mêmes biens par le second légataire ou donataire. Cette imputation est également admise lorsque les droits dus sur la première transmission ont été pris en charge par le donateur.

III. EXONÉRATIONS OU RÉGIMES SPÉCIAUX EN RAISON DE LA NATURE OU DE LA SITUATION DES BIENS TRANSMIS

4512

1. Parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale (CGI, art. 787 B ; BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10).

L'article 787 B du CGI prévoit que sont exonérées de droit de mutation, à concurrence de **75 % de leur valeur**, les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmises par décès ou entre vifs si les conditions figurant aux n^{os} 4512-1 et suivants sont réunies.

Ces dispositions s'appliquent en cas de donation avec réserve d'usufruit à la condition que les droits de vote de l'usufruitier soient statutairement limités aux décisions concernant l'affectation des bénéfices.

4512-1

a. Conditions de l'exonération partielle.

Les parts ou les actions concernées doivent faire l'objet d'un engagement collectif de conservation d'une durée minimale de deux ans en cours au jour de la transmission, qui a été pris par le défunt ou le donateur, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, avec d'autres associés.

Depuis le 26 septembre 2007, lorsque les parts ou actions transmises par décès n'ont pas fait l'objet d'un engagement collectif de conservation, un ou des héritiers ou légataires peuvent entre eux ou avec d'autres associés conclure dans les six mois qui suivent la transmission l'engagement prévu à l'alinéa ci-dessus.

4512-2

L'engagement collectif de conservation doit porter sur au moins 20 % des droits financiers et des droits de vote attachés aux titres émis par la société s'ils sont admis à la négociation sur un marché réglementé ou, à défaut, sur au moins 34 %, y compris les parts ou actions transmises.

Ces pourcentages doivent être respectés tout au long de la durée de l'engagement collectif de conservation. Les associés de l'engagement collectif de conservation peuvent effectuer entre eux des cessions ou donations des titres soumis à l'engagement. Ils peuvent également admettre un nouvel associé dans l'engagement collectif à condition que cet engagement collectif soit reconduit pour une durée minimale de deux ans (CGI, art. 787 B, b).

L'engagement collectif de conservation est opposable à l'administration à compter de la date de l'enregistrement de l'acte qui le constate. Dans le cas de titres admis à la négociation sur un marché réglementé, l'engagement collectif de conservation doit être transmis à l'Autorité des marchés financiers (AMF), conformément aux dispositions de l'article L. 233-11 du code de commerce.

Depuis le 26 septembre 2007, l'engagement collectif de conservation est réputé acquis lorsque les parts ou actions détenues depuis deux ans au moins par une personne physique seule ou avec son conjoint ou le partenaire avec lequel elle est liée par un PACS atteignent le seuil de 20 % ou de 34 %, sous réserve que cette personne ou son conjoint ou son partenaire lié par un PACS exerce depuis plus de deux ans au moins dans la société concernée son activité

professionnelle principale ou l'une des fonctions énumérées au 1° de l'article 885 O *bis* du CGI lorsque la société est soumise à l'impôt sur les sociétés.

Pour le calcul des pourcentages de 20 % ou 34 %, il est tenu compte des titres détenus par une société possédant directement une participation dans la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement collectif de conservation auquel elle a souscrit.

La valeur des titres de cette société qui sont transmis bénéficie de l'exonération partielle à proportion de la valeur réelle de son actif brut qui correspond à la participation ayant fait l'objet de l'engagement collectif de conservation.

L'exonération s'applique également lorsque la société détenue directement par le redevable possède une participation dans une société qui détient les titres de la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement de conservation.

Dans cette hypothèse, l'exonération partielle est appliquée à la valeur des titres de la société détenus directement par le redevable, dans la limite de la fraction de la valeur réelle de l'actif brut de celle-ci représentative de la valeur de la participation indirecte ayant fait l'objet d'un engagement de conservation.

Le bénéfice de l'exonération partielle est subordonné à la condition que les participations soient conservées inchangées à chaque niveau d'interposition pendant toute la durée de l'engagement collectif. Toutefois, le bénéfice du régime de faveur n'est pas remis en cause en cas d'augmentation de la participation détenue par les sociétés interposées.

4512-3 Chacun des héritiers, donataires ou légataires prend l'engagement dans la déclaration de succession ou l'acte de donation, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, de conserver les parts ou les actions transmises pendant une durée de quatre ans (six ans jusqu'au 25 septembre 2007) à compter de la fin de l'engagement collectif de conservation qui était en cours au jour de la transmission.

4512-4 Depuis le 26 septembre 2007, l'un des associés ayant souscrit l'engagement collectif de conservation ou l'un des héritiers, donataires ou légataires qui a pris l'engagement de conserver les titres reçus pendant quatre ans doit exercer effectivement dans la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement collectif de conservation, pendant la durée de l'engagement minimal de deux ans et pendant les trois années qui suivent la date de la transmission, son activité professionnelle principale si celle-ci est une société de personnes visée aux articles 8 et 8 *ter* du CGI, ou l'une des fonctions énumérées au 1° de l'article 885 O *bis* du même code¹ lorsque celle-ci est soumise à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option.

4512-5 *b. Portée de l'exonération.*

L'article 787 B du CGI exonère de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de **75 % de leur valeur**, les parts ou actions transmises répondant aux conditions exposées ci-avant.

En cas de mutation par décès, le passif afférent à ces parts ou actions, imputé en priorité sur la valeur desdits biens conformément aux dispositions de l'article 769 du CGI, est déductible de l'actif héréditaire dans la même proportion (rapp. n° 4522-1). En outre, pour la détermination du forfait mobilier de 5 %, il n'est pas tenu compte de la fraction des biens ainsi exonérée de droits de mutation par décès.

4512-6 *c. Obligations déclaratives.*

Les obligations déclaratives sont fixées par les articles 294 *bis* à 294 *quater* de l'annexe II au CGI.

Voir également le BOI-ENR-DMTG-10-20-40-30.

4512-7 *d. Remise en cause du régime de faveur* (BOI-ENR-DMTG-10-20-40-20).

1° Principe.

L'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit est susceptible d'être remise en cause lorsque :

- l'engagement collectif de conservation en cours au jour de la transmission n'a pas été respecté du fait de la cession à titre onéreux ou de la donation² des parts ou actions de la société par un associé à une personne n'ayant pas souscrit l'engagement collectif de conservation ou du fait du non-respect des conditions de seuils de 20 % à 34 % à un moment quelconque pendant la durée de l'engagement ;

1. Il s'agit des fonctions de dirigeants évoquées au n° 4854.

2. Autre qu'une donation remplissant les conditions prévues au i de l'article 787 B du CGI (cf. n° 4512-9).

- la condition liée à la durée minimale de l'exercice d'une fonction dirigeante au sein de la société n'a pas été respectée.

La remise en cause entraîne alors l'exigibilité du complément de droits de mutation par décès dus au jour du décès, sans préjudice de l'application de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

4512-8 2° Exceptions.

• **Non respect de l'engagement collectif de conservation par l'un des signataires** (CGI, art. 787 B, e *bis*).

En cas de non-respect de la condition prévue au n° 4512-1 par l'un des signataires, l'exonération partielle n'est pas remise en cause à l'égard des signataires autres que le cédant si :

- soit les titres que ces autres signataires détiennent ensemble respectent la condition prévue au n° 4512-2 et ceux-ci les conservent jusqu'au terme initialement prévu ;
- soit le cessionnaire s'associe à l'engagement collectif à raison des titres cédés afin que le pourcentage prévu au n° 4512-2 demeure respecté. Dans ce cas, l'engagement collectif est reconduit pour une durée minimale de deux ans pour l'ensemble des signataires.

• **Apport de titres.**

En cas de non-respect de la condition prévue au n° 4512-3 par suite d'un apport partiellement rémunéré par la prise en charge d'une soulte consécutive à un partage ou d'un apport pur et simple de titres d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale à une société dont l'objet unique est la gestion de son propre patrimoine constitué exclusivement de participations dans une ou plusieurs sociétés du même groupe que la société dont les parts ou actions ont été transmises et ayant une activité soit similaire, soit connexe et complémentaire, l'exonération partielle n'est pas remise en cause si les conditions suivantes sont réunies :

- la société bénéficiaire de l'apport est détenue en totalité par les personnes physiques bénéficiaires de l'exonération. Le donateur peut toutefois détenir une participation directe dans le capital social de cette société, sans que cette participation puisse être majoritaire. Elle est dirigée directement par une ou plusieurs des personnes physiques bénéficiaires de l'exonération. Les conditions tenant à la composition de l'actif de la société, à la détention de son capital et à sa direction doivent être respectées à l'issue de l'opération d'apport et jusqu'au terme de l'engagement ;
- la société bénéficiaire de l'apport prend l'engagement de conserver les titres apportés jusqu'au terme de l'engagement ;
- les héritiers, donataires ou légataires, associés de la société bénéficiaire des apports doivent conserver, pendant la durée mentionnée au tiret ci-dessus, les titres reçus en contrepartie de l'opération d'apport.

• **Fusion, scission, augmentation de capital.**

Depuis le 1^{er} janvier 2007, en cas de non-respect des conditions prévues aux n°s 4512-1 et 4512-2 par suite d'une fusion ou d'une scission au sens de l'article 817 A du CGI ou d'une augmentation de capital, l'exonération partielle accordée lors d'une mutation à titre gratuit avant l'une de ces opérations n'est pas remise en cause si les signataires respectent l'engagement collectif jusqu'à son terme. Les titres reçus en contrepartie de ces opérations doivent être conservés jusqu'au même terme. De même, cette exonération n'est pas non plus remise en cause lorsque la condition prévue au n° 4512-2 n'est pas respectée par suite d'une annulation des titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire.

Depuis le 1^{er} janvier 2007, en cas de non-respect de la condition prévue au n° 4512-3 par suite d'une fusion ou d'une scission au sens de l'article 817 A du CGI ou d'une augmentation de capital, l'exonération partielle accordée au titre de la mutation à titre gratuit n'est pas remise en cause si les titres reçus en contrepartie de ces opérations sont conservés par le signataire de l'engagement jusqu'à son terme.

De même, l'exonération partielle n'est pas remise en cause lorsque la condition prévue au n° 4512-2 ou au n° 4512-3 n'est pas respectée par suite d'une annulation des titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire.

4512-9 • Donation.

Depuis le 1^{er} janvier 2008, en cas de non-respect de la condition de conservation prévue au n° 4512-2 par suite d'une donation, l'exonération partielle accordée au titre de la mutation à titre gratuit n'est pas remise en cause, à condition que le ou les donataires soient le ou les descendants du donateur et que le ou les donataires poursuivent l'engagement jusqu'à son terme.

4512-10 e. Déchéance du régime de faveur.

Sauf non-remise en cause visée au n° 4512-8, la rupture de l'engagement individuel de conserver directement et indirectement la participation transmise au jour du décès entraîne pour l'héritier, le donataire ou le légataire ou, le cas échéant, ses ayants cause à titre gratuit, l'exigibilité du complément de droits de mutation par décès et de l'intérêt de retard (CGI, art. 1727).

4513 2. Biens meubles et immeubles affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle (CGI, art. 787 C ; BOI-ENR-DMTG-10-20-40-40).

L'article 787 C du CGI prévoit que sont exonérés de droits de mutation, à concurrence de **75 % de leur valeur**, la totalité ou une quote-part indivise de l'ensemble des biens meubles et immeubles, corporels ou incorporels affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale si les conditions figurant aux n°s 4513-1 et suivants sont réunies.

4513-1 a. Conditions de l'exonération partielle.

L'entreprise individuelle concernée doit avoir été détenue depuis plus de deux ans par le défunt ou le donateur lorsqu'elle a été acquise à titre onéreux.

4513-2 Chacun des héritiers, donataires ou légataires doit prendre l'engagement dans la déclaration de succession ou l'acte de donation, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, de conserver l'ensemble des biens affectés à l'exploitation de l'entreprise pendant une durée de quatre ans à compter de la date de la transmission.**4513-3** L'un des héritiers, donataires ou légataires doit effectivement exploiter l'entreprise individuelle pendant les trois années qui suivent la date de la transmission. Cette obligation implique que cette personne exerce effectivement à titre habituel et principal son activité au sein de l'entreprise.**4513-4 b. Portée de l'exonération.**

L'article 787 C du CGI exonère de droits de mutation par décès, à hauteur de 75 %, la valeur de l'ensemble ou d'une quote-part indivise de l'ensemble des biens nécessaires à l'exercice de l'activité professionnelle répondant aux conditions exposées ci-avant.

En cas de mutation par décès, les commentaires relatifs au passif affectant ces biens ainsi que ceux relatifs aux modalités de calcul du forfait mobilier développés ci-avant au n° 4512-5 sont applicables.

4513-5 c. Obligations déclaratives.

Cf. ci-dessus n° 4513-2 et article 294 *quater* de l'annexe II au CGI.

4513-6 d. Remise en cause et déchéance du régime de faveur.

La rupture de l'engagement individuel de conservation des biens transmis entraîne l'exigibilité du complément de droits de mutation à titre gratuit et de l'intérêt de retard (CGI, art. 1727).

En cas de non-respect des autres conditions d'exonération posées par le texte, le complément de droits est également assorti de l'intérêt de retard (CGI, art. 1727).

Toutefois, depuis le 1^{er} janvier 2008, en cas de non-respect de la condition de conservation pendant quatre ans par suite d'une donation, l'exonération partielle accordée au titre de la mutation à titre gratuit n'est pas remise en cause, à condition que le ou les donataires soient le ou les descendants du donateur et que le ou les donataires poursuivent l'engagement jusqu'à son terme.

4514 3. Bois et forêts et parts de groupements forestiers (CGI, art. 793, 1-3° et 793, 2-2° ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10).**a. Bois et forêts.**

Sont dispensées des droits à concurrence des trois quarts de leur montant, les mutations à titre gratuit intéressant les propriétés en nature de bois et forêts, à la double condition :

- que les parties produisent un certificat¹ du directeur départemental des territoires ou du directeur départemental des territoires et de la mer (Décret n° 2012-653 du 4 mai 2012) attestant que les bois et forêts sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable prévues à l'article L. 8 du code forestier ;

1. Les modalités de délivrance de ce certificat sont précisées par les articles 281 F à 281 J de l'annexe III au CGI (en matière d'ISF, les mêmes modalités sont précisées par les articles 299 *ter* à 299 *sexies* de l'annexe III au CGI).

- qu'elles prennent pour elles et leur ayants cause, l'engagement :

- soit d'appliquer pendant trente ans aux bois et forêts objets de la mutation l'une des garanties de gestion durable prévues à l'article L. 8 du code forestier ;
- soit, lorsque, au moment de la mutation, aucune garantie de gestion durable n'est appliquée aux bois et forêts en cause, de présenter dans le délai de trois ans à compter de la mutation et d'appliquer jusqu'à l'expiration du délai de trente ans précité une telle garantie. Dans cette situation, le bénéficiaire s'engage en outre à appliquer le régime d'exploitation normale prévu au décret du 28 juin 1930 aux bois et forêts pendant le délai nécessaire à la présentation de l'une des garanties de gestion durable.

La rupture de l'engagement entraîne l'exigibilité du complément de droit et d'un droit supplémentaire égal respectivement à 30 %, 20 % et 10 % de la réduction consentie selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année. Lorsque le manquement ou l'infraction porte sur une partie des biens, le rappel du complément et du supplément de droit d'enregistrement est effectué à concurrence du rapport entre la superficie sur laquelle le manquement ou l'infraction a été constaté et la superficie totale des biens sur lesquels l'engagement a été souscrit (CGI, art. 1840 G *bis*). L'intérêt de retard est également exigible. Toutefois, il est décompté au taux de droit commun par mois pour les cinq premières annuités de retard et il est réduit pour les annuités suivantes respectivement d'un cinquième, d'un quart ou d'un tiers selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année suivant la mutation (CGI, art. 1727, IV-7°). Pour la garantie de ces droits, le Trésor dispose de l'hypothèque légale prévue à l'article 1929-3 du CGI (cf. Rec. n° 9403).

En cas de transmission de bois et forêts à l'État ou aux collectivités et organismes mentionnés à l'article 1042 du CGI, l'engagement est réputé définitivement satisfait à concurrence d'une fraction de la valeur des biens exonérée déterminée par le rapport entre la superficie des biens objets de la transmission et la superficie totale des biens sur lesquels l'engagement a été souscrit. La même règle s'applique aux mutations de jouissance ou de propriété au profit d'établissements ou de sociétés, en vue de la réalisation d'équipements, aménagements ou constructions d'intérêt public qui pourraient donner lieu à l'établissement d'une servitude d'utilité publique au titre de ladite mutation, ainsi qu'aux bois et forêts faisant l'objet d'une interdiction de reconstituer les boisements après coupe rase en application des deuxième à neuvième alinéas de l'article L. 126-1 du code rural et de la pêche maritime. Parallèlement, l'hypothèque légale du Trésor s'éteint de plein droit (CGI, art. 1929, 3).

4514-1 *b. Parts de groupements forestiers*¹.

L'exonération prévue en faveur des bois et forêts s'applique, dans les mêmes conditions, aux parts détenues dans un groupement forestier¹, sous réserve des règles particulières suivantes :

- pour les parts acquises à titre onéreux, l'exonération ne s'applique que si ces parts sont détenues depuis plus de 2 ans ;

- l'engagement est souscrit par le groupement qui s'engage en outre à reboiser ses friches et landes dans un délai de cinq ans. Il est précisé que la déchéance du régime de faveur ne doit pas être prononcée en cas de transmission de bois et forêts à l'État ou aux collectivités et organismes mentionnés à l'article 1042 du CGI par un groupement forestier qui a pris l'engagement mentionné au 2° du article 793 du CGI.

Les mutations à titre gratuit intéressant les parts d'intérêts détenues dans un groupement forestier¹ sont dispensées des droits de mutation à concurrence des 3/4 de la fraction de la **valeur nette correspondant à des biens en nature de bois et forêts ou assimilés** (CGI, art. 793, 1-3°-a) que ces biens aient été apportés par les associés ou acquis à un autre titre par le groupement. Il convient, dès lors, pour déterminer la fraction de la valeur des parts ouvrant droit au bénéfice du régime de faveur, de procéder à une ventilation de la valeur vénale des parts entre d'une part, la fraction correspondant aux biens exonérés partiellement et, d'autre part, la fraction correspondant aux autres biens.

4514-2 *c. Obligations déclaratives.*

L'article 281 H *bis* de l'annexe III au CGI fixe les obligations déclaratives incombant aux bénéficiaires de cette exonération partielle.

1. En matière de droits de mutation à titre gratuit, les parts de sociétés d'épargne forestière sont assimilées à des parts de groupements forestiers.

4514-3 d. Mesure exceptionnelle d'assouplissement des conditions pour bénéficier des régimes de faveur.

Compte tenu de l'ampleur exceptionnelle des chablis et volis causés par les tempêtes du mois de janvier 2009 et afin d'encourager les propriétaires forestiers à dégager leurs parcelles boisées et à reconstituer les peuplements détruits, il a été décidé d'assouplir provisoirement les conditions pour bénéficier des régimes fiscaux de faveur spécifiques aux espaces boisés prévus au 3° du 1 et au 2° du 2 de l'article 793 du CGI.

4515 4. Parts de groupements fonciers agricoles (CGI, art. 793, 1-4° ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-30).

Les transmissions à titre gratuit successives de parts de GFA réalisées depuis le 1^{er} juillet 1992 sont partiellement exonérées (cf. n° 4515-2) de droits de mutation, à concurrence de la fraction de la valeur nette des parts qui correspond aux biens grevés d'un bail rural à long terme ou d'un bail cessible, que ces biens aient été apportés par les associés ou acquis à un autre titre par le groupement.

La détermination de la fraction de la valeur des parts ouvrant droit au bénéfice du régime de faveur s'effectue de la même façon que pour les parts de groupements forestiers (cf. n° 4514-1).

En outre, l'exonération partielle est soumise aux conditions et limites ci-après.

a. Conditions de l'exonération.

Il faut :

- que le GFA réponde aux caractéristiques **des articles L. 322-1 à L. 322-21, L. 322-23 et L. 322-24 du code rural et de la pêche maritime** ;
- que les statuts du groupement lui interdisent l'exploitation en faire-valoir direct ;
- que les immeubles à destination agricole constituant le patrimoine du groupement aient été donnés à bail à long terme dans les conditions prévues par les articles L. 416-1 à L. 416-6, L. 416-8 et L. 416-9 du code rural et de la pêche maritime ou à bail cessible dans les conditions prévues par les articles L. 418-1 à L. 418-5 du même code ;
- que les parts aient été détenues depuis deux ans au moins par le défunt ou le donateur, sauf si elles ont été attribuées en rémunération d'apports d'immeubles agricoles lors de la constitution du groupement ;
- que les parts restent la propriété du donataire, héritier et légataire pendant cinq ans au moins à compter de la date de la transmission à titre gratuit. Lorsque cette condition n'est pas respectée, les droits sont rappelés, majorés de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du CGI (CGI, art. 793 bis, al. 1^{er}). À ce sujet, conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation, l'annulation d'une partie des parts du GFA par réduction du capital du fait du retrait de certains immeubles du patrimoine dudit GFA doit être analysée comme un défaut de conservation des parts qui, même partiel, entraîne la déchéance totale du régime de faveur (*Cour de cassation, arrêt du 3 novembre 2004, n° 1563 F-P+B*).

b. Portée de l'exonération : cf. n° 4515-2.**c. Bail consenti au donataire de la transmission.**

L'exonération partielle (cf. n° 4515-2) des mutations à titre gratuit de parts de GFA ne s'applique pas lorsque le bail a été consenti depuis moins de deux ans au donataire de la transmission, à son conjoint, à un de leurs descendants ou à une société contrôlée par une ou plusieurs de ces personnes. La computation du délai de deux ans s'effectue à compter de la date à laquelle le bail a acquis date certaine (date de l'acte si acte authentique, date de l'enregistrement si acte sous seing privé).

4515-1 5. Biens agricoles donnés à bail à long terme (CGI, art. 793, 2-3° ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-20).

Toutes les transmissions à titre gratuit successives d'immeubles ruraux loués par bail dans les conditions prévues aux articles L. 416-1 à L. 416-6, L. 416-8 et L. 416-9 ainsi qu'aux articles L. 418-1 à L. 418-5 du code rural et de la pêche maritime réalisées depuis le 1^{er} juillet 1992 sont exonérées des droits de mutation à concurrence d'une fraction (cf. n° 4515-2) de la valeur vénale de ces biens. L'exonération partielle ne s'applique pas lorsque le bail a été consenti depuis moins de deux ans au donataire de la transmission, à son conjoint, à un de leurs descendants ou à une société contrôlée par une ou plusieurs de ces personnes. La computation du délai de deux ans s'effectue à compter de la date à laquelle le bail a acquis date certaine.

Cette exonération partielle est subordonnée à la condition que les biens reçus **restent la propriété** du donataire, héritier et légataire **pendant cinq ans au moins** à compter de la date de transmission à titre gratuit. Lorsque cette condition n'est pas respectée, les droits sont rappelés, majorés de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du CGI (CGI, art. 793 bis, al. 1^{er}).

4515-2 Portée de l'exonération visée aux n^{os} 4515 et 4515-1.

Les mutations à titre gratuit de parts de GFA et de biens ruraux loués par bail à long terme sont exonérées, sous les conditions visées ci-dessus, des droits de mutation à concurrence des **trois quarts** :

- de la fraction de la valeur nette des parts de GFA qui correspondent aux biens effectivement grevés d'un bail rural à long terme, c'est-à-dire aux biens ruraux ;
- de la valeur vénale des biens donnés à bail rural à long terme.

Lorsque la valeur totale des biens susceptibles de bénéficier de l'exonération partielle transmis par le donateur ou le défunt à chaque donataire, héritier ou légataire excède **101 897 €¹**, l'exonération est ramenée à **50 %** au-delà de cette limite (CGI, art. 793 *bis*).

La limite s'apprécie au niveau de chaque part héréditaire ou de chaque légataire s'il s'agit de succession ou de chaque donateur et donataire s'il s'agit de mutation à titre gratuit entre vifs.

Si les biens transmis comprennent à la fois des parts de groupements fonciers agricoles et des immeubles ruraux loués par bail à long terme, cette limite trouve à s'appliquer au titre de chaque catégorie de biens.

Pour l'appréciation de la limite de **101 897 €¹**, il est tenu compte de toutes les donations antérieures de biens ruraux loués par bail à long terme et de parts de GFA, consenties par la même personne à un titre, à une date et sous une forme quelconques, à l'exception de celles passées depuis plus de quinze ans² au jour de la nouvelle mutation à titre gratuit de ces mêmes biens. En outre, seuls sont pris en compte les biens qui ont effectivement bénéficié du régime de faveur dans le cadre de ces donations antérieures.

4515-3 6. Parts de groupements fonciers ruraux (CGI, art. 848 *bis* ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-40).

L'article 848 *bis* du CGI définit le régime fiscal applicable aux parts de groupements fonciers ruraux (GFR).

En ce qui concerne les droits de mutation à titre gratuit, il prévoit que les parts de GFR sont soumises, pour la fraction des parts représentative de biens de nature forestière, aux dispositions applicables aux parts de groupements forestiers et, pour celle représentative de biens de nature agricole, aux dispositions applicables aux parts de groupements fonciers agricoles (GFA).

a. Régime fiscal applicable à la fraction des parts représentatives de biens de nature forestière.

Les transmissions à titre gratuit, entre vifs ou par décès, de parts de GFR sont susceptibles de bénéficier, au titre de leur fraction représentative de biens de nature forestière, de l'exonération partielle prévue au 3^e du 1 de l'article 793 du CGI, dès lors que les conditions d'application de cette disposition sont satisfaites (cf. n^{os} 4514 et 4514-1).

La rupture de l'engagement pris par le GFR entraîne l'exigibilité des droits et pénalités dans les mêmes conditions qu'en matière de groupement forestier (cf. n^o 4514).

b. Régime fiscal applicable à la fraction des parts représentative de biens de nature agricole.

Les transmissions à titre gratuit, entre vifs ou par décès, de parts de GFR sont susceptibles de bénéficier, au titre de leur fraction représentative de biens de nature agricole, de l'exonération partielle prévue au 4^e du 1 de l'article 793 du CGI dès lors que les conditions d'application de cette disposition sont satisfaites (cf. n^o 4515).

La portée de l'exonération est identique à celle exposée au n^o 4515-2.

4516 7. Première transmission à titre gratuit d'une construction nouvelle acquise entre le 1^{er} juin 1993 et le 31 décembre 1994 (CGI, art. 793, 2-4^e et 793 *ter* ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-90).**a. Champ d'application.**

Lors de leur **première transmission à titre gratuit**, les immeubles acquis neufs ou en état futur d'achèvement dont la déclaration d'achèvement des travaux prévue par la réglementation de l'urbanisme a été déposée avant le **1^{er} juillet 1994** à la mairie de la commune sur le territoire de laquelle l'immeuble concerné a été édifié et dont l'acquisition par le donateur ou le défunt a été constatée par un acte authentique signé entre le **1^{er} juin 1993 et le 31 décembre 1994**, sont exonérés, dans certaines limites, des droits de mutation à titre gratuit. Le présent dispositif ne

1. Plafond applicable aux successions ouvertes et aux donations consenties à compter du 1^{er} janvier 2011.

2. Ce délai est applicable aux successions ouvertes et aux donations consenties à compter de la publication de la loi n^o 2012-958 de finances rectificative pour 2012. Il était auparavant de six ans.

s'applique ni aux terrains à bâtir, ni aux parts de sociétés de gestion ou d'investissement (SCI, SCPI, SII). En revanche, il s'applique aux parts des sociétés mentionnées à l'article 1655 *ter* du CGI et aux opérations portant sur des immeubles ayant fait l'objet d'une rénovation lourde ou de réhabilitation exceptionnelle, achevée avant le **1^{er} juillet 1994** et acquis entre le **1^{er} juin 1993** et le **31 décembre 1994** sous le régime de la TVA immobilière.

L'exonération est subordonnée à la condition que les immeubles aient été exclusivement affectés de manière continue à **l'habitation principale** pendant une durée minimale de **cinq ans** à compter de l'acquisition ou de l'achèvement s'il est postérieur. En cas de donation de l'immeuble par l'acquéreur avant l'expiration du délai de **cinq ans**, l'obligation d'affecter l'immeuble de manière continue à l'habitation principale incombe au donataire pour la période restant à courir entre la date de la donation et la date d'expiration du délai de cinq ans.

La condition de cinq ans n'est toutefois pas opposable en cas de décès de l'acquéreur ou du donataire durant ce délai.

La condition d'affectation à l'habitation principale peut être remplie par l'acquéreur lui-même, le donataire ou par toute autre personne qui bénéficie d'une autorisation d'occuper le logement, à la condition que cette dernière en fasse son habitation principale (location, mise à la disposition gratuite d'un membre de la famille de l'acquéreur...).

b. Modalités d'application de l'exonération.

L'exonération est plafonnée à **46 000 €** par part reçue par chacun des donataires, héritiers ou légataires.

Le bénéfice de l'exonération se cumule avec les abattements de droit commun. Le montant de l'exonération est calculé sur la valeur de l'immeuble ou de la quote-part revenant au bénéficiaire de la mutation, avant application des abattements généraux. Seule la fraction taxable desdits biens bénéficiera éventuellement des abattements de droit commun si ceux-ci n'ont pas déjà été utilisés.

Pour l'application du plafonnement de **46 000 €**, il est tenu compte de l'ensemble des transmissions à titre gratuit consenties par une même personne à un même bénéficiaire, en vertu des dispositions prévues aux 4^o, 5^o et 6^o du 2 de l'article 793 du CGI. Il s'agit donc d'un **plafond commun** à l'ensemble des dispositifs d'exonération visés aux n^{os} 4516, 4516-1 et 4516-2.

La règle du non-rappel des donations passées depuis plus de six ans est applicable (cf. n^o 4533). Bien entendu, l'abattement est applicable une seule fois par bénéficiaire au cours d'une période de dix années.

Les dispositions du 1^{er} alinéa de l'article 769 du CGI sont applicables à l'égard des dettes contractées pour l'achat des biens exonérés en cause (cf. n^o 4522-1).

Pour la détermination du forfait mobilier (cf. n^o 4508-1), conformément au principe général, il n'est pas tenu compte des biens exonérés de droits soit totalement, soit, en cas d'exonération partielle, à concurrence de la partie exonérée. Cette exclusion vaut donc pour l'exonération instituée par le présent dispositif.

c. Non-cumul avec les réductions prévues en matière d'impôt sur le revenu.

Les dispositions qui précèdent ne s'appliquent pas aux immeubles pour lesquels l'acquéreur a bénéficié des réductions d'impôt prévues en faveur de l'immobilier dans les départements et autres collectivités françaises d'outre-mer (CGI, art. 199 *undecies* A ; cf. FP n^{os} 109 et suiv.). Toutefois, en cas d'acquisition en indivision, il est admis que chaque coindivisaire puisse opter, au prorata de ses droits dans l'indivision, pour l'un des dispositifs précités.

d. Obligations déclaratives des parties.

Conformément à l'article 294 E de l'annexe II au CGI, les déclarations de succession et les actes de donation comprenant des biens mentionnés au 4^o du 2 de l'article 793 du CGI doivent comporter les mentions suivantes :

- références de la publication de l'acte d'acquisition du bien, date d'acquisition, identité des parties ainsi que les nom, qualités et résidence du rédacteur de l'acte ;
- l'affirmation que le défunt ou le donateur n'a pas bénéficié pour cet immeuble des réductions d'impôt prévues à l'article 199 *undecies* A du CGI.

e. Pièces justificatives.

Lors de son dépôt à la formalité, la déclaration de succession ou l'acte de donation doit être appuyé d'une copie de la déclaration d'achèvement des travaux mentionnée au 4^o du 2 de l'article 793 du CGI.

4516-1 8. Première transmission à titre gratuit d'un immeuble acquis neuf entre le 1^{er} août et le 31 décembre 1995 (CGI, art. 793, 2-5° et 793 *ter* ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-100).**a. Champ d'application.**

Lors de leur **première transmission à titre gratuit**, les immeubles acquis neufs dont la déclaration d'achèvement de travaux prévue par la réglementation de l'urbanisme a été déposée avant le **31 décembre 1994** à la mairie de la commune sur le territoire de laquelle l'immeuble concerné a été édifié et dont l'acquisition par le donateur ou le défunt a été constatée par un acte authentique signé entre le **1^{er} août 1995** et le **31 décembre 1995**, sont exonérés, dans certaines limites, des droits de mutation à titre gratuit.

L'exonération est subordonnée à la condition que les immeubles aient été exclusivement affectés de manière continue à l'**habitation principale** pendant une durée minimale de **deux ans** à compter de l'acquisition. La condition de deux ans n'est pas opposable en cas de décès de l'acquéreur durant ce délai. L'exonération est également subordonnée à la condition que le donataire, l'héritier ou le légataire ou leurs ayants cause prennent l'engagement de ne pas affecter les immeubles à un autre usage que l'habitation pendant une durée minimale de **trois ans** à compter de la transmission à titre gratuit. La durée de cet engagement est indépendante de celle de l'obligation d'affectation de l'immeuble à l'habitation principale visée ci-avant.

La condition d'affectation à l'habitation principale peut être remplie par l'acquéreur lui-même ou tout autre personne qui bénéficie d'une autorisation d'occuper le logement et qui l'affecte à sa résidence principale.

b. Modalités d'application de l'exonération : cf. n° 4516-b.**c. Non-cumul avec les réductions prévues en matière d'impôt sur le revenu** : cf. n° 4516-c.**d. Obligations déclaratives des parties.**

Conformément à l'article 294 A de l'annexe II au CGI, les déclarations de succession ou les actes de donation comprenant des biens mentionnés au 5° du 2 de l'article 793 du CGI doivent comporter les mentions suivantes :

- références de la publication de l'acte d'acquisition du bien, date d'acquisition, identité des parties ainsi que les nom, qualités et résidence du rédacteur de l'acte ;
- la déclaration que l'immeuble a été exclusivement affecté de manière continue à l'habitation principale à compter de son acquisition pendant une période minimale de deux ans en cas de donation ou jusqu'au jour du décès lorsque celui-ci intervient dans les deux années de l'acquisition ;
- l'affirmation que le défunt ou le donateur n'a pas bénéficié pour cet immeuble des réductions d'impôt prévues à l'article 199 *undecies* A du CGI ;
- l'engagement de ne pas affecter les immeubles à un autre usage que l'habitation pendant une durée minimum de trois ans à compter de la transmission à titre gratuit.

e. Pièces justificatives.

Lors de son dépôt à la formalité, l'acte de donation ou la déclaration de succession doit être appuyé d'une copie de la déclaration d'achèvement des travaux mentionnée au 5° du 2 de l'article 793 du CGI.

4516-2 9. Première transmission à titre gratuit de logements anciens acquis entre le 1^{er} août 1995 et le 31 décembre 1996 et donnés en location (CGI, art. 793, 2-6°, 793 *ter* et 793 *quater* ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-110).**a. Champ d'application.**

Lors de leur **première transmission à titre gratuit**, les immeubles ou fractions d'immeubles mentionnés aux anciens articles 710 et 711¹ du CGI, sont exonérés, à concurrence des trois quarts de leur valeur et dans certaines limites, des droits de mutation à titre gratuit lorsque l'acquisition par le donateur ou le défunt a été constatée par un acte authentique signé entre le **1^{er} août 1995** et le **31 décembre 1996** et qu'elle n'a pas donné lieu au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée.

b. Modalités d'application de l'exonération.

L'exonération est plafonnée dans les mêmes limites que ci-dessus (cf. n° 4516-b). Elle est en outre subordonnée aux conditions suivantes :

- les immeubles doivent avoir été donnés en location par le propriétaire dans les conditions prévues aux 3° et 4° de l'article 199 *decies* B ancien du CGI (locations consenties aux personnes disposant de revenus « intermédiaires »), pendant une durée minimale de neuf ans,

1. Il s'agit d'immeubles destinés à être affectés à l'usage d'habitation et de garage.

à une personne qui les a affectés de manière exclusive et continue à son habitation principale. La location ne doit être conclue ni avec un membre du foyer fiscal du contribuable, ni avec un de ses ascendants ou descendants ;

- la location doit avoir pris effet dans les six mois de l'acquisition de l'immeuble ;
- lorsqu'au jour de la transmission à titre gratuit, le délai de neuf ans n'est pas expiré, le bénéfice de l'exonération partielle est subordonné à l'engagement des donataires, héritiers ou légataires pour eux et leurs ayants cause de maintenir en location, dans les mêmes conditions, les biens transmis jusqu'à l'expiration de ce délai. Lorsque cet engagement n'est pas respecté, les droits sont rappelés, majorés de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du CGI (CGI, art. 793 *quater*).

c. Obligations déclaratives des parties.

Conformément à l'article 294 B de l'annexe II au CGI, la déclaration de succession ou l'acte de donation comprenant des biens mentionnés au 6° du 2 de l'article 793 du CGI doit comporter les mentions suivantes :

- références de la publication de l'acte d'acquisition du bien, date d'acquisition, identité des parties ainsi que les nom, qualités et résidence du rédacteur de l'acte ;
- lorsque la transmission à titre gratuit est faite avant l'expiration du délai de neuf ans, l'engagement de maintenir les biens transmis en location, dans les conditions prévues aux 3° et 4° de l'article 199 *decies* B ancien du CGI, à une personne qui les affecte de manière exclusive et continue à son habitation principale.

d. Pièces justificatives.

Lors de son dépôt à la formalité, l'acte de donation ou la déclaration de succession doit être appuyé :

- d'une copie des baux d'habitation conclus depuis l'acquisition des biens avec le ou les preneurs successifs ;
- d'une copie de l'avis d'imposition du ou des locataires successifs établi au titre des revenus de l'année précédant celle de la conclusion de leur bail ou à défaut une déclaration sur l'honneur souscrite par les locataires attestant du montant de leurs revenus nets de frais professionnels figurant sur leur avis d'imposition établi au titre des revenus de l'année précitée.

4516-3 9 bis. Successions et donations entre vifs de certaines propriétés non bâties incluses dans les espaces naturels (CGI, art. 793, 2-7° ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-50).

Les successions et donations entre vifs, à concurrence des trois quarts de leur montant, intéressant les propriétés non bâties qui ne sont pas en nature de bois et forêts et qui sont incluses dans les espaces naturels délimités en application des articles L. 331-2, L. 332-2, L. 341-2 et L. 414-1 du code de l'environnement et de leurs textes d'application, ou délimités en application de l'article L. 146-6 du code de l'urbanisme, sont exonérées à la condition :

- que l'acte constatant la donation ou la déclaration de succession soit appuyé d'un certificat délivré sans frais par le directeur départemental des territoires ou le directeur départemental des territoires et de la mer (Décret n° 2012-653 du 4 mai 2012) attestant que les propriétés concernées font l'objet d'un engagement de gestion conforme aux objectifs de conservation de ces espaces ;
- qu'il contienne l'engagement par l'héritier, le légataire ou le donataire, pris pour lui et ses ayants cause, d'appliquer pendant dix-huit ans aux espaces naturels objets de la mutation des garanties de gestion conformes aux objectifs de conservation de ces espaces et dont le contenu est défini par décret.

Cette exonération n'est pas cumulable avec une autre exonération applicable en matière de droits de mutation à titre gratuit.

En cas de transmission de propriétés non bâties, qui sont incluses dans les espaces naturels délimités en application des articles L. 331-2, L. 332-2, L. 341-2 et L. 414-1 du code de l'environnement et de leurs textes d'application, ou délimités en application de l'article L. 146-6 du code de l'urbanisme, à l'État ou aux collectivités et organismes mentionnés à l'article 1042 du CGI, l'engagement est réputé définitivement satisfait à concurrence d'une fraction de la valeur des biens exonérée, celle-ci étant déterminée par le rapport entre la superficie des biens objets de la transmission et la superficie totale des biens sur lesquels l'engagement a été souscrit. La même règle s'applique aux mutations de jouissance ou de propriété au profit d'établissements ou de sociétés, en vue de la réalisation d'équipements, aménagements ou constructions d'intérêt public, qui pourraient donner lieu à l'établissement d'une servitude d'utilité publique au titre de ladite mutation.

4517 10. Reversion de rentes viagères (CGI, art. 793, 1-5° ; BOI-ENR-DMTG-10-20-10 au V). Les reversions de rentes viagères entre parents en ligne directe sont exonérées des droits de mutation à titre gratuit. Cette exonération s'appliquait également aux reversions de rentes viagères entre époux lorsque les successions entre époux étaient taxables (cf. n° 4511).

4518 | **11. Contrat de travail à salaire différé** (CGI, art. 793, 1-6° ; BOI-ENR-DMTG-10-20-10 au VI). La transmission par décès du bénéfice du contrat de travail à salaire différé dont la dévolution est régie par l'article L. 321-14 du code rural et de la pêche maritime est exonérée de tout droit de succession.

4519 | **12. Œuvres d'art, livres, objets de collection** (CGI, art. 1131 ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-80). Sont exonérés les œuvres d'art, livres, objets de collection ou documents de haute valeur artistique ou historique dont il est fait don à l'État avec son agrément. Il est admis que l'offre de donation à l'État puisse être assortie de la condition que le bien faisant l'objet de la libéralité soit affecté par l'État à un musée départemental ou municipal.

4519-1 | **13. Immeubles classés ou inscrits sur l'inventaire supplémentaire des monuments historiques** (CGI, art. 795 A ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-60). Sont exonérés les biens immeubles par nature ou par destination qui sont, pour l'essentiel, **classés ou inscrits sur l'inventaire supplémentaire des monuments historiques**, ainsi que les biens meubles qui en constituent le complément historique ou artistique, dès lors que les héritiers, les donataires ou les légataires ont souscrit avec les ministres chargés de la culture et des finances une convention à durée indéterminée prévoyant le maintien dans l'immeuble des meubles exonérés et leurs conditions de présentation, les modalités d'accès du public ainsi que les conditions d'entretien des biens exonérés. Les bénéficiaires qui demandent l'application de cette exonération doivent remettre au service des impôts compétent pour enregistrer l'acte de donation ou la déclaration de succession, dans les délais prévus pour cet enregistrement, une copie de la demande de convention ou d'adhésion à une convention existante, certifiée par le service du département de la culture compétent.

La convention, dont le modèle type figure en annexe au décret n° 2003-1238 du 17 décembre 2003, est invalidée et les droits exonérés rappelés lorsque :

- l'un des engagements n'est pas respecté par les héritiers, donataires ou légataires ;
- tout ou partie des biens exonérés fait l'objet d'un transfert de propriété ou d'un retrait ;
- une nouvelle mutation à titre gratuit entre vifs (et non par décès) intervient et que les donataires n'adhèrent pas à la convention.

Toutefois, en cas de détention en indivision, le bénéfice du régime de faveur n'est pas remis en cause lorsqu'un membre de l'indivision cède ses droits sur les biens considérés à un autre membre de l'indivision ou en cas de partage de l'indivision entraînant la sortie d'un ou de plusieurs co-indivisaires de cette dernière (RES N° 2006/4).

Enfin, lorsque la convention a été signée par plusieurs héritiers, donataires ou légataires, le décès de l'un d'entre eux peut entraîner la remise en cause de l'exonération accordée aux survivants si les conditions du respect des engagements souscrits ne sont pas rassemblées soit par l'adhésion à la convention des héritiers du défunt, soit par le rachat à ces derniers, par les signataires survivants de la convention, de leurs droits sur les biens en cause.

En cas de remise en cause de l'exonération, les biens initialement exonérés sont soumis aux droits de mutation sur la base de leur valeur au jour où la convention n'est pas respectée ou de la valeur déclarée lors de la donation ou du décès si cette valeur est supérieure, sans préjudice de l'application de l'intérêt de retard.

4519-2 | Ces dispositions s'appliquent, dans les mêmes conditions, aux **parts des sociétés civiles** qui détiennent en pleine propriété et gèrent des biens mentionnés au premier alinéa de l'article 795 A du CGI et dont les revenus sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers. Ces sociétés doivent être constituées uniquement entre personnes parentes en ligne directe ou entre frères et sœurs, leurs conjoints et, le cas échéant, les enfants de ces différentes personnes. Les parts de ces sociétés doivent rester la propriété de ces personnes ou de leurs descendants.

L'exonération de ces parts ne s'applique qu'à concurrence de la fraction de leur valeur nette qui correspond aux biens mentionnés au premier alinéa de l'article 795 A du CGI. Elle est par ailleurs, subordonnée aux conditions suivantes :

- les parts doivent être détenues depuis plus de deux ans par le donateur ou le défunt lorsque celui-ci les a souscrites ou acquises à titre onéreux ;
- les parts doivent rester la propriété du donataire, héritier ou légataire pendant un délai de cinq ans à compter de la date de la transmission à titre gratuit. Lorsque cette condition n'est pas respectée, les droits sont rappelés, majorés de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du CGI ;
- les bénéficiaires de la mutation à titre gratuit doivent prendre l'engagement d'adhérer à la convention mentionnée au premier alinéa de l'article 795 A du CGI qui aura été signée entre la société civile et les ministres de la culture et des finances.

Les obligations déclaratives des héritiers, donataires ou légataires de parts de sociétés civiles propriétaires de monuments historiques qui demandent à bénéficier des dispositions de l'article 795 A sont définies par l'article 281 *ter* de l'annexe III au CGI.

4519-3 | 14. Immeubles et droits immobiliers situés en Corse (CGI, art. 1135 *bis* ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-120).

Pour les successions ouvertes entre le 23 janvier 2002 et le 31 décembre 2012, les immeubles et droits immobiliers situés en Corse, autres que ceux acquis à titre onéreux à compter du 23 janvier 2002, sont exonérés en totalité de droits de mutation par décès.

Pour les successions ouvertes entre le 1^{er} janvier 2013 et le 31 décembre 2017, cette exonération est applicable à concurrence de la moitié de la valeur des immeubles et droits immobiliers situés en Corse, autres que ceux acquis à titre onéreux à compter du 23 janvier 2002.

Pour les successions ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2018, les immeubles et droits immobiliers situés en Corse sont soumis aux droits de mutation par décès dans les conditions de droit commun.

Ces exonérations ne sont applicables aux immeubles et droits immobiliers pour lesquels le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté antérieurement à son décès par un acte régulièrement transcrit ou publié qu'à la condition que les attestations notariées mentionnées au 3^o de l'article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière relatives à ces biens soient publiées dans les vingt-quatre mois du décès. En cas de non-respect de cette condition, l'article 1840 G *ter* du CGI prévoit que les héritiers, donataires ou légataires ou leurs ayants cause à titre gratuit sont tenus d'acquitter dans le mois suivant l'expiration du délai de deux ans les droits de succession afférents aux immeubles ou droits réels immobiliers en cause et dont la mutation par décès a été dispensée. À ce droit s'ajoute l'intérêt de retard et un droit supplémentaire égal à 1 % de la valeur vénale des immeubles ou droits réels immobiliers en cause.

4519-4 | 15. Renonciation à l'action en réduction prévue à l'article 929 du code civil (CGI, art. 756 *bis* ; BOI-ENR-DMTG-10-20-50-20).

Depuis le 1^{er} janvier 2007, la renonciation à l'action en réduction prévue à l'article 929 du code civil n'est pas soumise aux droits de mutation à titre gratuit.

4519-5 | 16. Droit de retour prévu à l'article 738-2 du code civil (CGI, art. 763 *bis*).

Depuis le 1^{er} janvier 2007, le droit de retour légal institué en faveur des père et mère et prévu à l'article 738-2 du code civil ne donne pas lieu à perception de droits de mutation à titre gratuit.

Cette absence de taxation est acquise, que le retour s'exerce en nature ou en valeur. Lorsque le droit de retour s'exerce en valeur (le bien a été aliéné ou la valeur du bien excède la part de succession qui revient aux parents), il s'exécute dans la limite de l'actif successoral. Lorsque les biens donnés sont des espèces, le droit de retour s'exerce pour la valeur nominale de la somme donnée.

4519-6 | 17. Transmission des biens ou droits faisant l'objet d'un contrat de fiducie ou des fruits tirés de l'exploitation de ces biens ou droits (CGI, art. 792 *bis*).

Lorsqu'il est constaté une transmission dans une intention libérale de biens ou droits faisant l'objet d'un contrat de fiducie ou des fruits tirés de l'exploitation de ces biens ou droits, les droits de mutation à titre gratuit s'appliquent sur la valeur des biens, droits ou fruits ainsi transférés, appréciée à la date de ce transfert. Ils sont liquidés selon le tarif applicable entre personnes non parentes mentionné au tableau III de l'article 777 du CGI.

Pour l'application des dispositions mentionnées ci-dessus, l'intention libérale est notamment caractérisée lorsque la transmission est dénuée de contrepartie réelle ou lorsqu'un avantage en nature ou résultant d'une minoration du prix de cession est accordé à un tiers par le fiduciaire dans le cadre de la gestion du patrimoine fiduciaire. Dans ce dernier cas, les droits de mutation à titre gratuit s'appliquent sur la valeur de cet avantage.

4519-7 | 18. Transmission des biens ou droits placés dans un trust et des produits qui y sont capitalisés (CGI, art. 792-0 *bis* ; BOI-ENR-DMTG-30).

On entend par **trust** l'ensemble des relations juridiques créées dans le droit d'un État autre que la France par une personne qui a la qualité de constituant, par acte entre vifs ou à cause de mort, en vue d'y placer des biens ou droits, sous le contrôle d'un administrateur, dans l'intérêt d'un ou de plusieurs bénéficiaires ou pour la réalisation d'un objectif déterminé.

On entend par **constituant du trust** soit la personne physique qui l'a constitué, soit, lorsqu'il a été constitué par une personne physique agissant à titre professionnel ou par une personne morale, la personne physique qui y a placé des biens et droits (CGI, art. 792-0 *bis*, I).

La transmission par donation ou succession de **biens ou droits placés dans un trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés** est, pour la **valeur vénale nette** des biens, droits ou produits concernés à la date de la transmission, **soumise aux droits de mutation à titre gratuit** en fonction du lien de parenté existant entre le constituant et le bénéficiaire.

Dans les cas où la qualification de donation et celle de succession ne s'appliquent pas, les biens, droits ou produits capitalisés placés dans un trust qui sont transmis aux bénéficiaires au décès du constituant sans être intégrés à sa succession ou qui restent dans le trust après le décès du constituant sont soumis aux droits de mutation par décès dans les conditions suivantes :

- si, à la date du décès, la part des biens, droits ou produits capitalisés qui est due à un bénéficiaire est déterminée, cette part est soumise aux droits de mutation par décès selon le lien de parenté entre le constituant et le bénéficiaire ;
- si, à la date du décès, une part déterminée des biens, droits ou produits capitalisés est due globalement à des descendants du constituant, cette part est soumise à des droits de mutation à titre gratuit par décès au taux applicable à la dernière tranche du tableau I de l'article 777 du CGI ;
- la valeur des biens, droits ou produits capitalisés placés dans le trust, nette des parts mentionnées aux deux premiers tirets ci-dessus, est soumise à des droits de mutation à titre gratuit par décès au taux applicable à la dernière tranche du tableau III de l'article 777 du CGI.

Sans préjudice de l'application de l'article 784 du CGI à ces droits ainsi qu'aux droits de mutation à titre gratuit mentionnés au 1 du II de l'article 792-0 *bis* du code précité en cas de transmission par donation, la perception des droits de mutation par décès mentionnés au 1 et au a du 2 du II de l'article 792-0 *bis* du CGI est effectuée en ajoutant la valeur des biens, droits et produits qu'ils imposent à celle des autres biens compris dans la déclaration de succession pour l'application d'un tarif progressif et pour le calcul des abattements et réductions édictés par les articles 779 et 780 du CGI.

Les droits de mutation à titre gratuit mentionnés aux *b* et *c* du 2 du II de l'article 792-0 *bis* du CGI sont acquittés et versés au comptable public compétent par l'administrateur du trust dans les délais prévus à l'article 641 du code précité, à compter du décès du constituant. À défaut et dans le cas où l'administrateur du trust est soumis à la loi d'un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI ou n'ayant pas conclu avec la France une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement, les bénéficiaires du trust sont solidairement responsables du paiement des droits.

Par exception, lorsque l'administrateur du trust est soumis à la loi d'un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI ou lorsque le trust a été constitué après le 11 mai 2011 et que, au moment de la constitution du trust, le constituant était fiscalement domicilié en France au sens de l'article 4 B du code précité, les droits de donation et les droits de mutation par décès sont dus au taux applicable à la dernière tranche du tableau III de l'article 777 du CGI.

Le bénéficiaire est réputé être un constituant du trust pour l'application du II de l'article 792-0 *bis* du CGI, à raison des biens, droits et produits capitalisés placés dans un trust dont le constituant est décédé à la date de l'entrée en vigueur de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 et à raison de ceux qui sont imposés dans les conditions prévues aux 1 et 2 du II du même article 792-0 *bis* et de leurs produits capitalisés (CGI, art. 792-0 *bis*, II).

En application du nouvel article 1649 AB du CGI, issu de l'article 14-I-7° de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, l'administrateur d'un trust défini à l'article 792-0 *bis* du CGI dont le constituant ou l'un au moins des bénéficiaires a son domicile fiscal en France ou qui comprend un bien ou un droit qui y est situé est tenu d'en déclarer la constitution, la modification ou l'extinction, ainsi que le contenu de ses termes.

Il déclare également la valeur vénale au 1^{er} janvier de l'année des biens, droits et produits mentionnés aux 1° et 2° du III de l'article 990 J du CGI.

Les modalités d'application de l'article 1649 AB du CGI sont fixées par décret.

F. DÉDUCTION DU PASSIF

(CGI, art. 767 à 775 *quinquies* ; LPF, art. L. 20 et L. 21 ; BOI-ENR-DMTG-10-40-20-10)

I. DETTES DÉDUCTIBLES

4520

Les dettes à la charge du défunt sont déductibles de l'actif héréditaire si les trois conditions suivantes sont simultanément réunies :

1. La dette doit être à la charge personnelle du défunt et exister au jour de son décès.

À cet égard, une obligation de faire ne constitue pas une dette déductible au sens de l'article 768 du CGI (*arrêt Cour de Cassation, Com. 23 février 1993, Bull. IV, n° 73*).

De même, le cautionnement est une obligation éventuelle, non susceptible d'être admise en déduction (*arrêt Cour de Cassation, Com. 4 mai 1993, n° 784 D*).

De la même façon, une dette fiscale mise à la charge du défunt par voie de proposition de rectification avant son décès, mais contestée par le de cujus et ses ayants droit, est incertaine et ne peut être déduite de l'actif successoral aussi longtemps qu'elle reste litigieuse (*arrêt Cour de Cassation, Com. 16 novembre 1999, n° 1812 P + B*).

Il en est également ainsi de la dette fiscale résultant de la taxation d'une plus-value sur biens non amortissables bénéficiant du report d'imposition prévu à l'article 151 *octies* du CGI qui n'est pas une dette certaine à la charge du défunt et n'est donc pas déductible de l'actif successoral au regard de l'article 768 du même code, **lorsque les héritiers ont choisi le maintien du report d'imposition**. Dans ce cas, l'imposition de la plus-value constitue une dette personnelle des héritiers qu'ils auront à acquitter lors d'une cession future des actions recueillies. À l'inverse, il convient de considérer que la dette afférente à la plus-value pour laquelle les héritiers ont renoncé à opter pour le maintien du report d'imposition pour lui préférer l'imposition immédiate est déductible, au jour du décès, de l'actif successoral (*arrêt Cour de Cassation, Com. 25 janvier 2005, n° 157 FS-P+B*).

Par ailleurs, la dette solidairement contractée par le défunt n'est déductible qu'à hauteur de la part virile de ce dernier (*arrêt Cour de Cassation, Com. 4 mai 1993, n° 784 D*).

Par dérogation, les frais funéraires sont admis en déduction dans la limite d'un maximum de 910 € pour les successions ouvertes jusqu'au 31 décembre 2002. Pour les successions ouvertes depuis le **1^{er} janvier 2003**, ce montant est fixé à **1 500 €** ou à la totalité de l'actif si celui-ci est inférieur à ce montant. Par mesure de simplification, ce montant de 1500 € est une déduction forfaitaire, acquise au redevable sans justification (CGI, art. 775).

Il est également admis que le montant des prélèvements sociaux dus à la suite de la clôture d'un plan d'épargne en actions, en raison du décès de son titulaire, soit déduit de l'actif successoral existant au jour du décès (RM n° 35835 à M. J.-P. Michel, député, *JO AN* du 7 février 2000, p. 864).

De même, à titre dérogatoire, les indemnités dues aux gens de maison à raison de la rupture du contrat de travail du fait même du décès de l'employeur sont retenues au passif de la succession de l'employeur, à la condition que celles-ci ne soient pas prises en compte comme une charge déductible d'une exploitation industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale (RM n° 12826 à M. J. Baudot, *JO Sénat* du 8 juin 2000, p. 2067).

En outre, en matière de dettes successorales définitivement arrêtées par voie de transaction postérieurement au décès, la Cour de cassation rappelle, conformément à une jurisprudence constante (*Cass. com. 3 décembre 1991, Bull. civ. IV, n° 374 ; Cass. com. 16 mai 1995, n° 1008 D*), que seule doit être déduite de l'actif imposable la somme contradictoirement et définitivement arrêtée avec le créancier par voie transactionnelle (*arrêt Cour de Cassation, Com. 20 février 2007, n° 320 F-D*).

2. La dette dont la déduction est demandée ne doit pas être formellement exclue par la loi : cf. n° 4521.

3. La dette doit être justifiée.

L'existence de la dette peut être prouvée par tous les moyens compatibles avec la procédure écrite, c'est-à-dire par des actes ou écrits, ou encore par des présomptions suffisantes, graves, précises ou concordantes (cf. n° 4522).

Il appartient en outre aux héritiers de justifier de l'existence au jour du décès d'une dette dont ils demandent la déduction de l'actif successoral (*arrêts Cour de Cassation, Com. 24 mars 1992, n° 573 D, 10 mai 1994, n° 1122 D et 12 novembre 1996, Bull. IV, n° 269, p. 229*).

La preuve par témoignage ou par l'aveu des parties est exclue.

II. DETTES NON DÉDUCTIBLES

(BOI-ENR-DMTG-10-40-20-20)

4521

1. Principes.

Conformément à l'article 773 du CGI, ne sont pas déductibles :

- les dettes échues depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la succession, sauf preuve contraire ;
- les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées. La preuve contraire ne peut être rapportée que si ces dettes résultent d'un acte authentique ou d'un acte sous seing privé ayant acquis date certaine, au sens de l'article 1328 du code civil, avant l'ouverture de la succession (en ce sens, cf. *arrêts Cour de Cassation, Com. 10 juin 1997, Bull. IV n° 180, p. 158 et Com. 21 mars 2000, n° 704 D*) ;

À cet égard, ne donne pas date certaine à la dette du défunt envers son épouse au titre d'un prêt qu'elle lui avait consenti, un document bancaire intitulé « compte rendu de réalisation d'un emprunt n'ayant pas le caractère d'investissement direct contracté à l'étranger par un résident auprès d'un non-résident » et adressé à la Direction du Trésor (*arrêt Cour de Cassation, Com. 9 avril 1991, Bull. IV, n° 132*).

- les dettes reconnues par testament ;
- les dettes hypothécaires garanties par une inscription périmée depuis plus de trois mois lors de l'ouverture de la succession ;
- les dettes pour lesquelles le délai de prescription est accompli.

4521-1 2. Exception.

Par dérogation au principe de non-déductibilité des dettes consenties par le défunt à ses héritiers, les sommes dues à certains descendants d'exploitants agricoles au titre d'un contrat de travail à salaire différé sont, dans les conditions prévues à l'article 774 du CGI, déductibles.

III. JUSTIFICATIONS À PRODUIRE PAR LES HÉRITIERS

(BOI-ENR-DMTG-10-40-20-30)

4522

Si la dette résulte d'un acte authentique ou d'un jugement, il suffit d'indiquer, dans la déclaration de succession, soit la date de l'acte, le nom et la résidence de l'officier ministériel qui l'a reçu, soit la date de la décision judiciaire et la juridiction dont elle émane.

Si la dette ne résulte pas d'un acte authentique, les héritiers doivent produire le titre lui-même.

Dans tous les cas, il peut être réclamé une attestation du créancier.

Par ailleurs, la justification des dettes prévue à l'article 768 du CGI par tous modes de preuve compatibles avec la procédure écrite peut résulter d'une transaction mettant fin à une procédure diligente à l'encontre du *de cujus* (*arrêt Cour de Cassation, Com. 3 décembre 1991, Bull. IV, n° 348*).

IV. DETTES SOUMISES À UNE IMPUTATION SPÉCIALE

(BOI-ENR-DMTG-10-40-20-40)

4522-1

Les dettes contractées pour l'achat ou dans l'intérêt de **biens exonérés** de droits de mutation à titre gratuit sont imputées par priorité sur la valeur des biens qu'elles ont servi à acheter ou qu'elles garantissent (CGI, art. 769). Lorsqu'un bien n'est assujéti aux droits de mutation à titre gratuit que pour une fraction de sa valeur, le passif afférent à ce bien est déductible de l'actif héréditaire dans la même proportion.

V. AUTRES DÉDUCTIONS

4522-2

Sont également déductibles de l'actif successoral :

- les biens que le défunt a détachés de son patrimoine par actes entre vifs ou de dernière volonté (legs, donations en avancement d'hoirie, etc.) ;
- les biens qu'il ne détenait qu'à titre précaire (sommes et valeurs détenues en usufruit, en qualité de tuteur, mandataire, dépositaire ou créancier gagiste) ;
- pour leur valeur nominale, les rentes et indemnités versées ou dues au défunt en réparation de dommages corporels liés à un accident ou à une maladie (CGI, art. 775 *bis*) ;
- le montant des loyers ou indemnités d'occupation effectivement remboursé par la succession au conjoint survivant ou au partenaire lié au défunt par un PACS en application des articles 515-6 et 763 du code civil (CGI, art. 775 *quater*) ;
- la rémunération du mandataire à titre posthume, déterminée de manière définitive dans les six mois suivant le décès, dans la limite de 0,5 % de l'actif successoral géré ; cette déduction ne peut excéder 10 000 € (CGI, art. 775 *quinquies*).

G. LIQUIDATION ET RECOUVREMENT DES DROITS

I. LIQUIDATION DES DROITS DE SUCCESSION

Elle s'effectue sur la part nette recueillie par chaque ayant droit selon les dispositions ci-après :

4523 | **1. Successions en ligne directe** (CGI, art. 779, I ; BOI-ENR-DMTG-10-50-20).*a. Abattement sur la part des ascendants ou des descendants.*

Pour les mutations à titre gratuit, il est effectué un abattement sur la part de chacun des ascendants et sur la part de chacun des enfants vivants ou représentés par suite de prédécès ou de renonciation.

Pour les successions ouvertes et les donations consenties **à compter de la date de publication de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012**, l'abattement est porté à **100 000 €** (il était de 159 325 € auparavant).

Par ailleurs, **l'actualisation annuelle de cet abattement**, comme d'ailleurs celle de tous les abattements visés à l'article 779 du CGI, dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu **est supprimée** par la même loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 **à compter du 1^{er} janvier 2013**.

4523-1 | *b. Précisions.*

Entre les représentants des enfants prédécédés ou, depuis le 1^{er} janvier 2007, renonçants, l'abattement se divise d'après les règles de la dévolution légale, c'est-à-dire abstraction faite de tous les avantages particuliers qui ont pu être consentis par le défunt à certains de ses descendants.

Les abattements sont strictement personnels ; lorsque la part revenant à un héritier est inférieure au montant de l'abattement auquel il peut prétendre, la fraction d'abattement en excédent ne peut être reportée sur la part des autres héritiers.

L'abattement prévu par l'article 779 du CGI constitue un élément du tarif des mutations à titre gratuit dont l'application s'impose quand les conditions énoncées par la loi sont réunies (RM n° 39457 à M. Jean Valleix, député, *JOL* AN du 5 juin 2000, p. 3418).

4524 | *c. Taux* (BOI-ENR-DMTG-10-50-30).

Chaque part successorale supporte les droits de mutation suivant des taux progressifs (CGI, art. 777).

Fraction de part nette taxable (successions ouvertes à compter de 2011)	Tarif applicable
N'excédant pas 8 072 €	%
Comprise entre 8 072 € et 12 109 €	5
Comprise entre 12 109 € et 15 932 €	10
Comprise entre 15 932 € et 552 324 €	15
Comprise entre 552 324 € et 902 838 €	20
Comprise entre 902 838 € et 1 805 677 €	30
Comprise entre 1 805 677 € et 1 805 677 €	40
Au-delà de 1 805 677 €	45

Fraction de part nette taxable (successions ouvertes en 2010)	Tarif applicable
N'excédant pas 7 953 €	%
Comprise entre 7 953 € et 11 930 €	5
Comprise entre 11 930 € et 15 697 €	10
Comprise entre 15 697 € et 544 173 €	15
Comprise entre 544 173 € et 889 514 €	20
Comprise entre 889 514 € et 1 779 029 €	30
Comprise entre 1 779 029 € et 1 779 029 €	35
Au-delà de 1 779 029 €	40

Remarques :

1. Bénéficient du tarif de la ligne directe les libéralités faites au profit d'enfants abandonnés par suite d'événements de guerre, lorsqu'ils ont reçu dans leur minorité des secours et des soins non interrompus pendant cinq ans au moins, de la part du disposant et que celui-ci n'a pu légalement les adopter (CGI, art. 778).
2. La donation-partage consentie en application de l'article 1076-1 du code civil est soumise au tarif en ligne directe sur l'intégralité de la valeur du bien donné (CGI, art. 778 bis).
3. L'actualisation annuelle des limites des tranches des tarifs ci-dessus dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu est supprimée par la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012.

4525

2. Successions en ligne collatérale ou entre personnes non parentes non liées par un PACS.

a. Abattement en cas de dons à une association ou une fondation reconnue d'utilité publique, à l'État ou à une collectivité territoriale (CGI, art. 788, III ; BOI-ENR-DMTG-10-50-20 au VI).

Pour la perception des droits de mutation par décès, il est effectué un abattement sur la part nette de tout héritier, donataire ou légataire correspondant à la valeur des biens reçus du défunt, évalués au jour du décès et remis par celui-ci à une fondation reconnue d'utilité publique répondant aux conditions fixées au *b* du 1 de l'article 200 du CGI ou aux sommes versées par celui-ci à une association reconnue d'utilité publique répondant aux conditions fixées au *b* du 1 de l'article 200 du code précité, à l'État, à ses établissements publics¹ ou à un organisme mentionné à l'article 794 du même code en emploi des sommes, droits ou valeurs reçus du défunt. Cet abattement s'applique à la double condition :

- que la libéralité soit effectuée, à titre définitif et en pleine propriété, dans les six mois suivant le décès ;
- que soient jointes à la déclaration de succession des pièces justificatives établies conformément au modèle annexé à l'arrêté du 15 octobre 2004 (JO du 24 novembre) attestant du montant et de la date de la libéralité ainsi que de l'identité des bénéficiaires.

L'application de cet abattement n'est pas cumuleable avec le bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 200 du CGI.

4525-1

b. Abattement spécial (CGI, art. 788, IV ; BOI-ENR-DMTG-10-50-20 au V).

À défaut d'autre abattement, à l'exception de celui mentionné au n° 4525, un abattement de **1 594 €** s'applique sur chaque part successorale (limite applicable aux successions ouvertes en 2011).

Le bénéfice de cet abattement profite aux héritiers ou légataires, quel que soit leur lien de parenté avec le défunt et même si aucun lien ne les unit. Il peut ainsi bénéficier à un petit-enfant, appelé à la succession de son aïeul, du vivant de son auteur, soit à titre de légataire, soit par suite de la renonciation de son auteur, dès lors que l'abattement prévu au *b* du I de l'article 779 du CGI ne s'applique pas dans ces cas.

Toutefois, cet abattement ne peut profiter à un héritier qui a épuisé l'abattement auquel il pouvait prétendre.

L'actualisation annuelle de cet abattement dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu **est supprimée** par la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012, **à compter du 1^{er} janvier 2013**.

4526

c. Taux (CGI, art. 777 ; BOI-ENR-DMTG-10-50-30).

Fraction de part nette taxable (successions ouvertes à compter de 2011)	Tarif applicable (en %)
Entre frères et sœurs vivants ou représentés :	
- n'excédant pas 24 430 €	35
- supérieure à 24 430 €	45
Entre parents jusqu'au 4 ^e degré inclusivement	55
Entre parents au-delà du 4 ^e degré et entre personnes non parentes	60

1. L'extension aux dons faits aux établissements publics de l'État s'applique aux successions ouvertes depuis le **1^{er} janvier 2007**.

Fraction de part nette taxable (successions ouvertes en 2010)	Tarif applicable (en %)
Entre frères et sœurs vivants ou représentés :	
- n'excédant pas 24 069 €.....	35
- supérieure à 24 069 €.....	45
Entre parents jusqu'au 4 ^e degré inclusivement	55
Entre parents au-delà du 4 ^e degré et entre personnes non parentes	60

Remarques :

1. L'actualisation annuelle des limites des tranches des tarifs ci-dessus dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu est supprimée par la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012.
2. Sous réserve des exceptions prévues au I de l'article 794 et à l'article 795 du CGI, les dons et les legs faits aux établissements publics ou d'utilité publique sont soumis aux tarifs fixés pour les successions entre frères et sœurs.

4527**3. Dispositions communes.**

*a. **Abattement en faveur des handicapés physiques ou mentaux*** (CGI, art. 779, II ; BOI-ENR-DMTG-10-50-20 au IV).

Il est effectué un abattement de **159 325 €¹** sur la part de tout héritier, légataire ou donataire, incapable de travailler dans des conditions normales de rentabilité, en raison d'une **infirmité physique ou mentale, congénitale ou acquise**.

L'actualisation annuelle de cet abattement, comme d'ailleurs celle de tous les abattements visés à l'article 779 du CGI, dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu **est supprimée** par la même loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 **à compter du 1^{er} janvier 2013**.

L'abattement en faveur des handicapés physiques ou mentaux ne se cumule pas avec l'abattement visé au IV de l'article 788 du CGI (cf. n° 4525-1).

4528

*b. **Abattement applicable aux mutations à titre gratuit entre frères et sœurs*** (CGI, art. 779, IV ; BOI-ENR-DMTG-10-50-20 au II).

Lorsque l'exonération prévue à l'article 796-0 *bis* du CGI n'est pas applicable, le IV de l'article 779 du même code prévoit l'application d'un abattement, pour la perception des droits de mutation à titre gratuit, sur la part de chacun des frères et sœurs.

L'actualisation annuelle de cet abattement, comme d'ailleurs celle de tous les abattements visés à l'article 779 du CGI, dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu **est supprimée** par la même loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 **à compter du 1^{er} janvier 2013**.

Pour les successions ouvertes et les donations consenties **à compter de 2011**, cet abattement s'élève ainsi à **15 932 €**.

En cas d'héritier renonçant, les représentants collatéraux du renonçant se partagent l'abattement personnel du renonçant.

S'agissant des donations, aucune condition tenant à l'âge du donateur ou à la forme de la donation n'est requise pour bénéficier de cet abattement et la réduction de droits liée à l'âge du donateur et celle prévue pour charge de famille peuvent également, le cas échéant, s'appliquer.

4528-1

*c. **Abattement applicable aux mutations à titre gratuit en faveur des neveux et nièces*** (CGI, art. 779, V ; BOI-ENR-DMTG-10-50-20 au III).

L'abattement prévu par le V de l'article 779 du CGI s'applique sur la part de chacun des neveux et nièces du défunt ou du donateur.

Il s'élève à **7 967 €** pour les successions ouvertes et les donations consenties **à compter de 2011**.

L'actualisation annuelle de cet abattement, comme d'ailleurs celle de tous les abattements visés à l'article 779 du CGI, dans la même proportion que la limite supérieure de la première

¹. Montant applicable pour les donations consenties et les successions ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2011.

tranche du barème de l'impôt sur le revenu **est supprimée** par la même loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 **à compter du 1^{er} janvier 2013**.

4529 | *d. Réductions pour charges de famille* (CGI, art. 780 ; BOI-ENR-DMTG-10-50-40 au I).

L'héritier, le donataire ou légataire, qui, au jour du décès ou de la donation, a **trois enfants ou plus vivants ou représentés**, bénéficie, sur les droits à sa charge, d'une **réduction de 100 %** qui ne peut toutefois excéder **305 € par enfant en sus du deuxième**. Ce maximum est porté à **610 €** en ce qui concerne les **donations et successions en ligne directe** et les **donations entre époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité**.

Est compté comme enfant vivant ou représenté, l'enfant qui :

- est décédé après avoir atteint l'âge de 16 ans révolus ;
- ou, âgé de moins de 16 ans, a été tué par l'ennemi au cours des hostilités ou est décédé des suites de faits de guerre, soit durant les hostilités, soit dans l'année à compter de leur cessation (CGI, art. 781).

4530 | *e. Mutilés de guerre* (CGI, art. 782 ; BOI-ENR-DMTG-10-50-40 au II).

Les droits de mutation à titre gratuit dus par les mutilés de guerre frappés d'une invalidité de **50 %** au minimum sont **réduits de moitié**, mais cette réduction ne peut excéder **305 €**.

4531 | *f. Enfant adoptif* (CGI, art. 786 ; BOI-ENR-DMTG-10-50-80).

Dans le cas où un **adopté simple** recueille la succession de l'adoptant, les droits de mutation à titre gratuit sont perçus au tarif prévu pour le lien de parenté naturelle existant entre eux ou, le cas échéant, au tarif applicable aux transmissions entre personnes non parentes.

Toutefois, cette règle n'est pas applicable aux transmissions faites en faveur :

- d'enfants issus d'un premier mariage du conjoint de l'adoptant, d'enfants naturels reconnus du conjoint de l'adoptant, ou d'enfants ayant fait l'objet d'une adoption plénière par le conjoint de l'adoptant ;
- de pupilles de la nation ou de l'assistance publique ainsi que d'orphelins d'un père mort pour la France ;
- d'adoptés qui, soit dans leur minorité et pendant cinq ans au moins, soit dans leur majorité et pendant dix ans au moins, auront reçu de l'adoptant des soins et secours non interrompus et sont en mesure d'en justifier ;
- d'adoptés dont le ou les adoptants ont perdu, morts pour la France, tous leurs descendants en ligne directe ;
- d'adoptés dont les liens de parenté avec la famille naturelle ont été déclarés rompus par le tribunal saisi de la requête en adoption, sous le régime antérieur à l'entrée en vigueur de la loi n° 66-500 du 11 juillet 1966 ;
- des successibles en ligne directe descendante des personnes visées ci-dessus ;
- d'adoptés, anciens déportés politiques ou enfants de déportés n'ayant pas de famille naturelle en ligne directe.

Dans ces différents cas, les transmissions à titre gratuit de l'adoptant à l'adopté bénéficient du régime applicable aux mutations en ligne directe.

Il en est de même, après le décès de l'adoptant, pour les transmissions à titre gratuit faites à l'adopté par les ascendants de l'adoptant.

Par ailleurs, la transmission des biens de l'adopté à l'enfant légitime de l'adoptant peut bénéficier du tarif entre frères et sœurs, si l'adopté entre dans un cas d'exception prévu par l'article 786 du CGI.

Les adoptés ayant fait l'objet d'une **adoption plénière** de la part des adoptants sont assimilés aux enfants légitimes.

Remarque : l'article 787 A du CGI dispose que, bénéficiant du régime fiscal des mutations à titre gratuit en ligne directe, sous la condition mentionnée ci-dessous, les dons et legs consentis :

- aux pupilles de l'État ou de la Nation ;
- aux enfants visés au 3° de l'article L. 222-5 du code de l'action sociale et des familles. Il s'agit d'enfants dont les parents ont fait l'objet d'un retrait partiel de l'autorité parentale, ou dont la garde de droit a été confiée au service de l'aide sociale à l'enfance. Le donataire ou le légataire peut justifier de sa qualité d'enfant visé à l'article L. 222-5-3° du code de l'action sociale et des familles par tout mode de preuve en sa possession compatible avec la procédure écrite : copie de décision judiciaire, arrêté d'admission du mineur auprès du service de l'aide sociale à l'enfance, etc.

Le donateur ou le défunt doit avoir pourvu à l'entretien du bénéficiaire pendant cinq ans au moins au cours de sa minorité. Il importe peu, à cet égard, que les parents nourriciers aient perçu une allocation mensuelle d'un service public. Lorsque ces conditions sont remplies, le tarif en ligne directe trouve à s'appliquer, quel que soit l'âge du légataire ou du donataire au jour du décès ou de la donation.

Sous les mêmes conditions, le bénéfice de l'article 787 A du CGI s'applique aux successions dévolues conformément à la loi (*ab intestat*).

Précision : les dispositions des articles 786 et 787 A du CGI prévoyant l'application du tarif des mutations à titre gratuit en ligne directe en faveur de certains adoptés, pupilles de l'État ou de la Nation et des enfants visés au 3° de l'article L. 222-5 du code de l'action sociale et des familles ne sauraient être étendues à la totalité des enfants recueillis.

4532

g. Enfants naturels reconnus.

L'enfant naturel légalement reconnu a, dans les successions de ses père et mère et autres ascendants ainsi que de ses frères et sœurs et autres collatéraux, les mêmes droits qu'un enfant légitime (C. civ., art. 757). En conséquence, il n'y a aucune distinction à faire pour l'application des abattements ou des tarifs entre les liens de parenté légitime et les liens de parenté naturelle.

4533

h. Réintégration des donations antérieures (CGI, art. 784 ; BOI-ENR-DMTG-10-50-50).

1° La règle du rappel fiscal (ou rapport fiscal).

Les parties sont tenues de faire connaître, dans tout acte constatant une transmission entre vifs à titre gratuit et dans toute déclaration de succession, **s'il existe ou non des donations antérieures consenties à un titre et sous une forme quelconque par le donateur ou le défunt aux donataires, héritiers ou légataires** et, dans l'affirmative, le montant de ces donations ainsi que, le cas échéant, les noms, qualités et résidences des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donation, et la date de l'enregistrement de ces actes.

La perception est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la donation ou la déclaration de succession celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures, **à l'exception de celles passées depuis plus de quinze ans**, et, lorsqu'il y a lieu à application d'un tarif progressif, en considérant ceux de ces biens dont la transmission n'a pas encore été assujettie au droit de mutation à titre gratuit comme inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable.

Remarque : Ce délai de quinze ans s'applique **aux successions ouvertes et aux donations consenties à compter de la date de publication de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012**. L'article 7-I de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 avait rétabli le délai décennal du rappel fiscal applicable aux donations réalisées avant le 1^{er} janvier 2006 (le délai du rappel fiscal avait en effet été ramené à six ans en 2006 puis allongé à dix ans à compter du 31 juillet 2011.)

2° Le non-rappel fiscal.

Pour bénéficier du non-rappel fiscal, les donations antérieures doivent :

- **Constituer de véritables donations, opposables à l'administration**, c'est-à-dire avoir été présentées à la formalité de l'enregistrement et avoir été soumises aux droits de donation.

Toutefois, la circonstance que l'acte de donation ne donne pas lieu à la perception immédiate de droits de mutation à titre gratuit, notamment du fait que le montant cumulé des biens donnés soit inférieur au montant des abattements personnels dont le donataire peut bénéficier n'est pas de nature à priver cet acte du non-rappel lors d'une nouvelle transmission qui interviendrait plus de quinze ans après la présentation de cet acte à l'enregistrement.

En outre, la simple reconnaissance d'un don manuel par le donateur, qui ne peut donner lieu au paiement des droits de mutation, n'est pas susceptible d'être considérée comme une donation ouvrant droit au bénéfice du non-rappel.

- **Avoir été passées depuis plus de quinze ans avant la nouvelle transmission à titre gratuit.**

Ce délai se décompte de quantième à quantième et court du jour où la donation a acquis date certaine (signature de l'acte notarié par les parties, enregistrement de l'acte s'il s'agit d'un acte sous seing privé, jour de la décision ayant acquis autorité de la chose jugée qui constate la donation).

Les dispositions qui précèdent entraînent lors du décès les conséquences suivantes :

- les abattements sur l'actif sont appliqués déduction faite des abattements dont les héritiers ou légataires ont déjà bénéficié, à l'exception des abattements pratiqués sur des donations régulièrement enregistrées depuis plus de quinze ans ;

- il est tenu compte des réductions de droits déjà effectuées, hormis de celles relatives aux donations régulièrement enregistrées depuis plus de quinze ans ;
- la tarification est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la déclaration de succession, celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures, à l'exception de celles régulièrement enregistrées depuis plus de quinze ans.

3° Abattement sur la valeur des biens ayant fait l'objet de la donation.

Le dispositif progressif d'application du rappel fiscal (abattement sur la valeur des biens ayant fait l'objet de la donation), initialement prévu par la loi n° 2011-900 de finances rectificative pour 2011, est supprimé par la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 pour les donations consenties à compter de sa publication.

Pour plus de précisions sur ce point, voir BOI-ENR-DMTG-10-50-50.

Précision : Par un arrêt du 31 mars 2004 (*Bull. IV, n° 68*), la Cour de cassation a décidé que les droits exigibles en cas de réintégration de dons manuels non révélés à l'administration avant le décès du donateur constituaient des droits de mutation par décès. Il s'ensuit que l'ensemble des textes relatifs aux droits de succession leurs sont applicables, et notamment les règles de solidarité entre cohéritiers¹ prévues par l'article 1709 du CGI.

Remarque :

Les donations de moins de quinze ans consenties aux petits-enfants en application de l'article 1078-4 du code civil ne sont pas rapportables dans la succession de leur père ou mère (CGI, art. 776 *ter*). En conséquence, la donation faite par l'aïeul à un petit-enfant moins de quinze ans avant le décès de l'enfant qui y a consenti n'étant pas fiscalement rapportable dans la succession de ce dernier, les biens reçus par le petit-enfant ne seront pas pris en compte pour le calcul des droits de succession de l'enfant qui a consenti à la donation-partage. Cette disposition ne concerne que les donations-partages dans lesquelles les parents consentent à ce que leurs enfants soient désignés comme bénéficiaires en leurs lieu et place.

4534

i. Renonciation (BOI-ENR-DMTG-10-50-80 au IV).

Dans l'hypothèse où un héritier renonce à une succession, les droits dus par les héritiers acceptants, c'est-à-dire les descendants du renonçant, sont calculés comme si ces derniers avaient été les bénéficiaires directs de la succession.

4534-1

j. Biens recueillis dans le cadre du mécanisme du cantonnement (CGI, art. 788 *bis*).

Cf. n° 4506-2.

4535

k. Autres dispositions communes.

1° Imputation sur l'impôt exigible en France (CGI, art. 784 A ; BOI-ENR-DMTG-10-50-60).

Lorsque les droits de mutation à titre gratuit frappent les biens situés hors de France d'un défunt ayant son domicile fiscal en France (cf. n° 4505-1) ou reçus par un héritier, donataire ou légataire ayant son domicile fiscal en France (cf. n° 4505-8), le montant des droits de mutation à titre gratuit acquitté, le cas échéant, hors de France, est imputable sur l'impôt exigible en France. Cette imputation est limitée à l'impôt acquitté sur les biens meubles et immeubles situés hors de France.

2° Application de la règle dite « du taux effectif » (BOI-ENR-DMTG-10-50-70).

Certaines conventions internationales signées par la France en matière d'impôt sur les successions prévoient la possibilité de calculer l'impôt exigible en France à raison des biens héréditaires imposables en France en vertu de ces conventions selon la règle dite du « taux effectif » ou « taux moyen ».

Cette règle consiste à calculer l'impôt afférent à ces biens au taux de l'impôt correspondant à l'ensemble des biens qui auraient été imposés en l'absence de dispositions spécifiques exonérant certains d'entre eux.

Concrètement, l'impôt est calculé sur le montant total des biens du défunt mais il n'est dû qu'en proportion de la part que représentent les biens effectivement soumis à l'imposition dans le montant total des biens.

1. Depuis le 22 août 2007, cette règle de solidarité ne s'applique plus au conjoint survivant désormais exonéré de droits de succession (cf. article 8 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat). Depuis le 1^{er} janvier 2009, l'article 83 de la loi de finances pour 2009 prévoit que cette solidarité ne s'applique pas aux co-héritiers exonérés de droits de mutation par décès.

II. PAIEMENT DES DROITS, CONTRÔLE ET CONTENTIEUX

4536

Pour le paiement des droits, cf. Rec. n^{os} 9190 et suiv. ; pour le contrôle et le contentieux, cf. | RC n^{os} 7050 et suiv., 7096, 7418 et suivants. Voir également le BOI-ENR-DMTG-10-70.

chapitre 2

donations

(BOI-ENR-DMTG)

A. GÉNÉRALITÉS

4537

La donation entre vifs est un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée en faveur du donataire qui l'accepte (C. civ., art. 894).

Les mutations à titre gratuit entre vifs sont, en principe, soumises aux mêmes droits d'enregistrement que les mutations par décès.

Elles donnent, en outre, ouverture à la taxe de publicité foncière au taux de **0,60 %** (CGI, art. 791) lorsqu'elles portent sur des immeubles. Les actes constatant ces libéralités n'entrent pas dans le champ d'application de la formalité fusionnée (CGI, art. 647, I-al. 2). Ils doivent donc être présentés successivement au service des impôts et au service chargé de la publicité foncière.

B. CONDITIONS D'EXIGIBILITÉ DU DROIT DE DONATION

(BOI-ENR-DMTG-20-10)

I. PRINCIPE

4538

L'exigibilité du droit de donation est subordonnée à trois conditions :

- il **doit s'agir d'un contrat à titre gratuit**. Les simples charges imposées au donataire n'enlèvent pas au contrat son caractère gratuit. Cependant, si les charges étaient égales ou supérieures à la valeur des biens donnés, l'administration serait en droit d'établir que la prétendue donation constitue en réalité une vente ou même une donation en sens opposé. À l'inverse, un contrat qualifié « vente » peut être considéré comme une donation lorsqu'il existe un ensemble de présomptions graves, précises et concordantes, démontrant que l'acte dissimule la portée véritable de la convention. Ainsi, constitue une **donation déguisée** le contrat passé sous la forme d'une vente d'immeuble moyennant un prix converti en une rente viagère dont le montant n'excède pas le revenu des immeubles abandonnés ;

- le **donateur doit se dessaisir immédiatement des biens donnés**. D'une manière générale, le droit de donation ne peut être perçu sur les réserves stipulées à son profit par le donateur. Ces réserves sont à distinguer des charges ;

- la **donation doit être acceptée** par le donataire.

Les donations doivent, en principe, être constatées par actes notariés (C. civ., art. 931). Mais, la nullité des actes restant sans influence sur la perception, le droit de donation doit être perçu même sur une donation sous seing privé et sur les contrats qui ne revêtent pas la forme d'un acte de donation (donations déguisées, donations indirectes. En ce sens, cf. *arrêt Cour de Cassation, Com. 2 décembre 1997, Bull IV n° 319, p. 277*).

Remarque : l'existence d'une donation indirecte peut résulter de l'absence de paiement de la rente viagère annuelle promise par un héritier au *de cujus*, en contrepartie d'une donation de biens immobiliers. De même, la souscription d'un contrat d'assurance-vie pour lequel les personnes du souscripteur et des assurés sont distinctes peut constituer une donation indirecte en l'absence d'éléments contredisant l'intention libérale du souscripteur (*arrêts Cour de Cassation, Com. 20 octobre 1998, Bull. IV, n° 245, p. 203 et 1^{er} décembre 1998, n° 1873 D*).

II. CAS PARTICULIERS

4539

| **1. Dons manuels** (CGI, art. 635 A et 757 ; BOI-ENR-DMTG-20-10-20-10 au I ; ann. III, art. 281 E).

Les dons manuels sont originellement ceux qui se font par la simple remise d'objets mobiliers de la main à la main.

Toutefois, eu égard à la naissance de nouvelles formes de transmissions des biens et à l'évolution jurisprudentielle, la notion de don manuel peut actuellement porter sur des biens corporels et incorporels et même se réaliser par un simple jeu d'écriture. À cet égard, la Cour de cassation considère que la forme dématérialisée des titres au porteur permet, lors du virement de compte à compte, leur transmission par don manuel (*arrêt Cour de cassation, com., 19 mai 1998 ; Bull IV n° 161, p. 130*).

En application de l'article 757 du CGI, les dons manuels sont sujets aux droits de mutation à titre gratuit :

1. Lorsqu'ils sont constatés dans un acte soumis à la formalité de l'enregistrement renfermant leur déclaration par le donataire ou ses représentants ;
2. Lorsqu'ils font l'objet d'une reconnaissance judiciaire ;
3. Lorsqu'ils sont révélés à l'administration fiscale par le donataire.

Cette dernière disposition est applicable aux dons manuels révélés depuis le 1^{er} janvier 1992 à l'administration fiscale, soit spontanément, soit en réponse à une demande de l'administration, soit au cours d'une procédure de contrôle ou d'une procédure contentieuse. Dans cette dernière hypothèse, la date de la révélation du don manuel constitue le fait générateur des droits de donation, tant au regard du délai de son enregistrement ou de sa déclaration (cf. n°s 4055-1 et 4058) que de la détermination de la législation applicable et de la valeur imposable (en ce sens, cf. *arrêt Cour de cassation, Com. 10 octobre 2000, n° 1684 FS-P*).

En application de l'article 635 A du CGI, et de l'article 281 E de l'annexe III au code précité, le don manuel ainsi révélé doit être déclaré par le donataire sur un formulaire (n° 2735) délivré gratuitement par l'administration. La déclaration doit être déposée en double exemplaire accompagnée du paiement des droits (cf. toutefois Rec. n°s 9191 et suiv.), dans le mois suivant la révélation du don, au service des impôts du domicile du donataire. Toutefois, pour les dons manuels **dont le montant est supérieur à 15 000 €**, la déclaration doit être réalisée :

- dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle le donataire a révélé ce don à l'administration fiscale ou, sur option du donataire lors de la révélation du don, dans le délai d'un mois qui suit la date du décès du donateur ;
- dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle ce don a été révélé, lorsque cette révélation est la conséquence d'une réponse du donataire à une demande de l'administration ou d'une procédure de contrôle fiscal.

Précision : la Cour de cassation précise par un arrêt du 19 janvier 2010 (*Cass. Com 19 janvier 2010, Pourvoi n° J 08-21.476*), que le courrier de l'avocat qui représente le contribuable au cours de la procédure d'imposition vaut révélation. La Cour de cassation juge en outre que, la possibilité pour un avocat de représenter un contribuable au cours de la procédure d'imposition n'étant pas subordonnée à la justification du mandat qu'il a reçu, la validité de la révélation faite par l'avocat dans ce cadre ne l'est pas non plus.

Pour **les dons manuels consentis à compter de l'entrée en vigueur de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011**, les droits de mutation à titre gratuit sont calculés **sur la valeur du don manuel au jour de sa déclaration ou de son enregistrement, ou sur sa valeur au jour de la donation si celle-ci est supérieure**. Le tarif et les abattements applicables sont ceux en vigueur au jour de la déclaration ou de l'enregistrement du don manuel (CGI, art. 757).

Par ailleurs, il est rappelé que, dans la déclaration de succession du donateur, ses héritiers doivent énoncer tous les dons manuels que le défunt leur a consentis à l'exception toutefois de ceux ayant le caractère de présents d'usage au sens de l'article 852 du code civil.

Bien entendu, la dispense du rappel des donations antérieures de plus de dix ans s'applique dans les mêmes conditions que pour les autres donations (cf. n° 4533).

Remarques :

1. Ces dispositions ne s'appliquent pas aux dons manuels consentis aux organismes d'intérêt général mentionnés à l'article 200 du CGI (CGI, art. 757, dernier alinéa). Il est signalé que les associations de financement électoral et les associations de financement des partis politiques telles que définies à l'article 200 du CGI sont considérées, pour l'application de ce dispositif, comme d'intérêt général (RM Masson du 12 février 2004).
2. L'ensemble des textes relatifs aux droits de succession et notamment les règles de solidarité entre cohéritiers¹ prévues par l'article 1709 du CGI sont applicables aux droits exigibles sur les dons manuels non révélés à l'administration avant le décès du donateur.

¹. À compter du 22 août 2007, cette règle de solidarité ne s'applique plus au conjoint survivant désormais exonéré de droits de succession (cf. article 8 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat).

4540 | 2. Règlements financiers après divorce (CGI, art. 757 A ; BOI-ENR-DMTG-20-10-20-20).**a. Dispositions applicables aux décisions de versement de prestation compensatoire intervenues avant le 1^{er} janvier 2005.**

La prestation compensatoire entre époux prend la forme d'un capital, dont le montant est fixé par le juge. Lorsque la consistance des biens du débiteur s'y prête, la pension alimentaire destinée à pourvoir à l'entretien et à l'éducation des enfants peut être remplacée par le versement d'une somme d'argent entre les mains d'un organisme accrédité chargé d'accorder en contrepartie à l'enfant une rente indexée, l'abandon de biens en usufruit ou l'affectation de biens productifs de revenus (C. civ., art. 274, 275 et 294 dans leur rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2005).

Pour l'application du régime fiscal prévu par l'article 757 A du CGI, il convient d'entendre par « versement en capital » le versement d'une somme d'argent ainsi que l'abandon de l'usufruit de biens meubles ou immeubles. En revanche, l'affectation de biens productifs de revenus ne constitue pas un « versement en capital » et ne peut, en aucun cas, donner ouverture aux droits de mutation à titre gratuit ; il en est de même lorsque la prestation compensatoire prend la forme d'une rente viagère.

1° Versement au profit d'un enfant.

Il est exonéré à concurrence de **2 700 €** par année restant à courir jusqu'à ce que le bénéficiaire atteigne l'âge de la majorité, soit **18 ans**, quelle que soit la nature des biens transmis.

En cas de transfert de biens ou droits immobiliers, la publication au service chargé de la publicité foncière rend exigible la taxe de publicité foncière à **0,70 %** (taux en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2011).

Lorsque le versement en capital excède **2 700 €** par année jusqu'à la majorité du bénéficiaire, cet excédent est soumis aux droits de mutation à titre gratuit dans les mêmes conditions qu'une donation.

2° Versement entre époux.

Lorsqu'ils proviennent de biens propres de l'un d'eux, les versements en capital entre ex-époux qui ne sont pas soumis aux dispositions de l'article 80 *quater* du CGI (cf. FP n° 73) sont assujettis aux droits de mutation à titre gratuit.

Par suite, sont imposables aux droits de mutations à titre gratuit les prestations compensatoires en capital provenant de **biens propres** du conjoint débiteur et qui prennent la forme soit d'un seul versement de somme d'argent ou de plusieurs versements échelonnés de sommes d'argent sur une durée au plus égale à douze mois, soit d'un abandon de biens.

En revanche, les prestations compensatoires en capital réalisées au moyen de versements échelonnés d'une somme d'argent sur une période de plus de douze mois ne rendent pas exigibles les droits de mutation à titre gratuit.

Les versements en capital constitués en **biens de communauté** sont assimilés à des opérations de partage et sont assujettis au seul droit prévu à l'article 748 du CGI, sans déduction des soultes et plus-values (cf. n° 4456).

De même, les prestations compensatoires en capital versées au moyen de **biens indivis entre deux époux séparés de biens et acquis pendant la durée du mariage** sont soumises au droit de partage prévu à l'article 748 du CGI.

En revanche, les versements en capital effectués au moyen de biens indivis entre les époux séparés de biens, acquis antérieurement à leur union, demeurent assujettis aux droits de mutation à titre gratuit dans les conditions de droit commun prévues à l'article 757 A du CGI.

4540-1 | b. Dispositions applicables aux décisions de versement de prestation compensatoire intervenues depuis le 1^{er} janvier 2005.**1° Versement au profit d'un enfant.**

Conformément aux dispositions de l'article 757 A du CGI, les versements en capital prévus par l'article 373-2-3 du code civil sont exonérés de droits de mutation à titre gratuit à concurrence de **2 700 €** par année restant à courir jusqu'à ce que le bénéficiaire atteigne l'âge de la majorité, soit 18 ans.

Lorsque le versement en capital excède **2 700 €** par année jusqu'à la majorité du bénéficiaire, cet excédent est soumis aux droits de mutation à titre gratuit dans les mêmes conditions qu'une donation.

2° Versement entre ex-époux.

Voir BOI-ENR-DMTG-20-10-20-20.

4540-2 3. Droits du constituant résultant du contrat de fiducie (CGI, art. 668 *ter*).

Pour l'application des droits d'enregistrement, les droits du constituant résultant du contrat de fiducie sont réputés porter sur les biens formant le patrimoine fiduciaire. Lors de la transmission de ces droits, les droits de mutation sont exigibles selon la nature des biens et droits transmis.

4540-3 4. Avoirs figurant sur un compte ou un contrat d'assurance-vie étranger et dont l'origine et les modalités d'acquisition n'ont pas été justifiées (CGI, art. 755 nouveau issu du I de l'article 8 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

Le I de l'article 8 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 rétablit un article 755 du CGI, applicable aux demandes adressées par l'administration **à compter du 1^{er} janvier 2013**, en vertu duquel les avoirs figurant sur un compte ou un contrat d'assurance-vie étranger et dont l'origine et les modalités d'acquisition n'ont pas été justifiées dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 23 C du LPF (article créé par le II du même article 8 de la loi n° 2012-1510 précitée en matière de contrôle des comptes financiers et des contrats d'assurance-vie souscrits auprès d'organismes établis hors de France) sont **réputés constituer**, jusqu'à preuve contraire, **un patrimoine acquis à titre gratuit** assujéti, à la date d'expiration des délais prévus au même article L. 23 C du LPF, aux droits de mutation à titre gratuit au taux le plus élevé mentionné au tableau III de l'article 777 du CGI (tarif des droits applicables en ligne collatérale et entre non-parents ; cf. n° 4526).

S'agissant de l'assiette des droits dus, cf. n° 4542.

C. EXONÉRATION ET RÉGIMES SPÉCIAUX**I. EXONÉRATIONS PERMANENTES**

(BOI-ENR-DMTG-20-20-20 au I)

4541 1. Exonérations communes avec les successions.

La plupart des exonérations prévues en faveur des successions sont également applicables aux donations sous les mêmes conditions.

Sont ainsi applicables aux donations les exonérations énumérées aux n°s 4511 à 4519-2 ci-avant, **à l'exception de celles visant** :

- les personnes dispensées du dépôt de déclaration de succession ;
- les successions entre époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité ;
- les successions entre frères ou sœurs âgés de plus de 50 ans ou invalides vivant ensemble ;
- les successions des victimes de guerre ou d'actes de terrorisme ;
- les successions des sapeurs-pompiers professionnels ou volontaires cités à l'ordre de la nation ;
- la transmission par décès du contrat de travail à salaire différé.

4541-1 2. Exonérations propres aux donations : dons de sommes en argent (CGI, art. 790 G).

Pour les donations consenties depuis le 22 août 2007, l'article 790 G du CGI instaure un dispositif pérenne d'exonération de droits de mutation à titre gratuit, des dons de sommes d'argent consentis, sous certaines conditions au profit de chacun de ses enfants, petits-enfants, arrière-petits-enfants, ou ses neveux et nièces ou par représentation, d'un petit-neveu ou d'une petite-nièce¹ en l'absence de descendance.

Pour les donations consenties **à compter de 2011**, l'exonération de droits de mutation à titre gratuit est accordée dans **la limite de 31 865 €**. **L'actualisation annuelle de ce montant** dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu **est supprimée** par la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 **à compter du 1^{er} janvier 2013**.

1° Nature des biens pouvant être transmis.

L'exonération de droit de mutation à titre gratuit s'applique aux seuls dons de sommes d'argent réalisés en pleine propriété qui sont effectués par chèque, par virement, par mandat ou par remises d'espèces.

2° Personnes physiques susceptibles de bénéficier de l'exonération.

Ce dispositif est réservé aux dons de sommes d'argent effectué au profit d'un enfant, petit-enfant, arrière-petit-enfant ou, pour le donateur n'ayant pas d'enfant, de petit-enfant ou d'arrière-petit-enfant, au profit d'un neveu ou d'une nièce ou, par représentation, d'un petit-neveu ou d'une petite-nièce.

1. L'extension, par représentation, à un petit-neveu ou une petite-nièce est applicable aux donations consenties depuis le 29 décembre 2007.

Le bénéficiaire du don doit être majeur, c'est-à-dire être âgé de 18 ans révolus ou avoir fait l'objet d'une mesure d'émancipation au jour de la transmission.

3° Conditions devant être réunies par le donateur.

Le donateur doit être :

- soit le père, la mère, le grand-père, la grand-mère, l'arrière-grand-père, l'arrière-grand-mère, un oncle, une tante, un grand-oncle ou une grand-tante du donataire ;
- âgé de moins de quatre-vingts ans, au jour de la transmission.

4° Montant de l'exonération.

L'exonération de droits de mutation à titre gratuit est limitée à la transmission d'une somme d'argent d'un montant maximal de **31 865 € tous les quinze ans** (montant applicable **pour les donations consenties à compter de la date de publication de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012**¹).

Ce montant s'apprécie pour chaque bénéficiaire à raison de la libéralité qui lui est consentie par chacun de ses parents, grands-parents, arrière-grands-parents, oncles, tantes, grands-oncles ou grand-tantes. Dès lors, quel que soit le nombre de donations consenties par un même donateur à un même bénéficiaire, l'avantage fiscal est limité à 31 865 € à compter du 1^{er} janvier 2011.

5° Cumul de l'exonération avec les abattements de droit commun.

Cette exonération se cumule avec les abattements prévus aux I, II et V de l'article 779 du CGI et aux articles 790 B et 790 D du CGI.

6° Donations successives.

Pour l'application de ce dispositif, les règles fiscales relatives au rappel des donations passées depuis moins de six ans ne sont pas applicables.

7° Forme de la libéralité et formalité de l'enregistrement.

L'exonération est susceptible de s'appliquer quel que soit le support qui constate le don : acte notarié, sous seing privé ou déclaration de don manuel.

Dans l'hypothèse de la rédaction d'un acte de donation, notarié ou sous seing privé, c'est cet acte portant transmission qui devra faire l'objet d'un enregistrement.

En l'absence d'acte, le don de somme d'argent devra faire l'objet d'une déclaration auprès de l'administration fiscale par la souscription en double exemplaire de l'imprimé modèle 2731 disponible sur le site internet www.impots.gouv.fr dans la rubrique « Recherche d'un formulaire ». Dans un souci de simplification, il est admis que, dans l'hypothèse où un don est effectué pour un montant supérieur à celui exonéré, le donataire souscrive une déclaration de don manuel modèle 2735. Dans ce cas, une mention doit être portée dans cette déclaration indiquant expressément que le donataire entend bénéficier du régime d'exonération prévu à l'article 790 G du CGI.

8° Délai et lieu d'enregistrement de la libéralité.

Pour les actes notariés, le droit commun est applicable : les notaires doivent faire enregistrer leurs actes au service des impôts dans le ressort duquel ils ont leur résidence dans un délai d'un mois à compter de leur date.

Pour les actes sous seing privé, ces actes devront faire l'objet d'un enregistrement au service des impôts du domicile du donataire dans un délai d'un mois à compter de la date du don.

Pour les déclarations de dons de sommes d'argent, la déclaration doit être déposée au service des impôts du domicile du donataire dans le mois qui suit la date du don.

II. EXONÉRATION TEMPORAIRE APPLICABLE ENTRE LE 1^{er} JANVIER 2006 ET LE 31 DÉCEMBRE 2010

(CGI, art 790 A bis ; BOI-ENR-DMTG-20-20-20 au II)

4541-2

Les dons de sommes d'argent consentis en pleine propriété à un enfant, un petit-enfant, un arrière-petit-enfant ou, à défaut d'une telle descendance, un neveu ou une nièce, sont exonérés de droits de mutation à titre gratuit **dans la limite de 30 000 €** si les conditions suivantes sont réunies :

- les sommes sont affectées avant la fin de la deuxième année suivant la date du transfert soit à la souscription au capital initial d'une société répondant à la définition des petites et moyennes entreprises figurant à l'annexe I au règlement (CE) n° 70/2001 de la Commission, du 12 janvier

1. Le délai pour bénéficier de cette exonération est allongé par la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012. Auparavant, il était de dix ans.

2001, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'État en faveur des petites et moyennes entreprises, modifié par le règlement (CE) n° 364/2004, du 25 février 2004, soit à l'acquisition de biens meubles ou immeubles affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle répondant à cette définition (cf. RES N° 2006/59). Pour les avantages octroyés à compter du 1^{er} janvier 2009, les sociétés doivent satisfaire à la définition des PME qui figure à l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission, du 6 août 2008, déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie) ;

- le donataire exerce son activité professionnelle principale dans la société ou l'entreprise pendant une période de cinq ans à compter de l'affectation des sommes mentionnées au premier tiret (cf. également RES N° 2006/60) ;

- l'activité de la société ou de l'entreprise est industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale pendant la période mentionnée au deuxième tiret.

Le donataire ne peut bénéficier du dispositif qu'une seule fois par donateur.

Ces dispositions s'appliquent aux sommes versées entre le **1^{er} janvier 2006** et le **31 décembre 2010**.

D. ASSIETTE. LIQUIDATION. PAIEMENT DES DROITS

Les règles relatives à l'**assiette**, à la **liquidation** et au **paiement** des droits afférents aux donations sont les mêmes que celles relatives aux successions, sous les réserves suivantes.

I. ASSIETTE

(BOI-ENR-DMTG-20-30-10)

4542

1. Règles spécifiques d'évaluation.

a. **L'abattement de 20 % sur la valeur vénale réelle de l'immeuble constituant la résidence principale** (cf. n° 4508-1) ne trouve pas à s'appliquer aux droits de mutation à titre gratuit entre vifs.

b. **En cas de donation de titres cotés**, il est admis que soit retenu pour la liquidation des droits dus le dernier cours connu du titre en bourse, c'est-à-dire le cours de clôture de la veille du jour du fait générateur de l'impôt.

c. **Le mobilier** doit faire l'objet d'une **évaluation par les parties**. Les inventaires et autres actes estimatifs ne forment pas une base légale d'évaluation et le forfait de **5 %** prévu pour les meubles meublants transmis par décès est inapplicable.

d. **Par ailleurs, la valeur imposable des bijoux, pierreries, objets d'art ou de collection** ne peut être inférieure à **60 %** de l'évaluation faite dans les contrats ou conventions d'assurances contre le vol ou contre l'incendie en cours à la date de la donation et conclus par le donateur, son conjoint ou ses auteurs depuis moins de dix ans (CGI, art. 776, II).

e. **en ce qui concerne la possibilité pour les dirigeants d'entreprise de consulter l'administration sur la valeur de l'entreprise qu'ils projettent de donner**, cf. RC n° 7225.

f. **Les droits de mutation à titre gratuit dû en application du premier alinéa du nouvel article 755 du CCI** (cf. n° 4540-3) sont calculés sur la valeur la plus élevée connue de l'administration des avoirs figurant sur le compte ou le contrat d'assurance-vie au cours des dix années précédant l'envoi de la demande d'informations ou de justifications prévue à l'article L. 23 C du LPF, diminuée de la valeur des avoirs dont l'origine et les modalités d'acquisition ont été justifiées (CGI, art. 755 nouveau, al. 2 issu du I de l'article 8 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

Précision : Ces dispositions sont applicables aux demandes adressées par l'administration à compter du **1^{er} janvier 2013**.

4542-1

2. Déductibilité de certaines dettes (CGI, art. 776 bis).

Depuis le 1^{er} janvier 2005, les dettes contractées par le donateur pour l'acquisition ou dans l'intérêt des biens objets de la donation, qui sont mises à la charge du donataire dans l'acte de donation et dont la prise en charge par le donataire est notifiée au créancier sont, sous certaines conditions, déductibles de l'assiette des droits de donation.

a. **Dettes pouvant être prises en compte pour la liquidation des droits de donation.**

1° *Nature de la dette.*

Pour être éligible au dispositif, la dette doit :

- s'analyser en une obligation de payer et non une obligation de faire ;

- être certaine au jour de la donation, ce qui implique qu'elle soit antérieure à celle-ci (les dettes sous condition suspensive et les dettes litigieuses sont exclues du bénéfice du régime) ;
- résulter d'un contrat ;
- avoir été contractée par le donateur pour l'acquisition ou dans l'intérêt des biens objets de la donation. Il est donc indispensable qu'il y ait un lien entre la dette transférée et le bien transmis. Ainsi, sont notamment déductibles les crédits contractés par le donateur pour l'acquisition des biens transmis ou pour procéder à des améliorations ou des travaux, ainsi que les dettes contractées pour l'exploitation de l'activité exercée au moyen des biens donnés.

2° Identité du créancier.

Lorsque la donation porte sur la totalité ou une quote-part indivise des biens meubles et immeubles corporels et incorporels affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, ne peuvent être déduites les dettes contractées auprès du cercle familial (donataire et son conjoint, ainsi que le conjoint du donateur, ses descendants, ses parents et autres ascendants, ses frères et sœurs, ses oncles et tantes, et les frères et sœurs de ses autres ascendants, ses beaux-parents et les autres ascendants de son conjoint).

Lorsque la donation porte sur des biens autres qu'une entreprise individuelle, la dette est déductible uniquement si le créancier est un établissement de crédit. En conséquence, les dettes contractées auprès des personnes physiques, en particulier auprès du cercle familial, ne sont pas déductibles.

3° Montant de la dette.

Le montant de la dette prise en charge doit demeurer d'une valeur inférieure à la valeur du bien donné. Dans ce cas, en effet, la stipulation de la prise en charge par le donataire de la dette du donateur ne change pas le caractère de la convention, qui reste une libéralité pour le tout, à moins, bien entendu, que les parties n'indiquent clairement leur volonté de dissocier les dispositions à titre onéreux ou à titre gratuit de l'acte.

b. Modalités de prise en compte des dettes déductibles.

Pour que la dette puisse être déduite pour la liquidation des droits de donation, son transfert au donataire doit répondre à un certain formalisme. En effet, ce transfert doit être mentionné dans l'acte de donation et la prise en charge de la dette par le donataire doit être notifiée au créancier.

1° Mention dans l'acte de donation.

Les dettes ne sont susceptibles d'être déductibles que si elles sont mises à la charge du donataire dans l'acte de donation. Il est précisé qu'en cas de donation-partage, la dette afférente au bien transmis à l'un des donataires sera prise en compte uniquement pour la liquidation des droits de ce dernier.

L'acte de donation doit donc détailler les dettes transmises avec mention de l'identité du créancier. Cette mention est opposable au donataire et au donateur, parties à l'acte de donation.

2° Notification au créancier.

La prise en charge de la dette par le donataire doit être notifiée au créancier.

Il est précisé que la procédure de notification n'implique pas l'accord ou l'acceptation du créancier. De même, il n'est pas nécessaire que l'opération soit accompagnée d'une délégation parfaite avec décharge de la dette du donateur vis-à-vis du créancier.

En tout état de cause, cette procédure n'impose pas le recours aux services d'un officier ministériel. La preuve de cette notification peut être apportée par tous moyens.

c. Contrôle de l'effectivité des dettes et de leur paiement par le donataire.

Sur demande de l'administration, le donataire doit prouver qu'il a supporté le paiement effectif de la dette. Il s'agit pour l'administration de s'assurer du respect des stipulations de l'acte de donation.

Cela étant, il n'est pas nécessaire que le donataire ait payé personnellement, pour autant qu'il supporte effectivement dans son patrimoine la charge de la dette.

Il est précisé que, par mesure de tempérament, dans l'hypothèse où seule une partie de la dette aura été payée par le donataire, la remise en cause du régime de faveur s'effectuera à concurrence de la fraction de la dette n'ayant pas fait l'objet d'un paiement par le donataire.

Par ailleurs, si la dette est apurée par un jugement de liquidation judiciaire du donataire, la disparition de la dette rend la condition de l'effectivité du paiement sans objet. De même, l'apurement de la dette en raison du dénouement d'un contrat d'assurance-décès souscrit par le donataire rend la condition de l'effectivité du paiement sans objet.

La demande de justification ne peut être effectuée par l'administration au-delà de l'expiration d'un délai de trois ans suivant la date d'échéance de la dette, telle que mentionnée dans l'acte de donation.

Enfin, l'article L. 21 A du LPF prévoit que l'administration peut demander au donataire des justifications relatives aux dettes mises à sa charge dans l'acte de donation. En l'absence de réponse ou si les justifications produites sont estimées insuffisantes, l'administration peut rectifier l'acte de donation en se conformant à la procédure de rectification contradictoire prévue par l'article L. 55 du LPF.

d. Conséquences sur d'autres impôts.

Cf. BOI-ENR-DMTG-20-30-10 au II-D.

4542-2 3. Exonération des conventions de transmission du patrimoine prévues par les articles 1078-1 et 1078-2 du code civil (CGI, art. 776 A).

L'article 776 A du CGI dispose que, conformément à l'article 1078-3 du code civil, les conventions prévues par les articles 1078-1 et 1078-2 du même code ne sont pas soumises aux droits de mutation à titre gratuit.

Le premier alinéa s'applique au bien réincorporé dans une donation-partage faite à des descendants de degrés différents conformément à une convention conclue en application de l'article 1078-7 du code précité, y compris lorsque ce bien est réattribué à un descendant du premier donataire lors de la donation-partage. Cette opération est soumise au droit de partage.

Par exception au deuxième alinéa, lorsque le bien réincorporé a été transmis par l'ascendant donateur à son enfant par une donation intervenue moins de quinze ans¹ avant la donation-partage et qu'il est réattribué à un descendant du donataire initial, les droits de mutation à titre gratuit sont dus en fonction du lien de parenté entre l'ascendant donateur et son petit-enfant alloti. Dans ce cas, les droits acquittés lors de la première donation à raison du bien réincorporé sont imputés sur les droits dus à raison du même bien lors de la donation-partage.

En outre, il est précisé qu'en l'absence de donation de biens nouveaux, le droit de partage prévu par l'article 746 du CGI reste exigible sur la valeur des biens incorporés à la convention et partagés au jour de l'acte (2,50 % sur l'actif net partagé).

Par ailleurs, si la convention, en plus des biens réincorporés, prévoit une donation de biens nouveaux, les droits de mutation à titre gratuit sont exigibles sur les nouveaux biens donnés et les biens réincorporés sont soumis au droit de partage, pour leur valeur à la date de l'acte.

II. LIQUIDATION

4543 1. Réintégration des donations antérieures : la règle du rappel fiscal (CGI, art. 784).

Sauf lorsque le non-rappel est expressément prévu, il est fait application des règles exposées au n° 4533 concernant la réintégration des donations antérieures.

4543-1 Toutefois, les donations de moins de quinze ans consenties aux petits-enfants en application de l'article 1078-4 du code civil ne sont pas rapportables dans la succession de leur père ou mère (CGI, art. 776 *ter*).

4544 2. Abattements (BOI-ENR-DMTG-20-30-20-20).

a. Abattements communs aux donations et aux successions.

Les donations bénéficient, au même titre que les successions, des abattements visés au I de l'article 779 du CGI (cf. n° 4523), au II du même article 779 (cf. n° 4527), au IV de ce même article 779 (cf. n° 4528) et au V de l'article 779 du CGI (cf. n° 4528-1).

Remarques :

- lorsqu'elle est faite en vue de l'« établissement » des enfants au sens de l'article 1438 du code civil, la donation conjointe par le père et la mère d'un bien propre à l'un d'eux est censée faite pour moitié par chacun des parents et bénéficie du double abattement de **100 00 €** (montant applicable pour les donations consenties à compter de la date de publication de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012) ;

- lorsqu'une personne désire procéder à une transmission de son patrimoine au moyen de donations successives, il n'est pas possible de renoncer au bénéfice de l'abattement lors d'une première donation pour le reporter sur une donation ultérieure consentie avant l'expiration du délai de rapport des donations. En effet, l'abattement prévu par l'article 779 du CGI constitue un

¹ Ce délai est applicable aux successions ouvertes et aux donations consenties à compter de la date de publication de la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012. Il était auparavant de six ans.

élément du tarif des mutations à titre gratuit dont l'application s'impose quand les conditions édictées par la loi sont réunies (RM n° 39457 à M. Jean Valleix, député, JO AN du 5 juin 2000, p. 3418).

4545 *b. Abattements non applicables aux donations.*

Les abattements visés aux III et IV de l'article 788 du CGI (cf. nos 4525 et 4525-1) ne sont pas applicables aux donations.

4546 *c. Abattements applicables uniquement aux donations.*

1° *Donations au conjoint du donateur* (CGI, art. 790 E).

L'abattement prévu par l'article 790 E du CGI s'applique sur la part du conjoint du donateur.

Pour les donations consenties **à compter de 2011**, il s'élève à **80 724 €**.

L'actualisation annuelle de cet abattement dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu **est supprimée** par la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 **à compter du 1^{er} janvier 2013**.

4547 *2° Donations au partenaire lié au donateur par un pacte civil de solidarité* (CGI, art. 790 F).

L'abattement prévu par l'article 790 F du CGI s'applique sur la part du partenaire lié au donateur par un pacte civil de solidarité.

Pour les donations consenties **à compter de 2011**, il s'élève à **80 724 €**.

L'actualisation annuelle de cet abattement dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu **est supprimée** par la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 **à compter du 1^{er} janvier 2013**.

Le bénéfice de cet abattement est remis en cause lorsque le pacte prend fin au cours de l'année civile de sa conclusion ou de l'année suivante pour un motif autre que le mariage entre les partenaires ou le décès de l'un d'entre eux.

Il convient d'appliquer aux personnes ayant conclu un partenariat civil à l'étranger, sous réserve qu'il ne soit pas contraire à l'ordre public, le régime prévu en faveur des personnes ayant conclu un PACS.

4547-1 *3° Donations consenties par les grands-parents à leurs petits-enfants* (CGI, art. 790 B).

L'abattement prévu par l'article 790 B du CGI s'applique sur la part de chacun des petits-enfants pour la perception des droits de mutation à titre gratuit entre vifs. La règle du non-rappel des donations passées depuis plus de 6 ans est applicable (cf. n° 4543). De même, cet abattement est cumulable avec l'abattement prévu à l'article 779-II du CGI en faveur des handicapés physiques ou mentaux (cf. n° 4527), avec la réduction de droits pour charge de famille prévue à l'article 780 du CGI (cf. n° 4529) et avec la réduction de droits instituée en faveur des donations (cf. nos 4550 et suiv.).

Pour les donations consenties **à compter de 2011**, il s'élève à **31 865 €**.

Pour l'application de cet abattement, les petits-enfants décédés du donateur sont représentés par leurs descendants donataires dans les conditions prévues par le code civil en matière de représentation successorale.

L'actualisation annuelle de cet abattement dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu **est supprimée** par la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 **à compter du 1^{er} janvier 2013**.

4547-2 *4° Donations consenties par les arrière-grands-parents à leurs arrière-petits-enfants* (CGI, art. 790 D).

L'abattement prévu par l'article 790 D du CGI s'applique sur la part de chacun des arrière-petits-enfants du donateur.

Pour les donations consenties **à compter de 2011**, il s'élève à **5 310 €**.

L'actualisation annuelle de cet abattement dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu **est supprimée** par la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 **à compter du 1^{er} janvier 2013**.

4547-3 *5° Donations au personnel salarié d'une entreprise* (CGI, art. 790 A).

Sous certaines conditions, l'article 790 A du CGI prévoit l'application d'un abattement de **300 000 €** en cas de donation en pleine propriété, en faveur des salariés d'une entreprise, de fonds artisanaux, de fonds de commerce, de fonds agricoles ou de clientèles d'une entreprise individuelle ou de parts ou actions d'une société. Cet abattement, appliqué sur option du donataire sur la valeur du fonds ou de la clientèle ou sur la fraction de la valeur des titres représentative du fonds ou de la clientèle, ne peut s'appliquer qu'une seule fois entre un même donateur et un même donataire.

4547-4 | 3. Liquidation applicable en cas de donations-partages faites à des descendants de degrés différents (dites donations transgénérationnelles) [BOI-ENR-DMTG-20-30-20-30].

L'article 784 B du CGI précise qu'en cas de donation-partage faite à des descendants de degrés différents, les droits sont liquidés en fonction du lien de parenté existant entre l'ascendant donateur et les descendants allotis.

Ainsi, en cas de donation-partage faite en faveur de petits-enfants dont les parents ont consenti qu'ils soient allotis totalement en leurs lieu et place, les droits sont dus uniquement en fonction du lien de parenté existant entre le grand-parent et les descendants gratifiés. En conséquence, dans cette hypothèse, les petits-enfants bénéficient uniquement de leur propre abattement qui n'est pas cumulable avec celui prévu en faveur des enfants.

De même, lorsque les enfants et les petits-enfants sont appelés ensemble à une donation-partage, chacun bénéficie, sur la part nette reçue, du tarif applicable en ligne directe et de l'abattement, respectivement prévu en faveur des enfants ou des petits-enfants.

4548 | 4. Taux (BOI-ENR-DMTG-20-30-20-40).

Les taux sont déterminés selon les règles en vigueur à la date de la donation, de la déclaration ou de la révélation par le donataire ou de la reconnaissance judiciaire du don manuel.

Les taux applicables en ligne directe, en ligne collatérale et entre non-parents non liés par un PACS sont identiques à ceux prévus pour les successions (cf. n^{os} 4524 et suiv.).

Les taux applicables aux donations entre époux ou entre partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS)¹ sont les suivants :

Tarif des droits applicables entre époux ou partenaires d'un PACS

Fraction de part nette taxable (donations consenties à compter de 2011)	Tarif applicable
	%
N'excédant pas 8 072 €.....	5
Comprise entre 8 072 € et 15 932 €.....	10
Comprise entre 15 932 € et 31 865 €.....	15
Comprise entre 31 865 € et 552 324 €.....	20
Comprise entre 552 324 € et 902 838 €.....	30
Comprise entre 902 838 € et 1 805 677 €.....	40
Au-delà de 1 805 677 €.....	45
Fraction de part nette taxable (donations consenties en 2010)	Tarif applicable
	%
N'excédant pas 7 953 €.....	5
Comprise entre 7 953 € et 15 697 €.....	10
Comprise entre 15 697 € et 31 395 €.....	15
Comprise entre 31 395 € et 544 173 €.....	20
Comprise entre 544 173 € et 889 514 €.....	30
Comprise entre 889 514 € et 1 779 029 €.....	35
Au-delà de 1 779 029 €.....	40

1. Il convient d'appliquer aux personnes ayant conclu un partenariat civil à l'étranger, sous réserve qu'il ne soit pas contraire à l'ordre public, le régime prévu en faveur des personnes ayant conclu un PACS.

Remarque : Les limites des tranches des tarifs ci-dessus sont actualisées au 1^{er} janvier de chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondies à l'euro le plus proche. Toutefois, **les tarifs et abattements** applicables en matière de droits de succession et de donation **sont gelés à compter de l'année 2011 et pour les années suivantes.**

4549 | **5. Réduction des droits** (BOI-ENR-DMTG-20-30-20-50).

a. Réductions communes aux donations et aux successions.

- Les donations bénéficient, au même titre que les successions :
- des réductions pour charges de famille visées à l'article 780 du CGI (cf. n° 4529) ;
 - de la réduction en faveur des mutilés de guerre visée à l'article 782 du CGI (cf. n° 4530).

4550 | *b. Réductions applicables uniquement aux donations* (CGI, art. 790).

Les **donations en pleine propriété des parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale** qui réunissent les conditions énumérées à l'article 787 B du CGI bénéficient sur les droits liquidés en application des articles 777 et suivants du code précité d'une **réduction de 50 %** lorsque le donateur est âgé de **moins de soixante-dix ans** (CGI, art. 790, I).

Les **donations en pleine propriété de la totalité ou d'une quote-part indivise de l'ensemble des biens meubles et immeubles, corporels ou incorporels**, affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale qui réunissent les conditions énumérées à l'article 787 C du CGI bénéficient sur les droits liquidés en application des articles 777 et suivants du code précité d'une **réduction de 50 %** lorsque le donateur est âgé de **moins de soixante-dix ans** (CGI, art. 790, II).

4551

4552

4553 | **6. Imputation des droits acquittés lors d'une première donation de biens ayant fait retour au donateur** (CGI, art. 791 *ter* ; BOI-ENR-DMTG-20-30-20-60).

En cas de donation en ligne directe de biens antérieurement transmis à un premier donataire en ligne directe et ayant fait retour au donateur en application des articles 738-2, 951 et 952 du code civil, les droits acquittés lors de la première donation sont imputés sur les droits dus lors de la seconde donation. La nouvelle donation doit intervenir dans les cinq ans du retour des biens dans le patrimoine du donateur. Cette disposition s'applique aux donations consenties depuis le 29 décembre 2007, y compris si elles portent sur des biens qui ont fait retour dans le patrimoine du donateur avant cette date.

Nonobstant les dispositions prévues au premier alinéa ci-dessus, en cas de retour des biens au donateur en application des articles 738-2, 951 et 952 du code civil, ce retour ouvre droit, dans le délai légal de réclamation à compter du décès du donataire, à restitution des droits de mutation à titre gratuit acquittés lors de la donation résolue.

III. PAIEMENT

4554 | Cf. Rec. n°s 9190 et suivants.

4555

4599

titre 9

droits dus par les sociétés

(CGI, art. 808 A à 834 *bis* ; BOI-ENR-AVS)

4600

La société est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter. Elle peut également être instituée, dans les cas prévus par la loi, par l'acte de volonté d'une seule personne (EURL et EARL à associé unique). Les associés s'engagent à contribuer aux pertes (C. civ., art. 1832).

Une société régulièrement constituée acquiert une personnalité juridique distincte de celle du (ou des) associé(s). C'est l'imposition des opérations juridiques propres à cette personne morale aux divers moments de son existence (constitution, modification, dissolution et partage) qui est examinée dans le présent titre.

Les développements qui suivent exposent le régime fiscal de ces opérations tel qu'il est actuellement en vigueur.

chapitre premier

constitution des sociétés

(BOI-ENR-AVS)

A. GÉNÉRALITÉS

4601

La création d'une société suppose l'affectation à cette personne morale d'un **patrimoine distinct de celui du ou des associés. L'apport de ce patrimoine forme naturellement la base de l'impôt.**

Ce patrimoine est normalement constitué par les « **apports purs et simples** » effectués par le ou les associés en échange de droits sociaux soumis aux aléas de l'entreprise qui sont de l'essence même de la société ; mais, il peut comprendre aussi des apports rémunérés par un équivalent soustrait aux risques sociaux, dits « **apports à titre onéreux** ».

Si cette distinction entre les apports purs et simples et les apports à titre onéreux est primordiale dans le cas où l'opération n'entre pas dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, elle ne présente, par contre, aucun intérêt lorsque les biens apportés sont soumis à cet impôt (cf. FI n° 3005-7) [rapp. n° 4632].

Les actes établis jusqu'au 30 juin 1999 et constatant la constitution de sociétés sont soumis à la formalité fusionnée ou à la double formalité selon qu'ils constatent l'apport de biens exclusivement immobiliers ou non. Les actes établis depuis le 1^{er} juillet 1999 sont soumis à la formalité fusionnée même s'ils constatent l'apport de biens non exclusivement immobiliers.

- 4601-1** Actuellement, les apports contenus dans les actes de constitution de sociétés sont exonérés de tout droit (CGI, art. 810 *bis*). Sont ainsi exonérés :
- les apports purs et simples de biens de toute nature faits à une personne morale non passible de l'impôt sur les sociétés (cf. n^{os} 4603 et suiv.) ;
 - certains apports purs et simples réalisés au profit d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés (cf. n^{os} 4605 et suiv.) ;
 - l'apport à titre onéreux résultant de la prise en charge du passif en cas d'apport de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé d'une entreprise individuelle (cf. n^{os} 4624 et suiv.) ;
 - les apports à titre onéreux résultant de la prise en charge du passif en cas d'apports immobiliers à certains groupements (GAEC, GFA, groupements forestiers, groupements fonciers ruraux, EARL) [cf. n^o 4630] ;
 - les apports de meubles ou d'immeubles entrant dans le champ d'application de la TVA (cf. n^o 4632).

B. APPORTS PURS ET SIMPLES

(BOI-ENR-AVS-10-10)

- 4602** Les apports purs et simples sont ceux qui confèrent à l'apporteur, en échange de sa mise, de simples droits sociaux exposés à tous les risques de l'entreprise.

Les **apports purs et simples** peuvent être soumis à **deux régimes fiscaux différents** dont la loi a délimité les champs d'application respectifs¹ en s'inspirant de la distinction fondamentale opérée par la fiscalité des revenus entre les sociétés de personnes, dont les bénéfices sont imposés directement au nom de chaque associé (CGI, art. 8), et les sociétés de capitaux qui sont imposées personnellement à l'impôt sur les sociétés (IS).

I. APPORTS PURS ET SIMPLES SOUMIS AU RÉGIME DE DROIT COMMUN

(CGI, art. 809, I-1^o et 2^o ; CGI, art. 810, I et 810 *bis* ; BOI-ENR-AVS-10-10-10)

- 4603** Conformément aux dispositions de l'article 810 *bis* du CGI, les apports réalisés lors de la constitution de sociétés sont exonérés du droit fixe de **375 € ou de 500 €** prévu à l'article 810 du CGI.

Le droit fixe de 375 € est dû à raison des actes et opérations intéressant les sociétés dont le capital social n'excède pas 225 000 €. Il est porté à 500 € pour les actes et opérations concernant les sociétés dont le capital excède 225 000 €. Il est précisé que pour l'application de ces tarifs la valeur du capital s'apprécie en fonction de l'opération qui justifie l'enregistrement :

- en cas d'apport en société, c'est la valeur du capital de la société à l'issue de l'opération d'apport qui est prise en compte ;
- en cas de fusion-absorption, il convient de tenir compte du capital de la société absorbante à l'issue de l'opération ;
- en ce qui concerne les opérations de scission, la valeur en capital de la société scindée est retenue ;
- en cas de dissolution d'une société, il est tenu compte du capital de la société au moment du prononcé de la dissolution.

Les autres dispositions figurant dans les actes ou déclarations, ainsi que dans leurs annexes établis à l'occasion de la constitution de sociétés dont les apports sont exonérés, sont également dispensées du droit fixe de **125 €** prévu à l'article 680 du CGI. Cette exonération bénéficie notamment aux dispositions suivantes : désignation des dirigeants, pouvoirs donnés pour accomplir les formalités de constitution, état des actes accomplis pour le compte de la société en formation.

- 4604** **1. Champ d'application de l'exonération.**

L'exonération s'applique aux actes constitutifs de sociétés ou groupements constatant :

- des **apports en numéraire** à des sociétés quelconques ;

¹ Compte tenu, le cas échéant, des dispositions des I et II de l'article 808 A du CGI concernant la territorialité. À ce sujet, il est précisé que les dispositions du 3^o du 1 de l'article 809 du CGI sont conformes au droit communautaire et peuvent s'appliquer indépendamment des règles de territorialité prévues au I de l'article 808 A du même code.

- des **apports d'immeubles ou droits immobiliers, fonds de commerce**, clientèles, droits au bail ou à une promesse de bail faits à des sociétés non passibles de l'IS ou entre sociétés ou autres personnes morales passibles les unes et les autres de l'IS (cf. toutefois n° 4617) ;
- des apports d'autres biens meubles à des sociétés quelconques.

Cas particulier : apport à une SARL familiale, cf. n° 4618.

4604-1 2. Modalités d'application de l'exonération.

Les actes ou, à défaut, les déclarations exonérés en vertu de l'article 810 *bis* du CGI demeurent obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement prévue par le 5° du 1 de l'article 635 du CGI.

a. *Acte ou déclaration.*

À défaut d'acte la constatant, la formation d'une société, d'un groupement d'intérêt économique ou d'un groupement d'intérêt public doit donner lieu au dépôt d'une déclaration au service des impôts compétent dans le mois qui suit sa réalisation (CGI, art. 638 A).

La déclaration doit être déposée au service des impôts compétent ; elle doit préciser la désignation et le régime fiscal des apporteurs et de la société ou du groupement bénéficiaire des apports, la consistance et l'origine de propriété de ces derniers, leur caractère pur et simple ou à titre onéreux, la valeur de chacun des éléments et, le cas échéant, le montant du capital nominal créé (CGI, ann. III, art. 250 A et 251 A).

b. *Exonération du droit d'enregistrement.*

Les actes ou déclarations constatant des apports purs et simples réalisés à l'occasion de la constitution de sociétés sont exonérés du droit fixe de **375 € ou de 500 €** et ne donnent pas ouverture au droit fixe de **125 €** prévu à l'article 680 du CGI.

Depuis le 14 juillet 2000, l'exonération du droit fixe prévu à l'article 680 du CGI s'applique à ces actes ou déclarations même s'ils contiennent d'autres dispositions ou sont accompagnés d'annexes.

II. APPORTS PURS ET SIMPLES ASSIMILÉS À DES MUTATIONS À TITRE ONÉREUX

(CGI, art. 809, I-3° ; CGI, art. 810, III et 810 *bis* ; BOI-ENR-AVS-10-10-20)

- 4605** Les apports purs et simples faits à une **personne morale passible de l'IS par une personne (physique ou morale) non soumise à cet impôt** sont assimilés à des mutations à titre onéreux dans la mesure où ils ont pour objet un immeuble ou des droits immobiliers, un fonds de commerce, une clientèle, un droit à un bail ou à une promesse de bail d'immeuble.

4606 1. Conditions d'exigibilité.

1. L'impôt de mutation ne peut être perçu que si les biens apportés ont leur assiette matérielle ou juridique en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer.
2. L'apport doit être consenti à titre pur et simple.
3. L'apport doit être fait par une personne physique ou par une personne morale non passible de l'IS.
4. Le bénéficiaire de l'apport doit être une personne morale passible de l'IS.

Ces conditions s'apprécient à la date de l'acte constatant la réalisation définitive de l'apport.

4607 2. Tarif applicable (CGI, art. 810, III et 810 *bis*).

a. *Taux normal.*

Depuis le 1^{er} janvier 2006, le taux normal du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière perçus sur les apports purs et simples visés au n° 4605 est fixé à **2,20 %** pour les apports qui ont pour objet un immeuble ou des droits immobiliers (2 % auparavant).

Les apports purs et simples visés au n° 4605, qui ont pour objet un fonds de commerce, une clientèle, un droit à un bail ou à une promesse de bail sont taxables selon le tarif prévu à l'article 719 du CGI (cf. n° 4356).

- 4608** Si le droit de mutation à titre onéreux de certains biens est inférieur, c'est le droit de mutation à titre onéreux qui est perçu. Pour déterminer quel est le droit le plus faible, il convient de procéder à une double liquidation.

4609 b. *Enregistrement au droit fixe ou exonération.*

1° *Champ d'application.*

Jusqu'au 31 décembre 1999, les apports purs et simples faits à une personne morale passible de l'IS par une personne (physique ou morale) non soumise à cet impôt et qui portent

sur des fonds de commerce, des clientèles, des droits à un bail ou à une promesse de bail donnaient lieu au paiement du droit fixe prévu à l'article 810-III du CGI, si l'apporteur s'engageait à conserver pendant cinq ans les titres reçus en contrepartie de l'apport.

4610 Depuis le 1^{er} janvier 2000, conformément aux dispositions de l'article 810 *bis* du CGI, ces apports, lorsqu'ils sont réalisés lors de la constitution de sociétés, sont exonérés du droit fixe prévu à l'article 810 du CGI.

L'exonération du droit fixe ne dispense pas les apporteurs de prendre, dans l'acte d'apport ou dans la déclaration prévue à l'article 638 A du CGI, et de respecter l'engagement de conservation des titres remis en contrepartie de leurs apports (cf. n° 4612).

Le droit fixe prévu au III de l'article 810 du CGI ou l'exonération prévue à l'article 810 *bis* du même code sont également applicables, sous la même condition d'engagement de conservation des titres, aux apports d'immeubles ou de droits immobiliers compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle.

4611 Compte tenu du champ d'application défini ci-avant, demeurent soumis au droit de **2,20 %** (majoré des taxes additionnelles ; cf. n° 4163) ou au tarif prévu à l'article 719 du CGI, les apports :

- d'immeubles non affectés à l'exercice d'une activité professionnelle, même s'ils sont compris dans l'ensemble apporté ;
- d'immeubles affectés à l'exploitation de manière isolée ;
- d'autres biens entrant dans le champ d'application du droit de **2,20 %** ou du tarif prévu à l'article 719 du CGI pour lesquels l'engagement de conservation des titres n'a pas été pris ou n'a pas été respecté (cf. n°s 4612 et suiv.).

2° Engagement de conservation des titres.

4612 • **Étendue de l'engagement.**

Pour les apports réalisés depuis le 1^{er} janvier 2002 et ceux déjà réalisés à cette date pour lesquels les engagements de conservation sont en cours au 1^{er} janvier 2002, l'application du droit fixe ou de l'exonération est subordonnée à la condition que l'apporteur s'engage à conserver pendant trois ans¹ les titres reçus en contrepartie de l'apport. Cet engagement doit être pris dans l'acte qui est soumis à la formalité ou dans la déclaration prévue à l'article 638 A du CGI.

4613 **Remarque :** les apports immobiliers aux associations de la loi de 1901 ou aux syndicats professionnels sont soumis aux mêmes droits et taxes que les apports aux sociétés civiles ou commerciales (CGI, art. 809, I-2°). L'enregistrement au droit fixe ou l'exonération d'apports de biens qui rendraient exigible le droit de **2,20 %** devrait être subordonné à l'engagement de conservation des titres. Toutefois, dès lors que l'apport à ces organismes n'est pas rémunéré par des droits sociaux, l'engagement de conservation est sans objet. Sa souscription n'est donc pas nécessaire pour l'application du droit fixe ou de l'exonération.

4614 • **Rupture de l'engagement.**

Lorsque l'engagement n'est pas respecté par le détenteur des titres, la société bénéficiaire de l'apport est redevable de la différence entre, d'une part, le droit de **2,20 %** majoré des taxes additionnelles ou du tarif prévu à l'article 719 du CGI et d'autre part, les droits et taxes initialement acquittés². Cette différence est exigible immédiatement. Le complément de droits ne peut faire l'objet du paiement fractionné prévu à l'article 1717 du CGI.

L'associé peut souscrire ou acquérir des parts ou actions de la société postérieurement à l'engagement : en cas de cession de ces parts ou actions, l'engagement n'est pas rompu tant que l'associé détient un nombre de droits sociaux au moins égal à celui sur lequel a porté l'engagement.

4615 L'application du droit fixe ou de l'exonération n'est pas remise en cause :

- en cas de décès du détenteur des titres ou droits sociaux ;
- en cas de donation des titres ou droits sociaux, lorsque le donataire prend dans l'acte l'engagement de les conserver jusqu'au terme de la troisième année suivant l'apport. Cet engagement peut être souscrit soit dans un acte authentique, soit dans un acte sous seing

1. Antérieurement, cette durée était de cinq ans.

2. Lorsque l'acte ou la déclaration a initialement bénéficié de l'exonération prévue à l'article 810 *bis* du CGI, la totalité du droit de mutation aux tarifs prévus au 1^{er} alinéa du III de l'article 810 du code précité est immédiatement exigible.

privé ayant date certaine. Au cas où cet engagement n'est pas respecté, la reprise s'effectue dans les mêmes conditions qu'en cas de rupture de l'engagement initial ;

- en cas de cession par les associés de titres détenus au moment du changement de régime fiscal, à condition que le cessionnaire prenne dans l'acte, et respecte l'engagement de conserver les titres jusqu'au terme de la troisième année suivant le changement de régime fiscal lorsque ce dernier intervient entre le **1^{er} janvier 1997 et le 31 décembre 2001** (CGI, art. 810, III-al. 6).

Remarques :

1. L'engagement de conservation des titres pendant trois ans est applicable aux apports réalisés depuis le 1^{er} janvier 2002 et à ceux déjà réalisés à cette date pour lesquels les engagements de conservation sont en cours au 1^{er} janvier 2002. Antérieurement, cet engagement était de cinq ans.

2. Les conséquences de l'agrément délivré en matière d'impôt sur les sociétés en application des dispositions de l'article 115-2 du CGI à une attribution de titres représentatifs d'un apport partiel d'actif placé sous le régime de l'article 210 B du code précité aux associés de la société apporteuse sont étendues, depuis le 1^{er} décembre 2006, aux droits d'enregistrement.

Ainsi, en cas de délivrance de l'agrément, il est admis que cette attribution de titres ne soit pas considérée comme une rupture de l'engagement souscrit en application des dispositions du III de l'article 810 du CGI, sous réserve que les associés attributaires des titres reprennent à leur compte l'engagement de conservation des titres d'une durée de trois ans à compter de l'apport.

En outre, il est également admis que, dans le cas d'opérations ultérieures telles qu'une fusion ou une opération assimilée affectant les engagements de conservation, la décision expresse de maintien du régime de faveur en matière d'impôt sur les sociétés prise par l'autorité ayant accordé l'agrément d'origine emporte également maintien du régime de faveur en matière de droits d'enregistrement, les engagements de conservation des titres d'une durée de trois ans à compter de l'apport, souscrits en application des dispositions de l'article 810-III du CGI, étant alors transférés aux nouveaux attributaires des titres.

4615-1 *3° Cas particulier : apport mixte de fonds de commerce réalisé depuis le 15 septembre 1999.*

En cas d'apport mixte de fonds de commerce, de clientèle, de droit à un bail ou à une promesse de bail soumis au régime du 3° du I de l'article 809 du CGI, pour lequel l'apporteur ne souscrit pas ou ne respecte pas l'engagement de conservation des titres (cf. n° 4612), le barème prévu à l'article 719 du CGI s'applique, depuis le 15 septembre 1999, globalement sur la valeur du bien apporté, et non sur chacune des fractions de sa valeur taxable représentatives, d'une part, de l'apport à titre onéreux et, d'autre part, de l'apport pur et simple.

4616 *4° Règles applicables en cas de partage ultérieur de biens ayant bénéficié de l'enregistrement au droit fixe ou de l'exonération (cf. également nos 4671 et suiv.).*

Les biens apportés dont l'apport a été soumis au droit fixe prévu au I de l'article 810 du CGI ou a été exonéré en vertu des dispositions de l'article 810 *bis* du CGI, peuvent faire l'objet d'un partage entre les associés, soit en cours, soit en fin de société. Si ces biens sont attribués à un associé autre que l'apporteur initial, le droit de mutation afférent à ces biens est exigible lors du partage.

En revanche, aucun droit de mutation n'est dû si le bien est attribué à l'apporteur initial. Toutefois, s'il s'agit d'un immeuble ou d'un droit immobilier, l'opération donne ouverture au droit d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière de **0,70 %** prévu à l'article 678 du CGI.

En application de cette règle, la mutation conditionnelle des apports est donc rétablie pour les sociétés passibles de l'IS mais uniquement pour les biens qui ont bénéficié de l'application du droit fixe ou de l'exonération (ou du taux réduit de 1 % pour les apports ou changements de régime fiscal effectués en 1991).

Ainsi les règles applicables au partage des sociétés passibles de l'IS diffèrent selon le régime fiscal applicable à ces biens au moment de l'apport. Il en est ainsi notamment selon que l'apport a été effectué avant ou après le **1^{er} janvier 1991**. De même, à compter de cette date, les règles sont différentes selon que l'apporteur a ou non pris l'engagement de conserver pendant une certaine période (cf. n° 4612) les titres reçus en rémunération de l'apport ou encore selon la nature des biens apportés. Le régime applicable peut d'ailleurs être remis en cause en cas de non respect de l'engagement de conservation. En outre, en ce qui concerne les immeubles, le droit fixe ou l'exonération (ou le droit réduit de 1 %) a pu être (ou non) appliqué selon qu'ils étaient (ou non) compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé de l'apporteur affectés à l'exercice d'une activité professionnelle.

4617 5° Règles applicables en cas d'apport ultérieur à une autre société passible de l'IS.

Les apports effectués par une personne morale passible de l'IS à une autre personne soumise au même impôt sont, en principe, enregistrés au droit fixe de **375 € ou de 500 €**. Par dérogation à ce principe, le droit de **2,20 %** majoré des taxes additionnelles ou le tarif prévu à l'article 719 du CGI est applicable lorsqu'un bien précédemment reçu en apport et enregistré au droit fixe (ou au taux réduit de 1 % en **1991**) ou exonéré en vertu des dispositions de l'article 810 *bis* du CGI est apporté à nouveau à une autre société passible de l'IS. La société apporteuse se trouve donc placée à cet égard dans la même situation que si elle n'était pas passible de l'IS. Bien entendu, le nouvel apport soumis au droit de **2,20 %** ou au tarif prévu à l'article 719 du CGI pourra également bénéficier de l'enregistrement au droit fixe ou de l'exonération si les conditions de ce régime sont réunies, en particulier l'engagement de conservation des titres (cf. n° 4612).

4618 c. **Cas particulier : apports à une SARL familiale.**

Lorsque la SARL a opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes, les apports constitutifs bénéficiaient jusqu'au 31 décembre 1999 du droit fixe prévu au I de l'article 810 du CGI. Depuis le 1^{er} janvier 2000, ces apports sont exonérés du droit fixe prévu à l'article 810 du CGI en vertu des dispositions de l'article 810 *bis* du CGI.

III. APPORTS MOBILIERS À UNE SOCIÉTÉ CRÉÉE EN VUE DU RACHAT D'UNE ENTREPRISE PAR SES SALARIÉS

(CGI, art. 810 *quater*)

4619 Les **actes** constatant les apports mobiliers effectués dans les conditions prévues à l'article 220 *nonies* du CGI sont enregistrés **gratuitement**.

IV. TRANSFERT DE BIENS RÉALISÉS CONFORMÉMENT AUX DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 208 *SEPTIES* DU CGI

(CGI, art. 810, VI)

4620 Les opérations visées aux I et II de l'article 208 *septies* du CGI donnent lieu à la perception du droit fixe d'enregistrement prévu au I de l'article 810 du CGI.

V. RECOUVREMENT DES DROITS

4621 Lorsqu'il est exigible, le droit est dû, en principe, sur l'acte qui constate la **constitution définitive** de la société. À défaut d'acte, le paiement des droits est effectué lors du dépôt de la déclaration spéciale prévue par l'article 638 A du CGI dans le délai du mois qui suit leur réalisation.

Toutefois, les **actes constatant la formation de sociétés commerciales** sont provisoirement **enregistrés gratis** (CGI, art. 1717 *bis*). Les notaires rédacteurs de tels actes sont par voie de conséquence affranchis de l'obligation d'acquitter les droits prévus au 1° de l'article 1705 du CGI.

Cette mesure profite à toutes les sociétés commerciales par leur forme (sociétés par actions, sociétés par actions simplifiées, sociétés à responsabilité limitée, sociétés en commandite simple, sociétés en nom collectif...) et aux sociétés en participation qui ont un caractère commercial, lorsque leur création fait l'objet d'un acte enregistré.

En sont exclus les actes constatant la formation de sociétés civiles, de groupements d'intérêt économique ou de groupements d'intérêt public pour lesquels les droits proportionnels doivent être acquittés dans le délai d'un mois à compter de leur formation.

Sous réserve d'un fractionnement éventuel (CGI, art. 1717, I ; Rec. n° 9202), les droits et taxes normalement dus sont exigibles auprès des parties qui ont comparu à l'acte (en l'espèce, les apporteurs), au plus tard, à l'expiration d'un délai de trois mois à compter de la date de ces actes.

C. APPORTS À TITRE ONÉREUX

(BOI-ENR-AVS-10-20)

I. PRINCIPE

L'apport à titre onéreux s'analyse en une véritable **vente** consentie par l'apporteur à la société et est soumis au régime fiscal des **mutations à titre onéreux** d'après la nature des biens qui en sont l'objet.

4622 1. Modalités de l'apport à titre onéreux. La contrepartie d'un apport à titre onéreux peut revêtir des formes diverses et peut consister notamment :

- en une remise d'espèces à verser par la société ;
- en une remise de biens en nature ;
- en des obligations émises par la société ;
- ou en la prise en charge d'un passif personnel à l'apporteur.

4623 2. Régime fiscal. L'assimilation de l'apport à titre onéreux à une mutation est complète, non seulement en ce qui concerne le tarif (sous réserve de la remarque ci-après) et la liquidation de l'impôt, mais également son exigibilité ; les apports à titre onéreux d'immeubles, de fonds de commerce, de droit à un bail doivent, à défaut d'acte, être déclarés dans le mois de leur réalisation.

Si les apports à titre onéreux d'un associé comprennent des meubles et des immeubles, les dispositions de l'article 735 du CGI sont applicables (cf. n° 4253).

Indépendamment du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière, ces apports sont soumis aux taxes additionnelles s'ils ont pour objet des immeubles, des droits immobiliers, des fonds de commerce ou des droits à un bail.

Remarque : à la différence des taxes ou droits exigibles sur les cessions à titre onéreux d'immeubles ou de droits immobiliers qui sont perçus au profit du département, les droits d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière exigibles à raison des apports à titre onéreux de ces mêmes biens restent **perçus au profit de l'État**.

4623-1 3. Cas particulier : apports à titre onéreux d'immeubles.

Depuis le 15 septembre 1999, l'article 683 *bis* du CGI assujettit la fraction des apports d'immeubles ou de droits immobiliers réalisés à titre onéreux à une taxe de publicité foncière ou à un droit d'enregistrement de **2,20 %**, auquel s'ajoutent les taxes additionnelles communale et départementale (CGI, art. 1584, 1595 et 1595 *bis*).

II. EXCEPTIONS

4624 1. Apport en société de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé d'une entreprise individuelle.

L'apport à titre onéreux résultant de la prise en charge du passif dont sont grevés les apports bénéficie d'un régime particulier.

4625 a. Champ d'application.

Le régime de faveur est applicable en cas d'apport à titre onéreux résultant de la prise en charge par la société du passif incombant à un exploitant individuel qui apporte à une société l'ensemble de ses éléments d'actif professionnel dans les conditions prévues à l'article 151 *octies* du CGI (CGI, art. 809, I *bis*). L'apport doit avoir pour objet soit l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affecté à l'exercice d'une activité professionnelle, soit une branche complète d'activité.

4626 b. Tarif.

Depuis le 1^{er} janvier 2000, ces apports sont exonérés du droit fixe prévu au I *bis* de l'article 809 du CGI en vertu des dispositions de l'article 810 *bis* du CGI.

L'exonération du droit fixe ne dispense pas les apporteurs de prendre, dans l'acte d'apport ou dans la déclaration prévue à l'article 638 A du CGI, et de respecter l'engagement de conservation des titres remis en contrepartie de leurs apports.

L'engagement de conservation des titres est de trois ans pour les apports réalisés depuis le 1^{er} janvier 2002 et ceux déjà réalisés à cette date pour lesquels les engagements de conservation sont en cours au 1^{er} janvier 2002. Antérieurement, cet engagement était de cinq ans.

Lorsque l'engagement de conservation des titres n'est pas pris, le droit de **2,20 %** majoré des taxes additionnelles ou le tarif prévu à l'article 719 du CGI est exigible.

4627 Par ailleurs, lorsqu'un acte donne ouverture à plusieurs dispositions indépendantes donnant chacune ouverture à un droit fixe, un seul droit fixe est perçu, celui dont le tarif est le plus élevé.

c. Remise en cause de l'exonération.

L'exonération est remise en cause :

4628 1° Lorsque la société cesse de remplir les conditions qui lui ont permis de bénéficier du régime spécial prévu au I *bis* de l'article 809 du CGI. Dans ce cas, lorsque l'acte ou la déclaration a

initialement bénéficié de l'exonération prévue à l'article 810 *bis* du CGI, la totalité du droit de mutation ordinaire majoré des taxes additionnelles est immédiatement exigible.

4629 2° Lorsque l'apporteur ne respecte pas son engagement de conserver les titres remis en contrepartie de son apport pendant trois ans (cf. n° 4626). En cas de non-respect de l'engagement de conservation des titres, les dispositions prévues à l'article 810-III du CGI sont applicables (cf. n° 4614). Toutefois, la reprise n'est pas effectuée dans les cas prévus au n° 4615.

4630 2. Apport à des organismes agricoles (GAEC, GFA, GAF, EARL) ou des groupements forestiers.

Il est admis que les apports à titre onéreux résultant de la prise en charge du passif grevant les immeubles apportés à ces organismes soient imposés au même tarif que les apports purs et simples. En conséquence, depuis le 1^{er} janvier 2000, ces apports sont donc exonérés de ce droit fixe en vertu des dispositions de l'article 810 *bis* du CGI.

D. APPORTS MIXTES

(BOI-ENR-AVS-10-30)

4631 L'apport d'un associé peut être pur et simple pour partie et à titre onéreux pour le surplus. L'apporteur est alors admis à déclarer dans l'acte quels sont les biens transmis à titre onéreux. À défaut de ventilation, l'impôt est perçu en imputant le passif sur chacun des biens apportés proportionnellement à leur valeur respective.

E. APPORTS SOUMIS À LA TVA

4632 Depuis le 1^{er} janvier 2000, les apports de meubles bénéficient de l'exonération visée à l'article 810 *bis* du CGI.

chapitre 2

actes passés dans le cours de l'existence de la société

(BOI-ENR-AVS)

Les plus importants de ces actes sont l'augmentation, la réduction et l'amortissement du capital, le changement de type juridique, la prorogation et la fusion.

Toutes ces opérations sont soumises à l'enregistrement même si elles ne sont pas constatées par un acte.

Par ailleurs, à ces diverses modifications du pacte social, il convient de rattacher notamment les conséquences qu'entraîne le changement de régime fiscal des sociétés qui, au cours de leur existence, deviennent passibles de l'IS.

A. AUGMENTATION DE CAPITAL

(BOI-ENR-AVS-20-10)

L'augmentation de capital peut être réalisée soit au moyen d'apports nouveaux, soit par incorporation de réserves, de bénéfices ou de provisions.

Elle peut également être rendue nécessaire par la conversion en euros du capital de la société.

I. AUGMENTATION DE CAPITAL AU MOYEN D'APPORTS NOUVEAUX

(BOI-ENR-AVS-20-10 au I)

4633 1. Augmentation de capital en numéraire et assimilés.

L'enregistrement de l'acte ou de la déclaration constatant l'augmentation de capital en numéraire ou par conversion d'obligations en actions dans les sociétés passibles de l'IS est soumis à un droit fixe de **375 € ou de 500 €**.

4634 2. Augmentation de capital en nature.

Cette opération est soumise au même régime fiscal que les constitutions de société (cf. nos 4601 et suiv.).

a. L'imposition est exigible :

- pour une **société par actions**, dans le cas d'augmentation comportant des apports en nature ou des avantages particuliers, sur le procès-verbal de l'assemblée extraordinaire unique ;
- pour les autres sociétés, ainsi que pour les **groupements d'intérêt économique et les groupements d'intérêt public**, sur l'acte constatant l'augmentation ou, à défaut, sur une déclaration spéciale (CGI, art. 638 A).

4634-1 b. Exonération (CGI, art. 810 ter).

Conformément aux dispositions de l'article 810 *ter* du CGI, les apports à un groupement forestier constitué dans les conditions prévues par les articles L. 241-1 à L. 246-2 du code forestier, réalisés postérieurement à la constitution de la société et constitués de terrains en nature de bois et forêts ou de terrains nus à boiser, lorsqu'ils sont d'une surface inférieure à cinq hectares et d'un montant inférieur à **7 623 €**, sont exonérés du droit fixe de **375 € ou de 500 €** prévu à l'article 810 du CGI.

4635 3. Sociétés à capital variable.

L'augmentation nette du capital d'une société à capital variable (SICAV, coopératives...), constatée à la clôture d'un exercice est enregistrée au droit fixe de **375 € ou de 500 €**. Ce droit fixe est perçu sur le procès-verbal de l'assemblée générale des associés qui statue sur les résultats de l'exercice (CGI, art. 825).

4635-1 4. Sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable.

Le rachat par une telle société de ses propres actions est soumis à un droit d'enregistrement au taux fixé au 2° du I de l'article 726 du CGI lorsque le porteur des actions se trouve dans l'un des cas mentionnés aux a et b de l'article 730 *quinquies* du code précité (cf. n° 4382-2). Toutefois, pour les rachats de parts effectués depuis le 1^{er} janvier 2008, ce droit d'enregistrement ne s'applique pas lorsque le porteur qui demande le rachat de ses parts est lui-même un organisme de placement collectif immobilier.

II. AUGMENTATION DE CAPITAL PAR INCORPORATION DE BÉNÉFICES, RÉSERVES OU PROVISIONS

(CGI, art. 812 ; BOI-ENR-AVS-20-10 au II)

- 4636** Les augmentations de capital par incorporation de bénéfices, de réserves ou de provisions de toute nature sont enregistrées au droit fixe de **375 €** porté à **500 €** pour les sociétés ayant un capital d'au moins **225 000 €**.

III. AUGMENTATION DE CAPITAL RENDUE NÉCESSAIRE PAR LA CONVERSION EN EUROS DU CAPITAL DES SOCIÉTÉS

(CGI, art. 834 *bis* ; BOI-ENR-AVS-20-10 au I)

- 4637** Aux termes de l'article 834 *bis* du CGI, les opérations d'augmentation de capital rendues nécessaires par la conversion en euros du capital des sociétés sont exonérées de droits d'enregistrement.

Cette exonération est strictement limitée aux opérations d'augmentation de capital qui résultent d'un arrondissement du capital de la société ou de la valeur nominale des titres de celle-ci jusqu'à l'euro immédiatement supérieur.

En conséquence, elle ne peut bénéficier à des augmentations de capital qui ne répondent pas à cette condition ou à des opérations d'autre nature, même concomitantes ou constatées dans le même acte ou la même déclaration (ex. : pouvoir, changement de siège social...).

Toutefois, ces opérations d'augmentation de capital liées à la conversion à l'euro bien qu'exonérées de droits d'enregistrement demeurent soumises obligatoirement à la formalité de l'enregistrement en application des dispositions du 5° du 1 de l'article 635 et de l'article 638 A du CGI.

L'exonération de droits d'enregistrement s'applique aux opérations d'augmentation de capital réalisées depuis le 1^{er} janvier 1999.

IV. SOUSCRIPTIONS DE PARTS DE FONDS DE PLACEMENT IMMOBILIER (FPI)

(CGI, art. 832 A)

- 4638** Les souscriptions de parts de fonds de placement immobilier sont dispensés de tout droit d'enregistrement.

4639

4641

B. RÉDUCTION ET AMORTISSEMENT DU CAPITAL

(BOI-ENR-AVS-20-20)

I. RÉDUCTION DU CAPITAL

4642 1. Principe (CGI, art. 814 C).

Sous réserve des dispositions du dernier alinéa du III de l'article 810 du CGI, sont enregistrés au droit fixe de **375 €** porté à **500 €** pour les sociétés ayant un capital d'au moins **225 000 €** :

- les réductions de capital de sociétés contre annulation ou réduction du nominal ou du nombre de titres ;
- les réductions de capital consécutives au rachat par les sociétés de leurs propres titres, avec attribution de biens sociaux aux associés, y compris du numéraire, lorsqu'un seul acte est établi pour constater les deux opérations ;
- les actes de réductions de capital consécutives au rachat par les sociétés de leurs propres titres lorsque deux actes distincts sont dressés pour constater les deux opérations.

4642-1 2. Cas particulier de la réduction rendue nécessaire par la conversion du capital en euros.

Cette opération est exonérée de droits d'enregistrement en application de l'article 834 *bis* du CGI. Cette exonération est strictement limitée aux opérations de réduction de capital qui résultent d'un arrondissement du capital de la société ou de la valeur nominale des titres de celle-ci jusqu'à l'euro immédiatement inférieur.

L'opération ainsi exonérée de droits demeure néanmoins soumise obligatoirement à la formalité de l'enregistrement.

II. AMORTISSEMENT DU CAPITAL

4643 Le droit de partage n'est pas exigible ; seul le droit fixe des actes innomés (CGI, art. 680 ; cf. n° 4211-2) est applicable sur l'acte constatant l'amortissement du capital.

C. CHANGEMENT DE TYPE JURIDIQUE

(CGI, art. 828 *bis* ; BOI-ENR-AVS-20-30)

I. PRINCIPE

4644 Le régime fiscal des changements de forme de sociétés dépend des effets qu'entraînent ces opérations à l'égard de la personnalité de la société.

Quand la transformation ne donne pas naissance à une société nouvelle, l'acte qui la constate est assujéti **au droit fixe des actes innomés** (CGI, art. 680 ; cf. n° 4211-2).

Il en est ainsi lorsque le changement est prévu ou autorisé par la loi. L'article 1844-3 du code civil prévoit, en effet, que la transformation régulière d'une société en une société d'une autre forme n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle. Il en est de même de la prorogation (cf. n° 4655) ou de toute autre modification statutaire.

En cas de création d'une personne morale nouvelle le changement de forme emporte la dissolution de la société, les impôts prévus pour les constitutions de sociétés sont alors exigibles.

II. CAS PARTICULIERS

4644-1 1. Transformation d'une société de fait ou d'une société en participation en société d'une autre forme.

Voir BOI-ENR-AVS-40-40 au III.

2. Non immatriculation au registre du commerce et des sociétés avant le 1^{er} novembre 2002 des sociétés civiles constituées avant le 1^{er} juillet 1978.

Voir BOI-ENR-AVS-40-40 au VI.

3. Transformation des sociétés civiles à caractère immobilier (CGI, art. 828 *bis*).

Sont exonérés des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière et de la contribution de sécurité immobilière prévue à l'article 879 du CGI les transferts de biens, droits et obligations résultant de la transformation :

- des sociétés civiles de placement immobilier en organismes de placement collectif immobilier (OPCI) ;
- des sociétés civiles à objet strictement immobilier (SCI), dont les parts sont détenues par une entreprise d'assurance en représentation de provisions mathématiques relatives aux engagements exprimés en unités de compte de contrats d'assurance sur la vie ou de capitalisation, en sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV).

Remarque :

Cette disposition s'applique à la transformation d'une SCI en SPPICAV quand bien même son capital est détenu par deux entreprises d'assurance et que l'intégralité de ses parts ne sont pas détenues en représentation de provisions mathématiques relatives aux engagements exprimés en unités de compte d'assurance sur la vie ou de capitalisation (RES N° 2010/54).

Ces exonérations s'appliquent aux transformations intervenant dans le délai visé à l'article L. 214-84-2 du code monétaire et financier.

D. CHANGEMENT DE RÉGIME FISCAL DES SOCIÉTÉS

(CGI, art. 809, II ; BOI-ENR-AVS-20-40)

4645

Lorsqu'une personne morale dont les résultats ne sont pas soumis à l'IS devient passible de cet impôt à la suite d'une option ou d'un changement de forme, le changement de son régime fiscal rend les droits de mutation à titre onéreux exigibles sur les apports d'immeubles, de droits immobiliers, de fonds de commerce, de clientèle, de droit à un bail ou à une promesse de bail qui lui ont été faits depuis le 1^{er} août 1965 par des personnes non soumises à l'IS.

Par un arrêt du 20 novembre 2007 (n° 1262 F-P+B), la Cour de cassation précise que les droits de mutation à titre onéreux sont exigibles du seul fait du changement de régime fiscal de la société bénéficiaire de l'apport. La situation de la société apporteuse n'a pas à être prise en compte.

I. TARIF APPLICABLE

(CGI, art. 810, III)

4646

1. Taux normal.

Le taux normal du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière perçus sur les apports purs et simples visés au n° 4645 est fixé à **2,20 %** à compter du 1^{er} janvier 2006 pour les apports qui ont pour objet un immeuble ou des droits immobiliers (2 % précédemment). Les apports purs et simples qui ont pour objet un fonds de commerce, une clientèle, un droit à un bail ou à une promesse de bail sont taxables selon le tarif prévu à l'article 719 du CGI (cf. n° 4356).

4647

Si le droit de mutation à titre onéreux de certains biens est inférieur, c'est le droit de mutation à titre onéreux qui est perçu. Pour déterminer quel est le droit le plus faible, il convient de procéder à une double liquidation.

4648

2. Enregistrement au droit fixe.**a. Champ d'application.**

Pour les personnes morales qui deviennent passibles de l'IS, l'enregistrement des apports purs et simples de fonds de commerce, de clientèle, de droit à un bail ou à une promesse de bail visés ci-dessus n° 4645 donne lieu au paiement du droit fixe de **375 €** porté à **500 €** pour les sociétés ayant un capital d'au moins **225 000 €** au lieu du tarif prévu à l'article 719 du CGI si les associés s'engagent à conserver pendant trois ans (cf. n° 4649) les droits sociaux détenus par eux à la date du changement de régime fiscal. Le droit fixe est également applicable, sous la même condition d'engagement de conservation des titres aux apports d'immeubles ou de droits immobiliers compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle à la date du changement de régime fiscal.

4649

b. Engagement de conservation des titres.**1° Étendue de l'engagement.**

Pour les apports réalisés depuis le 1^{er} janvier 2002 et ceux déjà réalisés à cette date pour lesquels les engagements de conservation sont en cours au 1^{er} janvier 2002, l'application du droit fixe est subordonnée à la condition que les associés s'engagent à conserver pendant trois

ans¹ les droits sociaux détenus par eux à la date du changement de régime fiscal. Cet engagement doit être pris dans la déclaration prévue à l'article 295 de l'annexe II au CGI (cf. n° 4653).

4650

2° Rupture de l'engagement.

Lorsque l'engagement n'est pas respecté par le détenteur des titres, la société qui s'est transformée est redevable de la différence entre, d'une part, le droit de **2,20 %** majoré des taxes additionnelles ou le tarif prévu à l'article 719 du CGI et d'autre part les droits et taxes initialement acquittés. Cette différence est exigible immédiatement. Le complément de droits ne peut faire l'objet du paiement fractionné prévu à l'article 1717 du CGI.

L'associé peut souscrire ou acquérir des parts ou actions de la société postérieurement à l'engagement : en cas de cession de ces parts ou actions, l'engagement n'est pas rompu tant que l'associé détient un nombre de droits sociaux au moins égal à celui sur lequel a porté l'engagement.

4651

L'application du droit fixe n'est pas remise en cause :

- en cas de décès du détenteur des titres ou droits sociaux ;
- en cas de donation des titres ou droits sociaux, lorsque le donataire prend dans l'acte l'engagement de les conserver jusqu'au terme de la troisième année suivant le changement de régime fiscal. Cet engagement peut être souscrit soit dans un acte authentique, soit dans un acte sous-seing privé ayant date certaine. Au cas où cet engagement n'est pas respecté, la reprise s'effectue dans les mêmes conditions qu'en cas de rupture de l'engagement initial ;
- en cas de cession par les associés de titres détenus au moment du changement de régime fiscal, à condition que le cessionnaire prenne dans l'acte et respecte l'engagement de conserver les titres jusqu'au terme de la troisième année suivant le changement de régime fiscal, lorsque ce dernier intervient entre le **1^{er} janvier 1997 et le 31 décembre 2001** (CGI, art. 810, III-al. 6). Cette mesure est susceptible de s'appliquer à des changements de régime fiscal tels, notamment, que :

- l'option d'une société de personnes (société civile professionnelle, par exemple) pour le régime des sociétés de capitaux (CGI, art. 206-3 et 239) ;
- la transformation d'une société qui relevait antérieurement du régime des sociétés de personnes défini à l'article 8 du CGI en société passible de l'impôt sur les sociétés, même si cette transformation n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle.

4652

c. Règles applicables en cas de partage ou d'apport ultérieur : cf. n°s 4616 et 4617.

II. MODALITÉS DE TAXATION

4653

Lorsque le droit proportionnel est dû, il est calculé sur la valeur vénale des biens à la date du changement.

Les droits et taxes exigibles sont liquidés au vu d'une déclaration détaillée et estimative souscrite, en double exemplaire, par la société débitrice au service des impôts dont dépend le lieu d'établissement de l'IS (CGI, ann. II, art. 295 et 296).

III. OPTION DES SOCIÉTÉS CRÉÉES DE FAIT ET DES SOCIÉTÉS EN PARTICIPATION POUR LE RÉGIME DES SOCIÉTÉS DE CAPITAUX

4654

| Voir BOI-ENR-AVS-40-40 au III.

E. PROROGATION DE SOCIÉTÉ

(BOI-ENR-AVS-20-50)

4655

Les actes portant prorogation pure et simple de société sont soumis au droit fixe de **375 €** porté à **500 €** pour les sociétés ayant un capital d'au moins **225 000 €** prévu au 1° de l'article 811 du CGI.

À défaut d'actes, les prorogations de sociétés doivent faire l'objet de déclarations spéciales au service des impôts compétent, dans le mois qui suit leur réalisation (CGI, art. 638 A).

1. Antérieurement, cette durée était de cinq ans.

F. FUSIONS DE SOCIÉTÉS

(CGI, art. 816, I ; BOI-ENR-AVS-20-60 ; RES N° 2006/1 ; RES N° 2011/8)

- 4656** Les fusions de sociétés se traduisent juridiquement soit par des augmentations de capital de sociétés préexistantes, soit par la constitution de sociétés nouvelles.

I. CHAMP D'APPLICATION

- 4657** Le régime des fusions s'applique aux actes qui constatent des opérations de fusion auxquelles participent exclusivement des personnes morales ou des organismes passibles de l'IS (CGI, art. 816, I). Toutefois, conformément aux dispositions du II de l'article 816 A du CGI, il s'applique même lorsque la société apporteuse n'est pas passible de l'IS, mais à concurrence seulement des apports autres que ceux assimilés à des mutations à titre onéreux en vertu du 3° du I de l'article 809 du même code (cf. n° 4605).

Précision :

Les organismes sans but lucratif et spécialement les associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901, qui sont passibles de l'impôt sur les sociétés en vertu du 5 de l'article 206 du CGI bénéficient du régime de faveur prévu au I de l'article 816 du code précité (RES N° 2011/8).

II. CONTENU

- 4658** Les apports purs et simples sont soumis à un tarif fixe de **375 €** porté à **500 €** pour les sociétés ayant un capital d'au moins **225 000 €**.

La prise en charge de tout ou partie du passif grevant les apports ne donne ouverture à aucun droit. Les apports à titre onéreux autres que ceux résultant de la prise en charge du passif sont taxables dans les conditions de droit commun.

III. CAS PARTICULIER : FUSION DITE « À L'ANGLAISE »

- 4659** Voir BOI-ENR-AVS-20-60-30-20 au II.

IV. PROJETS DE FUSION

- 4660** Les **projets** de fusion présentés à la formalité de l'enregistrement sont soumis au droit fixe des actes innomés prévu par l'article 680 du CGI, qu'ils soient obligatoirement présentés à la formalité lorsqu'ils sont rédigés en la forme notariée ou facultativement lorsqu'ils sont établis sous seing privé. Bien entendu, les droits dus à l'occasion de la fusion de sociétés sont perçus lors de l'accomplissement des formalités auxquelles sont soumis les actes qui constatent la **réalisation définitive de la fusion**.

G. DIVISION OU SCISSION DE SOCIÉTÉS

(CGI, art. 817, I et 817 B ; BOI-ENR-AVS-20-70)

- 4661** Conformément aux dispositions de l'article 301 D de l'annexe II du CGI, constitue une scission, l'opération par laquelle une société transfère à compter de la même date l'ensemble de son actif et de son passif à plusieurs sociétés relevant du statut fiscal des sociétés de capitaux, en voie de formation ou préexistante, lorsque la société apporteuse est dissoute et les apports rémunérés par l'attribution de droits représentatifs du capital de la société bénéficiaire. Toutefois, ces apports peuvent faire l'objet de règlements sous une autre forme dans la limite de **10 %** de la valeur normale des droits attribués.

Le régime fiscal des fusions s'applique aux opérations de division ou de scission de sociétés (cf. n°s 4656 à 4659).

En outre, le régime des fusions (cf. n°s 4656 à 4659) prévu à l'article 816 du CGI s'applique également aux scissions agréées depuis le 1^{er} janvier 2002 dans les conditions prévues au 3 de l'article 210 B du CGI (cf. FE n°s 1451 et suiv. ; CGI, art. 817 B).

H. APPORTS PARTIELS D'ACTIF

(CGI, art. 817 et 817 B ; BOI-ENR-AVS-20-80)

- 4662** Conformément aux dispositions de l'article 301 E de l'annexe II au CGI, constitue un apport partiel d'actif l'opération par laquelle une société apporte à une société relevant du statut fiscal des sociétés de capitaux, en voie de formation ou préexistante, l'ensemble des éléments qui

forment soit une, soit plusieurs branches complètes et autonomes d'activité, lorsque l'opération n'entraîne pas la dissolution de la société apporteuse et qu'elle est rémunérée par l'attribution de droits représentatifs du capital de la société bénéficiaire. Toutefois, ces apports peuvent faire l'objet de règlements sous une autre forme dans la limite de **10 %** de la valeur nominale des droits attribués.

Pour les opérations réalisées depuis le **15 octobre 1993**, les dispositions relatives aux opérations de fusion s'appliquent dans les mêmes conditions aux apports partiels d'actif (cf. n^{os} 4656 à 4659).

En outre, le régime des fusions (cf. n^{os} 4656 à 4659) prévu à l'article 816 du CGI s'applique également aux apports partiels d'actifs agréés depuis le 1^{er} janvier 2002 dans les conditions prévues au 3 de l'article 210 B du CGI. Dès lors, depuis le 1^{er} janvier 2002, l'octroi de l'agrément aux opérations d'apports partiels d'actif ne portant pas sur une branche complète et autonome d'activité entraînera automatiquement l'application du droit fixe et l'exonération corrélative des droits de mutation sur la prise en charge du passif prévus à l'article 186 du CGI (cf. FE n^{os} 1451 et suiv. ; CGI, art. 817 B).

chapitre 3

actes relatifs à la dissolution et au partage des sociétés

(BOI-ENR-AVS)

A. DISSOLUTION DE SOCIÉTÉS

I. DISSOLUTION PURE ET SIMPLE

(BOI-ENR-AVS-30-10 au I)

4663

1. Cas de dissolution.

Une société prend fin par l'expiration du temps pour lequel elle a été constituée, par la réalisation ou l'extinction de son objet, par l'annulation du contrat de société, par la dissolution anticipée décidée par les associés ou prononcée par un tribunal, par l'effet d'un jugement ordonnant la liquidation judiciaire ou la cession totale des actifs de la société ; par toute autre cause prévue par les statuts (code civil, art. 1844-7).

Les cessions massives de droits sociaux, accompagnées ou suivies de modifications statutaires, ne peuvent donner lieu à une requalification en cessions d'entreprise au regard des droits d'enregistrement que si, juridiquement, les transformations envisagées entraînent la disparition des sociétés initiales et la création d'une personne morale nouvelle. En outre, l'administration n'invoque pas les dispositions de l'article L. 64 du LPF pour requalifier en cession d'actif suivie de la création d'une personne morale nouvelle toute opération de cession de parts des sociétés de personnes, civiles ou commerciales, même si elle porte sur l'intégralité des titres.

En cas de réunion de toutes les parts sociales en une seule main, la personne morale survit tant que la dissolution effective de la société n'est pas intervenue.

4664

2. Formalité de l'enregistrement et tarif.

Les actes portant dissolution de sociétés doivent être enregistrés dans le délai d'un mois (CGI, art. 635, 1-5°). À défaut d'acte, les parties doivent déposer une déclaration dans le mois qui suit la réalisation de la dissolution (CGI, art. 638 A).

Lorsqu'ils ne portent aucune transmission de biens entre les associés ou autres personnes, les actes ou déclarations constatant la dissolution d'une société sont enregistrés au droit fixe de **375 €** porté à **500 €** pour les sociétés ayant un capital d'au moins **225 000 €** prévu au 2° de l'article 811 du CGI.

Les dissolutions d'associations, de GIE ou de GIP sont quant à elles passibles du droit fixe de **125 €** prévu à l'article 680 du CGI.

II. OPÉRATIONS INTERVENANT DURANT LA LIQUIDATION

(BOI-ENR-AVS-30-10 au II)

4665

La dissolution de la société est généralement suivie d'une période de liquidation à l'issue de laquelle il est procédé s'il y a lieu au partage de l'actif net. Durant cette période, les cessions de droits sociaux et les ventes de biens sociaux sont soumises aux droits suivants.

4665-1 1. Cessions de droits sociaux.

Durant la période de liquidation, les cessions de droits sociaux sont soumises aux mêmes règles que celles consenties avant la dissolution.

Lorsque la liquidation est terminée, les cessions de droits sociaux ne portent plus sur un droit incorporel mobilier mais ont pour objet un droit de copropriété indivise sur tous les biens composant l'actif social. Ces cessions donnent ouverture aux droits de mutation ordinaires afférents à la nature des biens composant le fonds commun. Dans cette situation, les règles de perception de ces droits diffèrent suivant que la cession est consentie à un tiers non associé ou à un associé.

4666 a. Cessions consenties à un tiers.

Elles sont passibles du droit de vente, d'après la nature des biens, sans qu'il y ait lieu de distinguer entre les apports et les acquêts sociaux.

4666-1 b. Cessions consenties à un associé.

Il convient de distinguer selon que la société est ou non passible de l'IS.

1° Sociétés non passibles de l'IS¹.

D'après la doctrine administrative, le bien apporté n'est pas transmis par l'apporteur à la société, mais fait l'objet d'une mutation entre associés, mutation soumise à la condition suspensive de l'attribution effective du bien, au moment où il sort du patrimoine social, à un associé autre que l'apporteur. En vertu de cette théorie, **dite théorie de la mutation conditionnelle des apports**, l'impôt de mutation devient donc rétroactivement exigible sur l'acte d'apport lorsque le bien apporté est attribué à un associé autre que l'apporteur.

Au contraire, si ce bien est attribué à l'apporteur, celui-ci est censé n'avoir jamais cessé d'en être propriétaire (CGI, art. 727, I-4°).

Cette doctrine s'applique exclusivement aux apports purs et simples de corps certains, dans le cas où ils sont attribués à un associé et non à un tiers, et dès lors que le sort du bien apporté est définitivement fixé par son attribution à un associé (cession-partage).

Pour les cessions au profit d'un associé, les conséquences de la théorie rappelée ci-dessus sont les suivantes :

- l'impôt est liquidé comme en matière de licitation pour les acquêts sociaux (exemple : apports de choses fongibles) ;
- aucun droit de mutation n'est exigible pour les apports de corps certains émanant du cessionnaire ;
- le droit de vente est exigible sur l'intégralité des apports censés être transmis et pas seulement sur les parts acquises, pour les apports de corps certains émanant d'associés autres que le cessionnaire.

Il y a lieu d'appliquer distinctement les règles afférentes à chaque catégorie de biens pour les acquêts sociaux et les apports de corps certains.

4667 2° Sociétés passibles de l'IS.

Le principe de la mutation conditionnelle des apports rappelé ci-dessus n'est applicable aux sociétés passibles de l'IS qu'à raison des seuls biens qui ont bénéficié de l'application du droit fixe ou du taux réduit prévu au III de l'article 810 du CGI ou de l'exonération prévue à l'article 810 bis du CGI.

Aussi, pour les cessions au profit d'un associé, les règles diffèrent selon le régime fiscal applicable aux biens en cause au moment de l'apport.

4668 - Biens ayant bénéficié au moment de l'apport du droit fixe ou du taux réduit prévu au III de l'article 810 du CGI ou de l'exonération prévue à l'article 810 bis du CGI.

Aucun droit de mutation n'est dû si le bien est repris par l'apporteur initial (sous réserve, pour les immeubles, de la perception de la taxe de publicité foncière de **0,70 %**).

En revanche, si ces biens sont attribués à un associé autre que l'apporteur initial, le droit de mutation à titre onéreux est exigible.

Remarque : lorsque la rupture de l'engagement de conservation des titres a donné lieu à la perception du droit de **2,20 %** ou du tarif prévu à l'article 719 du CGI (cf. nos 4614 et 4650), les biens apportés peuvent être attribués à un autre associé que l'apporteur en franchise de droit de mutation.

4669 - Biens autres que ceux visés ci-dessus.

1. Il en est de même pour les groupements d'intérêt économique et les groupements d'intérêt public.

Ils ont fiscalement le caractère d'acquêts sociaux et l'impôt doit être liquidé en appliquant les règles relatives aux liquidations.

4670 **2. Vente des biens sociaux.**

Durant la liquidation, la vente des biens sociaux entraîne l'exigibilité des droits de mutation afférents à la nature du bien vendu. Il en est de même après la clôture de la liquidation. Toutefois, il y a lieu de distinguer suivant que la vente a été faite au profit de tiers ou au profit d'associés selon qu'il s'agit d'acquêts sociaux et de biens apportés ou non par l'associé adjudicataire (cf. n^{os} 4665 et suiv.).

B. PARTAGE DES SOCIÉTÉS

(BOI-ENR-AVS-30-20)

4671 Les règles à appliquer aux actes constatant un partage de société diffèrent suivant que la société en cause relève ou non de l'IS.

Un régime particulier est prévu dans le cas des sociétés de fait ou des sociétés en participation.

I. PARTAGE DES SOCIÉTÉS PASSIBLES DE L'IS

(BOI-ENR-AVS-30-20-10)

4672 Le principe de la mutation conditionnelle des apports n'est applicable aux sociétés passibles de l'IS qu'à raison des seuls biens qui ont bénéficié de l'application du droit fixe ou du taux réduit prévu au III de l'article 810 du CGI ou de l'exonération prévue à l'article 810 *bis* du CGI.

Aussi, pour les partages de sociétés passibles de l'IS, les règles diffèrent selon le régime fiscal applicable aux biens en cause au moment de l'apport.

4673 **1. Partage de biens ayant bénéficié au moment de l'apport du droit fixe ou du taux réduit de 1 % prévu au III de l'article 810 du CGI ou de l'exonération prévue à l'article 810 *bis* du CGI.**

a. Attribution à l'apporteur. Aucun droit de mutation ou de partage n'est dû si le bien est attribué à l'apporteur initial. Toutefois, s'il s'agit d'immeubles, la taxe de publicité foncière de **0,70 %** est exigible.

4674 *b. Attribution à un associé autre que l'apporteur.* Cette attribution entraîne l'exigibilité du droit de mutation afférent aux biens concernés sur leur valeur totale à la date du partage et au tarif en vigueur à cette date.

Remarque : lorsque la rupture de l'engagement de conservation des titres a donné lieu à la perception du droit de **2,20 %** ou du tarif prévu à l'article 719 du CGI (cf. n^{os} 4614 et 4650), les biens apportés peuvent être attribués à un associé autre que l'apporteur en franchise de droit de mutation.

4675 **2. Partage des biens autres que ceux visés au n° 4673.**

Ils sont assujettis au droit de partage de **2,50 %** (taux applicable à compter du **1^{er} janvier 2012**) prévu à l'article 746 du CGI liquidé sur l'actif net partagé. Les droits de mutation à titre onéreux ne sont éventuellement perçus que sur les soultes ou plus-values, conformément aux règles ordinaires des partages (cf. n^{os} 4450 et suiv.).

4676

II. PARTAGE DES SOCIÉTÉS NON PASSIBLES DE L'IS¹

(BOI-ENR-AVS-30-20-20)

Il convient de combiner les règles applicables aux partages ordinaires et celles résultant de la théorie de la mutation conditionnelle des apports.

4677 **1. Partage des acquêts sociaux.** Ils sont assujettis à un droit de **2,50 %**. Ce droit est liquidé sur l'actif net partagé, c'est-à-dire sur l'actif brut diminué du passif et des soultes. Lorsqu'un associé reçoit des biens dont la valeur excède la part d'actif qui devrait normalement lui revenir, compte tenu de la proportion des droits sociaux qu'il détient dans le groupement, le partage est considéré comme comportant une plus-value sur laquelle est exigible le droit de mutation à titre onéreux.

¹ Il en est de même pour les groupements d'intérêt économique et les groupements d'intérêt public.

4678 2. Apports purs et simples de corps certains attribués à l'apporteur. Cette attribution ne donne ouverture ni à l'impôt de mutation, ni même au droit de partage. Toutefois, s'il s'agit d'immeubles ou de droits immobiliers, la taxe de publicité foncière de **0,70 %** est due.

4679 3. Apports purs et simples de corps certains attribués à un associé autre que l'apporteur. Cette attribution entraîne la transmission du bien : elle est donc soumise au droit de vente sur la valeur totale du bien, à la date du partage et au tarif en vigueur à cette date.

4680

4699

DEUXIÈME PARTIE

droits de timbre

4700

Depuis le **1^{er} janvier 2006**, la mise en place de la dématérialisation du droit de timbre a conduit à la **suppression du droit de timbre de dimension** visé aux anciens articles 899 et suivants du CGI. Afin de neutraliser les effets financiers de cette suppression, les taxes et droits perçus à l'occasion de la présentation à la formalité des conventions ou actes passés à compter de cette date sont soit majorés pour ceux perçus au profit de l'État, soit soumis à une taxe additionnelle (perçue au profit de l'État) pour ceux perçus au profit des départements.

Seuls restent évoqués dans cette deuxième partie du livre V, les droits de timbre restant actuellement en vigueur.

Remarque :

Une demande de restitution de timbres mobiles de la série unique et de la série spéciale des timbres-amendes peut être favorablement accueillie lorsque ces valeurs, objet de la demande de restitution, ne sont pas obliérées.

Elle ne peut concerner que les timbres de ces séries qui sont en vigueur, à savoir :

- les timbres mobiles de la série unique, créés par l'arrêté du 6 août 2001 ;
- les timbres-amendes, créés par l'arrêté du 2 août 2001.

Les personnes ayant acquis par anticipation des timbres appartenant aux deux séries précitées peuvent déposer leur demande de remboursement auprès de tout service des impôts ou trésorerie.

Par ailleurs, en ce qui concerne le contrôle et les sanctions relatifs aux droits de timbre, cf. RC n^{os} 7350 et suivants.

A. TIMBRE DES FORMULES DE CHÈQUES

(CGI, art. 916 A ; BOI-ENR-TIM-10)

4701

4702

Les formules de chèques ne répondant pas aux caractéristiques de barrement d'avance et de non-transmissibilité par voie d'endossement mentionnées à l'article 85 de la loi n^o 78-1239 du 29 décembre 1978 sont soumises à un droit de timbre.

Le tarif du droit de timbre est fixé à **1,5 €** par formule de chèque.

4703

4706

B. DROITS DE DÉLIVRANCE DE DOCUMENTS ET PERCEPTIONS DIVERSES

I. TITRES DE SÉJOUR ET DE TRAVAIL

(Code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile, art. L. 311-13 ; BOI-ENR-TIM-20-10 ; loi n^o 2012-1509 de finances pour 2013, art. 42)

4707

La délivrance d'un **premier titre de séjour** figurant parmi ceux mentionnés aux 1^o à 3^o de l'article L. 311-2 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile donne lieu à la

perception d'une taxe dont le montant est fixé par décret entre 150 € et 280 €. Ces limites sont respectivement ramenées à 55 € et 70 € pour les étrangers auxquels est délivrée une carte de séjour au titre des articles L. 313-7 et L. 313-7-1, du 9° de l'article L. 313-11 et du 3° de l'article L. 314-11 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile. Elles sont ramenées à 100 € et 170 € pour les étrangers entrés en France au titre du regroupement familial en tant qu'enfants mineurs¹.

Ces dispositions **ne sont pas applicables** aux étrangers qui sollicitent un titre de séjour au titre des 2° bis, 10° et 11° de l'article L. 313-11, de l'article L. 313-13 et des 4°, 5°, 6°, 8° et 9° de l'article L. 314-11 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile ni aux travailleurs temporaires et saisonniers mentionnés aux 1° et 4° de l'article L. 313-10 du code précité. La délivrance d'un visa de long séjour valant ou dispensant de titre de séjour donne lieu, outre les droits de visa prévus par la réglementation en vigueur, à la perception de la taxe correspondant au titre de séjour que ce visa remplace.

Le **renouvellement des titres de séjour** autres que ceux délivrés aux étrangers titulaires d'un contrat de travail saisonnier et aux retraités mentionnés, respectivement, au 4° de l'article L. 313-10 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile et à l'article L. 317-1 du même code, ainsi que la fourniture de duplicata donnent lieu à la perception d'une taxe dont le montant est fixé par décret, selon la nature et la durée du titre, entre un minimum égal à 55 € et un maximum égal à 250 €. Ces limites sont respectivement ramenées à 15 € et 30 € pour les étrangers auxquels est délivrée une carte de séjour d'une durée d'un an au titre de l'article L. 313-7 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile. La taxe de renouvellement n'est acquittée qu'une fois par période d'un an.

L'étranger titulaire de la carte de séjour portant la mention « **étudiant** » ou « **stagiaire** » qui se voit délivrer une carte de séjour à un autre titre acquitte le montant de la taxe prévue pour la délivrance d'un premier titre de séjour, mentionnée au A de l'article L. 311-13 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile.

La délivrance, le renouvellement et la fourniture de duplicata des **documents de circulation** délivrés aux étrangers mineurs au titre des articles L. 321-3 et L. 321-4 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile donnent lieu à la perception d'une taxe dont le montant est de 45 €.

Ces taxes **sont acquittées** soit au moyen de timbres mobiles, soit par la voie électronique au moyen d'un timbre dématérialisé, dans les conditions prévues au chapitre II du titre IV de la première partie du livre I^{er} du CGI.

Les modalités d'application de ces dispositions sont précisées, en tant que de besoin, par décret.

Remarque : Les dispositions visées ci-dessus sont applicables à la délivrance, au renouvellement et à la fourniture de duplicata des titres de séjour et des documents de circulation pour étrangers mineurs prévus par les traités ou accords internationaux, sauf stipulations contraires prévues par ces traités ou accords.

II. PASSEPORTS ET AUTRES TITRES DE VOYAGE

(CGI, art. 953 et 954 ; BOI-ENR-TIM-20-20)

Remarque :

Sous certaines conditions, la délivrance des documents suivants ne donne lieu à la perception d'aucun droit ou taxe, lorsqu'ils ont été délivrés en remplacement des documents de même nature détruits ou perdus lors d'intempéries survenues à compter du 1^{er} janvier 2003 (il s'agit notamment des inondations, coulées de boue et mouvements de terrains) dans les communes ou départements mentionnés dans un arrêté portant constatation d'état de catastrophe naturelle :

- les passeports (CGI, art. 953, I) ;
- les titres de voyage délivrés aux réfugiés ou apatrides (CGI, art. 953, IV) ;
- les sauf-conduits délivrés aux étrangers titulaires d'un titre de séjour (CGI, art. 953, V).

4708

1. Passeports.

a. Tarif applicable aux passeports ordinaires.

Le passeport délivré en France est soumis à un droit de timbre dont le tarif est fixé à **89 €**.

¹ Ces dispositions ne sont pas applicables avant le 31 décembre 2011 aux conjoints et aux enfants d'étrangers dont la demande de regroupement familial a été autorisée avant la publication de la loi de finances pour 2009 et ayant acquitté à ce titre la redevance prévue par la réglementation en vigueur.

Si le demandeur fournit deux photographies d'identité, tel que prévu à l'article 6-1 du décret n° 2005-1726 du 30 décembre 2005 relatif aux passeports, le montant du titre est de 86 € à compter du 1^{er} janvier 2010.

4708-1**b. Taris dérogatoires.**

1° *Passeports délivrés aux mineurs.*

À compter du 1^{er} janvier 2009 :

- le tarif du droit de timbre du passeport délivré à un mineur de quinze ans et plus est fixé à **45 €** ;
- pour le mineur de moins de quinze ans, ce tarif est fixé à **20 €**.

Si le demandeur fournit deux photographies d'identité, tel que prévu à l'article 6-1 du décret n° 2005-1726 du 30 décembre 2005 relatif aux passeports, le montant du titre est fixé, à compter du 1^{er} janvier 2010, à 42 € pour un mineur de quinze ans et plus, et à 17 € pour un enfant de moins de quinze ans.

2° *Passeports de service et de mission.*

La délivrance des passeports de service et de mission pour les agents civils et militaires de l'État se rendant à l'étranger est effectuée gratuitement.

3° *Passeports délivrés à titre exceptionnel et pour un motif d'urgence.*

Le tarif applicable au passeport délivré **à titre exceptionnel et pour un motif d'urgence** dûment justifié ou délivré par une autorité qui n'est pas celle du lieu de résidence ou du domicile du demandeur est de **30 €**.

4708-2**Remarques :**

Le **renouvellement** du passeport est effectué **à titre gratuit**, jusqu'à concurrence de sa durée de validité dans les cas suivants :

- changement d'adresse ;
- erreur imputable à l'administration ;
- pages du passeport réservées au visa entièrement utilisées.

Dans le cadre de sa mission de réception et de saisie des demandes de passeport, le maire peut décider de ne pas procéder au recueil de l'image numérisée du visage du demandeur. Dans ce cas, le demandeur doit fournir deux photographies d'identité de format 35 x 45 mm identiques, récentes et parfaitement ressemblantes, le représentant de face et tête nue, et conformes à un modèle-type fixé par arrêté du ministre de l'intérieur.

Sous certaines conditions, la délivrance d'un passeport électronique en remplacement d'un passeport Delphine délivré après le 25 octobre 2005 a été exonérée de droit de timbre.

Les passeports, délivrés aux personnes véritablement indigentes et reconnues hors d'état d'en acquitter le montant, sont délivrés gratuitement (CGI, art. 955).

4708-3**2. Autres titres de voyage.**

Il s'agit des :

- sauf-conduits délivrés aux étrangers titulaires d'un titre de séjour, valables pour une durée maximum de trois mois	8 €
- titres de voyage des réfugiés et apatrides valables deux ans	8 €
- visas de passeports étrangers :	
• valables un an pour l'aller et le retour	12 €
• valables un an pour la sortie	6 €

III. CARTE NATIONALE D'IDENTITÉ

(CGI, art. 1628 *bis* ; BOI-ENR-TIM-20-30)

4708-4

En cas de non-présentation de la carte nationale d'identité en vue de son renouvellement, celui-ci est soumis à un droit de timbre dont le tarif est fixé à **25 €**.

Toutefois, les demandes de renouvellement de carte nationale d'identité faites à la suite d'intempéries sont dispensées de la perception de ce droit.

Remarque : Les cartes nationales d'identité, délivrées aux personnes véritablement indigentes et reconnues hors d'état d'en acquitter le montant, sont délivrées gratuitement (CGI, art. 955).

IV. CONDUITE DES NAVIRES

(CGI, art. 963, IV et V ; BOI-ENR-TIM-20-40)

4709

Donnent lieu à la perception d'un droit de timbre :

- la délivrance du permis de conduire les bateaux de plaisance à moteur	60 €
- le droit d'examen pour l'obtention de l'option côtière, de l'option eaux intérieures, de l'extension hauturière et de l'extension grande plaisance eaux intérieures	38 €

V. PERMIS DE CHASSER

4710

1. Validation annuelle du permis de chasser (CGI, 1635 *bis* N).

L'article 1635 *bis* N du CGI prévoit, pour la validation du permis de chasser, un droit de timbre annuel de **9 €** au profit de l'Office national de la chasse et de la faune sauvage. Ce droit de timbre est toutefois affecté à hauteur de **4 €** aux fédérations départementales des chasseurs, lorsque les redevances cynégétiques sont encaissées par un régisseur de recettes de l'Etat placé auprès d'elles.

2. Délivrance initiale du permis de chasser.

La délivrance initiale du permis de chasser donne lieu au paiement d'une redevance dont le montant est fixé par l'article R. 423-11 du code de l'environnement, issu du décret n° 2010-181 du 24 février 2010 relatif à la redevance pour la délivrance du permis de chasser.

VI. DOCUMENTS RELATIFS À LA CONDUITE DES VÉHICULES À MOTEUR

(BOI-ENR-TIM-20-60)

Remarque.

Sous certaines conditions, la délivrance des documents suivants ne donne lieu à la perception d'aucun droit ou taxe, lorsqu'ils ont été délivrés en remplacement des documents de même nature détruits ou perdus lors d'intempéries survenues à compter du 1^{er} janvier 2003 (il s'agit notamment des inondations, coulées de boue et mouvements de terrains) dans les communes ou départements mentionnés dans un arrêté portant constatation d'état de catastrophe naturelle :

- duplicata des permis de conduire des véhicules automobiles, des motocyclettes et de tous autres véhicules à moteur (CGI, art. 1599 *quaterdecies*) ;
- duplicata des certificats d'immatriculation (CGI, art. 1599 *octodecies*)¹ ;
- primata des certificats d'immatriculation des véhicules acquis en remplacement de ceux détruits lors du sinistre (CGI, art. 1599 *sexdecies*, l)¹.

4711

1. Permis de conduire (carte rose) Tarif régional

4711-1

2. Taxe pour la gestion des certificats d'immatriculation des véhicules (CGI, art. 1628-0 *bis*).

La délivrance du certificat d'immatriculation d'un véhicule neuf ou d'occasion est soumise à un droit de timbre dit « taxe pour la gestion des certificats d'immatriculation des véhicules » dont le montant est fixé à **4 €**.

La taxe n'est pas due lorsque la délivrance du certificat d'immatriculation est faite conformément aux 3 et 4 de l'article 1599 *octodecies* ou à l'article 1599 *novodecies* A du CGI (notamment : changement d'état matrimonial, tel que mariage, divorce, veuvage ; changement de domicile ; erreur de saisie...).

De même, aucune taxe n'est due au titre de la délivrance des certificats d'immatriculation des cyclomoteurs à deux roues et des cyclomoteurs à trois roues non carrossés.

Ce droit de timbre est perçu selon les modalités applicables à la taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules mentionnée à l'article 1599 *quindécies* du CGI (cf. ci-dessous n° 4712).

1. Les demandes de primata de certificat d'immatriculation des véhicules automobiles acquis en remplacement de ceux détruits lors des intempéries et les demandes de duplicata de certificat d'immatriculation remplaçant ceux détruits ou perdus lors des intempéries sont dispensées de la taxe pour la gestion des certificats d'immatriculation des véhicules de **4 €** mentionnée à l'article 1628-0 *bis* du CGI.

4712 3. Taxe régionale sur les cartes grises (CGI, art. 1599 *quindecies* à 1599 *novodecies* A ; BOI-ENR-TIM-20-60-20).

a. Champ d'application.

L'article 1599 *quindecies* du CGI prévoit la perception **au profit des régions et de la collectivité territoriale de Corse** d'une taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules. Cette taxe est proportionnelle ou fixe.

Elle est affectée à la région dans laquelle se situe le domicile du propriétaire du véhicule.

Toutefois, lorsque le propriétaire est une personne morale ou une entreprise individuelle, la taxe est affectée à la région où se situe l'établissement auquel le véhicule est affecté à titre principal.

Pour un véhicule de location, la taxe est affectée à la région où se situe l'établissement où, au titre du premier contrat de location, le véhicule est mis à la disposition du locataire.

Pour un véhicule faisant l'objet soit d'un contrat de crédit-bail, soit d'un contrat de location de deux ans ou plus, la taxe est affectée à la région où se situe le domicile du locataire ou, si le locataire est une personne morale ou une entreprise individuelle, l'établissement auquel le véhicule est affecté à titre principal.

La taxe due lors de la délivrance d'un certificat d'immatriculation des séries TT et WW est affectée à la région dans laquelle est effectuée la demande d'immatriculation.

La taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules est assise et recouvrée comme un droit de timbre.

Toutefois, des exemptions ont été prévues, notamment en ce qui concerne :

- les véhicules neufs affectés à la démonstration, lorsque le PTAC n'excède pas 3,5 tonnes ;
- les véhicules appartenant à l'État ;
- les véhicules des agents diplomatiques et consulaires ;
- certains véhicules précédemment immatriculés en Allemagne dans la série FFA.

Par ailleurs, la taxe n'est pas due lorsque la délivrance du certificat d'immatriculation est consécutive à un **changement de situation matrimoniale** (mariage, divorce, veuvage), à un **changement de domicile**, à une **erreur de saisie** lors d'une opération d'immatriculation ou lorsque la délivrance du certificat est la conséquence de l'**usurpation du numéro d'immatriculation** du véhicule. La taxe n'est pas non plus due lorsque l'opération d'immatriculation a pour seul objet la conversion du numéro d'immatriculation du véhicule vers le système d'immatriculation mis en œuvre à compter du 1^{er} janvier 2009.

Lorsque la délivrance du certificat d'immatriculation est consécutive à différents événements, seul l'événement qui a pour conséquence la taxe la plus élevée est pris en compte.

De même, aucune taxe n'est due au titre de la délivrance des certificats d'immatriculation des cyclomoteurs à deux roues et des cyclomoteurs à trois roues non carrossés.

Remarque : l'article 10 de la directive 69/335/CEE du 17 juillet 1969, modifiée, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, n'interdit pas la perception de la taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules (*CJCE, arrêt du 11 décembre 1997, affaire C-8/96*).

b. Taux de la taxe.

1° Taux proportionnel normal.

La taxe est proportionnelle à la puissance¹ du véhicule. Le taux unitaire est fixé par cheval-vapeur.

2° Taux proportionnels réduits.

- réduction de moitié du taux unitaire par cheval-vapeur, pour certaines catégories de véhicules : les véhicules utilitaires d'un PTAC supérieur à 3,5 tonnes, les tracteurs non agricoles, les motocyclettes ;

- réduction de moitié en raison de l'âge du véhicule : le taux unitaire par cheval-vapeur de la taxe proportionnelle et celui réduit de moitié visé ci-dessus sont réduits de moitié pour les véhicules ayant plus de dix ans d'âge.

3° Taxes fixes.

Elles sont une fraction ou un multiple du taux unitaire par cheval-vapeur de la taxe proportionnelle.

¹ Les voitures particulières mises en circulation pour la première fois à compter du 1^{er} juillet 1998 font l'objet d'une nouvelle formule de calcul de leur puissance administrative et donc fiscale, qui se fonde sur la puissance réelle du moteur et les émissions de dioxyde de carbone (CGI, art. 1599 *sexdecies*).

Les taxes fixes s'appliquent à la délivrance :

- d'une part, des duplicata de cartes grises,
- d'autre part, de certificats d'immatriculation limitativement énumérés (cartes grises de la série W, WW, TT, vélomoteurs, remorques et véhicules agricoles...).

La taxe fixe s'applique aussi à la délivrance :

- des certificats délivrés en cas de modification d'état civil d'une personne physique, ou en cas de simple changement de dénomination sociale d'une personne physique ;
- des certificats délivrés en cas de modification des caractéristiques techniques du véhicule ;
- des certificats délivrés en cas de modification de l'usage du véhicule.

c. Modalités de fixation des taux.

Le taux unitaire par cheval-vapeur de la taxe est fixé chaque année par délibération du conseil régional ou du conseil exécutif de Corse. Les proportions établies entre le taux unitaire de la taxe proportionnelle et ceux des taxes proportionnelles ou fixes prévues par la loi ne peuvent être modifiées par le conseil régional ou le conseil exécutif de Corse, non plus que les catégories auxquelles ces taux sont applicables.

d. Exonérations soumises à une délibération du conseil régional ou de l'assemblée de Corse.

Le conseil régional ou l'assemblée de Corse peuvent, sur délibération, exonérer en totalité ou à concurrence de la moitié de la taxe proportionnelle sur les certificats d'immatriculation (taxe régionale sur les cartes grises) les véhicules spécialement équipés pour fonctionner, exclusivement ou non, au moyen de l'énergie électrique, du gaz naturel-véhicules, du gaz de pétrole liquéfié ou au superéthanol E85 mentionné au 1 du tableau B du 1 de l'article 265 du code des douanes (CGI, art. 1599 *novodecies* A). En pratique, l'exonération totale ou de moitié bénéficie notamment aux véhicules automobiles dont le certificat d'immatriculation est revêtu à la rubrique « source d'énergie » d'une des mentions suivantes : EL (électricité), GN (gaz naturel), EN (bicarburant essence-gaz naturel), GP (gaz de pétrole liquéfié en tant que carburant exclusif), EG (bicarburant essence-GPL), EE (véhicules combinant l'énergie électrique et une motorisation à l'essence), GL (véhicules combinant l'énergie électrique et une motorisation diesel) ou FE (véhicules dits à carburant modulable - ou « flexfuel » - c'est-à-dire conçus pour utiliser indifféremment du superéthanol E 85 ou du supercarburant sans plomb).

L'exonération décidée par le conseil régional et, pour la Corse, l'assemblée, s'applique également à la taxe fixe prévue pour la délivrance de certificats d'immatriculation en cas de modifications des caractéristiques techniques du véhicule lorsque la délivrance du certificat d'immatriculation est consécutive à une modification des caractéristiques techniques du véhicule afin de l'équiper pour fonctionner, exclusivement ou non, au moyen d'une énergie mentionnée ci-dessus.

4713

4. Taxe additionnelle à la taxe proportionnelle sur les cartes grises (CGI, art. 1010 *bis* ; BOI-ENR-TIM-20-60-30).

L'article 1010 *bis* du CGI a institué une taxe sur les véhicules de tourisme les plus polluants. L'article 24-VII de la loi de finances pour 2011 a modifié pour partie l'article 1010 *bis* du CGI afin de tirer les conséquences, sur le plan fiscal, de l'adoption de la directive 2007/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 5 septembre 2007 établissant un cadre pour la réception des véhicules à moteur, de leurs remorques et des systèmes, des composants et des entités techniques destinés à ces véhicules, qui s'est substituée à la directive 70/156/CEE du Conseil du 6 février 1970 concernant le rapprochement des législations des États membres relatives à la réception des véhicules à moteur et de leurs remorques.

Cette nouvelle directive offre aux constructeurs la possibilité d'homologuer certaines voitures particulières, qui ont toutes les apparences intérieures et extérieures d'une voiture particulière, dans la catégorie des véhicules conçus et construits pour le transport de marchandises ayant un poids maximal ne dépassant pas 3,5 tonnes (catégorie N1), sans avoir besoin de les transformer en véhicules à deux places.

a. Champ d'application.

1° Véhicules concernés.

La taxe additionnelle s'applique aux véhicules de tourisme qui remplissent les deux conditions **cumulatives** suivantes :

- être définis à l'article 1010 du CGI. Il s'agit des voitures particulières au sens du 1 du C de l'annexe II à la directive 2007/46/CE du Parlement européen et du Conseil, du 5 septembre 2007, établissant un cadre pour la réception des véhicules à moteur, de leurs remorques et des systèmes, des composants et des entités techniques destinés à ces véhicules, ainsi que des

véhicules à usages multiples qui, tout en étant classés en catégorie N1 au sens de cette même annexe, sont destinés au transport de voyageurs et de leurs bagages ou de leurs biens ;

- et être mis en circulation à compter du 1^{er} juin 2004.

En revanche, **la taxe n'est pas due** pour les véhicules acquis depuis le 1^{er} janvier 2008, lorsque le certificat d'immatriculation a donné lieu au paiement de la taxe prévue à l'article 1011 *bis* du CGI (cf. n° 4713-1).

2° Immatriculations soumises à la taxe additionnelle.

Les véhicules de tourisme donnant lieu au paiement d'une taxe proportionnelle lors de leur immatriculation **sont soumis à la taxe** additionnelle.

Toutefois, **la taxe n'est pas due** en cas de délivrance des certificats prévus aux articles 1599 *septdecies* et 1599 *octodecies* du CGI qui visent respectivement :

- les certificats d'immatriculation des séries « W », réservée à certains professionnels de l'automobile, et « WW » qui est une immatriculation temporaire ;
- les duplicatas de certificats et les primata de certificats délivrés en cas de modification d'état civil ou de simple changement de dénomination sociale, sans création d'un être moral nouveau, de la personne physique ou de la personne morale propriétaire du véhicule.

b. Assiette et tarif.

Pour les véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI, qui **ont fait l'objet d'une réception communautaire** au sens de la directive 2007/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 5 septembre 2007 établissant un cadre pour la réception des véhicules à moteur, de leurs remorques et des systèmes, des composants et des entités techniques destinés à ces véhicules, la taxe est assise sur le nombre de grammes de dioxyde de carbone (CO₂) émis par kilomètre.

Le taux d'émissions de CO₂ des véhicules est, en principe, indiqué sur les cartes grises. S'agissant du tarif applicable, un barème progressif a été mis en place, comportant trois tranches réparties de la manière suivante :

Nombre de grammes de dioxyde de carbone émis par kilomètre	Tarif applicable par gramme de dioxyde de carbone (en euros)
- n'excédant pas 200	0
- fraction supérieure à 200 et inférieure ou égale à 250	2
- fraction supérieure à 250	4

Pour les véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI, autres que ceux mentionnés ci-dessus au b, c'est à dire les véhicules **n'ayant pas fait l'objet d'une réception communautaire** mais d'une réception nationale ou à titre isolé (par exemple, les véhicules importés d'un autre marché tel que le marché américain ou asiatique), la taxe est assise sur la puissance administrative. Le barème forfaitaire applicable prévoit trois tarifs :

Puissance fiscale	Tarif forfaitaire (en euros)
- inférieure à 10	0
- supérieure ou égale à 10 et inférieure à 15	100
- supérieure ou égale à 15	300

Pour les véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI **spécialement équipés pour fonctionner au moyen du superéthanol E85** mentionné au 1 du tableau B du 1 de l'article 265 du code des douanes, le montant de la taxe applicable, tel qu'il résulte des barèmes mentionnés dans les tableaux ci-dessus, est réduit de 50 %.

c. Recouvrement de la taxe.

La taxe sur les véhicules de tourisme les plus polluants est recouvrée comme en matière de taxe sur les certificats d'immatriculation. Elle est perçue par les régies de préfecture ou de sous-préfecture. Elle est assise comme un droit de timbre.

L'article 198 *sexies* de l'annexe IV au CGI précise que les droits et taxes exigibles sur les certificats d'immatriculation des véhicules à moteur, y compris ceux des séries « W » et « WW », sont acquittés sur état au moyen de formules sans valeur fiscale revêtues d'une mention faisant apparaître la nature et le montant desdits droits et taxes.

4713-1 5. Malus applicable aux voitures particulières les plus polluantes (CGI, art. 1011 *bis* ; BOI-ENR-TIM-20-60-30 au IV ; loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 17).

L'article 1011 *bis* du CGI institue un malus écologique, également appelé « écopastille », applicable aux véhicules de tourisme les plus polluants. L'article 24-VIII de la loi de finances pour 2011 a modifié pour partie l'article 1011 *bis* du CGI afin de tirer les conséquences, sur le plan fiscal, de l'adoption de la directive 2007/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 5 septembre 2007 établissant un cadre pour la réception des véhicules à moteur, de leurs remorques et des systèmes, des composants et des entités techniques destinés à ces véhicules, qui s'est substituée à la directive 70/156/CEE du Conseil du 6 février 1970 concernant le rapprochement des législations des États membres relatives à la réception des véhicules à moteur et de leurs remorques.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent **depuis le 1^{er} octobre 2010**. Ainsi, les véhicules qui ont fait l'objet d'une première immatriculation en France ou à l'étranger à compter du 1^{er} janvier 2008, à l'exception des véhicules ayant donné lieu, avant le 5 décembre 2007, à une commande accompagnée du versement d'un acompte, supportent une taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules prévue à l'article 1599 *quindicies* du CGI (cf. n° 4712), lors de la délivrance de leur première immatriculation en France.

a. Champ d'application.

1° Véhicules concernés.

La taxe additionnelle s'applique aux véhicules de tourisme qui remplissent les deux conditions **cumulatives** suivantes :

- être définis à l'article 1010 du CGI. Il s'agit des voitures particulières au sens du 1 du C de l'annexe II à la directive 2007/46/CE du Parlement européen et du Conseil, du 5 septembre 2007, établissant un cadre pour la réception des véhicules à moteur, de leurs remorques et des systèmes, des composants et des entités techniques destinés à ces véhicules, ainsi que des véhicules à usages multiples qui, tout en étant classés en catégorie N1 au sens de cette même annexe, sont destinés au transport de voyageurs et de leurs bagages ou de leurs biens ;

- et pour lesquels un certificat d'immatriculation est délivré pour la première fois en France, dès lors qu'ils ont fait l'objet d'une première immatriculation en France ou à l'étranger à compter du 1^{er} janvier 2008.

2° Cas des véhicules des agents consulaires et diplomatiques.

Les véhicules des agents consulaires et diplomatiques qui font l'objet d'une immatriculation particulière, les véhicules immatriculés dans les séries W, WW, WAL à WZL ou dans les séries WAE à WZE ou encore IT, ne sont pas soumis à cette taxe additionnelle.

3° Véhicules exclus.

Depuis le 1^{er} juillet 2009, la taxe n'est pas due :

- sur les certificats d'immatriculation des véhicules immatriculés dans le genre « véhicule automoteur spécialisé » (VASP) ou voiture particulière carrosserie « Handicap » ;

- sur les certificats d'immatriculation des véhicules acquis par une personne titulaire de la carte d'invalidité mentionnée à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles ou par une personne dont au moins un enfant mineur ou à charge, et du même foyer fiscal, est titulaire de cette carte. Cette exonération ne s'applique qu'à un seul véhicule par bénéficiaire.

b. Assiette et tarif.

Pour les véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI, qui **ont fait l'objet d'une réception communautaire** au sens de la directive 2007/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 5 septembre 2007 établissant un cadre pour la réception des véhicules à moteur, de leurs remorques et des systèmes, des composants et des entités techniques destinés à ces véhicules, la taxe est assise sur le nombre de grammes de dioxyde de carbone (CO₂) émis par kilomètre.

Le barème suivant est applicable **aux véhicules immatriculés à compter du 1^{er} janvier 2013** (loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 17) :

Taux d'émission de dioxyde de carbone (en grammes par kilomètre)	Tarif de la taxe (en euros) Année d'immatriculation À partir de 2013
Taux ≤ 135	0
135 < taux ≤ 140	100
140 < taux ≤ 145	300
145 < taux ≤ 150	400
150 < taux ≤ 155	1 000
155 < taux ≤ 175	1 500
175 < taux ≤ 180	2 000
180 < taux ≤ 185	2 600
185 < taux ≤ 190	3 000
190 < taux ≤ 200	5 000
200 < taux	6 000

Pour la détermination des tarifs mentionnés au tableau ci-dessus, le taux d'émissions de dioxyde de carbone des véhicules est diminué de 20 grammes par kilomètre par enfant à charge au sens de l'article L. 521-1 du code de la sécurité sociale, à compter du troisième enfant et pour un seul véhicule de cinq places assises et plus par foyer.

Cette réduction fait l'objet d'une demande de remboursement auprès du service mentionné sur l'avis d'impôt sur le revenu du redevable de la taxe. Le remboursement est égal à la différence entre le montant de la taxe acquitté au moment de l'immatriculation du véhicule et le montant de la taxe effectivement dû après application de la réduction du taux d'émission de dioxyde de carbone prévue par enfant à charge. Le décret n° 2009-616 fixe les conditions dans lesquelles sont adressées les demandes de remboursement, et notamment les pièces justificatives à produire.

Remarque :

Le taux d'émission de CO₂ d'un véhicule est en principe indiqué sur la carte grise, cette mention étant prévue par l'arrêté du 22 septembre 2003 modifiant l'arrêté du 5 novembre 1984 relatif à l'immatriculation des véhicules. Toutefois, si cette mention ne figure pas sur la carte grise, il convient de se rapporter aux documents techniques du véhicule, qui sont en principe fournis lors de l'acquisition, et qui doivent mentionner le taux d'émission de CO₂ mesuré lors de la réception. Cependant, seules font foi les données émanant de l'Organisme Technique Central (organisme chargé de l'homologation des véhicules) prévu à l'article R. 323-7 du code de la route.

Pour les véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI, **autres que ceux mentionnés ci-dessus au b**, la taxe est assise sur la puissance administrative.

Le barème suivant est applicable **aux véhicules immatriculés à compter du 1^{er} janvier 2013** (loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 17) :

Puissance fiscale (en chevaux-vapeur)	Montant de la taxe (en euros)
Puissance fiscale ≤ 5	0
6 ≤ puissance fiscale ≤ 7	800
8 ≤ puissance fiscale ≤ 9	1 400
10 ≤ puissance fiscale ≤ 11	2 600
12 ≤ puissance fiscale ≤ 16	4 600
Puissance fiscale > 16	6 000

Pour les véhicules introduits en France après avoir été immatriculés dans un autre pays, la taxe est réduite d'un dixième par année entamée depuis cette immatriculation.

Les véhicules spécialement équipés pour fonctionner au moyen du superéthanol E85 mentionné au tableau B du 1 de l'article 265 du code des douanes bénéficient d'un abattement de 40 % sur les taux d'émissions de dioxyde de carbone, au sens de la directive 2007/46/CE, du 5 septembre 2007, établissant un cadre pour la réception des véhicules à moteur, de leurs remorques et des systèmes, des composants et des entités techniques destinés à ces véhicules, figurant dans le premier tableau mentionné au a ci-dessus. Cet abattement ne s'applique pas aux véhicules dont les émissions de dioxyde de carbone sont supérieures à 250 grammes par kilomètre.

c. Recouvrement de la taxe.

La taxe est recouvrée selon les mêmes règles et dans les mêmes conditions que la taxe prévue à l'article 1599 *quindecies* du CGI (cf. Rec. n° 9086).

L'État effectue un prélèvement de 2 % sur le montant de cette taxe pour frais d'assiette et de recouvrement (CGI, art. 1647, XIV).

4713-2 6. Taxe additionnelle à la taxe régionale sur les cartes grises des véhicules utilitaires perçue au profit de l'association pour le développement de la formation professionnelle dans les transports (CGI, art. 1635 *bis* M ; BOI-ENR-TIM-20-60-30 au I).

L'article 1635 *bis* M du CGI prévoit une taxe destinée à financer le développement des actions de formation professionnelle dans les transports routiers. Cette taxe est perçue en addition de celle prévue à l'article 1599 *quindecies* du CGI lors de la délivrance des certificats d'immatriculation des véhicules automobiles de transport de marchandises, des tracteurs routiers et des véhicules de transport en commun de personnes. L'article 159 *octies* de l'annexe IV au CGI fixe le montant de cette taxe (cf. tableau ci-après). Elle est recouvrée, contrôlée et sanctionnée selon les règles et sous les mêmes conditions que la taxe régionale sur les cartes grises prévue à l'article 1599 *quindecies* du CGI.

Désignation	Montant de la taxe (en €)
Véhicules automobiles de transport de marchandises :	
- dont le PTAC ¹ est inférieur ou égal à 3,5 tonnes	34
- dont le PTAC est supérieur à 3,5 tonnes et inférieur à 6 tonnes	127
- dont le PTAC est égal ou supérieur à 6 tonnes et inférieur à 11 tonnes	189
Véhicules automobiles de transport de marchandises dont le PTAC est égal ou supérieur à 11 tonnes, tracteurs routiers et véhicules de transport en commun de personnes	285
1. Poids total autorisé en charge.	

Remarque : Les limites maximales de cette taxe **jusqu'au 31 décembre 2016** sont prévues au II de l'article 1635 *bis* M du CGI.

4713-3 7. Redevance pour frais d'acheminement des certificats d'immatriculation des véhicules (décret n° 2008-850 du 26 août 2008 ; BOI-ENR-TIM-20-60-60).

À compter du 1^{er} janvier 2009, l'acheminement, au domicile du titulaire, d'un certificat d'immatriculation d'un véhicule neuf ou d'occasion autre qu'un cyclomoteur tel que défini à l'article R. 2311-1 du code de la route donne lieu au versement d'une redevance dont le montant est fixé à **2,50 €** par l'arrêté ministériel du 24 décembre 2008 (JO du 30).

4713-4 8. Taxe annuelle sur la détention des véhicules les plus polluants (CGI, art. 1011 *ter* ; BOI-ENR-TIM-20-60-40).

a. Principe.

Une taxe annuelle est due pour la détention de véhicules qui répondent aux conditions suivantes :

- d'une part, le véhicule est un véhicule de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI. Sont ainsi considérés comme véhicule de tourisme au sens de l'article précité, les voitures particulières au

sens du 1 du C de l'annexe II à la directive 2007/46/CE du Parlement européen et du Conseil, du 5 septembre 2007, établissant un cadre pour la réception des véhicules à moteur, de leurs remorques et des systèmes, des composants et des entités techniques destinés à ces véhicules, ainsi que les véhicules à usages multiples qui, tout en étant classés en catégorie N1 au sens de cette même annexe, sont destinés au transport de voyageurs et de leurs bagages ou de leurs biens.

- et d'autre part :

- s'il a fait l'objet d'une réception communautaire au sens de la directive mentionnée ci-dessus, son taux d'émission de dioxyde de carbone, tel qu'indiqué sur le certificat d'immatriculation, excède la limite suivante) :

Année de la première immatriculation	Taux d'émission de dioxyde de carbone (en grammes par kilomètre)
2009	250
2010	245
2011	245
2012 et au-delà	190

- s'il n'a pas fait l'objet de la réception prévue mentionnée ci-dessus, sa puissance administrative excède 16 chevaux-vapeur.

b. Exonérations.

Sont exonérés de cette taxe :

- les véhicules immatriculés dans le genre « Véhicules automoteurs spécialisés » ou voiture particulière carrosserie « Handicap » ;
- les véhicules immatriculés par les personnes titulaires de la carte d'invalidité mentionnée à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles ou une personne dont au moins un enfant mineur ou à charge, et du même foyer fiscal, est titulaire de cette carte ;
- les véhicules soumis à la taxe prévue à l'article 1010 du CGI.

c. Redevables de la taxe.

La taxe est due par toutes les personnes propriétaires ou locataires, dans le cadre d'un contrat de location avec option d'achat ou d'un contrat souscrit pour une durée d'au moins deux ans, au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, de véhicules répondant aux conditions fixées au a ci-dessus.

d. Montant de la taxe.

Le montant de la taxe est de **160 €** par véhicule.

e. Date d'exigibilité.

La taxe est due à partir de l'année qui suit la délivrance du certificat d'immatriculation du véhicule.

f. Liquidation et recouvrement.

Elle est liquidée par les services de la direction générale des finances publiques. À cet effet, les services du ministère de l'intérieur communiquent les données relatives à l'immatriculation des véhicules soumis à taxe annuelle dont le certificat a été délivré dans l'année et aux titulaires de ces certificats.

La taxe est recouvrée comme en matière de créances étrangères à l'impôt et au domaine.

4714

VII. REQUÊTES ENREGISTRÉES AUPRÈS DES COURS D'APPEL

(CGI, art. 1635 *bis* P ; BOI-ENR-TIM-20-80 ; décret n° 2011-645 du 9 juin 2011 ; loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 91)

4715

Il est institué un droit d'un montant de 150 € dû par les parties à l'instance d'appel lorsque la constitution d'avocat est obligatoire devant la cour d'appel. Le droit est acquitté par l'avocat postulant pour le compte de son client soit par voie de timbres mobiles, soit par voie électronique. Il n'est pas dû par la partie bénéficiaire de l'aide juridictionnelle.

Le produit de ce droit est affecté au fonds d'indemnisation de la profession d'avoués près les cours d'appel.

Les modalités de perception et les justifications de l'acquittement de ce droit sont fixées par décret en Conseil d'État.

Ces dispositions s'appliquent aux appels interjetés à compter du 1^{er} janvier 2011 à la condition que le fonds d'indemnisation de la profession d'avoués près les cours d'appel ait été créé et **jusqu'au 31 décembre 2023** (loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 91).

VIII. CONTRIBUTION POUR L'AIDE JURIDIQUE

(CGI, art. 1635 *bis* Q ; BOI-ENR-TIM-20-90)

4715-1

Pour les instances introduites à compter du 1^{er} octobre 2011, par dérogation aux articles 1089 A et 1089 B du CGI, une contribution pour l'aide juridique de **35 €** est perçue par instance introduite en matière civile, commerciale, prud'homale, sociale ou rurale devant une juridiction judiciaire ou par instance introduite devant une juridiction administrative (CGI, art. 1635 *bis* Q, I).

La contribution pour l'aide juridique est exigible lors de l'introduction de l'instance. Elle est **due par la partie qui introduit** une instance (CGI, art. 1635 *bis* Q, II).

Toutefois, **la contribution** pour l'aide juridique **n'est pas due** (CGI, art. 1635 *bis* Q, III) :

1° Par les personnes bénéficiaires de l'aide juridictionnelle ;

2° Par l'État ;

3° Pour les procédures introduites devant la commission d'indemnisation des victimes d'infraction, devant le juge des enfants, le juge des libertés et de la détention et le juge des tutelles ;

4° Pour les procédures de traitement des situations de surendettement des particuliers et les procédures de redressement et de liquidation judiciaires ;

5° Pour les recours introduits devant une juridiction administrative à l'encontre de toute décision individuelle relative à l'entrée, au séjour et à l'éloignement d'un étranger sur le territoire français ainsi qu'au droit d'asile ;

6° Pour la procédure mentionnée à l'article L. 521-2 du code de justice administrative ;

7° Pour la procédure mentionnée à l'article 515-9 du code civil ;

8° Pour la procédure mentionnée à l'article L. 34 du code électoral.

Lorsqu'une même instance donne lieu à **plusieurs procédures successives** devant la même juridiction, la contribution n'est due qu'au titre de la première des procédures intentées (CGI, art. 1635 *bis* Q, IV).

Lorsque l'instance est introduite par un auxiliaire de justice, ce dernier acquitte pour le compte de son client la contribution par voie électronique.

Lorsque l'instance est introduite sans auxiliaire de justice, la partie acquitte cette contribution par voie de timbre mobile ou par voie électronique.

Les conséquences sur l'instance du défaut de paiement de la contribution pour l'aide juridique sont fixées par voie réglementaire (CGI, art. 1635 *bis* Q, V).

La contribution pour l'aide juridique est affectée au Conseil national des barreaux (CGI, art. 1635 *bis* Q, VI).

Un décret en Conseil d'État précise les modalités d'application du présent article, notamment ses conditions d'application aux instances introduites par les avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation (CGI, art. 1635 *bis* Q, VII).

IX. DEMANDES DE NATURALISATION ET DE RÉINTÉGRATION ET DÉCLARATIONS D'ACQUISITION DE LA NATIONALITÉ À RAISON DU MARIAGE

(CGI, art. 958 et 959 ; décret n° 2011-645 du 9 juin 2011)

4716

Les demandes de naturalisation, les demandes de réintégration dans la nationalité française et les déclarations d'acquisition de la nationalité à raison du mariage sont soumises à un **droit de timbre de 55 €** perçu dans les formes prévues à l'article L. 311-13 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile. Le produit de ce timbre est affecté à l'Office français de l'immigration et de l'intégration (CGI, art. 958).

Les personnes véritablement indigentes et reconnues hors d'état d'en acquitter le montant sont exonérées du droit de timbre prévu à l'article 958 du CGI (CGI, art. 959).

Précision : Ces dispositions sont applicables à Saint-Barthélemy et à Saint-Martin.

X. AIDE PUBLIQUE À UNE COUVERTURE DE SANTÉ

(CGI, art. 968 E **abrogé** par la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 ; BOI-ENR-TIM-20-100 ; décret n° 2011-273 du 15 mars 2011)

4717

L'article 41 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 **abroge l'article 968 E du CGI et supprime** ainsi, **à compter du 4 juillet 2012** (effet rétroactif de la mesure) le droit de timbre annuel d'un montant de 30 € exigible pour les demandes d'aide médicale de l'État.

Le droit aux prestations mentionnées à l'article L. 251-2 du code de l'action sociale et des familles était conditionné par le paiement de ce droit de timbre rendu exigible pour les demandes d'aide médicale de l'État déposées depuis le 1^{er} mars 2011.

4718

4729

TROISIÈME PARTIE

autres droits et taxes

chapitre premier

prélèvement d'office sur les bons et titres anonymes

(CGI, art. 990 A à 990 C ; BOI-ENR-TIM)

A. CHAMP D'APPLICATION

(BOI-ENR-TIM-40-10)

I. BONS, TITRES, CONTRATS DE CAPITALISATION ET PLACEMENTS ANONYMES DE MÊME NATURE ÉMIS OU SOUSCRITS DEPUIS LE 1^{er} JANVIER 1998

(CGI, art. 990 A, 2^e et 3^e alinéas)

4730

Les bons et titres mentionnés au 2^o du III *bis* de l'article 125 A du CGI ainsi que les bons et contrats de capitalisation mentionnés à l'article 125-0 A du même code et les placements de même nature émis ou souscrits depuis le 1^{er} janvier 1998 sont soumis d'office à un prélèvement assis sur leur montant nominal, lorsque le souscripteur et le bénéficiaire, s'il est différent, n'ont pas autorisé, lors de la souscription, l'établissement auprès duquel les bons, titres ou contrats ont été souscrits à communiquer leur identité et leur domicile fiscal à l'administration fiscale ou lorsque le bon, titre ou contrat, a été cédé.

Ces dispositions ne sont toutefois applicables que si la cession des bons ou contrats de capitalisation souscrits à titre nominatif par une personne physique ne résulte pas d'une transmission entre vifs ou à cause de mort ayant fait l'objet d'une déclaration à l'administration fiscale.

Les modalités d'application de ce dispositif qui modifie le champ d'application du prélèvement figurent aux articles 49 G et 49 I *bis* de l'annexe III au CGI.

II. BONS ET TITRES ANONYMES ÉMIS OU SOUSCRITS AVANT LE 1^{er} JANVIER 1998

(CGI, art. 990 A, 1^{er} alinéa)

4731

1. Nature des placements.

Le prélèvement est applicable :

- aux diverses catégories de bons énumérées au 2^o du III *bis* de l'article 125 A du CGI ;
- ainsi qu'aux titres de même nature, quelle que soit la date d'émission de ces bons ou titres, et par conséquent quel que soit le taux du prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu sur les produits de placements à revenu fixe qui a été ou qui sera appliqué.

Peu importe que ce détenteur soit une personne physique ou une personne morale.

En revanche, sont exclus du prélèvement les bons de caisse émis par les entreprises autres que les établissements de crédit.

4731-1 2. Condition relative à l'anonymat.

Sont considérés comme anonymes les bons et titres dont le détenteur n'autorise pas l'établissement payeur à communiquer à l'administration fiscale son identité et son domicile fiscal au moment d'un paiement d'intérêts ou du remboursement, lorsque l'un ou l'autre de ces événements est susceptible d'entraîner l'application du prélèvement.

Seuls les placements pour lesquels le détenteur entend conserver l'anonymat sont soumis au prélèvement.

B. FAIT GÉNÉRATEUR

(CGI, art. 990 B ; BOI-ENR-TIM-40-20)

4732 Le prélèvement est dû, autant de fois que le 1^{er} janvier d'une année se trouve compris dans la période allant de l'émission du bon (ou, si l'émission est antérieure au 1^{er} janvier 1982, de cette dernière date inclusivement), au remboursement du bon.

Si la période allant de l'émission au remboursement du bon est inférieure à un an et si elle ne comprend pas un 1^{er} janvier, ce prélèvement est calculé en proportion de la durée du bon par rapport à une année entière.

C. ASSIETTE. TAUX

(BOI-ENR-TIM-40-30)

4733 Le prélèvement est assis sur le montant nominal du bon. Ainsi, dans le cas où les intérêts sont précomptés, il est opéré non sur les sommes versées à la souscription, mais sur le montant réel en capital figurant sur le bon.

Les intérêts qui sont, quant à eux, soumis à l'impôt sur le revenu n'ont pas à être compris dans l'assiette du prélèvement.

Le prélèvement est calculé au taux de **2 %** (CGI, art. 990 B).

D. RECOUVREMENT

(CGI, art. 990 C ; BOI-ENR-TIM-40-70)

4734 Cf. Rec. n° 9235.

E. RÉGULARISATION

(BOI-ENR-TIM-40-40)

4735 Le prélèvement perçu est susceptible d'être régularisé dans deux cas : remboursement par anticipation et augmentation du taux du prélèvement.

4736

4737

chapitre 2

taxe de 3 % due par certaines entités juridiques

(CGI, art. 990 D à 990 G ; BOI-PAT-TPC)

A. PRÉSENTATION GÉNÉRALE

4738 Depuis le **1^{er} janvier 2008**, la taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeubles possédés en France vise désormais toute entité juridique française ou étrangère qui détient directement ou indirectement des immeubles situés en France, qu'elle dispose ou non de la personnalité morale. Corrélativement, les cas d'exonération ont été étendus et le nouveau dispositif s'accompagne d'un allègement des obligations déclaratives.

Précisions :

1. Par un arrêt du 8 avril 2008 rendu sous l'empire des dispositions en vigueur antérieurement au 1^{er} janvier 2008, la Cour de cassation adoptant l'interprétation de la Cour de justice des Communautés européennes (*CJCE, 11 octobre 2007, affaire C-451/05*) a considéré que cette taxe n'est contraire au principe de libre circulation des capitaux posé par l'article 56 du Traité CE que dans la mesure où il aboutit à priver, en toutes circonstances, les personnes morales qui

n'entrent pas dans le champ d'application d'une convention d'assistance administrative ou ne relèvent pas d'un traité prévoyant une clause de non-discrimination en matière fiscale, de la faculté de démontrer qu'elles ne poursuivent pas un objectif frauduleux. Précisant sa jurisprudence par un arrêt du 29 septembre 2009, la Cour de cassation ajoute, qu'en revanche, s'agissant des personnes morales qui ont leur siège dans un État ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative ou un traité de non-discrimination, le dispositif instituant la taxe de 3 % ne porte pas atteinte à l'article 56 du traité CE dès lors qu'il permet à ces personnes, en toutes circonstances, d'obtenir le bénéfice de l'exonération en justifiant soit du dépôt des déclarations de taxe de 3 % visée par l'article 990 E-2° ancien du CGI, soit de l'engagement prévu à l'article 990 E-3° ancien du même code (cf. respectivement *arrêts des 8 avril 2008*, n° 495 FS-P+B+R+I, et du 29 septembre 2009, n° 810 F-P+B).

2. Par trois arrêts du 1^{er} mars 2011, du 15 mars 2011 et du 10 mai 2011, la Cour de cassation, adoptant l'interprétation de la Cour de justice de l'Union européenne (C. J.U. E., 28 octobre 2010, *Établissements Rimbaud SA, affaire C-72/09*), considère que le principe de libre circulation des capitaux prévu par l'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen ne s'oppose pas à une législation nationale telle que la taxe annuelle de 3 % prévue aux articles 990 D et suivants du CGI.

La Haute juridiction précise que cette législation doit être considérée comme justifiée vis-à-vis de l'État partie à l'accord E. E. par les raisons impérieuses d'intérêt général tenant à la lutte contre la fraude fiscale et à la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux et comme propre à garantir la réalisation de l'objectif en cause sans aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif (Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, *arrêts du 1^{er} mars 2011 n° 199 F-D, du 15 mars 2011 n° 267 F-P+B et du 10 mai 2011 n° 450 F-D*).

B. CHAMP D'APPLICATION DE LA TAXE

4739 | 1. Entités juridiques imposables (BOI-PAT-TPC-10-10).

La taxe s'applique à toutes les entités juridiques : personnes morales, organismes, fiducies ou toutes autres institutions comparables.

Par exception, les sociétés visées à l'article 1655 *ter* du CGI ne sont pas soumises à la taxe de 3 % en vertu des dispositions expresses de cet article.

4740 | 2. Détention d'immeubles ou de droits réels visées par la taxe (BOI-PAT-TPC-10-20).

Le deuxième alinéa de l'article 990 D du CGI précise qu'est réputée posséder des biens ou droits immobiliers en France par entité interposée, et donc entrer dans le champ d'application de la taxe de 3 %, toute entité juridique qui détient une participation, quelles qu'en soient la forme et la quotité, dans une autre entité qui est :

- propriétaire d'immeubles situés en France ou de droits réels portant sur de tels immeubles ;
- ou détentrice d'une participation dans une troisième entité qui est elle-même :
 - soit propriétaire d'immeubles ou droits immobiliers ;
 - soit interposée dans la chaîne des participations.

Ces dispositions sont applicables quel que soit le nombre d'entités juridiques interposées. Cependant, la taxe n'est due que par la ou les entités qui, dans cette chaîne, sont les plus proches des immeubles ou droits immobiliers et qui ne sont pas exonérées en application du d ou du e du 3° de l'article 990 E du CGI.

Précision : une société en liquidation judiciaire reste redevable de la taxe annuelle de 3 % sur les immeubles qu'elle possède (*Cour de cassation, Com., arrêt du 8 avril 2008, n° 493 FS-P+B*).

4741 | 3. Autres caractéristiques.

- | Voir BOI-PAT-TPC-10-30.

C. ENTITÉS JURIDIQUES EXONÉRÉES

4742 | 1. Entités juridiques exonérées par nature (BOI-PAT-TPC-20-10).

a. Organisations internationales, États souverains et leurs subdivisions politiques territoriales, personnes morales, organismes et institutions comparables qu'ils contrôlent majoritairement (CGI, art. 990 E, 1°).

Les organisations internationales, les États souverains, leurs subdivisions politiques et territoriales, ainsi que les personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables qu'ils contrôlent majoritairement sont exonérés de la taxe.

b. Entités juridiques qui ne sont pas considérées comme à prépondérance immobilière (CGI, art. 990 E, 2°-a).

L'entité juridique qui possède en France, directement ou par personne interposée, des actifs immobiliers dont la valeur vénale représente moins de 50 % de la valeur vénale de l'ensemble de ses actifs français détenus directement ou indirectement n'est pas soumise à la taxe de 3 %.

Pour l'application de ce rapport, il n'est pas tenu compte, au numérateur, des actifs immobiliers détenus directement ou indirectement que l'entité juridique concernée ou une entité juridique interposée affecte à leur propre activité professionnelle, autre qu'immobilière, ou à

celle d'une entité juridique avec laquelle elles ont un lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 du CGI.

c. Entités juridiques dont les actions, parts ou autres droits font l'objet de négociations significatives et régulières sur un marché réglementé et filiales dont le capital est détenu entièrement par ces entités (CGI, art. 990 E, 2^o-b).

Les entités juridiques dont les actions, parts ou autres droits font l'objet de négociations significatives et régulières sur un marché réglementé sont exonérées de la taxe de 3 %.

Les filiales dont le capital est entièrement détenu directement ou indirectement par les entités susvisées sont également exonérées.

4743 **2. Entités juridiques pouvant bénéficier d'une exonération conditionnée par le lieu de situation de leur siège** (CGI, art. 990 E, 3^o ; BOI-PAT-TPC-20-20).

a. Condition commune aux exonérations visées au 3^o de l'article 990 E du CGI.

Pour bénéficier des exonérations visées au 3^o de l'article 990 E du CGI, les entités juridiques doivent avoir leur siège soit :

- au sein de l'Union européenne ;
- dans un pays ou territoire tiers qui a conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;
- dans un État qui a conclu avec la France un traité leur permettant de bénéficier du même traitement que les entités qui ont leur siège en France.

Il est précisé que les entités juridiques de type fiducie, trust et fonds d'investissement sont réputées être établies dans l'État ou le territoire de la loi à laquelle ils sont soumis.

b. Entités juridiques dont la quote-part du ou des immeubles situés en France ou des droits réels détenus directement ou indirectement portant sur ces biens est inférieure à 100 000 € ou à 5 % de la valeur vénale desdits biens ou autres droits (CGI, art. 990 E, 3^o-a).

Toute entité juridique qui détient de manière directe ou indirecte des immeubles situés en France ou des droits réels portant sur ces biens dont la valeur vénale est inférieure à 100 000 € ou à 5 % de la valeur vénale desdits biens ou autres droits est exonérée de la taxe de 3 %.

c. Entités juridiques instituées en vue de gérer des régimes de retraite et leurs groupements, entités juridiques reconnues d'utilité publique ou dont la gestion est désintéressée, dont l'activité ou le financement justifie la propriété des immeubles ou droits immobiliers (CGI, art. 990 E, 3^o-b).

De telles entités juridiques sont exonérées de la taxe de 3 %.

d. Sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPICAV), fonds de placement immobilier (FPI) et entités étrangères soumises à une réglementation équivalente dans l'État ou le territoire dans lesquels elles sont établis (CGI, art. 990 E, 3^o-c).

Lorsqu'ils remplissent les conditions exposées au BOI-PAT-TPC-20-20 au IV, ces organismes sont exonérés de la taxe de 3 %.

e. Entités juridiques qui respectent certaines obligations déclaratives ou qui prennent et respectent l'engagement de communiquer à l'administration fiscale, sur sa demande, un certain nombre de renseignements (CGI, art. 990 E, 3^o-d et e).

Les entités juridiques visées à l'article 990 D du CGI ont la possibilité de s'exonérer totalement de la taxe de 3 % si elles prennent et respectent l'engagement de communiquer sur demande de l'administration un certain nombre d'informations sur leurs actionnaires, associés ou autres membres ou si elles souscrivent annuellement la déclaration 2746.

Elles peuvent également obtenir le bénéfice d'une exonération partielle au prorata des actionnaires, associés ou autres membres dont elles auront révélé l'identité et l'adresse sur une déclaration 2746.

De manière commune, l'entité juridique qui rentre dans le champ d'application de la taxe de 3 % et qui pour s'en exonérer totalement ou partiellement souscrit la déclaration 2746 est dispensée de déclarer les actionnaires, associés ou autres membres qui ne détiennent pas plus de 1 % des actions, parts ou autres droits.

Les modalités de mise en œuvre de l'engagement sont exposées au BOI-PAT-TPC-20-20 au V-B.

D. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES, PAIEMENT, CONTRÔLE, SANCTIONS ET CONTENTIEUX

(BOI-PAT-TPC-30)

4744 1. Obligations déclaratives concernant les entités juridiques effectivement redevables de la taxe.

Les entités juridiques redevables de la taxe de 3 % doivent souscrire, en double exemplaire, chaque année au plus tard le 15 mai, une déclaration modèle 2746 faisant apparaître le lieu de situation, la consistance et la valeur vénale des immeubles et droits immobiliers imposables possédés au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

4745 2. Défaut de déclaration.

Le défaut de déclaration autorise le service à mettre en œuvre la procédure de taxation d'office prévue, pour les droits d'enregistrement et taxes assimilées, aux articles L. 66-4° et L. 67 du LPF (cf. n^{os} 4068-1 à 4068-5).

Les contribuables qui peuvent bénéficier d'une exonération en application des d et e du 3° de l'article 990 E du CGI mais qui n'ont pas, suivant le cas, souscrit les déclarations 2746 ou pris l'engagement, doivent être mis en demeure par l'administration de régulariser leur situation dans les trente jours.

4746 3. Paiement, recouvrement, contrôle, sanctions et contentieux de la taxe.

Le paiement de la taxe s'effectue au moment du dépôt de la déclaration.

À défaut de paiement, un avis de mise en recouvrement est établi au nom de l'entité juridique qui est la redevable légale de la taxe.

En cas de retard dans le dépôt de la déclaration, il est fait application de l'intérêt de retard auquel s'ajoute la majoration spécifique prévue à l'article 1728 du CGI.

Aux termes de l'article 990 F du CGI, quatrième alinéa, la taxe est recouvrée selon les règles et sous les sanctions et garanties applicables aux droits d'enregistrement. Il s'ensuit que la créance du Trésor est assortie du privilège général mobilier de l'article 1929 du CGI et de l'hypothèque légale de l'article 1929 *ter* du même code.

Toute entité juridique interposée entre le ou les débiteurs de la taxe et les immeubles ou droits immobiliers est solidairement responsable du paiement de la taxe due, le cas échéant, au titre desdits immeubles ou droits immobiliers (CGI, art. 990 F). De même, le représentant accrédité désigné, le cas échéant, à l'occasion de la cession de l'immeuble qui est responsable du règlement de l'impôt dû sur la plus-value réalisée est responsable du paiement de la taxe de 3 % restant due au titre de l'année de la cession, à la date de la cession de l'immeuble. Pour ce faire, l'engagement de payer souscrit sur la déclaration de plus-value doit expressément viser la taxe de 3 %.

E. PRÉCISIONS DIVERSES

(BOI-PAT-TPC-40)

4747 1. Situation des entités juridiques assujetties à la taxe au regard de l'IS ou de l'IR.

L'entité juridique soumise à la taxe reste passible dans les conditions de droit commun et selon sa forme ou son objet soit de l'IS, soit de l'IR à raison des revenus ou profits qui trouvent leur origine dans la propriété des immeubles.

La taxe de 3 % n'est pas déductible pour la détermination de la base imposable à l'IR ou à l'IS (CGI, art. 990 G).

Lorsqu'une personne morale assujettie à la taxe de 3 % se borne à laisser gratuitement à un ou plusieurs associés personnes physiques la jouissance des immeubles ayant supporté la taxe, elle n'est pas soumise à l'IS ou à l'IR sur la valeur de l'avantage en nature considéré. Elle n'a donc pas à produire la déclaration de ses résultats. Cette attribution de jouissance gratuite des immeubles soumis à la taxe sera indiquée dans la déclaration 2746 accompagnant le paiement de la taxe.

4748 2. Situation au regard des droits de mutation à titre gratuit et de l'ISF des associés, actionnaires ou autres membres de l'entité juridique assujettie à la taxe de 3 %.

Les personnes physiques domiciliées fiscalement hors de France, actionnaires, porteurs de parts ou autres membres des entités juridiques qui ont été soumises à la taxe de 3 % sont assujetties aux droits de mutation à titre gratuit et à l'ISF sous réserve des conventions fiscales.

chapitre 3

prélèvement sur les sommes versées par les organismes d'assurance en vertu de contrats d'assurances en cas de décès de l'assuré

(CGI, art. 990 I ; BOI-TCAS-AUT)

- 4760** **Remarque :** Le prélèvement sur certaines sommes versées par les assureurs à raison du décès de l'assuré est applicable lorsque ces sommes n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 757 B du CGI. Ce dispositif n'a donc pas d'incidence sur les dispositions de l'article 757 B commentées au n° 4506.

A. CHAMP D'APPLICATION DU PRÉLÈVEMENT

(BOI-TCAS-AUT-60 au I)

- 4761** L'article 990 I du CGI institue un prélèvement de 20 % sur les sommes, rentes ou valeurs quelconques dues directement ou indirectement à un bénéficiaire par un ou plusieurs organismes d'assurances et assimilés à raison du décès de l'assuré, lorsqu'elles n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 757 B du même code.

Pour les sommes, rentes ou valeurs versées à raison des **décès intervenus à compter de l'entrée en vigueur de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011** de finances rectificative pour 2011, ce prélèvement s'élève à **20 %** pour la fraction de la part taxable de chaque bénéficiaire inférieure ou égale à la limite inférieure de la septième ligne de la première colonne du tableau I de l'article 777 du CGI, et à **25 %** pour la fraction de la part taxable de chaque bénéficiaire excédant cette limite.

Remarques :

1. En principe, le transfert d'un PEP « assurance » vers un autre PEP « assurance » géré par un organisme différent, de même que le simple transfert d'un PEP « assurance monosupport » vers un PEP « assurance multisupport » ne remettent pas en cause l'antériorité du contrat initial.
2. La transformation d'un contrat d'assurance-vie ou d'un bon ou contrat de capitalisation en euros en un bon ou contrat dont une part significative ou l'intégralité des sommes versées est affectée à l'acquisition de droits exprimés en unités de compte (contrats multisupports) ne remet pas en cause l'antériorité du contrat.
3. Le bénéficiaire n'est pas assujéti au prélèvement lorsqu'il est exonéré de droits de mutation à titre gratuit en application des dispositions de l'article 795 du CGI ou, pour les successions ouvertes depuis le 22 août 2007, de celles des articles 796-0 *bis* et 796-0 *ter* du CGI.
4. Pour le régime fiscal du plan d'épargne retraite populaire (PERP) au regard du prélèvement spécial prévu à l'article 990 I du CGI.

I. CONTRATS TAXABLES

- 4761-1** **1. Contrats désignant un ou plusieurs bénéficiaires.**

Les sommes, rentes ou valeurs sont assujetties au prélèvement dès lors qu'elles sont dues à un bénéficiaire à titre gratuit désigné au contrat.

Les contrats sans désignation de bénéficiaire ou ceux qui revêtent un caractère onéreux ne sont pas concernés.

2. Contrats prévoyant le versement direct ou indirect par un ou plusieurs organismes d'assurance et assimilés.

Il s'agit : des sociétés ou entreprises d'assurances, des mutuelles, des institutions de prévoyance et des organismes de même nature.

3. Contrats n'entrant pas dans le champ d'application de l'article 757 B du CGI.

Les sommes versées ne doivent pas entrer dans le champ d'application de l'article 757 B du CGI (cf. n° 4506).

Remarque : les reversions de rente viagère entre parents en ligne directe ou au profit du conjoint survivant intégrées dans le calcul de la rente servie à l'assuré de son vivant ne sont pas soumises au prélèvement.

II. TERRITORIALITÉ**4761-2**

Le prélèvement institué par l'article 990 I du CGI s'applique aux sommes, rentes ou valeurs dues au titre des contrats dont le souscripteur ou l'adhérent s'agissant d'un contrat groupe est une personne physique ayant, à la date de souscription ou d'adhésion au contrat, son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du même code. Cette règle est applicable que le contrat soit régi par la loi française ou par une loi étrangère.

Pour les sommes, rentes ou valeurs versées à raison des **décès intervenus à compter de l'entrée en vigueur de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011**, le bénéficiaire est assujéti au prélèvement prévu au premier alinéa de l'article 990 I du CGI dès lors qu'il a, au moment du décès, son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du code précité et qu'il l'a eu pendant au moins six années au cours des dix années précédant le décès ou dès lors que l'assuré a, au moment du décès, son domicile fiscal en France au sens du même article 4 B.

III. CONTRATS EXONÉRÉS**4761-3**

Le I de l'article 990 I du CGI prévoit que les sommes, rentes ou valeurs dues à raison de certains contrats d'assurance de groupe limitativement énumérés ne sont pas assujetties au prélèvement.

1. Contrats mentionnés au 1° du I de l'article 199 septies du CGI.

Cf. BOI-TCAS-AUT-60 au I-D-1.

2. Contrats d'assurance de groupe mentionnés aux articles 154 bis et 885 J du CGI et au 1° de l'article 998 du CGI et souscrits dans le cadre d'une activité professionnelle.

L'exonération ne concerne que les contrats d'assurance de groupe souscrits dans le cadre d'une activité professionnelle salariée ou non salariée ; elle est applicable aux contrats d'assurance de groupe souscrits dans le cadre d'une activité professionnelle non salariée au profit des conjoints collaborateurs.

Elle s'applique également aux contrats mentionnés à l'article 154 bis-0 A du CGI souscrits dans le cadre d'une activité professionnelle non salariée agricole.

B. ASSIETTE ET FAIT GÉNÉRATEUR DU PRÉLÈVEMENT**I. ASSIETTE**

(BOI-TCAS-AUT-60 au II)

4762

1. Méthode générale de détermination de l'assiette.

L'assiette de la taxation est constituée :

- pour les contrats rachetables et pour ceux comportant à la fois des garanties d'épargne et de prévoyance :

- par les sommes, rentes ou valeurs correspondant à la fraction rachetable c'est-à-dire par la valeur de rachat du contrat au jour du décès de l'assuré. Toutefois, pour les contrats à terme fixe, il convient de prendre en compte également les intérêts produits par le contrat entre la date du décès et celle du versement effectif des sommes, rentes ou valeurs,
- et par les primes correspondant à la fraction non rachetable c'est-à-dire par le produit résultant de la multiplication du montant du capital-décès dû par l'organisme d'assurance ou assimilé, diminué de la valeur de rachat du contrat au jour du décès de l'assuré, par le taux de mortalité qui correspond à l'âge de l'assuré lors de son décès dans la table de mortalité applicable à cette date ;

- pour les contrats non rachetables, par la prime annuelle ou par la prime versée à la conclusion du contrat lorsqu'il s'agit d'une prime unique.

4762-1

En toute hypothèse, l'assiette du prélèvement ne peut pas excéder le capital réellement versé en cas de décès.

L'exécution de la prestation due au bénéficiaire sous la forme d'une rente reste sans incidence sur l'assiette dès lors qu'il ne s'agit que d'une modalité de paiement de la prestation.

En cas de pluralité de bénéficiaires, l'assiette taxable, déterminée globalement selon les modalités fixées ci-dessus, est répartie pour chaque bénéficiaire selon la part des sommes, rentes ou valeurs qui lui revient.

4762-2 2. Méthode « globale » de détermination de l'assiette.

Compte tenu des difficultés d'application des règles relatives à l'assiette de l'impôt en ce qui concerne la détermination de la fraction rachetable des contrats lorsque les capitaux versés au décès de l'assuré au titre d'un même contrat sont soumis à des régimes fiscaux différents, une méthode dite « globale » simplificatrice a été élaborée et peut être appliquée sur option par les compagnies d'assurance et assimilés.

a. Champ d'application de la méthode globale.

La méthode globale est susceptible de s'appliquer aux seuls contrats rachetables dont le capital ou la rente garantis sont exprimés totalement ou partiellement en unités de compte et qui sont soumis à des régimes fiscaux différents selon la date de versement des primes.

b. Objet de la méthode globale.

La méthode globale repose sur le calcul d'un coefficient d'imposition au prélèvement à chaque nouveau versement de prime.

c. Caractère optionnel de la méthode globale.

L'application de la méthode globale s'effectue sur option exercée par les compagnies d'assurance et assimilées. Cette option est générale et irrévocable. Elle a dû être exercée avant le 31 octobre 2002.

4762-3 3. Application d'un abattement global de 152 500 € par bénéficiaire.

Lorsque **plusieurs contrats** sont conclus sur la tête d'un **même assuré** au profit d'un **même bénéficiaire**, il convient, pour l'application de l'abattement, de tenir compte de l'ensemble des parts taxables revenant au même bénéficiaire au titre de chacun de ces différents contrats.

Dans l'hypothèse d'un démembrement de la clause bénéficiaire d'un contrat d'assurance et de la survie de l'usufruitier à la date de dénouement du contrat, l'assiette du prélèvement de 20 % est constituée par les droits de l'usufruitier qui correspondent aux sommes, rentes ou valeurs dues. En effet, l'usufruitier est le seul redevable de la taxe de 20 % dès lors qu'il est le bénéficiaire exclusif du capital décès. À ce titre, il bénéficie de l'abattement de 152 500 €. La circonstance que les sommes, rentes ou valeurs soient réparties par la volonté du nu-propiétaire et de l'usufruitier n'est pas de nature à remettre en cause cette analyse. Il est précisé que lorsque les sommes, rentes ou valeurs sont versées, lors du dénouement du ou des contrats, à plusieurs usufruitiers désignés comme bénéficiaires, chacun d'entre eux bénéficie d'un abattement de 152 500 € (cf. RM n° 60024, Nicolas Perruchot, JO Assemblée Nationale 9 août 2005).

Précision : Pour les sommes, rentes ou valeurs versées à raison des décès intervenus **à compter de l'entrée en vigueur de la loi n° 2011-900** de finances rectificative pour 2011, il est indiqué qu'en cas de démembrement de la clause bénéficiaire, le nu-propiétaire et l'usufruitier sont considérés comme bénéficiaires au prorata de la part leur revenant dans les sommes, rentes ou valeurs versées par l'organisme d'assurance, déterminée selon le barème prévu à l'article 669 du CGI. L'abattement prévu au premier alinéa de l'article 990 I du CGI est réparti entre les personnes concernées dans les mêmes proportions.

II. FAIT GÉNÉRATEUR

(BOI-TCAS-AUT-60 au III-A)

4762-4

Le fait générateur du prélèvement est le décès de l'assuré qui entraîne l'exécution par l'organisme d'assurance ou assimilé de la garantie prévue au contrat en cas de décès de l'assuré avant le terme du contrat, c'est-à-dire le versement des sommes, rentes ou valeurs dues au bénéficiaire à titre gratuit.

C. REDEVABLE, LIQUIDATION ET RECOUVREMENT**I. REDEVABLE**

(BOI-TCAS-AUT-60 au III-B)

4763

Il résulte des dispositions du II de l'article 990 I du CGI que le redevable du prélèvement est le bénéficiaire désigné au contrat des sommes, rentes ou valeurs qui lui sont versées par l'organisme d'assurance ou assimilé.

Dans le cas d'un démembrement de la clause bénéficiaire d'un contrat d'assurances et de la survie de l'usufruitier à la date de dénouement du contrat, l'assiette du prélèvement est constituée par les droits de l'usufruitier qui correspondent aux sommes, rentes ou valeurs dues.

En effet, l'usufruitier est le seul redevable de la taxe dès lors qu'il est le bénéficiaire exclusif du capital décès. À ce titre, il bénéficie de l'abattement de 152 500 €.

Toutefois, le bénéficiaire n'est pas assujéti au prélèvement lorsqu'il est exonéré des droits de mutation à titre gratuit en application des dispositions des articles 795, 796-0 *bis* et 796-0 *ter* du CGI.

II. LIQUIDATION

(BOI-TCAS-AUT-60 au IV-A)

4763-1 En principe, la liquidation du prélèvement et, par suite, le versement des sommes, rentes ou valeurs dues aux bénéficiaires sont subordonnés à la production d'une attestation sur l'honneur qui est remise par le bénéficiaire à l'organisme d'assurance ou assimilé, indiquant le montant des abattements dont l'application a déjà été demandée pour des sommes, rentes ou valeurs entrant dans le champ d'application de ce dispositif qu'il a déjà reçues ou qui lui sont dues à raison du décès du même assuré.

La liquidation est effectuée par l'organisme d'assurance ou assimilé au titre des sommes, rentes ou valeurs dues par lui à chaque bénéficiaire en tenant compte des abattements dont l'application a déjà été demandée à raison des sommes, rentes ou valeurs déjà reçues par le même bénéficiaire ou dues à ce dernier, suite au décès du même assuré.

III. RECOUVREMENT¹

(BOI-TCAS-AUT-60 au IV-B)

4763-2 Le prélèvement doit être versé par les organismes d'assurance ou assimilés établis en France dans les quinze jours qui suivent la fin du mois au cours duquel les sommes, rentes ou valeurs quelconques dues par eux ont été versées aux bénéficiaires à titre gratuit, déduction faite du montant des prélèvements dus à raison de ces sommes, rentes ou valeurs.

Le prélèvement est recouvré suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties et les mêmes sanctions que la taxe sur les conventions d'assurances prévue aux articles 991 et suivants du CGI (cf. n^{os} 4768 et suiv.).

Par ailleurs, les dispositions de l'article 1708 du CGI s'appliquent au prélèvement.

D. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES DES ORGANISMES D'ASSURANCE ET ASSIMILÉS

(BOI-TCAS-AUT-60 au V)

4764 Les organismes d'assurance et assimilés mentionnés au I de l'article 990 I du CGI ne peuvent se libérer des sommes, rentes ou valeurs quelconques dues par eux à raison du décès de l'assuré, à tout bénéficiaire à titre gratuit désigné au contrat qu'après avoir adressé à la direction des finances publiques du domicile de l'assuré, dans les soixante jours qui suivent le jour où ils ont eu connaissance du décès de celui-ci, une déclaration faisant connaître les renseignements prévus au IV de l'article 806 du CGI et à l'article 306-0 F de l'annexe II au même code².

4765 Les déclarations sont établies sur des formules imprimées et délivrées par le service des impôts (déclaration modèle 2739).

Les dispositions du III de l'article 806 du CGI ne sont pas applicables en ce qui concerne les sommes, rentes ou valeurs dues par les organismes d'assurances et assimilés qui sont assujéttis au prélèvement de l'article 990 I du CGI.

E. INFRACTIONS ET PÉNALITÉS

4766 Les sanctions applicables aux infractions relatives au prélèvement de 20 % sont les mêmes sanctions que celles applicables à la taxe sur les conventions d'assurances (cf. n^o 4763-2). Il en résulte que les sanctions prévues aux articles 1727, 1728, 1729 et 1731 du CGI sont, le cas échéant, applicables dans les conditions de droit commun.

1. En abrogeant le III de l'article 990 I du CGI, l'article 72 de la loi n^o 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 a supprimé l'obligation pour les organismes d'assurance ou assimilés non établis en France de désigner un représentant fiscal.

2. Ces modalités déclaratives sont éventuellement adaptées en cas de contrats à terme fixe.

Toutefois, s'agissant des décès intervenus entre le 1^{er} janvier 1999 et le 1^{er} février 2000, il avait été décidé de ne pas appliquer les sanctions prévues aux articles 1728 et 1731 du CGI. Cette mesure était soumise à la condition que les compagnies d'assurance s'acquittent de leurs obligations déclaratives et de paiement conformément aux textes en vigueur dans un délai supplémentaire expirant le 1^{er} novembre 2000.

chapitre 4

prélèvement sur les biens, droits et produits capitalisés composant un trust

(CGI, art. 990 J ; BOI-PAT-ISF)

4767

Les personnes physiques constituants ou bénéficiaires d'un trust défini à l'article 792-0 *bis* du CGI sont soumises à un prélèvement fixé au tarif le plus élevé mentionné au 1 de l'article 885 U du code précité (CGI, art. 990 J, I modifié par le H du I de l'article 13 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013).

Lorsque leur administrateur est soumis à la loi d'un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, le prélèvement ne s'applique pas aux trusts irrévocables dont les bénéficiaires exclusifs relèvent de l'article 795 du CGI ni à ceux constitués en vue de gérer les droits à pension acquis, au titre de leur activité professionnelle, par les bénéficiaires dans le cadre d'un régime de retraite mis en place par une entreprise ou un groupe d'entreprises (CGI, art. 990 J, II).

Le prélèvement est dû :

- pour les personnes qui ont en France leur domicile fiscal au sens de l'article 4 B du CGI, à raison des biens et droits situés en France ou hors de France et des produits capitalisés placés dans le trust (CGI, art. 990 J, III-1°) ;

- pour les autres personnes, à raison des seuls biens et droits autres que les placements financiers mentionnés à l'article 885 L situés en France et des produits capitalisés placés dans le trust (CGI, art. 990 J, III-2°).

Toutefois, le prélèvement n'est pas dû à raison des biens, droits et produits capitalisés lorsqu'ils ont été :

- inclus dans le patrimoine, selon le cas, du constituant ou d'un bénéficiaire pour l'application de l'article 885 G *ter* du CGI et régulièrement déclarés à ce titre par ce contribuable ;

- déclarés, en application de l'article 1649 AB (cf. n° 4519-7) du CGI, dans le patrimoine d'un constituant ou d'un bénéficiaire réputé être un constituant en application du 3 du II de l'article 792-0 *bis* du code précité, dans les cas où le constituant ou le bénéficiaire n'est pas redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune compte tenu de la valeur nette taxable de son patrimoine, celui-ci incluant les biens, droits et produits capitalisés placés dans le trust.

Le prélèvement est assis sur la valeur vénale nette au 1^{er} janvier de l'année d'imposition des biens, droits et produits capitalisés composant le trust.

La consistance et la valeur des biens, droits et produits capitalisés placés dans le trust sont déclarées et le prélèvement est acquitté et versé au comptable public compétent par l'administrateur du trust au plus tard le 15 juin de chaque année. A défaut, le constituant et les bénéficiaires, autres que ceux mentionnés aux *a* et *b* du III de l'article 990 J du CGI, ou leurs héritiers sont solidairement responsables du paiement du prélèvement.

Le prélèvement est assis et recouvré selon les règles et sous les sanctions et garanties applicables aux droits de mutation par décès.

Pour plus de précisions, voir BOI-PAT-ISF-30-20-30.

chapitre 5

taxe sur les conventions d'assurances

(CGI, art. 991 à 1004 ; BOI-TCAS-ASSUR)

A. CHAMP D'APPLICATION

(BOI-TCAS-ASSUR-10)

I. CONVENTIONS TAXABLES

4768

La taxe sur les conventions d'assurances touche toutes les conventions d'assurances conclues avec une société ou compagnie d'assurances ou avec tout autre assureur français ou étranger (CGI, art. 991).

La taxe est due, quels que soient le lieu et la date auxquels ces conventions sont ou ont été conclues.

II. EXONÉRATIONS

4769

Sont notamment exonérés de la taxe :

- les assurances bénéficiant, en vertu de dispositions exceptionnelles autres que celles de l'article 1087 du CGI, de l'exonération des droits d'enregistrement, à l'exception, pour les primes ou cotisations échues depuis le 1^{er} octobre 2002, de celles couvrant les risques maladie souscrites auprès des mutuelles définies par l'article L. 111-1 du code de la mutualité (CGI, art. 995, 2^o) ;
- les contrats d'assurances sur corps, marchandises transportées et responsabilité civile du transporteur, des navires de commerce, des navires de pêche et des aéronefs souscrits contre les risques de toute nature de navigation maritime, fluviale ou aérienne (CGI, art. 995, 3^o et 4^o) ;
- les contrats d'assurances sur la vie et assimilés y compris les contrats de rente viagère (CGI, art. 995, 5^o) ;
- les contrats d'assurances sur les risques de gel et de tempêtes sur récoltes ou sur bois sur pied (CGI, art. 995, 6^o) ;
- les contrats d'assurances sur marchandises transportées et responsabilité civile du transporteur des transports terrestres (CGI, art. 995, 7^o) ;
- les assurances des crédits à l'exportation (CGI, art. 995, 8^o) ;
- les contrats de garantie souscrits par les fonds communs de créances, en application de l'article L. 214-47 du code monétaire et financier et de l'article 9 modifié du décret du 9 mars 1989, auprès des entreprises d'assurances, pour se couvrir contre les risques de défaillance des débiteurs de créances (CGI, art. 995, 9^o) ;
- les contrats souscrits par le centre national de transfusion sanguine pour le compte des centres de transfusion sanguine auprès du groupement d'assureurs de risques de transfusion sanguine (CGI, art. 995, 10^o) ;
- les assurances contre les risques de toute nature relatifs aux véhicules terrestres à moteur utilitaires d'un poids total autorisé en charge supérieur à 3,5 tonnes (CGI, art. 995, 11^o) ;
- les contrats d'assurance couvrant les risques de toute nature afférents aux récoltes, cultures, cheptel vif, cheptel mort, dont les camions, camionnettes et fourgonnettes à utilisation exclusivement utilitaire, qui sont affectés aux exploitations agricoles et exclusivement nécessaires au fonctionnement de celles-ci ainsi qu'aux bâtiments affectés aux exploitations agricoles et exclusivement nécessaires à leur fonctionnement (CGI, art. 995, 12^o) ;
- les contrats d'assurance maladie complémentaire couvrant les personnes physiques ou morales qui exercent exclusivement ou principalement une des professions agricoles ou connexes à l'agriculture définies aux articles L. 722-4, L. 722-9, au 1^o de l'article L. 722-10 et aux articles L. 722-21, L. 722-28, L. 722-29, L. 731-25 et L. 741-2 du code rural et de la pêche maritime ainsi que leurs salariés et les membres de la famille de ces personnes, lorsqu'ils vivent avec elles sur l'exploitation, si ces garanties respectent les conditions mentionnées à l'article L. 871-1 du code de la sécurité sociale¹ (CGI, art. 995, 13^o) ;
- les contrats d'assurance dépendance (CGI, art. 995, 14^o) ;

1. Cette dernière condition n'est pas applicable aux garanties en cours au 1^{er} janvier 2008.

- les cotisations versées par les exploitants de remontées mécaniques dans le cadre du système mutualiste d'assurance contre les aléas climatiques (disposition applicable depuis le 1^{er} janvier 2003) [CGI, art. 995, 17°] ;

- sous certaines conditions, les contrats d'assurances de groupe et opérations collectives et notamment les contrats d'assurances « personnes âgées dépendantes » souscrits par des institutions de retraite ou de prévoyance complémentaire et destinés à servir une rente aux personnes âgées ayant perdu leur autonomie (CGI, art. 998, 1°) ;

- sous certaines conditions, la convention d'assurance souscrite par une entreprise afin de garantir aux membres de son personnel salarié une indemnité de fin de carrière lors de leur départ à la retraite ou une indemnité de cessation d'activité versée dans le cadre de l'article 2 de la loi n° 96-126 du 21 février 1996 portant création d'un fonds paritaire d'intervention en faveur de l'emploi (CGI, art. 998, 3°).

4770 Sont également exonérés les contrats d'assurance dont le risque se trouve situé hors de France ou ne se rapporte pas à un établissement industriel, commercial ou agricole sis en France ; à défaut de situation matérielle certaine ou de rapport certain avec un établissement industriel, commercial ou agricole, les risques sont réputés situés au lieu du domicile ou du principal établissement du souscripteur (CGI, art. 1000, al. 1).

B. ASSIETTE

(BOI-TCAS-ASSUR-20)

4771 La taxe est perçue sur le montant des sommes stipulées au profit de l'assureur et de tous accessoires dont celui-ci bénéficie directement ou indirectement du fait de l'assuré (CGI, art. 991, al. 2).

Sont notamment passibles de la taxe :

- les primes proprement dites ou cotisations et leurs majorations ;

- les frais mis à la charge de l'assuré tels qu'impôts, frais de recouvrement et de répertoire, de gestion, d'estimation des biens assurés, coût des polices et avenants, honoraires de révision des contrats, remises allouées par les compagnies à leurs agents ou courtiers à titre d'honoraires ou de frais d'encaissement ;

- les indemnités de résiliation payées par l'assuré.

4772 Par contre, n'entrent pas dans l'assiette de la taxe :

- les sommes allouées judiciairement à l'assureur ;

- les participations aux bénéfices de primes ayant déjà supporté l'impôt et affectées, soit à l'augmentation du capital assuré, soit à la diminution de la prime à payer ;

- les contributions et taxes parafiscales perçues par l'assureur au profit des différents fonds de garantie.

S'agissant de l'assiette de la taxe afférente aux contrats d'assurance maladie.

C. FAIT GÉNÉRATEUR

4773 La date d'échéance des primes ou cotisations, quelles que soient la date de conclusion du contrat et celle du paiement effectif, constitue le fait générateur de la taxe.

D. TARIF

(BOI-TCAS-ASSUR-30-10)

4774 Le tarif de la taxe applicable est celui en vigueur à la date de l'échéance des primes ou cotisations (CGI, art. 1001).

Précisions :

1. Le taux du prélèvement pour frais d'assiette et de recouvrement appliqué à la taxe mentionnée au 2° *bis* de l'article 1001 du CGI est fixé, **à compter du 1^{er} janvier 2011, à 0,5 %** (Arrêté du 6 janvier 2011 pris en application du III de l'article 1647 du CGI fixant le niveau des frais d'assiette et de recouvrement de différents impôts et taxes affectés à des organismes sociaux, art. 3).

2. **Pour les primes ou cotisations échues à compter du 1^{er} octobre 2011**, le produit de la taxe est affecté aux départements, à l'exception du produit de la taxe afférente aux contrats visés au 2° *bis* de l'article 1001 du CGI, qui est affecté, par parts égales, à la Caisse nationale des allocations familiales et à la Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés.

3. Selon le 5° *bis* de l'article 1001 du CGI, le tarif de la taxe spéciale sur les contrats d'assurance est fixé à 18 % pour les assurances contre les risques de toute nature relatifs aux véhicules terrestres à moteur. Le 6° de l'article 1001 du même code précise que ce tarif est fixé à 9 % pour toutes autres assurances.

La Cour de cassation par un arrêt rendu le 31 janvier 2006 a précisé la notion de risques de toute nature relatifs aux véhicules terrestres à moteur. La haute juridiction juge qu'il y a lieu d'appliquer le taux de 18 % prévu au 5° *bis* de l'article 1001 du CGI à l'ensemble des garanties contenues dans un contrat d'assurance automobile qui portent sur des risques indissociables par nature de ceux couverts par les garanties principales du contrat, à savoir dommage matériel et responsabilité civile.

A la lumière de ce principe, la Cour de cassation a rendu récemment une série d'arrêts qui viennent confirmer l'application du taux de 18 % à plusieurs garanties accessoires ou complémentaires attachées à ces contrats d'assurance (cf. notamment *arrêts du 7 avril 2010 n° 420 F-D pourvoi n° 09-14090 et du 15 mars 2011 n° 256 F-D pourvoi n° 10-10.652*).

E. OBLIGATIONS DES REDEVABLES

4775

1. Les sociétés et compagnies d'assurances et tous autres assureurs établis en France, dans un État membre de l'Union européenne ou un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen agissant en France en libre prestation de services sont tenus avant de commencer leurs opérations, de déposer auprès du service des impôts dont dépend leur siège social (ou établissement) une **déclaration d'existence** énonçant la nature de ces opérations et les noms du directeur de la société ou du chef de l'établissement (CGI, art. 1003 modifié par le 1 du E du I de l'article 64 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).
2. Les assureurs étrangers établis en dehors de l'Espace économique européen sont tenus de faire agréer par le service des impôts un **représentant fiscal** français personnellement responsable de la taxe et des pénalités (CGI, art. 1004 modifié par le 2 du E du I de l'article 64 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 ; ann. II, art. 306 F).

Remarque : Le 2 du F du I de l'article 64 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 **abroge l'article 1002 du CGI** selon lequel un répertoire coté, paraphé et visé soit par un des juges du tribunal de commerce, soit par le juge du tribunal d'instance, devait être tenu par les courtiers et autres intermédiaires prêtant habituellement ou occasionnellement leur entremise pour des opérations conclues avec des assureurs étrangers établis dans l'Espace économique européen n'ayant en France ni établissement, ni agence, ni succursale. **Cette obligation spécifique est donc supprimée.**

F. LIQUIDATION ET PAIEMENT

(BOI-TCAS-ASSUR-30-20)

4776

La taxe sur les conventions d'assurances est liquidée et versée (cf. Rec. n° 9238) :

- par l'**assureur** lui-même ou son **représentant** responsable s'il s'agit d'un assureur étranger établi en dehors de l'Espace économique européen.

Elle est versée dans les quinze jours qui suivent la fin du mois considéré au service des impôts du lieu du principal établissement (cf. toutefois n° 4777), accompagnée d'une déclaration n° 2787. Toutefois, dans le même délai de quinze jours suivant chaque mois, les entreprises peuvent verser la taxe provisoirement liquidée sur le montant des primes et autres sommes stipulées au profit de l'assureur qui ont fait l'objet d'une émission de quittance au cours du mois précédant le mois considéré, déduction faite des annulations et remboursements constatés au cours du même mois. Le solde qui, le cas échéant, reste dû est perçu le 15 du deuxième mois suivant le mois considéré. Si la taxe provisoirement liquidée est supérieure à la taxe due, l'excédent est reporté. La possibilité d'opérer provisoirement la liquidation de la taxe est offerte chaque mois aux entreprises. La régularisation intervient alors obligatoirement le mois suivant. Il appartient au déclarant d'indiquer le mois de référence retenu à chaque échéance ;

- par le **courtier ou l'intermédiaire** : le versement de la taxe est effectué dans les quinze premiers jours du mois qui suit celui au cours duquel la convention est conclue, accompagné d'une formule n° 2787, au service des impôts de sa résidence (cf. toutefois n° 4777) ;

- enfin, par l'**assuré** lorsque l'assurance est souscrite directement à l'étranger, sans l'entremise d'un courtier ou intermédiaire, auprès d'un assureur étranger établi en dehors de l'Espace économique européen n'ayant pas de représentant en France, ou lorsque l'intermédiaire dans certains cas n'est pas tenu au paiement de la taxe ; en ce cas, le paiement de la taxe s'effectue au service des impôts de la situation matérielle ou présumée du risque (cf. toutefois n° 4777) dans les quinze premiers jours du mois qui suit celui où se place chaque échéance des sommes stipulées au profit de l'assureur.

4777 Les sommes supérieures à **1 500 €** (par échéance et par support déclaratif) versées au titre de la taxe sur les conventions d'assurance doivent être acquittées par voie de virement directement opéré sur le compte courant du Trésor à la Banque de France. Dans ce cas, parallèlement à l'envoi de la déclaration au service des impôts territorialement compétent, le redevable donne l'ordre à sa banque de virer la somme dont il est débiteur, dans le respect des délais légaux de déclaration et de règlement (cf. n° 4776 ; Rec. n° 9119).

4778

4799

chapitre 6

taxe sur les véhicules des sociétés

(CGI, art. 1010 à 1010 B ; CGI, ann. II, art. 310 C à 310 E et ann. III, art. 406 *bis* ; BOI-TFP-TV5)

4800 Les articles 1010 à 1010 B du CGI prévoient la perception d'une taxe annuelle sur les véhicules de tourisme utilisés par les sociétés en France quel que soit l'État dans lequel ils sont immatriculés, ou possédés par elles et qui sont immatriculés en France.

L'article 24-VI de la loi de finances pour 2011 a modifié pour partie l'article 1010 du CGI afin de tirer les conséquences, sur le plan fiscal, de l'adoption de la directive 2007/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 5 septembre 2007 établissant un cadre pour la réception des véhicules à moteur, de leurs remorques et des systèmes, des composants et des entités techniques destinés à ces véhicules, qui s'est substituée à la directive 70/156/CEE du Conseil du 6 février 1970 concernant le rapprochement des législations des États membres relatives à la réception des véhicules à moteur et de leurs remorques.

Cette nouvelle directive offre aux constructeurs la possibilité d'homologuer certaines voitures particulières, qui ont toutes les apparences intérieures et extérieures d'une voiture particulière, dans la catégorie des véhicules conçus et construits pour le transport de marchandises ayant un poids maximal ne dépassant pas 3,5 tonnes (catégorie N1), sans avoir besoin de les transformer en véhicules à deux places.

A. CHAMP D'APPLICATION

(BOI-TFP-TV5-10)

I. PERSONNES IMPOSABLES

4801 **1. Sociétés imposables.**

La taxe est due par les sociétés de toute nature, quels qu'en soient la forme, l'objet ou la situation au regard de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

4802 **2. Sociétés et autres personnes morales non imposables.**

La taxe n'est pas due par les personnes morales qui n'ont pas pour but la recherche d'un bénéfice et dont l'activité consiste, par exemple, dans la défense d'intérêts économiques, professionnels, culturels ou religieux ou l'organisation d'œuvres de bienfaisance ou d'assistance, lorsque ces personnes morales ne sont pas constituées en « sociétés » au sens de l'article 1832 du Code civil.

Sont également exclus du champ d'application de la taxe les associations et groupements improprement appelés « sociétés » (sociétés sportives, de chasse, de tir, de gymnastique, les sociétés savantes, littéraires, musicales...) ainsi que les GAEC et les GIE.

Sont également non imposables à la taxe, les syndicats mixtes financés par la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (RES N° 2009/07).

4803 **3. Établissements publics et organismes de l'État et des collectivités territoriales.**

La taxe sur les véhicules des sociétés est applicable aux établissements publics à caractère industriel ou commercial ainsi qu'aux organismes de l'État, des départements et des communes ayant un caractère industriel ou commercial et bénéficiant de l'autonomie financière.

D'une manière générale, la taxe s'applique à tous les établissements ou organismes visés à l'article 1654 du CGI.

Ainsi, la taxe sur les véhicules des sociétés est notamment applicable aux offices publics d'aménagement et de construction, dès lors que ceux-ci sont des établissements publics à caractère industriel et commercial qui se livrent à des opérations susceptibles d'être effectuées par des entreprises privées (*arrêt cour de Cassation, Com. 10 octobre 2000, n° 1653-F-D*).

II. VÉHICULES TAXABLES

4804 1. Véhicules possédés ou utilisés par les sociétés.

Conformément à l'article 1010 du CGI, les sociétés sont soumises à la taxe à raison des véhicules de tourisme :

- qu'elles utilisent en France, c'est-à-dire qu'elles louent ou qui sont mises à leur disposition en France, quel que soit l'État dans lequel ces véhicules sont immatriculés ;
- ou qu'elles possèdent, c'est-à-dire qui sont immatriculés à leur nom en France.

Sont considérés comme véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI, les voitures particulières au sens du 1 du C de l'annexe II à la directive 2007/46/CE du Parlement européen et du Conseil, du 5 septembre 2007, établissant un cadre pour la réception des véhicules à moteur, de leurs remorques et des systèmes, des composants et des entités techniques destinés à ces véhicules, ainsi que les véhicules à usages multiples qui, tout en étant classés en catégorie N1 au sens de cette même annexe, sont destinés au transport de voyageurs et de leurs bagages ou de leurs biens.

4805 2. Véhicules taxables possédés ou loués par les salariés ou les dirigeants.

Conformément à l'article 1010-0 A du CGI, les véhicules possédés ou pris en location par les salariés d'une société ou ses dirigeants et pour lesquels la société procède au remboursement de frais kilométriques sont considérés comme utilisés par la société et, par conséquent, pris en compte pour le calcul de la taxe.

Sont ainsi considérés comme des véhicules utilisés par la société et soumis à la taxe, les véhicules possédés ou loués par les salariés ou dirigeants :

- immatriculés dans la catégorie des voitures particulières, quel que soit l'État d'immatriculation du véhicule ;
- utilisés en France pour effectuer des déplacements professionnels et moyennant un remboursement des frais kilométriques.

Sont concernés les véhicules pour lesquels la société procède à des remboursements de frais kilométriques, quelles que soient les modalités de remboursement (indemnisation en fonction des frais réels, d'allocations forfaitaires, du barème kilométrique publié par l'administration...).

III. VÉHICULES EXONÉRÉS

4806 1. Exonération tenant à l'activité de la société propriétaire¹ (CGI, art. 1010, 4^e alinéa).

La taxe n'est pas applicable aux véhicules destinés à certains usages, sous réserve que cette affectation soit exclusive et que ces opérations correspondent à l'activité normale de la société propriétaire¹. Il s'agit notamment :

- des véhicules destinés à l'exécution d'un service de transport à la disposition du public (taxis, sociétés de transports automobiles...) ;
- des véhicules destinés à la location² ;
- des véhicules destinés à la vente (voitures des négociants en automobiles destinées à la vente, voitures de démonstration, voitures affectées à des prêts de courte durée à la clientèle, véhicules détenus ou utilisés par les sociétés ayant pour activité la production d'équipements et d'accessoires pour automobiles et exclusivement affectés aux essais de produits fabriqués [RES N° 2010/40]) ;
- des voitures affectées exclusivement à l'enseignement de la conduite automobile et aux compétitions sportives.

4807 2. Exonération temporaire liée à la source d'énergie utilisée par les véhicules.

L'article 21-III de la loi n° 2011-1906 de financement de la sécurité sociale pour 2012 **exonère** de taxe sur les véhicules de société, **à compter de la période d'imposition s'ouvrant le**

1. L'exonération s'applique, dans les mêmes conditions, aux sociétés seulement utilisatrices (RM Yves Freville, sénateur, n° 20147, JO du 8 juin 2000).

2. Il s'agit de l'exonération du chef de la société propriétaire. Bien entendu, les sociétés locataires sont redevables de la taxe dans les conditions visées au n° 4804.

1^{er} octobre 2011, les véhicules combinant l'énergie électrique et une motorisation à l'essence ou au gazole et émettant moins de 110 grammes de CO₂ par kilomètre parcouru.

4808

4810

B. PÉRIODE D'IMPOSITION

(BOI-TFP-TV5-20)

4811

La taxe est annuelle. La période d'imposition s'étend du 1^{er} octobre de chaque année au 30 septembre de l'année suivante.

C. TARIF ET LIQUIDATION

(BOI-TFP-TV5-30)

I. TARIF

4812

1. Véhicules possédés ou utilisés par les sociétés (CGI, art. 1010).

Le tarif annuel de la taxe est fixé différemment suivant que les véhicules étaient possédés ou utilisés avant le 1^{er} janvier 2006.

Ainsi, ce tarif est déterminé en fonction :

- des émissions de CO₂ pour les véhicules qui ont fait l'objet d'une réception communautaire au sens de la directive 2007/46/CE précitée et dont la première mise en circulation est intervenue à compter du 1^{er} juin 2004 et qui n'étaient pas possédés ou utilisés par la société avant le 1^{er} janvier 2006 ;
- de la puissance fiscale pour les autres véhicules.

4812-1

a. Application du tarif en fonction de l'émission de CO₂.

La taxe est assise sur le nombre de grammes de dioxyde de carbone émis par kilomètre, sous certaines conditions, pour les seuls véhicules qui n'étaient pas possédés ou utilisés par la société avant le 1^{er} janvier 2006.

Ainsi, ce tarif en fonction des émissions de CO₂ s'applique aux véhicules qui satisfont cumulativement les critères suivants :

- être utilisés ou possédés pour la première fois par la société à compter du 1^{er} janvier 2006 ;
- être mis en circulation pour la première fois à compter du 1^{er} juin 2004 ;
- et faire l'objet d'une réception communautaire au sens de la directive 2007/46/CE précitée. À cet égard, il est précisé que la réception communautaire, dite réception CE, est destinée à constater qu'un type de véhicule, de système ou d'équipement, satisfait aux prescriptions techniques des directives communautaires relatives à ceux-ci.

En revanche, le montant de la taxe due au titre des véhicules utilisés pour la première fois à compter du 1^{er} janvier 2006 mais qui auraient fait l'objet d'une mise en circulation avant le 1^{er} juin 2004, n'est pas calculé à partir du tarif en fonction des émissions de CO₂ mais à partir de celui en fonction de la puissance fiscale du véhicule. Il en va de même, plus généralement, pour un véhicule qui aurait fait l'objet d'une utilisation avant le 1^{er} janvier 2006 et qui, par conséquent, aurait déjà été soumis à la taxe.

Le tarif annuel, applicable **à compter de la période d'imposition s'ouvrant le 1^{er} octobre 2011**, est calculé en fonction d'un barème comportant huit tranches réparties de la manière suivante :

Taux d'émission de dioxyde de carbone émis (en grammes par kilomètre)	Tarif applicable par gramme de dioxyde de carbone (en euros)
- inférieure ou égale à 50	0
- supérieure à 50 et inférieure ou égale à 100	2
- supérieure à 100 et inférieure ou égale à 120	4
- supérieure à 120 et inférieure ou égale à 140	5,5
- supérieure à 140 et inférieure ou égale à 160	11,5

Taux d'émission de dioxyde de carbone émis (en grammes par kilomètre)	Tarif applicable par gramme de dioxyde de carbone (en euros)
- supérieur à 160 et inférieur ou égal à 200	18
- supérieur à 200 et inférieur ou égal à 250	21,5
- supérieur à 250	27

Pour chaque véhicule taxable, le montant annuel de la taxe correspond au tarif par gramme de la tranche à laquelle appartient le véhicule concerné multiplié par le nombre de grammes de dioxyde de carbone émis par km par ce véhicule.

Exemple : pour un véhicule dont le taux d'émission est de 180g/km, le montant annuel de la taxe sera de 2 700 €, soit 15 € (tarif de la tranche correspondant aux véhicules dont les émissions de CO₂ sont comprises entre 160 et 200 g/km) x 180.

4812-2**b. Tarif en fonction de la puissance fiscale du véhicule.**

La taxe est assise sur la puissance fiscale du véhicule par défaut, c'est-à-dire pour tous les véhicules qui ne répondent pas aux conditions d'application précitées au n° 4812-1.

Sont donc concernés par ce tarif :

- les véhicules possédés ou utilisés avant le 1^{er} janvier 2006 par la société, c'est-à-dire en principe soumis à la taxe avant cette date ;
- les véhicules possédés ou utilisés à compter du 1^{er} janvier 2006 et dont la première mise en circulation est intervenue avant le 1^{er} juin 2004.
- les véhicules n'ayant pas fait l'objet d'une réception communautaire c'est-à-dire les véhicules qui font l'objet d'une réception nationale ou à titre isolé. À titre d'exemple, il s'agit des véhicules importés d'un autre marché, tel que le marché américain, pour lequel les informations sur les émissions de CO₂ ne sont pas nécessairement disponibles.

Ce barème annuel, applicable **à compter de la période d'imposition s'ouvrant le 1^{er} octobre 2011**, se décompose en cinq tarifs :

Puissance fiscale (en chevaux-vapeur)	Tarif applicable (en euros)
- inférieure ou égale à 3	750
- de 4 à 6	1 400
- de 7 à 10	3 000
- de 11 à 15	3 600
- supérieure à 15	4 500

4812-3**2. Véhicules taxables possédés ou loués par les salariés ou les dirigeants (CGI, art. 1010-0 A).**

Comme pour les véhicules possédés ou loués par la société, le montant de la taxe due au titre des véhicules taxables possédés ou loués par les salariés ou dirigeants est déterminé par application soit du tarif en fonction du taux d'émission de dioxyde de carbone, soit du tarif en fonction de la puissance fiscale suivant leur date de mise en circulation et la date de première utilisation pour des déplacements professionnels faisant l'objet de remboursement de frais.

Ainsi, il convient d'appliquer le tarif en fonction des émissions de CO₂ (cf. n° 4812-1) aux véhicules des salariés ou dirigeants remplissant toutes les conditions suivantes :

- utilisés à des fins professionnelles moyennant remboursement de frais kilométriques à compter du 1^{er} janvier 2006 ;
- dont la première mise en circulation est intervenue à compter du 1^{er} juin 2004 ;
- et ayant fait l'objet d'une réception communautaire.

En revanche, le tarif en fonction de la puissance fiscale (cf. n° 4812-2) s'applique aux véhicules possédés ou loués par les salariés ou dirigeants :

- pour lesquels la société a procédé à des remboursements de frais kilométriques avant le 1^{er} janvier 2006 ;
- n'ayant pas fait l'objet d'une réception communautaire ;
- ou dont la première mise en circulation est intervenue avant le 1^{er} juin 2004.

II. LIQUIDATION

4813 1. Principe.

La taxe sur les véhicules des sociétés est liquidée par trimestre en fonction des tarifs définis ci-dessus.

S'agissant de la taxe due pour les véhicules possédés ou loués par les salariés ou les dirigeants, les trimestres à prendre en compte pour le calcul de la taxe sont ceux au cours duquel le salarié ou le dirigeant effectue un déplacement professionnel et pour lequel la société procède au remboursement des frais kilométriques.

Lorsque le salarié ou le dirigeant utilise plusieurs véhicules pour effectuer ses déplacements professionnels lors d'un même trimestre, il y a lieu de prendre en compte pour la détermination du tarif applicable le véhicule qui a parcouru le plus grand nombre de kilomètres.

De la même manière, si le salarié ou le dirigeant acquiert ou loue un nouveau véhicule au cours de la période d'imposition qui s'étend du 1^{er} octobre d'une année au 30 septembre de l'année suivante, il convient de prendre en compte au titre du trimestre au cours duquel intervient ce changement de véhicule, celui avec lequel il a parcouru le plus grand nombre de kilomètres.

4813-1 2. Modalités particulières.

Conformément à l'article 1010-0 A du CGI, le montant de la taxe due au titre des véhicules possédés ou loués par les salariés ou dirigeants est obtenu, après application d'un des deux tarifs liquidé dans les conditions décrites ci-dessus et :

- d'un coefficient pondérateur en fonction du nombre de kilomètres remboursés par la société à chaque salarié ou dirigeant ;
- puis d'un abattement de 15 000 € sur le montant total de la taxe due au titre des véhicules possédés ou loués par les salariés ou dirigeants ;
- et enfin, d'une réduction temporaire de droit.

4813-2 a. Application d'un coefficient pondérateur.

En application de l'article 1010-0 A du CGI, après avoir liquidé la taxe par application du tarif correspondant au véhicule appartenant ou loué par le salarié ou dirigeant, il convient d'appliquer un coefficient pondérateur fixé en fonction du nombre de kilomètres remboursés par la société au titre de ses déplacements professionnels.

Le tableau ci-après fait apparaître le pourcentage à appliquer au tarif liquidé.

Nombre de kilomètres remboursés par la société	Coefficient applicable au tarif liquidé (en %)
- de 0 à 15 000	0
- de 15 001 à 25 000	25
- de 25 001 à 35 000	50
- de 35 001 à 45 000	75
- supérieur à 45 000	100

Ainsi, si le nombre de kilomètres remboursés par la société à un salarié ou dirigeant est inférieur à 15 000 kms au titre d'une période d'imposition, aucune taxe n'est due à raison des véhicules appartenant à ou loué par ce salarié ou dirigeant.

Ce coefficient pondérateur est appliqué au véhicule taxable possédé ou loué par chaque salarié ou dirigeant en fonction du nombre de kilomètres remboursés à chacun d'entre eux pour des déplacements professionnels.

À cet égard, lorsque le salarié ou dirigeant utilise son véhicule pour des déplacements professionnels moyennant remboursement de frais à la fois en France et à l'étranger, seuls le nombre de kilomètres correspondant aux déplacements professionnels en France doit être pris

en compte. En outre, les déplacements « domicile/travail » des salariés ou des dirigeants ne sont pas considérés comme des déplacements professionnels.

Pour l'application de ce coefficient, il convient de prendre en compte le nombre de kilomètres remboursés au salarié ou dirigeant au cours de la période d'imposition, soit de la période courant du 1^{er} octobre d'une année au 30 septembre de l'année suivante.

Lorsque le salarié ou le dirigeant utilise plusieurs véhicules au cours d'un trimestre pour effectuer ses déplacements professionnels, il y a lieu de faire masse des kilomètres remboursés aux salariés ou aux dirigeants durant la période d'imposition pour calculer le coefficient pondérateur.

4813-3 b. Abattement de 15 000 €.

Après application du coefficient pondérateur, un abattement de 15 000 € est appliqué sur le montant total de la taxe sur les véhicules des sociétés due par la société en raison de l'ensemble des véhicules possédés ou loués par les salariés ou les dirigeants.

III. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

4814 1. Principe.

La taxe est acquittée au vu d'une déclaration (imprimé 2855) souscrite en un seul exemplaire et déposée au service des impôts du lieu de dépôt de la déclaration de résultats de l'entreprise. Ainsi, pour les sociétés redevables de cette taxe, à la fois au titre des véhicules qu'elles possèdent ou louent et au titre des véhicules possédés ou loués par ses salariés, une seule déclaration est à déposer.

Cette déclaration doit être déposée dans les deux premiers mois de chaque période d'imposition, soit dans le courant des mois d'octobre et de novembre de chaque année, au service des impôts du lieu où doit être établie la déclaration de résultats de l'entreprise (CGI, ann. III, art. 406 bis).

Il est précisé que l'obligation de souscription des déclarations par voie électronique prévue au III de l'article 1649 *quater B quater* du CGI (modifié, **à compter du 1^{er} octobre 2012**, par l'article 53-I-C de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011) ne s'applique pas à la TVS.

4814-1 2. Aménagements apportés pour les sociétés redevables de la taxe au seul titre des remboursements de frais.

Afin de simplifier les formalités administratives devant normalement être accomplies au titre de la TVS, les sociétés qui ne sont soumises à la TVS qu'au titre des remboursements de frais kilométriques à leurs salariés en application de l'article 1010-0 A du CGI, mais pour lesquelles aucune imposition n'est due après application de l'abattement de 15 000 €, n'ont pas à déposer de déclaration 2855.

Il est également admis que les sociétés soient dispensées de déclarer les véhicules possédés ou loués par les salariés ou les dirigeants, dès lors que le montant des frais kilométriques remboursés est inférieur ou égal à 15 000 kilomètres, même si par ailleurs, elles sont redevables de la TVS pour d'autres véhicules. Ces sociétés devront être en mesure de justifier, en cas de contrôle de l'administration, le nombre de kilomètres remboursés pris en compte pour le calcul de la TVS.

IV. RECouvreMENT, CONTRÔLE ET CONTENTIEUX

(BOI-TFP-TV5-40)

4815

L'article 1010 B du CGI prévoit que le recouvrement et le contrôle de la taxe sont assurés selon les procédures, sûretés, garanties et sanctions applicables en matière de taxe sur le chiffre d'affaires.

Ainsi, le droit de reprise de l'administration s'exerce désormais jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au titre de laquelle la taxe est devenue exigible.

Toutefois, conformément au troisième alinéa de l'article L. 176 du LPF, ce délai est porté au terme de la dixième année lorsque l'administration a dressé un procès-verbal de flagrante fiscale ou lorsque le contribuable exerce une activité occulte (cf. n° 7024).

S'agissant du contentieux de cette taxe, les réclamations sont instruites et jugées comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires. Les litiges relatifs à la TVS relèvent donc désormais des juridictions de l'ordre administratif.

En ce qui concerne le délai de prescription, il convient d'appliquer la prescription triennale à compter de la période d'imposition débutant au 1^{er} octobre 2005.

Il est précisé que l'obligation de paiement par téléversement prévue à l'article 1695 *quater* du CGI ne s'applique pas à la TVS.

chapitre 7

droit dû par les opérateurs de jeux ou de paris en ligne

(CGI, art. 1012 ; loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne)

4816

Il est institué un droit fixe dû par les opérateurs de jeux ou de paris en ligne dans les cas suivants :

1° Lors du dépôt d'une demande d'agrément, le droit dû, fixé par décret, est supérieur à 2 000 € et inférieur ou égal à 15 000 €. Ce droit est exigible le jour du dépôt de la demande, auprès de l'Autorité de régulation des jeux en ligne, de tout opérateur de jeux ou de paris en ligne ;

2° Au titre de chaque agrément délivré ou renouvelé, au 1^{er} janvier de chaque année suivant celle au cours de laquelle l'agrément a été délivré ou renouvelé, le droit dû, fixé par décret, est supérieur à 10 000 € et inférieur ou égal à 40 000 € ;

3° Lors d'une demande de renouvellement de l'agrément, le droit dû, fixé par décret, est supérieur à 1 000 € et inférieur ou égal à 10 000 €. Il est exigible de l'opérateur le jour du dépôt de la demande auprès de l'Autorité de régulation des jeux en ligne.

Ce droit mentionné est recouvré et contrôlé selon les mêmes règles et sous les mêmes garanties et sanctions qu'en matière de droit d'enregistrement. Il est acquitté selon des modalités fixées par décret.

Le délai de paiement de ce droit est de trente jours à compter de la date de réception de l'avis de paiement. Le montant est majoré du taux d'intérêt légal mensualisé par mois de retard à compter du trente et unième jour suivant la date de réception de l'avis de paiement, tout mois entamé étant compté en entier.

chapitre 8

taxe annuelle sur les résidences mobiles terrestres

(CGI, art. 1013 ; BOI-ENR-TIM)

L'article 1013 du CGI¹ institue **une taxe annuelle sur la détention de résidences mobiles terrestres** occupées à titre d'habitat principal sur le territoire national.

Cette nouvelle taxe est applicable pour la première fois au titre de la période d'imposition s'étendant du 1^{er} octobre 2011 au 30 septembre 2012.

A. CHAMP D'APPLICATION

(BOI-ENR-TIM-20-70 au I)

I. RÉSIDENCE IMPOSABLE

4817

La taxe est due par tout propriétaire d'une ou plusieurs résidences mobiles terrestres utilisées à titre de résidence principale sur le territoire national. Lorsque la résidence principale est, le cas échéant, composée de plusieurs résidences mobiles terrestres, la taxe est due au titre de chacune de ces résidences.

Pour être soumise à la taxe, la résidence mobile terrestre doit **remplir cumulativement les quatre conditions** suivantes :

- répondre à la définition de la résidence mobile terrestre ;
- être affectée à l'habitation ;
- constituer l'habitat principal du redevable ;
- être utilisée sur le territoire national.

1. L'article 1013 du CGI a été créé par l'article 35-I de la loi n° 2010-1568 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010. Corrélativement, l'article 35-II de la loi précitée a abrogé, à compter du 1^{er} janvier 2011, l'article 1595 *quater* du CGI qui prévoyait une taxe annuelle d'habitation sur les résidences mobiles terrestres, laquelle de fait n'est pas entrée en vigueur.

II. REDEVABLE DE LA TAXE

(CGI, art. 1013, II, dernier alinéa)

- 4817-1** Le redevable de la taxe est le propriétaire de la résidence mobile. Néanmoins, par commodité, il est admis que le paiement de la taxe puisse être effectué par une autre personne que celle figurant en tant que propriétaire sur la carte grise de la résidence mobile.

III CAS D'EXONÉRATION DE LA TAXE

(CGI, art. 1013, III)

- 4817-2** Le III de l'article 1013 du CGI prévoit **quatre cas d'exonération** de la taxe, tenant soit à l'ancienneté de la résidence mobile, soit à la qualité du redevable de la taxe.

1. Exonération tenant à la date de première mise en circulation de la résidence mobile.

Sont exonérées de la taxe, les résidences mobiles terrestres qui, au 1^{er} octobre de l'année d'imposition, ont une date de première mise en circulation antérieure de plus de quinze ans, c'est-à-dire à partir de quinze ans et un jour (CGI, art. 1013, III-1°).

2. Exonération tenant à la qualité du redevable ou de son conjoint.

Sont exonérés de la taxe :

- les titulaires de l'allocation de solidarité aux personnes âgées mentionnée à l'article L. 815-1 du code de la sécurité sociale ou de l'allocation supplémentaire d'invalidité mentionnée à l'article L. 815-24 du même code (CGI, art. 1013, III-2°) ;
- les titulaires de l'allocation aux adultes handicapés mentionnée aux articles L. 821-1 et suivants du code de la sécurité sociale, lorsque le montant de leurs revenus de l'année précédente n'excède pas la limite prévue au I de l'article 1417 du CGI (CGI, art. 1013, III-3°) ;
- les personnes atteintes d'une infirmité ou d'une invalidité les empêchant de subvenir par leur travail aux nécessités de l'existence, lorsque le montant de leurs revenus de l'année précédente n'excède pas la limite prévue au I de l'article 1417 du CGI (CGI, art. 1013, III-4°).

Remarque :

Pour l'ensemble des situations visées ci-dessus, l'exonération de la taxe est accordée que ce soit le propriétaire de la résidence mobile, son conjoint ou son partenaire lié par un pacte civil de solidarité qui est titulaire de l'allocation concernée ou qui remplit la condition d'infirmité ou d'invalidité ouvrant droit à l'exonération.

B. MODALITÉS DÉCLARATIVES DE LA TAXE

(BOI-ENR-TIM-20-70 au II)

I. PRINCIPE D'ANNUALITÉ

- 4817-3** **1. Application du principe** (CGI, art. 1013, II-al. 1 et 2).

La taxe est due par période d'imposition s'étendant du 1^{er} octobre d'une année au 30 septembre de l'année suivante. Elle est exigible à l'ouverture de la période d'imposition, soit le 1^{er} octobre de chaque année.

Elle doit être acquittée avant le 30 septembre. Lorsque la résidence mobile a été acquise entre le 1^{er} août et le 30 septembre, la taxe n'est pas exigible pour la période d'imposition en cours.

Le caractère annuel de la taxe s'oppose à ce qu'elle puisse faire l'objet d'une réduction, d'une restitution, d'une imputation.

2. Résidence mobile mise en circulation en cours de période d'imposition.

Lorsque la résidence mobile est mise en circulation en cours de période d'imposition, la taxe est exigible dans le mois de la première mise en circulation.

Lorsque le jour de l'expiration du délai d'un mois pour le paiement de la taxe est un jour de fermeture du service des impôts, le délai est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable qui suit. Pendant ce délai, la sanction prévue au VIII de l'article 1013 du CGI n'est pas applicable.

Toutefois, la taxe n'est pas due pour la période en cours si la première mise en circulation a lieu entre le 1^{er} août et le 30 septembre de la même année.

3. Changement de situation en cours de période d'imposition.

La taxe n'est pas due lorsque la résidence mobile ou son propriétaire est en situation de bénéficier de l'une des exonérations prévues aux 2°, 3° et 4° du III de l'article 1013 du CGI (cf. n° 4817-2 ci-dessus).

Lorsque le changement de situation qui conduit à exonérer la résidence mobile intervient au cours de la période d'imposition, la taxe acquittée reste due. L'exonération est prise en compte au titre de la période d'imposition suivante.

4. Résidence mobile d'occasion acquise en cours de période d'imposition.

Le récépissé représentatif du paiement de la taxe acquittée par le propriétaire de la résidence mobile à l'ouverture de la période d'imposition (ou dans le mois suivant la première mise en circulation de la résidence mobile) reste attaché à la résidence mobile jusqu'au terme de la période d'imposition.

En cas de vente d'une résidence mobile en cours de période d'imposition, le récépissé produit lors du paiement de la taxe reste valide. Il est transmis à l'acquéreur, qui règle de façon amiable avec le vendeur l'éventuel dédommagement auquel ce dernier peut prétendre.

Lorsque la résidence mobile d'occasion est cédée par un propriétaire bénéficiant de l'une des exonérations de la taxe prévues aux 2°, 3° et 4° du III de l'article 1013 du CGI (cf. n° 4817-2 ci-dessus), à un acquéreur non exonéré, le récépissé « gratis » reste valable jusqu'à la fin de la période d'imposition. La situation du nouvel acquéreur sera prise en compte pour l'établissement de la taxe due au titre de la période d'imposition suivante.

II. TARIFS DE LA TAXE

(CGI, art. 1013, IV)

4817-4

Le tarif de la taxe est fixé à :

- **150 € par résidence mobile** dont la date de première mise en circulation est antérieure d'au plus dix ans au premier jour de l'ouverture de la période d'imposition ;
- **100 € par résidence mobile** dont la date de première mise en circulation est de plus de dix ans et d'au plus quinze ans au premier jour de l'ouverture de la période d'imposition soit le 1^{er} octobre de l'année.

L'ancienneté de la résidence est déterminée à partir de la date de première mise en circulation figurant sur la carte grise de la résidence mobile concernée et s'apprécie au premier jour de la période d'imposition, c'est-à-dire au 1^{er} octobre de l'année.

III. DÉPÔT DE LA DÉCLARATION ET PAIEMENT DE LA TAXE

4817-5

1. Exigibilité de la taxe.

Le fait générateur de la taxe est constitué :

- soit par la possession d'une résidence mobile à usage d'habitation principale à l'ouverture de la période d'imposition (1^{er} octobre) ;
- soit par la mise en circulation d'une résidence mobile entre le 1^{er} octobre d'une année et le 31 juillet de l'année suivante.

2. Dépôt de la déclaration (CGI, art. 1013, V).

La taxe sur les résidences mobiles relève de la procédure de paiement sur déclaration. La déclaration est souscrite sur l'imprimé établi par l'administration.

Elle est déposée au plus tard le 30 septembre au service des impôts le plus proche du lieu de stationnement de la résidence mobile au cours de cette période, sur présentation du certificat d'immatriculation (carte grise) de la résidence mobile.

Le règlement de la taxe est réalisé par les moyens de paiement ordinaires.

Un récépissé de paiement est alors délivré par le service et remis au redevable.

3. Récépissé.

Le montant de la taxe est fonction de l'ancienneté de la résidence mobile.

Jusqu'à la quinzième année suivant la date de première mise en circulation, il est remis contre paiement de la taxe un récépissé au titre de chaque résidence mobile déclarée.

4. Récépissé portant la mention « gratis ».

Un récépissé portant la mention « gratis » est remis par le service des impôts dans deux situations :

- lorsque le propriétaire de la résidence mobile ou son conjoint bénéficie de l'exonération de taxe prévue aux 2°, 3° ou 4° du III de l'article 1013 du CGI (cf. n° 4817-2 ci-dessus) ;
- lorsque la date de première mise en circulation de la résidence mobile est antérieure de plus de quinze ans à la date d'ouverture de la période d'imposition concernée.

5. Duplicata du récépissé (CGI, art. 1013, VII).

Le VII de l'article 1013 du CGI prévoit la délivrance d'un duplicata en cas de perte, vol ou destruction du récépissé remis au moment du paiement de la taxe.

La demande de duplicata doit être faite auprès du service des impôts qui a enregistré la déclaration, soit directement sur place, soit par écrit.

C. CONTRÔLE ET SANCTIONS

(CGI, art. 1013, VIII et IX ; BOI-ENR-TIM-20-70 au III)

4817-6

Le contrôle de la taxe est réalisé à l'occasion de contrôles routiers par les agents habilités. Le récépissé fourni par le service des impôts lors du paiement de la taxe permet d'attester que le contribuable est à jour de ses obligations fiscales en la matière au titre de la période d'imposition concernée.

Le défaut de présentation du récépissé, constaté par procès-verbal établi au nom de la personne tractant ou conduisant la résidence mobile terrestre, est sanctionné par une amende de 210 € par récépissé non présenté (CGI, art. 1013, VIII).

Le contrôle et le contentieux de la taxe sont assurés selon les règles et garanties applicables en matière de droits d'enregistrement (CGI, art. 1013, IX).

4818

4819

QUATRIÈME PARTIE

impôt de solidarité sur la fortune

(CGI, art. 885 A à 885 Z)

4820

Depuis le 1^{er} janvier 1989, il est perçu un impôt annuel de solidarité sur la fortune (ISF).

Sous réserve de certaines dispositions particulières, cet impôt est assis, recouvré et acquitté selon les mêmes règles et sous les mêmes sanctions que les droits de mutation par décès.

La loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 a réformé la fiscalité du patrimoine et a modifié largement l'impôt de solidarité sur la fortune dû à compter de l'année 2012. Des aménagements ont par ailleurs été apportés à l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre de l'année 2011. Celui-ci en effet assis et liquidé dans les conditions prévues aux articles 885 A et suivants du CGI était **dû par les seules personnes physiques dont la valeur nette taxable du patrimoine est supérieure ou égale à 1 300 000 €**.

Par ailleurs, le barème de l'ISF a été gelé à compter de l'année 2012 et pour les années suivantes en raison du gel du barème de l'impôt sur le revenu prévu par l'article 16 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011.

À nouveau, l'**article 13 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013 réforme l'ISF pour l'impôt dû à compter de l'année 2013** (nouveau tarif désormais non actualisé annuellement, suppression de la réduction pour charges de famille, limitation du passif déductible de l'assiette de l'impôt, rétablissement du plafonnement de l'impôt, précision sur le point de départ du calcul de l'intérêt de retard en cas de rehaussement...) et précise également les modalités de contrôle de l'ISF dû au titre de l'année 2011.

chapitre premier

fait générateur, annualité de l'imposition

(BOI-PAT-ISF)

4821

Le **fait générateur** de l'ISF est constitué par le fait pour une personne physique d'être propriétaire d'un patrimoine excédant le seuil d'imposition au **1^{er} janvier** de l'année de l'imposition (cf. n° 4825).

4822

L'ISF est un **impôt annuel**. Les conditions d'assujettissement sont appréciées au **1^{er} janvier** de chaque année.

Pour déterminer si une personne est imposable à l'ISF, il convient de retenir les biens qui lui appartiennent au premier jour de la période d'imposition. Toute modification, dans le courant de l'année d'imposition, de l'importance et de la consistance du patrimoine est sans incidence sur l'assiette et l'exigibilité de l'impôt dû au titre de l'année en cause, que le patrimoine s'accroisse (legs, donations, successions, gains exceptionnels, etc.), diminue (donations et pertes de quelque nature qu'elles soient, etc.) ou change de composition (achats, ventes).

Toutefois, il doit être tenu compte des biens qui ne figurent pas dans le patrimoine du redevable au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, mais qui, rétroactivement viendraient à en faire

partie par suite d'un événement postérieur : vente annulée, titres au porteur perdus ou volés dont le propriétaire retrouve la possession, biens acquis sous condition suspensive lorsque la condition vient à se réaliser, partage de biens indivis ayant pour conséquence d'attribuer à chaque propriétaire un droit exclusif sur certains biens en échange de droits indivis qu'il possédait sur l'ensemble des valeurs à partager et lui permettant de disposer seul des biens mis dans son lot, etc.

En sens inverse, il n'y a pas lieu de retenir les biens qui figuraient dans le patrimoine du contribuable au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et qui viendraient à en sortir par suite d'un événement postérieur à cette date mais ayant un effet rétroactif. Lorsque l'événement survient après le dépôt de la déclaration, le redevable peut en demander la restitution, à due concurrence, par voie de réclamation (cf. RC n^{os} 7419 et suiv.).

4823

4824

chapitre 2

champ d'application

(BOI-PAT-ISF)

A. PERSONNES IMPOSABLES

(CGI, art. 885 A ; BOI-PAT-ISF-20-10 ; loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 13, I-A)

4825

Seules les personnes physiques sont passibles de l'ISF, à l'exclusion donc des personnes morales de droit privé ou de droit public.

Sont soumises à l'ISF, les personnes physiques domiciliées en France, quelle que soit leur nationalité, dont la valeur de leurs biens est **supérieure à 1 300 000 €**. Le seuil d'imposition établi à compter de l'ISF dû en 2011 est ainsi maintenu par la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013 pour l'ISF dû à compter de 2013 (art. 13 de la loi précitée).

Sont également soumises à l'ISF les personnes physiques non domiciliées en France mais qui y possèdent des biens dont la valeur nette non comprise celle de leurs placements financiers (cf. n° 4868) excède la même limite.

Le domicile fiscal est entendu au sens de l'article 4 B du CGI (cf. FP n^{os} 3 et suiv. ; *arrêt Cour de Cassation, Com. 30 mai 2000, n° 1214 FS-P, Bull. IV, n° 114*) et s'apprécie au **1^{er} janvier** de la période d'imposition.

Les couples mariés font l'objet d'une imposition commune sauf dans les cas prévus aux *a* et *b* du paragraphe 4 de l'article 6 du CGI, c'est-à-dire à l'exception de ceux séparés de biens qui ne vivent pas sous le même toit et de ceux qui, en instance de séparation de corps ou de divorce, ont été autorisés par le juge à avoir des résidences séparées.

Les partenaires liés par un pacte civil de solidarité défini par l'article 515-1 du code civil font également l'objet d'une imposition commune.

Pour les contribuables de nationalité française ayant transféré leur domicile à Monaco depuis le 1^{er} janvier 1989, cf. ci-après n° 4833.

B. ÉTENDUE DE L'OBLIGATION FISCALE

I. REDEVABLES DOMICILIÉS EN FRANCE

(BOI-PAT-ISF-20-10-20)

4826

Le champ d'application de l'ISF est général. Il comprend **tous les biens** meubles ou immeubles possédés directement ou indirectement, qu'ils soient **situés en France ou à l'étranger**. Toutefois, les personnes physiques qui établissent leur domicile fiscal en France depuis le 6 août 2008 et qui n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au cours des cinq années civiles précédant celle au cours de laquelle elles ont leur domicile fiscal en France ne sont imposables qu'à raison de leurs biens situés en France. Cette limitation du champ d'application aux biens situés en France s'applique au titre de chaque année au cours de laquelle le redevable conserve son domicile fiscal en France et ce, jusqu'au 31 décembre de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle le domicile fiscal a été établi en France.

II. REDEVABLES DOMICILIÉS HORS DE FRANCE

(BOI-PAT-ISF-20-10-30)

4827 Sous réserve de l'exonération de leurs placements financiers en France (cf. n° 4868), ces redevables ne sont taxés à l'ISF qu'au titre des **biens français** leur appartenant directement ou indirectement.

4828 Les biens français s'entendent :

- d'une part de ceux qui ont une assiette matérielle en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer (immeubles, meubles corporels, fonds de commerce exploités en France, etc.) ;
- d'autre part, des biens incorporels français aux termes des 1^{er} et 3^e alinéas du 2^o de l'article 750 *ter* du CGI. Il s'agit, en particulier, des créances sur un débiteur domicilié en France, des valeurs mobilières émises par l'État français, une personne morale de droit public française ou une société qui a, en France, son siège social statutaire ou le siège de sa direction effective, et ce, quelle que soit la composition de son actif, des brevets d'invention et marques de fabrique concédés ou exploités en France, etc.

Sont également considérées comme françaises les actions et parts de sociétés ou personnes morales non cotées en bourse dont le siège est situé hors de France et dont l'actif est principalement constitué d'immeubles, de droits immobiliers situés en France et ce, à proportion de la valeur de ces biens par rapport à l'actif total de la société. Pour l'application de cette disposition les immeubles situés sur le territoire français, affectés par une personne morale, un organisme ou une société à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale ne sont pas pris en considération (CGI, art. 750 *ter*, 2^o, dernier alinéa).

4828-1 En outre, depuis la période d'imposition s'ouvrant le 1^{er} janvier 1999, sont considérés comme français les immeubles situés en France ou les droits immobiliers y afférents, détenus indirectement par une personne domiciliée hors de France.

Tout immeuble ou droit immobilier est réputé possédé indirectement lorsqu'il appartient à des personnes morales ou des organismes dont le redevable domicilié hors de France, seul ou avec son conjoint, leurs ascendants ou descendants ou leurs frères et sœurs, détient plus de la moitié des actions, parts ou droits, directement ou par l'intermédiaire d'une chaîne de participations, au sens de l'article 990 D du CGI, quel que soit le nombre de personnes morales ou d'organismes interposés.

4829 Les biens étrangers sont ceux qui ont leur assiette matérielle à l'étranger (immeubles, fonds de commerce, meubles corporels) ainsi que les biens incorporels qui sont considérés comme étrangers par le 2^o de l'article 750 *ter* du CGI (créances sur les débiteurs domiciliés à l'étranger, valeurs mobilières émises par des collectivités ayant leur siège à l'étranger) sous réserve des sociétés à prépondérance immobilière, cf. n° 4828-1.

C. TERRITORIALITÉ - INCIDENCE DES CONVENTIONS INTERNATIONALES

(BOI-PAT-ISF-20-20)

4830 La France s'entend de la France métropolitaine et des départements d'outre-mer : Guadeloupe, Martinique, Guyane et la Réunion.

4831 Les dispositions relatives à l'ISF s'appliquent sous réserve des conventions internationales. Les conventions applicables à l'impôt sur la fortune ou, à défaut, aux impôts sur le revenu doivent être prises en considération pour résoudre les problèmes relatifs à la définition du domicile fiscal.

Toutefois, le recours aux conventions internationales ne doit se faire qu'en cas d'existence de conflits d'imposition. En l'absence d'un tel conflit, lorsque les critères prévus à l'article 4 B du CGI permettent de fixer en France le domicile fiscal d'un contribuable, il n'y a pas besoin de recourir aux conventions internationales (*arrêt Cour de Cassation, Com. 11 janvier 2000, n° 83 D*).

En revanche, les problèmes indépendants de la définition du domicile fiscal ne sont résolus par référence aux conventions que si celles-ci visent expressément l'impôt sur la fortune ou si les conventions comportent des dispositions suffisantes pour déterminer les modalités d'imposition de la fortune.

Il résulte de ces conventions que le droit d'imposer est soit partagé entre les deux États, soit attribué exclusivement à l'État de la résidence du propriétaire, soit attribué exclusivement à l'État où les avoirs sont situés.

Les doubles impositions éventuelles sont éliminées soit par l'octroi d'un crédit d'impôt par l'État de la résidence lorsque des avoirs sont imposés à la fois dans l'État où ils sont situés et dans l'État de la résidence, soit par la règle du taux effectif (cf. n° 4535) lorsque la convention le prévoit expressément et que l'imposition des avoirs est réservée à l'État où ils sont situés.

4832 En l'absence de toute convention, la double imposition internationale est évitée par l'imputation sur l'impôt exigible en France des impôts sur la fortune acquittés le cas échéant hors de France au titre des mêmes biens (cf. n° 4902).

4833 Conformément aux termes de l'avenant à la convention signé le 26 mai 2003 et entré en vigueur le 1^{er} août 2005, les personnes physiques de nationalité française qui ont transporté à Monaco leur domicile ou leur résidence depuis le 1^{er} janvier 1989 sont soumises à l'ISF depuis le 1^{er} janvier 2002 dans les mêmes conditions que si elles avaient leur domicile ou leur résidence en France.

4834 **Remarque :** Certaines conventions prévoient des modalités particulières d'imposition à l'égard des ressortissants étrangers qui deviennent des résidents de France.

4835

chapitre 3

assiette

(BOI-PAT-ISF)

A. PATRIMOINE À PRENDRE EN CONSIDÉRATION

(CGI, art. 885 E ; BOI-PAT-ISF-30-10)

I. PRINCIPES

4836 L'assiette de l'ISF est constituée par la valeur nette au **1^{er} janvier** de l'année d'imposition de l'ensemble des biens, droits et valeurs taxables appartenant aux personnes définies au n° 4825 ainsi qu'à leurs enfants mineurs lorsqu'elles ont l'administration légale des biens de ceux-ci.

Dans les cas de concubinage notoire¹ ou de partenaires liés par un pacte civil de solidarité, l'assiette de l'impôt est constituée par la valeur nette au **1^{er} janvier** de l'année d'imposition de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables appartenant à l'un et l'autre des concubins ou partenaires ainsi qu'aux enfants mineurs dont ils ont l'un ou l'autre l'administration légale des biens.

II. PRÉCISIONS DIVERSES

4837 **1. Personnes mariées. Biens des époux.** Pour les personnes mariées qui font l'objet d'une imposition commune (cf. n° 4825), l'assiette de l'impôt est composée, quel que soit le régime matrimonial des époux (communauté réduite aux acquêts, communauté de meubles et acquêts, communauté universelle, etc.) et même s'ils sont mariés sous un régime exclusif de communauté (séparation de biens par exemple), par l'ensemble des biens propres de chaque époux et des biens de communauté.

Les éléments actifs et passifs des patrimoines des deux époux et de la communauté, si le régime adopté n'est pas exclusif de communauté, sont confondus en une masse unique. Il est fait abstraction de tous droits éventuels de reprise et de toutes charges éventuelles de récompense.

Remarque : ces règles s'appliquent notamment aux époux qui font l'objet d'une imposition distincte au titre de l'impôt sur le revenu en application du c du 4 de l'article 6 du CGI (rapp. n° 4825).

1. L'article 515-8 du code civil donne une nouvelle définition du concubinage : « Le concubinage est une union de fait, caractérisée par une vie commune présentant un caractère de stabilité et de continuité, entre deux personnes, de sexe différent ou de même sexe, qui vivent en couple. » Cette nouvelle définition est retenue, depuis la période d'imposition s'ouvrant le 1^{er} janvier 2000, pour l'application de l'article 885 E du CGI (obligation nouvelle pour les concubins de même sexe de souscrire une déclaration commune à l'ISF)

4838 2. Biens des enfants mineurs. Aux biens appartenant aux époux soumis à une imposition commune, aux concubins notoires ou aux partenaires liés par un pacte civil de solidarité, il y a lieu d'ajouter les biens appartenant aux enfants mineurs dont l'un ou l'autre est l'administrateur légal.

Lorsque chacun des époux est distinctement soumis à l'ISF, il y a lieu d'ajouter à ses biens ceux de ses enfants mineurs dont il a l'administration légale.

Il en est ainsi que l'enfant soit placé sous le régime de l'administration légale pure et simple (cf. art. 389-1 du Code civil) ou de l'administration légale sous contrôle judiciaire (cf. art. 389-2 du code précité) et même si l'enfant fait l'objet d'une imposition séparée au titre de l'impôt sur le revenu en application de l'article 6-2 du CGI.

4838-1 Toutefois, pour éviter une double imposition, il est admis qu'en cas d'**imposition distincte à l'ISF** des parents, chacun d'entre eux ne comprenne dans sa déclaration ISF que la moitié des biens appartenant aux enfants mineurs sur lesquels ils exercent conjointement l'autorité parentale et dont ils sont donc tous deux administrateurs légaux.

Les biens des **enfants sous tutelle** font l'objet d'une déclaration séparée souscrite par le tuteur.

4839 3. Harmonisation des règles de transfert de propriété des titres négociés sur un marché réglementé ou organisé français. Les nouvelles règles relatives au transfert de propriété des instruments financiers visés aux 1, 2 et 3 du I de l'article L. 211-1 du code monétaire et financier (actions, parts ou actions d'OPCVM...) sont définies aux articles 560-1 à 560-8 du règlement général de l'AMF et s'appliquent à compter du 1^{er} avril 2006.

B. BIENS SOUMIS À L'IMPÔT

I. DÉFINITION DES BIENS

4840 | 1. Principe (BOI-PAT-ISF-30-20-10 au I).

Comme les droits de mutation par décès, l'ISF est assis sur l'ensemble des biens, droits et valeurs qui composent au jour du fait générateur de l'impôt le patrimoine du redevable. Ce principe s'applique sous réserve des exonérations prévues par la loi (cf. n^{os} 4851 et suiv.) et des règles propres à l'ISF (cf. n^{os} 4841 et suiv.).

Sans que cette énumération puisse être considérée comme limitative, il s'agit :

- des immeubles bâtis (y compris les immeubles en cours de construction) ou non bâtis et des droits réels immobiliers ;
- des entreprises industrielles, commerciales et artisanales ;
- des exploitations agricoles ;
- des fonds de commerce, des clientèles civiles et des charges et offices ;
- des meubles meublants ;
- des valeurs mobilières, bons du Trésor, bons de caisse ;
- des créances¹ (quelle que soit leur date d'échéance ou de perception effective²), dépôts de toute nature³ (y compris des livrets de caisse d'épargne) et avoirs en espèces ;
- des droits de propriété industrielle (brevets d'invention, marques de fabrique) ;
- des voitures automobiles, motocyclettes, yachts et bateaux de plaisance, avions de tourisme, chevaux de course et de selle... ;
- des bijoux, de l'or et des métaux précieux.

1. La Cour de cassation a estimé que les **sommes maintenues sur un compte courant bloqué**, à défaut d'être inscrites sur un compte spécifique de réserve, demeurent de ce fait à la disposition de la société mais n'en constituent pas moins une créance de l'associé sur la société taxable en vertu des dispositions de l'article 885 E du CGI (*Cour de cassation, arrêt du 5 avril 2006*). Par ailleurs, le droit à restitution prévu au 1^{er} de l'article 1649-0 A du CGI (cf. n^o 4888) n'a pas à être pris en compte à l'actif de la déclaration d'ISF (RES N^o 2008/29).

2. Une **indemnité d'expropriation** consignée à la Caisse des Dépôts et consignations doit être incluse dans l'assiette de l'ISF et retenue pour le calcul de cet impôt au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, même si elle n'a pas été effectivement versée à son bénéficiaire à cette date. En revanche, la créance de **dividendes sociaux** mis en distribution postérieurement au jour du fait générateur de l'impôt ne peut faire partie de l'assiette imposable.

3. Les **dépôts de garantie** versés par un locataire au propriétaire constituent une créance du preneur qui doit être comprise dans l'assiette de l'ISF de ce dernier. Corrélativement, il est admis, sans condition particulière, que le bailleur ne comprenne pas les dépôts qu'il a reçus dans sa base imposable à l'ISF.

4841 2. Règles propres à l'impôt de solidarité sur la fortune.

- | a. **Contrats d'assurances** (CGI, art. 885 F ; BOI-PAT-ISF-30-20-10 au II-A¹).

Les dispositions de l'article 885 F du CGI prévoient que les primes versées après l'âge de soixante-dix ans au titre des contrats d'assurance non rachetables souscrits à compter du 20 novembre 1991 et la valeur de rachat des contrats d'assurance rachetables sont ajoutées au patrimoine du souscripteur.

1° *Contrats d'assurances rachetables.*

Pendant leur phase d'épargne, la valeur de rachat des contrats d'assurances rachetables est ajoutée au patrimoine du souscripteur. Ce principe s'applique, quels que soient l'âge de l'assuré et la date de conclusion du contrat.

À l'échéance, deux hypothèses sont susceptibles de se rencontrer :

- l'assuré reçoit de l'assureur le capital convenu : ce capital entre dans le patrimoine passible de l'impôt ;
- l'assuré bénéficie du service d'une rente : la valeur de capitalisation de la rente doit être incluse dans l'assiette de l'ISF. En outre, la fraction non consommée, au 1^{er} janvier de l'année, des sommes perçues au titre de la rente doit être déclarée en tant que disponibilités.

Précision : la Cour de cassation considère que la délégation d'un contrat d'assurance-vie, en garantie d'un prêt bancaire, nonobstant les restrictions à la faculté de rachat impliquées par ladite délégation, ne lui fait pas perdre son caractère rachetable, et, par conséquence, que ce contrat d'assurance-vie demeure imposable à l'impôt de solidarité sur la fortune en application de l'article 885 F du CGI (*Cour de cassation, arrêt du 15 mars 2011, pourvoi n° 10-11575*).

4842 2° Contrats d'assurances non rachetables.

Lorsque le contrat souscrit par le redevable n'est pas rachetable², seules les primes versées après l'âge de soixante-dix ans au titre des contrats d'assurances souscrits depuis le 20 novembre 1991 sont ajoutées, pour leur valeur nominale, au patrimoine du souscripteur. À l'échéance, et quelle que soit la nature des contrats non rachetables, les modalités d'imposition du capital ou de la rente éventuellement versés sont les mêmes que celles des contrats rachetables (cf. n° 4841).

4843 3° Indemnités ou rentes allouées à titre de réparation de **dommages corporels.**

Elles sont exclues du patrimoine des personnes bénéficiaires (cf. n° 4867).

4844 4° Sommes ou rentes allouées à titre de réparation de **dommages matériels.**

Elles sont imposables à l'ISF.

4845 b. Rentes viagères (BOI-PAT-ISF-30-20-10 au II-B).

Lorsqu'elles sont assimilables à des pensions de retraite, les rentes viagères n'entrent pas dans l'assiette de l'ISF (cf. n° 4866). Tel est le cas d'une prestation compensatoire versée en cas de divorce sous forme de rente viagère pour laquelle la valeur de capitalisation n'entre donc pas dans l'assiette de l'ISF (*arrêt Cour de Cassation, 19 avril 2005, n° 665 FS+PB*).

En revanche, la valeur en capital des autres rentes viagères est imposable, sauf dans le cas mentionné au n° 4843 (*arrêt Cour de Cassation, Com. 26 avril 1994, n° 1003 P*).

4846 c. Biens grevés d'un usufruit, d'un droit d'habitation ou d'un droit d'usage (CGI, art. 885 G ; BOI-PAT-ISF-30-20-20).

En cas de démembrement de propriété, l'usufruitier ou le titulaire d'un droit d'habitation ou d'un droit d'usage accordé à titre personnel doit comprendre les biens dans son patrimoine pour leur valeur en **pleine propriété**³.

1. Aucune disposition fiscale particulière n'étant prévue dans la loi n° 94-126 du 11 février 1994 relative à l'initiative et à l'entreprise individuelle en matière d'ISF, les contrats d'assurances de groupe souscrits par les groupements habilités par l'article 41 modifié de la loi précitée entrent dans le champ de l'impôt dans les conditions de droit commun. Ils sont, dès lors, soit exonérés, soit taxés en fonction de leur forme ou de leur objet.

2. Ne sont pas rachetables les contrats d'assurances temporaires en cas de décès, d'assurances de capitaux de survie et de rente de survie, d'assurances en cas de vie sans contre-assurance et rentes viagères différées sans contre-assurance.

3. Par un arrêt du 20 mars 2007, la Cour de cassation a confirmé que cette disposition qui fait obstacle à la prise en compte du démembrement de propriété pour la détermination de l'assiette de l'ISF s'oppose à l'application de tout abattement pour démembrement sur la valeur vénale du bien en pleine propriété (*Cour de cassation, com., arrêt du 20 mars 2007, n° 502 F-P+B*).

Toutefois, à condition que l'usufruit ne soit ni vendu ni cédé à titre gratuit par son titulaire, ces biens sont compris dans les patrimoines de l'usufruitier et du nu-propiétaire suivant les proportions fixées par l'article 669 du CGI (cf. n° 4035-1) lorsque :

- la constitution de l'usufruit résulte de l'application des articles 767¹ ancien (usufruit légal du conjoint survivant), 1094 (usufruit légal réservé aux ascendants survivants après donation entre époux de la partie de la part réservataire en nue-propiété, lorsqu'il n'y a pas de descendant) ou 1098 (usufruit forcé du second conjoint en présence d'enfants du premier lit) du code civil. Les biens dont la propriété est démembrée en application d'autres dispositions et, notamment, de l'article 1094-1 du code civil ne peuvent faire l'objet de l'imposition répartie² ;

- le démembrement de propriété résulte de la vente d'un bien dont le vendeur s'est réservé l'usufruit, le droit d'usage ou d'habitation et l'acquéreur n'est pas l'une des personnes visées à l'article 751 du CGI ;

- l'usufruit ou le droit d'usage ou d'habitation a été réservé par le donateur d'un bien ayant fait l'objet d'un don ou legs à l'État, aux départements, aux communes ou syndicats de communes et leurs établissements publics, aux établissements publics nationaux à caractère administratif et aux associations reconnues d'utilité publique.

Il en est de même en cas de dons ou legs effectués avec réserve d'usufruit au profit d'une fondation reconnue d'utilité publique, dès lors que la libéralité aura au préalable reçu l'autorisation administrative prévue à l'article 910 du code civil.

Dans cette situation, la règle d'évaluation de l'usufruit selon les dispositions de l'article 669 (ex 762) du CGI qui, dans le cas d'un don, bénéficie à son auteur, doit, quand il s'agit d'un legs, bénéficier à ses ayants droit à cause de mort. Bien entendu, si les ayants droit, titulaires de l'usufruit ainsi constitué par legs en leur faveur, venaient ensuite à céder leur droit à titre onéreux ou à titre gratuit, les titulaires ultérieurs de cet usufruit ne pourraient pas revendiquer alors le bénéfice de l'exception en cause (*arrêt cour de Cassation, Com. 29 juin 1999, n° 1326 D*).

Remarque :

Le caractère abusif ou non d'une **transmission temporaire d'usufruit** peut être recherché selon les modalités prévues par l'article L. 64 du LPF.

Toutefois, une opération de transmission temporaire d'usufruit n'est, en tout état de cause, pas susceptible de donner lieu à la mise en œuvre de la procédure de répression des abus de droit lorsqu'elle satisfait cumulativement aux conditions suivantes :

- prendre la forme d'une donation par acte notarié ;
- être réalisée au profit d'un organisme d'intérêt général habilité à recevoir des donations ;
- être effectuée pour une durée au moins égale à trois ans ;
- porter sur des actifs contribuant à la réalisation de l'objet de l'organisme bénéficiaire ;
- préserver les droits de l'usufruitier.

4846-1

d. Biens ou droits transférés dans un patrimoine fiduciaire.

Les biens ou droits transférés dans un patrimoine fiduciaire ou ceux éventuellement acquis en remploi, ainsi que les fruits tirés de l'exploitation de ces biens ou droits, sont compris dans le patrimoine du constituant pour leur valeur vénale nette (CGI, art. 885 G *bis*).

4846-2

e. Biens ou droits placés dans un trust défini à l'article 792-0 bis du CGI ainsi que les produits qui y sont capitalisés (CGI, art. 885 G *ter* ; BOI-PAT-ISF-30-20-30).

Les biens ou droits placés dans un trust défini à l'article 792-0 *bis* du CGI ainsi que les produits qui y sont capitalisés sont compris, pour leur valeur vénale nette au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, selon le cas, dans le patrimoine du constituant ou dans celui du bénéficiaire qui est réputé être un constituant en application du II du même article 792-0 *bis*.

Cette disposition ne s'applique pas aux trusts irrévocables dont les bénéficiaires exclusifs relèvent de l'article 795 du CGI et dont l'administrateur est soumis à la loi d'un État ou territoire

1. L'imposition répartie s'applique aux seuls usufruits résultant de décès intervenus avant le 1^{er} juillet 2002.

2. Par un arrêt du 13 novembre 2003, la Cour de cassation a jugé que ces dispositions sont applicables à l'usufruit dont a bénéficié le contribuable en vertu des dispositions de l'ancien article 1094, alinéa 2, du code civil dès lors que ces dernières ont, pour l'essentiel, été reprises par l'article 1094-1 du même code résultant de la loi n° 72-3 du 3 janvier 1972. Dès lors, la deuxième phrase du a de l'article 885 G du CGI relatif aux démembrements résultant de l'article 1094-1 du code civil, entré en vigueur le 29 décembre 1989, est applicable depuis l'impôt de solidarité sur la fortune exigible au titre de l'année 1990 et ce, quelque soit la date à laquelle le démembrement est intervenu. La règle d'évaluation de l'usufruit figure désormais à l'article 669 du CGI.

ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

4847 *e. Immeubles classés ou inscrits à l'inventaire supplémentaire des monuments historiques.*

Les immeubles classés ou inscrits à l'inventaire supplémentaire des monuments historiques ainsi que les biens meubles qui en constituent le complément historique ou artistique de même que les parts de sociétés civiles représentatives de tels biens, susceptibles d'être exonérés de droits de mutation à titre gratuit dans les conditions définies par l'article 795 A du CGI, doivent, en principe, être inclus dans la base de l'impôt (CGI, art. 885 H).

4848 *f. Immeubles dont la première transmission à titre gratuit bénéficie d'une exonération.*

Si certaines transmissions à titre gratuit de certains immeubles peuvent, dans les conditions et limites fixées par les 4^e, 5^e, 6^e et 7^e du 2 de l'article 793 du CGI et par l'article 793 *ter* du CGI, bénéficier d'une exonération totale ou partielle des droits de mutation à titre gratuit (cf. n^{os} 4516 à 4516-2), ils doivent, en revanche, être inclus dans la base de l'ISF (CGI, art. 885 H).

4848-1 *g. Parts ou actions de sociétés et biens affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale bénéficiant d'une exonération partielle des droits de mutation par décès.*

Si la transmission à titre gratuit de parts ou actions de sociétés et biens affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale peut, dans les conditions et limites fixées aux articles 787 B et 787 C du CGI, bénéficier d'une exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit (cf. n^{os} 4512 et suiv.), ces éléments¹ doivent être inclus dans la base de l'ISF (CGI, art. 885 H).

4848-2 *h. Immeubles et droits immobiliers situés en Corse.*

L'exonération prévue à l'égard des droits de mutation par décès pour certains immeubles et droits immobiliers situés en Corse par l'article 1135 *bis* du CGI (cf. n^o 4519-3) n'est pas applicable en matière d'ISF (CGI, art. 885 H).

II. PREUVE DU DROIT DE PROPRIÉTÉ

(BOI-PAT-ISF-30-20-40)

4849 La preuve du droit de propriété résulte de l'application de règles du droit civil telles que la théorie de la propriété apparente (cf. n^o 4024), la théorie de l'accession (Code civil, art. 546) et la présomption de propriété établie par l'article 2276 du Code civil en faveur du possesseur de meubles.

4850 Par ailleurs, en application du principe suivant lequel l'impôt de solidarité sur la fortune est assis selon les mêmes règles que les droits de mutation par décès, le service est fondé à invoquer, au titre de cet impôt, les présomptions légales de propriété existant en matière de droits de succession. Ces présomptions, de portée purement fiscale, résultent des dispositions des articles 752, 753, 754, 754 B, 1881 et 1882 du CGI.

C. EXONÉRATIONS

I. BIENS PROFESSIONNELS

(CGI, art. 885 N à 885 R ; BOI-PAT-ISF-30-30-10)

4851 Les biens professionnels ne sont pas pris en compte pour l'assiette de l'impôt. Ils peuvent être regroupés en trois grandes catégories :

- les biens nécessaires à l'exercice à titre principal et sous la forme individuelle d'une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ;
- les parts ou actions de sociétés lorsque la profession est exercée dans le cadre d'une société ;
- les biens ruraux loués par bail à long terme et les parts de groupements fonciers agricoles non exploitants.

¹. Sous réserve de l'exonération des biens professionnels (cf. n^{os} 4851 et suiv.).

4852 1. Biens nécessaires à l'exercice à titre principal, sous la forme individuelle d'une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale (CGI, art. 885 N ; BOI-PAT-ISF-30-30-10).

Les biens entrant dans cette catégorie doivent satisfaire aux conditions suivantes :

a. Les biens doivent être utilisés dans le cadre d'une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale (BOI-PAT-ISF-30-30-10-10).

Les biens utilisés pour l'exercice de ces activités ne peuvent être considérés comme des biens professionnels que si cette activité correspond à l'exercice d'une **véritable profession**.

Ce principe ne fait pas obstacle, sous certaines conditions, à l'application de l'exonération aux biens professionnels utilisés par :

- certains loueurs en meublé (CGI, art. 885 R ; cf. n° 4861-1) ;
- certains loueurs de fonds de commerce ou d'industrie, loueurs d'établissements industriels ou commerciaux munis du mobilier et du matériel nécessaires à leur exploitation ;
- certains bailleurs de fonds ruraux (cf. n° 4860).

Seuls les immeubles ou fractions d'immeubles affectés **exclusivement** à l'activité professionnelle peuvent être considérés comme biens professionnels, à l'exclusion des parties utilisées à titre personnel ou familial.

Sont exclus de la catégorie des biens professionnels les biens utilisés dans le cadre d'une activité :

- salariée ;
- civile : il en est ainsi notamment des immeubles donnés en location ou mis à la disposition de tiers, à l'état nu, par un contribuable dans le cadre de la gestion de son patrimoine.

b. L'activité professionnelle doit être exercée par le propriétaire des biens ou par son conjoint ou encore par le concubin notoire dudit propriétaire ou son partenaire lié par un pacte civil de solidarité défini par l'article 515-1 du code civil (BOI-PAT-ISF-30-30-10-20).

Toutefois la condition d'effectivité des fonctions professionnelles personnelles d'un majeur protégé s'apprécie au regard de l'activité déployée par son tuteur dans le cadre de sa mission de représentation, sauf en ce qui concerne les activités commerciales dès lors que le tuteur n'est pas autorisé, à ce titre, à exercer une profession commerciale.

c. L'activité professionnelle doit être exercée à titre principal par le propriétaire des biens (BOI-PAT-ISF-30-30-10-30).

d. Les biens doivent être nécessaires à l'exercice de la profession (BOI-PAT-ISF-30-30-10-40).

Remarque :

Pour l'impôt de solidarité sur la fortune dû **à compter de l'année 2012**, sont présumées constituer une seule profession les différentes activités professionnelles exercées par une même personne et qui sont soit similaires, soit connexes et complémentaires.

Par ailleurs, sont considérées comme des biens professionnels les parts ou actions détenues par une personne mentionnée au premier alinéa de l'article 885 N du CGI dans une ou plusieurs sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés lorsque chaque participation, prise isolément, satisfait aux conditions prévues à l'article 885 O *bis* du code précité pour avoir la qualité de biens professionnels.

4853 2. Parts ou actions de sociétés (RES N° 2006/3).

a. Parts des sociétés de personnes soumises à l'impôt sur le revenu (CGI, art. 885 O ; BOI-PAT-ISF-30-30-20).

Les parts des sociétés de personnes soumises à l'impôt sur le revenu visées aux articles 8 et 8 *ter* du CGI sont considérées comme des biens professionnels lorsque le redevable exerce dans la société son **activité professionnelle principale**.

Remarque :

Pour l'impôt de solidarité sur la fortune dû **à compter de l'année 2012**, les parts détenues par le redevable dans plusieurs sociétés de personnes constituent un seul bien professionnel lorsque les sociétés ont des activités soit similaires, soit connexes et complémentaires.

Sont également considérées comme des biens professionnels les parts ou actions détenues par une personne mentionnée au premier alinéa de l'article 885 O du CGI dans une société soumise à l'impôt sur les sociétés si chaque participation, prise isolément, satisfait aux conditions prévues à l'article 885 O *bis* du code précité pour avoir la qualité de biens professionnels.

b. Parts et actions des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 885 O bis ; BOI-PAT-ISF-30-30-30).

Les parts et actions de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option, sont considérées comme des biens professionnels si leur propriétaire remplit les conditions suivantes :

4854

1° Conditions relatives à la fonction et à la rémunération.

Être, soit gérant nommé conformément aux statuts d'une société à responsabilité limitée ou en commandite par actions, soit associé en nom d'une société de personnes soumise à l'IS, soit président du conseil d'administration, directeur général, directeur général délégué, président du conseil de surveillance ou membre du directoire d'une société par actions. Cette liste est limitative (*arrêt Cour de Cassation, Com. 9 mars 1999, n° 576 P*). De plus, la personne qui revendique l'exercice de telles fonctions de direction doit avoir été régulièrement nommée à celles-ci (*arrêt Cour de Cassation du 26 novembre 2003, Bull. IV, n° 179*).

Les fonctions énumérées ci-dessus doivent être **effectivement et personnellement exercées** (en ce sens : *arrêt Cour de Cassation, com. 6 avril 1999, n° 800 D* ; *arrêt Cour de Cassation, Com. 22 février 2000, n° 477 D* ; *arrêt Cour de Cassation, com. 26 février 2008, n° 310 F-D*). Ces fonctions effectives doivent en outre donner lieu à une **rémunération normale**. Celle-ci doit représenter **plus de la moitié** des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI. Les conditions relatives à l'exercice des fonctions de direction et à leur rémunération doivent donc être remplies par le même conjoint ou concubin notoire et non au niveau du foyer fiscal (*Cass. com., arrêt du 26 février 2008, n° 310 F-D*).

Pour la détermination du seuil de 50 %, il convient de prendre en compte les revenus professionnels du redevable de l'année précédant le 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Toutefois, dans l'hypothèse où la condition relative au seuil de 50 % n'est pas remplie par la prise en compte des revenus professionnels de l'année précédant le 1^{er} janvier de l'année d'imposition, il est admis de prendre en considération les revenus professionnels de l'année au titre de laquelle l'ISF est dû pour déterminer si le seuil est franchi. Cette tolérance s'applique en cas de création ou de restructuration d'entreprises et de prise de fonctions de direction au cours de l'année précédant celle au titre de laquelle l'ISF est dû ou au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

S'agissant du caractère effectif de la fonction exercée et du caractère normal de la rémunération, le BOI-PAT-ISF-30-30-30-10 précise les modalités d'appréciation du respect de cette condition suite à la jurisprudence de la Cour de cassation (*Cass. com. arrêts des 23 avril 2003, 13 novembre 2003 et 21 janvier 2004*) et de la cour d'appel de Douai (*arrêt du 20 octobre 2003*).

Remarque : les jetons de présence alloués en contrepartie de la participation au conseil de surveillance ne constituent pas la rémunération d'une activité professionnelle (*arrêt Cour de Cassation, Com. 29 juin 1999, n° 1333 P*).

4855

2° Conditions relatives au seuil de détention.

- Pour l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre des années antérieures à 2012.

Posséder **25 % au moins** des droits financiers et des droits de vote attachés aux titres émis par la société, directement ou par l'intermédiaire de son conjoint (ou de son concubin notoire ou de son partenaire lié par un pacte civil de solidarité) ou de leurs ascendants ou descendants ou de leurs frères et sœurs¹.

Les titres détenus dans les mêmes conditions dans une société possédant une participation dans la société dans laquelle le redevable exerce ses fonctions sont pris en compte dans la proportion de cette participation ; la valeur de ces titres qui sont la propriété personnelle du redevable est exonérée à concurrence de la **valeur réelle de l'actif brut** de la société que représente cette participation (cf. RES N° 2005/99).

Toutefois, la condition de détention de 25 % au moins du capital de la société n'est pas exigée des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI (cf. FP n° 261) ou si la valeur des parts

1. Les parts détenues par l'intermédiaire du groupe familial ainsi défini sont retenues uniquement pour l'appréciation de la condition de seuil de participation. Le patrimoine de chaque redevable comprend bien entendu les seules actions détenues personnellement par l'intéressé, son conjoint soumis à imposition commune ou son partenaire lié par un pacte civil de solidarité et leurs enfants mineurs.

ou actions détenues directement par un redevable excède **50 % de la valeur brute** de son patrimoine taxable, y compris ses parts ou actions¹.

Sont également considérées comme des biens professionnels, dans la limite de **150 000 €**, les parts ou actions acquises ou souscrites par un salarié lors de la constitution d'une société créée pour le rachat de tout ou partie du capital d'une entreprise dans les conditions mentionnées aux articles 220 *quater* et 220 *quater* A du CGI², tant que le salarié exerce son activité professionnelle principale dans la société rachetée et que la société nouvelle bénéficie du crédit d'impôt prévu à ces articles.

4856

- Pour l'impôt de solidarité sur la fortune dû à compter de l'année 2012.

Posséder **25 % au moins** des droits de vote attachés aux titres émis par la société, directement ou par l'intermédiaire de son conjoint (ou de son concubin notoire ou de son partenaire lié par un pacte civil de solidarité) ou de leurs ascendants ou descendants ou de leurs frères et sœurs³.

Les titres détenus dans les mêmes conditions dans une société possédant une participation dans la société dans laquelle le redevable exerce ses fonctions sont pris en compte dans la proportion de cette participation ; la valeur de ces titres qui sont la propriété personnelle du redevable est exonérée à concurrence de la **valeur réelle de l'actif brut** de la société que représente cette participation (cf. RES N° 2005/99).

Sont considérées comme des biens professionnels les parts ou actions détenues par une même personne dans plusieurs sociétés lorsque chaque participation, prise isolément, satisfait aux conditions prévues par l'article 885 O *bis* du CGI pour avoir la qualité de biens professionnels. Toutefois, la condition de rémunération prévue à la seconde phrase du second alinéa du 1° de l'article 885 O *bis* du code précité est respectée si la somme des rémunérations perçues au titre des fonctions énumérées au premier alinéa du même 1° de l'article 885 O *bis* dans les sociétés dont le redevable possède des parts ou actions représente plus de la moitié des revenus mentionnés à la même phrase.

Lorsque les sociétés mentionnées au deuxième alinéa du 2° de l'article 885 O *bis* du CGI ont des activités soit similaires, soit connexes et complémentaires, la condition de rémunération normale s'apprécie au regard des fonctions exercées dans l'ensemble des sociétés dont les parts ou actions constituent un bien professionnel.

Le respect de la condition de possession de 25 % au moins des droits de vote attachés aux titres émis par la société prévue au premier alinéa du 2° de l'article 885 O *bis* du CGI n'est pas exigé après une augmentation de capital si, à compter de la date de cette dernière, le redevable remplit les trois conditions suivantes :

- il a respecté cette condition au cours des cinq années ayant précédé l'augmentation de capital ;
- il possède 12,5 % au moins des droits de vote attachés aux titres émis par la société, directement ou par l'intermédiaire de son conjoint, de leurs ascendants ou descendants ou de leurs frères et sœurs ;
- il est partie à un pacte conclu avec d'autres associés ou actionnaires représentant au total 25 % au moins des droits de vote et exerçant un pouvoir d'orientation dans la société.

Toutefois, la condition de détention de 25 % au moins des droits de vote attachés aux titres émis par la société n'est pas exigée des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI (cf. FP n° 261) ou si la valeur des parts ou actions détenues directement par un redevable excède **50 % de la valeur brute** de son patrimoine taxable, y compris ses parts ou actions¹.

Sont également considérées comme des biens professionnels, dans la limite de **150 000 €**, les parts ou actions acquises ou souscrites par un salarié lors de la constitution d'une société créée pour le rachat de tout ou partie du capital d'une entreprise dans les conditions mentionnées aux articles 220 *quater* et 220 *quater* A du CGI², tant que le salarié exerce son activité professionnelle principale dans la société rachetée et que la société nouvelle bénéficie du crédit d'impôt prévu à ces articles.

1. Pour l'appréciation du seuil de 50 % sont retenues les seules parts ou actions détenues directement par le redevable, son conjoint soumis à imposition commune ou son partenaire lié par un pacte civil de solidarité et leurs enfants mineurs et dans la limite d'une seule participation.

2. Ces dispositifs de rachat d'entreprises ont cessé de s'appliquer depuis le 1^{er} janvier 1992.

3. Les parts détenues par l'intermédiaire du groupe familial ainsi défini sont retenues uniquement pour l'appréciation de la condition de seuil de participation. Le patrimoine de chaque redevable comprend bien entendu les seules actions détenues personnellement par l'intéressé, son conjoint soumis à imposition commune ou son partenaire lié par un pacte civil de solidarité et leurs enfants mineurs.

4857 c. Dispositions communes aux diverses sociétés (CGI, art. 885 O *ter*).

Seule la fraction de la valeur des parts ou actions correspondant aux éléments du patrimoine social nécessaires à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société est considérée comme un bien professionnel ; le surplus est un élément du patrimoine privé.

Pour l'application de l'article 885 O *ter* du CGI, les liquidités et titres de placement figurant au bilan d'une société sont présumés constituer des actifs nécessaires à l'activité professionnelle. Dans des cas exceptionnels, l'administration peut, toutefois, remettre en cause cette présomption. À ce sujet, par arrêt du 18 mai 2005, la Cour de cassation a précisé que le seul fait que les fonds provenant de la vente d'un fonds de commerce servant à l'activité antérieure de la société n'aient pas été réutilisés dans les années qui suivent après qu'un projet n'a pas abouti, est insuffisant à écarter la présomption susvisée (cf. *Cour de cassation, arrêt du 18 mai 2005*).

4858 Ne sont pas considérées comme biens professionnels, les parts ou actions de sociétés ayant pour activité principale la gestion de leur propre patrimoine mobilier ou immobilier (CGI, art. 885 O *quater*).**4858-1** Les parts ou actions détenues **par une même personne** dans plusieurs sociétés sont présumées constituer un bien professionnel unique (B. P.U.) lorsque :

- compte tenu de l'importance des droits détenus et de la nature des fonctions exercées, chaque participation, prise isolément, satisfait aux conditions prévues pour avoir la qualité de bien professionnel ;
- et que les sociétés en cause ont effectivement des activités soit similaires, soit connexes et complémentaires.

Dans ce cas, l'ensemble des rémunérations perçues au titre des fonctions de direction exercées dans chacune des sociétés doit, en principe, représenter plus de la moitié des revenus professionnels du redevable. Toutefois, en cohérence avec les dispositions de l'article 885 O *bis* du CGI et avec la doctrine applicable en matière de holdings animatrices, une approche globale des rémunérations perçues au sein des groupes de sociétés est désormais retenue. Ainsi, le respect de la condition normale de rémunération est appréciée au niveau de l'ensemble des sociétés constituant un bien professionnel unique.

4858-2 Dans le cas d'une entreprise nouvellement créée (sous réserve de ne pas avoir été créée dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration ainsi que de l'extension ou de la reprise d'une activité préexistante), l'exonération des biens professionnels n'est pas remise en cause à raison du niveau de rémunération du dirigeant pendant deux ans. Il en est de même s'agissant d'une entreprise rencontrant des difficultés économiques, commerciales ou financières lorsque le contribuable en fait état dans sa déclaration.**4858-3** La prise en compte dans la rémunération des dividendes qui rémunèrent le capital investi n'est pas possible au regard des dispositions de l'article 885 O *bis* du CGI. Néanmoins, le versement de dividendes pourra être pris en compte pour apprécier le caractère normal de la rémunération à la double condition que l'importance de ces derniers contrebalance la faiblesse de la rémunération et que cette situation résulte de motifs économiques.**4859** Les parts et actions de sociétés transmises par le redevable qui cesse son activité professionnelle avec **constitution d'usufruit à son profit** peuvent être qualifiées de biens professionnels, exclus de son patrimoine imposable pour la fraction de la valeur des titres démembrés qui correspond à la nue-propriété, lorsque les conditions suivantes sont remplies (CGI, art. 885 O *quinquies*) :

- la pleine propriété des titres était détenue par le redevable usufruitier (ou par son conjoint) durant les trois années précédant le démembrement et jusqu'à ce dernier ;
- le redevable (ou son conjoint) remplissait, durant les trois années précédant le démembrement des titres, les conditions requises pour que les parts et actions aient le caractère de biens professionnels ;
- la nue-propriété des titres est transmise à un ascendant, un descendant, un frère ou une sœur du redevable (ou de son conjoint) ;
- le nu-propriétaire (ou son conjoint) exerce les fonctions et satisfait aux conditions définies par la loi (cf. n° 4854) ;
- dans le cas de transmissions de parts sociales ou d'actions d'une société à responsabilité limitée ou d'une société par actions, le redevable usufruitier doit, soit détenir directement ou par l'intermédiaire de son groupe familial, en usufruit ou en pleine propriété, **25 %** au moins du capital de la société concernée, soit détenir directement des actions ou parts sociales qui représentent au moins **50 %** de la valeur brute de ses biens imposables, y compris les parts et

actions précitées. Le taux de 50 % s'applique à l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre des années 2004 et suivantes. Il était de 75 % antérieurement (CGI, art. 885 O *quinquies*).

En outre, le dirigeant qui transmet les titres d'une société interposée pour lesquels il bénéficiait de l'exonération au titre des biens professionnels, peut postérieurement au démembrement de ces derniers se prévaloir des dispositions de l'article 885 O *quinquies* du CGI, sous réserve du respect des autres conditions édictées par cet article. À cet effet, il est précisé que le nu-propriétaire doit exercer ses fonctions de direction au sein de l'outil professionnel et non dans la société interposée.

4859-1 Les comptes courants d'associés n'ont pas le caractère de biens professionnels. Les sommes qui y sont inscrites constituent donc une créance de l'associé sur la société, taxable en vertu des dispositions de l'article 885 E du CGI. Il n'en va autrement que pour les comptes courants détenus, sous certaines conditions, dans les coopératives agricoles ou SICA et dans les sociétés civiles de construction-vente.

4860 3. Biens ruraux loués par bail à long terme ou par bail cessible. Parts de groupements fonciers agricoles non exploitants.

Lorsqu'ils peuvent être qualifiés de biens professionnels, ces biens ou parts bénéficient d'une exonération totale.

a. Biens ruraux donnés à bail à long terme ou à bail cessible (CGI, art. 885 P ; BOI-PAT-ISF-30-30-50 au I).

Un immeuble rural donné à bail à long terme ou à bail cessible peut être considéré comme bien professionnel si les conditions suivantes sont remplies :

- le bien doit être soit donné à bail dans les conditions prévues aux articles L. 416-1 à L.416-6, L. 416-8 et L. 416-9 du code rural et de la pêche maritime, soit donné à bail cessible dans les conditions prévues par les articles L. 418-1 à L. 418-5 du même code ;
- la durée du bail doit être au minimum de dix-huit ans ;
- le preneur utilise le bien dans l'exercice de sa profession principale et est le conjoint du bailleur, l'un de ses frères et sœurs, l'un de leurs ascendants ou descendants ou le conjoint de l'un de leurs ascendants ou descendants ;
- les personnes précitées, preneurs ou cessionnaires du bail doivent utiliser le bien rural loué dans l'exercice de leur profession principale.

Les biens ruraux donnés à bail à long terme ou cessible loués à une société ou mis à la disposition d'une société ou dont le droit au bail est apporté à une société peuvent être qualifiés de biens professionnels si toutes les conditions énumérées aux deuxième et troisième alinéas de l'article 885 P du CGI sont respectées, à savoir notamment :

- la société bénéficiaire du bail ou de la mise à disposition ou de l'apport du droit au bail est une société à objet principalement agricole ;
- cette société est contrôlée à plus de 50 % par le bailleur, son conjoint, leurs ascendants ou descendants ou leurs conjoints respectifs, leurs frères ou sœurs, tous constituant le groupe familial ;
- en cas de mise à disposition, les conditions prévues à l'article L. 411-37 du code rural et de la pêche maritime sont respectées ;
- en cas d'apport du droit au bail, les conditions prévues à l'article L. 411-38 du code rural et de la pêche maritime sont respectées.

L'exonération bénéficie au **bailleur** à hauteur de la participation des membres du groupe familial dans la société bénéficiaire lesquels doivent y exercer leur activité principale.

4861 b. Parts de GFA ou de GAF non exploitants (CGI, art. 885 Q ; BOI-PAT-ISF-30-30-50 au II).

Ces parts constituent des biens professionnels sous réserve que :

- les conditions prévues par le 4° du 1 de l'article 793 du CGI soient remplies (cf. n° 4515) ;
- les parts soient représentatives d'apports constitués par des immeubles ou des droits immobiliers à destination agricole. Les parts représentatives d'apports en numéraire ne peuvent, en aucun cas, être qualifiées de biens professionnels ;
- les baux consentis par le groupement ainsi que par les preneurs répondent aux conditions prévues à l'article 885 P du CGI (cf. n° 4860) ;
- le bien loué soit utilisé par les personnes précitées preneurs ou cessionnaires des baux dans l'exercice de leur profession principale.

Les parts de GFA ou de GAF afférentes aux biens ruraux donnés à bail loués à une société ou mis à la disposition d'une société ou dont le droit au bail est apporté à une société, peuvent être qualifiés de biens professionnels si toutes les conditions énumérées au deuxième et troisième alinéas de l'article 885 Q du CGI sont respectées, à savoir notamment :

- la société bénéficiaire du bail ou de la mise à disposition ou de l'apport du droit au bail est une société à objet principalement agricole ;
- cette société est contrôlée à plus de 50 % par le détenteur de parts, son conjoint, leurs ascendants ou descendants ou leurs conjoints respectifs, leurs frères ou sœurs, tous constituant le groupe familial ;
- en cas de mise à disposition, les conditions prévues à l'article L. 411-37 du code rural et de la pêche maritime sont respectées ;
- en cas d'apport du droit au bail, les conditions prévues à l'article L. 411-38 du code rural et de la pêche maritime sont respectées.

L'exonération bénéficie au **détenteur de parts de GFA ou de GAF** à hauteur de la participation des membres du groupe familial dans la société bénéficiaire lesquels doivent y exercer leur activité principale.

4861-1 4. Biens loués en meublé (CGI, art. 885 R).

Sont considérés comme des biens professionnels les locaux d'habitation loués meublés ou destinés à être loués meublés par des personnes louant directement ou indirectement ces locaux, qui, inscrites au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueurs professionnels, réalisent plus de **23 000 €** de recettes annuelles et retirent de cette activité plus de 50 % des revenus à raison desquels le foyer fiscal auquel elles appartiennent est soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI.

4861-2 5. Biens situés hors de France (BOI-PAT-ISF-30-30-50 au III).

Les biens étrangers (cf. n° 4829) peuvent de façon générale être qualifiés de biens professionnels sous réserve que soient remplies les conditions prévues par les articles 885 N à 885 R du CGI.

II. BIENS RURAUX LOUÉS PAR BAIL À LONG TERME OU DONNÉS À BAIL CESSIBLE ET PARTS DE GFA NON EXPLOITANTS N'AYANT PAS LA QUALITÉ DE BIENS PROFESSIONNELS

(CGI, art. 885 H ; BOI-PAT-ISF-30-40-10 au III)

Lorsqu'ils ne sont pas en totalité qualifiés de biens professionnels (cf. nos 4860 à 4861), les biens ruraux loués par bail à long terme ou donnés à bail cessible et les parts de GFA non exploitants sont, sous certaines conditions, exonérés partiellement de l'ISF.

4862 1. Conditions.

a. Biens ruraux donnés à bail à long terme ou à bail cessible. Le bien doit avoir été soit donné à bail dans les conditions prévues aux articles L. 416-1 à L. 416-6, L. 416-8 et L. 416-9 du code rural et de la pêche maritime, soit donné à bail cessible dans les conditions prévues par les articles L. 418-1 à L. 418-5 du même code.

La durée du bail doit être au minimum de dix-huit ans.

Les descendants du preneur ne doivent pas être contractuellement privés de la faculté de bénéficier des dispositions de l'article L. 411-35 du code rural et de la pêche maritime (cessibilité du bail aux descendants majeurs du preneur).

b. Parts de GFA non exploitants. Les baux à long terme ou les baux cessibles consentis par le groupement doivent répondre aux trois conditions énumérées ci-dessus a.

En outre :

- les statuts du groupement doivent lui interdire l'exploitation en faire valoir direct ;
- les parts doivent être détenues depuis deux ans au moins, sauf si elles ont été attribuées en rémunération d'apports d'immeubles agricoles lors de la constitution du groupement ;
- les parts doivent être représentatives d'apports constitués par des immeubles ou droits immobiliers à destination agricole. Cette condition applicable jusqu'au 31 décembre 2008 n'est plus exigée à compter du 1^{er} janvier 2009.

4863 2. Portée de l'exonération.

L'exonération partielle trouve à s'appliquer lorsque les conditions prévues à l'article 885 Q du CGI ne sont pas remplies à savoir :

- lorsque le bien rural donné à bail à long terme ou à bail cessible est loué à des personnes autres que le conjoint du bailleur, les ascendants ou descendants du bailleur ou leurs conjoints respectifs, frères et sœurs du bailleur ou leurs conjoints, ou, dans le cas de parts de GFA, à des

personnes autres que le détenteur des parts, son conjoint, leurs ascendants ou descendants ou leurs conjoints respectifs, leurs frères ou sœurs ;

- ou lorsque le bail à long terme ou le bail cessible est bien consenti à l'une de ces personnes mais que celle-ci ne l'utilise pas dans le cadre de sa profession principale.

Ces biens ou parts sont exonérés :

- à concurrence des **3/4** de leur valeur lorsque la valeur totale des biens loués, quel que soit le nombre des baux, ou lorsque la valeur totale des parts n'excède pas **101 897 €**¹ ;

- et pour **moitié** au-delà de cette limite.

Cette limite s'apprécie distinctement pour les biens ruraux donnés à bail et pour les parts de GFA. Par ailleurs, s'agissant des GFA, seule la fraction des parts représentative de la valeur nette des biens donnés à bail à long terme ou cessible bénéficie de l'exonération partielle.

III. BOIS ET FORÊTS. PARTS DE GROUPEMENTS FORESTIERS

(BOI-PAT-ISF-30-40-10)

4864

Lorsque les bois et forêts ou les parts de groupements forestiers peuvent être considérés comme des biens professionnels par leur propriétaire, ils ne sont pas pris en compte pour l'assiette de l'impôt. Dans le cas contraire, ils peuvent bénéficier d'une exonération partielle.

Sous les conditions prévues au 2° du 2 de l'article 793 du CGI (cf. n° 4514), les bois et forêts sont ainsi exonérés à concurrence des **3/4** de leur valeur.

Jusqu'au 31 décembre 2008, il en était de même des parts de groupements forestiers, répondant aux conditions posées par le 3° du 1 de l'article 793 du CGI (cf. n° 4514). Toutefois, l'exonération des **3/4** était limitée aux parts représentatives d'apports en nature de bois ou de forêts.

À compter du 1^{er} janvier 2009, les parts de groupements forestiers sont exonérées à concurrence des 3/4 de la fraction de la valeur nette correspondant aux biens visés au 3° du 1 de l'article 793 du CGI et sous les conditions prévues par ce même article (CGI, art. 885 H).

L'article 299 *quater* de l'annexe III au CGI, modifié par le décret n° 2010-523 du 19 mai 2010, fixe les obligations déclaratives incombant aux bénéficiaires de cette exonération partielle.

Remarques :

1. **Parts de sociétés d'épargne forestière.** Les parts des sociétés d'épargne forestière créées par l'article 9-V de la loi n° 2001-602 du 9 juillet 2001 d'orientation sur la forêt sont assimilées aux parts d'intérêt détenues dans un groupement forestier pour l'application de la loi fiscale, à l'exception de l'article 885 H du CGI. Les parts des sociétés d'épargne forestière ne peuvent donc pas bénéficier de l'exonération partielle mentionnée ci-dessus.

2. **Conséquences des tempêtes de janvier 2009.** Compte tenu de l'ampleur exceptionnelle des chablis et volis causés par les tempêtes du mois de janvier 2009 et afin d'encourager les propriétaires forestiers à dégager leurs parcelles boisées et à reconstituer les peuplements détruits, il a été décidé d'assouplir provisoirement les conditions pour bénéficier des régimes fiscaux de faveur spécifiques aux espaces boisés prévus aux articles 885 D et 885 H du CGI.

IV. OBJETS D'ART, D'ANTIQUITÉ OU DE COLLECTION. DROITS DE LA PROPRIÉTÉ LITTÉRAIRE, ARTISTIQUE ET INDUSTRIELLE

(CGI, art. 885 I ; BOI-PAT-ISF-30-40-20)

4865

Les objets d'art, d'antiquité ou de collection ne sont pas compris dans la base de l'impôt. Cette exonération s'applique également aux parts de sociétés civiles mentionnées au troisième alinéa de l'article 795 A du CGI à concurrence de la fraction de la valeur des parts représentatives des objets d'antiquité, d'art ou de collection. La fraction de la valeur des parts représentatives des immeubles historiques demeure, quant à elle, assujettie à l'ISF en application des dispositions de l'article 885 H du CGI (cf. n° 4847).

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 uniquement de leur auteur, cette exonération s'appliquant également aux droits des artistes-interprètes, des producteurs de phonogrammes et des producteurs de vidéogrammes.

¹. Montant applicable **à compter du 1^{er} janvier 2011**.

En conséquence, à compter de cette date, les titulaires de ces droits autres que l'auteur lui-même (héritiers, donataires ou acquéreurs) doivent inclure, dans l'assiette de l'ISF, la valeur de capitalisation des droits de propriété littéraire et artistique qu'ils détiennent¹.

Lorsqu'ils ne peuvent être considérés comme des biens professionnels, les droits de la propriété industrielle² sont néanmoins exonérés de l'ISF lorsqu'ils sont détenus à titre individuel par leur **inventeur** qui peut en concéder l'exploitation sans que l'activité génératrice de ces revenus particuliers ne constitue son activité principale.

Remarque :

Dans un souci d'harmonisation et de cohérence, le champ de l'exonération d'ISF prévue à l'article 885 I du CGI doit s'apprécier dans les mêmes termes que ceux retenus pour l'assiette de la taxe forfaitaire sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection et d'antiquité.

Par suite, pour le bénéfice de cette exonération, la qualification d'objet de collection pourra également découler de l'importance du prix de l'objet concerné, lequel doit être sensiblement supérieur à la valeur d'un bien similaire destiné à un usage courant.

Ainsi, des objets de moins de cent ans d'âge (qui, de ce fait, ne peuvent pas être qualifiés d'objets d'antiquité) mais qui présentent cependant un réel intérêt artistique ou culturel et sont valorisés comme tels sur le marché de l'art (mobilier « Art nouveau » ou « Art déco », par exemple), ont vocation à bénéficier de l'exonération d'ISF.

Le point de savoir si un bien constitue un objet de collection est une question de fait qui s'apprécie au cas par cas, sous le contrôle du juge de l'impôt.

V. RENTES VIAGÈRES ASSIMILABLES À DES PENSIONS DE RETRAITE

(CGI, art. 885 J ; BOI-PAT-ISF-30-40-30)

4866

La valeur de capitalisation des rentes viagères constituées dans le cadre d'une activité professionnelle ou d'un plan d'épargne retraite populaire prévu à l'article L. 144-2 du code des assurances, moyennant le versement de primes régulièrement échelonnées dans leur montant et leur périodicité pendant une durée d'au moins quinze ans et dont l'entrée en jouissance intervient, au plus tôt, à compter de la date de la liquidation de la pension du redevable dans un régime obligatoire d'assurance vieillesse ou à l'âge fixé en application de l'article L. 351-1 du code de la sécurité sociale, n'entre pas dans le calcul de l'assiette de l'impôt. L'exonération bénéficie au souscripteur et à son conjoint.

Cette exonération s'applique aux rentes viagères constituées auprès d'organismes étrangers tels que les fonds de pension non soumis à la réglementation du code des assurances ou de la mutualité lorsque toutes les autres conditions prévues pour l'application du dispositif sont, par ailleurs, réunies.

Jusqu'au 31 décembre 2010, la condition de durée d'au moins quinze ans n'est pas requise pour les contrats et plans créés par les articles 108, 109 et le cinquième alinéa de l'article 111 de la loi n° 2003-775 du 21 août 2003 portant réforme des retraites lorsque le souscripteur y adhère moins de quinze années avant l'âge donnant droit à la liquidation d'une retraite à taux plein.

VI. INDEMNITÉS OU RENTES ALLOUÉES À TITRE DE RÉPARATION DE DOMMAGES CORPORELS

(CGI, art. 885 K ; BOI-PAT-ISF-30-40-40)

4867

L'article 885 K du CGI prévoit que la valeur de capitalisation des rentes ou indemnités perçues en réparation de dommages corporels liés à un accident ou à une maladie est exclue du patrimoine des bénéficiaires ou, en cas de transmission à titre gratuit par décès, du patrimoine du conjoint survivant.

L'exonération s'applique aux rentes ou indemnités versées au titre non seulement d'un dommage corporel lié à un accident ou une maladie, mais également au titre du préjudice moral ou économique du fait d'un dommage corporel causé à un proche.

L'exonération d'ISF est accordée au bénéficiaire des rentes ou indemnités et au conjoint survivant lorsque celui-ci reçoit ces rentes ou indemnités par succession.

1. Jusqu'au 31 décembre 1999, les titulaires de droits de propriété littéraire et artistique, qu'il s'agisse de l'auteur lui-même ou de ses ayants droit n'avaient rien à déclarer à l'ISF au titre de la valeur de capitalisation de ces droits.

2. Ils recouvrent notamment les brevets d'invention, les dessins et modèles déposés et les marques de fabrique et de service.

Il est admis que le partenaire lié au défunt par un pacte civil de solidarité (PACS) bénéficie également de ces dispositions.

En revanche, les rentes ou indemnités transmises aux concubins notoires, aux descendants ou ascendants du défunt font partie de leur patrimoine imposable au titre de l'ISF.

Remarques :

- Par un arrêt du 6 novembre 2007, n° 1211 F-P+B, la Cour de cassation rappelle que les sommes versées aux ayants droit de l'assuré en vertu d'un contrat d'assurances de personnes en cas d'accident ou de maladie de l'assuré revêtent un caractère forfaitaire et non pas indemnitaire et ne sont donc pas susceptibles d'être exonérées d'I.S.F. La doctrine administrative admet cependant que l'article 885 K du CGI peut s'appliquer aux prestations servies en exécution d'un contrat d'assurances de personnes en cas d'accident ou de maladie de l'assuré, nonobstant leur caractère forfaitaire, lorsque les sommes sont versées à la victime de l'accident corporel elle-même.

- En cas de décès du conjoint bénéficiaire de la rente ou de l'indemnité, il convient d'admettre au passif de la déclaration d'ISF du conjoint survivant, outre le montant actualisé des arrérages perçus au titre de la réversion, une fraction de la valeur capitalisée des rentes ou indemnités perçues par le défunt correspondant aux droits légaux du conjoint survivant dans la succession de l'époux prédécédé.

VII. PLACEMENTS FINANCIERS EN FRANCE DES NON-RÉSIDENTS

(CGI, art. 885 L ; BOI-PAT-ISF-30-40-50)

4868

Les placements financiers en France des personnes physiques qui n'ont pas en France leur domicile fiscal sont exonérés d'ISF. Cette exonération s'applique notamment aux personnes de nationalité française ayant transféré leur domicile fiscal hors de France.

Il s'agit des placements effectués en France et dont les produits (en dehors des gains en capital) relèvent de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (dépôts à vue ou à terme en francs ou en devises, bons et titres de même nature, obligations, actions et droits sociaux ...).

Toutefois, ne sont pas considérés comme des placements financiers :

- les actions ou parts détenues dans une société ou personne morale dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés sur le territoire français, et ce à proportion de la valeur de ces biens par rapport à l'actif total de la société ;
- les actions, parts ou droits détenus dans les personnes morales ou organismes mentionnés au 2° de l'article 750 *ter* du CGI (rapp. n°s 4505-2 et 4829) ;
- les titres de participation représentant au moins **10 %** du capital d'une entreprise.

VIII. PARTS ET ACTIONS DE SOCIÉTÉS FAISANT L'OBJET D'UN ENGAGEMENT COLLECTIF DE CONSERVATION (PACTE D'ACTIONNAIRES)

(CGI, art. 885 I *bis* ; BOI-PAT-ISF-30-40-60)

4869

Les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ne sont pas comprises dans les bases d'imposition à l'impôt de solidarité sur la fortune, à concurrence des trois quarts¹ de leur valeur si les conditions suivantes sont réunies :

1° Les parts ou les actions mentionnées ci-dessus doivent faire l'objet d'un engagement collectif de conservation souscrit par au moins deux personnes propriétaires de titres qu'il s'agisse de personne physique ou de personne morale ;

2° L'engagement collectif de conservation doit porter sur au moins 20 % des droits financiers et des droits de vote attachés aux titres émis par la société s'ils sont admis à la négociation sur un marché réglementé ou, à défaut, sur au moins 34 % des parts ou actions de la société.

Ces pourcentages doivent être respectés tout au long de la durée de l'engagement collectif de conservation qui ne peut être inférieur à deux ans². Les associés de l'engagement collectif de conservation peuvent effectuer entre eux des cessions ou donations des titres soumis à l'engagement. Ils peuvent également admettre un nouvel associé dans l'engagement collectif à condition que cet engagement collectif soit reconduit pour une durée minimale de deux ans.

1. Disposition applicable pour la détermination de l'ISF dû depuis le 1^{er} janvier 2006 ; auparavant, l'exonération portait sur la moitié de la valeur de ces parts ou actions.

2. Durée applicable depuis le 26 septembre 2007. Elle était antérieurement fixée à six ans.

La durée initiale de l'engagement collectif de conservation peut être automatiquement prorogée par disposition expresse, ou modifiée par avenant. La dénonciation de la reconduction doit être notifiée à l'administration pour lui être opposable.

L'engagement collectif de conservation est opposable à l'administration à compter de la date de son enregistrement ou de la date de l'acte s'il s'agit d'un acte authentique.

L'article 885 I *bis* du CGI prévoit que l'exonération partielle est applicable aux titres d'une société qui possède directement des parts ou actions objets d'un engagement de conservation auquel elle a souscrit (simple niveau d'interposition). Cet article prévoit également que l'exonération partielle est applicable aux titres d'une société qui possède une participation dans une société qui a souscrit un engagement de conservation (double niveau d'interposition).

Le bénéfice de l'exonération partielle est subordonné à la condition que les participations soient conservées inchangées à chaque niveau d'interposition pendant toute la durée de l'engagement collectif.

Toutefois, à compter du 1^{er} janvier 2007, en cas de non-respect des dispositions de l'alinéa précédent par suite d'une fusion entre sociétés interposées, l'exonération partielle accordée au titre de l'année en cours et de celles précédant cette opération n'est pas remise en cause si les signataires respectent l'engagement collectif de conservation jusqu'à son terme. Les titres reçus en contrepartie de la fusion doivent être conservés jusqu'au même terme.

En cas de non-respect des dispositions de l'antépénultième alinéa ci-dessus par suite d'une donation ou d'une cession de titres d'une société possédant une participation dans la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement de conservation ou de titres d'une société possédant une participation dans une société qui détient les titres de la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement de conservation, l'exonération partielle accordée au titre de l'année en cours et de celles précédant l'opération n'est pas remise en cause, sous réserve que l'opération intervienne entre associés bénéficiaires de cette exonération partielle et que les titres reçus soient au moins conservés jusqu'au terme du délai prévu au 4° ci-dessous. Dans cette hypothèse, le cessionnaire ou le donataire bénéficie de l'exonération partielle au titre des années suivant celle de la cession ou de la donation, sous réserve que les titres reçus soient conservés au moins jusqu'au même terme.

3° À compter de l'expiration de l'engagement collectif, l'exonération partielle est subordonnée à la condition que les parts ou actions restent la propriété du redevable.

4° L'exonération partielle est acquise au terme d'un délai global de conservation de six ans. Au-delà de ce délai, est seule remise en cause l'exonération partielle accordée au titre de l'année au cours de laquelle l'une des conditions prévues aux 1° et 2° ou au 3° ci-dessus n'est pas satisfaite.

5° L'un des associés signataire de l'engagement exerce effectivement dans la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement collectif de conservation, pendant les cinq années qui suivent la date de conclusion de cet engagement, son activité professionnelle principale si celle-ci est une société de personnes visée aux articles 8 et 8 *ter* du CGI, ou l'une des fonctions énumérées au 1° de l'article 885 O *bis* du même code (cf. n° 4858-1) lorsque celle-ci est soumise à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option ;

6° La déclaration visée au 1 du I de l'article 885 W du CGI doit être appuyée d'une attestation de la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement collectif de conservation certifiant que les conditions prévues aux a et b de l'article 885 I *bis* du CGI ont été remplies l'année précédant celle au titre de laquelle la déclaration est souscrite.

À compter de l'expiration de l'engagement collectif de conservation, la déclaration visée au 1 du I de l'article 885 W du CGI est accompagnée d'une attestation du redevable certifiant que la condition prévue au 3° ci-dessus a été satisfaite l'année précédant celle au titre de laquelle la déclaration est souscrite.

7° En cas de non-respect de la condition prévue au 1° ci-dessus par l'un des signataires, l'exonération partielle n'est pas remise en cause à l'égard des signataires autres que le cédant si :

- soit les titres que ces autres signataires détiennent ensemble respectent la condition prévue au 2° ci-dessus et ceux-ci les conservent jusqu'au terme initialement prévu ;
- soit le cessionnaire s'associe à l'engagement collectif à raison des titres cédés afin que le pourcentage prévu au 2° ci-dessus demeure respecté. Dans ce cas, l'engagement collectif est reconduit pour une durée minimale de deux ans pour l'ensemble des signataires.

Au-delà du délai minimum de deux ans, en cas de non-respect des conditions prévues aux 1° et 2° ci-dessus, l'exonération partielle n'est pas remise en cause pour les signataires qui respectent la condition prévue au 3° ci-dessus.

8° Dans l'hypothèse d'une fusion ou d'une scission au sens de l'article 817 A du CGI ou d'une augmentation de capital, l'exonération partielle accordée au titre de l'année en cours et de

celles précédant l'une de ces opérations n'est pas remise en cause si les signataires de l'engagement conservent leurs titres ou ceux qu'ils ont reçu en contrepartie jusqu'au terme de l'engagement. L'exonération partielle dont a pu bénéficier antérieurement un redevable n'est pas non plus remise en cause en cas d'annulation des titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire. Toutefois, dans toutes ces situations, l'exonération ne pourra s'appliquer pour l'avenir que si un nouvel engagement collectif de conservation est souscrit dans les conditions de droit commun.

9° En cas de non-respect de la condition prévue au 3° ci-dessus par suite d'une fusion ou d'une scission au sens de l'article 817 A du CGI ou d'une augmentation de capital, l'exonération partielle accordée au titre de l'année en cours et de celles précédant ces opérations n'est pas remise en cause si les titres reçus en contrepartie de ces opérations sont conservés par le redevable. De même, cette exonération n'est pas remise en cause lorsque la condition prévue au 3° ci-dessus n'est pas respectée par suite d'une annulation des titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire.

Remarques :

1. Le régime général d'exonération d'ISF prévu par les articles 885 O *bis* et suivants du CGI en faveur des biens professionnels et celui prévu par l'article 885 I *bis* du même code en faveur des titres objets d'un engagement collectif de conservation et évoqué ci-dessus ne sont pas exclusifs l'un de l'autre.

2. Les articles 301 G à 301 L de l'annexe II au CGI¹ déterminent les modalités d'application de ces dispositions, notamment les obligations déclaratives incombant aux redevables et aux sociétés. A ce sujet, la personne qui entend bénéficier du régime de faveur pour la première fois doit fournir :

- une copie de l'engagement enregistré ;
- un document indiquant l'identité de l'associé qui remplit la condition liée à l'exercice de l'activité principale ou d'une fonction de direction au sein de la société ;
- une attestation de la société dont les titres font l'objet de l'engagement, certifiant que l'engagement est en cours, et précisant, en cas de cession ou de donation des titres, l'identité et l'adresse des cessionnaires ou des donataires ainsi que le nombre de titres transmis ;
- dans l'hypothèse d'un double niveau d'interposition, une attestation de la société interposée précisant le nombre de titres qu'elle détient dans la société signataire de l'engagement et, s'il y a lieu, un document indiquant l'identité et l'adresse des cessionnaires ou donataires de titres bénéficiant de l'exonération partielle et le nombre de titres transmis à chacun d'eux.

3. Pour les années suivantes, outre la production de l'attestation de la société dont les titres font l'objet de l'engagement, le redevable doit fournir :

- un document indiquant les changements affectant l'identité de l'associé visé au troisième tiret ci-dessus ;
- une copie des avenants à l'engagement ;
- dans l'hypothèse d'un double niveau d'interposition, une attestation de la société interposée certifiant que sa participation dans la société signataire de l'engagement est demeurée inchangée.

4. À compter de la fin de l'engagement collectif de conservation, la personne qui a bénéficié ou qui continue à bénéficier du régime prévu par les dispositions de l'article 885 I *bis* du CGI ou, le cas échéant, ses ayants cause à titre gratuit doit fournir chaque année :

- l'attestation certifiant que les parts ou actions sont restées la propriété du redevable l'année précédant celle au titre de laquelle la déclaration est souscrite ;
- un document indiquant les changements ayant éventuellement affecté l'identité de la personne qui remplit la condition liée à l'exercice de l'activité principale ou d'une fonction de direction au sein de la société.

IX. TITRES REÇUS EN CONTREPARTIE DE LA SOUSCRIPTION EN NUMÉRAIRE AU CAPITAL D'UNE PME

| (CGI, art. 885 I *ter* et ann. III, art. 299 *bis* ; BOI-PAT-ISF-30-40-70 ;
Décret n° 2010-915 du 3 août 2010)

4869-1

L'article 885 I *ter* du CGI exonère d'ISF, sous certaines conditions :

- les titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de PME au sens communautaire ;

¹ Le décret n° 2010-423 du 28 avril 2010 a modifié et complété ces articles.

- les investissements indirects effectués via une société holding ainsi qu'aux souscriptions de parts de fonds d'investissement de proximité (FIP), en cohérence avec l'instauration de la réduction d'ISF codifiée sous l'article 885-0 V *bis* du CGI ;
- les parts de fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) et de fonds communs de placement à risques (FCPR), en cohérence avec l'extension du champ d'application de la réduction d'ISF précitée ;
- les parts de FCPR bénéficiant d'une procédure allégée (« FCPR allégés »), en cohérence avec l'extension à ces fonds du champ d'application de la réduction d'ISF précitée.

1. Titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de PME au sens communautaire.

Il ne peut être souscrit au capital d'une société que lors de sa **création** (souscription au capital initial) ou à l'occasion d'**augmentations de capital** ultérieures.

Les titres éligibles sont ceux qui peuvent être reçus lors de la souscription au capital d'une entreprise, à savoir : **les actions ordinaires, les actions de préférence et les parts sociales**. Sur le cas particulier des titres participatifs de sociétés coopératives.

La souscription peut être effectuée en **numéraire** (espèces, compensation de créances ou conversion ou remboursement en actions d'obligations) ou en **nature** par apport de biens nécessaires à l'exercice de l'activité de la société.

La souscription peut être **directe** ou, sous conditions, **indirecte** par l'intermédiaire d'une société interposée.

En cas de souscription directe, aucune condition n'est posée quant à la forme sociale des **sociétés bénéficiaires des souscriptions**. Par contre, ces sociétés doivent satisfaire aux conditions suivantes :

- avoir la qualité de **PME communautaire** ;
- exercer exclusivement une **activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale**, à l'exclusion des activités de gestion de patrimoine définies à l'article 885 O *quater* du CGI, notamment celles des organismes de placement en valeurs mobilières, et des activités de gestion ou de location d'immeubles.
- avoir son **siège de direction effective dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen** (EEE) ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (CGI, art. 885 I *ter*, I-1-b).

L'exonération s'applique également aux titres reçus en contrepartie de souscriptions indirectes au capital de PME communautaires effectuées par l'intermédiaire d'une **société holding** depuis le 20 juin 2007. La société holding doit satisfaire aux conditions prévues aux tirets ci-dessus en cas d'investissement direct, à l'exception de celle tenant à son activité, la société holding ayant par nature une activité financière non éligible.

2. Parts de fonds d'investissement de proximité (FIP), de fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) et de fonds communs de placement à risques (FCPR) [Ordonnance n° 2011-915 du 1^{er} août 2011 relative aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières et à la modernisation du cadre juridique de la gestion d'actifs, art. 27].

L'exonération d'ISF est étendue, sous certaines conditions, aux versements effectués au titre de la souscription de parts, nouvelles et souscrites directement par le redevable :

- de **fonds d'investissement de proximité** (FIP) souscrites depuis le 20 juin 2007 ;
- de **fonds communs de placement dans l'innovation** (FCPI) mentionnés à l'article L. 214-30 du CoMoFi et de **fonds communs de placement à risques** (FCPR) mentionnés à l'article L. 214-28 du code précité souscrites depuis le 29 décembre 2007 ;
- de FCPR bénéficiant d'une procédure allégée mentionnés à l'article L. 214-38 du code monétaire et financier (« **FCPR allégés** ») souscrites depuis le 4 août 2008.

L'actif du FIP doit être composé à hauteur de 20 % au moins de titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de sociétés répondant aux conditions d'éligibilité et qui exercent leur activité ou qui sont juridiquement constituées depuis moins de cinq ans. Ce taux est fixé à 40 % pour les FCPI et les FCPR.

3. Précisions.

L'article 299 *bis* de l'annexe III au CGI, modifié par les décrets n° 2010-915 du 3 août 2010 et n° 2011-645 du 9 juin 2011, fixe les obligations déclaratives incombant aux redevables et aux sociétés.

X. PARTS ET ACTIONS DE SOCIÉTÉ DÉTENUES PAR LES SALARIÉS OU LES MANDATAIRES SOCIAUX

(CGI, art. 885 I *quater* ; BOI-PAT-ISF-30-40-80)

4869-2

L'article 885 I *quater* du CGI exonère, sous certaines conditions, d'impôt de solidarité sur la fortune, à concurrence des trois quarts de leur valeur, les parts ou actions de sociétés détenues par les salariés ou mandataires sociaux. Cette disposition est applicable à l'ISF dû à partir du 1^{er} janvier 2006.

1. Champ d'application.

a. Sociétés concernées.

Les titres susceptibles de bénéficier de cette exonération partielle sont les parts ou les actions de sociétés opérationnelles, c'est-à-dire qui ont une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, que ces sociétés soient françaises ou étrangères.

Il est précisé qu'il n'est pas exigé que ces sociétés exercent à titre exclusif les activités précitées. Dès lors, le bénéfice du régime de faveur ne pourra pas être refusé aux parts ou actions d'une société qui exerce à la fois une activité civile (autre qu'agricole ou libérale) et une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale dans la mesure où cette activité civile n'est pas prépondérante. En revanche, sont exclus du dispositif les titres de sociétés ayant une activité civile prépondérante.

Par ailleurs, le régime d'imposition des sociétés est sans incidence pour l'application de la mesure. En conséquence, l'exonération partielle est susceptible de s'appliquer aux parts et actions de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés ainsi qu'aux parts de sociétés de personnes soumises à l'impôt sur le revenu et visées aux articles 8 à 8 *ter* du CGI.

L'exonération partielle s'applique, sous certaines conditions, aux parts de FCPE et aux actions de Sicav d'actionnariat salarié (Sicavas).

Les parts de sociétés holding animatrices sont admises au bénéfice de l'exonération partielle, à l'inverse de celles de sociétés holdings passives qui en sont exclues.

b. Redevables concernés.

L'exonération partielle s'applique aux salariés ou mandataires sociaux exerçant leur activité principale dans la société ainsi qu'aux redevables ayant cessé leurs fonctions ou activités pour faire valoir leur droit à la retraite (pour plus de précisions sur les redevables).

2. Portée de l'exonération.

Lorsque les conditions d'application sont réunies, les parts ou actions détenues par le redevable dans une société sont exonérées d'impôt de solidarité sur la fortune à concurrence des **trois quarts** de leur valeur, **sans limitation de montant**.

Cette exonération partielle s'applique aux titres des sociétés liées ou interposées au sens du a du 12 de l'article 39 du CGI.

3. Condition tenant à la conservation des titres.

L'exonération partielle est subordonnée à la condition que les parts ou actions restent la propriété du redevable pendant une durée **minimale de six ans**.

Ce délai court à compter du premier fait générateur au titre duquel l'exonération est demandée. Le fait générateur en matière d'impôt de solidarité sur la fortune est le 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Ainsi, à l'issue de la période de conservation de six ans, le redevable est susceptible de bénéficier de l'exonération annuellement sans nouveau délai de conservation. Il suffit alors qu'il détienne les titres au 1^{er} janvier et remplisse les autres conditions prévues pour le bénéfice du régime de faveur.

Sous réserve de certaines conditions, l'exonération partielle est maintenue en faveur du conjoint survivant en cas de décès du dirigeant pendant la période d'engagement.

En outre, sous certaines conditions, l'exonération partielle accordée au redevable n'est pas remise en cause en cas de modification de la structure de la société dont les titres bénéficient du régime de faveur. Sont visées les opérations suivantes :

- fusion ou scission ;
- annulation de titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire ;
- incorporation de réserves.

Lorsque des parts ou actions sont reçues en contrepartie d'un apport de titres bénéficiant de l'exonération partielle, cette opération n'entraîne pas la déchéance de l'exonération partielle qui est reportée sur les titres reçus en contrepartie de l'apport, si les conditions exposées au BOI-PAT-ISF-30-40-80 au III-E, sont remplies. De même, il est admis que l'avantage fiscal soit

maintenu pour l'avenir, à la condition que l'ensemble des conditions susvisées soit respecté pendant une nouvelle période de six ans.

Sur la situation en cas de cession ou de donation de titres fongibles acquis à des dates différentes, cf. BOI-PAT-ISF-30-40-80 au III-C.

4. Non-cumul du dispositif avec tout autre régime de faveur en matière d'impôt de solidarité sur la fortune.

Il est précisé que ce régime d'exonération partielle est exclusif de l'application de tout autre régime de faveur.

En conséquence, les titres exonérés partiellement d'impôt de solidarité sur la fortune par application des dispositions combinées des articles 885 O *bis* et 885 O *ter* du CGI et des articles 885 I *bis* et 885 O *quinquies* du code précité ne peuvent bénéficier sur la fraction taxable de leur valeur, de l'exonération partielle prévue par l'article 885 I *quater* du même code.

D. ÉVALUATION DES BIENS

(CGI, art. 885 S à 885 T *bis* ; BOI-PAT-ISF-30-50)

4870

Pour l'assiette de l'ISF, la valeur des biens est déterminée selon les règles en vigueur en matière de mutation par décès. Cependant, les règles d'évaluation propres aux droits de succession tenant au lieu de situation des immeubles (départements de Corse) ne sont pas applicables à l'ISF.

Remarque :

Pour l'impôt de solidarité sur la fortune dû à compter de l'année 2012, les créances détenues, directement ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés interposées, par des personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France, sur une société à prépondérance immobilière mentionnée au 2° du I de l'article 726 du CGI, ne sont pas déduites pour la détermination de la valeur des parts que ces personnes détiennent dans la société (CGI, art. 885 T *ter*).

I. PRINCIPE

(BOI-PAT-ISF-30-50-10)

4871

L'ISF est assis sur une déclaration estimative des parties, soumise au contrôle ultérieur de l'administration.

Les biens sont évalués à leur **valeur vénale** appréciée au **1^{er} janvier** de l'année d'imposition.

4871-1

Cas particulier des immeubles :

Conformément aux dispositions de l'article 761 du CGI, 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**. Toutefois, par dérogation à cette disposition, il est effectué un abattement de **30 %**¹ sur la valeur vénale réelle de l'immeuble 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 (CGI, art. 885 S).

II. BASES LÉGALES D'ÉVALUATION

(BOI-PAT-ISF-30-50-20)

4872

Par exception au principe rappelé ci-dessus, la loi a fixé pour certains biens des bases légales d'évaluation communes aux droits de mutation par décès et à l'ISF. Il en est ainsi :

- des créances (CGI, art. 760) ;
- des immeubles qui ont fait l'objet d'une adjudication publique (CGI, art. 761) ;
- des meubles meublants (CGI, art. 764, I) ;
- des bijoux et pierres (CGI, art. 764, II).

Sur ces différents points, cf. n^{os} 4508 et suivants.

4873

En outre, la loi fixe des bases d'évaluation spécifiques à l'ISF :

- 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

1. L'abattement sur la valeur vénale réelle de l'immeuble est porté à **30 %** pour l'impôt de solidarité sur la fortune dû depuis 2008. Cet abattement était auparavant de 20 %.

de l'impôt ou selon la moyenne des trente derniers cours qui précèdent la date d'imposition¹ (CGI, art. 885 T *bis*). Ce principe n'admet aucune dérogation (*arrêts Cour de Cassation, Com. 8 juillet 1997, n° 1839 P et 20 octobre 1998, n° 1675 P*).

- les stocks de vins et d'alcools des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles sont retenus pour leur valeur comptable (CGI, art. 885 T).

E. DÉDUCTION DU PASSIF

(CGI, art. 885 G *quater* nouveau issu du B du I de l'article 13 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013 ; BOI-PAT-ISF-30-60)

4874

Le B du I de l'article 13 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013 limite **pour l'ISF dû à compter de l'année 2013** le passif déductible de l'assiette de cet impôt.

En effet, les dettes contractées par le redevable pour l'acquisition ou dans l'intérêt de biens qui ne sont pas pris en compte pour l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune dû par l'intéressé ou qui en sont exonérés ne sont pas imputables sur la valeur des biens taxables. Le cas échéant, elles sont imputables à concurrence de la fraction de la valeur de ces biens qui n'est pas exonérée (CGI, art. 885 G *quater* nouveau).

Précision : Auparavant, pour l'ISF dû au titre des années antérieures à 2013, les dettes grevant les patrimoines étaient susceptibles d'être admises en déduction si elles satisfaisaient aux conditions prévues à l'article 768 du CGI (l'ISF étant assis selon les mêmes règles que les droits de succession). Pour plus de précisions, il convient de se reporter au Précis de fiscalité édition 2012, n°s 4874 et suivants.

4875

4877

chapitre 4

calcul de l'impôt

(BOI-PAT-ISF)

4878

L'ISF exigible est déterminé en appliquant à la valeur nette du patrimoine des personnes imposables, le tarif défini par la loi.

La cotisation peut être réduite ou plafonnée sous certaines conditions et limites.

A. TARIF DE L'IMPÔT

(CGI, art. 885 U ; BOI-PAT-ISF-40-10 ; Loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 13, I-D)

Remarque :

La loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 a réformé la fiscalité du patrimoine et a modifié largement l'impôt de solidarité sur la fortune dû à compter de l'année 2012.

Des aménagements ont par ailleurs été apportés à l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre de l'année 2011. Celui-ci en effet assis et liquidé dans les conditions prévues aux articles 885 A et suivants du CGI était **dû par les seules personnes physiques dont la valeur nette taxable du patrimoine était supérieure ou égale à 1 300 000 €**.

Par ailleurs, **le barème de l'ISF a été gelé à compter de l'année 2012 et pour les années suivantes** en raison du gel du barème de l'impôt sur le revenu prévu par l'article 16 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011.

À nouveau, l'article 13 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013 réforme l'ISF et institue un nouveau tarif pour l'ISF dû à compter de l'année 2013. À cette occasion, le mécanisme d'actualisation annuelle du tarif de l'ISF est supprimé (le tarif de l'ISF ne sera donc pas réactualisé même en cas de suppression du gel du barème de l'impôt sur le revenu).

1. Les actions de sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) et les parts de fonds communs de placement (FCP) doivent être évaluées à leur dernière valeur de rachat connue au premier janvier de l'année d'imposition, à l'exclusion de toute autre méthode. Concernant les OPCVM affectés par « l'affaire Madoff », cf. RES N° 2009/37.

4879

1. Tarif applicable en 2013.

Pour l'ISF dû à compter de l'année 2013, le tarif de l'impôt est fixé à (loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 13, I-D) :

Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine	Tarif applicable
N'excédant pas 800 000 €	0
Supérieure à 800 000 € et inférieure ou égale à 1 300 000 €	0,50
Supérieure à 1 300 000 € et inférieure ou égale à 2 570 000 €	0,70
Supérieure à 2 570 000 € et inférieure ou égale à 5 000 000 €	1
Supérieure à 5 000 000 € et inférieure ou égale à 10 000 000 €	1,25
Supérieure à 10 000 000 €	1,50

Pour les redevables dont le patrimoine a une valeur nette taxable égale ou supérieure à 1 300 000 € et inférieure à 1 400 000 €, le montant de l'impôt calculé selon le tarif prévu au tableau du 1 de l'article 885 U du CGI (cf. tableau ci-dessus) est réduit d'une somme égale à 17 500 € – 1,25 % P, où P est la valeur nette taxable du patrimoine.

4880

2. Tarif applicable en 2012.

Pour l'ISF dû au titre de l'année 2012, l'impôt est calculé sur l'ensemble de la valeur nette taxable du patrimoine selon le tarif suivant :

Tableau n° 1

Valeur nette taxable du patrimoine	Tarif applicable (en %)
Égale ou supérieure à 1 300 000 € et inférieure à 3 000 000 €	0,25
Égale ou supérieure à 3 000 000 €	0,50

Le montant de l'impôt calculé selon le tarif prévu au 1 du I de l'article 885 U du CGI (cf. tableau n° 1 ci-dessus) est réduit à 1 500 € pour les redevables dont le patrimoine net taxable est égal à 1 300 000 € et de moitié pour les redevables dont le patrimoine net taxable est égal à 3 000 000 €.

Pour les redevables dont le patrimoine a une valeur nette taxable mentionnée aux deux dernières lignes de la première colonne du tableau du 2 du I de l'article 885 U du CGI (cf. tableau n° 2 ci-dessous), le montant de l'impôt calculé selon le tarif prévu au 1 du I de l'article 885 U du code précité (cf. tableau n° 1 ci-dessus) est réduit d'une somme calculée en appliquant, respectivement, les formules mentionnées aux deux dernières lignes de la seconde colonne du tableau du 2 du I de l'article 885 U du CGI (cf. tableau n° 2 ci-dessous).

Tableau n° 2

Valeur nette taxable du patrimoine	Réduction du montant de l'imposition ⁽¹⁾
Égale ou supérieure à 1 300 000 € et inférieure à 1 400 000 €	24 500 € - (7 x 0,25 % P)
Égale ou supérieure à 3 000 000 € et inférieure à 3 200 000 €	120 000 € - (7,5 x 0,50 % P)
(1) P est la valeur nette taxable du patrimoine	

Pour l'application du I de l'article 885 U du CGI, chaque année, successivement :

- le premier montant d'impôt après réduction mentionné au dernier alinéa du 1 du I de l'article 885 U du CGI, les limites de valeurs nettes taxables du patrimoine figurant au tableau du même 1 du I de l'article 885 U (cf. tableau n° 1 ci-dessus) ainsi que les limites inférieures figurant au tableau du 2 du même I de l'article 885 U (cf. tableau n° 2 ci-dessus) sont actualisés dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu ;
- les montants d'impôts actualisés en application du 1 du I de l'article 885 U du CGI sont arrondis à l'euro le plus proche. Les limites de valeurs nettes taxables du patrimoine actualisées le sont à la dizaine de milliers d'euros la plus proche ;

- les constantes en euros, puis les limites supérieures de valeurs nettes taxables du patrimoine figurant au tableau du 2 du I de l'article 885 U du CGI (cf. tableau n° 2 ci-dessus) sont ajustées de manière à égaliser l'impôt calculé en application des règles fixées aux 1 et 2 du même I de l'article 885 U pour chacune des limites inférieures et supérieures mentionnées au tableau dudit 2 (cf. tableau n° 2 ci-dessus).

B. RÉDUCTION DE L'IMPÔT POUR CHARGES DE FAMILLE

(CGI, art. 885 V **abrogé** par le E du I de l'article 13 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013 ; BOI-PAT-ISF-40-20)

4881

La réduction du montant de l'ISF pour charges de famille **est supprimée pour l'ISF dû à compter de l'année 2013.**

Précision : Pour l'ISF dû au titre de l'année 2012, le montant de l'ISF était réduit de 300 € (150 € pour l'ISF dû avant 2012) par personne à charge au sens de l'article 193 *ter* du CGI. La somme de 300 € était divisée par deux lorsqu'il s'agissait d'un enfant réputé à charge égale de l'un et de l'autre de ses parents.

C. IMPUTATION SUR L'IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE DES SOUSCRIPTIONS AU CAPITAL DES PME, DE TITRES PARTICIPATIFS DE SOCIÉTÉS COOPÉRATIVES OU DE PARTS DE FIP OU FCPI

(CGI, art. 885-0 V *bis* ; BOI-PAT-ISF-40-30 ; Décret n° 2010-1311 du 2 novembre 2010 ; Ordonnance n° 2011-915 du 1^{er} août 2011 relative aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières et à la modernisation du cadre juridique de la gestion d'actifs, art. 27)

4881-1

L'article 885-0 V *bis* du CGI institue un dispositif de réduction d'ISF au titre des investissements dans les PME au sens communautaire.

L'article 38-V de la loi de finances pour 2011 modifie pour partie ce dispositif. Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux souscriptions effectuées **dans des sociétés depuis le 13 octobre 2010** et aux souscriptions effectuées **dans des fonds d'investissement constitués depuis le 1^{er} janvier 2011.**

Les fonds constitués avant le 1^{er} janvier 2011 restent soumis aux dispositions des articles L. 214-30 et L. 214-31 du code monétaire et financier dans leur rédaction antérieure à la loi de finances pour 2011.

Toutefois, **les investissements des fonds constitués avant le 1^{er} janvier 2011 et réalisés à compter de cette date au moyen de souscriptions reçues après le 29 septembre 2010** ne sont pris en compte dans le quota de 60 % prévu au premier alinéa du I de l'article L. 214-30 et du 1 de l'article L. 214-31 du même code que s'ils sont réalisés dans des sociétés remplissant les conditions prévues aux b à b *ter* et au f du 1 du I de l'article 885-0 V *bis* du CGI (cf. ci-dessous 1. b du n° 4882, 2^{ème}, 3^{ème}, 4^{ème} et 9^{ème} tirets) dans sa rédaction issue de la loi de finances pour 2011 et qui n'ont pas procédé au cours des douze derniers mois au remboursement, total ou partiel, d'apports.

Ces fonds communiquent à l'administration fiscale la répartition entre les souscriptions effectuées avant le 29 septembre 2010 et celles effectuées à compter de cette date, ainsi qu'un état de leurs investissements au 31 décembre 2010.

La réduction d'ISF au titre des souscriptions au capital des PME prévue à l'article 885-0 V *bis* du CGI est à nouveau modifiée par l'article 76 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013 et par l'article 25 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

I. SOUSCRIPTIONS ÉLIGIBLES

4882

1. Souscriptions au capital de PME et de titres participatifs de sociétés coopératives (CGI, art. 885-0 V *bis*, I ; BOI-PAT-ISF-40-30-10-10).

a. Conditions relatives aux souscriptions.

1° Souscription au capital de PME.

Il ne peut être souscrit au capital d'une société que lors de sa création (souscription au capital initial) ou à l'occasion d'augmentations ultérieures de capital.

Les titres (actions ordinaires, actions de préférence, parts sociales) peuvent être souscrits en **numéraire** (espèces, compensation avec des créances liquides et exigibles sur la société émettrice, conversion ou remboursement en actions d'obligations souscrites à l'origine ou acquises de précédents porteurs sur le marché obligataire) ou en **nature** par apport de biens

nécessaires à l'exercice de l'activité de la société, à l'exception des actifs immobiliers et des valeurs mobilières.

Les souscriptions peuvent être réalisées :

- directement par le redevable ;
- par des personnes physiques en indivision ;
- indirectement par l'intermédiaire d'une société interposée.

2° Souscription de titres participatifs de sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP).

Les souscriptions dans les mêmes conditions de titres participatifs dans des SCOP définies par la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978 sont également éligibles au régime de faveur.

3° Souscription de titres participatifs d'autres sociétés coopératives.

Les souscriptions dans les mêmes conditions de titres participatifs dans d'autres sociétés coopératives régies par la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération sont également éligibles au régime de faveur pour les versements effectués depuis le 29 décembre 2007.

b. Conditions relatives aux sociétés.

1° Souscriptions directes (CGI, art. 885-0 V bis, I-1-a à f).

La société bénéficiaire des versements doit satisfaire aux conditions suivantes :

- avoir la qualité de PME communautaire, c'est-à-dire répondre à la définition des PME figurant à l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie). S'agissant de la notion de PME communautaire, voir BOI-PAT-ISF-40-30-10-20 ;
- exercer exclusivement une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion des activités procurant des revenus garantis en raison de l'existence d'un tarif réglementé de rachat de la production, des activités financières, des activités de gestion de patrimoine mobilier définie à l'article 885 O *quater* du CGI et des activités immobilières. Toutefois, les exclusions relatives à l'exercice d'une activité financière ou immobilière ne sont pas applicables aux entreprises solidaires mentionnées à l'article L. 3332-17-1 du code du travail ;
- ne pas exercer une activité de production d'électricité utilisant l'énergie radiative du soleil (disposition applicable aux souscriptions effectuées depuis le 29 septembre 2010) [CGI, art. 885-0 V bis, I-1-0 b bis] ;
- ses actifs ne sont pas constitués de façon prépondérante de métaux précieux, d'œuvres d'art, d'objets de collection, d'antiquités, de chevaux de course ou de concours ou, sauf si l'objet même de son activité consiste en leur consommation ou en leur vente au détail, de vins ou d'alcools, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquités ;
- les souscriptions à son capital confèrent aux souscripteurs les seuls droits résultant de la qualité d'actionnaire ou d'associé, à l'exclusion de toute autre contrepartie notamment sous la forme de tarifs préférentiels ou d'accès prioritaire aux biens produits ou aux services rendus par la société ;
- avoir son siège de direction effective dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (CGI, art. 885-0 V bis, I-1-c) ;
- ses titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger ;
- être soumise à l'impôt sur les bénéfices dans les conditions de droit commun ou y être soumise dans les mêmes conditions si l'activité était exercée en France ;
- compter au moins deux salariés à la clôture de l'exercice qui suit la souscription ayant ouvert droit à la réduction, ou un salarié si elle est soumise à l'obligation de s'inscrire à la chambre de métiers et de l'artisanat (CGI, art. 885-0 V bis, I-1-e bis ; RES N° 2011/10) ;
- n'accorder aucune garantie en capital à ses associés ou actionnaires en contrepartie de leurs souscriptions.

Aucune condition n'est posée quant à la forme sociale des sociétés bénéficiaires des souscriptions.

2° Souscriptions effectuées par des personnes physiques en indivision.

L'avantage fiscal s'applique également aux souscriptions effectuées par des personnes physiques en indivision. Chaque membre de l'indivision peut bénéficier de l'avantage fiscal à concurrence de la fraction de la part de sa souscription représentative de titres reçus en

contrepartie de souscriptions au capital de sociétés vérifiant les conditions prévues au b ci-dessus.

3° *Souscriptions indirectes réalisées via une société interposée (société holding).*

La réduction d'ISF s'applique également aux souscriptions indirectes au capital de PME communautaires réalisées en numéraire par l'intermédiaire d'une société holding, à condition que :

- la société vérifie l'ensemble des conditions applicables à la société opérationnelle, à l'exception de celles tenant à son activité ;
- la société ait pour objet exclusif de détenir des participations au capital de sociétés exerçant une activité opérationnelle ;
- la société ne compte pas plus de cinquante associés ou actionnaires. Pour **les souscriptions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2012**, cette condition ne s'applique pas si la société détient exclusivement des participations dans une société exerçant une des activités mentionnées au b du 1 du I de l'article 885-0 V *bis* du CGI dont le capital est détenu pour 10 % au moins par une ou plusieurs sociétés coopératives ou par l'une de leurs unions ;
- la société ait exclusivement pour mandataires sociaux des personnes physiques ;
- la société communique à chaque investisseur, avant la souscription de ses titres, un document d'information précisant notamment la période de conservation des titres pour bénéficier de l'avantage fiscal, les modalités prévues pour assurer la liquidité de l'investissement au terme de la durée de blocage, les risques générés par l'investissement et la politique de diversification des risques, les règles d'organisation et de prévention des conflits d'intérêts, les modalités de calcul et la décomposition de tous les frais et commissions, directs et indirects, et le nom du ou des prestataires de services d'investissement chargés du placement des titres.

Un décret fixe les conditions dans lesquelles les investisseurs sont informés annuellement du montant détaillé des frais et commissions, directs et indirects, qu'ils supportent et celles dans lesquelles ces frais sont encadrés (voir décret n° 2011-924 du 1^{er} août 2011 relatif à l'encadrement et à la transparence des frais et commissions prélevés directement ou indirectement par les fonds et sociétés mentionnés aux articles 199 terdecies-0 A et 885-0 V *bis* du CGI ; arrêté du 1^{er} août 2011 [JO du 3] ; voir également CGI, ann. III, art. 299 *octies* A).

La société adresse à l'administration fiscale, à des fins statistiques, au titre de chaque année, avant le 30 avril de l'année suivante et dans des conditions définies par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget, un état récapitulatif des sociétés financées, des titres détenus ainsi que des montants investis durant l'année. Les informations qui figurent sur cet état sont celles arrêtées au 31 décembre de l'année (voir arrêté du 7 février 2012 [JO du 15] modifié par l'arrêté du 24 janvier 2013 [JO du 2 février]).

c. Remise en cause et exclusions.

En cas de remboursement des apports aux souscripteurs avant le 31 décembre de la dixième année suivant celle de la souscription, le bénéfice de l'avantage fiscal prévu au I de l'article 885-0 V *bis* du CGI est remis en cause, sauf si le remboursement fait suite à la liquidation judiciaire de la société, à l'exception, **à compter du 1^{er} janvier 2013**, des parts investies dans des entreprises solidaires mentionnées à l'article L. 3332-17-1 du code du travail et agréées en vertu du même article avant le 31 décembre 2012, ainsi que dans des établissements de crédit dont 80 % de l'ensemble des prêts et des investissements sont effectués en faveur d'entreprises solidaires mentionnées au même article L. 3332-17-1 du code du travail, pour lesquelles le remboursement doit intervenir après le 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la souscription (CGI, art. 885-0 V *bis*, II ; loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 76 et loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 25).

Les souscriptions réalisées par un contribuable au capital d'une société dans les douze mois suivant le remboursement, total ou partiel, par cette société de ses apports précédents n'ouvrent pas droit à l'avantage fiscal prévu au I de l'article 885-0 V *bis* du CGI (CGI, 885-0 V *bis*, V).

2. Souscriptions en numéraire aux parts de certains fonds d'investissement de proximité (FIP) ou fonds communs de placement dans l'innovations (FCPI) [CGI, art. 885-0 V *bis*, III ; BOI-PAT-ISF-40-30-20].

a. Conditions relatives aux fonds.

Il s'agit des versements effectués au titre de souscriptions en numéraire aux parts de fonds communs de placement dans l'innovation mentionnés à l'article L. 214-30 du code monétaire et financier et aux parts de fonds d'investissement de proximité mentionnés à l'article L. 214-31 du même code.

La réduction d'ISF en faveur de la souscription de parts de FIP et FCPI éligibles s'applique lorsque les conditions suivantes sont satisfaites :

- les personnes physiques prennent l'engagement de conserver les parts de fonds jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la souscription ;
- le porteur de parts, son conjoint ou son concubin notoire et leurs ascendants et descendants ne doivent pas détenir ensemble plus de 10 % des parts du fonds et, directement ou indirectement, plus de 25 % des droits dans les bénéfices des sociétés dont les titres figurent à l'actif du fonds ou avoir détenu ce montant à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la souscription des parts du fonds ;

- **pour les versements afférents aux souscriptions effectuées jusqu'au 31 décembre 2012**, le fonds doit respecter au minimum le quota d'investissement de 60 % prévu au I de l'article L. 214-30 du code monétaire et financier et au 1 de l'article L. 214-31 du même code. Si le fonds n'a pas pour objet d'investir plus de 50 % de son actif au capital de jeunes entreprises innovantes définies à l'article 44 *sexies*-0 A du CGI, ce quota doit être atteint à hauteur de 50 % au moins au plus tard huit mois à compter de la date de clôture de la période de souscription fixée dans le prospectus complet du fonds, laquelle ne peut excéder huit mois à compter de la date de constitution du fonds, ou huit mois après la promulgation de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 et à hauteur de 100 % au plus tard le dernier jour du huitième mois suivant ;

- **pour les versements afférents aux souscriptions effectuées à compter du 1^{er} janvier 2013**, la période pour atteindre le quota d'investissement est allongée. Ainsi, le fonds doit respecter au minimum le quota d'investissement de 60 % prévu au I de l'article L. 214-30 du code monétaire et financier et au 1 de l'article L. 214-31 du même code. Si le fonds n'a pas pour objet d'investir plus de 50 % de son actif au capital de jeunes entreprises innovantes définies à l'article 44 *sexies*-0 A du CGI, ce quota doit être atteint à hauteur de 50 % au moins au plus tard **douze mois** à compter de la date de clôture de la période de souscription fixée dans le prospectus complet du fonds, laquelle ne peut excéder huit mois à compter de la date de constitution du fonds, ou huit mois après la promulgation de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 et à hauteur de 100 % au plus tard le dernier jour du **douzième** mois suivant (CGI, art. 885-0 V *bis*, III-1-c modifié par l'article 25 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificatives pour 2012).

Remarque :

Par dérogation aux dispositions du c du 1 du VI de l'article 199 *terdecies*-0 A et du c du 1 du III de l'article 885-0 V *bis* du CGI relatives à la période de souscription, les fonds dont la période de souscription n'est pas close au 14 juin 2011 peuvent proroger cette période pour une durée d'au plus trois mois, sans que cette prorogation puisse avoir pour effet de permettre une clôture de la période de souscription au-delà du 30 septembre 2011.

Pour des précisions sur les exigences en matière de délai d'investissement, cf. RES N° 2010/22.

b. Remise en cause et exclusions.

L'avantage fiscal obtenu fait l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle le fonds ou le redevable cesse de respecter les conditions évoquées ci-dessus.

En outre, sont exclues du bénéfice de l'avantage fiscal les parts de fonds donnant lieu à des droits différents sur l'actif net ou sur les produits du fonds ou de la société, attribuées en fonction de la qualité de la personne.

II. MODALITÉS D'APPLICATION DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT

(BOI-PAT-ISF-40-30-30)

4882-1

1. Modalités d'application de la réduction d'impôt en faveur de la souscription au capital de PME et de la souscription de titres participatifs de sociétés coopératives
(BOI-PAT-ISF-40-30-30-10).

a. Montant de la réduction d'impôt.

1° Taux de la réduction d'impôt.

La réduction d'ISF en faveur de la souscription au capital de PME et de la souscription de titres participatifs de sociétés coopératives est égale à **50 %** du montant des versements effectués par le redevable.

2° Base de la réduction d'impôt.

Pour le calcul de la réduction d'ISF, il est tenu compte des versements effectués par le redevable au titre de souscriptions éligibles.

Les versements pris en compte sont ceux effectués entre la date limite de dépôt de la déclaration de l'année précédant celle de l'imposition et la date limite de dépôt de la déclaration de l'année d'imposition. Sont ainsi retenus pour une année N, les versements effectués entre le 16 juin N-1 et le 15 juin N (sauf cas particulier des redevables résidant à Monaco ou à l'étranger qui disposent d'un délai supplémentaire pour effectuer leur déclaration).

Lorsque la souscription est réalisée directement par le redevable, la base de la réduction d'impôt est constituée par le total des versements effectués par le redevable au titre de souscriptions au capital de sociétés opérationnelles ou de titres participatifs de sociétés coopératives.

Lorsque la souscription est effectuée par des personnes physiques en indivision, la base de la réduction d'ISF est constituée pour chaque co-indivisaire à concurrence de sa part dans l'indivision représentative de titres reçus en contrepartie de souscriptions libérées au capital de sociétés opérationnelles ou de titres participatifs de sociétés coopératives.

Lorsque la souscription est réalisée de manière indirecte par l'intermédiaire d'une société interposée, le montant des versements effectués par le redevable au titre de souscriptions au capital d'une société holding est pris en compte pour l'assiette de la réduction, dans la limite de la fraction déterminée en retenant :

- au numérateur, le montant des versements effectués par la société holding, au titre de souscriptions au capital initial ou d'augmentations de capital de sociétés éligibles, entre la date limite de dépôt de la déclaration devant être souscrite par le redevable l'année précédant celle de l'imposition et la date limite de dépôt de la déclaration devant être souscrite par le redevable l'année d'imposition, avec les capitaux reçus, au cours de cette période ou de la période d'imposition antérieure, lors de la constitution de son capital initial ou au titre de l'augmentation de son capital auquel le redevable a souscrit ;
- au dénominateur, le montant des capitaux reçus par la société holding au cours de l'une des périodes mentionnées au numérateur, au titre de la constitution du capital initial ou au titre de l'augmentation de capital auquel le redevable a souscrit.

3° Plafond de la réduction.

Le montant de la réduction d'ISF est limité à **45 000 €** par année d'imposition.

b. Obligation de conservation des titres.

1° *Durée de conservation.*

Le bénéfice de la réduction est subordonné à la conservation des titres reçus en contrepartie de sa souscription au capital de la société pendant une **durée minimale de cinq ans**. Ce délai court **à compter de la date de la souscription** jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant l'année de la souscription.

En cas de souscription directe, la réduction d'impôt dont bénéficie le redevable est subordonnée à la condition que les titres reçus en contrepartie de sa souscription restent sa propriété pendant cinq ans.

En cas de souscription effectuée par des personnes physiques en indivision, la réduction d'impôt dont bénéficie le redevable au titre d'un investissement indivis est subordonnée à la condition que les titres reçus en contrepartie de cette souscription restent la propriété de chacun des co-indivisaires pendant cinq ans.

En cas de souscription indirecte par l'intermédiaire d'une société holding, la condition de conservation des titres de cinq ans doit être satisfaite au niveau :

- de l'investisseur personne physique (obligation de conservation des titres de la société holding interposée) ;
- et de la société holding interposée (obligation de conservation des titres de la PME cible).

Remarque : s'agissant de la remise en cause de l'avantage fiscal en cas d'apport de titres à une offre publique d'achat (OPA) intervenant avant l'expiration du délai de conservation des titres, voir RES N° 2011/31.

2° *Exceptions.*

La réduction d'ISF antérieurement obtenue n'est pas remise en cause :

- en cas d'opérations de fusion ou de scission affectant la structure de la société opérationnelle dans laquelle le contribuable a souscrit directement ou celle de la société holding ou des sociétés cibles en cas d'investissement indirect, si les titres reçus en contrepartie sont conservés jusqu'au même terme ;
- dans l'hypothèse d'une annulation de titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire de la société opérationnelle dans laquelle le contribuable a souscrit directement ou de la société holding ou des sociétés cibles en cas d'investissement indirect ;

- lorsque la cession ou le remboursement des titres soumis à la condition de conservation intervient en cas d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ou de décès du redevable, de son conjoint, de son concubin ou de son partenaire lié par un pacte civil de solidarité (PACS) ;
- en cas de donation à une personne physique des titres soumis à la condition de conservation si le donataire reprend à son compte cette obligation de conservation ;
- en cas de cession stipulée obligatoire par un pacte d'associés ou d'actionnaires, sous réserve que le prix de vente des titres cédés, diminué des impôts et taxes générés par cette cession, soit intégralement affecté par un actionnaire minoritaire, dans les douze mois de la cession, à une nouvelle souscription au capital d'une société éligible. Dans ce cas, le remploi des fonds permet d'éviter la remise en cause de la réduction d'ISF déjà obtenue et non pas le bénéfice d'une nouvelle réduction d'ISF ;
- en cas d'offre publique d'échange de titres si les titres obtenus lors de l'échange sont des titres de sociétés satisfaisant aux conditions mentionnées au 1 du I de l'article 885-0 V *bis* du CGI et si l'éventuelle soulte d'échange, diminuée le cas échéant des impôts et taxes générés par son versement, est intégralement réinvestie, dans un délai maximal de douze mois à compter de l'échange, en souscription de titres de sociétés satisfaisant aux conditions mentionnées au même 1 du I de l'article 885-0 V *bis* du CGI, sous réserve que les titres obtenus lors de l'échange et, le cas échéant, souscrits en remploi de la soulte soient conservés jusqu'au terme du délai applicable aux titres échangés.

2. Modalités d'application de la réduction d'impôt en faveur de la souscription de parts de FIP et FCPI (BOI-PAT-ISF-40-30-30-20).

a. Montant de la réduction d'impôt.

1° Taux de la réduction d'impôt.

La réduction d'ISF en faveur de la souscription de parts de FIP et FCPI éligibles est égale à **45 %** du montant des versements effectués par le redevable.

2° Base de la réduction d'impôt.

Pour le calcul de la réduction d'ISF, il est tenu compte des versements effectués par le redevable au titre de souscriptions de parts de fonds éligibles, retenus après imputation de l'ensemble des frais et commissions et à proportion du quota d'investissement mentionné à l'alinéa premier du c du 1 du III de l'article 885-0 V *bis* du CGI que le fonds s'engage à atteindre. Un décret fixe les conditions dans lesquelles les porteurs de parts sont informés annuellement du montant détaillé des frais et commissions, directs et indirects, qu'ils supportent et dans lesquelles ces frais sont encadrés.

Les versements pris en compte sont ceux effectués entre la date limite de dépôt de déclaration de l'année précédant celle de l'imposition et la date limite de dépôt de la déclaration de l'année d'imposition.

3° Plafond de la réduction.

Le montant de la réduction ne peut pas être supérieur à **18 000 € par an**.

b. Obligation de conservation des titres.

Le souscripteur doit prendre l'engagement de conserver les parts du fonds pendant cinq ans au moins à compter de la souscription. Ce délai court à compter de la date de la souscription jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant l'année de la souscription.

c. Plafonnement global du montant de réduction d'impôt et articulation avec d'autres régimes de faveur (BOI-PAT-ISF-40-30-30-30).

Le bénéfice de la réduction d'ISF prévue en faveur des titres reçus en contrepartie de souscription au capital de PME communautaires n'est pas exclusif du bénéfice de la réduction d'ISF prévue en faveur des parts de FIP et FCPI. Toutefois, le montant imputé sur l'ISF résultant de ces avantages ne peut excéder 45 000 €.

Par ailleurs, le bénéfice de l'avantage prévu à l'article 885-0 V *bis* du CGI n'est pas exclusif du bénéfice de la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V *bis* A du CGI en faveur des dons effectués au profit des fondations et de certains organismes d'intérêt général sous réserve que le montant imputé sur l'ISF résultant de ces deux avantages n'excède pas 45 000 €. Cependant, la fraction des versements pour laquelle le redevable demande le bénéfice de l'avantage fiscal prévu à l'article 885-0 V *bis* du code précité, ne peut pas donner lieu à l'application de l'article 885-0 V *bis* A du même code.

Le bénéfice des réductions d'ISF en faveur des souscriptions au capital de PME communautaires et des parts de fonds n'est pas exclusif du bénéfice de l'exonération prévue par l'article 885 I *ter* du CGI sur les titres ayant donné lieu au bénéfice de ces réductions.

Le bénéfice de la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V *bis* du CGI est étendu à la souscription au capital d'une société dans laquelle le redevable, son conjoint, son partenaire lié par un PACS ou son concubin notoire bénéficie du régime de faveur des biens professionnels.

L'avantage fiscal prévu à l'article 885-0 V *bis* du CGI ne s'applique ni aux titres figurant dans un plan d'épargne en actions mentionné à l'article 163 *quinquies* D du code précité ou dans un plan d'épargne salariale mentionné au titre III du livre III de la troisième partie du code du travail, ni à la fraction des versements effectués au titre de souscriptions ayant ouvert droit aux réductions d'impôt prévues aux f, g ou h du 2 de l'article 199 *undecies* A, aux articles 199 *undecies* B, 199 *terdecies*-0 A, 199 *terdecies*-0 B, 199 *unvicies* ou 199 *quatervicies* du CGI. La fraction des versements effectués au titre de souscriptions donnant lieu aux déductions prévues aux 2° *quater* et 2° *quinquies* de l'article 83 du code précité n'ouvre pas droit à l'avantage fiscal.

III. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

(BOI-PAT-ISF-40-30-40)

4882-2

Le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné au respect d'obligations déclaratives à la charge tant du redevable que de la société ou du fonds.

Toutefois, l'article 1-IV-3° de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 précise que **pour l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre de l'année 2011**, les redevables dont le patrimoine a une valeur nette **taxable inférieure à 3 000 000 €** sont dispensés du respect des obligations déclaratives prévues au VII de l'article 885-0 V *bis* du CGI.

1. Souscription au capital de PME ou de titres participatifs de sociétés coopératives.

a. *Obligations déclaratives à la charge du redevable.*

Les redevables doivent joindre à leur déclaration les documents (état individuel, avis d'opéré, copie de l'information publique...) justifiant de la réduction d'ISF dont ils demandent le bénéfice et produire, sur demande de l'administration, tout document de nature à justifier de la durée de détention.

Pour le cas particulier de la cession forcée par un associé minoritaire, voir BOI-PAT-ISF-40-30-40 au I-A-3.

b. *Obligations déclaratives à la charge de la société opérationnelle et de la société holding.*

La société délivre aux souscripteurs qui entendent bénéficier de la réduction d'ISF un état individuel qui mentionne divers renseignements relatifs à la société et au souscripteur. Lorsque les souscriptions sont réalisées par l'intermédiaire d'une **société holding**, ladite société délivre aux souscripteurs qui entendent bénéficier de la réduction d'ISF un état individuel qui mentionne ces mêmes renseignements. Cf. également l'article 299 *septies* de l'annexe III au CGI, modifié par le décret n° 2010-604 du 4 juin 2010.

2. Souscription de parts de FIP ou FCPI.

a. *Obligations déclaratives à la charge du redevable.*

Les redevables qui entendent bénéficier de la réduction d'ISF prennent l'engagement de conserver les parts du fonds pendant cinq ans au moins à compter de leur souscription. Cet engagement est formalisé dans l'acte ou le bulletin de souscription des parts.

Sur le même document, le souscripteur déclare ne pas détenir avec les membres de son groupe familial plus de 10 % des parts du fonds et, directement ou indirectement, plus de 25 % des droits dans les bénéfices des sociétés dont les titres figurent à l'actif du fonds ou avoir détenu ce montant à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la souscription des parts.

Les redevables qui demandent à bénéficier de la réduction d'ISF doivent joindre à leur déclaration d'ISF l'état individuel qui leur est fourni par le fonds auprès duquel ils ont souscrit les parts ainsi qu'une copie de l'engagement de conservation des parts de fonds souscrites.

b. *Obligations déclaratives à la charge du fonds.*

Ces obligations sont commentées dans le BOI-PAT-ISF-40-30-40 au II-A. Cf. également l'article 299 *octies* de l'annexe III au CGI, modifié par le décret n° 2010-604 du 4 juin 2010.

IV. RESPECT DES RÈGLES COMMUNAUTAIRES

4882-3

La réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V *bis* du CGI constitue un régime d'aides d'État au profit des entreprises bénéficiaires des investissements en capital, au sens du traité CE.

Son bénéfice est subordonné au respect, selon le cas par les sociétés bénéficiaires des versements mentionnées au 1 du I de l'article 885-0 V *bis* du CGI ou par les sociétés éligibles au quota mentionné à la première phrase du deuxième alinéa du c du 1 du III de l'article 885-0 V *bis* du code précité, du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission, du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis ou du règlement (CE) n° 1535/2007 de la Commission, du 20 décembre 2007, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis dans le secteur de la production de produits agricoles.

Toutefois, cette disposition n'est **pas applicable** lorsque les conditions suivantes sont **cumulativement** satisfaites par les sociétés mentionnées ci-dessus :

- la société est une petite et moyenne entreprise au sens du règlement CE n° 800/2008 ;
- la société bénéficiaire est en phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion au sens des lignes directrices communautaires concernant les aides d'État visant à promouvoir les investissements en capital-investissement dans les petites et moyennes entreprises (2006/C 194/02) ;
- la société n'est pas qualifiable d'entreprise en difficulté au sens des lignes directrices communautaires concernant les aides d'État au sauvetage et à la restructuration d'entreprises en difficulté (2004/C 244/02) et ne relève pas des secteurs de la construction navale, de l'industrie houillère ou de la sidérurgie ;
- les versements au titre de souscriptions mentionnés au 1 du I de l'article 885-0 V *bis* du CGI n'excèdent pas, par entreprise cible, un montant fixé par décret et qui ne peut dépasser le plafond autorisé par la Commission européenne s'agissant des aides d'État visant à promouvoir les investissements en capital-investissement dans les petites et moyennes entreprises ou les entreprises innovantes.

Pour **les souscriptions effectuées à compter du 1^{er} janvier 2013, cette dernière condition n'est pas applicable pour les versements au titre de souscriptions effectuées au capital des entreprises solidaires** mentionnées à l'article L. 3332-17-1 du code du travail qui ont exclusivement pour objet :

- soit l'étude, la réalisation ou la gestion de construction de logements à destination de personnes défavorisées ou en situation de rupture d'autonomie et sélectionnées par une commission de personnes qualifiées, la société bénéficiant d'un agrément de maîtrise d'ouvrage en application des articles L. 365-1 et suivants du code de la construction et de l'habitation ;
- soit l'acquisition, la construction, la réhabilitation, la gestion et l'exploitation par bail de tous biens et droits immobiliers en vue de favoriser l'amélioration des conditions de logement ou d'accueil et la réinsertion de personnes défavorisées ou en situation de rupture d'autonomie, la société bénéficiant d'un agrément d'intérêt collectif.

Le bénéfice de cette dérogation est subordonné au respect des conditions suivantes :

- la société ne procède pas à la distribution de dividendes ;
- la société réalise son objet social sur l'ensemble du territoire national.

D. IMPUTATION SUR L'IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE DES DONS AUX ORGANISMES D'INTÉRÊT GÉNÉRAL

- I (CGI, art. 885-0 V *bis* A ; BOI-PAT-ISF-40-40 ; CGI, ann. III, art. 299 *nonies* ; Décret n° 2011-225 du 28 février 2011 ; Arrêté du 28 février 2011 [JO du 2 mars 2011])

I. CHAMP D'APPLICATION DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT

(BOI-PAT-ISF-40-40-10)

4883

1. Conditions relatives aux contribuables concernés.

Les redevables de l'ISF peuvent bénéficier de la réduction d'impôt. Sont donc concernées, lorsque la valeur de leurs biens est supérieure à la limite de la première tranche du tarif fixé à l'article 885 U du CGI :

- les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France ou hors de France ;
- les personnes physiques n'ayant pas leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France (non-résidents).

2. Conditions relatives aux dons éligibles.

Les dons ouvrant droit à la réduction d'impôt sont les dons en numéraire et les dons en pleine propriété de titres de sociétés admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger.

Pour bénéficier de la réduction d'impôt, les conditions suivantes doivent être remplies :

- le don doit être désintéressé ;
- le don est réalisé en numéraire ou en titres ;
- le redevable qui revendique le bénéfice de la réduction d'impôt doit pouvoir justifier le versement des sommes ou la remise des titres à l'organisme bénéficiaire, quelque soit la forme de l'acte (acte authentique ou sous seing privé) qui constate la transmission à titre gratuit, et même en l'absence d'acte (don manuel).

3. Conditions relatives aux organismes bénéficiaires des dons.

Les dons doivent, pour ouvrir droit à la réduction d'impôt, être effectués au profit :

- des établissements de recherche ou d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics ou privés, d'intérêt général, à but non lucratif ;
- des fondations reconnues d'utilité publique répondant aux conditions fixées au a du 1 de l'article 200 du CGI ;
- des entreprises d'insertion et des entreprises de travail temporaire d'insertion mentionnées aux articles L. 5132-5 et L. 5132-6 du code du travail ;
- des associations intermédiaires mentionnées à l'article L. 5132-7 du même code ;
- des ateliers et chantiers d'insertion mentionnés à l'article L. 5132-15 du même code ;
- des entreprises adaptées mentionnées à l'article L. 5213-13 du même code ;
- de l'Agence nationale de la recherche (ANR) ;
- pour les dons effectués depuis le 1^{er} janvier 2010, des groupements d'employeurs régis par les articles L. 1253-1 et suivants du code du travail qui bénéficient du label GEIQ délivré par le Comité national de coordination et d'évaluation des groupements d'employeurs pour l'insertion et la qualification, et qui organisent des parcours d'insertion et de qualification dans les conditions mentionnées à l'article L. 6325-17 du même code ;
- des fondations universitaires et des fondations partenariales mentionnées respectivement aux articles L. 719-12 et L. 719-13 du code de l'éducation lorsqu'elles répondent aux conditions fixées au b du 1 de l'article 200 du CGI ;
- des associations reconnues d'utilité publique, de financement et d'accompagnement de la création et de la reprise d'entreprises dont la liste est fixée par le décret n° 2011-380 du 7 avril 2011 (disposition applicable aux versements réalisés **à compter du 1^{er} janvier 2011**).

De plus, ouvrent également droit à la réduction d'impôt les dons et versements effectués depuis le 1^{er} janvier 2010 au profit d'organismes agréés dans les conditions prévues à l'article 1649 *nonies* du CGI, dont le siège est situé dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

L'agrément est accordé aux organismes poursuivant des objectifs et présentant des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France entrant dans le champ d'application du présent dispositif.

Lorsque les dons et versements ont été effectués au profit d'un organisme non agréé, dont le siège est situé dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, la réduction d'impôt obtenue fait l'objet d'une reprise, sauf lorsque le contribuable a produit dans le délai de dépôt de déclaration les pièces justificatives attestant que cet organisme poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France répondant aux conditions fixées ci-dessus. Le décret n° 2011-225 du 28 février 2011 fixe les conditions d'application de ces dispositions et notamment la durée de validité ainsi que les modalités de délivrance, de publicité et de retrait de l'agrément (l'arrêté du 28 février 2011, publié au *JO* du 2 mars 2011, fixe les modalités d'application de la procédure d'agrément des organismes mentionnés au I de l'article 885-0 V *bis* A du CGI).

Cette liste est limitative¹. Les dons effectués notamment aux associations reconnues d'utilité publique répondant aux conditions fixées au a du 1 de l'article 200 du CGI n'ouvrent donc pas droit à la réduction d'impôt.

1. Depuis le 1^{er} janvier 2010, la liste des organismes bénéficiaires est étendue aux groupements d'employeurs régis par les articles L. 1253-1 et suivants du code du travail qui bénéficient du label GEIQ délivré par le comité national de coordination et d'évaluation des groupements d'employeurs pour l'insertion et la qualification, et qui organisent des parcours d'insertion et de qualification dans les conditions mentionnées à l'article L. 6325-17 du même code.

4. Application de la réglementation communautaire relative aux aides de minimis.

Le bénéfice de la réduction d'ISF est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*. Toutefois, les fondations reconnues d'utilité publique répondant aux conditions fixées au a du 1 de l'article 200 du CGI, l'Agence nationale de la recherche (ANR), les fondations universitaires et les fondations partenariales éligibles ne sont pas soumises à l'application de la réglementation communautaire relative aux aides *de minimis* (BOI-PAT-ISF-40-40-10-70).

II. MODALITÉS D'APPLICATION DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT

(BOI-PAT-ISF-40-40-20 au I)

4883-1

1. Montant de la réduction d'impôt.**a. Dons à retenir.**

Pour le calcul de la réduction d'impôt, les dons pris en compte sont ceux effectués entre la date limite de dépôt de la déclaration de l'année précédant celle de l'imposition et la date limite de dépôt de la déclaration de l'année d'imposition. Pour les résidents français, pour une année d'imposition N, sont ainsi retenus les dons effectués du 16 juin N-1 au 15 juin N. **Pour les dons en numéraire**, la date du don à retenir est celle de la mise à disposition des fonds au profit de l'organisme bénéficiaire (donataire).

Pour les dons de titres, la date du don à retenir est celle du transfert de propriété juridique des titres.

Le montant des dons à retenir est constitué par le montant des versements effectués en numéraire et par le cours moyen de bourse au jour de la transmission pour les dons de titres.

b. Taux de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt est égale à **75 %** du montant des dons effectués par le redevable.

c. Plafonnement de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt ne peut excéder une **limite fixée à 50 000 € par redevable et par année** d'imposition.

Dans le cas où le montant de la réduction d'impôt excède cette limite, la fraction non imputée de cette réduction ne peut donner lieu ni à remboursement au titre de la même année, ni à report sur l'impôt dû au titre des années suivantes. Il en est de même lorsque le montant de la réduction d'impôt excède celui de la cotisation d'ISF.

2. Articulation avec la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A du CGI et avec les autres régimes.

Au titre de la même année d'imposition, le redevable peut bénéficier de l'avantage fiscal exposé ci-dessus et de celui prévu à l'article 885-0 V bis du CGI en faveur de l'investissement dans les PME sous réserve que le montant imputé sur l'ISF résultant de ces deux avantages n'excède pas 45 000 €.

En revanche, conformément au III de l'article 885-0 V bis A du CGI, la fraction du versement ayant donné lieu à la réduction d'impôt prévue par cet article ne peut donner lieu à un autre avantage fiscal au titre d'un autre impôt.

En outre, en cas de dons en numéraire ou de titres à une fondation reconnue d'utilité publique entrant à la fois dans le champ d'application de la réduction d'ISF et dans celui de l'abattement prévu au III de l'article 788 du CGI, seul l'un des deux dispositifs est applicable.

III. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

(BOI-PAT-ISF-40-40-20 au II)

4883-2

1. Obligations déclaratives à la charge des organismes bénéficiaires des dons.

Les organismes bénéficiaires des dons sont tenus de délivrer à chaque donateur une attestation (reçu) répondant à un modèle fixé par l'arrêté du 26 juin 2008 publié au JO du 28 juin 2008 et comportant les éléments suivants :

- les noms et adresse de l'organisme bénéficiaire ;
- l'objet de l'organisme bénéficiaire ;
- les nom, prénom(s) et adresse du donateur ;
- la nature (numéraire ou titre), la forme (don manuel, acte authentique ou sous seing privé), le mode de versement s'il s'agit d'un versement en numéraire (remise d'espèces, chèque, virement, prélèvement, carte bancaire), la date et le montant du don.

2. Obligations déclaratives à la charge des redevables.

À compter de l'ISF dû au titre de l'année 2011, le redevable doit joindre à sa déclaration d'ISF (déclaration prévue au 1 du I de l'article 885 W du CGI) ou fournir dans les trois mois suivant la date limite de dépôt de ladite déclaration, les attestations (reçus) délivrées par les organismes bénéficiaires des dons (cf. ci-dessus) [CGI, art. 885-0 V *bis* A, IV].

E. PLAFONNEMENT DE L'IMPÔT

(CGI, art. 885 V *bis* ; loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 13, I-F)

4884

L'article 1^{er}-I de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 a abrogé l'article 885 V *bis* du CGI pour l'ISF dû à compter de l'année 2012.

Toutefois, le F du I de l'article 13 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013 **rétablit le mécanisme de plafonnement de l'ISF** pour l'ISF dû **à compter de l'année 2013**.

Remarque : Pour les dispositions antérieures applicables jusqu'à l'ISF dû au titre de 2011, il convient de se reporter au Précis de fiscalité édition 2011 n°s 4884 et suivants.

Conformément au nouvel article 885 V *bis* du CGI rétabli, l'**ISF** du redevable ayant son domicile fiscal en France est **réduit de la différence entre :**

- **d'une part**, le total de cet impôt et des impôts dus en France et à l'étranger au titre des revenus et produits de l'année précédente, calculés avant imputation des seuls crédits d'impôt représentatifs d'une imposition acquittée à l'étranger et des retenues non libératoires ;

- et, **d'autre part, 75 %** du total des revenus mondiaux nets de frais professionnels de l'année précédente, après déduction des seuls déficits catégoriels dont l'imputation est autorisée par l'article 156 du CGI, ainsi que des revenus exonérés d'impôt sur le revenu et des produits soumis à un prélèvement libératoire réalisés au cours de la même année en France ou hors de France.

Les plus-values ainsi que tous les revenus sont déterminés sans considération des exonérations, seuils, réductions et abattements prévus au CGI, à l'exception de ceux représentatifs de frais professionnels.

Lorsque l'impôt sur le revenu a frappé des revenus de personnes dont les biens n'entrent pas dans l'assiette de l'ISF, il est réduit suivant le pourcentage du revenu de ces personnes par rapport au revenu total.

4885

4887

F. DROIT À RESTITUTION

(CGI, art. 1649-0 A ; BOI-PAT-ISF-40-50 ; RC n°s 7700 et suiv.)

4888

Conformément à l'article 1^{er} du CGI, les impôts directs payés par un contribuable au titre d'une année donnée ne peuvent être supérieurs à un certain pourcentage des revenus qu'il a perçus l'année précédente.

Les modalités d'application de ce droit à restitution sont définies par l'article 1649-0 A du CGI modifié par les articles 6,8, 22 et 105 de la loi de finances pour 2011.

L'impôt de solidarité sur la fortune fait partie des impositions prises en compte pour la détermination de ce droit qui a pu être exercé pour la première fois en 2007.

Dans le cadre de la réforme de la fiscalité du patrimoine, l'article 30 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 prévoit que les articles 1 et 1649-0 A du CGI **s'appliquent pour la dernière fois pour la détermination du plafonnement des impositions afférentes aux revenus réalisés en 2010**.

Ce dispositif de plafonnement est évoqué au livre VII (cf. RC n°s 7700 et suivants).

4889

chapitre 5**obligations des redevables**

(CGI, art. 885 W à 885 Z ; BOI-PAT-ISF)

A. SOUSCRIPTION D'UNE DÉCLARATION

4890

L'impôt de solidarité sur la fortune est un impôt déclaratif perçu au vu d'une déclaration spécifique (n° 2725 K préidentifiée ou n° 2725 « vierge ») souscrite par les redevables eux-mêmes.

Toutefois, pour l'ISF dû **à compter de l'année 2013**, les redevables dont le patrimoine a une valeur nette taxable inférieure à 2 570 000 € et qui sont tenus à l'obligation de déposer la déclaration annuelle prévue à l'article 170 du CGI mentionnent **la valeur brute et la valeur nette taxable de leur patrimoine** seulement sur cette déclaration (CGI, art. 885 W, I-2-al. 1 modifié par le G du I de l'article 13 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013).

Remarques :

1. Certains concepteurs ou éditeurs privés de logiciels peuvent mettre à la disposition des redevables des **reproductions informatisées de la déclaration ISF** et de ses annexes.

Depuis la période d'imposition s'ouvrant le 1^{er} janvier 2000, ces reproductions sont dispensées d'agrément préalable de l'administration. Ces documents doivent néanmoins être en parfaite conformité avec les formulaires administratifs et comporter la totalité des rubriques figurant sur les imprimés officiels dans l'ordre initial, avec les codifications correspondantes.

Le dépôt de déclarations et/ou d'annexes non conformes aux formulaires délivrés par l'administration fiscale est assimilé à une absence de dépôt et sanctionné en tant que telle. Cela étant, à défaut de pouvoir être imprimés sur le format des formulaires officiels et en couleur, la déclaration et les annexes peuvent être éditées au format A 4 et en noir et blanc.

2. **Mise en ligne des formulaires sur internet** : un dispositif de mise en ligne des imprimés déclaratifs ISF est mis à la disposition des redevables, sur le site internet www.impots.gouv.fr, à partir du module de « recherche » qui se situe en bas de l'écran. Dans ce cas, cliquer sur « rechercher » puis sur l'option « rechercher un formulaire » puis taper dans le champ de saisie « numéro d'imprimé : 2725 » et enfin sélectionner le champ de saisie « impôt de solidarité sur la fortune ». Les internautes peuvent ainsi télécharger les formulaires vierges, les remplir en ligne et calculer l'impôt dû.

Dans tous les cas, les redevables destinataires d'une déclaration préidentifiée n° 2725 K et qui souhaitent souscrire une déclaration ISF ainsi que les annexes soit au moyen de logiciels privés, soit à partir d'internet doiventagrafer la déclaration n° 2725 K reçue, non complétée, à la déclaration et aux annexes issues de ces logiciels ou du téléchargement pour le dépôt au service des impôts afin de satisfaire pleinement à l'obligation de dépôt.

I. PERSONNES TENUES DE SOUSCRIRE UNE DÉCLARATION

(BOI-PAT-ISF-50-10-10)

4891

Les personnes physiques, dont la valeur nette du patrimoine imposable au **1^{er} janvier** de l'année d'imposition majoré de celui des membres de leur foyer fiscal au sens de l'ISF (cf. n°s 4825 et 4836) excède le seuil d'imposition, sont tenues de souscrire une déclaration de l'ensemble de leur patrimoine.

Cette déclaration doit être signée par le redevable, par les deux époux pour les couples mariés soumis à imposition commune, par les deux concubins notoires ou par les deux partenaires liés par un pacte civil de solidarité défini par l'article 515-1 du code civil.

Pour l'ISF dû **à compter de l'année 2013**, les redevables dont le patrimoine a une valeur nette taxable inférieure à 2 570 000 € et qui sont tenus à l'obligation de déposer la déclaration annuelle prévue à l'article 170 du CGI mentionnent **la valeur brute et la valeur nette taxable de leur patrimoine** seulement sur cette déclaration (CGI, art. 885 W, I-2-al. 1 modifié par le G du I de l'article 13 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013).

La valeur brute et la valeur nette taxable du patrimoine des concubins notoires et de celui des enfants mineurs lorsque les concubins ont l'administration légale de leurs biens sont portées sur la déclaration de l'un ou de l'autre des concubins (CGI, art. 885 W, I-2-al. 2 modifié par le G du I de l'article 13 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013).

4892

La déclaration est valablement remplie et signée par une personne autre que le redevable dans les cas suivants :

1. **Mandataires** : le droit de souscrire la déclaration au nom du redevable ne peut être délégué que par un mandat spécial.

2. **Décès du redevable** : lorsqu'un redevable est décédé en cours d'année avant d'avoir déposé la déclaration prévue au 1 du I de l'article 885 W du CGI, celle-ci est souscrite par ses héritiers dans un délai de six mois à compter du décès. Il est admis que l'un des héritiers puisse souscrire la déclaration au nom de tous.

3. **Incapables** : la déclaration ne peut être souscrite que par le représentant légal c'est-à-dire le tuteur.

Les personnes représentant les redevables dans les conditions précitées doivent indiquer sur la déclaration, leur nom, prénoms, qualité et adresse au jour de la déclaration.

4893

4896

II. DÉPÔT DE LA DÉCLARATION

(BOI-PAT-ISF-50-10-20)

4897

1. Lieu de dépôt.

Si le redevable est domicilié en France, le service compétent pour recevoir la déclaration est le service des impôts du domicile de la personne imposable au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Il en est de même lorsque la déclaration est souscrite par une personne autre que le redevable ou si le redevable a changé de domicile entre le 1^{er} janvier et la date de dépôt de sa déclaration (CGI, art. 885 W).

En ce qui concerne les redevables destinataires d'une déclaration préidentifiée n° 2725 K et qui souscrivent une déclaration éditée à partir d'Internet, cette dernière doit être déposée au service des impôts dont les coordonnées sont préimprimées sur la déclaration n° 2725 K qu'ils ont reçue.

Si la personne imposable à l'ISF n'est **pas domiciliée en France**, le service compétent pour recevoir la déclaration est la Recette des non résidents, 10, rue du Centre, TSA 50014, 93465 Noisy-Le-Grand cedex.

Toutefois, la déclaration d'ISF des personnes physiques qui résident habituellement dans la **Principauté de Monaco**, qu'elles soient ou non fiscalement domiciliées en France, doit être déposée au service des impôts de Menton (7, rue Victor-Hugo, 06507 Menton Cedex) [CGI, ann. IV, art. 121 Z *quinquies*].

4898

2. Date de dépôt.

Pour les redevables domiciliés en France, la déclaration doit être déposée ou transmise au service des impôts compétent au plus tard le **15 juin de chaque année**¹. La date limite de dépôt est fixée **au 15 juillet**¹ **pour les redevables domiciliés dans la Principauté de Monaco** et dans les **autres pays d'Europe** et au **31 août**¹ pour les redevables domiciliés dans **le reste du monde**.

Lorsque la déclaration est souscrite pour le compte d'une personne décédée entre le 1^{er} janvier de l'année d'imposition et la date de dépôt, la souscription doit être effectuée dans les six mois à compter du décès. Pour l'impôt de solidarité sur la fortune **dû à compter du 1^{er} janvier 2011**, le notaire chargé de la succession peut, le cas échéant, produire cette déclaration à la demande des ayants droit si la succession n'est pas liquidée à la date de production de la déclaration (CGI, art. 885 W).

4899

3. Pièces justificatives à joindre à la déclaration (CGI, art. 885 Z).

Lors du dépôt de la déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune mentionnée au 1 du I de l'article 885 W du CGI, les redevables doivent joindre à leur déclaration les éléments justifiant de l'existence, de l'objet et du montant des dettes dont la déduction est opérée et notamment :

- tous les actes ou écrits concernant ces dettes, que ceux-ci soient sous forme authentique ou sous seing privé ;
- les contrats de prêts ou d'emprunt ;
- les relevés des comptes bancaires ou postaux dont le solde est débiteur au 1^{er} janvier.

Par ailleurs, en vue de la justification du passif, le redevable doit, en annexe à sa déclaration :
 - mentionner précisément l'objet de chacune des dettes dont la déduction est opérée ;
 - indiquer, le cas échéant, la méthode de calcul du montant du passif déduit.

Précision : Il est admis que l'administration fiscale ne réclame pas de justificatifs pour les impositions dont elle détient les éléments.

4899-1

4. Défaut de déclaration dans les délais susvisés : cf. n° 4912.

4899-2

5. Insuffisance des pièces justificatives des dettes : cf. n° 4911-1.**B. DÉSIGNATION D'UN REPRÉSENTANT EN FRANCE**

4900

Les personnes possédant des biens en France sans y avoir leur domicile fiscal ainsi que certains agents de l'État qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger peuvent être invités par le service des impôts à désigner, dans un délai de quatre-vingt-dix jours à compter de la réception de la demande, un représentant en France autorisé à

1. Lorsque la date limite de dépôt est un samedi ou un dimanche, elle est reportée au lundi suivant.

recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt (CGI, art. 885 X). En cas de défaut de désignation d'un représentant en France, ces personnes sont taxées d'office (LPF, art. L. 72 A).

C. PAIEMENT DE L'IMPÔT

(CGI, art. 1723 *ter*-00 A ; BOI-PAT-ISF-50-20)

I. PRINCIPE

4901 L'impôt calculé par le déclarant est **versé lors du dépôt de la déclaration**.

Remarque : le 1° *bis* de l'article 1723 *ter*-00 A du CGI **est abrogé** par l'article 53-X-B de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011.

Les époux soumis à imposition commune et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité défini par l'article 515-1 du code civil sont solidairement responsables du paiement de l'impôt (CGI, art. 1723 *ter*-00 B).

En ce qui concerne les modalités de recouvrement, cf. Rec. n°s 9166 à 9168.

II. IMPUTATION DES IMPÔTS ACQUITTÉS HORS DE FRANCE

4902 L'article 784 A du CGI relatif aux droits de mutation par décès est directement transposable en matière d'ISF. Il en résulte que les contribuables qui, à raison des biens situés hors de France, ont acquitté un impôt sur la fortune, peuvent imputer, même en l'absence de convention internationale, cet impôt sur celui exigible en France au titre des mêmes biens.

4903

4909

chapitre 6

contrôle et pénalités

(BOI-PAT-ISF)

4910 En application de l'article 885 D du CGI, l'ISF est assis et ses bases d'imposition déclarées selon les mêmes règles et sous les mêmes sanctions que les droits de mutation par décès, sous réserve des spécificités précisées ci-après s'agissant des procédures de contrôle.

A. CONTRÔLE DES DÉCLARATIONS

(BOI-PAT-ISF-60-10 aux I et II)

I. GÉNÉRALITÉS

4911 L'administration peut notifier un rehaussement et les actes de procédure consécutifs à l'un quelconque des époux soumis à imposition commune et solidaires pour le paiement de l'impôt. Chacun d'eux peut opposer au service, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation ainsi que celles qui sont communes à tous les débiteurs.

La commission départementale de conciliation est incompétente pour émettre un avis sur le caractère professionnel d'un bien.

II. DEMANDES D'ÉCLAIRCISSEMENTS ET DE JUSTIFICATIONS

(LPF, art. L. 23 A)

4911-1 **1. Champ d'application de la demande d'éclaircissements et de justifications.**

En application de l'article L. 23 A du LPF, en vue du contrôle de l'ISF, l'administration peut demander :

- a) aux redevables mentionnés au 2 du I de l'article 885 W du CGI, la composition et l'évaluation détaillée de l'actif et du passif de leur patrimoine ;
- b) à tous les redevables, des éclaircissements et des justifications sur la composition de l'actif et du passif de leur patrimoine.

Les demandes d'éclaircissements et de justifications sur les discordances et anomalies constatées sur les déclarations déposées par les redevables peuvent porter, par exemple, sur les modalités de calcul de l'évaluation des biens (notamment pour les titres non cotés), les motifs qui ont conduit le redevable à minorer l'évaluation d'un bien par rapport à celle effectuée l'année précédente, l'absence d'un bien de l'actif, le montant des liquidités disponibles au 1^{er} janvier d'une année.

De même, l'administration peut demander des éclaircissements et des justifications complémentaires sur les pièces produites par les redevables à l'appui des dettes qu'ils ont déduites de leur actif imposable. À cet égard, il est précisé que, faute pour le redevable d'avoir joint des éléments justifiant les dettes, l'administration peut immédiatement rectifier le montant de la valeur nette taxable du patrimoine et procéder à une nouvelle liquidation de la cotisation d'impôt de solidarité sur la fortune selon la procédure de rectification contradictoire prévue à l'article L. 55 du LPF.

2. Exploitation des réponses formulées par les redevables.

Lorsque l'administration adresse une demande d'éclaircissements et de justifications sur le fondement des dispositions de l'article L. 23 A du LPF, le redevable dispose d'un délai de réponse qui ne peut être inférieur à deux mois.

En l'absence de réponse aux demandes mentionnées aux a et b de l'article L. 23 A du LPF ou si les éclaircissements ou justifications sont estimés insuffisants, l'administration peut rectifier les déclarations d'ISF en se conformant à la procédure de rectification contradictoire prévue à l'article L. 55 du livre précité.

B. DÉFAUT DE SOUSCRIPTION DES DÉCLARATIONS : CONTRÔLE ET PÉNALITÉS

(BOI-PAT-ISF-60-10 au III et BOI-PAT-ISF-60-20)

4912 En cas de défaut de souscription de la déclaration dans le délai légal, il convient de combiner la procédure de rectification contradictoire et la procédure de taxation d'office selon les modalités suivantes :

4913 **1. L'administration engage la procédure de relance par l'envoi d'une lettre amiable au redevable défaillant.** Si l'intéressé défère à la demande du service, sa déclaration est contrôlée dans les formes habituelles selon la procédure contradictoire.

4914 **2. En l'absence de réponse à cette lettre amiable, le service doit établir selon la procédure contradictoire que la personne concernée est redevable de l'ISF.**

Le redevable dispose d'un délai de **rente jours**, à compter de la réception de la proposition de rectification de sa base d'imposition, pour déposer une déclaration ou présenter ses observations¹.

Selon l'attitude adoptée par le redevable il est fait application des règles suivantes :

a. L'intéressé dépose une déclaration dans les trente jours de la notification : après contrôle, les omissions, inexactitudes ou insuffisances éventuellement constatées sont rectifiées selon une nouvelle procédure de rectification contradictoire. Si la base déclarée entraîne l'exigibilité de droits, ceux-ci sont assortis de l'intérêt de retard et de la majoration de **10 %** (CGI, art. 1727 et 1728, 1). En cas de rehaussement, les droits complémentaires sont assortis de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et, le cas échéant, des majorations prévues à l'article 1729 du CGI ;

b. Dans le délai de trente jours, le redevable ne dépose pas de déclaration mais conteste les éléments notifiés : la procédure contradictoire est poursuivie par l'envoi à l'intéressé d'une réponse à ses observations. Si, après prise en considération des observations reconnues justifiées, le patrimoine imposable demeure supérieur au seuil d'imposition, la procédure de taxation d'office peut être engagée dans les conditions ci-après, n° 4915, et les droits correspondants sont assortis de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et des majorations prévues à l'article 1728 du CGI. Si l'administration décide de ne pas engager la procédure de taxation d'office, le montant des droits est mis en recouvrement et assorti de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et de la majoration de **10 %** (CGI, art. 1728, 1) ;

c. Le redevable s'abstient de répondre dans le délai de trente jours : la procédure de taxation d'office est alors engagée dans les conditions ci-après, n° 4915.

¹ Aucune déclaration n'ayant été déposée, le redevable qui conteste la valeur attribuée à son patrimoine ne peut demander la saisine de la commission départementale de conciliation (CGI, art. 667).

4915 **3. Préalablement à l'engagement de la procédure de taxation d'office, le service doit avoir adressé au redevable défaillant au moins une mise en demeure** de souscrire, dans un délai de trente jours, la déclaration n° 2725 ; cette mise en demeure doit faire référence à la notification l'informant de l'obligation déclarative.

Si, dans les trente jours de la réception d'une mise en demeure, le redevable dépose une déclaration, celle-ci est vérifiée selon la procédure contradictoire, dans les mêmes conditions et sous les mêmes sanctions qu'au n° 4914-a ci-dessus.

Si la déclaration est déposée plus de trente jours après la réception de cette mise en demeure, les droits résultant de la déclaration sont assortis de l'intérêt de retard et de la majoration de **40 %** [cf. RC n° 7271]. Le contrôle est effectué selon la procédure de taxation d'office. Les droits complémentaires éventuels sont assortis des pénalités déterminées conformément aux dispositions de l'article 1729 A du CGI.

Si aucune déclaration n'est déposée, le service procède à la notification des bases d'imposition selon la procédure de la taxation d'office ; l'intérêt de retard et la majoration de **40 %** sont également appliqués.

C. PRÉCISIONS SUR LE CONTRÔLE DE L'IMPÔT DU AU TITRE DE L'ANNÉE 2011

4916 Le III de l'article 13 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013 précise les modalités de contrôle de l'ISF dû au titre de l'année 2011.

Par dérogation au III de l'article 1^{er} de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, les *a* et *b* du 1° du II et le 3° du II du même article 1^{er} s'appliquent pour le contrôle de l'ISF dû au titre de l'année 2011.

Ainsi, les modalités de contrôle prévues aux articles L. 23 A (cf. n° 4911-1) et L. 180 du LPF pour les redevables déclarant leur patrimoine sur leur déclaration de revenus (déclaration prévue à l'article 170 du CGI) pour l'ISF dû à compter de l'année 2012, s'appliquent à ces mêmes redevables pour l'ISF dû au titre de l'année 2011. Il est rappelé que pour l'application de cette disposition, ces redevables mentionnés au 2 du I de l'article 885 W du CGI sont ceux dont le patrimoine était compris entre 1 300 000 € et 3 000 000 € et qui se sont acquittés de leur obligation déclarative.

4917

4999

chapitre 7

contribution exceptionnelle sur la fortune

5000 L'article 4 de la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 instaure une contribution exceptionnelle sur la fortune **au titre de l'année 2012**.

A. CHAMP D'APPLICATION ET ASSIETTE

5001 Les personnes mentionnées à l'article 885 A du CGI sont redevables **au titre de l'année 2012** d'une contribution exceptionnelle sur la fortune **assise sur la valeur nette imposable de leur patrimoine retenue pour le calcul de l'impôt de solidarité sur la fortune au titre de l'année 2012**.

Toutefois, les personnes mentionnées au premier alinéa ci-dessus qui, domiciliées en France au 1^{er} janvier 2012, ne le sont plus à la date du 4 juillet 2012, ne sont redevables de la contribution que sur la valeur nette imposable au 1^{er} janvier 2012 de leurs seuls biens situés en France.

B. LIQUIDATION**5002**

La contribution exceptionnelle sur la fortune est liquidée selon le tarif suivant :

valeur nette imposable du patrimoine	Tarif applicable (en %)
N'excédant pas 800 000 €	0
Supérieure à 800 000 € et inférieure ou égale à 1 310 000 €	0,55
Supérieure à 1 310 000 € et inférieure ou égale à 2 570 000 €	0.75
Supérieure à 2 570 000 € et inférieure ou égale à 4 040 000 €	1
Supérieure à 4 040 000 € et inférieure ou égale à 7 710 000 €	1.3
Supérieure à 7 710 000 € et inférieure ou égale à 16 790 000 €	1,65
Supérieure à 16 790 000 €	1,80

Le montant de l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre de l'année 2012 avant imputation, le cas échéant, des réductions d'impôt mentionnées aux articles 885 V, 885-0 V *bis* et 885-0 V *bis* A du CGI est **imputable sur la contribution**. L'excédent éventuel n'est pas restituable.

C. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES**5003**

Les personnes mentionnées au I de l'article 4 de la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 (cf. n° 5001) qui ne relèvent pas du 2 du I de l'article 885 W du CGI souscrivent au titre de la contribution, **au plus tard le 15 novembre 2012**, une déclaration auprès du service des impôts de leur domicile au 1^{er} janvier 2012, accompagnée du paiement de la contribution.

D. RECOUVREMENT, CONTRÔLE, CONTENTIEUX**5004**

La contribution est établie, contrôlée et recouvrée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que l'impôt de solidarité sur la fortune.

5005

5999

LIVRE VI

impôts directs locaux

Taxe d'habitation • Contribution économique territoriale • Taxe foncière sur les propriétés bâties • Taxe foncière sur les propriétés non bâties • Taxes annexes ou assimilées • Dispositions particulières aux départements d'outre-mer.

sommaire

	N ^{os}
INTRODUCTION.....	
A. Généralités	6000
B. Taux d'imposition	
I. Lien entre les taux.....	6000-1
II. Plafonnement des taux.....	6000-7
C. Frais perçus par l'État	6001
D. Délibérations des collectivités locales et de leurs groupements	6001-2
E. Compensations, dotation et péréquation	6002
 TITRE 1. - TAXE D'HABITATION	
Chapitre premier. - CHAMP D'APPLICATION.....	6003
A. Locaux imposables	
I. Locaux meublés affectés à l'habitation et à leurs dépendances.....	6004
II. Locaux meublés et à usage privatif des sociétés, associations ou organismes privés non soumis à la cotisation foncière des entreprises.....	6008
III. Locaux meublés, sans caractère industriel ou commercial, des organismes de l'État, des régions, des départements, des communes ou de certains établissements publics.....	6009
IV. Logements vacants depuis plus de deux ans.....	6009-1
B. Personnes imposables	
I. Conditions de l'imposition.....	6010
II. Locaux loués meublés.....	6011
III. Sociétés d'attribution d'immeubles en jouissance à temps partagé.....	6011-1
C. Exonérations	
I. Locaux exonérés.....	6012
II. Personnes exonérées.....	6013
III. Personnes dégreévées d'office.....	6014
IV. Personnes de condition modeste dégreévées.....	6014-2

	N ^{os}
V. Personnes relogées dégrévées	6014-4
VI. Plafonnement de la taxe d'habitation en fonction du revenu	6015
VII. Personnes âgées ou nécessitant des soins de longue durée hébergées dans certains établissements	6017-5
VIII. Définition et limites des revenus à retenir pour l'application des abattements, exonérations et dégrèvements en matière de fiscalité directe locale	6018
Chapitre 2. - ASSIETTE DE LA TAXE	6020
A. Détermination de la valeur locative brute	6020-1
B. Abattements	6020-2
I. Abattement obligatoire pour charges de famille	6021
II. Abattements facultatifs à la base	6022
III. Corrections des abattements prévus au II de l'article 1411 du CGI	6022-3
IV. Cas particuliers	6023
C. Réduction particulière	6023-1
I. Champ d'application – Locaux exonérés	6023-2
II. Modalités d'application	6023-3
III. Obligations déclaratives	6023-4
Chapitre 3. - ÉTABLISSEMENT DE L'IMPOSITION.	
A. Personne à inscrire au rôle et lieu d'imposition.	
I. Personne à inscrire au rôle	6024
II. Lieu d'imposition	6025
B. Principe de l'annualité.	
I. Énoncé du principe	6026
II. Application du principe : réparation des erreurs ou omissions	6027
Chapitre 4. - CALCUL, RECOUVREMENT ET CONTENTIEUX DE LA TAXE.	
A. Calcul de la taxe	6031
B. Recouvrement de la taxe	6032
C. Contentieux de la taxe	6033
D. Plafonnement en fonction du revenu (bouclier fiscal)	6034
Chapitre 5. - COMMUNICATION AUX COLLECTIVITÉS LOCALES DES FICHIERS DE TAXE D'HABITATION	6035
TITRE 2. – CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE	6050
Chapitre premier. - COTISATION FONCIÈRE DES ENTREPRISES.	
A. Champ d'application.	
I. Personnes imposables	6050-1
II. Personnes et activités exonérées	6055
B. Base d'imposition.	
I. Biens passibles d'une taxe foncière	6069
II. Immobilisations acquises à la suite de cessions d'établissements, de fusions de sociétés et d'opérations assimilées : valeur locative minimum	6070
C. Période de référence	6070-1
D. Réduction de la base imposable	6070-2
E. Abattement en faveur des diffuseurs de presse	6070-4
F. Réduction en faveur des entreprises implantées en Corse	6070-5
G. Répartition des bases	6070-6
H. Établissement de la cotisation foncière des entreprises.	
I. Redevables	6071
II. Obligations des redevables	6072
III. Annualité de l'impôt	6073

	N ^{os}
I. Calcul des cotisations individuelles.	
I. Dispositions générales.....	6074
II. Dégrèvement pour diminution des bases d'imposition	6075
III. Crédit de cotisation foncière des entreprises en faveur des micro-entreprises situées dans une zone de restructuration de la défense	6076
IV. Cotisation minimum.....	6077
Chapitre 2. - COTISATION SUR LA VALEUR AJOUTÉE DES ENTREPRISES.	
A. Champ d'application.	
I. Principes	6090
II. Exonérations en faveur des entreprises bénéficiant de certaines exonérations de leur cotisation foncière	6090-1
B. Détermination de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.	
I. Principes généraux	6090-2
II. Taux et montant.....	6090-3
III. Dégrèvement	6090-4
IV. Réduction de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises	6090-5
V. Recouvrement et contrôle de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises	6090-6
C. Définition de la période de référence.	
I. Principe	6091
II. Exceptions	6091-1
D. Définition du chiffre d'affaires.	
I. Généralité des entreprises.....	6092
II. Titulaires de bénéfices non commerciaux	6092-1
III. Revenus relevant de la catégorie des revenus fonciers.....	6092-2
E. Calcul de la valeur ajoutée.	
I. Principes	6093
II. Exceptions	6093-3
F. Établissement de l'imposition.	
I. Annuité de l'impôt	6094
II. Obligations déclaratives	6094-1
III. Lieu d'imposition	6094-2
IV. Paiement des acomptes	6094-3
Chapitre 3. – PLAFONNEMENT DE LA CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE EN FONCTION DE LA VALEUR AJOUTÉE.....	6098
A. Détermination de la valeur ajoutée	6098-1
B. Taux du plafonnement.....	6098-2
C. Cotisations susceptibles d'être plafonnées.....	6098-3
D. Imputation des dégrèvements	6098-4
E. Ordonnancement des dégrèvements obtenus	6098-5
F. Contrôle et contentieux.....	6098-6
Chapitre 4. – DISPOSITIONS TRANSITOIRES.	
A. Dégrèvement de contribution économique territoriale au titre des années 2010 à 2013.....	6099
B. Validité pour 2010 des délibérations des collectivités territoriales prises pour 2009.....	6099-1

TITRE 3. - TAXES FONCIÈRES.

Chapitre premier. - TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS BÂTIES.

A. Champ d'application.	
I. Propriétés imposables	6200
II. Exonérations permanentes	6203
III. Exonérations temporaires	6209
IV. Exonérations spéciales ou dégrèvement d'office en faveur des personnes âgées ou handicapées et de condition modeste	6214

	N ^{os}
B. Détermination de la base d'imposition - Règles d'évaluation	6215
I. Locaux d'habitation ou à usage professionnel ou commercial, établissements industriels autres que ceux visés au II	6215-1
II. Établissements industriels figurant au bilan des entreprises soumises à un régime réel d'imposition	6215-2
III. Logements à usage locatif situés en zones urbaines sensibles appartenant à des organismes d'HLM ou à des sociétés d'économie mixte	6215-8
IV. Logements à usage locatif situés dans les départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique et de la Réunion appartenant à des organismes d'HLM ou à des sociétés d'économie mixte	6215-9
V. Logements affectés à l'hébergement des salariés agricoles saisonniers et des apprentis	6215-10
VI. Immeubles situés dans les départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique et de la Réunion rattachés à une PME	6215-11
C. Établissement de l'imposition	6216
I. Calcul de l'impôt	6216-1
II. Réparation des erreurs, omissions ou insuffisances	6216-2
D. Contentieux	6217
I. Réclamation contre l'évaluation	6218
II. Vacance d'une maison ou inexploitation d'un immeuble à usage commercial ou industriel	6219
III. Imputation des dépenses engagées pour l'accessibilité et l'adaptation des logements aux personnes en situation de handicap	6220
IV. Imputation des dépenses engagées pour la prévention des risques technologiques ou naturels dans les logements locatifs sociaux	6220-4
V. Imputation d'un quart des dépenses payées pour des travaux d'économie d'énergie	6220-8
VI. Omission de changements	6221
Chapitre 2. - TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS NON BÂTIES.	
A. Champ d'application.	
I. Propriétés imposables	6300
II. Exonérations permanentes	6301
III. Exonérations permanentes des parts régionale et départementale de la taxe	6301-6
IV. Exonérations temporaires	6302
B. Détermination de la base d'imposition - Règles d'évaluation	6303
C. Établissement de l'imposition	6304
D. Contentieux.	
I. Réclamation contre l'évaluation	6305
II. Dégrèvements spéciaux	6306
Chapitre 3. - DISPOSITIONS COMMUNES AUX TAXES FONCIÈRES SUR LES PROPRIÉTÉS BÂTIES ET NON BÂTIES.	
A. Lieu d'imposition	6400
B. Débiteur de l'impôt	6401
C. Annualité.	
I. Principe	6402
II. Dégrèvements ou impositions prévus par l'article 1404 du CGI	6403
III. Modification de la valeur locative	6404
D. Obligations des redevables	6406
I. Personnes tenues de souscrire la déclaration	6408
II. Formules de déclaration à utiliser	6408-1
III. Sanctions	6409
E. Recouvrement	6411
F. Plafonnement en fonction du revenu (bouclier fiscal)	6412

TITRE 4. - TAXES ANNEXES OU ASSIMILÉES.

Chapitre premier. - TAXES SPÉCIALES D'ÉQUIPEMENT.

A. Généralités	6500

	N ^{os}
B. Exonérations	6502
C. Détermination des taux d'imposition	6502-1
Chapitre 2. - TAXE ADDITIONNELLE À LA TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS NON BÂTIES : TAXE POUR FRAIS DE CHAMBRE D'AGRICULTURE	6503
I. Augmentation maximale du produit de la taxe	6503-1
II. Détermination du taux de la taxe	6503-3
Chapitre 3. - TAXES ANNEXES À LA COTISATION FONCIÈRE DES ENTREPRISES.	
A. Taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie	6504
B. Taxe pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat.	
I. Champ d'application et détermination de la taxe pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat.....	6505
II. La contribution au financement de la formation professionnelle continue des artisans.....	6505-5
III. Exonération temporaire en faveur des chefs d'entreprises individuelles exerçant une activité artisanale.....	6505-6
C. Dispositions communes.	
I. Exonération en faveur des entreprises nouvelles	6505-7
II. Plafonnement par rapport à la valeur ajoutée.....	6505-8
Chapitre 4. - TAXES FACULTATIVES.	
A. Taxe d'enlèvement des ordures ménagères	6506
B. Taxe de balayage	6507
C. Taxe sur la cession de terrains constructibles	6507-1
D. Taxe sur les friches commerciales	6507-2
E. Taxe forfaitaire sur le produit de la valorisation des terrains nus et des immeubles bâtis	6507-3
F. Tarification des déplacements urbains	6507-4
Chapitre 5. - REDEVANCES DÉPARTEMENTALE ET COMMUNALE DES MINES, TAXE PERÇUE POUR LA RÉGION GUYANE.	
A. Redevances communale et départementale des mines	6508
B. Taxe perçue pour la région Guyane	6508-1
Chapitre 6. - IMPOSITION FORFAITAIRE SUR LES PYLÔNES	6509
Chapitre 7. - TAXE ANNUELLE SUR LES LOGEMENTS VACANTS.....	6510
A. Conditions d'application.	
I. Redevables de la taxe	6511
II. Logements concernés	6512
III. Appréciation de la vacance	6515
B. Modalités d'application	6518
Chapitre 8. - TAXE ANNUELLE SUR LES INSTALLATIONS DE PRODUCTION D'ÉNERGIE ÉOLIENNE SITUÉES DANS LES EAUX INTÉRIEURES OU LA MER TERRITORIALE	6522
Chapitre 9. – IMPOSITION FORFAITAIRE SUR LES ENTREPRISES DE RÉSEAUX.....	6524
A. Installations de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique du vent ou hydraulique	6524-1
B. Installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme	6524-2
C. Centrales de production d'énergie électrique d'origine photovoltaïque ou hydraulique	6524-3
D. Transformateurs électriques relevant des réseaux publics de transport et de distribution d'électricité	6524-4
E. Stations radioélectriques	6524-5
F. Installations de gaz naturel liquéfié, stockages souterrains de gaz naturel, canalisations de transport de gaz naturel, stations de compression du réseau de transport de gaz naturel et canalisations de transport d'autres hydrocarbures	6524-6
G. Matériel roulant utilisé sur le réseau ferré national	6524-7
H. Matériel roulant utilisé sur les lignes de transport en commun de voyageurs en Île-de-France.	6524-8
I. Répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre	6524-9

	N ^{os}
Chapitre 9 <i>bis.</i> – CONTRIBUTION ADDITIONNELLE À L'IFER APPLICABLE AUX STATIONS RADIOÉLECTRIQUES.....	6524-10
Chapitre 10. – IMPOSITION ADDITIONNELLE À LA TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS NON BÂTIES.....	6525
Chapitre 11. – TAXE SUR LES SURFACES COMMERCIALES.....	6526
Chapitre 12. – CONTRIBUTION À L'AUDIOVISUEL PUBLIC.....	6530
A. Champ d'application.	
I. Personnes imposables.....	6531
II. Personnes exonérées ou dégrévées.....	6532
B. Établissement de la contribution à l'audiovisuel public.	
I. Principes applicables.....	6533
II. Cas particuliers.....	6534
C. Période d'imposition.	
I. Principes applicables.....	6535
II. Règles particulières.....	6536
D. Obligations déclaratives.	
I. Pour les redevables.....	6537
II. Pour les vendeurs de télévision.....	6538
E. Recouvrement, contrôle, sanctions et contentieux	6539
I. Recouvrement.....	6540
II. Contrôle.....	6541
III. Sanctions.....	6542
IV. Contentieux.....	6543
Chapitre 13 – TAXE SUR LA CESSION À TITRE ONÉREUX DE TERRAINS NUS RENDUS CONSTRUCTIBLES	
A. Généralités	6544
B. Assiette de la taxe.	
I. Principe.....	6544-1
II. Abattement.....	6544-1
C. Opérations exonérées	6544-2
I. Cessions de terrains.....	
II. Rapport d'exonération.....	
D. Taux de la taxe	6544-3
E. Exigibilité de la taxe	6544-4
F. Obligations déclaratives	6544-5
G. Versement de la taxe	6544-6
TITRE 5. - DISPOSITIONS PARTICULIÈRES AUX DÉPARTEMENTS D'OUTRE-MER.	
A. Généralités.	
I. Valeurs locatives foncières.....	6600
II. Taux des principales taxes.....	6601
B. Taxe d'habitation.	
I. Exonération des redevables occupant un logement modeste.....	6602
II. Régime particulier d'abattements.....	6603
III. Exonérations et dégrèvements prévus aux articles 1414 et 1414 A du CGI.....	6604
C. Cotisation foncière des entreprises	6605
D. Taxes foncières.	
I. Taxe foncière sur les propriétés bâties.....	6606
II. Taxe foncière sur les propriétés non bâties.....	6607
E. Taxes annexes	6608

Introduction

A. GÉNÉRALITÉS

6000

Les impôts directs locaux comprennent trois taxes principales (la taxe d'habitation, la taxe foncière sur les propriétés bâties, la taxe foncière sur les propriétés non bâties), la contribution économique territoriale (contribution qui remplace la taxe professionnelle depuis 2010) et des taxes annexes ou assimilées.

Ces impôts sont perçus au profit des collectivités locales et de divers établissements publics et organismes.

B. TAUX D'IMPOSITION

I. LIEN ENTRE LES TAUX

6000-1

1. Communes, établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre (CGI, art. 1636 B *sexies*).

a. Principes.

Sous réserve des dispositions des articles 1636 B *septies* et 1636 B *decies* du CGI les conseils municipaux et les instances délibérantes des organismes de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre votent chaque année les taux des taxes foncières, de la taxe d'habitation et de la cotisation foncière des entreprises.

Ils peuvent :

- Soit faire varier dans une même proportion les taux des quatre taxes appliqués l'année précédente ;
- Soit faire varier librement entre eux les taux des quatre taxes. Dans ce cas, le taux de cotisation foncière des entreprises :

- Ne peut, par rapport à l'année précédente, être augmenté dans une proportion supérieure à l'augmentation du taux de la taxe d'habitation ou, si elle est moins élevée, à celle du taux moyen de la taxe d'habitation et des taxes foncières, pondéré par l'importance relative des bases de ces trois taxes pour l'année d'imposition ;
- Ou doit être diminué, par rapport à l'année précédente, dans une proportion au moins égale, soit à la diminution du taux de la taxe d'habitation ou à celle du taux moyen pondéré de la taxe d'habitation et des taxes foncières, soit à la plus importante de ces diminutions lorsque ces deux taux sont en baisse.

Jusqu'à la date de la prochaine révision, le taux de la taxe foncière sur les propriétés non bâties ne peut augmenter plus ou diminuer moins que le taux de la taxe d'habitation.

b. Exceptions.

Toutefois, le taux de la taxe d'habitation, le taux de la taxe foncière sur les propriétés bâties ou le taux de la taxe foncière sur les propriétés non bâties **peut être diminué** :

- jusqu'au niveau du taux moyen national de la taxe constaté l'année précédente pour, selon le cas, les communes et leurs établissements publics de coopération intercommunale ;
- ou, s'il est plus élevé, jusqu'au niveau du taux de la cotisation foncière des entreprises de la collectivité ou de l'établissement public de coopération intercommunale concerné sans que ces

diminutions soient prises en compte pour l'application, à la baisse, des dispositions évoquées au deuxième tiret du a ci-dessus.

c. Dérogations.

L'article 1636 B *sexies* du CGI prévoit des dérogations aux principes et aux exceptions présentées ci-dessus.

En effet, les taux peuvent être minorés ou majorés selon des dispositions spécifiques.

6000-2 2. Départements (CGI, art. 1636 B *sexies* A).

À compter du 1^{er} janvier 2011, les conseils généraux votent chaque année le taux de la taxe foncière sur les propriétés bâties dans la limite prévue au VI de l'article 1636 B *septies* du CGI.

6000-3

6000-6

II. PLAFONNEMENT DES TAUX

(CGI, art. 1636 B *septies* ; décret n° 2012-653 du 4 mai 2012)

6000-7 Les taux des taxes foncières et de la taxe d'habitation votés par une commune ne peuvent excéder deux fois et demie le taux moyen constaté l'année précédente pour la même taxe dans l'ensemble des communes du département ou deux fois et demie le taux moyen constaté au niveau national s'il est plus élevé.

Le taux de la cotisation foncière des entreprises voté par une commune ne peut excéder deux fois le taux moyen de cette taxe constaté l'année précédente au niveau national pour l'ensemble des communes.

Pour les communes membres d'un groupement doté d'une fiscalité propre, les taux-plafonds prévus aux I et IV de l'article 1636 B *septies* du CGI sont réduits du taux appliqué l'année précédente au profit du groupement. Le taux de la taxe foncière sur les propriétés bâties voté par un département ne peut excéder deux fois et demie le taux moyen constaté l'année précédente au niveau national pour l'ensemble des départements.

6000-8

6000-9

C. FRAIS PERÇUS PAR L'ÉTAT

(CGI, art. 1641)

6001 1. Pour les frais de dégrèvements.

a. À compter du 1^{er} janvier 2011, en contrepartie des frais de dégrèvement et de non-valeurs qu'il prend à sa charge.

L'État perçoit **2 %** du montant des taxes suivantes :

- Taxe foncière sur les propriétés bâties ;
- Taxe foncière sur les propriétés non bâties ;
- Taxe d'habitation due pour les locaux meublés non affectés à l'habitation principale ;
- Cotisation foncière des entreprises ;
- Imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux prévue aux articles 1519 D, 1519 E, 1519 F, 1519 G, 1519 H, 1519 HA, 1599 *quater* A, 1599 *quater* A *bis* et 1599 *quater* B du CGI ;
- Taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties prévue à l'article 1519 I du CGI.

b. À compter du 1^{er} janvier 2011, en contrepartie des frais de dégrèvement, l'État perçoit 3,6 % du montant des taxes suivantes :

- Taxe pour frais de chambres d'agriculture ;
- Taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie ;
- Taxe pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat ;
- Taxe d'enlèvement des ordures ménagères ;
- Taxe de balayage.

Remarques :

- Sauf dispositions contraires, il en est de même pour les contributions et taxes qui sont établies et recouvrées comme en matière de contributions directes au profit des collectivités territoriales, de leurs établissements publics de coopération intercommunale et de fonds, établissements ou organismes divers.

- Il est précisé qu'en contrepartie des dégrèvements prévus à l'article 1414 A du CGI, l'État perçoit un prélèvement, voir cf. n° 6016-3.

2. Pour les frais d'assiette et de recouvrement.

À compter du 1^{er} janvier 2011, l'État perçoit 1 % du montant des taxes visées au a ci-dessus, ainsi que de la taxe d'habitation due pour les locaux meublés affectés à l'habitation principale, et 5,4 % du montant de celles visées au b ci-dessus. Pour les impositions visées au même b et perçues au profit des collectivités locales et de leurs groupements, ce taux est réduit à 4,4 %.

6001-1

D. DÉLIBÉRATIONS DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES ET DE LEURS GROUPEMENTS

6001-2 1. Décisions relatives à la cotisation foncière des entreprises (CGI, art. 1640 B, I ; cf. n^{os} 6050 et suiv.).

Pour le calcul des impositions à la cotisation foncière des entreprises au titre de l'année 2010, les communes et établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre votent un taux relais, dans les conditions et limites prévues pour le taux de la taxe professionnelle par le code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2009, à l'exception du 4 du I de l'article 1636 B *sexies* du CGI.

Les impositions à la cotisation foncière des entreprises établies au titre de l'année 2010 sont perçues au profit du budget général de l'État. Elles sont calculées en faisant application des délibérations relatives aux exonérations et abattements prévues au I du 5.3.2. de l'article 2 de la loi de finances pour 2010 et en appliquant les taux communaux et intercommunaux de référence définis aux 1 à 6 du I de l'article 1640 C du CGI.

La perte de recettes résultant de la suppression de la taxe professionnelle est compensée par l'État aux collectivités territoriales ainsi qu'aux EPCI à fiscalité propre au titre de l'année 2010.

Remarque :

En revanche, les établissements publics fonciers et les syndicats ne perçoivent pas de compensation relais. Des règles spécifiques ont été prévues pour aménager les modalités de répartition et de taxation des taxes établies à leur profit au point 6.2 de l'article 2 déjà cité.

L'État perçoit 3 % du montant des impositions de cotisation foncière des entreprises établies au titre de l'année 2010. Ces sommes sont ajoutées au montant de ces impositions.

6001-3 2. Décisions relatives aux taux d'imposition ou aux produits (CGI, art. 1639 A ; loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 ; loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 37, II-A).

En la matière, les collectivités territoriales et leurs groupements doivent faire connaître leurs décisions aux services des finances publiques **avant le 15 avril** de chaque année.

Toutefois, lorsque la communication aux collectivités locales des informations indispensables à l'établissement de leur budget n'intervient pas avant le 31 mars, la notification des taux doit être faite dans un délai de quinze jours à compter de la communication de ces informations.

Par ailleurs, la date de notification peut être reportée du 15 avril au 30 avril l'année où intervient le renouvellement des conseils municipaux, généraux ou régionaux.

Remarque : Le II de l'article 37 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 reporte de quinze jours les dates limites d'échange d'informations entre d'une part les services de l'État qui produisent les données fiscales indispensables à l'établissement des budgets locaux et d'autre part, les collectivités territoriales et organismes compétents qui leur notifient leurs délibérations.

6001-4 3. Autres décisions (CGI, art. 1639 A *bis*).

Les collectivités intéressées doivent, **avant le 1^{er} octobre** de chaque année, prendre certaines décisions applicables aux impositions de l'année suivante. Ces décisions concernent notamment :

- les abattements en matière de taxe d'habitation¹ (cf. n^{os} 6020-2 et suiv.) ;

1. À noter que, par dérogation aux deux premiers alinéas du I de l'article 1639 A *bis* du CGI, les conseils municipaux et les organes délibérants des établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre qui ont **délibéré avant le 1^{er} octobre 2012 pour supprimer à compter de 2013** la correction des abattements de taxe d'habitation en application du dernier alinéa du II *quater* de l'article 1411 du CGI **peuvent rapporter cette délibération jusqu'au 31 décembre 2012** (loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 37, VI-C).

- la majoration de la base d'imposition à la taxe foncière afférente à certains terrains (cf. n° 6303) ;
- certaines exonérations temporaires ou permanentes de taxe foncière sur les propriétés bâties laissées à l'initiative des collectivités locales (cf. n°^{OS} 6213 et suiv.).

Par exception, les délibérations prévues à l'article 1647 D du CGI (relatives à la cotisation minimum de CFE) **au titre de l'exercice 2013** peuvent être prises ou modifiées **jusqu'au 21 janvier 2013**. Le maire ou le président de l'établissement public de coopération intercommunale transmet la délibération prise sur le fondement du présent alinéa au comptable public assignataire de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 21 janvier 2013. À défaut de nouvelle délibération prise à cette date, le montant de la base minimum applicable pour les contribuables dont le montant du chiffre d'affaires ou des recettes hors taxes au cours de la période de référence définie à l'article 1467 A du CGI est compris entre 100 000 € et 250 000 € est le montant de la base minimum fixé par les délibérations antérieures de la collectivité pour les contribuables dont le montant du chiffre d'affaires ou des recettes hors taxes est supérieur à 100 000 € (CGI, art. 1639 A *bis*, I-al. 3 modifié par le A du I de l'article 37 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

Les délibérations concernant la taxe d'enlèvement des ordures ménagères doivent être prises **avant le 15 octobre** d'une année pour être applicables à compter de l'année suivante (cf. n° 6506). Il existe toutefois quelques règles particulières :

- pour les EPCI à fiscalité propre créés *ex nihilo* ;
- en cas de rattachement d'une commune ou d'un EPCI à un groupement de communes ;
- pour les EPCI à fiscalité propre bénéficiant d'un transfert de la compétence prévue à l'article L. 2224-13 du code général des collectivités territoriales par arrêté préfectoral pris postérieurement au 15 octobre ;
- en cas d'absence de délibération instituant la TEOM par un EPCI issu d'une fusion avant le 15 janvier de l'année qui suit celle de la fusion.

6001-5 4. Cas particulier des fusions ou scissions de communes (CGI, art. 1638, III et art. 1638-00 *bis* ; loi n° 2010-1563 du 16 décembre 2010 de réforme des collectivités territoriales, art. 23).

La création de commune nouvelle et les scissions de communes résultent d'un arrêté du représentant de l'État dans le département. Ces arrêtés préfectoraux peuvent intervenir tout au long de l'année.

Cependant, pour produire leurs effets au regard du droit fiscal dès l'année suivante, les arrêtés préfectoraux doivent être pris avant le 1^{er} octobre d'une année. À défaut, ils n'emportent de conséquences fiscales qu'à compter de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle ils ont été pris.

6001-6 5. Cas particulier des fusions d'EPCI et de syndicats mixtes (CGI, art. 1638-0 *bis* ; CGI, art. 1639 A *bis*, III ; CGI, art. 1639 A *ter*, IV et CGI, art. 1639 A *quater*, II ; loi n° 2010-1563 du 16 décembre 2010 de réforme des collectivités territoriales, art. 42).

Les établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) dont l'un d'entre eux au moins est à fiscalité propre peuvent fusionner conformément à l'article 153 de la loi n° 2004-809 du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales.

En application de l'article 155 de la même loi, ce mécanisme de fusion est également applicable aux syndicats mixtes.

Les modalités de fixation des taux d'impôts locaux des EPCI et syndicats mixtes issus d'une telle fusion et les règles de gestion des délibérations autres que celles relatives aux taux d'imposition sont régies par l'article 1638-0 *bis* du CGI, le III de l'article 1639 A *bis* du même code, le IV de l'article 1639 A *ter* et le II de l'article 1639 A *quater* du même code.

Précisions :

1. Voir également le VII de l'article 44 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 qui permet, **à compter du 1^{er} janvier 2012**, aux EPCI à fiscalité professionnelle unique (FPU) issus de fusion d'EPCI dont un au moins était à FPU, de moduler les taux des taxes ménages lors de la première année suivant la fusion, à l'instar des EPCI à fiscalité additionnelle issus de fusion.
2. L'article 1638-0 *bis* du CGI a été complété par les lois n° 2012-354 et 2012-958 de finances rectificative pour 2012 et modifié par le A du IV de l'article 37 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

E. COMPENSATIONS, DOTATIONS ET PÉRÉQUATION

6002

À compter du 1^{er} janvier 2011, afin de compenser les conséquences financières de la réforme de la fiscalité locale, les articles 2, 77 et 78¹ de la loi de finances pour 2010 mettent en place plusieurs mécanismes (création de fonds de garantie, dotations de compensation, fonds de péréquation) au profit des régions, de la collectivité territoriale de la Corse, des départements, des communes et des EPCI. Les articles 45, 46, 51, 53, 108, 123 et 177 de la loi de finances pour 2011 apportent des précisions sur les compensations, dotations et péréquations attribuées aux collectivités territoriales et aux EPCI.

Le I de l'article 21 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 institue, **à compter du 1^{er} janvier 2012**, un prélèvement sur les recettes de l'État intitulé dotation de compensation de la réforme de la taxe professionnelle résultant des contributions fiscalisées aux syndicats de communes.

En outre, le IV de l'article 44 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 apporte des modifications au dispositif de compensation des pertes de ressources de contribution économique territoriale. Le V de l'article 44 de la loi précitée modifie les règles de répartition de la dotation de compensation de réforme de la taxe professionnelle et du fonds national de garantie individuelle de ressources en cas de scission d'une commune ou de changement de périmètre d'un établissement public de coopération intercommunale.

Les articles 33, 40 et 42 de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012 apportent également des précisions sur les compensations des pertes de recettes en matière de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, sur les dotations et sur les fonds départementaux de péréquation de la taxe professionnelle.

L'article 33 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013 vise à rectifier le montant ouvert au titre des fonds départementaux de péréquation de la taxe professionnelle (FDPTP) et procède à divers ajustements de ce dispositif.

L'article 37 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 apporte par ailleurs des précisions sur les garanties de ressources versées aux collectivités territoriales dans le cadre de la réforme de la fiscalité directe locale. L'article 40 de la loi précitée modifie pour sa part le V de l'article 1609 *nonies* C du CGI relatif à l'attribution de compensation versée par les EPCI à chaque commune membre lorsqu'ils sont substitués à elles, conformément au même article 1609 *nonies* C du CGI, pour l'application des dispositions relatives à la CFE, à la CVAE et pour la perception du produit de ces taxes.

*

* *

Les développements qui suivent traitent successivement :

- de la taxe d'habitation : Titre 1 ;
- de la contribution économie territoriale : Titre 2 ;
- des taxes foncières : Titre 3 ;
- des taxes annexes ou assimilées : Titre 4 ;
- des dispositions particulières aux départements d'outre-mer : Titre 5.

1. Article complété par l'article 36 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 et modifié par les IV et V de l'article 44 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 et par le A du V de l'article 37 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

titre 1

taxe d'habitation

(CGI, art. 1407 à 1414 A ; BOI-IF-TH)

chapitre premier

champ d'application

(BOI-IF-TH)

6003

La taxe d'habitation est établie au nom des personnes qui ont, à quelque titre que ce soit, la disposition ou la jouissance de locaux imposables.

A. **LOCAUX IMPOSABLES**

(CGI, art. 1407 ; BOI-IF-TH-10-10)

I. **LOCAUX MEUBLÉS AFFECTÉS À L'HABITATION ET LEURS DÉPENDANCES**

(BOI-IF-TH-10-10-10)

6004

1. Principe.

Sont imposables à la taxe d'habitation, les **locaux d'habitation** proprement dits.

Il s'agit des locaux qui sont occupés à des fins personnelles ou familiales, soit à titre de résidence principale, soit à titre de résidence secondaire, dès lors qu'ils sont pourvus d'un ameublement suffisant pour en permettre l'habitation.

Ces locaux doivent être considérés dans leur ensemble et il n'y a pas lieu, par suite, de faire abstraction des pièces dégarnies de meubles si elles font partie intégrante de l'habitation et restent à la disposition exclusive du redevable.

En revanche, ne sont pas imposables les logements vides de meubles ou encore les locaux à usage de dépôt de meubles et non utilisables pour l'habitation ainsi que les caravanes quelles que soient les conditions de leur stationnement et de leur utilisation.

6004-1

La taxe porte également sur les dépendances des habitations (CGI, art. 1409), c'est-à-dire, notamment sur :

- les chambres de service ou de domestiques ;
- les garages, remises, parkings privatifs dès lors qu'ils ne sont pas situés à une distance supérieure à un kilomètre des logements ;
- les serres, orangeries, jardins d'hiver, jardins d'agrément, parcs et terrains de jeux dans la mesure où ils constituent des dépendances immédiates.

6005 2. Cas particulier.

Même s'ils sont passibles de la cotisation foncière des entreprises, les **locaux professionnels** sont également soumis à la taxe d'habitation :

- s'ils font partie intégrante de l'habitation personnelle du contribuable ;
- et ne comportent pas d'aménagements spéciaux les rendant impropres à l'habitation.

Sous réserve que ces deux conditions soient remplies, sont donc imposables à la taxe d'habitation :

6006 a. Les locaux à usage mixte affectés à la fois à un usage personnel et à l'exercice d'une profession (ex. : salle d'attente d'un médecin servant également de salon). Ces locaux sont passibles de la taxe d'habitation alors même que leur valeur locative serait retenue dans les bases de la cotisation foncière des entreprises.

Toutefois, les dépendances échappent à la taxe d'habitation lorsqu'elles sont affectées à titre principal à un usage professionnel.

6007 b. Les locaux à usage exclusivement professionnel (ex. : pièce à usage de bureau commercial dès lors qu'en raison de la disposition des lieux cette pièce fait partie intégrante de l'habitation).

II. LOCAUX MEUBLÉS ET À USAGE PRIVATIF DES SOCIÉTÉS, ASSOCIATIONS OU ORGANISMES PRIVÉS NON SOUMIS À LA COTISATION FONCIÈRE DES ENTREPRISES

(BOI-IF-TH-10-10-20)

6008 Ces locaux sont imposés à la taxe d'habitation lorsqu'ils possèdent concurremment les trois caractéristiques suivantes :

- il doit s'agir de **locaux meublés conformément à leur destination**, ce qui exclut les locaux aménagés spécialement pour l'exercice d'une profession industrielle ou commerciale (magasins, ateliers, etc.) ;
- les locaux doivent être affectés à **l'usage privatif des personnes** qui en ont la disposition. Par suite, les locaux meublés où le public a accès ne sont pas imposables (ex. : édifices publics du culte et leurs dépendances, salles d'exposition d'un musée...) ;
- les personnes morales ou organismes qui ont la disposition de ces locaux **ne doivent pas être soumis à la cotisation foncière des entreprises**, à raison de ces mêmes locaux.

Sous réserve que ces conditions soient remplies, sont imposables les locaux d'habitation destinés à la vie personnelle ou commune des membres de ces collectivités privées et leurs locaux administratifs. **Exemples** : bureaux ; locaux d'un cercle ; salles de réunion privées de sociétés ou associations ; chapelle privée ; locaux d'un patronage, d'un syndicat, d'une organisation politique ; locaux mis à la disposition de l'ordre des avocats dans les palais de justice ; locaux réservés aux adhérents d'associations sportives pour la pratique du sport.

Remarque : S'agissant des gestionnaires de foyers et des organismes sans but lucratif qui contribuent au logement des personnes défavorisées, cf. ci-après n^{os} 6014 et 6014-1.

III. LOCAUX MEUBLÉS, SANS CARACTÈRE INDUSTRIEL OU COMMERCIAL, DES ORGANISMES DE L'ÉTAT, DES RÉGIONS, DES DÉPARTEMENTS, DES COMMUNES OU DE CERTAINS ÉTABLISSEMENTS PUBLICS

(BOI-IF-TH-10-10-30)

6009 Comme ceux visés au n^o 6008 ci-dessus, ces locaux meublés ne peuvent être soumis à la taxe d'habitation que si le public n'y a pas accès. Des exonérations particulières sont, en outre, prévues en faveur des bureaux des fonctionnaires publics et des établissements publics scientifiques, d'enseignement ou d'assistance (cf. n^{os} 6012 et 6013).

IV. LOGEMENTS VACANTS DEPUIS PLUS DE DEUX ANS

(CGI, art. 1407 *bis* ; BOI-IF-TH-10-10-40 ; loi n^o 2012-1509 de finances pour 2013, art. 106)

6009-1 Les communes dans lesquelles n'est pas instituée la taxe sur les logements vacants visée à l'article 232 du CGI peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A *bis* du code précité, **assujettir à la taxe d'habitation**, pour la part communale et celle revenant aux établissements publics de coopération intercommunale sans fiscalité propre, les **logements vacants depuis plus de deux années au 1^{er} janvier de l'année d'imposition** (durée de vacance modifiée par l'article 106 de la loi n^o 2012-1509 de finances pour 2013).

Précision : Avant 2013, les logements devaient être vacants depuis plus de cinq années.

Cette disposition est applicable aux établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre, mentionnés aux I ou II de l'article 1379-0 *bis* du CGI, lorsqu'ils ont adopté un programme local de l'habitat défini à l'article L. 302-1 du code de la construction et de l'habitation. La délibération prise par l'établissement public de coopération intercommunale n'est pas applicable sur le territoire de ses communes membres ayant délibéré pour instaurer cette taxe conformément au premier alinéa ainsi que sur celui des communes mentionnées à l'article 232 du code précité.

1. Nature des locaux et conditions de leur assujettissement.

Sont concernés les seuls **logements habitables**, c'est-à-dire les seuls locaux à usage d'habitation (appartements ou maisons) clos, couverts et pourvus des éléments de confort minimum (installation électrique, eau courante, équipement sanitaire), **non meublés**.

Remarques :

1. Les logements qui ne pourraient être rendus habitables qu'au prix de travaux importants et dont la charge incomberait nécessairement à leur détenteur ne doivent pas être assujettis à la taxe. À titre de règle pratique, il est admis que cette condition est remplie lorsque le montant des travaux nécessaires pour rendre le logement habitable excède 25 % de la valeur vénale réelle du logement au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.
2. L'appréciation du caractère non habitable du logement relève d'une appréciation au cas par cas et ne peut être en général présumée par le service lors de l'établissement de l'imposition. Le cas échéant, lorsque la taxe sera établie à tort, il appartiendra au redevable d'en solliciter le dégrèvement. Ce dégrèvement sera financé par l'État.

2. Appréciation de la vacance.

La vacance s'apprécie au sens des V et VI de l'article 232 du CGI.

a. *Appréciation de l'état de vacance.*

Est considéré comme vacant, un logement libre de toute occupation pendant plus de deux années consécutives. Toutefois, l'occupation momentanée (et inférieure ou égale à 90 jours)¹ au cours de l'année ne peut être regardée comme remettant en cause la situation de vacance du logement.

En revanche, en cas d'occupation d'un logement pour une durée supérieure à 90 jours consécutifs au cours de la période de référence, la condition de vacance n'est pas satisfaite.

La preuve de l'occupation peut être apportée par tous moyens, notamment la déclaration de revenus fonciers des produits de la location, la production des quittances d'eau, d'électricité, de téléphone, etc.

b. *La vacance ne doit pas être involontaire.*

La taxe n'est pas due lorsque la vacance est imputable à une cause étrangère à la volonté du bailleur, cette cause :

- faisant obstacle à l'occupation durable du logement, à titre onéreux ou gratuit, dans des conditions normales d'habitation ;
- ou s'opposant à son occupation, à titre onéreux, dans des conditions normales de rémunération du bailleur.

c. *Durée et décompte de la vacance.*

La taxe est due à raison de chaque logement habitable et non meublé, vacant depuis plus de deux années au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Le délai de vacance doit s'apprécier au regard du même redevable.

Remarques :

1. Un logement vacant pour motif d'inhabitabilité et qui est réhabilité ne peut, le cas échéant, être soumis à la taxe que si la vacance est effective durant cinq années consécutives après réhabilitation.
2. L'appréciation des motifs effectifs de la vacance relève d'une appréciation au cas par cas et ne peut être présumée par le service lors de l'établissement de l'imposition. Le cas échéant, lorsque la taxe sera établie à tort, il appartiendra au redevable d'en solliciter le dégrèvement.

¹ Le V de l'article 232 du CGI est modifié par l'article 16 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013. La durée d'occupation prise en compte est ainsi portée de 30 jours à 90 jours à compter de 2013 (cf. n° 6515).

3. Base, taux, montant de l'imposition.

La base de la taxe est constituée par la valeur locative de l'habitation déterminée selon les modalités retenues pour une résidence secondaire.

Les taux applicables correspondent aux taux communal et, le cas échéant, syndical de l'année d'imposition.

Le montant de l'imposition correspond à la somme des cotisations communales et, le cas échéant, syndicale, majorée des frais de gestion de la FDL et, le cas échéant, du prélèvement sur base d'imposition élevée. Les exonérations et dégrèvements prévus aux articles 1413 *bis* à 1414 A du CGI ne sont pas applicables.

4. Redevable de l'imposition.

La taxe est due par toute personne physique ou morale de droit public ou de droit privé qui dispose d'au moins un logement imposable (cf. n° 6010).

B. PERSONNES IMPOSABLES

(CGI, art. 1408, I ; BOI-IF-TH-10-20)

I. CONDITIONS DE L'IMPOSITION

(BOI-IF-TH-10-20-10)

6010

La taxe est établie au nom des personnes physiques ou morales qui ont la disposition ou la jouissance des locaux imposables à quelque titre que ce soit : propriétaire, locataire, occupant à titre gratuit. Il résulte de la jurisprudence qu'un contribuable est réputé avoir la disposition personnelle de locaux imposables lorsqu'il peut les occuper à tout moment et qu'il en a la jouissance à titre privatif.

1. L'occupation est possible à tout moment si, d'une part, cette occupation ne dépend que de la volonté du contribuable et si, d'autre part, la libre disposition du local revêt un caractère suffisant de permanence. Ces conditions ne sont pas remplies, notamment, par des personnes occupant temporairement, et à titre précaire, pour un motif quelconque (santé, travail, tourisme) des locaux imposables.

2. La jouissance à titre privatif implique l'usage à titre personnel d'un logement distinct. Dans le cas d'un logement unique occupé par plusieurs personnes, la taxe est en principe établie au nom de l'occupant en titre. L'enfant mineur est imposable s'il dispose d'une habitation qui lui est propre, même s'il est aidé matériellement par sa famille. De même, les époux sont imposables, chacun en ce qui le concerne, s'ils vivent dans des locaux distincts.

Pour les partenaires liés par un PACS, voir BOI-IF-TH-10-20-10 au I-A-3.

Pour l'imposition mentionnée à l'article 1407 *bis* du CGI (taxe d'habitation sur les logements vacants ; cf. n° 6009-1), la taxe est établie au nom du propriétaire, de l'usufruitier, du preneur du bail à construction ou de réhabilitation ou de l'emphytéote qui dispose du local depuis le début de la période de vacance.

6010-1

Remarques :

1. Dans les immeubles collectifs, les **dépendances à usage commun** sont en principe imposables et leur valeur locative est, le cas échéant, répartie entre les occupants.

2. Les **concierges et gardiens d'immeubles** sont imposables à la taxe d'habitation dans les conditions de droit commun pour leur habitation personnelle, à l'exclusion des pièces ou bureaux auxquels les locataires ou fournisseurs ont accès.

3. Les **pensionnaires des maisons de retraite** sont, en principe, imposables à la taxe d'habitation. Toutefois, lorsque la réglementation de l'établissement prévoit la prise en commun des repas, la limitation du droit de visite et le libre accès des chambres au personnel et au gestionnaire, il est admis que les pensionnaires ne sont pas passibles de la taxe d'habitation. Dans cette situation, les locaux communs et les locaux d'hébergement sont soit exonérés lorsque la maison de retraite est gérée par un établissement public d'assistance, soit imposés au nom du gestionnaire lorsqu'elle est gérée sans but lucratif par un organisme autre qu'un établissement public d'assistance (cf. n° 6013). Toutefois, le gestionnaire peut obtenir, sur réclamation, un dégrèvement de la taxe, pour les locaux d'hébergement occupés par les pensionnaires qui bénéficieraient des exonérations ou des dégrèvements prévus aux articles 1414 et 1414 A du CGI, s'ils étaient personnellement imposés à la taxe d'habitation.

4. **Foyers.** En règle générale, les foyers sont composés de locaux meublés destinés à l'habitation, de locaux communs (salles à manger, cuisine...) et de locaux administratifs. Tous ces locaux sont imposés au nom du gestionnaire, à l'exception des locaux d'habitation lorsque

la personne accueillie a la disposition privative de son logement (condition appréciée notamment en fonction de la durée du séjour et des conditions d'occupation). Les gestionnaires de certains foyers bénéficient, toutefois, d'un dégrèvement d'office de la taxe : cf. ci-après n° 6014.

II. LOCAUX LOUÉS MEUBLÉS

(BOI-IF-TH-10-20-20 au I)

6011

Les **locataires** de locaux loués en meublé sont passibles de la taxe d'habitation dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire, notamment, si l'occupation privative des lieux revêt un caractère suffisant de permanence (cf. n° 6010).

En ce qui concerne la situation du **loueur**, il est imposable à raison des locaux loués lorsque ceux-ci constituent son habitation personnelle ou en font partie. En revanche, le loueur n'est pas redevable de la taxe pour les locaux qu'il réserve exclusivement à la location et qui sont spécialement aménagés à cet effet.

III. SOCIÉTÉS D'ATTRIBUTION D'IMMEUBLES EN JOUISSANCE À TEMPS PARTAGÉ

(CGI, art. 1408, I-al. 3 ; BOI-IF-TH-10-20-20 au III-A-2-c)

6011-1

Ces sociétés, dites de pluripropriété, sont redevables de la taxe d'habitation afférente aux locaux attribués en jouissance à leurs membres.

C. EXONÉRATIONS

I. LOCAUX EXONÉRÉS

(BOI-IF-TH-10-40)

6012

1. Exonération de droit (CGI, art. 1407, II).

Sont expressément exonérés de la taxe d'habitation :

a. Les locaux passibles de la cotisation foncière des entreprises et qui ne constituent pas l'habitation personnelle du contribuable (cf. n° 6005).

Il en est ainsi non seulement des locaux industriels, commerciaux ou professionnels proprement dits (sous réserve des cas visés ci-dessus aux n°s 6006 et 6007) mais aussi des **locaux sociaux** de l'entreprise lorsqu'ils sont compris dans la base d'imposition de la cotisation foncière des entreprises (cantines, infirmeries, douches, vestiaires, locaux affectés à la formation professionnelle).

En revanche, les installations de caractère social sont passibles de la taxe d'habitation dans les conditions visées ci-dessus (cf. n° 6008) lorsqu'elles appartiennent à un organisme tel que comité d'entreprise, association, mutuelle, etc. ayant une personnalité juridique distincte de l'entreprise.

b. Les bâtiments servant aux exploitations rurales. Cette exonération est identique à celle prévue, pour ces mêmes bâtiments, en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties par l'article 1382-6° du CGI (cf. n° 6204).

c. Les locaux destinés au logement des élèves dans les écoles et pensionnats et au logement des enfants des colonies de vacances. Il convient également d'exonérer les locaux affectés à l'instruction des élèves (salles de classe, d'études).

d. Les bureaux des fonctionnaires publics. L'exonération concerne non seulement les bureaux sans caractère industriel ou commercial affectés aux agents de l'État mais également ceux utilisés par les fonctionnaires des collectivités territoriales ou de leurs groupements. L'exonération ne s'applique que si les locaux sont distincts de l'habitation personnelle des intéressés.

e. Les locaux affectés au logement des étudiants dans les résidences universitaires lorsque la gestion de ces locaux est assurée par un centre régional des œuvres universitaires et scolaires (CROUS) ou par un organisme en subordonnant la disposition à des conditions financières et d'occupation analogues. Les justifications à produire par ces organismes sont fixées par les articles 322 *ter* et 322 *quater* de l'annexe III au CGI.

6012-1

2. Exonération sur délibération (CGI, art. 1407, III).

À compter des impositions établies au titre de 2008, dans les zones de revitalisation rurale mentionnées à l'article 1465 A du CGI (cf. n° 6065-4), les communes peuvent, par une délibération de portée générale prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A *bis* du code précité, exonérer :

- les locaux mis en location à titre de gîte rural ;

- les locaux mis en location en qualité de meublés de tourisme au sens de l'article D. 324-1 du code du tourisme (Décret n° 2012-653 du 4 mai 2012) ;
- les chambres d'hôtes au sens de l'article L. 324-3 du code du tourisme.

La délibération prise par la commune produit ses effets pour la détermination de la part de taxe d'habitation afférente à ces locaux revenant à chaque collectivité territoriale et établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre. Elle peut concerner une ou plusieurs catégories de locaux.

Pour bénéficier de cette exonération, le redevable de la taxe d'habitation adresse au service des impôts du lieu de situation du bien, avant le 1^{er} janvier de chaque année au titre de laquelle l'exonération est applicable, une déclaration accompagnée de tous les éléments justifiant de l'affectation des locaux.

II. PERSONNES EXONÉRÉES

(BOI-IF-TH-10-50)

6013 | 1. Personnes exonérées en application du II de l'article 1408 du CGI (BOI-IF-TH-10-50-10).

a. Les établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance ainsi que les établissements visés aux articles 12 et 13 de la loi n° 84-53 du 26 janvier 1984 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale (sont concernés par ces articles le Centre national de la fonction publique territoriale et les centres de gestion de la fonction publique territoriale) pour les locaux qu'ils occupent (universités, hôpitaux publics, etc.) à l'exception, bien entendu, de ceux affectés à l'habitation des personnels administratifs, qui sont imposables au nom des intéressés.

b. Les habitants reconnus indigents par la commission communale des impôts directs, en accord avec l'administration fiscale.

c. Les agents diplomatiques et consulaires de nationalité étrangère ainsi que, par assimilation, certains fonctionnaires internationaux, pour les locaux constituant soit leur résidence officielle, soit, le cas échéant, leur résidence principale, sous réserve de réciprocité.

6013-1 | 2. Personnes exonérées en application du I de l'article 1414 du CGI.

Certaines personnes de condition modeste bénéficient d'une exonération de la taxe d'habitation afférente à leur habitation principale si elles remplissent les conditions suivantes :

a. Condition relative à la personne (BOI-IF-TH-10-50-30-30).

L'exonération est réservée aux personnes qui, au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition, entrent dans l'une des cinq catégories suivantes¹ :

- les titulaires de l'allocation de solidarité aux personnes âgées mentionnée à l'article L. 815-1 du code de la sécurité sociale ou de l'allocation supplémentaire d'invalidité mentionnée à l'article L. 815-24 du même code (cf. également remarque au n° 6014-2) ;
- les titulaires de l'allocation aux adultes handicapés mentionnée aux articles L. 821-1 et suivants du code de la sécurité sociale (cf. également remarque au n° 6014-2) ;
- les personnes âgées de plus de soixante ans ;
- les veufs et les veuves ;
- les infirmes et les invalides qui ne peuvent subvenir à leurs besoins par leur travail.

Remarque : l'exonération est accordée, le cas échéant sur réclamation, lorsque ce n'est pas le contribuable, mais son **conjoint ou son concubin** (en cas de concubinage notoire ou si les deux concubins ont la qualité d'occupant en titre) qui remplit la condition d'âge ou d'invalidité, ou est titulaire de l'allocation, dès lors que les autres conditions sont remplies.

6013-2 | b. Conditions de ressources et de patrimoine (BOI-IF-TH-10-50-30-20).

Pour bénéficier de l'exonération, le montant des revenus de l'année précédente des personnes désignées ci-dessus² ne doit pas excéder la limite prévue à l'article 1417 du CGI : cf. ci-après n° 6019.

En outre, les veufs et veuves, ainsi que les personnes âgées de plus de 60 ans, ne peuvent bénéficier de l'exonération s'ils sont passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune au titre de l'année précédant celle de l'imposition à la taxe d'habitation (CGI, art. 1413 bis).

1. Peuvent également prétendre à l'exonération les contribuables bénéficiant d'un **droit acquis** depuis 1967.

2. La condition n'est, toutefois, pas exigée pour les titulaires de l'allocation supplémentaire mentionnée à l'article L. 815-2 ou L. 815-3 du code de la sécurité sociale.

6013-3 | c. **Condition de cohabitation** (CGI, art. 1390 ; BOI-IF-TH-10-50-30-10).

Le contribuable doit, **au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition**, occuper son habitation principale soit seul, soit avec des personnes limitativement désignées : conjoint, titulaires de l'allocation supplémentaire mentionnée à l'article L. 815-2 ou L. 815-3 du code de la sécurité sociale, personnes à charge au sens de l'impôt sur le revenu ou personnes dont le montant des revenus de l'année précédente n'excède pas la limite prévue au I de l'article 1417 du CGI (cf. n° 6019).

6013-4 | **3. Personnes exonérées en application de l'article 1414 B du CGI.**

Cf. n° 6017-5.

III. PERSONNES DÉGREVÉES D'OFFICE

(BOI-IF-TH-10-50-20)

Sont dégrévés d'office :

6014 | **1. Les gestionnaires de foyers** (CGI, art. 1414, II-1° ; Ann. III, art. 322 et 322 *bis*).

a. **Redevables concernés.** Il s'agit des gestionnaires de foyers de jeunes travailleurs, de foyers de travailleurs migrants et des logements-foyers dénommés résidences sociales.

b. **Locaux concernés.** En règle générale, les foyers sont composés de locaux meublés destinés à l'habitation, de locaux communs (salles à manger, cuisine...) et de locaux administratifs. Ces locaux sont imposés au nom du gestionnaire, à l'exception des locaux d'habitation lorsque la personne accueillie a la disposition privative de son logement.

c. **Portée du dégrèvement.** Accordé d'office pour les impositions établies au titre de 1998 et des années suivantes, il porte :

- sur les seuls locaux communs, lorsque le gestionnaire n'est pas assujéti à la taxe d'habitation sur les locaux d'hébergement ;
- sur les locaux communs et les locaux d'hébergement, dans le cas contraire.

Dans tous les cas, il ne s'applique ni aux locaux administratifs, ni aux locaux d'habitation réservés au personnel.

d. **Obligations déclaratives.** Le redevable doit adresser au service des impôts du lieu de situation des biens une déclaration avant le 1^{er} mars de chaque année.

6014-1 | **2. Les organismes non lucratifs agréés ou conventionnés logeant à titre temporaire des personnes défavorisées** (CGI, art. 1414, II-2° ; Ann. III, art. 322 et 322 *bis*).

a. **Redevables concernés.** Il s'agit des organismes ne se livrant pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, lorsqu'ils sont agréés dans les conditions prévues à l'article 92 L du CGI par le représentant de l'État dans le département ou lorsqu'ils ont conclu une convention avec l'État conformément à l'article L. 851-1 du code de la sécurité sociale.

b. **Logements concernés.** Le dégrèvement est réservé aux logements que ces organismes prennent en location pour les sous-louer ou les attribuer, à titre temporaire (6 mois consécutifs au maximum), à des personnes défavorisées.

c. **Portée du dégrèvement.** Il concerne la totalité de la cotisation afférente aux logements concernés et mise à la charge de l'organisme. Il est accordé d'office.

d. **Obligations déclaratives.** Le redevable doit adresser au service des impôts du lieu de situation des biens une déclaration avant le 1^{er} mars de chaque année.

IV. PERSONNES DE CONDITION MODESTE DÉGREVÉES

(CGI, art. 1414, IV ; BOI-IF-TH-50-30-10 au IV)

6014-2 | Les contribuables âgés de plus de 60 ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, ainsi que les veufs et les veuves sans condition d'âge (cf. n° 6013-1), non passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune au titre de l'année précédant celle de l'imposition à la taxe d'habitation (CGI, art. 1413 *bis*) et dont le montant des revenus de l'année précédente n'excède pas la limite prévue à l'article 1417 du CGI (cf. n° 6019), sont dégrévés totalement de la taxe d'habitation afférente à leur habitation principale lorsqu'ils l'occupent :

- avec un ou plusieurs enfants majeurs,
- inscrit(s) comme demandeur(s) d'emploi,
- et ne disposant pas de ressources supérieures, depuis les impositions établies au titre de 2009, au montant de l'abattement fixé au I de l'article 1414 A du CGI (cf. n° 6016-1).

6014-3 **Remarque :** Cette condition de cohabitation s'apprécie en principe au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Toutefois, le dégrèvement est accordé lorsque l'enfant majeur n'est pas inscrit comme demandeur d'emploi au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, mais l'est à la date limite de paiement de la taxe et a perçu, du 1^{er} janvier à la date limite de paiement, des ressources qui ne sont pas supérieures au montant de l'abattement fixé au I de l'article 1414 A du CGI.

Le dégrèvement est accordé sur **réclamation** du contribuable.

La demande doit être accompagnée :

- d'un document justifiant de l'inscription de l'enfant majeur comme demandeur d'emploi ;
- d'une déclaration sur l'honneur par l'enfant majeur du montant des ressources perçues du 1^{er} janvier à la date limite de paiement.

V. PERSONNES RELOGÉES DÉGREVÉES

(CGI, art. 1414, V ; BOI-IF-TH-10-50-40)

6014-4 Les contribuables relogés en raison de la démolition de leur logement dans le cadre d'un projet conventionné au titre du programme national de rénovation urbaine prévu par la loi n° 2003-710 du 1^{er} août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine bénéficient pendant trois ans d'un dégrèvement partiel de taxe d'habitation.

1. Champ d'application du dégrèvement.

Le bénéfice du dégrèvement est subordonné à deux conditions tenant, d'une part, au relogement du contribuable et, d'autre part, à une augmentation de la taxe d'habitation mise à la charge du contribuable à la suite de ce relogement.

a. Condition tenant au relogement.

Les personnes doivent avoir été relogées en raison de la démolition de leur logement dans le cadre d'un projet conventionné au titre du programme national de rénovation urbaine prévu par la loi n° 2003-710 du 1^{er} août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine.

Les opérations de démolition qui n'entrent pas dans ce cadre ainsi que l'ensemble des opérations de rénovation ou de réhabilitation sans démolition sont exclues du champ d'application du dégrèvement.

b. Condition tenant au montant de la taxe d'habitation.

Le dégrèvement partiel est accordé lorsque le montant de la taxe d'habitation de l'année concernée pour le nouveau logement est supérieur au montant de la taxe d'habitation due au titre de l'année du relogement, c'est-à-dire pour l'ancien logement.

Le montant de la taxe d'habitation à prendre en compte pour le calcul du dégrèvement s'entend de la cotisation de taxe d'habitation due par le contribuable, après application du plafonnement en fonction du revenu (article 1414 A du CGI).

Le dégrèvement peut s'appliquer à la cotisation de taxe d'habitation due au titre de plusieurs logements successifs, pourvu que les conditions d'éligibilité définies ci-dessus soient respectées.

2. Modalités de mise en œuvre.

a. Point de départ et durée du dégrèvement.

Le dégrèvement partiel de taxe d'habitation s'applique de plein droit pour les impositions de taxe d'habitation dues à compter de l'année suivant celle du relogement.

Il s'applique pour une durée qui ne peut excéder trois années à compter de l'année suivant celle du relogement. Il peut être accordé pour toutes ces années ou, le cas échéant, pour certaines d'entre elles.

Le dégrèvement cesse d'être applicable à compter de la quatrième année suivant celle du relogement.

b. Bénéficiaire du dégrèvement.

Le dégrèvement bénéficie au redevable de la taxe d'habitation ayant occupé le logement démolé.

Néanmoins, lorsqu'un contribuable connaît un changement dans sa situation familiale alors qu'il a déjà bénéficié du dégrèvement au titre d'une année, il est admis qu'il demeure éligible au dégrèvement au titre des années restant à courir, à la condition qu'il occupe le même logement.

c. Montant du dégrèvement.

Le dégrèvement est égal à la différence entre le montant de la taxe d'habitation de l'année concernée pour le nouveau logement et le montant de la taxe d'habitation due au titre de l'année du relogement, c'est-à-dire pour l'ancien logement.

La cotisation de taxe d'habitation comprend, le cas échéant, la taxe due au titre des locaux formant dépendance d'une habitation et faisant l'objet d'une évaluation distincte de celle-ci.

d. Procédure à suivre.

Le dégrèvement est prononcé par les services de la direction générale des finances publiques, sur réclamation contentieuse du redevable.

Pour ce qui concerne l'imposition du logement initial, il est précisé que les éventuels rôles supplémentaires doivent être pris en compte dans le calcul du dégrèvement.

1° Délai de présentation et forme des réclamations.

Le dégrèvement est accordé sur réclamation préalable dans le délai prescrit par l'article R* 196-2 du LPF. Les demandes de dégrèvement doivent être présentées dans les formes prévues par le même article et sont adressées au service de la direction générale des finances publiques en charge de la gestion de la taxe d'habitation, c'est-à-dire le service des impôts des particuliers ou le centre des finances publiques.

2° Pièces justificatives.

La réclamation doit être accompagnée de toutes les pièces justifiant de la mise en œuvre du dispositif (notamment la notification de décision de relogement fournie par le bailleur).

3. Entrée en vigueur.

Le dégrèvement partiel de taxe d'habitation prévu au V de l'article 1414 du CGI **s'applique à compter des impositions établies au titre de 2010.**

Précision : Compte tenu de la durée du bénéfice du dégrèvement, qui est de trois années suivant celle du relogement, le dégrèvement est susceptible de concerner les contribuables relogés à compter de 2010 ainsi que ceux relogés en 2009 (pour les impositions établies au titre de 2010 à 2012), en 2008 (pour les impositions établies au titre de 2010 et 2011) et 2007 (pour l'imposition établie au titre de 2010).

VI. PLAFONNEMENT DE LA TAXE D'HABITATION EN FONCTION DU REVENU

(CGI, art. 1414 A ; BOI-IF-TH-10-50-30-40 ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 38 ; Loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 2)

6015

Les contribuables autres que ceux mentionnés à l'article 1414 du CGI (cf. n°s 6014 à 6014-4) bénéficient d'un dégrèvement total de la fraction de leur cotisation qui excède 3,44 % de leur revenu fiscal de référence diminué d'un abattement dont le montant varie selon le nombre de part de quotient familial retenu pour le calcul de l'impôt sur le revenu du redevable afférent au revenu de l'année précédente.

À compter des impositions établies au titre de 2008, ce dégrèvement peut être maintenu à l'égard des personnes et dans les conditions visées à l'article 1414 B du CGI (cf. n° 6017-5).

6015-1**1. Conditions d'octroi du plafonnement.**

L'octroi du plafonnement est subordonné aux conditions suivantes :

- le redevable de la taxe ne doit **pas être passible de l'impôt de solidarité sur la fortune** au titre de l'année précédant celle de l'imposition à la taxe d'habitation (cf. article 1413 *bis* du CGI). Il n'est pas tenu compte de la situation au regard de l'impôt de solidarité sur la fortune des cohabitants non redevables de la taxe d'habitation dont le revenu est pris en compte pour la détermination du revenu de référence ;
- le bénéfice du dégrèvement est réservé aux personnes qui occupent le local imposé à la taxe d'habitation **à titre d'habitation principale** ;
- le redevable **ne doit pas dépasser un certain niveau de ressources**. Cette dernière condition appelle les précisions suivantes.

6015-2**a. Montant du revenu : principe général.**

Pour bénéficier du dégrèvement, le montant du revenu fiscal de référence de l'année précédant celle de l'imposition ne doit pas dépasser la limite de revenu fixée par l'article 1417 du CGI (cf. n° 6019-1). Cette limite est déterminée en fonction du nombre de parts retenues pour l'imposition à l'impôt sur le revenu de l'intéressé au titre des revenus de l'année précédente. Elle fait l'objet, chaque année, d'une indexation identique à celle prévue pour la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu.

Précision : Le barème de l'impôt sur le revenu étant gelé depuis l'imposition des revenus de l'année 2011 (loi n° 201 1-1978 de finances rectificative pour 2011, art. 16), les seuils et limites indexés sur ce barème ne sont plus réévalués. La loi de finances pour 2013 maintient le gel du barème pour l'imposition des revenus de 2012.

Cependant, **par dérogation à cette mesure de gel**, les montants des abattements prévus au I de l'article 1414 A du CGI et des revenus prévus aux I et II de l'article 1417 du code précité sont **revalorisés de 2 %**, conformément au IV de l'article 2 de la loi 2012-1509 de finances pour 2013, pour l'imposition des revenus de l'année 2012. Les montants ainsi obtenus sont arrondis à l'euro le plus proche. Cette mesure a pour objet de neutraliser les effets du gel du barème sur les ménages les plus modestes.

Le revenu fiscal de référence, défini par le IV de l'article 1417 du CGI (cf. n°s 6018 et suiv.), est celui qui résulte de la déclaration d'impôt souscrite par l'intéressé au titre des revenus de l'année précédente.

6015-3

b. Cas des cohabitants.

1° Cohabitants imposés conjointement à la taxe d'habitation.

Lorsque la taxe d'habitation est établie au nom de plusieurs redevables déposant des déclarations d'impôt sur le revenu distinctes, les limites de revenus à retenir sont déterminées en tenant compte de la somme des revenus et des parts retenues pour l'établissement de l'impôt sur le revenu de chacune des personnes au nom desquelles la taxe d'habitation est établie.

6015-4

2° Cohabitants non imposés conjointement à la taxe d'habitation.

Lorsque les redevables de la taxe d'habitation cohabitent avec une ou des personnes non redevables de la taxe d'habitation et déposant des déclarations d'impôt sur le revenu distinctes, les revenus du foyer fiscal du ou des cohabitants sont pris en compte pour la détermination du revenu de référence lorsque deux conditions sont remplies :

- le cohabitant non redevable de la taxe d'habitation occupe le local à titre d'habitation principale ;
- le montant du revenu de référence du cohabitant pour l'année précédant celle de l'imposition doit excéder la limite prévue pour l'octroi des exonérations prévues à l'article 1414 du CGI (cf. n° 6019). En cas de pluralité de cohabitants, cette limite s'apprécie pour chacun d'entre eux.

Lorsque ces deux conditions sont remplies, les limites de revenus à retenir sont déterminées en tenant compte de la somme des revenus et des parts retenues pour l'établissement de l'impôt sur le revenu du ou des redevables de la taxe d'habitation et du ou des cohabitants.

6015-5

c. Cas particuliers.

1° Étudiants majeurs ne résidant pas avec leurs parents.

Les étudiants qui ont la disposition privative d'un logement indépendant du domicile de leurs parents sont redevables de la taxe d'habitation dans les conditions de droit commun.

Lorsqu'ils souscrivent une déclaration d'impôt sur le revenu distincte de celle de leurs parents, ils bénéficient dans les conditions de droit commun du plafonnement de la taxe d'habitation prévu à l'article 1414 A du CGI, sous réserve de respecter les conditions prévues par cet article.

Lorsqu'ils sont rattachés au foyer fiscal de leurs parents, ils peuvent bénéficier du plafonnement de leur taxe d'habitation en fonction du revenu fiscal de référence résultant de la déclaration d'impôt sur le revenu des parents au titre des revenus de l'année précédente. Dans ce cas, le dégrèvement est accordé par voie contentieuse sur présentation de l'avis d'imposition à l'impôt sur le revenu des parents.

6015-6

2° Adultes handicapés rattachés au foyer fiscal de leurs parents dont le lieu de résidence est différent.

Conformément au I de l'article 1414 du CGI (cf. n°s 6013-1 et suiv.), les titulaires de l'allocation aux adultes handicapés et les contribuables atteints d'une infirmité ou d'une invalidité les empêchant de subvenir à leurs besoins sont exonérés de la taxe d'habitation afférente à leur habitation principale lorsque le montant de leurs revenus n'excède pas les limites prévues par cet article.

Lorsqu'ils habitent dans une résidence différente de celle de leurs parents mais sont rattachés au foyer fiscal de leurs parents, ils peuvent bénéficier du plafonnement de la taxe d'habitation prévu à l'article 1414 A du code précité en fonction du revenu fiscal de référence résultant de la déclaration d'impôt sur le revenu souscrite par les parents au titre des revenus de l'année précédente.

Le dégrèvement est également accordé par voie contentieuse.

6016 2. Modalités de calcul du dégrèvement.

L'article 1414 A du CGI institue un dégrèvement de la fraction de la cotisation de taxe d'habitation qui excède **3,44 %** du montant du revenu fiscal de référence **diminué d'un abattement**.

Par ailleurs, un mécanisme de gel des taux est prévu (cf. BOI-IF-TH-10-50-30-40 au II-B et n° 6016-4).

En outre, depuis 2003, un mécanisme supplémentaire de réduction du dégrèvement a été introduit afin d'éviter la prise en charge par l'État des augmentations de cotisations liées à la modification des abattements prévus par l'article 1411 du CGI par les collectivités territoriales et leurs établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre (cf. n° 6017-3).

À compter des impositions établies au titre de 2009, un dispositif de neutralisation du dispositif de gel des taux et de celui de réduction du dégrèvement liée à la modification des abattements est prévu à l'égard des contribuables sans ressource (cf. n° 6017-4).

Toutefois, la loi de finances pour 2011 prévoit que lorsque les abattements départementaux en vigueur en 2010 étaient plus favorables que les abattements de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale bénéficiaire du transfert de la part départementale de la taxe d'habitation, la base retenue est celle déterminée en fonction des abattements du département en 2010.

6016-1 a. Application d'un abattement.

L'abattement est déterminé en tenant compte de la somme des parts retenues pour l'établissement de l'impôt sur le revenu de chacun des foyers fiscaux et prises en compte pour le calcul du revenu fiscal de référence.

Ainsi, lorsque la taxe d'habitation est établie au nom de plusieurs redevables déposant des déclarations d'impôt sur le revenu distinctes, le montant de l'abattement est calculé en tenant compte de la somme des parts retenues pour le calcul de l'impôt sur le revenu de chacune des personnes au nom desquelles la taxe d'habitation est établie.

De même, lorsque les redevables de la taxe d'habitation cohabitent avec une ou des personnes non redevables de la taxe d'habitation qui occupent le local à titre d'habitation principale et dont le montant du revenu de référence de l'année précédant celle de l'imposition du cohabitant excède la limite à ne pas dépasser pour bénéficier des exonérations prévues à l'article 1414 du CGI, le montant de l'abattement est calculé en tenant compte de la somme des parts retenues pour le calcul de l'impôt sur le revenu du ou des redevables de la taxe d'habitation et du ou des cohabitants.

Le montant de cet abattement est publié chaque année par arrêté.

Précision : Il est rappelé que le barème de l'impôt sur le revenu étant gelé depuis l'imposition des revenus de l'année 2011 (loi n° 2011-1978 de finances rectificative pour 2011, art. 16), les seuils et limites indexés sur ce barème ne sont plus réévalués. La loi de finances pour 2013 maintient le gel du barème pour l'imposition des revenus de 2012.

Cependant, **par dérogation à cette mesure de gel**, les montants des abattements prévus au I de l'article 1414 A du CGI et des revenus prévus aux I et II de l'article 1417 du code précité sont **revalorisés de 2 %**, conformément au IV de l'article 2 de la loi 2012-1509 de finances pour 2013, pour l'imposition des revenus de l'année 2012. Les montants ainsi obtenus sont arrondis à l'euro le plus proche. Cette mesure a pour objet de neutraliser les effets du gel du barème sur les ménages les plus modestes.

6016-2 b. Calcul du dégrèvement.

Le dégrèvement est égal à la différence entre la cotisation de taxe d'habitation et le seuil de cotisation correspondant à **3,44 %** du revenu de référence diminué de l'abattement.

La cotisation de taxe d'habitation à retenir s'entend de la cotisation afférente à l'habitation principale (y compris les dépendances y afférentes) du redevable majorée des frais d'assiette et de recouvrement (CGI, art. 1641, II).

6016-3 Remarques :

1. Les dégrèvements d'un montant inférieur à **8 €** ne sont pas effectués (CGI, art. 1965 L ; cf. n° 7404).

2. En contrepartie des dégrèvements prévus à l'article 1414 A du CGI, l'État perçoit un prélèvement assis sur les valeurs locatives servant de base à la taxe d'habitation diminuées des abattements votés par la commune en application de l'article 1411 du CGI. Les redevables visés aux articles 1414 et 1414 A du CGI en sont toutefois exonérés pour leur habitation principale (CGI, art. 1641, I-3).

Le taux de ce prélèvement est fixé comme suit :

- locaux d'habitation non affectés à l'habitation principale dont la valeur locative est :

• supérieure à 7 622 €	1,7 %
• inférieure ou égale à 7 622 € et supérieure à 4 573 €.....	1,2 %
- autres locaux dont la valeur locative est supérieure à 4 573 €.....	0,2 %

À compter du 1^{er} janvier 2011, l'État percevra également un prélèvement égal à 1,5 % en sus du montant de la taxe d'habitation due pour les locaux meublés non affectés à l'habitation principale.

3. Pour la taxe sur les logements vacants prévue à l'article 1407 *bis* du CGI (cf. n° 6009-1), les locaux d'habitation visés ne constituant pas des résidences principales, le taux du prélèvement pour base d'imposition élevée applicable est de :

- 1,2 % lorsque leur valeur locative est comprise entre 4 573 € et 7 622 € ;
- et 1,7 % lorsque leur valeur locative est supérieure à 7 622 €.

6016-4

3. Mécanisme de gel des taux (CGI, art. 1414 A, III-1 complété par l'article 38 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

Le montant du dégrèvement prévu au I de l'article 1414 A du CGI est réduit d'un montant égal au produit de la base nette imposable au profit des communes et de leurs établissements publics de coopération intercommunale par la différence entre le taux global de taxe d'habitation constaté dans la commune au titre de l'année d'imposition et ce même taux global constaté en 2000, multiplié par un coefficient de 1,034.

Pour l'application de ce mécanisme :

- lorsque les bases nettes imposables au profit de la commune, et de l'établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre sont différentes, la base la moins élevée est retenue. Toutefois, lorsque les abattements départementaux en vigueur en 2010 étaient plus favorables que les abattements de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale bénéficiaire du transfert de la part départementale de la taxe d'habitation, la base retenue est celle déterminée en fonction des abattements du département en 2010 ;
- le taux global de taxe d'habitation comprend le taux des taxes spéciales d'équipement additionnelles à la taxe d'habitation.

À noter que la réduction n'est pas applicable si elle est inférieure à 15 €.

L'article 38 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 prévoit un **mécanisme de majoration** lorsque la procédure d'intégration fiscale progressive prévue à l'article 1638 du CGI est appliquée (CGI, 1414 A, III-1-b *bis* nouveau applicable aux **communes nouvelles recourant à la procédure d'intégration fiscale progressive à compter du 1^{er} janvier 2012**).

6017

4. Réduction du montant du dégrèvement.

Depuis les impositions établies au titre de 2005, lorsqu'une ou plusieurs collectivités territoriales et leurs EPCI diminuent ou suppriment un ou plusieurs des abattements appliqués en 2003 et prévus au II de l'article 1411 du CGI, le montant du dégrèvement est diminué de la différence positive entre le montant du dégrèvement calculé pour l'année d'imposition considérée et celui, calculé dans les mêmes conditions, qui aurait résulté de l'application des abattements de 2003.

6017-1

a. Abattements concernés.

Sont concernées les décisions prises par les collectivités territoriales et leurs EPCI relatives aux abattements visés au II de l'article 1411 du CGI, que ces abattements soient fixés dans les conditions de droit commun ou qu'ils soient fixés en valeur absolue. Il s'agit donc de :

- l'abattement obligatoire pour charges de famille (cf. n° 6021) ;
- l'abattement général à la base (cf. n° 6022) ;
- l'abattement spécial à la base en faveur des personnes de condition modeste (cf. n° 6022-1).

En outre, le dispositif concerne également les abattements différents des abattements de droit commun (cf. n° 6023).

6017-2

b. Conditions d'application.

Ce dispositif est subordonné à des conditions tenant à la nature des décisions prises par les collectivités territoriales et les EPCI en ce qui concerne le niveau de leurs abattements et aux conséquences de ces décisions sur le montant du dégrèvement accordé.

1° Décisions de réduction ou de suppression des abattements.

Les collectivités territoriales ou les EPCI doivent prendre des décisions de suppression ou de réduction des abattements par rapport à ceux en vigueur en 2003. Il suffit qu'une seule collectivité au profit de laquelle l'imposition est établie au titre de l'année d'imposition réduise ou supprime un abattement pour que le dispositif de l'article 45 de la loi de finances rectificative pour 2003 soit applicable quand bien même une autre collectivité aurait pour la même année augmenté ses propres abattements.

Pour les abattements de droit commun exprimés en pourcentage de la valeur locative moyenne, les termes de comparaison à retenir, au titre de l'année 2003 et de l'année d'imposition considérée, sont les taux d'abattements votés et non les quotités d'abattements imputés sur la valeur locative brute des locaux imposables. Ces derniers peuvent, en effet, connaître une diminution consécutive à une baisse de la valeur locative moyenne de la collectivité concernée alors même que cette collectivité n'a pas diminué les taux de ses abattements.

Pour les abattements exprimés en valeur absolue, les abattements afférents à l'année 2003 doivent être majorés des coefficients de revalorisation applicables entre 2003 et l'année au titre de laquelle l'imposition est établie et comparés aux montants des abattements appliqués l'année de l'imposition. Ainsi, lorsque la collectivité maintient les abattements en valeur absolue, les deux termes de comparaison sont identiques.

La réduction et/ou la suppression des abattements doivent être appréciées par rapport aux abattements pratiqués au titre de l'année de référence soit 2003. En conséquence, dès lors qu'au titre d'une année d'imposition, une collectivité diminue un abattement de taxe d'habitation sans que celui-ci se situe en-deçà de celui pratiqué en 2003, aucune réduction du dégrèvement n'est à pratiquer.

2° Conséquences sur le montant du dégrèvement.

La réduction du dégrèvement est opérée sous réserve que la réduction et/ou la suppression des abattements de taxe d'habitation induisent une augmentation du dégrèvement au titre de l'année d'imposition par rapport à celui calculé dans les mêmes conditions et résultant de l'application des abattements en vigueur en 2003.

En dépit d'une baisse ou d'une suppression d'un ou plusieurs abattements de taxe d'habitation, les effets conjugués des décisions prises en matière d'abattements par les collectivités territoriales (commune, département) et les EPCI peuvent ne pas conduire à une augmentation du dégrèvement à la charge de l'État.

Dans ce cas, le dégrèvement accordé au contribuable ne fera l'objet d'aucune réduction.

3° Cas particuliers.

Voir BOI-IF-TH-10-50-30-40 au II-C-2-c.

6017-3

c. Modalités de mise en œuvre.

Le calcul de la réduction à opérer sur le montant du dégrèvement accordé à un contribuable bénéficiant d'un plafonnement de sa taxe d'habitation en fonction du revenu requiert une double liquidation de l'impôt.

1° Calcul du dégrèvement au titre de l'année d'imposition.

Le montant du dégrèvement à retenir est celui déterminé dans les conditions de droit commun donc, le cas échéant, après réduction au titre du mécanisme de gel des taux prévu au 1 du III de l'article 1414 A du CGI.

2° Calcul du dégrèvement de référence.

Pour le calcul du dégrèvement de référence, les taux des abattements de taxe d'habitation en vigueur en 2003 sont substitués à ceux de l'année d'imposition. Cette substitution concerne aussi bien les abattements diminués ou supprimés que ceux augmentés au titre de l'année d'imposition. Ainsi, lorsqu'une collectivité a baissé ses taux d'abattements et une autre collectivité les a augmentés, le dégrèvement de référence est déterminé pour toutes les collectivités en appliquant à la valeur locative moyenne de la collectivité pour l'année d'imposition les taux d'abattements en vigueur en 2003.

Les bases d'imposition, les taux d'imposition, les valeurs locatives moyennes, les seuils d'application du plafonnement en fonction du revenu (CGI, art. 1417, II) ainsi que les montants des abattements à imputer sur le revenu fiscal de référence (CGI, art. 1414 A, I) correspondent à ceux de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie.

3° Calcul de la réduction du dégrèvement.

Le dégrèvement résultant du plafonnement de taxe d'habitation en fonction du revenu est réduit dès lors que le montant du dégrèvement obtenu par application des abattements en vigueur au titre de l'année d'imposition est supérieur à celui obtenu par application des

abattements au titre de 2003. Le montant de la réduction est égal à la différence entre ces deux dégrèvements.

Lorsqu'en application des abattements de 2003, le contribuable ne bénéficie pas du mécanisme du plafonnement, la réduction du dégrèvement est égale au montant total du dégrèvement.

La réduction du dégrèvement s'applique sur le montant du dégrèvement obtenu après application, le cas échéant, des dispositions prévues par le 1 du III de l'article 1414 A du CGI. Cette réduction est pratiquée quel que soit son montant.

6017-4 5. Majoration du montant du dégrèvement (CGI, art. 1414 A, III-3).

À compter des impositions établies au titre de 2009, lorsque la cotisation de taxe d'habitation du contribuable résulte exclusivement de l'application des dispositions prévues aux 1 et 2 du III de l'article 1414 A du CGI, le dégrèvement prévu au I de l'article 1414 A du code précité est, après application de ces dispositions, majoré d'un montant égal à la fraction de cette cotisation excédant le rapport entre le montant des revenus déterminé conformément au II de l'article 1414 A et celui de l'abattement mentionné au I de l'article 1414 A.

VII. PERSONNES ÂGÉES OU NÉCESSITANT DES SOINS DE LONGUE DURÉE HÉBERGÉES DANS CERTAINS ÉTABLISSEMENTS

(CGI, art. 1414 B ; BOI-IF-TH-10-50-30-50 ; Ordonnance n° 2010-177 du 23 février 2010 de coordination avec la loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires, art. 3)

6017-5 Les personnes qui conservent la jouissance exclusive de l'habitation qui constituait leur résidence principale avant d'être hébergées durablement dans un établissement ou un service mentionné au 6° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles ou dans un établissement de santé autorisé à dispenser des soins de longue durée bénéficient d'une exonération de la taxe d'habitation afférente à cette habitation lorsqu'elles relèvent de l'une des catégories mentionnées au I de l'article 1414 du CGI, ou d'un dégrèvement égal à celui accordé en application de l'article 1414 A du même code lorsqu'elles remplissent les conditions prévues à cet article.

Ces dispositions ne bénéficient qu'aux logements libres de toute occupation.

L'exonération ou le dégrèvement sont accordés à compter de l'année qui suit celle de leur hébergement dans les établissements ou services mentionnés au premier alinéa ci-dessus.

VIII. DÉFINITION ET LIMITES DES REVENUS À RETENIR POUR L'APPLICATION DES ABATTEMENTS, EXONÉRATIONS ET DÉGRÈVEMENTS EN MATIÈRE DE FISCALITÉ DIRECTE LOCALE

(CGI, art. 1417 ; BOI-IF-TH-10-50-30-20 au II ;
Loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 2, art. 9 et 10, I-P)

6018 Pour l'attribution des avantages prévus, en matière de fiscalité directe locale, aux articles 1391, 1391 B, 1411, 1414 et 1414 A du CGI et subordonnés à des conditions tenant au niveau des ressources du redevable, l'article 1417 du même code :

- définit le revenu à prendre en considération ;
- fixe le montant de revenu à ne pas dépasser.

6018-1 1. Définition du montant des revenus à prendre en compte (revenu fiscal de référence : RFR).

Le montant des revenus s'entend du montant net, après application éventuelle des règles de quotient définies à l'article 163-0 A du CGI, des revenus et plus-values retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu au titre de l'année précédente.

Ce montant est majoré :

- du montant de certaines charges, cotisations ou primes déductibles du revenu global (articles 163 *unvicies*, 163 *duovicies* et 163 *quatervicies* du CGI) ;
- du montant de l'abattement mentionné au 2° du 3 de l'article 158 du CGI, du montant de l'abattement prévu au 1 de l'article 150-0 D du CGI, du montant de l'abattement mentionné à l'article 150-0 D *bis* du même code, du montant de l'abattement prévu à l'article 150-0 D *ter* du CGI et du montant des plus-values soumises au prélèvement prévu à l'article 244 *bis* B du même code (Loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 9 et 10, I-P) ;
- des bénéfices exonérés en application des articles 44 *sexies*, 44 *sexies* A, 44 *octies*, 44 *octies* A, 44 *decies*, 44 *undecies*, 44 *terdecies* et 44 *quaterdecies* du CGI, ainsi que de l'article 93-0 A du code précité et du 9 de l'article 93 du même code ;

- du montant des revenus soumis aux prélèvements libératoires prévus au II de l'article 125-0 A du CGI, aux I *bis*, II, III, second alinéa du 4° et du deuxième alinéa du 9° du III *bis* de l'article 125 A du CGI (Loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 9), et au II de l'article 163 *bis* du même code, de ceux soumis aux versements libératoires prévus par l'article 151-0 du CGI retenus pour leur montant diminué, selon le cas, de l'abattement prévu au 1° de l'article 50-0 ou de la réfaction forfaitaire prévue au 1° de l'article 102 *ter*, de ceux visés aux articles 81 A, 81 B, 81 D¹ et 155 B du code précité, de ceux mentionnés au I de l'article 204-0 *bis* du même code retenus pour leur montant net de frais d'emploi et pour lesquels l'option prévue au III du même article n'a pas été exercée, de ceux perçus par les fonctionnaires des organisations internationales, de ceux exonérés par application d'une convention internationale relative aux doubles impositions, ainsi que de ceux exonérés en application des articles 163 *quinquies* B à 163 *quinquies* C *bis* du même code ;

- du montant des plus-values exonérées en application du 3 du I et des 1, 1 *bis* et 7 du III de l'article 150-0 A du CGI ;

- des sommes correspondant aux droits visés au dernier alinéa de l'article L. 3153-3 du code du travail (droits figurant sur un compte d'épargne temps et utilisés en exonération d'impôt sur le revenu).

Le revenu ainsi défini est appelé « **revenu fiscal de référence** ».

Précision : À compter de l'imposition des revenus de 2011, le système de quotient spécifique prévu au II de l'article 163 *bis* du CGI est remplacé par un prélèvement libératoire de 7,5 % pris en compte pour le calcul du revenu fiscal de référence défini à l'article 1417 du code précité.

6019

2. Limites de revenu applicables pour les impositions de taxe d'habitation, de taxe foncière sur les propriétés bâties et de contribution à l'audiovisuel public.

Les dispositions des articles 1391 (cf. n° 6214) et 1391 B (cf. n° 6214-1) du CGI, du 3 du II de l'article 1411 (cf. n° 6022-1) du même code, du III de l'article 1411 (cf. n° 6021-1) du CGI et 1° *bis*, 2° et 3° du I de l'article 1414 (cf. n° 6013-2) du même code sont applicables aux contribuables dont le revenu fiscal de référence n'excède pas le plafond de revenus mentionné au I de l'article 1417 du CGI.

Les dispositions de l'article 1414 A du CGI (cf. n°s 6015 et suiv.) sont applicables aux contribuables dont le revenu fiscal de référence n'excède pas le plafond de revenus mentionné au II de l'article 1417 du CGI.

Les montants de revenus prévus aux I et II de l'article 1417 du CGI sont indexés en principe chaque année, comme la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu. Toutefois, le barème de l'impôt sur le revenu étant gelé depuis l'imposition des revenus de l'année 2011 (loi n° 2011-1978 de finances rectificative pour 2011, art. 16), les seuils et limites indexés sur ce barème ne sont plus réévalués. La loi de finances pour 2013 maintient le gel du barème pour l'imposition des revenus de 2012.

Cependant, **par dérogation à cette mesure de gel**, les montants des abattements prévus au I de l'article 1414 A du CGI et des revenus prévus aux I et II de l'article 1417 du code précité sont **revalorisés de 2 %**, conformément au IV de l'article 2 de la loi 2012-1509 de finances pour 2013, **pour l'imposition des revenus de l'année 2012**. Les montants ainsi obtenus sont arrondis à l'euro le plus proche. Cette mesure a pour objet de neutraliser les effets du gel du barème sur les ménages les plus modestes.

chapitre 2

assiette de la taxe

(BOI-IF-TH)

6020

La taxe est assise sur la **valeur locative cadastrale** des logements résultant de la dernière révision des évaluations foncières des propriétés bâties, de l'actualisation et des majorations annuelles ultérieures.

1. Le montant des revenus visés à l'article 81 *quater* du CGI était auparavant également pris en compte. Cependant, l'article 3 de la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 **abroge cet article 81 *quater* du CGI**. Sont concernées par cette disposition **les rémunérations perçues à raison des heures supplémentaires et complémentaires effectuées à compter du 1^{er} août 2012**.

Cette valeur locative est diminuée, pour les **logements affectés à l'habitation principale** du redevable, **d'abattements obligatoire ou facultatifs**.

Ces abattements sont votés par les conseils municipaux. Les départements et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent décider de fixer leurs propres abattements dans les mêmes conditions que les communes. À défaut de délibération du conseil général ou de l'organe délibérant de l'établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre, les abattements applicables sont ceux des communes.

Les délibérations qui fixent les taux des abattements, ou qui instituent ou suppriment les abattements facultatifs à la base ou en fixent les taux doivent intervenir, en principe, avant le 1^{er} octobre pour être applicables l'année suivante (CGI, art. 1639 A bis).

A. DÉTERMINATION DE LA VALEUR LOCATIVE BRUTE

(CGI, art. 1409 ; BOI-IF-TH-20-10)

6020-1

La base de la taxe d'habitation est la **valeur locative cadastrale** des habitations et de leurs dépendances résultant de la révision foncière de 1970, et des mises à jour, actualisation ou majorations annuelles ultérieures. Les règles d'établissement de la valeur locative des maisons d'habitation sont exposées au livre VIII (cf. Cad. n^{os} 8138 et suivants).

Cette valeur locative est donc la même que celle retenue pour l'établissement de la taxe foncière.

Toutefois, en ce qui concerne les locaux soumis à la **réglementation des loyers** (loi du 1^{er} septembre 1948), les règles particulières prévues pour l'établissement de la taxe foncière sur les propriétés bâties ne sont pas retenues en matière de taxe d'habitation ; celle-ci est toujours établie d'après la valeur locative cadastrale déterminée selon les principes du droit commun.

La **base brute** est égale à la somme des valeurs locatives du logement et de ses dépendances qui sont effectivement à la disposition du contribuable. Dans les immeubles collectifs, les dépendances communes ne sont retenues que si leur valeur locative présente une importance suffisante (piscine, terrain de tennis, serre, etc.).

Remarque : En ce qui concerne l'abattement de 30 % pouvant être institué à compter de 2009 par les collectivités territoriales et leurs groupements en faveur de certains locaux d'habitation situés dans des immeubles collectifs issus de la transformation de locaux industriels ou commerciaux situés dans des communes comportant un ou plusieurs quartiers classés en ZUS, cf. Cad n° 8152-2.

B. ABATTEMENTS

(CGI, art. 1411 ; BOI-IF-TH-20-20)

6020-2

Pour les **logements affectés à l'habitation principale**¹ de chaque contribuable, la base d'imposition est diminuée :

- d'un **abattement obligatoire pour charges de famille** ;
- d'un **abattement général à la base facultatif** ;
- d'un **abattement spécial à la base facultatif** en faveur de certains contribuables de condition modeste ;
- d'un **abattement spécial à la base facultatif** en faveur de certaines personnes handicapées.

I. ABATTEMENT OBLIGATOIRE POUR CHARGES DE FAMILLE

(BOI-IF-TH-20-20-10 au I)

6021

1. Montant de l'abattement (CGI, art. 1411, II).

La valeur locative servant de base à la taxe d'habitation afférente à l'habitation principale de chaque contribuable est diminuée d'un abattement obligatoire pour charges de famille fixé à 10 % de la valeur locative moyenne des habitations de la collectivité concernée pour chacune des deux premières personnes à charge et à 15 % de cette valeur locative moyenne pour chacune des personnes suivantes. Ces taux peuvent être majorés d'un ou plusieurs points sans excéder 10 points par les organes délibérants des collectivités intéressées. Pour l'application de ce dispositif, les personnes à charge s'entendent notamment des enfants du redevable ou

¹ Les fonctionnaires en service à l'étranger qui gardent la disposition de leur logement en France continuent à bénéficier des abattements, à condition que leur famille y réside de manière permanente ou quasi permanente.

des enfants qu'il a recueillis lorsqu'ils répondent à la définition de l'impôt sur le revenu (cf. n° 6021-1).

Depuis les impositions établies au titre de 2004, les taux de ces abattements et leurs majorations sont désormais déterminés en ce qui concerne les enfants mineurs de parents divorcés ou séparés selon les règles suivantes :

- soit l'enfant mineur réside à titre habituel au domicile de l'un de ses parents séparés ou divorcés et est alors réputé être à la charge exclusive ou principale du parent chez lequel il réside habituellement. Dans ce cas, les taux et majorations de taux en vigueur sont applicables (CGI, art. 1411, II-1) ;

- soit l'enfant mineur réside alternativement au domicile de chacun de ses parents divorcés ou séparés et est alors réputé être à charge égale de l'un et de l'autre de ses parents, sauf preuve ou décision de justice contraire. Pour ces enfants, les taux et majorations de taux de l'abattement pour charges de famille sont divisés par deux (CGI, art. 1411, II *ter*-1).

Par ailleurs, lorsque le nombre total des personnes à charge est supérieur à deux, les enfants réputés à la charge égale de l'un ou de l'autre de leurs parents sont décomptés en premier pour le calcul de l'abattement obligatoire pour charge de famille.

La situation se présente donc de la manière suivante (voir toutefois n° 6023) :

Nombre de personnes à charge		Taux minimaux (en %)	Taux majorés (en %)
Pour chacune des deux premières personnes à charge	à titre exclusif ou principal	10	11 à 20
	à titre partagé	5	5,5 à 10
Pour chacune des personnes à charge suivantes	à titre exclusif ou principal	15	16 à 25
	à titre partagé	7,5	8 à 12,5

6021-1 2. Définition des personnes à charge (CGI, art. 1411, III).

Sont considérés comme étant à la charge du contribuable :

- ses ascendants ou ceux de son conjoint, âgés de plus de 70 ans ou infirmes, lorsqu'ils résident au foyer du redevable et que leurs revenus de l'année précédente n'excèdent pas la limite prévue à l'article 1417 du CGI (cf. n° 6019) ;

- ses enfants ou les enfants qu'il a recueillis lorsqu'ils peuvent être pris en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu (cf. FP n°s 15 et suiv., 88 et 89). Il s'agit :

- des enfants mineurs (c'est-à-dire âgés de moins de 18 ans) ;
- des enfants majeurs âgés de moins de 21 ans, ou de moins de 25 ans s'ils poursuivent leurs études, ou quel que soit leur âge, s'ils accomplissent leur service national ou s'ils sont infirmes ;
- des enfants ayant fondé un foyer distinct (ainsi que leur conjoint et le cas échéant leurs propres enfants) lorsqu'ils ont demandé le rattachement des revenus du ménage aux revenus de l'un des parents des conjoints, qu'ils habitent sous le même toit que ce dernier et qu'ils ouvrent droit à l'abattement pour enfants à charge en matière d'impôt sur le revenu.

En application du principe de l'annualité, la situation de famille à prendre en considération est celle existant au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, étant précisé que :

- les enfants qui font l'objet d'une imposition distincte à l'impôt sur le revenu ne peuvent être considérés comme des personnes à charge pour l'établissement de la taxe d'habitation, même s'ils habitent sous le même toit que leurs parents ;

- dans la mesure où un enfant majeur qui effectue son service militaire peut être rattaché au foyer fiscal de ses parents pour l'année au cours de laquelle il effectue son service national, quelle que soit sa date d'incorporation, il est également pris en compte pour l'établissement de la taxe d'habitation de ses parents ;

- les options exercées en matière d'impôt sur le revenu après le 1^{er} janvier de l'année d'imposition à la taxe d'habitation et ayant pour effet de modifier le nombre de personnes à charge par rapport à la situation antérieure sont prises en compte pour la détermination de la taxe de ladite année.

II. ABATTEMENTS FACULTATIFS À LA BASE

(CGI, art. 1411, II-2, 3, 3 *bis* et II *bis*)

6022 | 1. Abattement général à la base (CGI, art. 1411, II-2 ; BOI-IF-TH-20-20-10 au II).

Lorsqu'il est institué, son taux est égal à un certain pourcentage, ce pourcentage pouvant varier de un pour cent à plusieurs pour cent sans excéder 15 % de la valeur locative moyenne des habitations de la collectivité intéressée.

6022-1 | 2. Abattement spécial à la base en faveur de certains contribuables de condition modeste (CGI, art. 1411, II-3 ; BOI-IF-TH-20-20-10 au III)

Le conseil municipal peut accorder un abattement à la base égal à un pourcentage de la valeur locative moyenne des habitations de la commune, exprimé en nombre entier, ne pouvant excéder 15 % aux contribuables dont le montant des revenus de l'année précédente n'excède pas la limite prévue à l'article 1417 du CGI et dont l'habitation principale a une valeur locative inférieure à 130 % de la moyenne communale. Ce dernier pourcentage est augmenté de 10 points par personne à charge à titre exclusif ou principal.

L'abattement spécial peut se cumuler avec l'abattement général à la base (cf. n° 6022) ; il peut aussi être institué indépendamment de ce dernier.

6022-2 | 3. Abattement spécial à la base en faveur de certaines personnes handicapées (CGI, art. 1411, II-3 *bis* ; BOI-IF-TH-20-20-10 au IV).

À compter des impositions établies au titre de 2008, sans préjudice des abattements prévus aux 2 et 3 du II de l'article 1411 du CGI (cf. n°s 6022 et 6022-1), les conseils municipaux peuvent, par délibération, instituer un abattement de 10 % de la valeur locative moyenne des habitations de la commune aux contribuables qui sont :

- titulaires de l'allocation supplémentaire d'invalidité mentionnée à l'article L. 815-24 du code de la sécurité sociale ;
- titulaires de l'allocation aux adultes handicapés mentionnée aux articles L. 821-1 et suivants du code de la sécurité sociale ;
- atteints d'une infirmité ou d'une invalidité les empêchant de subvenir par leur travail aux nécessités de l'existence ;
- titulaires de la carte d'invalidité mentionnée à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles ;
- ou qui occupent leur habitation avec des personnes visées aux 4 tirets ci-dessus.

Pour l'application de ces dispositions, le contribuable adresse au service des impôts de sa résidence principale, avant le 1^{er} janvier de la première année au titre de laquelle il peut bénéficier de l'abattement, une déclaration comportant tous les éléments justifiant de sa situation ou de l'hébergement de personnes qui occupent l'habitation avec lui. Lorsque la déclaration est souscrite hors délai, l'abattement s'applique à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle la déclaration est déposée.

Au titre des années suivantes, les justificatifs sont adressés à la demande de l'administration. En l'absence de réponse ou en cas de réponse insuffisante, l'abattement est supprimé à compter de l'année au cours de laquelle les justificatifs ont été demandés.

Lorsque le contribuable ne remplit plus les conditions requises pour bénéficier de l'abattement, il doit en informer l'administration au plus tard le 31 décembre de l'année au cours de laquelle il ne satisfait plus à ces conditions. L'abattement est supprimé à compter de l'année suivante.

6022-3 | III. CORRECTIONS DES ABATTEMENTS PRÉVUS AU II DE L'ARTICLE 1411 DU CGI

(CGI, art. 1411, II *quater* ; BOI-IF-TH-20-20-30)

Pour les communes et établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre bénéficiaires en 2011 du transfert de la taxe d'habitation départementale, le montant de chacun des abattements mentionnés au II de l'article 1411 du CGI est, à compter de 2011, corrigé d'un montant égal à la différence entre :

- d'une part, la somme de l'abattement en 2010 de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre bénéficiaire du transfert et de l'abattement départemental en 2010, chacun de ces abattements étant affecté du rapport entre le taux de la collectivité territoriale ou de l'établissement public de coopération intercommunale concerné et la somme des taux de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale et du département en 2010 ;

- et, d'autre part, le montant en 2010 de l'abattement de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre bénéficiaire du transfert.

Le montant de l'abattement ainsi corrigé ne peut être inférieur à zéro. Lorsque le territoire d'un établissement public de coopération intercommunale se situe sur plusieurs départements, la correction de l'abattement intercommunal est effectuée pour chaque partie de son territoire appartenant à chacun des départements.

À compter des impositions établies au titre de 2013, il est précisé qu'en cas de fusion d'établissements publics de coopération intercommunale réalisée dans les conditions prévues à l'article L. 5211-41-3 du code général des collectivités territoriales, la correction des abattements intercommunaux prévue au II *quater* de l'article 1411 du CGI continue à s'appliquer sur le territoire des établissements publics de coopération intercommunale préexistant à la fusion (loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012).

Par dérogation aux dispositions du II *quater* de l'article 1411 du CGI, en cas de rattachement volontaire à un établissement public de coopération intercommunale qui faisait application en 2011 de l'article 1609 *nonies* C du code précité d'une commune qui n'était pas membre en 2011 d'un tel établissement, les abattements communaux mentionnés au II de l'article 1411 du même code cessent d'être corrigés à compter de l'année du rattachement.

Les conseils municipaux et les organes délibérants des établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre qui délibèrent pour fixer le montant des abattements applicables sur leur territoire conformément aux II et II *bis* de l'article 1411 du CGI, peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A *bis* du code précité, supprimer la correction des abattements prévue au II *quater* de l'article 1411 du même code.

Cependant, par dérogation aux deux premiers alinéas du I de l'article 1639 A *bis* du CGI, les conseils municipaux et les organes délibérants des établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre qui ont **délibéré avant le 1^{er} octobre 2012 pour supprimer à compter de 2013** la correction des abattements de taxe d'habitation en application du dernier alinéa du II *quater* de l'article 1411 du CGI **peuvent rapporter cette délibération jusqu'au 31 décembre 2012** (loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 37, VI-C).

IV. CAS PARTICULIERS

6023

Dans certaines communes, il peut exister des abattements supérieurs au niveau maximum de droit commun. Sur cette particularité et les modalités de retour au droit commun, cf. CGI, art. 1411, II-5 et BOI-IF-TH-20-20-40 au I-C.

C. RÉDUCTION PARTICULIÈRE

(CGI, art. 1411 *bis* ; BOI-IF-TH-20-10 au I-B)

6023-1

L'article 1411 *bis* du CGI institue une réduction de la valeur locative servant de base à la taxe d'habitation pour les locaux affectés exclusivement à l'hébergement des salariés agricoles saisonniers et des apprentis.

I. CHAMP D'APPLICATION - LOCAUX CONCERNÉS

6023-2

1. Conditions tenant à l'affectation du logement.

Les locaux doivent être exclusivement occupés par des salariés agricoles titulaires d'un contrat de travail saisonnier et des apprentis, dont le statut est régi par les dispositions du livre II de la sixième partie du code du travail.

L'affectation des logements à l'hébergement de tels salariés doit être exclusive et satisfaite tant au 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie que l'année précédant celle de l'imposition.

2. Conditions tenant aux caractéristiques du logement.

Les logements concernés doivent satisfaire aux conditions de confort et de salubrité prévues :

- à l'article L. 716-1 du code rural et de la pêche maritime pour les locaux affectés à l'hébergement des salariés saisonniers agricoles ;
- à l'article 6 de la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 tendant à améliorer les rapports locatifs et portant modification de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986 pour les locaux affectés à l'hébergement des apprentis.

II. MODALITÉS D'APPLICATION

6023-3

La valeur locative servant de base à la taxe d'habitation est calculée au prorata de la durée d'utilisation des locaux pour l'hébergement des salariés agricoles saisonniers et des apprentis l'année précédant celle au titre de laquelle l'imposition est établie.

Exemple : soit au 1^{er} janvier N un logement affecté exclusivement à l'hébergement de salariés agricoles saisonniers. La valeur locative en N avant correction est de 2 000 €. Au titre de N-1, ce logement a été destiné à l'hébergement des salariés agricoles saisonniers pendant les périodes suivantes : du 01/05/N-1 au 15/07/N-1 et du 01/09/N-1 au 30/09/N-1. Ce logement est resté vacant le reste de l'année N-1.

La durée d'utilisation en N-1 du logement par les salariés agricoles saisonniers est de :

$31 + 30 + 15 + 30 = 106$ jours.

Le prorata applicable au titre de l'année N est de 29,04 % ($106 \times 100/365$).

La base à retenir pour la taxe d'habitation au titre de l'année N est : $2\,000 \text{ €} \times 29,04 \% = 581 \text{ €}$.

III. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

6023-4

Le bénéfice de la réduction de base est subordonné à la production par le propriétaire d'une déclaration conforme au modèle établi par l'administration, comportant tous les éléments d'identification des biens. Cette déclaration doit être adressée au service des impôts du lieu de situation des biens avant le 1^{er} janvier de chaque année. Elle doit être accompagnée de tous les éléments justifiant de l'affectation des locaux à l'hébergement de travailleurs saisonniers et d'apprentis et de la durée de leur utilisation à ce titre l'année précédant celle de l'imposition.

chapitre 3

établissement de l'imposition

(BOI-IF-TH)

A. PERSONNE À INSCRIRE AU RÔLE ET LIEU D'IMPOSITION

I. PERSONNE À INSCRIRE AU RÔLE

(BOI-IF-TH-10-30 au II)

6024

Les personnes à inscrire au rôle de la taxe d'habitation (particuliers ou collectivités) sont les personnes imposables telles qu'elles ont été définies ci-avant aux n^{os} 6010 et 6010-1.

Dans le cas où une habitation meublée est inoccupée, l'imposition qui reste néanmoins due doit être établie soit au nom du locataire ou du titulaire d'un droit d'occupation, s'il en existe, soit, à défaut, au nom du propriétaire.

Lorsque la propriété est indivise, l'administration peut assujettir l'un ou plusieurs ou l'ensemble des propriétaires indivis selon les conditions dans lesquelles les intéressés disposent de l'habitation.

II. LIEU D'IMPOSITION

(BOI-IF-TH-10-30 au III)

6025

La taxe d'habitation est établie dans la commune où sont situés les locaux imposables.

B. PRINCIPE DE L'ANNUALITÉ

(BOI-IF-TH-10-30 au I)

I. ÉNONCÉ DU PRINCIPE

6026

En application de l'article 1415 du CGI, la taxe d'habitation est établie pour l'année entière d'après les faits existant **au 1^{er} janvier de l'année d'imposition** (sous réserve de certains cas particuliers : cf. n^{os} 6014-2, 6014-3 et 6021-1).

Cette règle s'applique notamment en cas de déménagement : le contribuable qui change d'habitation après le 1^{er} janvier doit l'impôt pour l'année entière à raison de l'habitation dont il disposait au 1^{er} janvier ; en revanche, il n'est pas imposable à raison de sa nouvelle habitation.

II. APPLICATION DU PRINCIPE : RÉPARATION DES ERREURS OU OMISSIONS

6027 1. Droit de reprise de l'administration. Les omissions ou insuffisances d'imposition peuvent être réparées par l'administration :

6027-1 a. Par voie de rôles particuliers en cas d'insuffisance d'évaluation résultant du défaut ou de l'inexactitude de la déclaration du propriétaire (CGI, art. 1508).

Les règles d'établissement des rôles particuliers sont semblables à celles applicables en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties (cf. n° 6216-2). Pour l'établissement des rôles particuliers de taxe d'habitation, la cotisation, calculée en utilisant le taux applicable l'année au cours de laquelle l'omission ou l'insuffisance a été découverte, est multipliée par le nombre d'années écoulées depuis le 1^{er} janvier de l'année suivant celle de l'acquisition, de la construction ou du changement, jusqu'au 31 décembre de l'année de la découverte, sans pouvoir être plus que quadruplée.

6027-2 b. Par voie de rôles supplémentaires, en ce qui concerne les autres insuffisances (CGI, art. 1416). Les rôles supplémentaires peuvent être mis en recouvrement jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle au titre de laquelle ils sont établis. Toutefois, lorsque les revenus ou le nombre de personnes à charge ou encore le quotient familial à raison desquels le contribuable a bénéficié d'une exonération, d'un dégrèvement ou d'un abattement, en application des articles 1391, 1391 B, 1391 B bis, 1391 B ter, 1414, 1414 A, 1414 B et des 1 et 3 du II de l'article 1411 du CGI font ultérieurement l'objet d'une rectification, l'imposition correspondant au montant de l'exonération, du dégrèvement ou de l'abattement accordés à tort est établie et mise en recouvrement dans le délai fixé en matière d'impôt sur le revenu au premier alinéa de l'article L. 169 du LPF (LPF, art. L. 173, 2^e alinéa ; cf. RC n° 7020).

Précision : l'article 1391 B ter du CGI s'applique à compter des impositions établies au titre de l'année 2012.

6028 2. Réclamations des redevables. En application du principe de l'annualité, les contribuables peuvent demander que l'imposition soit établie en concordance avec la situation existant au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

6029 a. Demande d'inscription au rôle (CGI, art. 1413, I). Les contribuables peuvent réclamer contre leur omission au rôle dans le délai prévu à l'article R* 196-2 du LPF (cf. RC n° 7425).

6030 b. Régularisations d'impositions émises à tort au nom d'un autre contribuable (CGI, art. 1413, II). Lorsque, au titre d'une année, une cotisation de taxe d'habitation a été établie au nom d'une personne autre que le redevable légal de l'impôt, l'imposition de ce dernier, au titre de la même année, est établie au profit de l'État dans la limite du dégrèvement accordé au contribuable imposé à tort.

Toutefois, la cotisation peut être mise à la charge du propriétaire si celui-ci est une personne morale et n'a pas souscrit, dans le délai prescrit, la déclaration de mutation de jouissance à laquelle il est tenu. Le montant de cette imposition est égal à celui de la cotisation établie à tort et est perçu au profit de l'État. Le propriétaire est fondé à en demander le remboursement au nouvel occupant, à concurrence des droits dont ce dernier serait normalement passible compte tenu de sa situation de famille.

chapitre 4

calcul, recouvrement et contentieux de la taxe

(BOI-IF-TH)

A. CALCUL DE LA TAXE

(BOI-IF-TH-30)

6031 Le montant de chaque cotisation individuelle est égal au produit de la base d'imposition par le taux afférent à l'année considérée.

B. RECOUVREMENT DE LA TAXE

(BOI-IF-TH-50-10)

6032

Des règles particulières permettent de mettre en jeu la responsabilité de tiers pour obtenir le paiement de la taxe au lieu et place de l'assujetti (Rec. n° 9405).

En ce qui concerne le système du paiement mensuel, cf. Rec. n°s 9163 et 9164.

L'avis d'imposition fait apparaître les éléments des variations des impositions perçues au profit de chaque collectivité locale, groupement de collectivités locales ou organisme concerné et, le cas échéant, le montant de la contribution communale au fonds de solidarité des communes de la région d'Île-de-France (LPF, art. L. 253).

C. CONTENTIEUX DE LA TAXE

(BOI-IF-TH-50-30)

6033

Les redevables de la taxe d'habitation qui s'estiment imposés à tort ou surtaxés, sont admis à présenter une réclamation au service des impôts dont dépend le lieu d'imposition dans les conditions énoncées au livre VII (cf. RC n°s 7400 et suiv.) auquel il conviendra de se reporter.

En application de l'article 1507 du CGI, les redevables peuvent ainsi réclamer dans le délai de recours contentieux de l'article R* 196-2 du LPF (cf. RC n°s 7425 et suiv.) contre l'évaluation attribuée aux propriétés bâties dont ils ont la disposition. Lorsque la valeur locative fait l'objet de contestations au titre de la taxe d'habitation, les décisions et jugements pris à l'égard de celle-ci produisent leurs effets à l'égard de la taxe foncière sur les propriétés bâties.

En ce qui concerne, d'une part, les exonérations ou les dégrèvements accordés à certains contribuables et, d'autre part, le contentieux des inscriptions au rôle et des régularisations d'impositions émises à tort au nom d'un autre contribuable, il y a lieu de se reporter ci-dessus n°s 6014 et suivants, 6029 et 6030.

D. PLAFONNEMENT EN FONCTION DU REVENU (BOUCLIER FISCAL)

(CGI, art. 1649-0 A ; BOI-CTX-BF ; RC n°s 7700 et suiv.)

6034

Conformément à l'article 1^{er} du CGI, les impôts directs payés par un contribuable au titre d'une année donnée ne peuvent être supérieurs à un certain pourcentage des revenus qu'il a perçus l'année précédente.

Les modalités d'application de ce droit à restitution sont définies par l'article 1649-0 A du CGI.

La taxe d'habitation afférente à l'habitation principale fait partie des impositions prises en compte pour la détermination de ce droit qui a pu être exercé pour la première fois en 2007.

Dans le cadre de la réforme de la fiscalité du patrimoine, l'article 30 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 prévoit que les articles 1 et 1649-0 A du CGI **s'appliquent pour la dernière fois pour la détermination du plafonnement des impositions afférentes aux revenus réalisés en 2010**. Ce dispositif de plafonnement est évoqué au livre VII (cf. RC n°s 7700 et suivants).

chapitre 5**communication aux collectivités locales des fichiers de taxe d'habitation**

(BOI-DJC-CADA)

6035

Afin d'être en mesure de répondre rapidement aux demandes de communication des fichiers de taxe d'habitation par les collectivités locales, l'administration a mis en place une procédure déconcentrée de délivrance de ces informations.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-DJC-CADA-20.

6036

6049

titre 2

contribution économique territoriale

(CGI, art. 1447-0 à 1478, 1586 *ter* à 1586 *nonies* et 1647 *bis* à 1647 D ;
BOI-IF-CFE et BOI-CVAE)

6050

Parallèlement à la suppression de la taxe professionnelle, effective dès l'imposition de l'année 2010 pour les entreprises, l'article 1447-0 du CGI crée une **contribution économique territoriale** (CET), composée d'une cotisation foncière des entreprises (CFE) assise sur les valeurs foncières des entreprises et d'une cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), qui se substitue à la cotisation minimale assise sur la valeur ajoutée des entreprises.

Pour les dispositions relatives à la taxe professionnelle, il convient de se reporter au Précis de fiscalité édition 2010.

chapitre premier

cotisation foncière des entreprises

(BOI-IF-CFE)

A. CHAMP D'APPLICATION

I. PERSONNES IMPOSABLES

(BOI-IF-CFE-10-10)

6050-1

1. Principe (CGI, art. 1447, I-al. 1).

La cotisation foncière des entreprises est due chaque année par les personnes physiques ou morales, les sociétés non dotées de la personnalité morale ou les fiduciaires pour leur activité exercée en vertu d'un contrat de fiducie qui **exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée**.

La CFE est donc due, comme la TP, par toute personne physique ou morale exerçant une activité passible de la CFE, quels que soient :

- son statut juridique (entrepreneur individuel, société, association, fondation, personne morale de droit public...);
- la nature de son activité (industrielle, commerciale, non commerciale...);
- sa situation au regard de la TVA et de l'impôt sur les bénéfices.

S'agissant des organismes non dotés de la personnalité morale, voir BOI-IF-CFE-10-10-20.

II. ACTIVITES PASSIBLES DE LA CFE

(BOI-IF-CFE-10-20)

6050-2 1. Caractéristiques des activités imposables.

a. **Activités professionnelles non salariées exercées à titre habituel** (BOI-IF-CFE-10-20-20).

Les caractéristiques des activités imposables de la CFE sont identiques à celles de la TP :

- l'activité doit présenter un caractère habituel ;
- elle doit être exercée à titre professionnel, ce qui exclut les personnes qui se bornent à gérer leur patrimoine privé (sur le cas particulier de certaines locations nues, voir les n^{os} 24 à 39) et les activités sans but lucratif ;
- elle ne doit pas être rémunérée par un salaire.

b. **Activités de location ou sous-location d'immeubles** (CGI, art. 1447, I-al. 2 ; BOI-IF-CFE-10-20-30).

Pour l'établissement de la cotisation foncière des entreprises, les activités de location ou sous-location d'immeubles, autres que les activités de location ou sous-location d'immeubles nus à usage d'habitation, sont **réputées exercées à titre professionnel** ; toutefois, la cotisation foncière des entreprises n'est pas due lorsque l'activité de location ou de sous-location d'immeubles nus est exercée par des personnes qui, au cours de la période de référence (cf. n^o 6070-1), en retirent des recettes brutes hors taxes au sens de l'article 29 du CGI, inférieures à 100 000 € ou un chiffre d'affaires, au sens du 1 du I de l'article 1586 *sexies* du même code, inférieur à 100 000 €.

Lorsque la période de référence ne correspond pas à une période de douze mois, le montant des recettes ou du chiffre d'affaires est ramené ou porté, selon le cas, à douze mois.

Remarque :

Par exception aux dispositions du I de l'article 1477 du CGI, les contribuables qui deviennent redevables de la cotisation foncière des entreprises au titre de l'année d'imposition 2011 par application des nouvelles dispositions issues de la loi de finances pour 2011 doivent déclarer les bases de cotisation foncière des entreprises dans les deux mois suivant la publication au *Journal officiel* de la loi précitée.

6050-3 b. **Activités de construction, de fabrication ou de refonte de matériels militaires exercées par l'État** (CGI, art. 1447 *bis* ; BOI-IF-CFE-10-30-10-10 au II-B-3).

Les activités de construction, de fabrication ou de refonte de matériels militaires exercées par l'État dans ses établissements industriels sont imposables à la cotisation foncière des entreprises. Il en va de même pour l'entretien et les grosses réparations, les activités d'étude et de recherche appliquées qui sont effectuées dans ces mêmes établissements et qui ne relèvent pas de la mise en œuvre opérationnelle des forces armées.

6051

6054

III. PERSONNES ET ACTIVITÉS EXONÉRÉES

(BOI-IF-CFE-10-30)

6055 1. Organismes sans but lucratif (CGI, art. 1447, II).

La cotisation foncière des entreprises n'est pas due par les organismes mentionnés au premier alinéa de l'article 206-1^o *bis* du CGI qui remplissent les trois conditions fixées par ce même alinéa.

6056 2. Activités non soumises à l'IS ou à l'IR (CGI, art. 1447, III).

Les personnes et sociétés mentionnées aux n^{os} 6050-1 et 6050-2 ne sont pas soumises à la cotisation foncière des entreprises à raison de leurs activités qui ne sont assujetties ni à l'impôt sur les sociétés ni à l'impôt sur le revenu en raison des règles de territorialité propres à ces impôts.

6057 3. Activités exercées par l'État, les collectivités territoriales et les établissements publics et les ports (BOI-IF-CFE-10-30-10-10).

a. **Les collectivités territoriales, les établissements publics et les organismes de l'État**, sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises pour leurs activités de caractère essentiellement culturel, éducatif, sanitaire, social, sportif ou touristique, quelle que soit leur situation à l'égard de la taxe sur la valeur ajoutée (CGI, art. 1449, 1^o).

b. Les grands ports maritimes, les ports autonomes, ainsi que les ports gérés par des collectivités territoriales, des établissements publics ou des sociétés d'économie mixte, à l'exception des ports de plaisance, sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises (CGI, art. 1449, 2°).

c. Les communes ou les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent décider d'exonérer de la cotisation foncière des entreprises, en totalité ou en partie, les **caisses de crédit municipal** (CGI, art. 1464).

d. Les communes et leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération de portée générale prise dans les conditions définies au I de l'article 1639 A bis du CGI, exonérer de la cotisation foncière des entreprises les activités des **établissements publics administratifs d'enseignement supérieur ou de recherche** gérées par des services d'activités industrielles et commerciales mentionnés à l'article L. 313-1 du code de la recherche et à l'article L. 711-1 du code de l'éducation. Les établissements concernés doivent déclarer chaque année, au service des impôts, les éléments entrant dans le champ de l'exonération (CGI, art. 1464 H).

6058

4. Activités et organismes agricoles (CGI, art. 1450 et 1451).

a. **Exploitants agricoles** (BOI-IF-CFE-10-30-10-20).

Les exploitants agricoles, y compris les propriétaires ou fermiers de marais salants sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises.

En sont également exonérés les groupements d'employeurs constitués exclusivement d'exploitants individuels agricoles ou de sociétés civiles agricoles bénéficiant de l'exonération, et fonctionnant dans les conditions fixées au chapitre III du titre V du livre II de la première partie du code du travail ainsi que les groupements d'intérêt économique constitués entre exploitations agricoles.

Toutefois, ces dispositions ne s'appliquent pas à la production de graines, semences et plants effectuée par l'intermédiaire de tiers lorsque l'entreprise réalise, au cours de la période de référence définie à l'article 1467 A du CGI un chiffre d'affaires supérieur à 4 573 000 euros hors taxes.

6058-1

b. **Sociétés coopératives agricoles et leurs unions ainsi que les sociétés d'intérêt collectif agricole** (BOI-IF-CFE-10-30-10-30).

Sous réserve des dispositions du n° 6058-2, sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises :

1° Les sociétés coopératives agricoles et leurs unions ainsi que les sociétés d'intérêt collectif agricole qui emploient au plus trois salariés ou qui se consacrent :

- à l'électrification ;
- à l'habitat ou à l'aménagement rural ;
- à l'utilisation de matériel agricole ;
- à l'insémination artificielle ;
- à la lutte contre les maladies des animaux et des végétaux ;
- à la vinification ;
- au conditionnement des fruits et légumes ;
- et à l'organisation des ventes aux enchères ;

2° Les coopératives agricoles et vinicoles, pour leurs activités autres que la vinification et quel que soit le mode de commercialisation employé, lorsque l'effectif salarié correspondant n'excède pas trois personnes ;

3° Les organismes suivants, susceptibles d'adhérer aux caisses de crédit agricole mutuel en vertu des dispositions législatives et réglementaires qui régissent le crédit mutuel et la coopération agricole :

- associations syndicales qui ont un objet exclusivement agricole ;
- syndicats professionnels agricoles, à condition que leurs opérations portent exclusivement sur des produits ou instruments nécessaires aux exploitations agricoles elles-mêmes ;
- sociétés d'élevage, associations agricoles reconnues par la loi et dépendant du ministère de l'agriculture, qui ont pour objet de favoriser la production agricole, ainsi que leurs unions et fédérations ;
- chambres d'agriculture ;

4° Les caisses locales d'assurances mutuelles agricoles régies par l'article L. 771-1 du code rural et de la pêche maritime qui ont au plus deux salariés ou mandataires rémunérés.

Pour l'appréciation du nombre de salariés, la période de référence à retenir est l'année mentionnée à l'article 1467 A du CGI (cf. n° 6070-1).

6058-2 L'exonération prévue aux 1° et 2° du n° 6058-1 est supprimée pour :

1° **Les sociétés coopératives agricoles, leurs unions et les sociétés d'intérêt collectif agricole** dont les parts sont admises aux négociations sur un marché réglementé ou offertes au public sur un système multilatéral de négociation qui se soumet aux dispositions législatives ou réglementaires visant à protéger les investisseurs contre les opérations d'initiés, les manipulations de cours et la diffusion de fausses informations ou dont le capital est détenu à concurrence de 20 % au moins par des associés non coopérateurs au sens du 1^{er} *quinquies* de l'article 207 du CGI et des titulaires de certificats coopératifs d'investissement lorsque les statuts prévoient qu'ils peuvent être rémunérés ;

2° **Les sociétés d'intérêt collectif agricole** dont plus de 50 % du capital ou des voix sont détenus directement ou par l'intermédiaire de filiales par des associés autres que ceux visés aux 1°, 2° et 3° de l'article L. 522-1 du code rural et de la pêche maritime.

6059 | **5. Activités artisanales et assimilées** (BOI-IF-CFE-10-30-10-90).

a. Activités artisanales (CGI, art. 1452).

Sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises :

- les ouvriers qui travaillent soit à façon pour les particuliers, soit pour leur compte et avec des matières leur appartenant, qu'ils aient ou non une enseigne ou une boutique, lorsqu'ils n'utilisent que le concours d'un ou plusieurs apprentis âgés de vingt ans au plus au début de l'apprentissage et munis d'un contrat d'apprentissage passé dans les conditions prévues par les articles L. 6221-1 à L. 6225-8 du code du travail ;

- la veuve qui continue, avec l'aide d'un seul ouvrier et d'un ou plusieurs apprentis satisfaisant aux mêmes conditions que celles exposées au tiret ci-dessus, la profession précédemment exercée par son mari.

Les personnes mentionnées aux deux tirets ci-dessus peuvent, sans perdre le bénéfice de l'exonération, se faire aider de leur conjoint, du partenaire auquel elles sont liées par un pacte civil de solidarité et de leurs enfants.

Ces dispositions sont applicables, sous les mêmes conditions, aux sociétés imposées dans les conditions prévues au 4° de l'article 8 du CGI.

Pour l'appréciation du nombre de salariés, la période de référence à retenir est l'année mentionnée à l'article 1467 A du CGI (cf. n° 6070-1).

6059-1 *b. Chauffeurs de voitures* (CGI, art. 1453).

Sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises, les chauffeurs et cochers propriétaires d'une ou de deux voitures qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes, à la condition que les deux voitures ne soient pas mises simultanément en service, qu'elles ne comportent pas plus de sept places et que les conditions de transport soient conformes à un tarif réglementaire.

6059-2 *c. Sociétés coopératives et unions de sociétés coopératives d'artisans et sociétés coopératives et unions de sociétés coopératives de patrons bateliers* (CGI, art. 1454).

Sont exonérées de la cotisation foncière des entreprises, les **sociétés coopératives et unions de sociétés coopératives d'artisans** de même que les **sociétés coopératives et unions de sociétés coopératives de patrons bateliers**, lorsque ces différents organismes sont constitués et fonctionnent conformément aux dispositions législatives et réglementaires qui les régissent.

Cette exonération n'est pas applicable aux sociétés coopératives et unions de sociétés coopératives dont les **parts sont admises aux négociations sur un marché réglementé ou offertes au public** sur un système multilatéral de négociation qui se soumet aux dispositions législatives ou réglementaires visant à protéger les investisseurs contre les opérations d'initiés, les manipulations de cours et la diffusion de fausses informations ou dont le capital est détenu à concurrence de 20 % au moins par des associés non coopérateurs au sens du de l'article 207-1 *quinquies* du CGI et des titulaires de certificats coopératifs d'investissement lorsque les statuts prévoient qu'ils peuvent être rémunérés.

6059-3 *d. Certaines activités de pêche et maritimes* (CGI, art. 1455).

Sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises :

- les **pêcheurs** utilisant pour leur activité professionnelle un ou deux bateaux, même s'ils en sont propriétaires ;

- les **sociétés de pêche artisanale** visées à l'article L. 931-2 du code rural et de la pêche maritime lorsqu'un ou plusieurs associés sont embarqués (CGI, art. 1455, 1° *bis*) ;

- les **inscrits maritimes** qui se livrent personnellement à la pêche des poissons, crustacés, mollusques et autres produits de la pêche et effectuent eux-mêmes la vente de ces produits ;

- les **sociétés coopératives maritimes** constituées et fonctionnant conformément aux articles L. 931-5 à L. 931-27 du code rural et de la pêche maritime (CGI, art. 1455, 3°).

Cette dernière exonération n'est pas applicable aux sociétés coopératives maritimes dont les **parts sont admises aux négociations sur un marché réglementé ou offertes au public** sur un système multilatéral de négociation qui se soumet aux dispositions législatives ou réglementaires visant à protéger les investisseurs contre les opérations d'initiés, les manipulations de cours et la diffusion de fausses informations ou dont le capital est détenu à concurrence de 20 % au moins par des associés non coopérateurs au sens du 1 *quinquies* de l'article 207 du CGI et des titulaires de certificats coopératifs d'investissement lorsque les statuts prévoient qu'ils peuvent être rémunérés.

6060 | 6. Activités industrielles et commerciales (BOI-IF-CFE-10-30-10-40).

a. Activités exonérées totalement.

1° Les sociétés coopératives ouvrières de production (CGI, art. 1456).

Sont exonérées de la cotisation foncière des entreprises, les **sociétés coopératives ouvrières de production** dont les statuts et le fonctionnement sont reconnus conformes aux dispositions de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978 portant statut des sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP).

Sont exclues du bénéfice de cette exonération, les sociétés coopératives ouvrières de production dont les **parts sont admises aux négociations sur un marché réglementé ou offertes au public** sur un système multilatéral de négociation qui se soumet aux dispositions législatives ou réglementaires visant à protéger les investisseurs contre les opérations d'initiés, les manipulations de cours et la diffusion de fausses informations ou dont le capital est détenu pour plus de 50 % par des personnes définies au 1 *quinquies* de l'article 207 du CGI et des titulaires de certificats coopératifs d'investissement, à l'exception de celles dont la majorité du capital est détenue par une autre société coopérative ouvrière de production dans les conditions prévues à l'article 25 modifié de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978 portant statut des sociétés coopératives ouvrières de production.

6060-1 2° Vendeur à domicile indépendant (CGI, art. 1457).

L'activité des personnes mentionnées à l'article L. 135-1 du code de commerce dont la rémunération brute totale, perçue au titre de cette activité au cours de la période de référence définie à l'article 1467 A du CGI (cf. n° 6070-1), est inférieure à la limite de 16,5 % du montant annuel du plafond de la sécurité sociale est exonérée de la cotisation foncière des entreprises.

Le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*.

6060-2 3° Activités de presse (CGI, art. 1458).

Sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises :

1. Les **éditeurs de feuilles périodiques** et les sociétés dont ils détiennent majoritairement le capital et auxquelles ils confient l'exécution d'opérations de groupage et de distribution (CGI, art. 1458, 1° ; RES N° 2010/72) ;
2. Les **sociétés coopératives de messageries de presse et les sociétés dont le capital est détenu majoritairement par des sociétés coopératives de messageries de presse** qui leur confient l'exécution d'opérations de groupage et de distribution en application de l'article 4 de la loi n° 47-585 du 2 avril 1947 relative au statut des entreprises de groupage et de distribution des journaux et publications périodiques (CGI, art. 1458, 1° *bis*) ;
3. Les **services de presse en ligne** reconnus au 1^{er} janvier de l'année d'imposition dans les conditions précisées par le décret prévu au troisième alinéa de l'article 1^{er} de la loi n° 86-897 du 1^{er} août 1986 portant réforme du régime juridique de la presse (CGI, art. 1458, 1° *ter*) ;
4. Les **agences de presse** qui figurent sur la liste établie en application de l'article 8 *bis* de l'ordonnance n° 45-2646 du 2 novembre 1945 modifiée, en raison de l'activité qu'elles exercent dans le cadre de l'article 1^{er} modifié de ladite ordonnance tant qu'elles n'ont pas cessé de remplir les conditions déterminées par cette ordonnance (CGI, art. 1458, 2°) ;
5. Les **correspondants locaux de la presse** régionale ou départementale en raison de l'activité qu'ils exercent conformément aux dispositions de l'article 10 de la loi n° 87-39 du 27 janvier 1987 portant diverses mesures d'ordre social (CGI, art. 1458, 3°) ;
6. Les **vendeurs-colporteurs de presse** en raison de l'activité qu'ils exercent conformément à l'article 22-I de la loi n° 91-1 du 3 janvier 1991 tendant au développement de l'emploi par la formation dans les entreprises, l'aide à l'insertion sociale et professionnelle et l'aménagement du temps de travail, pour l'application du troisième plan pour l'emploi (CGI, art. 1458, 4°).

6060-3 4° *Loueurs en meublé* (CGI, art. 1459).

Sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises :

1. Les **propriétaires ou locataires qui louent accidentellement** une partie de leur habitation personnelle, lorsque d'ailleurs cette location ne présente aucun caractère périodique ;
2. Les **personnes qui louent ou sous-louent en meublé** une ou plusieurs pièces de leur habitation principale, sous réserve que les pièces louées constituent pour le locataire ou le sous-locataire en meublé sa résidence principale, et que le prix de location demeure fixé dans des limites raisonnables ;
3. Sauf délibération contraire de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre :
 - les personnes qui louent tout ou partie de leur habitation personnelle à titre de **gîte rural** (cf. CGI, ann. III, art. 322 FA) ;
 - les **personnes qui louent en meublé des locaux classés** dans les conditions prévues à l'article L. 324-1 du code de tourisme, lorsque ces locaux sont compris dans leur habitation personnelle ;
 - les personnes autres que celles visées ci-dessus, qui **louent ou sous-louent en meublé** tout ou partie de leur habitation personnelle.

Les délibérations sont prises dans les conditions prévues à l'article 1639 A *bis* du CGI et portent sur la totalité de la part revenant à chaque collectivité ou groupement ; elles peuvent concerner une ou plusieurs des catégories de personnes énumérées ci-dessus.

6060-4 5° *Les concessionnaires de mines* (CGI, art. 1463), les amodiataires et sous-amodiataires de concessions minières, les titulaires de permis d'exploitation de mines et les explorateurs de mines de pétrole et de gaz combustibles sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises seulement pour l'extraction, la manipulation et la vente des matières extraites sont exonérées.

Toutefois les entreprises minières qui procèdent à l'agglomération du minerai de fer ne sont pas exonérées pour cette activité.

6060-5 6° *Les librairies indépendantes* (CGI, art. 1464 I).

Les communes et leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération de portée générale prise dans les conditions définies à l'article 1639 A *bis* du CGI, exonérer de cotisation foncière des entreprises les établissements réalisant une activité de vente de livres neufs au détail qui disposent au 1^{er} janvier de l'année d'imposition du label de librairie indépendante de référence.

Pour bénéficier de cette exonération, l'établissement doit, au cours de la période de référence mentionnée à l'article 1467 A du CGI, relever d'une entreprise qui satisfait aux conditions suivantes :

- 1° L'entreprise doit être une petite et moyenne entreprise au sens de l'annexe I du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission, du 6 août 2008, déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie) ;
- 2° Le capital de l'entreprise est détenu de manière continue à hauteur de 50 % au moins :
 - par des personnes physiques ;
 - ou par une société répondant aux conditions du 1° ci-dessus et du 3° ci-dessous et dont le capital est détenu à hauteur de 50 % au moins par des personnes physiques ;
- 3° L'entreprise n'est pas liée à une autre entreprise par un contrat prévu par l'article L. 330-3 du code de commerce.

Pour bénéficier de l'exonération, les contribuables déclarent, chaque année, dans les conditions prévues à l'article 1477 du CGI, les éléments entrant dans le champ d'application de l'exonération. Cette demande doit être adressée, pour chaque établissement exonéré, au service des impôts dont relève l'établissement.

Le label de librairie indépendante de référence est délivré par l'autorité administrative aux établissements qui réalisent une activité principale de ventes de livres neufs au détail, disposent de locaux ouverts à tout public, et proposent un service de qualité reposant notamment sur une offre diversifiée de titres, la présence d'un personnel affecté à la vente de livres en nombre suffisant et des actions régulières d'animation culturelle, dans les conditions précisées par le décret n° 2009-395 du 8 avril 2009 relatif au label de librairie indépendante de référence.

Cette exonération est subordonnée au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de *minimis*.

6060-6 | **b. Activités exonérées partiellement ou totalement** (CGI, art. 1464 A ; BOI-IF-CFE-10-30-30-20).

Les communes et leurs établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération de portée générale prise dans les conditions définies à l'article 1639 A bis du CGI, exonérer de la cotisation foncière des entreprises :

1° Les entreprises de spectacles vivants.

1. Entreprises concernées. Il s'agit des théâtres nationaux, des autres théâtres fixes, des tournées théâtrales et théâtres démontables exclusivement consacrés à des spectacles d'art dramatique, lyrique ou chorégraphique, des concerts symphoniques et autres, des orchestres divers et chorales, des théâtres de marionnettes, des cabarets artistiques, des cafés concerts, music-halls et cirques (à l'exclusion des établissements où il est d'usage de consommer pendant les séances, cf. ci-dessous), ainsi que des spectacles musicaux et de variétés.

2. Entreprises exclues. Sont écartés du bénéfice de l'exonération, les entreprises donnant des représentations théâtrales à caractère pornographique, les spectacles forains, exhibitions de chants et danses dans les lieux publics et tous spectacles de curiosités ou de variétés, les cabarets, cafés concerts ou music-halls où il est d'usage de consommer pendant les séances, et, d'une façon générale, les entreprises qui ne répondent pas à la définition de spectacles vivants, c'est-à-dire celles qui utilisent des procédés de reproduction de l'image ou de son sans intervention physique d'artiste.

3. Portée de l'exonération. Les communes et leurs EPCI fixent librement le taux d'exonération dans la limite de 100 %.

2° Les entreprises de spectacles cinématographiques.

1. Entreprises concernées. Il s'agit des établissements de spectacles cinématographiques, à l'exclusion des établissements spécialisés dans la projection de films à caractère pornographique ou d'incitation à la violence.

2. Portée de l'exonération. Les communes et leurs EPCI fixent le taux d'exonération dans les limites suivantes :

- **100 %** pour les établissements qui ont réalisé un nombre d'entrées inférieur à 450 000 au cours de l'année précédant celle de l'imposition ;
- **100 %** pour les établissements qui ont réalisé un nombre d'entrées inférieur à 450 000 au cours de l'année précédant celle de l'imposition et qui bénéficient d'un classement « art et essai » au titre de l'année de référence ;
- **33 %** pour les établissements qui ne remplissent pas l'une ou l'autre des conditions ci-dessus.

6061 | **7. Établissements privés d'enseignement** (CGI, art. 1460, 1° ; BOI-IF-CFE-10-30-10-60 au I).

Les **établissements d'enseignement du second degré** qui ont passé avec l'État un contrat en application de l'article L. 442-1 du code de l'éducation et les **établissements d'enseignement supérieur** qui ont passé une convention en application de l'article L. 719-10 du même code ou qui ont fait l'objet d'une reconnaissance d'utilité publique sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises.

6062 | **8. Activités non commerciales** (CGI, art. 1460, 2° à 9° ; BOI-IF-CFE-10-30-10-60 aux II et III).

Sont, notamment, exonérés de la cotisation foncière des entreprises :

- les **peintres, sculpteurs, graveurs et dessinateurs** considérés comme artistes et ne vendant que le produit de leur art ;
- les **photographes auteurs**, pour leur activité relative à la réalisation de prises de vues et à la cession de leurs œuvres d'art au sens de l'article 278 septies du CGI ou de droits mentionnés au g de l'article 279 du code précité et portant sur leurs œuvres photographiques ;
- les **auteurs et compositeurs, les professeurs de lettres, sciences et arts d'agrément, les instituteurs primaires** ;
- les **artistes lyriques et dramatiques** ;
- les **sages-femmes et les gardes-malades** ;
- les **membres non fonctionnaires des commissions de visite**, en raison des fonctions qu'ils exercent conformément aux dispositions de la loi n° 54-11 du 6 janvier 1954, modifiée, sur la sauvegarde de la vie humaine en mer et l'habitabilité à bord des navires de commerce, de pêche et de plaisance ;
- les **sportifs** pour la seule pratique d'un sport ;
- les **avocats** ayant suivi la formation prévue au chapitre II du titre I^{er} de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques, pour une période de deux ans à compter de l'année qui suit le début de l'exercice de la profession d'avocat ;

- les **membres du corps de réserve sanitaire** constitué dans les conditions prévues au titre III du livre I^{er} de la troisième partie du code de la santé publique pour leurs activités exercées à ce titre (CGI, art. 1460, 9°).

6063 | 9. Activités à caractère social (CGI, art. 1461 et 1462 ; BOI-IF-CFE-10-30-10-80).

Sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises :

a. **Les mutuelles, unions de mutuelles et leurs fédérations** sont exonérées, jusqu'au 31 décembre 2012, pour les œuvres régies par les dispositions légales portant statut de la mutualité. Il s'agit des organismes bénéficiant de l'exonération prévue au 2 de l'article 207 du CGI¹ au cours de la période de référence mentionnée à l'article 1467 A du même code pour leurs activités de gestion des contrats mentionnés aux 1° et 2° du 2 de l'article 207 du CGI.

Toutefois, **cette exonération est abrogée à compter des impositions dues au titre de 2013** (loi n° 2011-1978 de finances rectificative pour 2011, art. 65, II-4°) ;

b. **Les organismes d'HLM.** Bénéficient de l'exonération : les **sociétés d'habitations à loyer modéré**, les sociétés anonymes de coordination entre les organismes d'habitations à loyer modéré, les groupements d'intérêt économique (GIE) et les sociétés civiles de construction-vente dès lors qu'ils sont constitués exclusivement par des organismes précités et si leurs activités sont identiques à celles de leurs membres ;

c. **Les syndicats professionnels**, quelle que soit leur forme juridique, et leurs unions pour leurs activités portant sur l'étude et la défense des droits et des intérêts collectifs matériels ou moraux de leurs membres ou des personnes qu'ils représentent et à condition qu'ils fonctionnent conformément aux dispositions qui les régissent ;

d. **Les organismes divers suivants :**

- les **sociétés de bains-douches** et les **sociétés de jardins ouvriers** ;

- les **organismes de jardins familiaux** définis à l'article L. 561-2 du code rural et de la pêche maritime, lorsque leur activité, considérée dans son ensemble, s'exerce dans des conditions telles qu'elle peut être tenue pour désintéressée ;

- l'**Union d'économie sociale** prévue à l'article L. 313-17 du code de la construction et de l'habitation, sauf pour les activités effectuées en application du 9° de l'article L. 313-19 du même code ;

- les **associations** régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association, **constituées conformément à l'accord du 25 avril 1996 portant dispositions communes à l'AGIRC et à l'ARRCO**, et les **associations et groupements d'intérêt économique contrôlés par ces associations** et comptant parmi leurs membres soit au moins une fédération ou institution de retraite complémentaire régie par le titre II du livre IX du code de la sécurité sociale, soit au moins une association ou un groupement d'intérêt économique comptant parmi ses membres au moins une telle fédération ou institution, pour leurs seules opérations de gestion et d'administration réalisées pour le compte de leurs membres qui ne sont pas dans le champ d'application de la cotisation foncière des entreprises en application du I de l'article 1447 du CGI ;

- les **groupements d'emprunts de sinistrés** constitués en application des dispositions des articles 44 à 49 de la loi n° 47-580 du 30 mars 1947 ;

- les **associations de mutilés de guerre et d'anciens combattants** reconnues d'utilité publique, qui émettent des participations à la loterie nationale avec l'autorisation du ministre des anciens combattants et sous le contrôle organisé par les textes réglementaires, sous réserve qu'elles assurent elles-mêmes le service d'émission, sans prélèvement forfaitaire d'une partie des bénéfices au profit de tiers.

6064

6065 | 10. Autres exonérations.

a. **Exonération temporaire en faveur des entreprises nouvelles** (BOI-IF-CFE-10-30-40-10).

1° *Champ d'application de l'exonération* (CGI, art. 1464 B).

Les entreprises qui bénéficient des exonérations prévues aux articles 44 *sexies*, 44 *septies* et 44 *quindécies* du CGI, peuvent être temporairement exonérées, dans les conditions prévues à l'article 1464 C du code précité, de la cotisation foncière des entreprises dont elles sont redevables, pour les établissements qu'elles ont créés ou repris à une entreprise en difficulté, à compter de l'année suivant celle de leur création.

1. Le 2 de l'article 207 du CGI est abrogé par le 2° du II de l'article 65 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011.

Les entreprises ne peuvent bénéficier de cette exonération qu'à la condition d'en avoir adressé la demande au service des impôts de chacun des établissements concernés, avant le 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la création ou de la reprise de l'établissement en attestant qu'elles remplissent les conditions exigées à l'alinéa ci-dessus ; elles déclarent chaque année les éléments entrant dans le champ d'application de l'exonération.

Lorsqu'un établissement remplit les conditions requises pour bénéficier de l'exonération temporaire de cotisation foncière des entreprises prévue à l'article 1465 du CGI et de l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue au premier alinéa ci-dessus, l'entreprise doit opter pour l'un ou l'autre de ces régimes. Cette option est irrévocable.

Le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du même règlement communautaire que celui appliqué pour l'exonération dont l'entreprise bénéficie sur le fondement, selon le cas, de l'article 44 *sexies*, de l'article 44 *septies* ou de l'article 44 *quindécies* du CGI.

Les dispositions du neuvième alinéa de l'article 1465 du CGI s'appliquent au présent article.

2° Conditions et portée de l'exonération (CGI, art. 1464 C).

L'exonération est subordonnée à une décision de l'organe délibérant des collectivités territoriales ou des établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre dans le ressort desquels sont situés les établissements des entreprises en cause.

La délibération porte sur la totalité de la part revenant à chaque commune ou établissement public de coopération intercommunale.

Lorsque tout ou partie de la part communale acquittée par les entreprises implantées sur une zone d'activités économiques créée ou gérée par un groupement de communes est affecté à ce groupement en vertu des articles 29 ou 11 modifiés de la loi n° 80-10 du 10 janvier 1980 portant aménagement de la fiscalité directe locale, celui-ci est substitué à la commune pour l'application du présent article.

Les délibérations mentionnées ci-dessus sont de portée générale. Elles peuvent concerner les établissements créés et les établissements repris par les entreprises visées au I de l'article 1464 B du CGI ou l'une seulement de ces deux catégories d'établissements.

Les délibérations fixent la durée des exonérations, qui ne peut être ni inférieure à deux ans ni supérieure à cinq ans.

6065-1

b. Exonération temporaire en faveur de certains médecins, auxiliaires médicaux et vétérinaires (CGI, art. 1464 D ; BOI-IF-CFE-10-30-60-10).

Par une délibération de portée générale prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A *bis* du CGI, les communes ou leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent exonérer de la cotisation foncière des entreprises, à compter de l'année qui suit celle de leur établissement, les médecins ainsi que les auxiliaires médicaux mentionnés au livre I^{er} et au livre III de la quatrième partie du code de la santé publique et soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux qui, exerçant leur activité à titre libéral, s'établissent ou se regroupent dans une commune de moins de 2 000 habitants ou située dans l'une des zones de revitalisation rurale définies à l'article 1465 A du CGI. Ils peuvent, dans les mêmes conditions de délibération, exonérer de la cotisation foncière des entreprises les vétérinaires investis du mandat sanitaire prévu à l'article L. 221-11 du code rural et de la pêche maritime dès lors que ce mandat sanitaire concerne au moins 500 bovins de plus de deux ans en prophylaxie obligatoire ou équivalents ovins/caprins.

La délibération porte sur la totalité de la part revenant à chaque commune ou établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre et fixe la durée des exonérations, qui ne peut être ni inférieure à deux ans, ni supérieure à cinq ans.

L'exonération ne s'applique pas aux créations d'établissement résultant d'un transfert, lorsque le redevable a, au titre d'une ou plusieurs des cinq années précédant celle du transfert, bénéficié de l'exonération au titre de l'installation dans une zone de revitalisation rurale.

Pour bénéficier de l'exonération, les médecins, les auxiliaires médicaux et les vétérinaires visés au premier alinéa doivent apporter les justifications nécessaires au service des impôts compétent avant le 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de leur établissement

6065-2

c. Exonération temporaire en faveur des contribuables ayant opté pour le régime prévu à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale (CGI, art. 1464 K ; BOI-IF-CFE-10-30-20-20 ; loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 47).

Les contribuables ayant opté pour le régime prévu à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises pour une période de deux ans à compter de l'année qui suit celle de la création de leur entreprise.

L'exploitant, son conjoint, le partenaire auquel il est lié par un pacte civil de solidarité, ses ascendants et descendants ne doivent pas avoir exercé, au cours des trois années qui précèdent la création, une activité similaire à celle de l'entreprise nouvellement créée.

Pour bénéficier de l'exonération, l'option pour le régime prévu à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale doit être exercée au plus tard le 31 décembre de l'année de création de l'entreprise ou, en cas de création après le 1^{er} octobre, dans un délai de trois mois à compter de la date de création de l'entreprise.

Conformément à l'article 47 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, les contribuables **ayant bénéficié, au titre des années 2010 et 2011, de l'exonération** de cotisation foncière des entreprises dans les conditions prévues à l'article 1464 K du CGI **sont, dans les mêmes conditions, exonérés de cotisation foncière des entreprises au titre de l'année 2012.**

Cette exonération est accordée, sous la forme d'un dégrèvement, sur demande du contribuable effectuée dans le délai légal de réclamation pour la cotisation foncière des entreprises. Elle est calculée après prise en compte, le cas échéant, du montant pris en charge par la commune ou l'établissement public de coopération intercommunale dans les conditions prévues à l'article 46 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

6065-3

d. Exonérations temporaires accordées aux entreprises implantées dans les zones d'aide à finalité régionale (CGI, art. 1465 ; BOI-IF-CFE-10-30-40-20).

Dans les zones définies par l'autorité compétente où l'aménagement du territoire le rend utile¹, les communes et leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération de portée générale, exonérer de la cotisation foncière des entreprises en totalité ou en partie les entreprises qui procèdent sur leur territoire, soit à des extensions ou créations d'activités industrielles ou de recherche scientifique et technique, ou de services de direction, d'études, d'ingénierie et d'informatique, soit à une reconversion dans le même type d'activités, soit à la reprise d'établissements en difficulté exerçant le même type d'activités. Cette délibération ne peut avoir pour effet de reporter de plus de cinq ans l'application du régime d'imposition de droit commun. Pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2007 et jusqu'au 31 décembre 2013, les exonérations s'appliquent dans les zones d'aide à finalité régionale¹.

Lorsqu'il s'agit d'extensions ou créations d'établissements industriels ou de recherche scientifique et technique répondant aux conditions fixées par le décret n° 2008-1101 du 28 octobre 2008, tenant compte notamment soit du volume des investissements et du nombre des emplois créés, soit du seul volume des investissements, l'exonération est acquise sans autre formalité. Dans les autres cas, elle est soumise à agrément dans les conditions prévues à l'article 1649 *nonies* du CGI.

Quand l'agrément est nécessaire pour des entreprises petites ou moyennes, il est accordé par une procédure décentralisée.

Quand l'agrément n'est pas nécessaire, l'exonération porte sur l'augmentation nette des bases d'imposition résultant des immobilisations nouvelles appréciée par rapport à la dernière année précédant l'opération ou par rapport à la moyenne des trois dernières années si celle-ci est supérieure.

L'entreprise ne peut bénéficier d'une exonération non soumise à agrément qu'à condition de l'avoir indiqué au service des impôts au plus tard lors du dépôt de la première déclaration dans laquelle doivent figurer les éléments nouveaux concernés.

L'entreprise déclare chaque année les éléments entrant dans le champ d'application de l'exonération. Deux périodes d'exonération ne peuvent courir simultanément.

L'exonération cesse pour la période restant à courir lorsqu'au cours de cette période l'entreprise ne remplit plus les conditions exigées pour l'obtention de cette exonération.

Pour l'application des présentes dispositions, les délibérations prises par les conseils municipaux s'appliquent aux impositions perçues au profit des groupements de communes autres que les communautés urbaines en ce qui concerne les décentralisations, extensions, créations, reconversions d'activité ou reprises d'établissements en difficulté réalisées avant le 1^{er} janvier 1991. Les délibérations instituant l'exonération prises en 1995 par les collectivités locales et leurs groupements dotés d'une fiscalité propre s'appliquent aux opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 1995.

Lorsque tout ou partie de la part communale de la cotisation foncière des entreprises acquittée par les entreprises implantées sur une zone d'activités économiques créée ou gérée

1. Ces zones ont été définies par le décret n° 2007-732 du 7 mai 2007 modifié par le décret n° 2008-1415 du 19 décembre 2008, et sont complétées par le décret n° 2010-1628 du 23 décembre 2010.

par un groupement de communes est affectée à ce groupement en vertu de l'article 11 modifié de la loi n° 80-10 du 10 janvier 1980 portant aménagement de la fiscalité directe locale, celui-ci est substitué à la commune pour l'application du présent article.

Nonobstant les dispositions de l'article L. 174 du LPF, toute entreprise qui cesse volontairement son activité pendant une période d'exonération prévue au présent article, ou dans les cinq années suivant la fin de celle-ci, est tenue de verser les sommes qu'elle n'a pas acquittées au titre de la cotisation foncière des entreprises.

Le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect de l'article 13 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

Lorsque l'entreprise ne satisfait pas aux conditions mentionnées au deuxième alinéa de l'article 1465 B et que l'opération est réalisée à compter du 1^{er} janvier 2007 dans une zone d'aide à finalité régionale limitée aux petites et moyennes entreprises, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*.

Un décret en Conseil d'État fixe les conditions d'application des présentes dispositions.

Remarque : Les délibérations des communes et de leurs établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre accordant l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue ci-dessus sont applicables à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle elles sont intervenues.

Les exonérations appliquées antérieurement à la création d'une agglomération nouvelle, en exécution des délibérations des conseils des communes, sont maintenues pour la quotité et la durée initialement prévues (CGI, art. 1466).

6065-4

e. Exonération temporaire en faveur des entreprises implantées dans les zones de revitalisation rurale (CGI, art. 1465 A ; BOI-IF-CFE-10-30-40-40) .

Sauf délibération contraire de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre, dans les zones de revitalisation rurale dont le périmètre est défini par décret¹, les entreprises qui procèdent aux opérations mentionnées au premier alinéa de l'article 1465 du CGI dans les conditions et sous réserve, le cas échéant, de l'agrément prévu à cet article sont exonérées de cotisation foncière des entreprises. Cette exonération ne peut avoir pour effet de reporter de plus de cinq ans l'application du régime d'imposition de droit commun.

Cette exonération s'applique également aux créations d'activités dans les zones de revitalisation rurale réalisées par des artisans qui effectuent principalement des travaux de fabrication, de transformation, de réparation ou des prestations de services et pour lesquels la rémunération du travail représente plus de 50 % du chiffre d'affaires global, tous droits et taxes compris, ou par des entreprises qui exercent une activité professionnelle au sens du premier alinéa de l'article 92 du CGI. Dans les communes de moins de deux mille habitants, l'exonération s'applique également aux créations d'activités commerciales et aux reprises d'activités commerciales, artisanales ou professionnelles au sens du 1^{er} de l'article 92, réalisées par des entreprises exerçant le même type d'activité, dès lors qu'au cours de la période de référence prise en compte pour la première année d'imposition, l'activité est exercée dans l'établissement avec moins de cinq salariés.

Les zones de revitalisation rurale comprennent les communes membres d'un établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre, incluses dans un arrondissement ou un canton caractérisé par une très faible densité de population ou par une faible densité de population et satisfaisant à l'un des trois critères socio-économiques suivants :

- a. un déclin de la population constaté sur l'ensemble de l'arrondissement ou du canton ou dans une majorité de leurs communes dont le chef-lieu ;
- b. un déclin de la population active ;
- c. une forte proportion d'emplois agricoles.

En outre, les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre dont au moins la moitié de la population est incluse en zone de revitalisation rurale en application des critères définis aux alinéas précédents sont, pour l'ensemble de leur périmètre, inclus dans ces zones.

¹ Le périmètre de ces zones est défini par le décret n° 2005-1435 du 21 novembre 2005. Les communes classées en ZRR depuis le 1^{er} janvier 2009 figurent en annexe de l'arrêté du 9 avril 2009 (JO du 11) complété par l'arrêté du 30 décembre 2010 (JO du 31). L'arrêté du 4 décembre 2012 (JO du 6) confirme ce classement.

Les zones de revitalisation rurale comprennent également les communes appartenant au 1^{er} janvier 2005 à un établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre dont le territoire présente une faible densité de population et satisfait à l'un des trois critères socio-économiques définis aux a, b et c. Si ces communes intègrent un établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre non inclus dans les zones de revitalisation rurale, elles conservent le bénéfice de ce classement jusqu'au 31 décembre 2009.

La modification du périmètre de l'établissement public de coopération intercommunale en cours d'année n'emporte d'effet, le cas échéant, qu'à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante.

Les dispositions des cinquième, sixième, septième et neuvième alinéas de l'article 1465 du CGI sont applicables aux exonérations prévues au premier alinéa ci-dessus. Toutefois, pour l'application du neuvième alinéa de l'article 1465, l'imposition est établie au profit de l'État.

Le bénéfice des exonérations est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de *minimis*. Toutefois, sur option des entreprises qui procèdent entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2013 aux opérations réalisées dans les zones d'aide à finalité régionale, le bénéfice des exonérations est subordonné au respect de l'article 13 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

Cette option, exercée distinctement pour chacun des établissements concernés, est irrévocable pour la durée de l'exonération. Elle doit être exercée, selon le cas, dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration annuelle afférente à la première année au titre de laquelle l'exonération prend effet ou de la déclaration provisoire de cotisation foncière des entreprises visée à l'article 1477 du CGI.

6065-5

f. Exonérations temporaires accordées aux entreprises implantées dans les zones d'aide à l'investissement des PME (CGI, art. 1465 B ; BOI-IF-CFE-10-30-40-30).

L'article 1465 du CGI (cf. n° 6065-3) s'applique également pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2009 et jusqu'au 31 décembre 2013 dans les zones d'aide à l'investissement des petites et moyennes entreprises et dans les limites prévues par l'article 15 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

Les dispositions du premier alinéa s'appliquent aux entreprises qui ont employé moins de 250 salariés au cours de la période de référence retenue pour le calcul de la base d'imposition et dont soit le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 40 millions d'euros, soit le total de bilan n'excède pas 27 millions d'euros. L'effectif moyen de l'entreprise est apprécié par référence au nombre moyen de salariés au cours de cet exercice ou de cette période d'imposition. Le chiffre d'affaires à prendre en compte s'entend de celui réalisé au cours de la même période, éventuellement corrigé pour correspondre à une année pleine et, pour une société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A, de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe. Le capital des sociétés, entièrement libéré, doit être détenu de manière continue, pour 75 % au moins, par des personnes physiques ou par une société répondant aux mêmes conditions dont le capital est détenu, pour 75 % au moins, par des personnes physiques. Pour la détermination de ce pourcentage, les participations des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional et des sociétés financières d'innovation ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds.

6065-6

g. Exonération temporaire en faveur des extensions ou créations d'établissement dans les zones urbaines sensibles (CGI, art. 1466 A, I ; BOI-IF-CFE-10-30-50-10).

Les communes sur le territoire desquelles sont situés un ou plusieurs quartiers classés en zones urbaines sensibles définies au 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire ou leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent exonérer de la cotisation foncière des entreprises par délibération prise dans les conditions de l'article 1639 A *bis* du CGI les créations ou extensions d'établissement réalisées dans une ou plusieurs de ces zones urbaines sensibles, dans la limite d'un montant de base nette imposable fixé pour **2012 à 27 413 €** et pour **2013 à 28 071 €**. Ce montant est actualisé chaque année en fonction de la variation des prix.

L'exonération s'applique aux entreprises qui ont employé moins de 250 salariés au cours de la période de référence retenue pour le calcul de la base d'imposition et dont soit le chiffre d'affaires annuel réalisé au cours de la même période n'excède pas 50 millions d'euros, soit le total de bilan, au terme de la même période, n'excède pas 43 millions d'euros. L'effectif à retenir est apprécié par référence au nombre moyen de salariés au cours de la période. Le chiffre d'affaires à prendre en compte est éventuellement corrigé pour correspondre à une année pleine et, pour une société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI, s'entend de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe.

L'exonération prévue n'est pas applicable aux entreprises dont 25 % ou plus du capital ou des droits de vote sont contrôlés, directement ou indirectement, par une ou plusieurs entreprises ne répondant pas aux conditions fixées par le précédent alinéa. Pour la détermination de ce pourcentage, les participations des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation et des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 du CGI entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds.

La délibération fixe le taux d'exonération, sa durée ainsi que la ou les zones urbaines sensibles concernées.

La délibération porte sur la totalité de la part revenant à chaque commune ou établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre. Elle ne peut avoir pour effet de reporter de plus de cinq ans l'application du régime d'imposition de droit commun.

6065-7 *h. Exonération temporaire en faveur des extensions ou créations d'établissement dans les bassins d'emploi à redynamiser* (CGI, art. 1466 A, I *quinquies* A ; BOI-IF-CFE-10-30-60-50).

Sauf délibération contraire de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A *bis* du CGI, les entreprises sont exonérées de cotisation foncière des entreprises pour les créations et extensions d'établissements qu'elles réalisent **entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2013** dans les bassins d'emploi à redynamiser définis au 3 *bis* de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

Les exonérations prévues au premier alinéa portent pendant cinq ans à compter de l'année qui suit la création ou, en cas d'extension d'établissement, à compter de la deuxième année qui suit celle-ci, sur la totalité de la part revenant à chaque commune ou établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre.

En cas de changement d'exploitant au cours de la période d'exonération, celle-ci est maintenue pour la période restant à courir et dans les conditions prévues pour le prédécesseur.

Pour l'application des dispositions ci-dessus, les délibérations des communes et de leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre ne peuvent porter que sur l'ensemble des établissements créés ou étendus.

Le bénéfice des exonérations est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de *minimis*. Toutefois, sur option des entreprises qui procèdent aux opérations mentionnées au premier alinéa dans les zones d'aide à finalité régionale, le bénéfice des exonérations est subordonné au respect de l'article 13 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

L'option mentionnée au cinquième alinéa ci-dessus est irrévocable pour la durée de l'exonération. Elle doit être exercée, selon le cas, dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration annuelle afférente à la première année au titre de laquelle l'exonération prend effet ou de la déclaration provisoire de cotisation foncière des entreprises visée à l'article 1477 du CGI.

6065-8 *i. Exonération temporaire en faveur des créations et extensions d'établissement dans les zones de restructuration de la défense* (CGI, art. 1466 A, I *quinquies* B ; BOI-IF-CFE-10-30-60-60).

Les communes et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A *bis* du CGI, exonérer de cotisation foncière des entreprises les entreprises pour les créations et extensions d'établissements situés dans le périmètre des zones de restructuration de la défense mentionnées aux 1° et 2° du 3 *ter* de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire qui sont réalisées pendant une période de trois ans débutant à la date de publication de l'arrêté prévu au

dernier alinéa du même 3^{ter} ou, si cette seconde date est postérieure, au 1^{er} janvier de l'année précédant celle au titre de laquelle le territoire est reconnu comme zone de restructuration de la défense par cet arrêté.

L'exonération prévue au premier alinéa porte, pendant cinq ans à compter de l'année qui suit la création ou, en cas d'extension d'établissement, à compter de la deuxième année qui suit celle-ci, sur la totalité de la part revenant à chaque commune ou établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre.

En cas de changement d'exploitant au cours de la période d'exonération, celle-ci est maintenue pour la période restant à courir et dans les conditions prévues pour le prédécesseur.

Pour l'application des présentes dispositions, les délibérations des communes et de leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre ne peuvent porter que sur l'ensemble des établissements créés ou étendus.

Le bénéfice de l'exonération prévue au premier alinéa est subordonné au respect du règlement (CE) n° 998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de *minimis*. Toutefois, sur option des entreprises qui procèdent aux opérations mentionnées au premier alinéa ci-dessus dans les zones d'aide à finalité régionale, le bénéfice de l'exonération prévue au premier alinéa est subordonné au respect de l'article 13 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

L'option mentionnée au cinquième alinéa est irrévocable pour la durée de l'exonération. Elle doit être exercée, selon le cas, dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration annuelle afférente à la première année au titre de laquelle l'exonération prend effet ou de la déclaration provisoire de cotisation foncière des entreprises visée à l'article 1477 du CGI.

6065-9

j. Exonération temporaire en faveur des créations et extensions d'établissement dans les zones franches urbaines (CGI, art. 1466 A, I *sexies* ; BOI-IF-CFE-10-30-50-50).

Sauf délibération contraire de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre, les établissements qui font l'objet d'une création ou d'une extension **entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2014** dans les zones franches urbaines mentionnées à l'article 1383 C *bis* du CGI ainsi que les établissements existant au 1^{er} janvier 2006 dans les zones franches urbaines mentionnées au deuxième alinéa du B du 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire sont exonérés de cotisation foncière des entreprises dans la limite du montant de base nette imposable fixé pour **2012 à 73 945 €** et pour **2013 à 75 720 €**. Ce montant est actualisé chaque année en fonction de la variation de l'indice des prix. Les exonérations s'appliquent lorsque les conditions suivantes sont remplies :

1° L'entreprise doit employer au plus cinquante salariés au 1^{er} janvier 2006 ou à la date de sa création ou de son implantation si elle est postérieure et, soit avoir réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 10 millions d'euros au cours de la période de référence, soit avoir un total de bilan inférieur à 10 millions d'euros ;

2° Son capital ou ses droits de vote ne doivent pas être détenus, directement ou indirectement, à concurrence de 25 % ou plus par une entreprise ou conjointement par plusieurs entreprises dont l'effectif dépasse deux cent cinquante salariés et dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes excède 50 millions d'euros ou le total du bilan annuel excède 43 millions d'euros. Pour la détermination de ce pourcentage, les participations des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation et des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds.

Pour l'application du 1° et du 2°, le chiffre d'affaires doit être ramené ou porté le cas échéant à douze mois. Les seuils s'appliquent, pour les établissements existants, à la date de délimitation de la zone et, pour les créations et extensions postérieures, à la date de l'implantation dans la zone. L'effectif de l'entreprise est apprécié par référence au nombre moyen de salariés employés au cours de cet exercice. Pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A, le chiffre d'affaires est apprécié en faisant la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe.

Pour les établissements existant au 1^{er} janvier 2006 mentionnés au premier alinéa, la base exonérée comprend, le cas échéant, dans la limite prévue à cet alinéa, les éléments d'imposition correspondant aux extensions d'établissement intervenues pendant l'année 2005.

L'exonération porte pendant cinq ans à compter de 2006 pour les établissements existant à cette date mentionnés au premier alinéa ou, en cas de création d'établissement, à compter de l'année qui suit la création ou, en cas d'extension d'établissement, à compter de la deuxième

année qui suit celle-ci, sur la totalité de la part revenant à chaque commune ou établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre et s'applique dans les conditions prévues, dans la rédaction du code général des impôts en vigueur au 31 décembre 2009, au septième alinéa du I *ter*, aux trois dernières phrases du premier alinéa et aux neuvième, dixième et onzième alinéas du I *quater*, à la dernière phrase du troisième alinéa et au sixième alinéa du I *quinquies* de l'article 1466 A. Le bénéfice des exonérations prenant effet en 2006 dans les zones mentionnées au deuxième alinéa du B du 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire et de **celles prenant effet à compter de 2013** dans les zones franches urbaines définies au même B est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de *minimis*.

6065-10 *k. Dispositions communes applicables aux exonérations temporaires visées ci-dessus aux n°s 6065-6 à 6065-9* (CGI, art. 1466 A, II et IV).

Pour bénéficier des exonérations prévues aux n°s 6065-6 à 6065-9 ci-dessus les contribuables déclarent, chaque année, dans les conditions prévues à l'article 1477 du CGI, les éléments entrant dans le champ d'application de l'exonération.

Lorsqu'un établissement remplit les conditions requises pour bénéficier de l'une des exonérations prévues aux articles 1464 A, 1464 B, 1464 D, 1464 I, 1465, 1465 A, 1465 B, 1466 C, 1466 D ou 1466 E et de celles prévues aux n°s 6065-6 à 6065-9 ci-dessus le contribuable doit opter pour l'un ou l'autre de ces régimes. L'option qui est irrévocable doit être exercée dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration afférente à la première année au titre de laquelle l'exonération prend effet. Pour l'application des n°s 6065-6 à 6065-9 ci-dessus :

- a) Deux périodes d'exonération ne peuvent courir simultanément ;
- b) L'extension d'établissement s'entend de l'augmentation nette des bases par rapport à celles de l'année précédente multipliées par la variation des prix à la consommation hors tabac constatée par l'Institut national de la statistique et des études économiques pour l'année de référence définie à l'article 1467 A du CGI ;
- c) Le montant des bases exonérées ne peut excéder chaque année, pour un même établissement, le montant prévu aux n°s 6065-6 à 6065-9 ci-dessus ;
- d) pour l'appréciation de la condition d'exonération fixée au n° 6065-6 ci-dessus concernant le nombre de salariés, la période de référence à retenir est l'année mentionnée à l'article 1467 A du CGI.

Les obligations déclaratives des personnes et organismes concernés par les exonérations prévues aux n°s 6065-6 à 6065-9 ci-dessus sont fixées par décret (CGI, ann. III, art. 322 N et 322 O).

Précision : L'article 322 P de l'annexe III au CGI est abrogé par le décret n° 2012-1015 du 3 septembre 2012 relatif aux modalités de détermination de la contribution économique territoriale.

6065-11 *l. Exonération temporaire en faveur des créations et extensions d'établissement en Corse* (CGI, art. 1466 C ; BOI-IF-CFE-10-30-60-40).

Sauf délibération contraire des communes ou des établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A *bis* du CGI, les entreprises mentionnées au deuxième alinéa de l'article 1465 B du code précité, exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale au sens de l'article 34 du même code, quel que soit leur régime d'imposition, sont exonérées de cotisation foncière des entreprises sur la valeur locative des immobilisations corporelles afférentes aux créations d'établissement et aux augmentations de bases relatives à ces immobilisations financées sans aide publique pour 25 % au moins de leur montant, intervenues en Corse à compter du 1^{er} janvier 2002.

Toutefois n'ouvrent pas droit au bénéfice de l'exonération les activités exercées dans l'un des secteurs suivants : production et transformation de houille, lignite et produits dérivés de houille et lignite, sidérurgie, industrie des fibres synthétiques, pêche, construction et réparation de navires d'au moins 100 tonnes de jauge brute, construction automobile.

Sont seuls exonérés dans le secteur de la transformation et de la commercialisation de produits agricoles ou de la pêche les contribuables qui peuvent bénéficier des aides à l'investissement au titre du règlement (CE) n° 1257/1999 du Conseil du 17 mai 1999 concernant le soutien au développement rural par le Fonds européen d'orientation et de garantie agricole.

L'exonération porte sur la totalité de la part revenant à chaque commune ou établissement public de coopération intercommunale. Elle ne peut avoir pour effet de reporter de plus de cinq ans l'application du régime de droit commun aux bases exonérées et ne peut s'appliquer au-delà du 31 décembre 2012. Deux périodes d'exonération ne peuvent courir simultanément.

Pour les créations d'établissement et les augmentations de bases intervenues à compter du 1^{er} janvier 2007, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect de l'article 13 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

En cas de changement d'exploitant, l'exonération est maintenue pour la période restant à courir.

Le dispositif s'applique sur agrément, délivré dans les conditions prévues à l'article 1649 *nonies* du CGI, aux entreprises visées au premier alinéa et en difficulté. Une entreprise est considérée comme étant en difficulté lorsqu'elle fait l'objet d'une procédure de conciliation, de sauvegarde ou de redressement judiciaire ou lorsque sa situation financière rend imminente sa cessation d'activité.

L'agrément mentionné au septième alinéa est accordé si l'octroi de l'exonération dont bénéficierait l'entreprise n'altère pas les échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun.

La diminution des bases de cotisation foncière des entreprises résultant des dispositions ci-dessus n'est pas prise en compte pour l'application des dispositions de l'article 1647 *bis* du CGI. Les dispositions ci-dessus s'appliquent après celles prévues à l'article 1464 A du CGI.

Pour bénéficier de la présente exonération, les entreprises déclarent chaque année, dans les conditions prévues par l'article 1477 du CGI, les bases entrant dans le champ d'application de l'exonération.

La délibération relative à cette exonération doit viser l'ensemble des établissements créés ou étendus.

Lorsqu'un établissement remplit à la fois les conditions requises pour bénéficier de l'une des exonérations mentionnées aux articles 1464 B, 1465, 1465 A, 1465 B et 1466 A du CGI et la présente exonération, le contribuable doit préciser le régime sous lequel il entend se placer. Ce choix, qui est irrévocable, doit être exercé, selon le cas, dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration annuelle ou de la déclaration provisoire de cotisation foncière des entreprises visée à l'article 1477 du CGI.

6065-12 *m. Exonération temporaire en faveur des jeunes entreprises innovantes* (CGI, art. 1466 D ; BOI-IF-CFE-10-30-60-20).

Les communes et leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A *bis* du CGI, exonérer de cotisation foncière des entreprises pour une durée de sept ans les entreprises existant au 1^{er} janvier 2004 ou créées entre cette date et le 31 décembre 2013, et répondant, au cours de la période de référence mentionnée à l'article 1467 A du CGI, aux conditions fixées par les 1°, 3°, 4° et 5° de l'article 44 *sexies*-0 A du code précité.

L'exonération porte sur la totalité de la part revenant à chaque commune ou établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre. Elle cesse définitivement de s'appliquer à compter de l'année qui suit le septième anniversaire de la création de l'entreprise ou, si elle est antérieure, de la deuxième année qui suit la période mentionnée au premier alinéa pendant laquelle l'entreprise ne remplit plus l'une des conditions fixées par les 1°, 3°, 4° et 5° de l'article 44 *sexies*-0 A du CGI.

Le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de *minimis*.

Pour bénéficier de l'exonération, les contribuables doivent en faire la demande dans les délais prévus à l'article 1477 du CGI. Cette demande doit être adressée, pour chaque établissement exonéré, au service des impôts dont relève l'établissement. Les contribuables déclarent, chaque année, dans les conditions prévues à l'article 1477 du CGI, les éléments entrant dans le champ d'application de l'exonération.

Lorsqu'un établissement remplit les conditions requises pour bénéficier de l'une des exonérations prévues aux articles 1464 B, 1464 D, 1465, 1465 A, 1465 B, 1466 A, 1466 B et 1466 C du CGI et la présente exonération, le contribuable doit préciser le régime sous lequel il entend se placer. Ce choix, qui est irrévocable doit être exercé dans le délai prévu pour le dépôt, selon le cas, de la déclaration annuelle ou de la déclaration provisoire de la cotisation foncière des entreprises visées à l'article 1477 du CGI.

6065-13 *n. Exonération temporaire en faveur des entreprises implantées dans les zones de recherche et de développement* (CGI, art. 1466 E ; BOI-IF-CFE-10-30-60-30).

Les communes et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de

l'article 1639 A *bis* du CGI, exonérer de cotisation foncière des entreprises pendant une durée de cinq ans les activités implantées, au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, dans une zone de recherche et de développement telle que mentionnée au I de l'article 24 de la loi de finances pour 2005, et qui, au cours de la période de référence mentionnée à l'article 1467 A du CGI, participent à un projet de recherche et de développement validé à compter du 1^{er} janvier 2005.

L'exonération porte sur la totalité de la part revenant à chaque commune ou établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre à raison de l'activité bénéficiant de l'exonération. L'exonération cesse définitivement de s'appliquer à compter de la deuxième année qui suit la période de référence mentionnée au premier alinéa ci-dessus pendant laquelle le redevable ne remplit plus les conditions requises.

Le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de *minimis*.

En cas de changement d'exploitant au cours d'une période d'exonération, celle-ci est maintenue pour la période restant à courir dès lors que le nouvel exploitant remplit les conditions requises au premier alinéa ci-dessus.

L'exonération ne s'applique pas en cas de transfert lorsque le redevable a, au titre d'une ou plusieurs des cinq années précédant celle du transfert, bénéficié de l'exonération prévue, selon le cas, à l'article 1466 D du CGI ou aux présentes dispositions.

Pour bénéficier de l'exonération, les contribuables doivent en faire la demande dans les délais prévus à l'article 1477 du CGI. Cette demande doit être adressée, pour chaque établissement exonéré, au service des impôts dont relève l'établissement. Les contribuables déclarent, chaque année, dans les conditions prévues à l'article 1477, les éléments entrant dans le champ d'application de l'exonération.

Lorsqu'un établissement remplit les conditions requises pour bénéficier de l'une des exonérations prévues aux articles 1464 B, 1464 D, 1465, 1465 A, 1465 B, 1466 A, 1466 C, 1466 D et de celle du présent article, le contribuable doit préciser le régime sous lequel il entend se placer. Ce choix, qui est irrévocable doit être exercé dans le délai prévu pour le dépôt, selon le cas, de la déclaration annuelle ou de la déclaration provisoire de la cotisation foncière des entreprises visées à l'article 1477 du CGI.

6065-14

o. Abattement temporaire dégressif en faveur des établissements implantés en zones franches d'activités situées dans les départements d'outre-mer (CGI, art. 1466 F ; ann. III, art. 322 Q issu du décret n° 2009-1777 du 30 décembre 2009 ; BOI-IF-CFE-10-30-60-70).

Dans le cadre du **régime fiscal des zones franches d'activités** (ZFA) instauré par la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer, les entreprises qui satisfont à certaines conditions peuvent prétendre à des **abattements temporaires dégressifs sur la base d'imposition de 2010 à 2018** à la contribution économique territoriale et notamment à la cotisation foncière des entreprises (CFE).

S'agissant de dispositions relatives à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, cf. n° 6093-10.

1° Conditions d'application de l'abattement.

L'abattement de cotisation foncière des entreprises (CFE) n'est applicable que si les conditions prévues pour l'application de l'abattement sur les bénéfices (CGI, art. 44 *quaterdecies*), qui concerne l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés, sont elles-mêmes satisfaites. Ces conditions **cumulatives** s'apprécient au niveau de l'entreprise et de l'établissement.

Pour l'examen de ces conditions, cf. FE n° 1871-1.

Ces conditions s'apprécient au cours de chaque période de référence relative à l'année au titre de laquelle l'établissement souhaite bénéficier de l'abattement.

Dès lors que les conditions sont satisfaites, les établissements sont éligibles à l'abattement de CFE, sous réserve :

- d'être exploités dans une ZFA ;
- **et** que les collectivités d'implantation n'aient pas pris de délibération contraire.

2° Fait générateur de l'abattement.

L'abattement applicable sur la base nette imposable à la CFE prévu à l'article 1466 F du CGI concerne :

- les établissements existant au 1^{er} janvier 2009 dans une ZFA, quelle que soit par ailleurs la date de leur création ;
- les créations ou les extensions d'établissements réalisées dans les ZFA à compter du 1^{er} janvier 2009.

L'extension d'établissement doit s'entendre comme toute augmentation nette des bases imposables à la CFE par rapport à celles de l'année précédente multipliées par la variation des prix à la consommation constatée par l'INSEE pour l'année de référence telle que visée à l'article 1467 A du CGI.

La création d'établissement s'entend de toute implantation nouvelle d'une entreprise dans une commune dès lors qu'elle ne s'analyse pas comme un changement d'exploitant.

3° Bases soumises à l'abattement et durée d'application de l'abattement.

Les établissements existant au 1^{er} janvier 2009 dans les ZFA sont susceptibles de bénéficier de l'abattement prévu à l'article 1466 F du CGI à compter de l'année 2009, sous réserve d'opter en ce sens.

S'agissant des créations et extensions d'établissement réalisées à compter du 1^{er} janvier 2009 dans les ZFA, sous réserve d'exercer l'option et de satisfaire aux conditions prévues à l'article 1466 F du CGI, les établissements bénéficient de l'abattement à compter :

- de l'année suivant celle de la création ;
- ou de la seconde année suivant celle de l'extension.

Il est rappelé que la date de réalisation de l'opération éligible (extension ou création) est la date à laquelle à la fois le contribuable :

- dispose des installations nécessaires à l'exercice de son activité professionnelle ;
- réalise des opérations liées à son activité professionnelle.

4° Limite d'application de l'abattement (CGI, art. 1466 F, I-al. 1).

Le bénéfice de l'abattement de CFE s'applique **dans la limite de 150 000 € par année d'imposition**. Le plafond de cet avantage est apprécié au niveau de chaque établissement éligible au dispositif.

5° Abattement de droit commun (CGI, art. 1466 F, II).

Le taux de l'abattement est égal à **80 %** de la base nette imposable pour la cotisation foncière des entreprises due **au titre de chacune des années 2010 à 2015** et respectivement à 70 %, 65 % et 60 % de la base nette imposable pour les années d'imposition 2016, 2017 et 2018.

6° Abattement majoré (CGI, art. 1466 F, III).

Le taux de l'abattement de CFE est **majoré** selon que l'établissement :

- soit est situé dans certaines zones géographiques :

- a) en Guyane, dans les îles des Saintes, à Marie-Galante, à La Désirade ;
- b) dans les communes de La Réunion définies par l'article 2 du décret n° 78-690 du 23 juin 1978 portant création d'une zone spéciale d'action rurale dans le département de La Réunion ;
- c) dans certaines communes¹ de Guadeloupe ou de Martinique qui, **cumulativement**, sont classées en zone de montagne au sens de la loi n° 85-30 du 9 janvier 1985, sont situées dans un arrondissement dont la densité de population, déterminée sur la base des populations légales en vigueur au 1^{er} janvier 2009, est inférieure à 270 habitants par kilomètre carré et avaient une population inférieure à 10 000 habitants en 2008.

- soit exerce son activité principale dans un secteur prioritaire :

- soit est rattaché à une entreprise ayant une activité de recherche ou bénéficiant du régime de transformation en douane :

- a) l'abattement majoré peut être appliqué en faveur des établissements situés en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion lorsque les entreprises auxquels ils sont rattachés signent avec un organisme public de recherche ou une université, y compris étrangers, une convention, agréée par l'autorité administrative, portant sur un programme de recherche dans le cadre d'un projet de développement sur l'un ou plusieurs de ces territoires si les dépenses de recherche, définies aux a à g du II de l'article 244 *quater* B du CGI, engagées dans le cadre de cette convention représentent au moins 5 % des charges totales engagées par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel l'abattement est pratiqué ;
- b) l'abattement majoré peut être appliqué en faveur des établissements situés en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion lorsque les entreprises auxquelles ils sont rattachés bénéficient du régime de transformation sous douane défini aux articles 130 à 136 du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil du 12 octobre 1992 établissant le code des douanes communautaire, à la condition qu'au moins un tiers du chiffre d'affaires de l'établissement, au titre de l'exercice au cours duquel l'abattement est pratiqué, résulte d'opérations mettant en œuvre des marchandises ayant bénéficié de ce régime.

1. La liste exhaustive de ces communes est fixée à l'article 49 ZA de l'annexe III au CGI.

Le montant de cet abattement est égal à **100 %** de la base nette imposable pour la cotisation foncière des entreprises due **au titre de chacune des années 2010 à 2015** et respectivement à 90 %, 80 % et 70 % de la base nette imposable pour les années d'imposition 2016, 2017 et 2018.

7° Portée de l'abattement.

L'abattement prévu à l'article 1466 F du CGI ne s'applique qu'à la base de CFE. Il ne concerne ni la taxe pour frais de chambre de commerce et d'industrie, ni la taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat.

8° Faculté pour les communes et leurs EPCI de supprimer l'abattement (CGI, art. 1466 F, IV).

Depuis 2010, seuls les communes et leurs EPCI peuvent supprimer l'abattement de CFE.

Les délibérations doivent, en principe, être prises dans les conditions prévues par l'article 1639 A bis du CGI, c'est-à-dire avant le 1^{er} octobre d'une année pour être applicables à compter de l'année suivante.

9° Obligations déclaratives (CGI, art. 1466 F, V) .

Pour bénéficier de l'abattement, les contribuables déclarent, chaque année, dans les conditions prévues à l'article 1477 du CGI, les éléments entrant dans le champ d'application de l'abattement. Cette demande doit être adressée, pour chaque établissement exonéré, au service des impôts dont relève l'établissement.

10° Articulation avec les autres régimes d'exonération ou d'abattement (CGI, art. 1466 F, VI).

Lorsqu'un établissement réunit les conditions requises pour bénéficier de l'une des exonérations prévues aux articles 1464 A, 1464 B, 1464 D, 1464 I, 1465, 1465 A, 1465 B, 1466 A, 1466 D ou 1466 E du CGI et du présent abattement, le contribuable peut opter de manière irrévocable pour ce dernier régime.

L'option vaut pour l'ensemble des collectivités territoriales et de leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre.

Une entreprise qui a plusieurs établissements éligibles peut formuler un choix différent pour chacun de ses établissements.

L'option pour l'application de l'abattement prévu à l'article 1466 F du CGI doit être exercée dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration de CFE afférente à la première année au titre de laquelle le bénéfice de cet abattement est sollicité (au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai dans la généralité des cas et le 31 décembre de l'année de création).

11° Articulation avec les dégrèvements de CFE.

La réduction de base résultant de l'abattement prévu par l'article 1466 F du CGI ne doit pas être prise en compte pour le calcul du dégrèvement pour réduction des bases d'imposition prévu par l'article 1647 bis du CGI.

12° Articulation avec la cotisation minimum de CFE.

L'abattement s'applique à la cotisation minimum prévue par les dispositions de l'article 1647 D du CGI.

6066

6068

B. BASE D'IMPOSITION

(BOI-IF-CFE-20)

I. BIENS PASSIBLES D'UNE TAXE FONCIÈRE

(CGI, art. 1467 ; BOI-IF-CFE-20-20)

6069

En application de l'article 1467 du CGI, la cotisation foncière des entreprises a pour base la valeur locative des **biens passibles d'une taxe foncière** situés en France, à l'exclusion des biens exonérés de taxe foncière sur les propriétés bâties en vertu des 11° et 12° de l'article 1382 du CGI, dont le redevable a disposé pour les besoins de son activité professionnelle pendant la période de référence définie aux articles 1467 A et 1478 du code précité, à l'exception de ceux qui ont été détruits ou cédés au cours de la même période. Toutefois, ne sont pas compris dans la base d'imposition à la cotisation foncière des entreprises :

1° Les biens destinés à la fourniture et à la distribution de l'eau lorsqu'ils sont utilisés pour l'irrigation pour les neuf dixièmes au moins de leur capacité ;

2° Les parties communes des immeubles dont dispose l'entreprise qui exerce une activité de location ou de sous-location d'immeubles.

La valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière est calculée suivant les règles fixées pour l'établissement de cette taxe¹.

Pour le calcul de l'impôt, la valeur locative des immobilisations industrielles définie à l'article 1499 du CGI est diminuée de 30 %.

Les éléments servant à la détermination des bases de la cotisation foncière des entreprises et des taxes additionnelles sont arrondis à l'euro le plus proche. La fraction d'euro égale à 0,50 est comptée pour 1.

II. IMMOBILISATIONS ACQUISES À LA SUITE DE CESSIONS D'ÉTABLISSEMENTS, DE FUSIONS DE SOCIÉTÉS ET D'OPÉRATIONS ASSIMILÉES : VALEUR LOCATIVE PLANCHER

(CGI, art. 1518 B ; BOI-IF-CFE-20-20-20-20)

6070

La valeur locative des immobilisations corporelles acquises à la suite d'apports, de scissions, de fusions de sociétés ou de cessions d'établissements réalisés à partir du 1^{er} janvier 1976 ne peut être inférieure aux deux tiers de la valeur locative retenue l'année précédant l'apport, la scission, la fusion ou la cession.

Les dispositions du premier alinéa s'appliquent aux seules immobilisations corporelles directement concernées par l'opération d'apport, de scission, de fusion ou de cession, dont la valeur locative a été retenue au titre de l'année précédant l'opération.

Les valeurs locatives des biens passibles d'une taxe foncière déterminées conformément au présent article sont majorées dans les conditions prévues à l'article 1518 *bis* du CGI.

À compter du 1^{er} janvier 1992, la valeur locative des immobilisations corporelles acquises à la suite d'opérations mentionnées au premier alinéa ci-dessus réalisées à compter du 1^{er} janvier 1989 et jusqu'au 31 décembre 1991 ne peut être inférieure à 85 % de la valeur locative retenue l'année précédant l'opération lorsque les bases des établissements concernés par une opération représentaient la même année plus de 20 % des bases de taxe professionnelle imposées au profit de la commune d'implantation.

Pour les opérations mentionnées au premier alinéa ci-dessus réalisées à compter du 1^{er} janvier 1992, la valeur locative des immobilisations corporelles ne peut être inférieure aux quatre cinquièmes de son montant avant l'opération.

Il en est de même pour les transmissions universelles du patrimoine mentionnées à l'article 1844-5 du code civil et réalisées à compter du 1^{er} janvier 2010, pour la valeur locative des seules immobilisations corporelles directement concernées par ces opérations.

Par exception aux dispositions du cinquième alinéa ci-dessus, pour les opérations mentionnées au premier alinéa réalisées à compter du 1^{er} janvier 2005 de reprise d'immobilisations d'une entreprise faisant l'objet d'une procédure de redressement judiciaire, la valeur locative des immobilisations corporelles ne peut, pendant la procédure et dans les deux années suivant la clôture de celle-ci, être inférieure à 50 % de son montant avant l'opération.

Par exception aux cinquième et sixième alinéas, pour les opérations mentionnées au premier alinéa réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006 et pour les opérations mentionnées au sixième alinéa, la valeur locative des immobilisations corporelles ne peut être inférieure à :

- 90 % de son montant avant l'opération pour les opérations entre sociétés membres d'un groupe au sens de l'article 223 A du CGI ;
- Sous réserve des dispositions du a, 50 % de son montant avant l'opération pour les opérations de reprise d'immobilisations prévue par un plan de cession ou comprises dans une cession d'actifs en sauvegarde, en redressement ou en liquidation judiciaire, jusqu'à la deuxième année suivant celle du jugement ordonnant la cession ou autorisant la cession d'actifs en cours de période d'observation.

Par exception aux cinquième et sixième alinéas, **pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2011** et mentionnées au premier alinéa ou au sixième alinéa, la valeur locative des immobilisations corporelles ne peut être inférieure à :

- 100 % de son montant avant l'opération lorsque, directement ou indirectement, l'entreprise cessionnaire ou bénéficiaire de l'apport contrôle l'entreprise cédante, apportée ou scindée ou est contrôlée par elle, ou ces deux entreprises sont contrôlées par la même entreprise ;
- 90 % de son montant avant l'opération pour les opérations autres que celles mentionnées au 1° entre sociétés membres d'un groupe au sens de l'article 223 A du CGI ;

1. Cf. articles 1494 à 1508 du CGI et Cad. n°s 8138 et suiv.

3°. sous réserve des dispositions des 1° et 2°, 50 % de son montant avant l'opération pour les opérations de reprise d'immobilisations prévue par un plan de cession ou comprises dans une cession d'actifs en sauvegarde, en redressement ou en liquidation judiciaire, jusqu'à la deuxième année suivant celle du jugement ordonnant la cession ou autorisant la cession d'actifs en cours de période d'observation.

Par exception aux cinquième et sixième alinéas, la **valeur locative d'une immobilisation corporelle cédée à compter du 1^{er} janvier 2011** et rattachée au même établissement avant et après la cession ne peut être inférieure à 100 % de son montant avant l'opération lorsque, directement ou indirectement l'entreprise cessionnaire contrôle l'entreprise cédante ou est contrôlée par elle ou lorsque ces deux entreprises sont contrôlées par la même entreprise.

Ces dispositions s'appliquent distinctement aux deux catégories d'immobilisations suivantes : terrains et constructions.

Remarques :

Pour l'application de l'article 1518 B du CGI en 2010, la valeur locative des immobilisations corporelles retenue l'année précédant l'une des opérations mentionnées à cet article s'entend de la valeur locative retenue pour le calcul de la taxe professionnelle des seuls biens passibles de taxe foncière, à l'exclusion des biens exonérés de taxe foncière sur les propriétés bâties en application des 11° et 12° de l'article 1382 du même code.

Pour la détermination de la valeur locative servant de base à la cotisation foncière des entreprises, les dispositions de l'article 1518 B du CGI telles qu'elles résultent de la loi n° 2010-1657 de finances pour 2011 s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2010 et les dispositions de l'avant dernier alinéa de cet article résultant de la loi précitée s'appliquent aux immobilisations cédées à compter du 1^{er} janvier 2010.

C. PÉRIODE DE RÉFÉRENCE

(CGI, art. 1467 A ; BOI-IF-CFE-20-10)

6070-1

Sous réserve des II, III, IV et VI de l'article 1478 du CGI, la période de référence retenue pour déterminer les bases de cotisation foncière des entreprises est l'**avant-dernière année civile précédant celle de l'imposition** ou le dernier exercice de douze mois clos au cours de cette même année lorsque cet exercice ne coïncide pas avec l'année civile.

D. RÉDUCTION DE LA BASE IMPOSABLE

(BOI-IF-CFE-20-30)

6070-2

La base de la cotisation foncière des entreprises est **réduite** (CGI, art. 1468) :

1° Pour les coopératives et unions de coopératives agricoles et les sociétés d'intérêt collectif agricole, **de moitié** ;

Cette réduction ne s'applique pas aux :

a) sociétés coopératives agricoles, leurs unions et les sociétés d'intérêt collectif agricole dont les parts sont admises aux négociations sur un marché réglementé ou offertes au public sur un système multilatéral de négociation qui se soumet aux dispositions législatives ou réglementaires visant à protéger les investisseurs contre les opérations d'initiés, les manipulations de cours et la diffusion de fausses informations ou dont le capital est détenu à concurrence de 20 % au moins par des associés non coopérateurs au sens du 1^{er} *quinquies* de l'article 207 du CGI et des titulaires de certificats coopératifs d'investissement lorsque les statuts prévoient qu'ils peuvent être rémunérés ;

b) sociétés d'intérêt collectif agricole dont plus de 50 % du capital ou des voix sont détenus directement ou par l'intermédiaire de filiales par des associés autres que ceux visés aux 1°, 2° et 3° de l'article L. 522-1 du code rural et de la pêche maritime ;

2° Pour les **chefs d'entreprises immatriculés au répertoire des métiers** ainsi que les **personnes physiques exerçant une activité artisanale** à titre principal ou complémentaire dispensées de l'obligation d'immatriculation au répertoire des métiers en application du V de l'article 19 de la loi n° 96-603 du 5 juillet 1996 relative au développement et à la promotion du commerce et de l'artisanat qui effectuent principalement des travaux de fabrication, de transformation, de réparation ou des prestations de services et pour lesquels la rémunération du travail représente plus de 50 % du chiffre d'affaires global, tous droits et taxes compris, ainsi que pour les **entreprises inscrites au registre de la chambre nationale de la batellerie artisanale** :

- des **trois-quarts**, lorsqu'ils emploient un salarié ;
- de la **moitié**, lorsqu'ils emploient deux salariés ;

- d'un **quart**, lorsqu'ils emploient **trois** salariés.

Les apprentis sous contrat ne sont pas comptés au nombre des salariés.

La rémunération du travail s'entend de la somme du bénéfice, des salaires versés et des cotisations sociales y afférentes.

Pour l'appréciation des conditions relatives au nombre de salariés et au chiffre d'affaires, la période de référence à retenir est celle mentionnée à l'article 1467 A du CGI.

3° Pour les sociétés coopératives et unions de sociétés coopératives d'artisans, les sociétés coopératives et unions de sociétés coopératives de patrons-bateliers et les sociétés coopératives maritimes, **de moitié**, lorsque leur capital est détenu à concurrence de 20 % au moins et de 50 % au plus par des associés non coopérateurs au sens du 1 *quinquies* de l'article 207 du CGI et des titulaires de certificats coopératifs d'investissement lorsque les statuts prévoient qu'ils peuvent être rémunérés.

4° Pour les mutuelles et unions régies par le code de la mutualité et les institutions de prévoyance régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale :

- de 60 % pour l'imposition établie au titre de 2013 ;
- de 40 % pour l'imposition établie au titre de 2014.

6070-3

Pour **La Poste**, en ce qui concerne la cotisation foncière des entreprises, l'imposition est établie conformément au I de l'article 1447, aux articles 1467 et 1467 A, au I de l'article 1478 et à l'article 1647 B *sexies* du CGI. Cependant, les bases d'imposition de La Poste font l'objet d'un abattement égal à 85 % de leur montant, en raison des contraintes de desserte de l'ensemble du territoire national et de participation à l'aménagement du territoire qui s'imposent à cet exploitant. L'abattement ne donne pas lieu à compensation par l'État. De plus, le taux applicable aux bases de cotisation foncière des entreprises est le taux moyen pondéré national qui résulte des taux appliqués l'année précédente par l'ensemble des collectivités territoriales, des groupements et des établissements et organismes divers habilités à percevoir le produit des impositions directes locales et de leurs taxes additionnelles (CGI, art. 1635 *sexies*, II-2°, 3° et 4° ; ann. III, art. 344 *quindécies* issu du décret n° 2011-2069 du 30 décembre 2011 et modifié par le décret n° 2012-1480 du 27 décembre 2012).

Remarque : Chaque année, à partir de l'exercice 2011, le taux des abattements mentionnés au premier alinéa du 3° du II de l'article 1635 *sexies* du CGI est fixé, par décret, dans la limite de 95 %, de manière à ce que le produit de ces abattements contribue au financement du coût du maillage territorial complémentaire de La Poste tel qu'il est évalué par l'Autorité de régulation des communications électroniques et des postes, conformément au IV de l'article 6 de la loi n° 90-568 du 2 juillet 1990 relative à l'organisation du service public de la poste et à France Télécom (loi n° 2010-123 du 9 février 2010 relative à l'entreprise publique La Poste et aux activités postales, art. 4 ; décret n° 2011-2069 du 30 décembre 2011 ; décret n° 2012-1480 du 27 décembre 2012).

E. ABATTEMENT EN FAVEUR DES DIFFUSEURS DE PRESSE

(CGI, art. 1469 A *quater* ; BOI-IF-CFE-20-30-30)

6070-4

Les communes et leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération de portée générale prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A *bis* du CGI, réduire d'un montant égal, au choix de la commune ou de l'établissement, à **1 600 euros, 2 400 euros ou 3 200 euros** la base de cotisation foncière des entreprises de leur établissement principal à laquelle sont assujetties les personnes physiques ou morales qui vendent au public des écrits périodiques en qualité de mandataires inscrits au Conseil supérieur des messageries de presse.

Cette réduction vient en diminution de la base d'imposition calculée après application le cas échéant de l'article 2 de la loi n° 94-1131 du 27 décembre 1994 modifiée portant statut fiscal de la Corse. Cette diminution de base n'est pas prise en compte pour l'application de l'article 1647 *bis* du CGI.

Pour bénéficier de la réduction, les contribuables doivent justifier, auprès du service des impôts compétent, de l'exercice de l'activité de diffuseur de presse avant le 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle la réduction devient applicable ; les contribuables doivent également déclarer au service des impôts la cessation de leur activité de diffuseur de presse avant le 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de la cessation.

Lorsque la base d'imposition est réduite conformément au premier alinéa, les dispositions de l'article 1647 D du CGI ne sont pas applicables.

F. RÉDUCTION EN FAVEUR DES ENTREPRISES IMPLANTÉES EN CORSE(CGI, art. 1472 A *ter* ; BOI-IF-CFE-20-30-40)

6070-5

Les bases de la cotisation foncière des entreprises imposées en Corse au profit des communes et de leurs groupements sont multipliées par un coefficient égal à 0,75.

G. RÉPARTITION DES BASES

(CGI, art. 1473 ; BOI-IF-CFE-20-40-20)

6070-6

1. Principe.

La cotisation foncière des entreprises est établie dans chaque commune où le redevable dispose de locaux ou de terrains, en raison de la valeur locative des biens qui y sont situés ou rattachés.

La cotisation foncière des entreprises due à raison des activités de remplacement est établie au lieu du principal établissement mentionné par les intéressés sur leur déclaration de résultats lorsqu'ils ne disposent pas de locaux ou de terrains.

6070-7

2. Cas particulier des ouvrages hydro-électriques concédés ou d'une puissance supérieure à 500 kilowatts.

Les valeurs locatives des ouvrages concédés ou d'une puissance supérieure à 500 kilowatts sont réparties entre les communes sur le territoire desquelles sont situés les ouvrages de génie civil et celles où coulent les cours d'eau utilisés (CGI, art. 1475).

H. ÉTABLISSEMENT DE LA COTISATION FONCIÈRE DES ENTREPRISES**I. REDEVABLE**

(CGI, art. 1476)

6071

1. Principe (CGI, art. 1476, I).

La cotisation foncière des entreprises est établie au nom des personnes qui exercent l'activité imposable, dans les conditions prévues en matière de contributions directes, sous les mêmes sanctions ou recours.

6071-1

2. Exceptions (CGI, art. 1476, II).

Par exception au principe évoqué ci-dessus, la cotisation foncière des entreprises est établie :

- lorsque l'activité est exercée par des sociétés non dotées de la personnalité morale, au nom du ou des gérants ;
- lorsque l'activité est exercée en vertu d'un contrat de fiducie, au nom du fiduciaire.

II. OBLIGATIONS DES REDEVABLES

(CGI, art. 1477 ; BOI-IF-CFE-30)

6072

Les redevables de la CFE ne sont pas tenus de déclarer chaque année leurs bases d'imposition à la CFE.

Pour l'imposition à la CFE, deux catégories de situations donnent lieu au dépôt d'une déclaration :

- 1447 C en cas de création ou changement d'exploitant ;
- 1447 M en cas de variation de la consistance des locaux ou de modification d'un quelconque des éléments de la déclaration précédemment déposée s'agissant de la CFE, de la CVAE ou de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER).

1. En cas de création d'établissement ou de changement d'exploitant ou d'activité : déclaration modèle 1447 C (CGI, art. 1477, II ; BOI-IF-CFE-30-20).

Pour les établissements créés ou ayant fait l'objet d'un changement d'exploitant au cours d'une année N, une déclaration modèle 1447 C doit être déposée au plus tard avant le 1^{er} janvier suivant l'année de création ou du changement d'exploitant, c'est-à-dire au plus tard le 31 décembre de l'année de création N.

Précision : lorsque le redevable concerné peut prétendre à un dispositif d'exonération, d'abattement ou de réduction facultatif de CVAE dès la première année suivant la création de l'établissement, il doit en faire la demande dans la déclaration modèle 1447 C et non dans la déclaration modèle 1447 M.

2. La déclaration modèle 1447 M (BOI-IF-CFE-30-10).

La CFE est calculée selon les éléments soit déclarés sur l'imprimé 1447 C ou 1447 M, soit connus de l'administration au 1^{er} janvier 2010.

Les années ultérieures, les entreprises ne sont tenues au dépôt d'aucune déclaration spécifique, à l'exception, dans certains cas expressément limités, du dépôt de la déclaration modificative 1447 M ou de la déclaration modèle 1465.

L'obligation de déposer une déclaration modificative 1447 M ne vise que les cas où, au cours de la période de référence, soit la consistance des locaux a varié, soit un des éléments de la déclaration a été modifié, c'est-à-dire essentiellement :

- si la surface du ou des locaux imposés est modifiée ;
- si le redevable demande le bénéfice d'une exonération facultative (ex : aménagement du territoire, pôle de compétitivité, etc.) ;
- si le redevable dispose d'éoliennes terrestres ou d'installations photovoltaïques ou hydrauliques dont la puissance électrique installée est au moins égale à 100 kW et que ces installations font l'objet d'un changement de puissance de nature à modifier le montant de l'IFER ;
- si le prorata de la base imposable, en cas d'exercice conjoint d'une activité imposable et d'une activité non imposable, est modifié.

La déclaration modèle 1447 M doit être déposée au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai de l'année précédant celle de l'imposition à la CFE ou de l'année de l'imposition pour l'imposition à l'IFER.

Précision : à compter des impositions dues au titre de l'année 2012, les contribuables qui n'emploient aucun salarié en France et qui n'y disposent d'aucun établissement mais qui y exercent une activité de location d'immeubles ou de vente d'immeubles, doivent déposer leurs déclarations au lieu de situation de l'immeuble dont la valeur locative foncière est la plus élevée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition (CGI, art. 1477, IV).

III. ANNUALITÉ DE L'IMPÔT

(CGI, art. 1478 ; BOI-IF-CFE-20-50)

6073

1. Principe (CGI, art. 1478, I).

La cotisation foncière des entreprises est due pour l'année entière par le redevable qui exerce l'activité le 1^{er} janvier.

Toutefois le contribuable qui cesse toute activité dans un établissement n'est pas redevable de la cotisation foncière des entreprises pour les mois restant à courir, sauf en cas de cession de l'activité exercée dans l'établissement ou en cas de transfert d'activité.

2. Création d'établissement (CGI, art. 1478, II ; BOI-IF-CFE-20-50-10).

En cas de création d'un établissement autre que ceux mentionnés au 3 ci-dessous, la cotisation foncière des entreprises n'est pas due pour l'année de la création.

Pour les deux années suivant celle de la création, la base d'imposition est calculée d'après les biens passibles de taxe foncière dont le redevable a disposé au 31 décembre de la première année d'activité.

En cas de création d'établissement, la base du nouvel exploitant est réduite de moitié pour la première année d'imposition.

3. Établissements produisant de l'énergie électrique (CGI, art. 1478, III).

Pour les établissements produisant de l'énergie électrique la cotisation foncière des entreprises est due à compter du raccordement au réseau. Ces établissements sont imposés, au titre de l'année du raccordement au réseau, d'après les salaires et la valeur locative de cette année, corrigée en fonction de la période d'activité. Pour les deux années suivant celle du raccordement, leurs bases d'imposition sont calculées dans les conditions définies au deuxième alinéa du 2 ci-dessus.

4. Changement d'exploitant (CGI, art. 1478, IV ; BOI-IF-CFE-20-50-30).

En cas de changement d'exploitant, la base d'imposition est calculée pour les deux années suivant celle du changement, dans les conditions définies au deuxième alinéa du 2 ci-dessus.

Si le changement d'exploitant prend effet le 1^{er} janvier, le nouvel exploitant est imposé pour l'année du changement sur les bases relatives à l'activité de son prédécesseur.

5. Exploitants d'hôtels de tourisme saisonnier (CGI, art. 1478, V).

La valeur locative est corrigée en fonction de la période d'activité pour les exploitants d'hôtels de tourisme saisonniers classés dans les conditions fixées par le ministre chargé du tourisme,

les restaurants, les cafés, les discothèques, les établissements de spectacles ou de jeux ainsi que les établissements thermaux, exerçant une activité à caractère saisonnier, telle que définie par décret.

Sur décision de l'organe délibérant de la commune et de l'établissement public de coopération intercommunale, les dispositions du premier alinéa de l'article 1478 du CGI s'appliquent également aux parcs d'attractions et de loisirs exerçant une activité saisonnière.

6. Organismes sans but lucratif (CGI, art. 1478, VI).

Les organismes sans but lucratif mentionnés au II de l'article 1447 du CGI (cf. n° 6055) deviennent imposables dans les conditions prévues au 2 ci-dessus, à compter de l'année au cours de laquelle l'une des trois conditions prévues au premier alinéa du 1 *bis* de l'article 206 du CGI n'est plus remplie. Lorsque l'organisme se livrait à une activité lucrative l'année précédant celle au cours de laquelle il devient imposable, la réduction de base prévue au troisième alinéa du 2 ci-dessus n'est pas applicable.

Sous réserve des dispositions du deuxième alinéa du 1 ci-dessus, l'organisme reste redevable de la cotisation foncière des entreprises au titre de l'année au cours de laquelle il remplit les conditions prévues au premier alinéa du 1 *bis* de l'article 206 du CGI, lorsqu'il ne les remplissait pas l'année précédente.

I. CALCUL DES COTISATIONS INDIVIDUELLES

I. DISPOSITIONS GÉNÉRALES

6074

Le montant de la cotisation est obtenu en multipliant la base d'imposition par le taux résultant de décisions de collectivités ou organismes.

Toutefois, pour le calcul des impositions à la cotisation foncière des entreprises au titre de 2010, les communes et EPCI à fiscalité propre votent un taux relais conformément à l'article 1640 B du CGI et les impositions à la cotisation foncière des entreprises sont calculées pour cette même année 2010 en faisant application des délibérations relatives aux exonérations et abattements et en appliquant les taux communaux et intercommunaux de référence définis aux 1 à 6 du I de l'article 1640 C du CGI.

De plus, l'État perçoit 3 % du montant des impositions de cotisation foncière des entreprises établies au titre de 2010, ces sommes étant ajoutées au montant des impositions.

Voir également, s'agissant de la validité, pour les impositions 2010, des délibérations des collectivités territoriales et des EPCI prises pour les impositions à la taxe professionnelle établie au titre de 2009, les dispositions transitoires mentionnées ci-après au n° 6099-1.

II. DÉGRÈVEMENT POUR DIMINUTION DES BASES D'IMPOSITION

(CGI, art. 1647 *bis* ; BOI-IF-CFE-40-30-20-20)

6075

Les redevables dont les bases d'imposition à la cotisation foncière des entreprises diminuent bénéficient, sur leur demande, d'un dégrèvement correspondant à la différence entre les bases de l'avant-dernière année et celles de la dernière année précédant l'année d'imposition. Ce dégrèvement est pris en charge par le Trésor au titre des articles 1641 à 1644 du CGI.

La diminution des bases résultant d'une modification des règles d'assiette décidée par le législateur est sans incidence sur le montant du dégrèvement.

Remarques :

Pour l'application de ces dispositions en 2010, les bases d'imposition prises en compte sont les bases d'imposition retenues pour le calcul de la taxe professionnelle diminuées de la valeur locative des équipements et biens mobiliers.

Pour l'application de ces dispositions en 2011, la base d'imposition prise en compte au titre de 2009 est la base d'imposition retenue selon les modalités prévues à l'alinéa précédent. La base d'imposition prise en compte au titre de 2010 est la base d'imposition retenue pour le calcul de la cotisation foncière des entreprises.

III. CRÉDIT DE COTISATION FONCIÈRE DES ENTREPRISES EN FAVEUR DES MICRO-ENTREPRISES SITUÉES DANS UNE ZONE DE RESTRUCTURATION DE LA DÉFENSE

(CGI, art. 1647 C *septies* ; BOI-IF-CFE-40-30-30)

6076

L'article 1647 C *septies* du CGI prévoit un crédit d'impôt égal à **750 €** par salarié employé depuis au moins un an par une micro-entreprise dans un établissement situé dans une zone de restructuration de la défense, lorsque certaines conditions sont remplies.

1. Champ d'application.

Les redevables de la cotisation foncière des entreprises et les entreprises temporairement exonérées de cet impôt au titre de l'un ou plusieurs de leurs établissements en application des articles 1464 B à 1464 D, 1464 I, 1464 K, 1466 A et 1466 C à 1466 E du CGI peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt, pris en charge par l'Etat et égal à **750 €** par salarié employé depuis au moins un an au 1^{er} janvier de l'année d'imposition dans l'établissement au titre duquel le crédit d'impôt est demandé, lorsque les conditions suivantes sont réunies :

1° l'établissement relève d'une micro-entreprise au sens de l'article 2 de l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission, du 6 août 2008, déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie) ;

2° l'établissement réalise, à titre principal, une activité commerciale ou artisanale au sens de l'article 34 du CGI ;

3° l'établissement est situé, au 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle le crédit d'impôt est demandé pour la première fois, dans une commune définie au 2° du 3^{ter} de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

2. Modalités d'application.

Le crédit d'impôt s'applique pendant trois ans à compter du 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle la commune est reconnue comme zone de restructuration de la défense.

En cas de changement d'exploitant, le nouvel exploitant peut demander le bénéfice du crédit d'impôt pour la période restant à courir et dans les conditions prévues pour son prédécesseur.

Les emplois transférés à partir d'un autre établissement de l'entreprise situé dans une zone autre que celles qui ont été reconnues comme zone de restructuration de la défense n'ouvrent pas droit au crédit d'impôt.

3. Obligations déclaratives.

Pour bénéficier du crédit d'impôt, les redevables indiquent chaque année sur la déclaration et dans le délai prévu au I de l'article 1477 du CGI le nombre de salariés employés depuis au moins un an au 1^{er} janvier de l'année du dépôt de cette déclaration.

4. Imputation du crédit de cotisation foncière des entreprises.

Le crédit d'impôt s'impute sur la totalité des cotisations figurant sur l'avis d'imposition de cotisation foncière des entreprises mises à la charge du redevable. S'il lui est supérieur, la différence est due au redevable.

5. Reversement du crédit de cotisation foncière des entreprises.

Si, pendant la période d'application du crédit d'impôt, ou dans les cinq années suivant la fin de celle-ci, le redevable transfère hors de l'Espace économique européen les emplois ayant ouvert droit au crédit d'impôt, il est tenu de reverser les sommes dont il a bénéficié à ce titre.

6. Respect des règles communautaires.

Le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de *minimis*.

IV. COTISATION MINIMUM

(CGI, art. 1647 D ; BOI-IF-CFE-20-20-40)

6077

1. Fixation de la base minimum imposable (CGI, art. 1647 D, I ; Décret n° 2012-653 du 4 mai 2012 ; loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 37, I-B).

Tous les redevables de la cotisation foncière des entreprises sont assujettis à une cotisation minimum établie au lieu de leur principal établissement ; cette cotisation est établie à partir d'une base dont le montant est fixé par le conseil municipal et doit être compris entre **206 € et 2 065 €** pour les contribuables dont le montant du chiffre d'affaires ou des recettes hors taxes au cours de la période de référence définie à l'article 1467 A du CGI est **inférieur à 100 000 €**, entre **206 € et 4 084 €** pour les contribuables dont le montant du chiffre d'affaires ou des recettes hors taxes au cours de la période de référence définie au même article 1467 A du CGI est **compris entre 100 000 € et 250 000 €**, et, **pour les autres contribuables**, entre **206 € et 6 102 €**. L'article 37 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 instaure ainsi une nouvelle catégorie intermédiaire de redevables.

Lorsque la période de référence ne correspond pas à une période de douze mois, le montant des recettes ou du chiffre d'affaires est ramené ou porté, selon le cas, à douze mois.

Les conseils municipaux ont la faculté de réduire ce montant, ou le montant de la base minimum déterminé dans les conditions définies au 2 du I de l'article 1647 D du CGI, de moitié au plus pour les assujettis n'exerçant leur activité professionnelle qu'à temps partiel ou pendant moins de neuf mois de l'année et pour les assujettis dont le montant hors taxes des recettes ou du chiffre d'affaires au cours de la période de référence définie à l'article 1467 A du CGI est **inférieur à 10 000 €**. Pour ces derniers assujettis, lorsque la période de référence ne correspond pas à une période de douze mois, le montant des recettes ou du chiffre d'affaires est ramené ou porté, selon le cas, à douze mois. L'article 51 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 ajoute ainsi à la liste des personnes susceptibles de bénéficier d'une réduction du montant de la base minimum les assujettis dont le montant hors taxes des recettes ou du chiffre d'affaires est **inférieur à 10 000 €** (mesure applicable à compter des impositions dues au titre de 2013 ; toutefois, si la délibération concernant ces assujettis intervient avant le 15 février 2012, la mesure s'applique aux impositions dues au titre de 2012).

Lorsqu'un établissement public de coopération intercommunale, soumis aux dispositions de l'article 1609 *nonies* C du CGI, a été constitué, il fixe, en lieu et place des communes membres, le montant de la base minimum dans les limites fixées ci-dessus.

Lorsqu'un établissement public de coopération intercommunale fait application du I de l'article 1609 *quinquies* C du CGI, il fixe, en lieu et place des communes membres, le montant de la base minimum applicable dans la zone d'activités économiques concernée, dans les limites fixées au premier alinéa du I de l'article 1609 *quinquies* C du code précité.

À compter du 1^{er} janvier 2013, à défaut de délibération pour l'une des trois premières catégories de redevables définies au 1 du I de l'article 1647 D du CGI, le montant de la base minimum qui est applicable est égal (loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 37, I-B) :

a) Pour les communes existant au 31 décembre 2012 et les établissements publics de coopération intercommunale soumis à l'article 1609 *nonies* C du CGI ou au I de l'article 1609 *quinquies* C du même code à la même date : au montant de la base minimum applicable sur leur territoire au titre de l'année 2012 ;

b) Pour les communes nouvelles créées à compter du 1^{er} janvier 2013, pour celles rattachées à un établissement public de coopération intercommunale soumis à l'article 1609 *nonies* C du CGI ou au I de l'article 1609 *quinquies* C du même code à compter de la même date ainsi que pour les établissements publics soumis à l'un de ces régimes pour la première fois à compter de cette date à la suite d'une création, d'une fusion ou d'un changement de régime fiscal :

- l'année où, pour la première fois, cette opération produit ses effets au plan fiscal : au montant applicable l'année précédente sur le territoire de chacune des communes ou de chacun des établissements publics de coopération intercommunale concernés ;

- les années suivantes : à la moyenne des bases minimum applicables sur leur territoire la première année pondérée par le nombre de redevables soumis à la cotisation minimum au titre de la même année.

Lorsque le montant de la base minimum de CFE déterminée dans les conditions définies ci-dessus est supérieur aux plafonds définis au 1 du I de l'article 1647 D du CGI, pour les trois premières catégories de redevables ou pour l'une d'entre elles seulement, les communes et les établissements publics de coopération intercommunale peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A *bis* du CGI, réduire le montant de la base minimum.

Le B du I de l'article 37 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 instaure un dispositif de convergence pour les établissements public de coopération intercommunale nouvellement créés (CGL art. 1647 D, I-3 nouveau). Ainsi, lorsque, à la suite d'une création, d'un changement de régime fiscal ou d'une fusion, un établissement public de coopération intercommunale fait application du régime prévu à l'article 1609 *nonies* C du CGI ou du I de l'article 1609 *quinquies* C du même code, le montant de la base minimum applicable l'année où, pour la première fois, cette opération produit ses effets au plan fiscal est égal à celui applicable l'année précédente sur le territoire de chacune des communes ou de chacun des établissements publics de coopération intercommunale concernés.

L'année suivant celle où cette opération produit pour la première fois ses effets au plan fiscal, les établissements publics de coopération intercommunale qui, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A *bis* du CGI et au 1 du I de l'article 1647 D du même code, fixent, pour chacune des trois premières catégories de redevables définies au 1 du I de l'article 1647 D du CGI ou pour l'une d'entre elles seulement, le montant de la base minimum peuvent, par une délibération prise dans les mêmes conditions, décider d'appliquer, pour la catégorie de redevables concernée, des bases minimum différentes selon le territoire des

communes ou des établissements publics de coopération intercommunale préexistants, pendant une période maximale de dix ans.

Les écarts entre, d'une part, les bases minimum appliquées sur le territoire de l'établissement public de coopération intercommunale l'année au cours de laquelle l'opération a pour la première fois produit ses effets au plan fiscal et, d'autre part, celle qu'il a fixée sont réduits par fractions égales sur la durée qu'il a retenue.

Le dispositif de convergence défini aux deuxième et troisième alinéas du nouveau 3 du I de l'article 1647 D du CGI n'est pas applicable lorsque le rapport entre la base minimum la plus faible applicable sur le territoire de l'établissement public de coopération intercommunale et celle qu'il a fixée est supérieur à 80 %. Ce rapport s'apprécie séparément pour chacune des trois premières catégories de redevables définies au 1 du I de l'article 1647 D du CGI.

Le dispositif de convergence prévu ci-dessus s'applique également en cas de création d'une commune nouvelle et en cas de rattachement d'une commune à un établissement public de coopération intercommunale faisant application du régime prévu à l'article 1609 *nonies* C du CGI ou du I de l'article 1609 *quinquies* C du même code.

Le C du I de l'article 37 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 prévoit que pour les impositions dues au titre de 2013, par exception aux 2 et 3 du I de l'article 1647 D du CGI, dans sa rédaction issue de la loi précitée, les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre issus d'une création, d'une fusion ou d'un changement de régime fiscal prenant fiscalement effet au 1^{er} janvier 2013 peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au dernier alinéa du I de l'article 1639 A *bis* du CGI, fixer des bases minimum de CFE différentes selon le territoire des communes et des établissements publics de coopération intercommunale préexistants.

L'alinéa ci-dessus s'applique également en cas de création d'une commune nouvelle et en cas de rattachement d'une commune à un établissement public de coopération intercommunale faisant application du régime prévu à l'article 1609 *nonies* C du CGI ou au I de l'article 1609 *quinquies* C du même code prenant fiscalement effet au 1^{er} janvier 2013.

Les montants mentionnés au premier alinéa du 1 du I de l'article 1647 D du CGI et ceux mentionnés aux *a* et *b* du 2 du I du même article 1647 D (dans sa rédaction issue de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012) sont revalorisés chaque année comme le taux prévisionnel, associé au projet de loi de finances de l'année, d'évolution des prix à la consommation des ménages, hors tabac, pour la même année. L'article 51 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 a ajouté à la liste des montants revalorisés chaque année selon cette règle, les montants de base minimum résultant des délibérations des conseils municipaux ou des EPCI ainsi que les montants applicables en l'absence de délibération. L'article 37 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 aménage le quatrième alinéa du 1 du I de l'article 1647 D du CGI pour tenir compte de la création d'une nouvelle catégorie intermédiaire de redevables de la cotisation minimum et des modifications apportées aux règles de détermination des montants de base minimum en l'absence de délibération.

La revalorisation intervient à compter de l'année suivant celle au titre de laquelle ces montants s'appliquent pour la première fois.

À noter qu'en revanche, les montants de 250 000 €, 100 000 € ou de 10 000 € ne sont pas revalorisés.

À titre exceptionnel, l'article 46 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 permet aux communes et aux établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre, **sur délibération, d'accorder une remise de cotisation minimum de CFE due au titre de 2012.**

Ainsi, ils peuvent, par une délibération prise avant le 21 janvier 2013 et pour la part qui leur revient, prendre en charge, en lieu et place des redevables, tout ou partie de la fraction de la cotisation minimum de cotisation foncière des entreprises due au titre de 2012 correspondant à une augmentation de la base minimum applicable sur leur territoire résultant d'une délibération prise en 2011 en application de l'article 1647 D du CGI.

La délibération mentionne, pour chacune des deux catégories de redevables définies au 1 du I du même article 1647 D du CGI, dans sa rédaction antérieure au 1^{er} janvier 2013, le montant de la prise en charge par redevable.

Les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité additionnelle peuvent prévoir des montants de prise en charge différents pour chaque portion de leur territoire sur laquelle une base minimum différente s'applique en 2012.

Le montant de la prise en charge s'impute sur la cotisation foncière des entreprises due au titre de 2012. La réduction accordée, le cas échéant, en application de la troisième phrase du premier alinéa du 1 du I dudit article 1647 D du CGI est appliquée au montant de la prise en charge.

Les modalités comptables de cette prise en charge sont fixées par l'arrêté du 2 janvier 2013 portant application de l'article 46 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 et relative à la prise en charge de tout ou partie de l'augmentation de la cotisation minimum de la cotisation foncière des entreprises due au titre de l'année 2012 (JO du 9 janvier 2013).

2. Entreprises ne disposant ni de local ni de terrain (CGI, art. 1647 D, II).

Quand ils ne disposent d'aucun local ou terrain :

- les redevables domiciliés en application d'un contrat de domiciliation commerciale ou d'une autre disposition contractuelle sont redevables de la cotisation minimum au lieu de leur domiciliation ;
- les redevables non sédentaires sont redevables de la cotisation minimum établie au lieu de la commune de rattachement mentionné sur le récépissé de consignation prévu à l'article 302 *octies* du CGI ou, à défaut de ce récépissé, au lieu de leur habitation principale ;
- les redevables situés à l'étranger qui réalisent une activité de location ou de vente portant sur un ou plusieurs immeubles situés en France sont redevables de la cotisation minimum au lieu de situation de l'immeuble dont la valeur locative foncière est la plus élevée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

J. PAIEMENT DE LA CFE

6078 Cf. Rec. n°s 9288 et suiv. et n° 9117 pour le téléversement.

Remarque : L'article 43 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 généralise progressivement la dématérialisation des paiements et des avis de paiement de la CFE.

K. CONTRÔLE ET CONTENTIEUX

6079 S'agissant du contrôle, voir BOI-IF-CFE-40-20.

S'agissant du contentieux, voir BOI-IF-CFE-40-30.

6080

6089

chapitre 2

cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises

(CGI, art. 1586 *ter* à 1586 *nonies* ; BOI-CVAE)

A. CHAMP D'APPLICATION

(BOI-CVAE-CHAMP)

I. PRINCIPES

(CGI, art. 1586 *ter*, I)

6090

Les personnes physiques ou morales ainsi que les sociétés non dotées de la personnalité morale et les fiduciaires pour leur activité exercée en vertu d'un contrat de fiducie qui exercent une activité dans les conditions fixées aux articles 1447 et 1447 *bis* du CGI et **dont le chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 €** sont soumises à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

Remarques :

1. Sur les modalités d'imposition des contrats de la finance islamique, voir BOI-DJC-FIN.
2. Le décret n° 2011-1232 du 3 octobre 2011 (JO du 05/10/2011) définit les modalités de répartition et de versement aux collectivités territoriales et aux établissements publics de coopération intercommunale du produit de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

II. EXONÉRATIONS EN FAVEUR DES ENTREPRISES BÉNÉFICIAIRE DE CERTAINES EXONÉRATIONS DE LEUR COTISATION FONCIÈRE

(CGI, art. 1586 *nonies* ; BOI-CVAE-CHAMP-20-20)

6090-1

La valeur ajoutée des établissements exonérés de cotisation foncière des entreprises en application de la délibération d'une commune ou d'un établissement public de coopération intercommunale est, à la demande de l'entreprise, exonérée de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises pour sa fraction taxée au profit de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale. Lorsque l'exonération de cotisation foncière des entreprises est partielle, l'exonération de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises s'applique dans la même proportion pour la fraction de la valeur ajoutée taxée au profit des collectivités concernées par l'exonération de cotisation foncière des entreprises.

Lorsque des établissements peuvent être exonérés de cotisation foncière des entreprises par délibération d'une commune ou d'un établissement public de coopération intercommunale, les départements, les régions et la collectivité territoriale de Corse peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A *bis*, à l'article 1464 C ou à l'article 1466 du CGI, exonérer leur valeur ajoutée de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises pour sa fraction taxée à leur profit. L'exonération est applicable à la demande de l'entreprise. Pour les établissements pouvant être exonérés de cotisation foncière des entreprises en application des articles 1464 A et 1465 et du I de l'article 1466 A du CGI, la délibération détermine la proportion exonérée de la valeur ajoutée taxée au profit de la collectivité délibérante.

Les établissements pouvant être exonérés de cotisation foncière des entreprises en l'absence de délibération contraire d'une commune ou d'un établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre, sont, à la demande de l'entreprise et sauf délibération contraire, prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A *bis* du CGI, de la collectivité territoriale ou de l'établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre applicable à la fraction de la valeur ajoutée taxée à son profit, exonérées de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

Le bénéfice des exonérations est perdu lorsque les conditions de l'exonération correspondant de cotisation foncière des entreprises ne sont plus réunies.

Le bénéfice de l'exonération de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est, le cas échéant, subordonné au respect du même règlement communautaire que celui appliqué pour l'exonération de cotisation foncière des entreprises dont l'établissement bénéficie.

Lorsqu'une entreprise dispose de plusieurs établissements dans une même commune, sa valeur ajoutée imposée dans la commune est, pour l'application du présent article, répartie entre ces établissements selon les modalités prévues au III de l'article 1586 *octies* du CGI.

B. DÉTERMINATION DE LA COTISATION SUR LA VALEUR AJOUTÉE DES ENTREPRISES

I. PRINCIPES GÉNÉRAUX

(CGI, art. 1586 *ter*, II-1 ; BOI-CVAE-BASE)

6090-2

La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est égale à une fraction de la valeur ajoutée produite par l'entreprise, telle que définie à l'article 1586 *sexies* du CGI.

Pour la détermination de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, on retient la valeur ajoutée produite et le chiffre d'affaires réalisé au cours de la période mentionnée à l'article 1586 *quinquies* du CGI, à l'exception, d'une part, de la valeur ajoutée afférente aux activités exonérées de cotisation foncière des entreprises en application des articles 1449 à 1463 et 1464 K du CGI, à l'exception du 3^e de l'article 1459 du CGI, et, d'autre part, de la valeur ajoutée afférente aux activités exonérées de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises en application des I à III de l'article 1586 *nonies* du code précité. Cette valeur ajoutée fait, le cas échéant, l'objet de l'abattement prévu au IV de l'article 1586 *nonies* du CGI.

Pour les entreprises de navigation maritime ou aérienne qui exercent des activités conjointement en France et à l'étranger, il est tenu compte de la seule valeur ajoutée provenant des opérations directement liées à l'exploitation de navires ou d'aéronefs correspondant à l'activité exercée en France.

Un décret en Conseil d'État précise les modalités d'application de ces dispositions.

II. TAUX ET MONTANT(CGI, art. 1586 *ter*, II-2 ; BOI-CVAE-LIQ-10)**6090-3**

La fraction de la valeur ajoutée mentionnée au n° 6090-2 est obtenue en multipliant cette valeur ajoutée par un taux égal à 1,5 %.

III. DÉGRÈVEMENT(CGI, art. 1586 *quater* ; BOI-CVAE-LIQ-10)**6090-4****1. Modalités de calcul du dégrèvement.**

Les entreprises bénéficient d'un dégrèvement de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises. Il est égal à la différence entre le montant de cette cotisation et l'application à la fraction de la valeur ajoutée mentionnée au n° 6090-2 d'un taux calculé de la manière suivante :

a) Pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500 000 €, le taux est nul :

b) Pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 500 000 € et 3 000 000 €, le taux est égal à :

$$0,5 \% \times (\text{montant du chiffre d'affaires} - 500\,000\,€) / 2\,500\,000\,€$$

c) Pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 3 000 000 € et 10 000 000 €, le taux est égal à :

$$0,5 \% + 0,9 \% \times (\text{montant du chiffre d'affaires} - 3\,000\,000\,€) / 7\,000\,000\,€$$

d) Pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 10 000 000 € et 50 000 000 €, le taux est égal à :

$$1,4 \% + 0,1 \% \times (\text{montant du chiffre d'affaires} - 10\,000\,000\,€) / 40\,000\,000\,€$$

e) Pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50 000 000 €, à 1,5 %.

Les taux mentionnés aux b, c et d sont exprimés en pourcentages et arrondis au centième le plus proche.

Pour l'application de ces dispositions, le chiffre d'affaires s'entend de celui mentionné au n° 6090-2.

Toutefois, à compter des impositions établies au titre de 2011, lorsqu'une société est membre d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI, le chiffre d'affaires à retenir s'entend de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres du groupe. Cette disposition n'est cependant pas applicable aux sociétés membres d'un groupe dont la société mère au sens de l'article 223 A du code précité bénéficie des dispositions du b du I de l'article 219 du même code.

2. Majoration du dégrèvement.

Le montant du dégrèvement est majoré de 1 000 € pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 2 000 000 €.

3. Chiffre d'affaires à retenir en cas d'apport, de cession d'activité ou de scission d'entreprise.

En cas d'apport, de cession d'activité ou de scission d'entreprise réalisés à compter du 22 octobre 2009 ou de transmission universelle du patrimoine mentionnée à l'article 1844-5 du code civil réalisée à compter du 1^{er} janvier 2010, le chiffre d'affaires à retenir pour l'application du I de l'article 1586 *quater* du CGI est égal à la somme des chiffres d'affaires des entreprises parties à l'opération lorsque l'entité à laquelle l'activité est transmise est détenue, directement ou indirectement, à plus de 50 % soit par l'entreprise cédante ou apporteuse ou les associés de l'entreprise scindée réunis, soit par une entreprise qui détient, directement ou indirectement, à plus de 50 % l'entreprise cédante ou apporteuse ou les entreprises issues de la scission réunies, soit par une entreprise détenue, directement ou indirectement, à plus de 50 % par l'entreprise cédante ou apporteuse ou par les associés de l'entreprise scindée réunis, tant que les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- la somme des cotisations dues minorées des dégrèvements prévus par les présentes dispositions, d'une part, par l'entreprise cédante, apporteuse ou scindée et, d'autre part, par le nouvel exploitant est inférieure, sans application des dispositions de l'alinéa précédent, d'au moins 10 % aux impositions au titre de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises qui auraient été dues par ces mêmes entreprises en l'absence de réalisation de l'opération, minorées des dégrèvements prévus au présent article ;

- l'activité continue d'être exercée par ces dernières ou par une ou plusieurs de leurs filiales ;

- les entreprises en cause ont des activités similaires ou complémentaires.

Les conditions d'exercice de la détention de capital doivent être remplies à un moment quelconque au cours des six mois qui précèdent la date de réalisation de l'opération mentionnée au premier alinéa du 3 ci-dessus.

Ces dispositions ne s'appliquent plus à compter de la huitième année suivant l'opération d'apport, de cession d'activité, de scission d'entreprise ou de transmission universelle du patrimoine mentionnée à l'article 1844-5 du code civil en cause.

IV. RÉDUCTION DE LA COTISATION SUR LA VALEUR AJOUTÉE DES ENTREPRISES

(CGI, art. 1586 *septies* ; BOI-CVAE-LIQ-10 au III)

6090-5

Le montant de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, après application des dispositions de l'article 1586 *quater* du CGI, ne peut, pour les entreprises dont le chiffre d'affaires, au sens des articles 1586 *quinquies* et 1586 *sexies* du code précité, excède 500 000 €, être inférieur à 250 €.

V. RECOUVREMENT ET CONTRÔLE DE LA COTISATION SUR LA VALEUR AJOUTÉE DES ENTREPRISES

(CGI, art. 1586 *ter*, II-3 ; BOI-CVAE-DECLA et BOI-CVAE-PROCD)

6090-6

La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à la cotisation foncière des entreprises.

C. DÉFINITION DE LA PÉRIODE DE RÉFÉRENCE

(CGI, art. 1586 *quinquies* ; BOI-CVAE-CHAMP-10-20)

I. PRINCIPE

6091

Sous réserve des dispositions exposées au n° 6091-1, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est déterminée en fonction du chiffre d'affaires réalisé et de la valeur ajoutée produite au cours de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie ou au cours du dernier exercice de douze mois clos au cours de cette même année lorsque cet exercice ne coïncide pas avec l'année civile.

II. EXCEPTIONS

6091-1

Si l'exercice clos au cours de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie est d'une durée de plus ou de moins de douze mois, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est établie à partir du chiffre d'affaires réalisé et de la valeur ajoutée produite au cours de cet exercice.

Si aucun exercice n'est clôturé au cours de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est établie à partir du chiffre d'affaires réalisé et de la valeur ajoutée produite entre le premier jour suivant la fin de la période retenue pour le calcul de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises de l'année précédente et le 31 décembre de l'année d'imposition. En cas de création d'entreprise au cours de l'année d'imposition, la période retenue correspond à la période comprise entre la date de création et le 31 décembre de l'année d'imposition.

Lorsque plusieurs exercices sont clôturés au cours d'une même année, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est établie à partir du chiffre d'affaires réalisé et de la valeur ajoutée produite au cours des exercices clos, quelles que soient leurs durées respectives.

Dans les situations mentionnées ci-dessus, il n'est pas tenu compte de la fraction d'exercice clos qui se rapporte à une période retenue pour l'établissement de l'impôt dû au titre d'une ou de plusieurs années précédant celle de l'imposition.

6091-2

Le montant du chiffre d'affaires déterminé conformément aux dispositions du n° 6091-1 ci-dessus est, pour l'application du premier alinéa du I de l'article 1586 *ter* du CGI et pour l'application de l'article 1586 *quater* du même code, corrigé pour correspondre à une année pleine.

D. DÉFINITION DU CHIFFRE D'AFFAIRES(CGI, art. 1586 *sexies*, I-1, 2 et 3)**I. GÉNÉRALITÉ DES ENTREPRISES**

6092 Pour la **généralité des entreprises**, à l'exception des entreprises visées aux n^{os} 6093-3 à 6093-7, le chiffre d'affaires est égal à la somme :

- des ventes de produits fabriqués, prestations de services et marchandises ;
- des redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires ;
- des plus-values de cession d'immobilisations corporelles et incorporelles, lorsqu'elles se rapportent à une activité normale et courante ;
- des refacturations de frais inscrites au compte de transfert de charges.

II. TITULAIRES DE BÉNÉFICES NON COMMERCIAUX

6092-1 Le chiffre d'affaires des **titulaires de bénéfices non commerciaux** qui n'exercent pas l'option mentionnée à l'article 93 A du CGI s'entend du montant hors taxes des honoraires ou recettes encaissés en leur nom, diminué des rétrocessions, ainsi que des gains divers.

III. REVENUS RELEVANT DE LA CATÉGORIE DES REVENUS FONCIERS

6092-2 Le chiffre d'affaires des personnes dont les revenus imposables à l'impôt sur le revenu relèvent de la **catégorie des revenus fonciers** définie à l'article 14 du CGI comprend les recettes brutes hors taxes au sens de l'article 29 du code précité.

E. CALCUL DE LA VALEUR AJOUTÉE

(BOI-CVAE-BASE-20 au III)

I. PRINCIPES

6093 **1. Cas général** (CGI, art. 1586 *sexies*, I-4).

La valeur ajoutée est égale à la différence entre :

- d'une part, le chiffre d'affaires tel qu'il est défini au n^o 6092, majoré :
 - des autres produits de gestion courante à l'exception, d'une part, de ceux pris en compte dans le chiffre d'affaires, et, d'autre part, des quote-parts de résultat sur opérations faites en commun ;
 - de la production immobilisée, à hauteur des seules charges qui ont concouru à sa formation et qui figurent parmi les charges déductibles de la valeur ajoutée ; il n'est pas tenu compte de la production immobilisée, hors part des coproducteurs, afférente à des œuvres audiovisuelles ou cinématographiques inscrites à l'actif du bilan d'une entreprise de production audiovisuelle ou cinématographique, ou d'une entreprise de distribution cinématographique pour le montant correspondant au versement du minimum garanti au profit d'un producteur, à condition que ces œuvres soient susceptibles de bénéficier de l'amortissement fiscal pratiqué sur une durée de douze mois ;
 - des subventions d'exploitation ;
 - de la variation positive des stocks ;
 - des transferts de charges déductibles de la valeur ajoutée, autres que ceux pris en compte dans le chiffre d'affaires ;
 - des rentrées sur créances amorties lorsqu'elles se rapportent au résultat d'exploitation ;
- et d'autre part :
 - les achats stockés de matières premières et autres approvisionnements, les achats d'études et prestations de services, les achats de matériel, équipements et travaux, les achats non stockés de matières et fournitures, les achats de marchandises et les frais accessoires d'achat ;
 - diminués des rabais, remises et ristournes obtenus sur achats ;
 - la variation négative des stocks ;
 - les services extérieurs diminués des rabais, remises et ristournes obtenus, à l'exception des loyers ou redevances afférents aux biens corporels pris en location ou en sous-location pour une durée de plus de six mois ou en crédit-bail ainsi que les redevances afférentes à ces

biens lorsqu'elles résultent d'une convention de location-gérance ; toutefois, lorsque les biens pris en location par le redevable sont donnés en sous-location pour une durée de plus de six mois, les loyers sont retenus à concurrence du produit de cette sous-location ;

- les taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées, les contributions indirectes, la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques ;
- les autres charges de gestion courante, autres que les quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun ;
- les dotations aux amortissements pour dépréciation afférentes aux biens corporels donnés en location ou sous-location pour une durée de plus de six mois, donnés en crédit-bail ou faisant l'objet d'un contrat de location-gérance, en proportion de la seule période de location, de crédit-bail ou de location-gérance ;
- les moins-values de cession d'éléments d'immobilisations corporelles et incorporelles, lorsqu'elles se rapportent à une activité normale et courante.

Remarque : L'article 17 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 supprime, pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, la prise en compte des abandons de créance à caractère financier dans le calcul de la valeur ajoutée.

Cette suppression est liée à l'aménagement de la prise en compte dans le résultat imposable des aides consenties à une autre entreprise résultant de ce même article 17 de la loi précitée. Ainsi, les abandons de créance à caractère financier ne sont plus considérés comme une charge déductible.

6093-1 2. Cas particuliers.

a. Titulaires de bénéfices non commerciaux (CGI, art. 1586 *sexies*, I-5 ; BOI-CVAE-BASE-20 au III-B).

La valeur ajoutée des **titulaires de bénéfices non commerciaux** mentionnés au n° 6092-1 est constituée par l'excédent du chiffre d'affaires défini au même n° 6092-1 sur les dépenses de même nature que les charges admises en déduction de la valeur ajoutée en application des dispositions du n° 6093, à l'exception de la TVA déductible ou décaissée.

b. Personnes dont les revenus relèvent de la catégorie des revenus fonciers (CGI, art. 1586 *sexies*, I-6 ; BOI-CVAE-BASE-20 au III-C).

La valeur ajoutée des personnes dont les revenus imposables à l'impôt sur le revenu **relèvent de la catégorie des revenus fonciers** mentionnées au n° 6092-2 est égale à l'excédent du chiffre d'affaires défini au même n° 6092-2 diminué des charges de la propriété énumérées à l'article 31 du CGI, à l'exception des charges énumérées aux c et d du 1° du I de l'article 31 précité.

c. Mutuelles et unions (CGI, art. 1586 *sexies*, I *bis* ; BOI-CVAE-BASE-20 au III-E).

Pour les mutuelles et unions régies par le livre III du code de la mutualité, les produits et les charges ne sont pris en compte, pour le calcul de la valeur ajoutée, qu'à raison de 40 % de leur montant en 2013 et de 60 % en 2014. Ils sont pris en compte en totalité à partir de 2015.

6093-2 3. Plafonnement (CGI, art. 1586 *sexies*, I-7 ; BOI-CVAE-BASE-20 au IV).

La valeur ajoutée ne peut excéder un pourcentage du chiffre d'affaires mentionné aux n°s 6092 à 6093-2 égal à :

- 80 % pour les contribuables dont le chiffre d'affaires est inférieur ou égal à 7, 6 millions d'euros ;
- 85 % pour les contribuables dont le chiffre d'affaires est supérieur à 7, 6 millions d'euros.

Précision : pour l'application du 7 du I de l'article 1586 *sexies* du CGI, la période retenue pour le chiffre d'affaires est la même que celle retenue pour la valeur ajoutée.

II. EXCEPTIONS

6093-3 1. Activités de location ou de sous-location d'immeubles nus (CGI, art. 1586 *sexies*, II ; BOI-CVAE-BASE-20 au III-D).

Par exception aux dispositions du I de l'article 1586 *sexies* du CGI, les produits et les charges mentionnés aux n°s 6092 à 6093-2 et se rapportant à une activité de location ou de sous-location d'immeubles nus réputée exercée à titre professionnel au sens de l'article 1447 du même code ne sont pris en compte, pour le calcul de la valeur ajoutée, qu'à raison de 10 % de leur montant en 2010, 20 % en 2011, 30 % en 2012, 40 % en 2013, 50 % en 2014, 60 % en 2015, 70 % en 2016, 80 % en 2017 et 90 % en 2018.

6093-4 | 2. Établissements de crédit (CGI, art. 1586 *sexies*, III ; BOI-CVAE-BASE-30 ; Décret n° 2011-645 du 9 juin 2011).

Pour les établissements de crédit et, lorsqu'elles sont agréées par l'Autorité de contrôle prudentiel, les entreprises mentionnées à l'article L. 531-4 du code monétaire et financier :

1. Le **chiffre d'affaires** comprend l'ensemble des produits d'exploitation bancaires et des produits divers d'exploitation autres que les produits suivants :

- a) 95 % des dividendes sur titres de participation et parts dans les entreprises liées ;
- b) plus-values de cession sur immobilisations figurant dans les produits divers d'exploitation autres que celles portant sur les autres titres détenus à long terme ;
- c) reprises de provisions spéciales et de provisions sur immobilisations ;
- d) quotes-parts de subventions d'investissement ;
- e) quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun.

2. La **valeur ajoutée** est égale à la différence entre :

- d'une part, le chiffre d'affaires tel qu'il est défini au 1 ci-dessus, majoré des reprises de provisions spéciales et des récupérations sur créances amorties lorsqu'elles se rapportent aux produits d'exploitation bancaire ;
- et, d'autre part :

- les charges d'exploitation bancaires autres que les dotations aux provisions sur immobilisations données en crédit-bail ou en location simple ;
- les services extérieurs, à l'exception des loyers ou redevances afférents aux biens corporels pris en location ou en sous-location pour une durée de plus de six mois ou en crédit-bail ainsi que les redevances afférentes à ces biens lorsqu'elles résultent d'une convention de location-gérance ; toutefois, lorsque les biens pris en location par le redevable sont donnés en sous-location pour une durée de plus de six mois, les loyers sont retenus à concurrence du produit de cette sous-location ;
- les charges diverses d'exploitation, à l'exception des moins-values de cession sur immobilisations autres que celles portant sur les autres titres détenus à long terme et des quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun ;
- les pertes sur créances irrécouvrables lorsqu'elles se rapportent aux produits d'exploitation bancaire.

6093-5 | 3. Entreprises autres que celles visées aux n°s 6093-4 et 6093-7 qui ont pour activité exclusive la gestion d'instruments financiers (CGI, art. 1586 *sexies*, IV ; BOI-CVAE-BASE-40).

Pour les entreprises, autres que celles mentionnées aux n°s 6093-4 et 6093-7, qui ont pour activité principale la gestion d'instruments financiers au sens de l'article L. 211-1 du code monétaire et financier :

1. Le **chiffre d'affaires** comprend :

- le chiffre d'affaires tel qu'il est déterminé pour la généralité des entreprises au n° 6092 ;
- les produits financiers, à l'exception des reprises sur provisions et de 95 % des dividendes sur titres de participation et parts dans les entreprises liées ;
- et les plus-values sur cession de titres, à l'exception des plus-values de cession de titres de participation.

2. La **valeur ajoutée** est égale à la différence entre :

- d'une part, le chiffre d'affaires tel qu'il est défini au 1 ci-dessus, majoré des rentrées sur créances amorties lorsqu'elles se rapportent au chiffre d'affaires défini au 1 ;
- et, d'autre part, les services extérieurs mentionnés au n° 6093 ; les charges financières, à l'exception des dotations aux amortissements et aux provisions ; les moins-values de cession de titres autres que les titres de participation ; les pertes sur créances irrécouvrables lorsqu'elles se rapportent au chiffre d'affaires défini au 1 ci-dessus.

Les entreprises ayant pour activité principale la gestion d'instruments financiers sont celles qui remplissent au moins une des deux conditions suivantes :

- les immobilisations financières ainsi que les valeurs mobilières de placement détenues par l'entreprise ont représenté en moyenne au moins 75 % de l'actif au cours de la période mentionnée à l'article 1586 *quinquies* du CGI ;
- le chiffre d'affaires de l'activité de gestion d'instruments financiers correspondant aux produits financiers et aux produits sur cession de titres réalisé au cours de la période mentionnée à l'article 1586 *quinquies* du CGI est supérieur au total des chiffres d'affaires des autres activités.

Sauf pour les entreprises dont au moins 50 % des droits de vote sont détenus, directement ou indirectement, par une entreprise mentionnée aux n°s 6093-4 ou 6093-7 ou conjointement par des entreprises mentionnées aux n°s 6093-4 ou 6093-7, les conditions mentionnées aux deux

alinéas précédents s'apprécient, le cas échéant, au regard de l'actif et du chiffre d'affaires du groupe auquel appartient la société au sens de l'article L. 233-16 du code de commerce sur la base des comptes consolidés prévus au I du même article.

6093-6 4. Sociétés créées pour la réalisation d'une opération unique de financement d'immobilisations corporelles (CGI, art. 1586 *sexies*, V ; BOI-CVAE-BASE-50).

Pour les sociétés et groupements créés pour la réalisation d'une opération unique de financement d'immobilisations corporelles :

- qui sont détenus à 95 % au moins par un établissement de crédit et qui réalisent l'opération pour le compte de l'établissement de crédit ou d'une société elle-même détenue à 95 % au moins par l'établissement de crédit ;
- ou qui sont soumis aux dispositions du 1 du II de l'article 39 C, à l'article 217 *undecies* ou à l'article 217 *duodecies* du CGI :

1. le **chiffre d'affaires** comprend :

- le chiffre d'affaires tel qu'il est déterminé pour la généralité des entreprises au n° 6092 ;
- les produits financiers et les plus-values résultant de la cession au crédit-preneur des immobilisations financées dans le cadre de l'opération visée au premier alinéa ci-dessus ;

2. la **valeur ajoutée** est égale à la différence entre :

- d'une part, le chiffre d'affaires tel qu'il est défini au 1 ci-dessus, majoré des rentrées sur créances amorties lorsqu'elles se rapportent au chiffre d'affaires défini au 1 ;
- et, d'autre part, les services extérieurs et les dotations aux amortissements mentionnés au n° 6093, les charges financières et les moins-values résultant de l'acquisition de la cession au crédit-preneur des immobilisations financées dans le cadre de l'opération visée au premier alinéa ci-dessus et les pertes sur créances irrécouvrables lorsqu'elles se rapportent au chiffre d'affaires défini au 1 ci-dessus.

6093-7 5. Mutuelles, institutions de prévoyance, entreprises d'assurance et de réassurance (CGI, art. 1586 *sexies*, VI ; BOI-CVAE-BASE-60).

Pour les mutuelles et unions régies par le livre II du code de la mutualité, les institutions de prévoyance régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale ou par le titre VII du livre VII du code rural et de la pêche maritime et les entreprises d'assurance et de réassurance régies par le code des assurances :

1. Le **chiffre d'affaires** comprend :

- les primes ou cotisations ;
- les autres produits techniques ;
- les commissions reçues des réassureurs ;
- les produits non techniques, à l'exception de l'utilisation ou de reprises des provisions ;
- et les produits de placements, à l'exception des reprises de provisions pour dépréciation, des plus-values de cession et de 95 % des dividendes afférents aux placements dans des entreprises liées ou avec lien de participation, des plus-values de cession d'immeubles d'exploitation et des quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun.

2. La **valeur ajoutée** est égale à la différence entre :

- d'une part le chiffre d'affaires tel qu'il est défini au 1 ci-dessus, majoré :
 - des subventions d'exploitation ;
 - de la production immobilisée, à hauteur des seules charges qui ont concouru à sa formation et qui sont déductibles de la valeur ajoutée ;
 - des transferts ;
- et, d'autre part, sous réserve des précisions mentionnées aux alinéas suivants, les prestations et frais payés, les achats, les autres charges externes, les autres charges de gestion courante, les variations des provisions pour sinistres ou prestations à payer et des autres provisions techniques, y compris les provisions pour risque d'exigibilité pour la seule partie qui n'est pas admise en déduction du résultat imposable en application du 5° du 1 de l'article 39 du CGI, la participation aux résultats, les charges des placements à l'exception des moins-values de cession des placements dans des entreprises liées ou avec lien de participation et des moins-values de cessions d'immeubles d'exploitation.
- Pour les mutuelles et les institutions de prévoyance, les produits et les charges ne sont pris en compte, pour le calcul de la valeur ajoutée, qu'à raison de 40 % de leur montant en **2013** et de 60 % en **2014**. Ils sont pris en compte en totalité à partir de **2015** (loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 ; art. 65, I-6°).

Ne sont toutefois pas déductibles de la valeur ajoutée :

- les loyers ou redevances afférents aux biens corporels pris en location ou en sous-location pour une durée de plus de six mois ou en crédit-bail ainsi que les redevances afférentes à ces immobilisations lorsqu'elles résultent d'une convention de location-gérance ; toutefois, lorsque les biens pris en location par le redevable sont donnés en sous-location pour une durée de plus de six mois, les loyers sont retenus à concurrence du produit de cette sous-location ;
- les charges de personnel ;
- les impôts, taxes et versements assimilés, à l'exception des taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées, des contributions indirectes, de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques ;
- les quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun ;
- les charges financières afférentes aux immeubles d'exploitation ;
- les dotations aux amortissements d'exploitation ;
- les dotations aux provisions autres que les provisions techniques.

6093-8 6. Plus-values de cessions d'immobilisations ou de titres (CGI, art. 1586 *sexies*, VII ; BOI-CVAE-BASE-20 au III-F).

Lorsque les plus-values de cessions d'immobilisations ou de titres de nature à être comprises dans le chiffre d'affaires et la valeur ajoutée en application des I et III à VI de l'article 1586 *sexies* du CGI sont réalisées l'année de création de l'entreprise, elles sont comprises dans le chiffre d'affaires et la valeur ajoutée retenus au titre de l'année suivante.

6093-9 7. La Poste (CGI, art. 1635 *sexies*, 3^o-al. 1, 3^{ème} phrase ; ann. III, art. 344 *quindecies* issu du décret n° 2011-2069 du 30 décembre 2011 et modifié par le décret n° 2012-1480 du 27 décembre 2012).

En ce qui concerne la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, la valeur ajoutée retenue pour l'application de l'article 1586 *ter* du CGI fait l'objet, pour **l'année 2012**, d'un **abattement de 78 %** de son montant.

6093-10 8. Entreprises bénéficiant d'un abattement de cotisation foncière des entreprises pour leurs établissements situés dans les DOM (CGI, art. 1586 *nonies*, IV, V et VI).

Pour la détermination de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, la valeur ajoutée des établissements bénéficiant d'un abattement de leur base nette d'imposition à la cotisation foncière des entreprises en application de l'article 1466 F du CGI (cf. n° 6065-14) fait l'objet, à la demande de l'entreprise, d'un abattement de même taux, pour la fraction de la valeur ajoutée taxée au profit des collectivités concernées par l'abattement de cotisation foncière des entreprises, dans la limite de 2 millions d'euros de valeur ajoutée (BOI-CVAE-CHAMP-20-20 au III).

Pour la détermination de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, la valeur ajoutée des établissements bénéficiant d'une exonération ou d'un abattement de la base nette d'imposition à la cotisation foncière des entreprises en application des I ou I *sexies* de l'article 1466 A du CGI fait l'objet, à la demande de l'entreprise, d'une exonération ou d'un abattement de même taux, dans la limite respectivement **pour 2012** de **135 380 €** et de **367 912 €** de valeur ajoutée par établissement et actualisé chaque année en fonction de la variation de l'indice des prix (BOI-CVAE-CHAMP-20-10 au I ; BOFiP-Impôts, Actualité du 01/02/2013 : CVAE-Exonérations et abattements facultatifs applicables en ZUS, ZRU et ZFU-Actualisation des plafonds pour 2012).

Le bénéfice de l'abattement est perdu lorsque les conditions de l'abattement correspondant à la cotisation foncière des entreprises ne sont plus réunies.

F. ÉTABLISSEMENT DE L'IMPOSITION

I. ANNUALITÉ DE L'IMPÔT

(CGI, art. 1586 *octies*, I)

6094 La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est due par le redevable qui exerce l'activité au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Toutefois, en cas d'apport, de cession d'activité, de scission d'entreprise ou de transmission universelle du patrimoine mentionnée à l'article 1844-5 du code civil, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est due également par le redevable qui n'exerce aucune activité imposable au 1^{er} janvier de l'année et auquel l'activité est transmise lorsque l'opération intervient au cours de l'année d'imposition.

II. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

(CGI, art. 1586 *octies*, II, BOI-CVAE-DECLA-10)

6094-1

Le montant de la valeur ajoutée fait l'objet, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai de l'année suivant celle au titre de laquelle la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est due, d'une déclaration par les entreprises mentionnées au I de l'article 1586 *ter* du CGI auprès du service des impôts dont relève leur principal établissement.

Cette déclaration (imprimé n° 1330-CVAE) doit comporter, s'agissant des données relatives aux salariés, au titre de la période de référence :

- la liste des établissements de l'entreprise ;
- le nombre de salariés rattachés à chacun de ces établissements ;
- la liste des lieux d'emploi dans lesquels un ou plusieurs salariés doivent être déclarés ;
- le nombre de salariés rattachés à chacun de ces lieux d'emploi.

Les salariés sont déclarés au lieu de l'établissement ou au lieu d'emploi où ils exercent leur activité. Le salarié n'est déclaré à un lieu d'emploi que dans l'hypothèse où il y exerce son activité plus de trois mois consécutifs, y compris si l'entreprise ne dispose pas de locaux dans ce lieu d'emploi.

Lorsque les salariés exercent leur activité, au cours de la période de référence, dans plusieurs établissements de l'entreprise ou lieux d'emploi, ils sont déclarés dans celui où la durée d'activité est la plus élevée. Lorsque les durées d'activité sont identiques, ils sont déclarés au lieu du principal établissement.

Les effectifs affectés aux véhicules sont déclarés par les entreprises de transport au local ou au terrain qui constitue le lieu de stationnement habituel des véhicules ou, s'il n'en existe pas, au local où ils sont entretenus ou réparés par le redevable ; à défaut, les effectifs sont déclarés au principal établissement de l'entreprise.

L'article 39 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 instaure à l'article II de l'article 1586 *octies* du CGI (nouvel alinéa 4 du 1 dudit II) une exception pour les entreprises de transport national ferroviaire applicable **aux déclarations établies à compter du 1^{er} janvier 2013**. Ainsi, la déclaration de ces entreprises (en pratique la SNCF) mentionne leurs effectifs par établissement, au prorata de la valeur locative foncière imposée à la CFE de ces établissements.

Un décret à paraître précisera les conditions d'application de ces dispositions.

En cas de transmission universelle du patrimoine mentionnée à l'article 1844-5 du code civil, de cession ou de cessation d'entreprise ou de l'exercice d'une profession commerciale, d'ouverture d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires ou de décès du contribuable, les déclarations mentionnées au 1 du présent II et au dernier alinéa de l'article 1679 *septies* du CGI doivent être souscrites dans un délai de soixante jours décompté soit dans les conditions prévues, selon le cas, aux 1 ou 4 de l'article 201 ou au 1 de l'article 202 du code précité soit au jour du jugement d'ouverture de la procédure collective.

Remarques :

1. Les entreprises mono-établissement au sens de la CFE qui n'emploient pas de salarié exerçant leur activité plus de trois mois hors de l'entreprise sont dispensées du dépôt de la déclaration n° 1330-CVAE sous réserve de satisfaire aux conditions cumulatives suivantes :

- avoir dûment rempli le cadre réservé à la CVAE dans leur déclaration de résultat (modèles 2035, 2031, 2065, 2072-C ou 2072-S) ;
- ne pas être une SCM (déclaration de résultat modèle 2036) ;
- ne pas exploiter plusieurs activités nécessitant des déclarations de résultat de natures différentes ;
- ne pas avoir clôturé plusieurs exercices au cours de la période de référence ;
- ne pas être membre d'un groupe au sens de l'article 223 A du CGI, sauf si ce groupe fiscal bénéficie des dispositions du b du I de l'article 219 du même code ;
- ne pas avoir fusionné au cours de la période de référence ;
- ne pas être une entreprise qui, n'employant aucun salarié en France et n'exploitant aucun établissement en France, y exerce cependant une activité de location d'immeubles ou de vente d'immeubles.

2. Lorsque l'entreprise n'emploie aucun salarié, la valeur ajoutée est répartie entre les communes où elle dispose d'immobilisations imposables à la CFE au prorata de leur valeur locative foncière.

3. Pour les entreprises qui n'emploient aucun salarié en France, n'exploitent aucun établissement en France et sont soumises aux dispositions du 1 ou du 2 du II de l'article 1647 D du CGI,

la valeur ajoutée est prise en compte intégralement au lieu d'imposition à la cotisation minimum prévu au II de cet article.

4. Pour les entreprises qui n'emploient aucun salarié en France et n'exploitent aucun établissement en France mais qui y exercent une activité de location d'immeubles ou de vente d'immeubles et sont donc soumises aux dispositions du 3 du II de l'article 1647 D du CGI, la valeur ajoutée est répartie entre les lieux de situation de chaque immeuble donné en location ou vendu au prorata de la valeur locative foncière de chacun de ces immeubles.

III. LIEU D'IMPOSITION

(CGI, art. 1586 *octies*, III ; BOI-CVAE-LIEU)

6094-2

La valeur ajoutée est imposée dans la commune où le contribuable la produisant dispose de locaux ou emploie des salariés exerçant leur activité plus de trois mois.

Lorsqu'un contribuable dispose de locaux ou emploie des salariés exerçant leur activité plus de trois mois dans plusieurs communes, la valeur ajoutée qu'il produit est imposée dans chacune de ces communes et répartie entre elles au prorata, pour le tiers, des valeurs locatives des immobilisations imposées à la cotisation foncière des entreprises et, pour les deux tiers, de l'effectif qui y est employé, réparti selon les modalités définies au II de l'article 1586 *octies* du CGI.

Pour l'application de l'alinéa précédent, l'effectif employé dans un établissement pour lequel les valeurs locatives des immobilisations industrielles évaluées dans les conditions prévues aux articles 1499 et 1501 du CGI représentent plus de 20 % de la valeur locative des immobilisations imposables à la cotisation foncière des entreprises et la valeur locative des immobilisations industrielles évaluées dans les conditions prévues aux mêmes articles 1499 et 1501 sont pondérées par un coefficient de 2.

Toutefois, lorsqu'un contribuable dispose, dans plus de dix communes, d'établissements comprenant des installations de production d'électricité mentionnées à l'article 1519 E du CGI ou des installations de production d'électricité d'origine hydraulique mentionnées à l'article 1519 F du code précité, sa valeur ajoutée est répartie entre les communes où sont situés ces établissements et les autres communes où ce contribuable dispose de locaux ou emploie des salariés pendant plus de trois mois en fonction de la part de sa valeur ajoutée provenant directement de l'exploitation de ces installations, telle qu'elle ressort des documents comptables. La valeur ajoutée afférente à ces établissements est répartie entre eux en fonction de la puissance électrique installée. Lorsqu'un établissement est établi sur plusieurs communes, sa valeur ajoutée est répartie entre les communes d'implantation en fonction des bases de cotisation foncière des entreprises, à l'exception de celle afférente aux ouvrages hydroélectriques mentionnés au premier alinéa de l'article 1475 du CGI, qui est répartie comme la valeur locative de ces ouvrages selon la règle fixée par ce même article. La valeur ajoutée afférente aux autres établissements du contribuable est répartie selon les règles définies aux deuxième et troisième alinéas ci-dessus. Les modalités d'application de ces dispositions sont définies par les articles 328 G *sexies* à 328 G *nonies* de l'annexe III au CGI, issus du décret n° 2010-628 du 9 juin 2010.

Le quatrième alinéa, à l'exception de sa troisième phrase, est également applicable aux contribuables disposant, dans plus de dix communes, d'établissements comprenant des installations de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique du vent mentionnées à l'article 1519 D du CGI ou des installations de production d'électricité d'origine photovoltaïque mentionnées à l'article 1519 F du même code. Lorsqu'un établissement de production d'électricité d'origine photovoltaïque mentionné au même article 1519 F est établi sur plusieurs communes, sa valeur ajoutée est répartie entre les communes en fonction de la puissance électrique installée sur chaque commune. Les modalités d'application de ces dispositions sont définies par les articles 328 G *nonies* A à 328 G *nonies* D de l'annexe III au CGI, issus du décret n° 2011-1238 du 4 octobre 2011.

Lorsque la déclaration par établissement mentionnée au n° 6094-1 fait défaut, la valeur ajoutée du contribuable est répartie entre les communes à partir des éléments mentionnés dans la déclaration de l'année précédente. À défaut, la valeur ajoutée du contribuable est répartie entre les communes où le contribuable dispose d'immobilisations imposables à la cotisation foncière des entreprises au prorata de leur valeur locative. Dans ce second cas, la valeur locative des immobilisations industrielles évaluées dans les conditions prévues aux articles 1499 et 1501 du CGI est pondérée par un coefficient de 2. Pour les contribuables qui n'emploient aucun salarié en France et ne disposent d'aucun établissement en France mais qui y exercent une activité de location d'immeubles ou de vente d'immeubles :

- leur valeur ajoutée est répartie entre les lieux de situation de chaque immeuble donné en location ou vendu au prorata de la valeur locative foncière de chacun de ces immeubles ;

- l'entreprise doit mentionner l'adresse des immeubles loués ou vendus dans la déclaration mentionnée au 1 du II de l'article 1586 *octies* du CGI ;
- les déclarations mentionnées au 1 du II de l'article 1586 *octies* du CGI et au dernier alinéa de l'article 1679 *septies* du même code doivent être déposées (à compter des impositions dues au titre de l'année 2011) au lieu de dépôt de la déclaration de résultat.

Pour l'application de ces dispositions, la valeur locative des immobilisations imposables à la cotisation foncière des entreprises s'entend avant application éventuelle de l'abattement prévu à l'avant-dernier alinéa de l'article 1467 du CGI.

IV PAIEMENT DES ACOMPTES

(CGI, art. 1679 *septies* ; BOI-CVAE-DECLA ; décret n° 2010-713 du 28 juin 2010)

6094-3

Cf. Rec. n° 9298.

6095

6097

chapitre 3

plafonnement de la cotisation économique territoriale en fonction de la valeur ajoutée

(CGI, art. 1647 B *sexies* ; BOI-IF-CFE)

Sur demande du redevable effectuée dans le délai légal de réclamation prévu pour la cotisation foncière des entreprises, la contribution économique territoriale de chaque entreprise est plafonnée **en fonction de sa valeur ajoutée**.

A. CHAMP D'APPLICATION DU PLAFONNEMENT

(BOI-IF-CFE-40-30-20-30 au I)

6098

Le plafonnement en fonction de la valeur ajoutée (PVA) s'applique à toutes les personnes physiques ou morales, ainsi qu'aux sociétés non dotées de la personnalité morale ou aux fiduciaires pour leur activité exercée en vertu d'un contrat de fiducie, assujetties à la CET. La CET est composée de la cotisation foncière des entreprises (CFE) et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE).

Le dégrèvement ne concerne que les personnes effectivement redevables, même partiellement, de la CET. Il s'applique à compter des impositions établies au titre de l'année 2010.

B. DÉTERMINATION DE LA COTISATION PLAFONNÉE

(BOI-IF-CFE-40-30-20-30 au II-A)

6098-1

La cotisation de l'entreprise servant au calcul du PVA s'entend de la somme de la CFE et de la CVAE effectivement dues, diminuée le cas échéant de l'ensemble des réductions et dégrèvements, à l'exception du dégrèvement transitoire pour écrêtement des pertes prévu à l'article 1647 C *quinquies* B du CGI, du dégrèvement prévu à l'article 1647 C *quinquies* C du même code, et du crédit d'impôt en faveur des entreprises implantées dans des zones de restructuration de la défense mentionné à l'article 1647 C *septies* du CGI (CGI, art. 1647 B *sexies*, II). Il est admis que le dégrèvement pour cessation d'activité prévu à l'article 1478 du même code ne soit pas pris en compte pour le calcul de la cotisation servant au calcul du PVA.

Le PVA porte sur la CET effectivement mise à la charge de l'entreprise. Il convient donc de tenir compte des impositions supplémentaires établies pour de l'année au titre de laquelle le PVA est demandé.

La CFE du redevable concerné s'entend de l'ensemble des cotisations de chaque établissement établies au titre de l'année d'imposition. La cotisation de chaque établissement est majorée du montant des taxes spéciales d'équipement additionnelles à la cotisation foncière des entreprises prévues aux articles 1607 *bis*, 1607 *ter*, 1608 et 1609 à 1609 G du CGI.

La cotisation plafonnée comprend les frais de dégrèvement, de non-valeurs, d'assiette et de recouvrement prévus à l'article 1641 du CGI.

En revanche, ne font pas l'objet d'un plafonnement les taxes consulaires mentionnées aux articles 1600 à 1601 B du CGI, c'est-à-dire les taxes pour frais de chambres de commerce et d'industrie et pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat, ainsi que les frais de dégrèvement, de non-valeurs et les frais d'assiette et de recouvrement prélevés par l'État sur ces deux taxes en application de l'article 1641 du code précité. Les dégrèvements relatifs aux taxes consulaires ne doivent pas venir en diminution de la cotisation utilisée pour le calcul du PVA.

Le plafonnement ne s'applique pas non plus à la cotisation minimum établie au lieu du principal établissement prévue à l'article 1647 D du CGI. Cette dernière est exclue du calcul du montant à plafonner.

À compter de l'année 2011, en cas de transmission universelle du patrimoine mentionnée à l'article 1844-5 du code civil, de cession ou de cessation d'entreprise au cours de l'année d'imposition, le montant de la CFE de l'entreprise dissoute est ajusté en fonction du rapport entre la durée de la période de référence mentionnée à l'article 1586 *quinquies* du CGI et l'année civile.

C. DÉTERMINATION DU PLAFOND

(BOI-IF-CFE-40-30-20-30 au II-B)

6098-2

I. DÉTERMINATION DE LA VALEUR AJOUTÉE

La valeur ajoutée est :

1. Pour les contribuables soumis à un régime d'imposition défini au 1 de l'article 50-0 ou à l'article 102 *ter* du CGI, égale à 80 % de la différence entre le montant des recettes et, le cas échéant, celui des achats réalisés au cours de l'année d'imposition ;
2. Pour les autres contribuables, celle définie à l'article 1586 *sexies* du CGI (cf. n^{os} 6093 et suiv.).

La valeur ajoutée prise en compte est celle produite au cours de la période de référence mentionnée au I de l'article 1586 *quinquies* du CGI (cf. n^{os} 6091 et suiv.). En l'absence de cession ou de cessation d'entreprise au cours de l'année d'imposition, le montant de la valeur ajoutée mentionnée au 2 ci-dessus est corrigé pour correspondre à une année pleine.

II. TAUX DU PLAFONNEMENT

Le taux de plafonnement est fixé à 3 % de la valeur ajoutée.

III. CALCUL DU PLAFOND

Le plafond est égal au résultat du produit entre :

- la valeur ajoutée déterminée ;
- le taux.

D. MODALITÉS D'APPLICATION DU DÉGRÈVEMENT

(BOI-IF-CFE-40-30-20-30 au III)

6098-3

I. CALCUL

Le dégrèvement est égal à la différence positive entre les deux termes suivants :

- d'une part, la CET à plafonner (cf. n^o 6098-1) ;
- d'autre part, le plafond déterminé (cf. n^o 6098-2 ci-dessus).

II. LIMITATION DU DÉGRÈVEMENT

Le montant du dégrèvement résultant du plafonnement de la CET n'est pas limité.

Cependant, le dégrèvement ne peut avoir pour effet de ramener la CET de l'entreprise à un montant inférieur à celui qui résulterait de la cotisation minimum prévue à l'article 1647 D du CGI.

III. IMPUTATION DU DÉGRÈVEMENT

1. Imputation du dégrèvement attendu par l'entreprise.

Le redevable est autorisé à réduire le montant de son acompte, lorsqu'il a demandé le plafonnement de ses cotisations de CET de l'année précédente.

Dans cette hypothèse, il peut déduire du montant global des acomptes qui lui sont réclamés pour l'ensemble de ses établissements, une somme égale à la moitié des dégrèvements obtenus ou attendus au titre de ce plafonnement.

Le contribuable doit adresser à chacun des comptables du Trésor chargés du recouvrement des acomptes ainsi réduits, un état indiquant le montant global des réductions d'acomptes, ainsi que le détail des imputations effectuées.

Pour les redevables disposant de plusieurs établissements et assujettis à la cotisation minimum prévue par l'article 1647 D du CGI, la réduction des acomptes ou des soldes se fait prioritairement sur l'acompte ou le solde dû au titre de l'établissement dont la cotisation est la plus élevée, sans tenir compte de l'établissement principal.

Lorsque le contribuable a réduit son acompte ou son solde et qu'il apparaît par la suite que cette réduction est inexacte de plus d'un dixième, la majoration prévue au 1 de l'article 1730 du CGI s'applique sur les sommes non réglées. S'agissant du solde non réglé, la pénalité est applicable sur la fraction qui excède le dégrèvement obtenu au titre de l'année précédente.

2. Imputation du dégrèvement à accorder à l'entreprise.

Le dégrèvement s'impute uniquement sur la CFE.

Sauf lorsque le contribuable définit un ordre d'imputation de la CFE, en présence de plusieurs établissements, le PVA est affecté en priorité sur la cotisation de l'établissement principal, puis sur celles des autres établissements, dans l'ordre décroissant de leur importance.

3. Cas où le plafond de CET est inférieur à la cotisation minimum de CVAE.

Pour certains contribuables, le montant du PVA peut être supérieur à la cotisation de CFE. Il s'agit des contribuables qui sont soumis à la cotisation minimum de CVAE prévue par l'article 1586 septies du CGI et dont la valeur ajoutée multipliée par 3 % est inférieure à la cotisation minimum précitée (soit 253 €, frais de gestion inclus).

Dans ce cas, il est admis que la part du PVA qui n'a pas pu être imputée sur le montant de la CFE soit imputée sur la CVAE.

E. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

(BOI-IF-CFE-40-30-20-30 au IV)

6098-4

Le dégrèvement est accordé sur réclamation, dans les conditions applicables en matière de CFE (LPF, art. R* 196-2 ou, le cas échéant, art. R* 196-3).

La demande de dégrèvement est effectuée chaque année sur un imprimé prévu à cet effet (imprimé n° 1327-CET-SD).

La demande de dégrèvement doit être déposée auprès du service des impôts dont relève le principal établissement de l'entreprise, c'est-à-dire celui à retenir pour la déclaration de liquidation et de régularisation de la CVAE.

Le dégrèvement, lorsqu'il est accordé, est ordonnancé par l'administration dans les six mois suivant la date de dépôt de la demande.

F. CONTRÔLE ET CONTENTIEUX

6098-5

Le reversement des sommes indûment restituées est demandé selon les mêmes règles de procédure et sous les mêmes sanctions qu'en matière de cotisation foncière des entreprises. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles de procédure applicables en matière de cotisation foncière des entreprises.

chapitre 4

dispositions transitoires

(BOI-IF-CFE)

A. DÉGRÈVEMENT TRANSITOIRE DE CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE ET DE TAXES ANNEXES AU TITRE DES ANNÉES 2010 À 2013

(CGI, art. 1647 C *quinquies* B ; BOI-IF-CFE-40-30-20-50)

6099

I. CHAMP D'APPLICATION DU DÉGRÈVEMENT TRANSITOIRE

(BOI-IF-CFE-40-30-20-50 au I)

Le dégrèvement transitoire s'applique à toutes les personnes physiques ou morales, ainsi qu'aux sociétés non dotées de la personnalité morale, assujetties à la contribution économique territoriale (CET), à l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER), à la taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie, à la taxe pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat ou à la taxe spéciale d'équipement.

Le dégrèvement transitoire ne concerne que les personnes effectivement redevables, même partiellement, de la CET ou de l'IFER au titre de l'année d'imposition 2010.

Ainsi, les entreprises qui, au titre de l'année d'imposition 2010, sont placées en totalité hors du champ d'application de ces deux impôts ou qui en sont totalement exonérées, de plein droit ou de manière facultative, ne peuvent pas bénéficier du dégrèvement transitoire pour l'ensemble de la période comprise entre 2010 et 2013.

En outre, les entreprises qui, au titre de l'une des années d'imposition comprises entre 2011 et 2013, ne sont pas redevables de la CET ou de l'IFER ne peuvent pas bénéficier du dégrèvement transitoire au titre de l'année ou des années considérées (cas d'une entreprise dont l'activité est la location d'immeubles nus à usage professionnel et qui en retire, au titre d'une de ces années, des recettes inférieures à 100 000 €).

Le dégrèvement transitoire ne peut être transmis en cas de restructurations.

II. MODALITÉS D'APPLICATION DU DÉGRÈVEMENT TRANSITOIRE

(BOI-IF-CFE-40-30-20-50 au II)

1. Principe (BOI-IF-CFE-40-30-20-50 au II-A).

Le dégrèvement transitoire est égal au produit d'un taux et de la différence positive entre les deux termes suivants :

- d'une part, les cotisations réelles dues au titre de l'année 2010 ;
- d'autre part, les cotisations qui auraient été dues au titre de 2010 en application du CGI en vigueur au 31 décembre 2009, majorées de 10 %.

Le dégrèvement transitoire n'est susceptible d'être accordé à l'entreprise que si la différence entre les deux termes susvisés est positive et supérieure à 500 €. Le bénéfice du dégrèvement transitoire est donc soumis à la double condition de voir la cotisation du redevable augmenter de 10 % et de 500 €.

La différence entre les deux termes susvisés n'est calculée qu'une seule fois. Ainsi, le montant de la différence retenu pour le calcul du dégrèvement transitoire au titre de l'année 2010 est figé dans le temps pour le calcul du dégrèvement transitoire des années 2011 à 2013.

2. Calcul du dégrèvement transitoire (BOI-IF-CFE-40-30-20-50 au II-B).

Le dégrèvement transitoire est égal au produit d'un taux et de la différence entre les cotisations réelles dues au titre de l'année 2010 (dénommées cotisations réelles 2010) et 110 % des cotisations qui auraient été dues au titre de la même année si la législation en vigueur au titre de 2009 s'était appliquée au titre de 2010 (dénommées cotisations théoriques 2010).

Le calcul du dégrèvement transitoire peut être résumé par la formule suivante :

[Cotisations réelles 2010 - (1,10 x Cotisations théoriques 2010)] x taux

a. Cotisations retenues pour le calcul de la différence.

1° Premier membre de la différence.

Les cotisations réelles 2010 s'entendent de celles que l'entreprise doit effectivement acquitter au titre de 2010 et sur lesquelles le dégrèvement accordé au titre de la même année est susceptible de s'imputer.

En pratique, il s'agit de la somme des cotisations figurant sur les avis d'imposition ou les relevés de solde de CET et d'IFER, diminuées de l'ensemble des dégrèvements et crédits d'impôt accordés sur réclamation contentieuse.

2° Second membre de la différence.

Les cotisations théoriques 2010 sont celles qui auraient été afférentes aux impôts suivants s'ils avaient été maintenus dans la législation applicable en 2009 :

- la taxe professionnelle proprement dite (CGI, art. 1447), laquelle inclut néanmoins également le montant correspondant à la revalorisation des biens passibles de taxe foncière prévue par l'article 1518 *bis* du CGI applicable au titre de 2010 ;
- la cotisation minimale assise sur la valeur ajoutée (CGI, art. 1647 E) ;
- les taxes annexes et additionnelles.

b. Taux retenu.

Le taux est fixé à :

- 100 % pour 2010 ;
- 75 % pour 2011 ;
- 50 % pour 2012 ;
- **25 % pour 2013.**

3. Imputation du dégrèvement transitoire sur les cotisations éligibles (BOI-IF-CFE-40-30-20-50 au II-C).

Le dégrèvement transitoire s'impute sur les cotisations effectivement dues de CET et d'IFER de l'année d'imposition. Ces cotisations sont déterminées de la même manière que les cotisations figurant au premier terme de la différence à retenir pour le calcul du dégrèvement.

Ainsi, pour 2010, les cotisations sur lesquelles le dégrèvement transitoire s'impute s'entendent des cotisations réelles 2010 définies au 1° ci-dessus.

Le dégrèvement transitoire n'est susceptible de s'imputer que sur les cotisations éligibles dues par l'entreprise au titre de chacune des années 2010 à 2013. Il ne constitue pas un crédit d'impôt et ne peut donc pas donner lieu à restitution lorsque son montant est supérieur à celui de la cotisation de l'année d'imposition.

Le dégrèvement transitoire s'impute sur les cotisations de CET et d'IFER dans l'ordre suivant :

- 1° CFE ;
- 2° CVAE ;
- 3° IFER.

En application de l'article 1647 C *quinquies* B du CGI, les soldes de ces impôts peuvent être réduits, sous la responsabilité des redevables, du montant du dégrèvement transitoire attendu. Toutefois, en cas d'erreur de plus de 10 %, la majoration de 10 % prévue au 1 de l'article 1730 du CGI s'applique à la CFE et à l'IFER non payées dans les délais, après ordonnancement du dégrèvement transitoire.

Les redevables sont autorisés, sous leur responsabilité, à réduire le montant des acomptes de CFE et d'IFER dues au titre des années 2011 à 2013 de la moitié du montant du dégrèvement transitoire attendu à la date du paiement de l'acompte. En cas d'erreur de plus de 10 %, la majoration de 10 % prévue au 1 de l'article 1730 du CGI s'applique à la CFE et à l'IFER non payées dans les délais, après ordonnancement du dégrèvement transitoire.

Précision :

Les entreprises qui ne sont redevables, après la réforme, que de l'IFER et qui n'étaient redevables, avant la réforme, ni de la taxe professionnelle, ni de la cotisation minimale assise sur la valeur ajoutée, bénéficient du dégrèvement transitoire et ne sont donc pas tenues d'acquitter le montant de l'IFER au titre de l'année 2010. Elles ne sont toutefois pas dispensées du dépôt, d'une demande contentieuse de dégrèvement transitoire dans le délai de réclamation prévu pour la CFE.

4. Articulation du dégrèvement transitoire avec les dispositions existantes (BOI-IF-CFE-40-30-20-50 au II-D)

a. Articulation avec le crédit d'impôt et les autres dégrèvements de CET.

Le dégrèvement transitoire s'applique après application des dispositifs de CET suivants :

- dégrèvement de CVAE (CGI, art. 1586 *quater*) ;

- crédit de CFE dans les zones de restructuration de la défense (CGI, art. 1647 C *septies*) ;
- dégrèvement de CFE pour réduction d'activité (CGI, art. 1647 *bis*) ;
- plafonnement des cotisations de CET en fonction de la valeur ajoutée (CGI, art. 1647 B *sexies*).

Les cotisations de CET sur lesquelles le dégrèvement transitoire est susceptible de s'imputer s'entendent des cotisations après application du crédit d'impôt et des dégrèvements susvisés.

De même, les cotisations de CET à retenir pour le calcul du dégrèvement de CFE pour réduction d'activité et du plafonnement des cotisations de CET en fonction de la valeur ajoutée (PVA) s'entendent avant application du dégrèvement transitoire.

Dans le cas où l'entreprise, au titre d'une même année, bénéficie du dégrèvement transitoire avant que le PVA ait pu lui être accordé, le montant du dégrèvement transitoire doit être recalculé puisqu'il convient, pour sa détermination, de prendre en compte le montant du PVA dans chacun des deux membres de la différence.

b. Articulation avec les cotisations minimum de CET.

Le dégrèvement transitoire est susceptible de s'appliquer à la cotisation minimum foncière des entreprises prévue par l'article 1647 D du CGI et à la cotisation minimum sur la valeur ajoutée des entreprises mentionnée à l'article 1586 *septies* du même code.

III. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

(BOI-IF-CFE-40-30-20-50 au III)

Le dégrèvement transitoire est accordé sur demande du contribuable effectuée dans le délai légal de réclamation prévu pour la CFE (LPF, art. R* 196-2 et le cas échéant R* 196-3).

Pour bénéficier du dégrèvement transitoire, les contribuables doivent en faire la demande chaque année dans un imprimé prévu à cet effet (imprimés n° 1332-CET-SD pour les redevables relevant du régime du bénéfice réel et 1332-S-CET-SD pour les redevables relevant des régimes « micro-entreprises » ou « déclaratif spécial »).

La demande de dégrèvement transitoire doit être déposée auprès du service des impôts dont relève le principal établissement de l'entreprise, c'est-à-dire celui à retenir pour la déclaration de CVAE.

Le dégrèvement transitoire, lorsqu'il est accordé, est ordonnancé par l'administration dans les six mois suivant la date de dépôt de la demande. Pour les redevables soumis à la CVAE, la demande contentieuse ne peut être déposée qu'à l'expiration du délai prévu au dernier alinéa de l'article 1679 *septies* du CGI.

B. DÉGREVEMENT TEMPORAIRE DE LA COTISATION FONCIÈRE DES ENTREPRISES DUE PAR LES ENTREPRISES AU TITRE DES ANNÉES 2010 ET 2011 POUR LE MONTANT ÉMIS AU PROFIT DES SYNDICATS DE COMMUNES

(CGI, art. 1647 C *quinquies* C ; BOI-IF-CFE-40-30-20-40)

6099-1

Sur demande du contribuable effectuée dans le délai légal de réclamation prévu pour la cotisation foncière des entreprises, **la cotisation foncière des entreprises, due par les entreprises au titre des années 2010 et 2011, pour le montant émis au profit des syndicats de communes fait l'objet d'un dégrèvement** lorsque la somme de la contribution économique territoriale, des taxes pour frais de chambres de commerce et d'industrie et pour frais de chambres des métiers et de l'artisanat et de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux due par les entreprises au titre de l'année 2010 est supérieure à la somme des cotisations de taxe professionnelle et des taxes pour frais de chambres de commerce et d'industrie et pour frais de chambres des métiers et de l'artisanat qui auraient été dues au titre de 2010 en application du présent code en vigueur au 31 décembre 2009, à l'exception des coefficients forfaitaires déterminés en application de l'article 1518 *bis* du CGI qui sont, dans tous les cas, ceux fixés au titre de 2010.

Le dégrèvement est égal à la différence, lorsqu'elle est positive, entre :

- le montant de la cotisation foncière des entreprises émis au profit des syndicats de communes dû au titre de l'année 2010 ;
- et le montant de taxe professionnelle émis au profit des syndicats de communes qui aurait été dû au titre de l'année 2010 en application du présent code en vigueur au 31 décembre 2009, à

l'exception des coefficients forfaitaires déterminés en application de l'article 1518 *bis* du CGI qui sont, dans tous les cas, ceux fixés au titre de l'année 2010.

Les montants mentionnés aux premier, troisième et quatrième alinéas du I de l'article 1647 C *quinquies* C du CGI s'apprécient, après prise en compte des frais de dégrèvement, d'assiette et de recouvrement ainsi que l'ensemble des dégrèvements et des crédits d'impôt, à l'exception du dégrèvement transitoire prévu à l'article 1647 C *quinquies* B du code précité (CGI, art. 1647 C *quinquies* C, I).

Les dégrèvements résultant de l'application du présent article sont ordonnancés dans les six mois suivant celui du dépôt de la demande (CGI, art. 1647 C *quinquies* C, II).

Le reversement des sommes indûment restituées est demandé selon les mêmes règles de procédure et sous les mêmes sanctions qu'en matière de cotisation foncière des entreprises. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les mêmes règles de procédure applicables en matière de cotisation foncière des entreprises (CGI, art. 1647 C *quinquies* C, III).

Pour les impositions dues au titre de l'année 2010, le dégrèvement institué par l'article 1647 C *quinquies* C du CGI peut être demandé **dans les six mois suivant la promulgation de la loi n° 2011-900** du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 (CGI, art. 1647 C *quinquies* C, IV).

L'administration informe les contribuables susceptibles de bénéficier de ce dégrèvement (CGI, art. 1647 C *quinquies* C, V).

C. VALIDITÉ POUR 2010 DES DÉLIBÉRATIONS DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES PRISES POUR 2009

6099-2

Les délibérations prises, conformément aux articles 1464 C, 1466 et 1639 A *bis* du CGI, par les conseils municipaux et les organes délibérants des établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre, applicables pour les impositions à la taxe professionnelle établies au titre de l'année 2009, s'appliquent à compter de l'année 2010 aux impositions de cotisation foncière des entreprises et, dans les conditions prévues à l'article 1586 *nonies* du code précité, aux impositions de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises. Ces délibérations peuvent être rapportées, dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A *bis* du même code, pour les impositions établies au titre de l'année 2011.

Les délibérations prises, conformément aux articles 1464 C, 1466 et 1639 A *bis* du CGI, par les conseils généraux et les conseils régionaux, applicables pour les impositions à la taxe professionnelle établies au titre de l'année 2009, s'appliquent, à compter de 2010, aux impositions de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises dans les conditions prévues à l'article 1586 *nonies* du code précité. Ces délibérations peuvent être rapportées, dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A *bis* ou à l'article 1466 du CGI, pour les impositions établies au titre de l'année 2011.

Les établissements ayant bénéficié d'une exonération ou d'un abattement de taxe professionnelle au titre de la part perçue par une commune ou par un établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre en application des articles 1464 B à 1464 D et 1465 à 1466 F en vigueur au 31 décembre 2009 et dont le terme n'est pas atteint à cette date bénéficient, pour la durée de la période d'exonération ou d'abattement restant à courir et sous réserve que les conditions fixées, selon le cas, par les articles 1464 B à 1464 D et 1465 à 1466 F dans leur rédaction en vigueur au 31 décembre 2009 demeurent satisfaites, d'une exonération ou d'un abattement de la part de cotisation foncière des entreprises perçue par cette commune ou par cet établissement public et, pour l'imposition à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, d'une exonération ou d'un abattement de leur valeur ajoutée pour sa fraction taxée au profit de cette commune ou de cet établissement.

Les établissements ayant bénéficié d'une exonération ou d'un abattement de taxe professionnelle au titre de la part perçue par un département ou par une région en application des articles 1464 B à 1464 D et 1465 à 1466 F en vigueur au 31 décembre 2009 et dont le terme n'est pas atteint à cette date bénéficient, pour la durée de la période d'exonération ou d'abattement restant à courir et sous réserve que les conditions fixées, selon le cas, par les articles 1464 B à 1464 D et 1465 à 1466 F dans leur rédaction en vigueur au 31 décembre 2009 demeurent satisfaites, d'une exonération ou d'un abattement de leur valeur ajoutée, pour l'imposition à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, pour sa fraction taxée au profit de ce département ou de cette région.

Le bénéfice des exonérations ou des abattements de cotisation foncière des entreprises et de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises prévues aux deux alinéas ci-dessus est, le cas

échéant, subordonné au respect du même règlement communautaire que celui appliqué pour l'exonération de taxe professionnelle dont l'établissement bénéficie au 31 décembre 2009.

Pour les établissements mentionnés aux deux mêmes alinéas ci-dessus dont l'exonération ou l'abattement de taxe professionnelle au 1^{er} janvier 2009 est partielle, l'exonération de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises s'applique dans la même proportion.

6100

6199

titre 3

taxes foncières

(BOI-IF-TFB et BOI-IF-TFNB)

chapitre premier

taxe foncière sur les propriétés bâties

(CGI, art. 1380 à 1391 B ; BOI-IF-TFB)

A. CHAMP D'APPLICATION

(BOI-IF-TFB-10)

I. PROPRIÉTÉS IMPOSABLES

(BOI-IF-TFB-10-10)

6200 La taxe foncière est établie annuellement sur les propriétés bâties sises en France à l'exception de celles qui en sont expressément exonérées (CGI, art. 1380).

6201 **1. Propriétés bâties.**

Par propriétés bâties, on entend toutes les **installations** qui, **fixées au sol à perpétuelle demeure**, présentent le caractère de **véritables constructions**. La construction doit être reliée au sol de façon qu'il soit impossible de la déplacer sans la démolir. Il en est ainsi lorsqu'elle repose sur des fondations ou une assise en ciment ou en maçonnerie incorporées au sol, indépendamment de la nature des matériaux ayant servi à la construction du bâtiment lui-même.

6202 **2. Autres biens.**

L'article 1381 du CGI soumet à la taxe foncière sur les propriétés bâties :

*a. **Les installations destinées à abriter des personnes ou des biens et assimilées à des constructions*** (ateliers, hangars, bâtiments industriels de toute nature, etc.).

*b. **Les installations de stockage*** telles que réservoirs, cuves, silos, trémies, gazomètres ou châteaux d'eau à l'exclusion des matériels de stockage qui, en raison de leurs dimensions et des conditions de leur assemblage, peuvent être déplacés sans faire appel à des moyens de levage exceptionnels.

*c. **Les ouvrages en maçonnerie présentant le caractère de véritables constructions*** tels que, notamment, les cheminées d'usine, les réfrigérants atmosphériques, les formes de radoub, les ouvrages servant de support aux moyens matériels d'exploitation (CGI, art. 1381, 1°).

*d. **Les ouvrages d'art*** (quais, ponts, viaducs, tunnels, aqueducs, canalisations, chutes d'eau aménagées avec leurs ouvrages de génie civil...) et **voies de communication** (exception faite

toutefois des ouvrages tels que les voies ferrées du réseau national ou les canaux qui sont passibles de la taxe foncière sur les propriétés non bâties).

e. **Les bateaux** utilisés en un point fixe et aménagés pour l'habitation, le commerce ou l'industrie, même s'ils sont retenus simplement par des amarres.

f. **Certains terrains ou sols** (CGI, art. 1381, 4° à 7°).

À ce titre, sont soumis à la taxe foncière sur les propriétés bâties :

- **les sols des bâtiments** et terrains formant une **dépendance** indispensable et immédiate des constructions à l'exception des terrains occupés par les serres agricoles qui sont imposables à la taxe foncière sur les propriétés non bâties ;

- **les terrains** non cultivés **affectés à un usage commercial ou industriel** tels que **chantiers**, lieux de dépôt de marchandises et autres emplacements de même nature ;

- **les sols des installations exonérées de la taxe foncière** (cf. n° 6206) ;

- **les terrains**, cultivés ou non, **utilisés pour la publicité** commerciale ou industrielle, par panneaux-réclames, affiches-écrans ou affiches sur support spécial, et établis à plus de 100 mètres de toute agglomération de maisons ou de bâtiments.

II. EXONÉRATIONS PERMANENTES

(BOI-IF-TFB-10-50)

Sont exonérés à titre permanent de la taxe foncière sur les propriétés bâties, les locaux visés à l'article 1382 du CGI et les hôtels des ambassades.

6203 1. Propriétés publiques (BOI-IF-TFB-10-50-10).

L'exonération est acquise aux propriétés bâties de l'État, des collectivités territoriales, des établissements publics et des organismes publics qui présentent simultanément le triple caractère :

- d'être des propriétés publiques ;
- d'être **affectées à un service public** ou d'utilité générale ;
- d'être improductives de **revenus**¹.

Les immeubles qui sont incorporés gratuitement au domaine de l'État, des collectivités locales ou des établissements publics scientifiques, d'enseignement ou d'assistance en vertu d'une convention, sont imposables jusqu'à l'expiration de celle-ci, au nom de la collectivité propriétaire (CGI, art. 1382, 1°).

6203-1 Immeubles appartenant à l'État et aux collectivités territoriales.

Sont exonérés de la taxe foncière sur les propriétés bâties les immeubles nationaux, les immeubles régionaux, les immeubles départementaux pour les taxes perçues par les communes et par le département auquel ils appartiennent et les immeubles communaux pour les taxes perçues par les départements et par la commune à laquelle ils appartiennent.

6203-2 Établissements publics : qu'ils aient ou non un caractère industriel ou commercial, leurs immeubles demeurent passibles de la taxe², exception faite de ceux :

- des établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance, ainsi que, pour les impositions établies depuis 2006, de ceux des établissements visés aux articles 12 et 13 de la loi n° 84-53 du 26 janvier 1984 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale (sont concernés par ces articles, le Centre national de la fonction publique territoriale et les centres de gestion de la fonction publique territoriale ;
- des établissements publics de coopération intercommunale, des syndicats mixtes, des pôles métropolitains (**créés à compter du 1^{er} janvier 2012**) et des ententes interdépartementales lorsque ces immeubles remplissent par ailleurs les deux autres conditions énoncées aux 2^e et 3^e tirets du n° 6203.

6203-3 Organismes publics : l'exonération ne s'applique pas aux immeubles des organismes publics ayant un caractère industriel ou commercial.

1. À titre de règle pratique, il convient d'assimiler à des propriétés improductives de revenus celles où la collectivité propriétaire exerce une activité susceptible d'être exonérée de cotisation foncière des entreprises en application de l'article 1449 du CGI (cf. n° 6057).

2. Tel est le cas, par exemple, d'un syndicat interhospitalier de blanchisserie (RES N° 2005/23 au BOI-IF-TFB-10-50-10-30).

6203-4 Remarque : sont exonérés les locaux appartenant à l'État aux collectivités territoriales et aux établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance et servant au logement des gardiens et des fonctionnaires lorsque les intéressés sont logés gratuitement par nécessité absolue de service et si l'immeuble n'est productif d'aucun revenu. L'exonération est maintenue en cas de vacance de tels locaux.

6203-5 Immeubles construits dans le cadre de contrats de partenariat de l'État et de ses établissements publics (CGI, art. 1382, 1^{er} bis ; BOI-IF-TFB-10-50-10-50).

Pendant toute la durée du contrat et dans les mêmes conditions que celles prévues au n° 6203 ci-avant, les immeubles construits dans le cadre de contrats de partenariat, de contrats conclus en application de l'article L. 2122-15 du code général de la propriété des personnes publiques ou de contrats visés au 1^{er} alinéa de l'article L. 6148-5 du code de la santé publique et qui, à l'expiration du contrat, sont incorporés au domaine de la personne publique conformément aux clauses du contrat. Pour l'application des conditions prévues au n° 6203, la condition relative à l'absence de production de revenus doit être appréciée au regard de la personne publique au domaine de laquelle l'immeuble doit être incorporé. Pour bénéficier de cette exonération, le titulaire du contrat doit joindre à la déclaration prévue à l'article 1406 du CGI, une copie du contrat et tout document justifiant de l'affectation de l'immeuble.

6204 2. Bâtiments ruraux (BOI-IF-TFB-10-50-20).

Les biens rangés dans cette catégorie s'entendent :

a. Des bâtiments qui servent aux exploitations rurales, tels que granges, écuries, greniers, caves, celliers, pressoirs et autres, destinés, soit à loger les bestiaux des fermes et métairies ainsi que le gardien de ces bestiaux, soit à serrer les récoltes. Entrent également dans cette catégorie, à compter des impositions établies au titre de 2005, les bâtiments affectés aux activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation dans les activités autres que celles du spectacle.

L'exonération est maintenue lorsque ces bâtiments ne servent plus à une exploitation rurale et ne sont pas affectés à un autre usage. L'exercice d'une activité de production d'électricité d'origine photovoltaïque ayant pour support un bâtiment visé ci-dessus n'est pas de nature à remettre en cause l'exonération (CGI, art. 1382, 6^o-a).

b. Dans les mêmes conditions qu'au premier alinéa du a ci-dessus, des bâtiments affectés à un usage agricole par les sociétés coopératives agricoles, par les associations syndicales ayant un objet exclusivement agricole, leurs unions, les associations foncières, les sociétés d'intérêt collectif agricole, les syndicats professionnels agricoles, les sociétés d'élevage, les associations agricoles reconnues par la loi et dépendant du ministère de l'agriculture ayant pour objet de favoriser la production agricole, leurs unions et fédérations, par les unions de sociétés coopératives agricoles ou unions de coopératives agricoles et de coopératives de consommation, constituées et fonctionnant conformément aux dispositions légales qui les régissent et par les groupements d'intérêt économique constitués entre exploitations agricoles.

Pour bénéficier de l'exemption permanente de taxe foncière, les bâtiments ruraux doivent satisfaire à deux conditions :

- **être affectés à un usage agricole :** l'exonération est motivée non par la nature des locaux, mais par leur utilisation aux besoins d'une exploitation agricole ;
- **de manière permanente et exclusive :** c'est ainsi qu'est imposable une grange qui sert, en fait, de garage à une voiture de tourisme.

6205 Cas particuliers :

- **locaux dans lesquels les récoltes sont soumises à des manipulations ou à des transformations :** ils conservent leur caractère de bâtiments ruraux si les transformations auxquelles sont soumis les produits récoltés entrent dans les usages habituels et normaux de l'agriculture locale et si les transformations de récoltes opérées ne présentent pas un caractère industriel quant au matériel et à la main-d'œuvre employés ;

- **locaux des coopératives agricoles et autres collectivités agricoles :** ils doivent remplir les mêmes conditions que les bâtiments ruraux des agriculteurs pour bénéficier de l'exonération ; en outre, les collectivités en cause doivent fonctionner conformément aux dispositions légales qui les régissent, ce qui leur interdit, notamment, de faire des opérations avec des personnes non associées pour plus de 20 % de leur chiffre d'affaires annuel.

6206 3. Outillages et autres installations et moyens matériels d'exploitation des établissements industriels.

À l'exclusion des installations et ouvrages visés aux 1^o et 2^o de l'article 1381 du CGI (cf. n° 6202, a à d), les outillages et les biens d'équipement spécialisés sont expressément exonérés de la taxe foncière.

Il en est ainsi, par exemple, des remontées mécaniques qui, eu égard aux installations techniques, matériels et outillages mis en œuvre, constituent des établissements industriels, et doivent bénéficier de l'exonération prévue par l'article 1382 du CGI, à l'exception d'une fraction correspondant aux constructions au sens du 1° et du 2° de l'article 1381 dudit code (*arrêt CAA Lyon, n° 01LY01984 du 12/10/2006, SNC Sté d'exploitation des remontées mécaniques de Morzine-Avoriaz*).

6207 4. Hôtels des ambassades.

Les immeubles appartenant à des États étrangers et affectés à la résidence officielle de leurs missions diplomatiques et consulaires accréditées auprès du Gouvernement bénéficient d'une exemption permanente de taxe foncière (conventions de Vienne des 18 avril 1961 et 24 avril 1963).

6208 5. Exonérations diverses.

Ces exonérations portent sur :

- les ouvrages établis pour la distribution d'eau potable appartenant à des communes rurales ou à des syndicats de communes ;
- les édifices affectés à l'exercice public du culte dont ceux qui, dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle, appartiennent à des associations ayant pour objet exclusif l'exercice d'un culte non reconnu (CGI, art. 1382, 4°) ;
- les bâtiments appartenant aux associations de mutilés de guerre ou du travail ;
- les abris contre les bombardements aériens ;
- les hangars appartenant à des associations de sauveteurs ;
- les immeubles appartenant aux associations syndicales de propriétaires qui s'occupaient des reconstructions d'immeubles détruits par faits de guerre ;
- les bâtiments provisoires édifiés par l'État à la suite de la guerre ;
- les immobilisations destinées à la production d'électricité d'origine photovoltaïque

6208-1 6. Bâtiments affectés à l'activité de déshydratation de fourrages (CGI, art. 1382 B ; BOI-IF-TFB-10-50-50-10).

À compter des impositions établies au titre de 2003, les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre peuvent, par délibération prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A *bis* du CGI (cf. n° 6001-4), exonérer, pour la part de taxe foncière sur les propriétés bâties qui leur revient, les bâtiments affectés à l'activité de déshydratation de fourrages, à l'exclusion de ceux abritant les presses et les séchoirs.

6208-2 7. Immeubles affectés aux activités médicales des groupements de coopération sanitaire (CGI, art. 1382 C ; BOI-IF-TFB-10-50-50-20).

Depuis les impositions établies au titre de 2005, les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre peuvent, par délibération prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A *bis* du CGI (cf. n° 6001-4), exonérer de taxe foncière sur les propriétés bâties, pour la part qui leur revient, les immeubles ou parties d'immeubles qui appartiennent à des établissements participant au service public hospitalier et qui sont affectés aux activités médicales des groupements de coopération sanitaire mentionnés à l'article L. 6133-1 du code de la santé publique qui comptent parmi leurs membres au moins un établissement ou organisme public.

Les propriétaires des biens susceptibles de bénéficier de l'exonération doivent déposer, auprès du service des impôts fonciers du lieu de situation des immeubles, avant le 1^{er} janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération est applicable, une déclaration mentionnant la liste des biens passibles de taxe foncière dont ils sont propriétaires et qui répondent aux conditions pour bénéficier de l'exonération.

6208-3 8. Immeubles faisant l'objet de contrats mentionnés à l'avant-dernier alinéa de l'article L. 762-2 du code de l'éducation conclus avec des sociétés dont le capital est entièrement détenu par des personnes publiques (CGI, art. 1382 D).

Les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre peuvent, par délibération prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A *bis* du CGI, exonérer de taxe foncière sur les propriétés bâties, pendant toute la durée du contrat et dans les mêmes conditions que celles prévues au 1° *bis* de l'article 1382 du code précité, les immeubles faisant l'objet de contrats mentionnés à l'avant-dernier alinéa de l'article L. 762-2 du code de l'éducation conclus avec des sociétés dont le capital est entièrement détenu par des personnes publiques.

Pour bénéficier de cette exonération, le titulaire du contrat doit joindre à la déclaration prévue à l'article 1406 du CGI une copie du contrat et tout document justifiant de l'affectation de l'immeuble.

III. EXONÉRATIONS TEMPORAIRES

(CGI, art. 1383 à 1387, 1387 C, 1586 A et 1586 B)

6209 En vertu du principe de l'annualité, tout immeuble passible de la taxe foncière sur les propriétés bâties n'est effectivement soumis à l'impôt qu'à compter du 1^{er} janvier suivant l'événement qui motive l'imposition (achèvement des travaux de construction ou changement d'affectation). Toutefois, lorsque certaines conditions sont réunies, l'imposition est différée.

6210 | **1. Exonération de droit commun de deux ans** (CGI, art. 1383 ; BOI-IF-TFB-10-60).

Cette exonération, de portée générale, s'applique aux immeubles affectés à l'**habitation** (principale ou non) et aux **constructions à usage industriel, commercial, artisanal ou professionnel**, qu'il s'agisse de constructions nouvelles, de reconstructions ou d'additions de construction. Il en est de même en cas de **conversion d'un bâtiment rural en maison d'habitation, en usine ou en local commercial ou artisanal** lorsque cette conversion s'accompagne de travaux importants de transformation, ou bien, en cas d'**affectation de terrains à des usages industriels ou commerciaux**, sauf si ces terrains sont utilisés pour la publicité dans les conditions visées au III de l'article 1383 du CGI.

6210-1 Toutefois, cette exonération n'est applicable, en ce qui concerne la part de taxe foncière sur les propriétés bâties perçue au profit des communes et de leurs groupements, qu'aux immeubles affectés à l'habitation (CGI, art. 1383, IV).

Ces collectivités peuvent cependant, sur délibérations prises dans les conditions prévues à l'article 1639 A *bis* du CGI (cf. n° 6001-4), supprimer l'exonération soit pour tous les immeubles à usage d'habitation, soit seulement pour ceux qui ne sont pas financés au moyen de prêts aidés de l'État prévus aux articles L. 301-1 et suivants du code de la construction et de l'habitation ou de prêts visés à l'article R. 331-63 du même code (CGI, art. 1383, V).

6211 | **2. Exonération de deux ans en faveur des entreprises nouvelles** (CGI, art. 1383 A ; BOI-IF-TFB-10-170-10).

a. Conditions de l'exonération.

1° L'exonération est subordonnée à une délibération régulière et explicite des collectivités territoriales et de leurs groupements dotés d'une fiscalité propre. Les collectivités territoriales et les EPCI peuvent, pour les entreprises créées depuis le 1^{er} janvier 2004, fixer librement par leur délibération la durée de l'exonération qui pourra être comprise entre deux et cinq ans.

2° Les entreprises doivent bénéficier des exonérations d'impôt sur les sociétés ou d'impôt sur le revenu prévues aux articles 44 *sexies*, 44 *septies* et 44 *quindecies* du CGI [sur les exonérations prévues aux articles 44 *sexies*, 44 *septies* et 44 *quindecies* du CGI, cf. respectivement FE n°s 1831 et suiv., 1987 et suiv. et 1872].

b. Portée de l'exonération.

L'exonération s'applique aux établissements créés dans des locaux préexistants par une entreprise bénéficiant des dispositions de l'article 44 *sexies* du CGI, ou repris par une société bénéficiant des dispositions de l'article 44 *septies* du même code ou par une entreprise bénéficiant des dispositions de l'article 44 *quindecies* du CGI. Seuls les immeubles utilisés par l'entreprise pour les besoins de son activité en bénéficient.

Cette exonération porte :

- pour les créations antérieures au 1^{er} janvier 2004, sur les **2 années** suivant celle de la création de l'entreprise ;

- pour les **créations à compter du 1^{er} janvier 2004**, sur les **2 à 5 années** suivant celle de la création de l'entreprise, selon la durée fixée par la délibération des collectivités territoriales, EPCI et organismes consulaires.

Elle ne s'étend pas à la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

Pour les avantages octroyés à compter du 1^{er} janvier 2009, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du même règlement communautaire que celui appliqué pour l'exonération dont l'entreprise bénéficie sur le fondement, selon le cas, de l'article 44 *sexies*, de l'article 44 *septies* ou de l'article 44 *quindecies* du CGI.

c. Obligations déclaratives.

Les entreprises ne peuvent bénéficier de cette exonération qu'à la condition de déclarer leurs acquisitions au service des impôts de la situation des biens dans les quinze jours de la signature

de l'acte. Si la déclaration est souscrite hors délais, l'exonération ne peut être accordée que pour la deuxième année suivant celle de la création.

d. Articulation avec les différents régimes d'exonération.

Lorsqu'une entreprise est susceptible de bénéficier à la fois des exonérations de l'article 1383 A et de l'article 1383 B (cf. n° 6211-1) du CGI, le contribuable doit opter pour l'un ou l'autre de ces deux régimes avant le 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle l'exonération prend effet. Cette option est irrévocable et peut s'exercer distinctement pour chaque établissement.

Si un établissement est créé dans des locaux neufs, l'exonération prévue à l'article 1383 du CGI (cf. ci-dessus n°s 6210 et 6210-1) prévaut.

6211-1 3. Exonération en faveur des immeubles situés dans les zones franches urbaines de première génération et affectés à une activité entrant dans le champ d'application de la cotisation foncière des entreprises (CGI, art. 1383 B et ann. III, art. 315 *quater* à 315 *sexies*).

La loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 relative à la mise en œuvre du pacte de relance pour la ville a créé, depuis le 1^{er} janvier 1997, 44 zones franches urbaines (ZFU) en métropole et dans les départements d'outre-mer.

Dans ces ZFU, l'article 1383 B du CGI prévoyait, sauf délibération contraire des collectivités territoriales et de leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre concernés, une exonération pendant cinq ans de la taxe foncière sur les propriétés bâties au profit des immeubles affectés à une activité entrant dans le champ d'application de la cotisation foncière des entreprises et exercée pour la première fois entre le 1^{er} janvier 2002 et le 31 décembre 2007 inclus.

Le régime d'exonération prévu à l'article 1383 B du CGI n'est plus applicable aux immeubles pour lesquels les conditions requises à cet article ne sont remplies qu'à compter de l'entrée en vigueur de la loi pour l'égalité des chances, soit le 3 avril 2006, mais continuent à s'appliquer jusqu'à leur terme pour ceux en cours d'exonération le 3 avril 2006.

Pour plus de précision sur cet ancien régime, cf. précis de fiscalité édition 2008 n° 6211-1.

6211-2 4. Exonération en faveur des immeubles situés dans les zones franches urbaines de deuxième génération et affectés à une activité entrant dans le champ d'application de la cotisation foncière des entreprises (CGI, art. 1383 C).

La loi n° 2003-710 du 1^{er} août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine a créé, depuis le 1^{er} janvier 2004, 41 ZFU dites ZFU de deuxième génération.

Dans ces zones, l'article 1383 C du CGI prévoyait, sauf délibération contraire des collectivités territoriales et de leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre, à compter de 2004, une exonération de taxe foncière pendant cinq ans sur les propriétés bâties pour les immeubles affectés, entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2008, à une activité exercée dans un établissement remplissant les conditions pour bénéficier de l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue au I *quinquies* de l'article 1466 A du même code.

Le régimes d'exonération prévu à l'article 1383 C du CGI n'est plus applicable aux immeubles pour lesquels les conditions requises à ces articles ne sont remplies qu'à compter de l'entrée en vigueur de la loi pour l'égalité des chances, soit le 3 avril 2006, mais continuent à s'appliquer jusqu'à leur terme pour ceux en cours d'exonération le 3 avril 2006.

Pour plus de précision sur cet ancien régime, cf. précis de fiscalité édition 2008 n° 6211-2 (a).

6211-3 5. Exonération en faveur des immeubles situés dans les zones franches urbaines et rattachés à compter du 1^{er} janvier 2006 à un établissement remplissant les conditions pour bénéficier de l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue au I *sexies* de l'article 1466 A du CGI (CGI, art. 1383 C *bis* ; BOI-IF-TFB-10-160-10).

La loi n° 2006-396 du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances crée, d'une part, de nouvelles ZFU et institue, d'autre part, un nouveau régime d'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties, codifié à l'article 1383 C *bis* du CGI, qui unifie le régime applicable dans l'ensemble des ZFU.

Ce dispositif est en grande partie identique à celui de l'article 1383 C du CGI et s'applique aux immeubles **rattachés, entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2014**, à un établissement remplissant les conditions pour bénéficier de l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue au I *sexies* de l'article 1466 A du CGI. Ce dispositif est également applicable, dans les limites du règlement *de minimis*, aux établissements existants au 1^{er} janvier 2006 dans les nouvelles ZFU instituées par la loi pour l'égalité des chances (ZFU de troisième génération).

Sous réserve des précisions ci-après, les conditions et modalités d'application de l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties prévue dans les ZFU par l'article 1383 C *bis* sont

identiques à celles de l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties en vigueur dans les ZFU de première génération, telles qu'elles étaient en vigueur pour les immeubles affectés à une activité entrant dans le champ d'application de la taxe professionnelle avant le 1^{er} janvier 2002 et dans les ZFU de deuxième génération.

a. Conditions d'application de l'exonération.

1° Zone d'application de l'exonération.

L'exonération prévue à l'article 1383 C *bis* du CGI n'est susceptible de s'appliquer qu'aux établissements situés au 1^{er} janvier de l'année d'imposition dans le périmètre d'une des trois catégories de ZFU définies au B du 3 de l'article 42 modifié de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

2° Conditions tenant aux caractéristiques de l'entreprise et de l'établissement occupant l'immeuble.

Pour bénéficier de cette exonération, le local doit être rattaché, **entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2014**, à un établissement affecté à une activité professionnelle exercée dans les conditions permettant à l'établissement de bénéficier de l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue au I *sexies* de l'article 1466 A du CGI (cf. n° 6065-9).

b. Modalités d'application de l'exonération.

La durée de l'exonération est de 5 ans.

Lorsque l'**immeuble était affecté au 1^{er} janvier 2006** à une activité éligible à l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue au I *sexies* de l'article 1466 A du CGI, l'exonération de taxe foncière court à compter de cette date jusqu'au 31 décembre 2010.

En cas de **changement d'exploitant** intervenu, après le 1^{er} janvier 2006, en dehors de toute période d'exonération, dans des locaux déjà affectés à une activité professionnelle entrant dans le champ d'application de la cotisation foncière des entreprises, une nouvelle période d'exonération de 5 ans s'ouvre à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la reprise d'établissement, si toutes les conditions requises sont remplies. Si le changement a lieu un 1^{er} janvier, l'exonération court à compter de cette date.

Lorsque l'**immeuble existait au 1^{er} janvier 2006 et a été affecté après cette date à une activité éligible** à l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue au I *sexies* de l'article 1466 A du CGI, l'exonération court à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle est intervenue cette affectation.

L'**exonération cesse de s'appliquer** à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle les immeubles ne sont plus affectés à une activité entrant dans le champ d'application de la cotisation foncière des entreprises répondant aux conditions de l'exonération ou exercée par une entreprise répondant aux conditions de l'exonération prévue au I *sexies* de l'article 1466 A du CGI.

c. Faculté pour les collectivités territoriales et leurs EPCI dotés d'une fiscalité propre de supprimer l'exonération.

L'exonération prévue à l'article 1383 B du CGI est de droit mais elle peut être supprimée par une délibération régulière et explicite des collectivités territoriales et de leurs groupements dotés d'une fiscalité propre, prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A *bis* du CGI (cf. n° 6001-4).

d. Articulation avec les différents régimes d'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties.

La présente exonération prévaut sur celles prévues aux articles 1383 et 1518 A du CGI (cf. n°s 6210 et 6215-5).

Lorsqu'un immeuble remplit les conditions pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 1383 A du CGI et de la présente exonération, le contribuable doit opter pour l'un ou l'autre de ces deux régimes avant le 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle l'exonération prend effet. Cette option est irrévocable. Elle peut s'exercer distinctement pour chaque établissement mais vaut pour l'ensemble des collectivités de son implantation.

Les redevables de la taxe foncière au titre d'immeubles situés dans les ZFU de première ou seconde générations et rattachés entre le 1^{er} janvier 2006 et le 2 avril 2006 à un établissement pouvant bénéficier de l'exonération prévue au I *sexies* de l'article 1466 A du CGI peuvent opter pour le bénéfice de l'exonération prévue dans les « ZFU de première génération » par l'article 1383 B, dans les « ZFU de seconde génération » par l'article 1383 C ou dans ces deux catégories de ZFU par l'article 1383 C *bis* du CGI. Cette option est irrévocable et doit s'exercer avant le 1^{er} janvier 2007. Elle peut s'exercer distinctement pour chaque établissement mais vaut pour l'ensemble des collectivités de son implantation.

Remarque : Les exonérations prévues à l'article 1383 C *bis* du CGI prenant effet en 2006 et celles prenant effet à compter de 2013 dans les zones franches urbaines définies au B du 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 ne sont accordées que si les aides octroyées respectent le règlement de *minimis*. À compter du 1^{er} janvier 2007, le règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 se substitue au règlement (CE) n° 69/2001 relatif aux aides de *minimis*.

e. Obligations déclaratives (CGI, ann. III, art. 315 *septies* A).

Pour pouvoir bénéficier de l'exonération, le propriétaire (ou le redevable légal de la taxe) doit souscrire une déclaration sur un imprimé établi par l'administration.

Cet imprimé comporte un volet détachable réservé à l'occupant. L'occupant, après l'avoir complété, communique ce volet au redevable légal de la taxe.

L'occupant doit également établir une déclaration sur l'honneur attestant que le capital de l'entreprise dont il dépend n'est pas détenu, directement ou indirectement, pour 25 % ou plus de son montant, par une ou plusieurs entreprises dont l'effectif dépasse 250 salariés et dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes excède 50 millions d'euros ou le total du bilan annuel excède 43 millions d'euros. Le redevable légal de la taxe transmet l'ensemble des documents au service des impôts fonciers territorialement compétent.

La déclaration doit être souscrite avant le 1^{er} janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération prend effet. En effet, elle permet, sous réserve que certains changements ne remettent pas l'exonération en cause (cf. *supra*), de bénéficier de l'exonération pour une durée de 5 ans.

Les divers changements susceptibles de remettre en cause, d'accorder ou de proroger l'exonération (changement d'activité principale de l'établissement, changement d'exploitant de l'entreprise ou de l'établissement, création d'établissement ou d'entreprise, extensions d'établissement) seront portés à la connaissance du service des impôts foncier territorialement compétent par l'intermédiaire d'un imprimé déclaratif établi par l'administration. La date limite de dépôt de la déclaration pour ces changements est fixée au 1^{er} janvier qui suit la réalisation du changement.

6211-4 6. Exonération en faveur des jeunes entreprises innovantes (CGI, art. 1383 D ; BOI-IF-TFB-10-170-20).

L'article 1383 D du CGI prévoit une exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties, sur délibération des collectivités territoriales et des établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre, en faveur des immeubles appartenant à de jeunes entreprises innovantes (JEI) réalisant des projets de recherche et de développement et dans lesquels ces dernières exercent leur activité.

a. Conditions d'application.

Cette exonération n'est accordée que sur délibération des collectivités territoriales et des EPCI dotés d'une fiscalité propre, prise respectivement pour la part qui leur revient. Cette délibération doit être prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A *bis* du CGI. La délibération doit être de portée générale et viser l'ensemble des immeubles entrant dans le champ d'application de l'exonération.

Le bénéfice de cette exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de *minimis*.

Pour bénéficier de cette exonération, le local ou la partie d'évaluation doit appartenir à une entreprise créée jusqu'au 31 décembre 2013 et répondant à certaines conditions relatives à l'effectif, au montant du chiffre d'affaires ou de total de bilan, au volume de dépenses de recherche et à la composition de la détention du capital. L'immeuble doit être affecté à l'activité exercée par cette entreprise.

Par ailleurs, l'entreprise doit avoir moins de sept ans au 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle elle prétend à l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties. Une entreprise peut donc bénéficier de l'exonération jusqu'à l'année de son septième anniversaire.

L'année au titre de laquelle l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties est sollicitée, l'entreprise doit être à la fois le redevable de la cotisation foncière des entreprises au titre de l'activité exercée dans le local et le redevable, au sens de l'article 1400 du CGI, de la taxe foncière sur les propriétés bâties pour l'immeuble concerné. Les immeubles d'habitation, même inscrits au bilan, n'entrent pas dans le champ d'application du dispositif.

b. Modalités d'application.

L'exonération porte sur la totalité des bases d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties. Les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) dotés d'une fiscalité propre n'ont pas la possibilité de prévoir une exonération partielle.

L'exonération ne s'applique qu'à la taxe foncière sur les propriétés bâties proprement dite et ne s'étend pas à la taxe d'enlèvement des ordures ménagères due, le cas échéant, par l'entreprise. Elle ne s'applique à la taxe spéciale d'équipement que dans la mesure où le conseil général du département a voté l'exonération.

Lorsque les conditions requises sont remplies, la durée de l'exonération est de sept ans.

Le taux de l'exonération est de 100 % pour la part de taxe foncière sur les propriétés bâties revenant à chaque collectivité bénéficiaire.

L'exonération cesse définitivement de s'appliquer à compter du 1^{er} janvier de la deuxième année qui suit la période de référence servant à l'établissement de la cotisation foncière des entreprises pendant laquelle le redevable de cet impôt ne remplit plus les conditions requises. Dans la généralité des cas, il s'agit de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle les conditions relatives à l'effectif, au montant du chiffre d'affaires ou de total de bilan, au volume de dépenses de recherche et à la composition de la détention du capital ne sont plus remplies.

c. Articulation de la mesure avec les dispositions existantes.

1° Exonération de droit commun de deux ans des constructions nouvelles et assimilées.

Lorsqu'un immeuble remplit les conditions pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 1383 du CGI et de la présente exonération, l'exonération prévue à l'article 1383 précité prévaut et celle prévue par le présent dispositif peut s'appliquer pour la période restant à courir à l'expiration de l'exonération de droit commun, si la délibération correspondante a été prise.

2° Exonération en faveur des entreprises nouvelles ou des immeubles implantés dans les zones franches urbaines.

Lorsqu'un immeuble remplit les conditions pour bénéficier des exonérations prévues aux articles 1383 A, 1383 B, 1383 C, 1383 C bis, 1383 D ou 1383 F du CGI, le contribuable doit opter pour l'un ou l'autre de ces régimes avant le 1^{er} janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération est sollicitée. Cette option est irrévocable. Elle peut s'exercer distinctement pour chaque immeuble mais vaut pour l'ensemble des collectivités de son implantation. Elle doit être formulée sur papier libre avant le 1^{er} janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération est sollicitée.

3° Articulation des régimes d'exonération de taxe foncière et de cotisation foncière des entreprises.

Le plus souvent, la présente exonération de taxe foncière coïncide avec l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue à l'article 1466 D du CGI au bénéfice des jeunes entreprises innovantes.

Toutefois, l'exonération de taxe foncière peut s'appliquer indépendamment de l'exonération de cotisation foncière des entreprises dans les cas suivants :

- l'établissement est exonéré de la cotisation foncière des entreprises en application d'une autre disposition législative (exemple : exonération prévue à l'article 1465 A du CGI en vigueur dans les zones de revitalisation rurale) ;

- l'établissement n'est pas exonéré de la cotisation foncière des entreprises parce que le redevable n'a pas respecté ses obligations déclaratives au regard de la cotisation foncière des entreprises ou parce que les collectivités territoriales ou les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre n'ont pas pris de délibération pour l'exonération de cotisation foncière des entreprises des jeunes entreprises innovantes mais ont délibéré favorablement pour l'exonération de taxe foncière prévue à l'article 1383 D du CGI.

d. Obligations déclaratives.

Les entreprises qui entendent bénéficier de la présente exonération pour un ou plusieurs de leurs immeubles doivent l'indiquer sur papier libre avant le 1^{er} janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération est sollicitée auprès du service des impôts fonciers du lieu de situation des immeubles et joindre une copie de la décision d'agrément qui leur a été remise.

6211-5 7. Exonération en faveur de certains logements situés dans des zones de revitalisation rurale acquis puis améliorés au moyen d'une aide financière de l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) en vue de leur location (CGI, art. 1383 E ; BOI-IF-TFB-10-160-50).

L'article 1383 E du CGI exonère pendant quinze ans de taxe foncière sur les propriétés bâties, dans les zones de revitalisation rurale mentionnées à l'article 1465 A du CGI (cf. n° 6065-4) et

sur délibération des collectivités territoriales et de leurs établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre, les logements visés au 4° de l'article L. 351-2 du code de construction et de l'habitation qui sont, en vue de leur location, acquis puis améliorés au moyen d'une aide financière de l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) par des personnes physiques.

a. Champ d'application de l'exonération.

L'exonération s'applique dans les zones de revitalisation rurale (ZRR) mentionnées à l'article 1465 A du CGI. Le bénéfice de l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties est accordé lorsque, à la date d'achèvement des travaux d'amélioration, le logement est situé en ZRR. L'exonération est maintenue si le logement n'est plus situé en ZRR l'année qui suit celle de l'achèvement des travaux d'amélioration ou au cours de la période d'exonération. Toutefois, l'exonération est également accordée à des logements non compris en ZRR à la date d'achèvement des travaux d'amélioration mais qui le sont tant à la date de leur acquisition qu'au 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de l'achèvement des travaux.

Pour bénéficier de cette exonération, outre sa situation géographique, le logement doit satisfaire aux conditions suivantes :

- être visé au 4° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation ;
- faire l'objet de travaux d'amélioration financés au moyen d'une subvention de l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) ;
- avoir été acquis par la personne physique qui procède aux travaux d'amélioration ;
- avoir été acquis à compter du 1^{er} janvier 2004 et amélioré en vue de sa location.

b. Modalités d'application de l'exonération.

L'exonération est subordonnée à une délibération des collectivités territoriales ou des établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) à fiscalité propre.

La délibération doit intervenir dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A *bis* du CGI et demeure valable tant qu'elle n'est pas rapportée.

L'exonération est applicable pendant quinze ans à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de l'achèvement des travaux d'amélioration. Elle s'applique aux logements acquis à compter du 1^{er} janvier 2004 et dont les travaux d'amélioration ont été achevés à compter du 1^{er} janvier de l'année de la délibération.

L'exonération est accordée pour la seule part revenant à la collectivité territoriale ou l'EPCI ayant pris une délibération en ce sens. Elle concerne également les taxes spéciales d'équipement additionnelles à la taxe foncière sur les propriétés bâties perçues au profit de certains établissements publics fonciers. Elle ne concerne pas la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

Dans l'hypothèse où un logement bénéficierait de l'une des exonérations prévues aux articles 1384, 1384 A, 1384 C, 1384 D du CGI, il conviendrait de faire courir cette exonération jusqu'à son terme et d'appliquer ensuite l'exonération prévue à l'article 1383 E du même code pour la période d'exonération restant à courir.

c. Obligations déclaratives.

Pour bénéficier de l'exonération, la personne physique propriétaire du logement concerné doit adresser au centre des impôts fonciers du lieu de situation du logement, avant le 1^{er} janvier de la première année d'application de l'exonération, une déclaration 6666 D comportant tous les éléments de nature permettant d'identifier le logement concerné. Cette déclaration doit notamment être accompagnée de la décision d'octroi de la subvention de l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) ainsi que de la justification du paiement du solde ou de la totalité de la subvention.

6211-6 8. Exonération en faveur des entreprises participant à un projet de recherche et de développement au sein d'un pôle de compétitivité (CGI, art. 1383 F ; BOI-IF-TFB-10-160-40).

L'article 1383 F du CGI exonère pendant cinq ans de taxe foncière sur les propriétés bâties, sur délibération des collectivités territoriales et des établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre, les établissements d'entreprises participant à un projet de recherche et de développement et implantés dans une zone de recherche et de développement d'un pôle de compétitivité.

a. Conditions d'application.

Cette exonération n'est accordée que sur délibération des collectivités territoriales et des EPCI dotés d'une fiscalité propre, prise respectivement pour la part qui leur revient. Cette délibération doit être prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A *bis* du CGI. La délibération doit être de portée générale et viser l'ensemble des immeubles entrant dans le champ d'application de l'exonération.

Pour les avantages octroyés à compter du 1^{er} janvier 2007, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*.

Pour bénéficier de cette exonération, un immeuble doit remplir les conditions cumulatives suivantes :

- être implanté dans la zone de recherche et de développement d'un pôle de compétitivité ; lorsque l'immeuble est implanté simultanément dans une telle zone et en dehors de cette zone, l'exonération ne pourra s'appliquer que pour la partie située dans la zone ;
- appartenir à une entreprise disposant d'un établissement participant à un projet de recherche et de développement, c'est-à-dire à une activité entrant dans le champ d'application de l'article 1466 E du CGI ;
- être affecté à l'activité exercée par l'établissement précité.

b. Modalités d'application.

L'exonération porte sur la totalité des bases d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties. Les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) dotés d'une fiscalité propre n'ont pas la possibilité de prévoir une exonération partielle.

L'exonération ne s'applique qu'à la taxe foncière sur les propriétés bâties proprement dite et ne s'étend pas à la taxe d'enlèvement des ordures ménagères due, le cas échéant, par l'entreprise. Elle ne s'applique à la taxe spéciale d'équipement que dans la mesure où le conseil général du département a voté l'exonération.

Lorsque les conditions requises sont remplies, la durée de l'exonération est de cinq ans.

Le taux de l'exonération est de 100 % pour la part de taxe foncière sur les propriétés bâties revenant à chaque collectivité bénéficiaire.

L'exonération cesse définitivement de s'appliquer à compter du 1^{er} janvier de la deuxième année qui suit la période de référence servant à l'établissement de la cotisation foncière des entreprises pendant laquelle le redevable de cet impôt ne remplit plus les conditions requises.

c. Articulation de la mesure avec les dispositions existantes.

1° Exonération de droit commun de deux ans des constructions nouvelles et assimilées.

Lorsqu'un immeuble remplit les conditions pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 1383 du CGI et de la présente exonération, l'exonération prévue à l'article 1383 précité prévaut et celle prévue par le présent dispositif peut s'appliquer pour la période restant à courir à l'expiration de l'exonération de droit commun, si la délibération correspondante a été prise.

2° Exonération en faveur des entreprises nouvelles ou des immeubles implantés dans les zones franches urbaines.

Lorsqu'un immeuble remplit les conditions pour bénéficier des exonérations prévues aux articles 1383 A, 1383 B, 1383 C, 1383 C *bis*, 1383 D ou 1383 F du CGI, le contribuable doit opter pour l'un ou l'autre de ces régimes avant le 1^{er} janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération est sollicitée. Cette option est irrévocable. Elle peut s'exercer distinctement pour chaque immeuble mais vaut pour l'ensemble des collectivités de son implantation. Elle doit être formulée sur papier libre avant le 1^{er} janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération est sollicitée.

3° Articulation des régimes d'exonération de taxe foncière et de cotisation foncière des entreprises.

Le plus souvent, la présente exonération de taxe foncière coïncide avec l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue l'article 1466 E du CGI au bénéfice des entreprises participant à un projet de recherche et de développement.

Toutefois, l'exonération de taxe foncière peut s'appliquer indépendamment de l'exonération de cotisation foncière des entreprises dans les cas suivants :

- l'établissement est exonéré de la cotisation foncière des entreprises en application d'une autre disposition législative (exemple : exonération prévue à l'article 1465 A du CGI en vigueur dans les zones de revitalisation rurale) ;
- l'établissement n'est pas exonéré de la cotisation foncière des entreprises parce que le redevable n'a pas respecté ses obligations déclaratives au regard de la cotisation foncière des entreprises ou parce que les collectivités territoriales ou les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre n'ont pas pris de délibération pour l'exonération de cotisation foncière des entreprises des entreprises participant à un projet de recherche et de développement mais ont délibéré favorablement pour l'exonération de taxe foncière prévue à l'article 1383 F du CGI.

d. Obligations déclaratives.

Les entreprises qui entendent bénéficier de la présente exonération pour un ou plusieurs de leurs immeubles doivent l'indiquer sur papier libre avant le 1^{er} janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération est sollicitée auprès du service des impôts fonciers du lieu de situation des immeubles et joindre une copie de la décision d'agrément qui leur a été remise.

S'agissant des immeubles susceptibles de bénéficier de l'exonération dès l'année de délimitation des zones de recherche et de développement, la demande devra être formulée dans les 30 jours qui suivent la date de délimitation ou, lorsque le projet de recherche et de développement est agréé entre la date de délimitation précitée et le 31 décembre de la première année au titre de laquelle l'exonération est sollicitée, dans les 30 jours qui suivent la date d'agrément du projet.

6211-7 9. Exonération en faveur de certains locaux situés dans les zones de revitalisation rurale (CGI, art. 1383 E *bis* ; BOI-IF-TFB-10-50-50-60).

Dans les zones de revitalisation rurale mentionnées à l'article 1465 A du CGI (cf. n° 6065-4), les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération de portée générale prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A *bis* du code précité, exonérer de taxe foncière sur les propriétés bâties :

- les hôtels, pour les locaux affectés exclusivement à une activité d'hébergement ;
- les locaux meublés à titre de gîte rural au sens du a du 3° de l'article 1459 du CGI ;
- les locaux classés meublés de tourisme au sens de l'arrêté du 28 décembre 1976 modifié instituant la répartition catégorielle des meublés de tourisme ;
- les chambres d'hôtes au sens de l'article L. 324-3 du code du tourisme.

Lorsque les conditions requises pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 1383 A du CGI (cf. n° 6211) et de la présente exonération sont remplies, la présente exonération s'applique.

Pour bénéficier de cette nouvelle exonération, le propriétaire adresse au service des impôts du lieu de situation du bien, avant le 1^{er} janvier de chaque année au titre de laquelle l'exonération est applicable, une déclaration accompagnée de tous les éléments justifiant de l'affectation des locaux.

Le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*.

6211-8 10. Exonération en faveur des logements anciens qui ont fait l'objet de travaux en faveur des économies d'énergie et du développement durable (CGI, art. 1383-0 B ; BOI-IF-TFB-10-180-10).

Les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A *bis* du CGI, exonérer de la taxe foncière sur les propriétés bâties à concurrence de 50 % ou de 100 %, les logements qui satisfont cumulativement aux conditions suivantes :

- être achevés avant le 1^{er} janvier 1989 ;
- avoir fait l'objet, par le propriétaire ou toute autre personne redevable légal de la taxe foncière en application de l'article 1400, de dépenses d'équipement en faveur des économies d'énergie et du développement durable mentionnées à l'article 200 *quater* du CGI (cf. FP n°s 115 et suiv.) et réalisées selon les modalités prévues au 6 dudit article ;
- le montant total des dépenses payées au cours de l'année qui précède la première année d'application de l'exonération doit être supérieur à 10 000 € par logement ou le montant total des dépenses payées au cours des trois années qui précèdent l'année d'application de l'exonération doit être supérieur à 15 000 € par logement.

Cette exonération s'applique pendant une durée de cinq ans à compter de l'année qui suit celle du paiement du montant total des dépenses prévu ci-dessus. Elle ne peut pas être renouvelée au cours des dix années suivant celle de l'expiration d'une période d'exonération.

La délibération porte sur la part revenant à chaque collectivité territoriale ou établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre.

Pour bénéficier de cette exonération, le propriétaire adresse au service des impôts du lieu de situation du bien, avant le 1^{er} janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération est applicable, une déclaration comportant tous les éléments d'identification des biens, dont la date d'achèvement des logements. Cette déclaration doit être accompagnée de tous les éléments justifiant de la nature des dépenses et de leur montant.

Sous réserve d'une délibération en ce sens, l'exonération est applicable aux logements pour lesquels les dépenses ont été payées à compter du 1^{er} janvier 2007.

6211-9 11. Exonération des logements édifiés antérieurement à la mise en place d'un plan de prévention des risques technologiques et situés dans le périmètre d'exposition aux risques (CGI, art. 1383 G ; BOI-IF-TFB-10-50-50-30).

L'article 1383 G du CGI institue, à compter des impositions établies au titre de 2008, une exonération partielle¹ de taxe foncière sur les propriétés bâties en faveur des constructions affectées à l'habitation achevées antérieurement à la mise en place d'un plan de prévention des risques technologiques (PPRT) et situées dans le périmètre d'exposition aux risques prévu par ce plan.

L'exonération est applicable aux constructions affectées à l'habitation (principal ou secondaire) quelle que soit la zone du périmètre dans laquelle elles se situent (article L. 515-16 du code de l'environnement). Pour bénéficier de l'exonération, les constructions doivent être achevées avant la mise en place d'un PPRT.

L'exonération est subordonnée à une délibération des collectivités territoriales ou des EPCI à fiscalité propre. L'exonération est accordée pour la seule part revenant à la collectivité territoriale ou à l'EPCI ayant pris une délibération en ce sens.

Lorsqu'un bien remplit les conditions pour bénéficier de l'exonération de l'article 1383 E du CGI et de cette exonération, l'exonération prévue à l'article 1383 E prévaut.

Les propriétaires susceptibles de bénéficier de l'exonération doivent déposer, auprès du service des impôts du lieu de situation des constructions, avant le 1^{er} janvier de la première année à compter de laquelle l'exonération est applicable, une déclaration sur papier libre mentionnant la liste des biens passibles de taxe foncière dont ils sont propriétaires et qui répondent aux conditions d'exonération.

6211-10 12. Exonération des immeubles situés dans les zones d'emploi à redynamiser (CGI, art. 1383 H ; BOI-IF-TFB-10-160-20).

Sauf délibération contraire de la collectivité territoriale ou de l'établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre, les immeubles situés dans les bassins d'emploi à redynamiser définis au 3 *bis* de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire sont exonérés de taxe foncière sur les propriétés bâties pour une durée de cinq ans.

L'exonération s'applique aux immeubles rattachés, **entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2013 inclus**, à un établissement affecté à une activité professionnelle exercée dans les conditions permettant à l'établissement de bénéficier de l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue au I *quinquies* A de l'article 1466 A du CGI. En cas d'immeuble existant au 1^{er} janvier 2007 et affecté après cette date à une activité éligible à l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue au I *quinquies* A de l'article 1466 A du CGI, l'exonération court à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle où est intervenue cette affectation.

Cette exonération cesse de s'appliquer à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant celle où les immeubles ne sont plus affectés à une activité entrant dans le champ d'application de la cotisation foncière des entreprises.

En cas de changement d'exploitant au cours d'une période d'exonération, celle-ci est maintenue pour la période restant à courir et dans les conditions prévues pour le prédécesseur.

L'exonération porte sur la totalité de la part revenant à chaque collectivité territoriale ou établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre.

Lorsque les conditions requises pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 1383 A du CGI (cf. n° 6211) et de la présente exonération sont remplies, le contribuable doit opter pour l'un ou l'autre de ces régimes avant le 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle l'exonération prend effet. L'option est irrévocable et peut s'exercer distinctement pour chaque établissement mais vaut pour l'ensemble des collectivités de son implantation.

Pour les avantages octroyés à compter du 1^{er} janvier 2007, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*. Toutefois, pour les avantages octroyés à compter du 1^{er} janvier 2009, sur option des entreprises propriétaires

1. L'article 96 de la loi de finances pour 2010 fixe à 15 % ou 30 % le taux d'exonération (il était auparavant de 25 % ou 50 %) et autorise, sous certaines conditions, une majoration de ce taux de 15 % ou 30 %.

d'un immeuble dans une zone d'aide à finalité régionale¹, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect de l'article 13 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission, du 6 août 2008, déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie). Cette option est irrévocable pour la durée de l'exonération. Elle doit être exercée avant le 1^{er} janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération prend effet. Lorsque l'entreprise exerce l'option au titre de l'un des dispositifs prévus à l'article 44 *duodecies*, 1383 H ou au I *quinquies* A de l'article 1466 A du CGI, cette option vaut pour l'ensemble des dispositifs précités. Lorsque aucune option n'a été formulée dans les délais requis au titre d'un de ces dispositifs d'exonération, l'exercice ultérieur d'options portant sur les autres dispositifs n'est pas recevable.

Les obligations déclaratives des personnes et organismes concernés sont fixées par l'article 315 *nonies* de l'annexe III au CGI.

Remarque : Pour l'application de ces dispositions aux opérations intervenues en 2007, les délibérations contraires des collectivités territoriales et de leurs établissements publics de coopération intercommunale a dû être prises dans les soixante jours de la publication du texte réglementaire sélectionnant les bassins en application du 3 *bis* de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

6211-11 13. Exonération des immeubles situés dans une zone de restructuration de la défense (CGI, art. 1383 I ; CGI, ann. III, art. 315 *terdecies* ; BOI-IF-TFB-10-160-30).

Les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A *bis* du CGI, exonérer de taxe foncière sur les propriétés bâties les immeubles situés dans les zones de restructuration de la défense définies aux 1^{er} et 2^o du 3 *ter* de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

L'exonération s'applique aux immeubles rattachés à un établissement remplissant les conditions requises pour bénéficier de l'exonération de cotisation foncière des entreprises et pendant la même durée que celle-ci.

Elle s'applique à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle où est intervenu le rattachement à un établissement remplissant les conditions requises.

Cette exonération cesse de s'appliquer à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant celle où les immeubles ne sont plus affectés à une activité entrant dans le champ d'application de la cotisation foncière des entreprises.

En cas de changement d'exploitant au cours d'une période d'exonération, celle-ci est maintenue pour la période restant à courir et dans les conditions prévues pour le prédécesseur.

L'exonération porte sur la totalité de la part revenant à chaque collectivité territoriale ou établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre.

Lorsque les conditions requises pour bénéficier de l'une des exonérations prévues à l'article 1383 A, 1383 C *bis*, 1383 D, 1383 F ou 1383 H du CGI et de la présente exonération sont satisfaites, le contribuable doit opter pour l'un ou l'autre de ces régimes avant le 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle l'exonération prend effet. L'option est irrévocable et vaut pour l'ensemble des collectivités territoriales et établissements publics de coopération intercommunale.

Le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*. Toutefois, sur option des entreprises propriétaires d'un immeuble dans une zone d'aide à finalité régionale, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect de l'article 13 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission, du 6 août 2008, déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

L'option mentionnée à l'alinéa précédent est irrévocable pour la durée de l'exonération. Elle doit être exercée avant le 1^{er} janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération prend effet.

Les obligations déclaratives des personnes et organismes concernés par cette exonération sont fixées par l'article 315 *terdecies* de l'annexe III du CGI.

1. Les zones d'aide à finalité régionale sont définies au décret n° 2007-732 du 7 mai 2007, modifié par le décret n° 2008-1415 du 19 décembre 2008, et sont complétées par le décret n° 2010-1628 du 23 décembre 2010.

Remarque :

Lorsque l'entreprise exerce l'option pour l'application de l'article 13 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie) au titre de l'un des dispositifs prévus à l'article 44 *terdecies* du CGI, à l'article 1383 I du même code, au I *quinquies* B de l'article 1466 A du même code ou au VII de l'article 34 de la loi de finances rectificative pour 2008, cette option vaut pour l'ensemble des dispositifs précités.

Lorsqu'aucune option pour l'application de l'article 13 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission, du 6 août 2008, déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie) n'a été formulée dans les délais requis au titre d'un des dispositifs d'exonération mentionnés à l'alinéa ci-dessus, l'exercice ultérieur d'options portant sur un de ces dispositifs n'est pas recevable.

6211-12 14. Exonération en faveur des logements à haut niveau de performance énergétique (CGI, art. 1383-0 B *bis* ; ann. III, art. 315 *quaterdecies* issu du décret n° 2009-1529 du 9 décembre 2009 ; BOI-IF-TFB-10-180-10).

À compter des impositions établies au titre de 2010, les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A *bis*-I du CGI, exonérer de la taxe foncière sur les propriétés bâties à concurrence de 50 % ou de 100 % les logements qui satisfont cumulativement aux conditions suivantes :

- leur construction doit avoir été achevée après le 1^{er} janvier 2009 ;
- leur niveau élevé de performance énergétique globale, déterminé dans des conditions fixées par décret, doit être supérieur à celui qu'impose la législation en vigueur.

La délibération porte sur la part revenant à chaque collectivité territoriale ou établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre.

Cette exonération s'appliquera à compter de l'année qui suivra celle de l'achèvement de la construction, pendant une durée que chaque collectivité territoriale ou établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre déterminera et qui ne pourra être inférieure à cinq ans.

Lorsque les conditions requises pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 1383 du CGI (cf. n° 6210) seront remplies et en l'absence de délibération contraire prise conformément au V du même article, cette exonération s'appliquera à compter de la troisième année qui suivra celle de l'achèvement de la construction.

Pour bénéficier de l'exonération, le propriétaire devra adresser au service des impôts du lieu de situation de la construction, avant le 1^{er} janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération sera applicable, une déclaration comportant tous les éléments d'identification des biens. Cette déclaration devra être accompagnée de tous les éléments justifiant que la construction remplit les critères de performance énergétique requis.

6211-13 15. Exonération partielle en faveur des propriétaires de logements construits à proximité d'une installation classée « Seveso » (CGI, art. 1383 G *bis* ; BOI-IF-TFB-10-50-50-40).

Les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A *bis* du CGI, exonérer de taxe foncière sur les propriétés bâties, à concurrence de 25 % ou de 50 %, les constructions affectées à l'habitation qui :

- sont édifiées à moins de trois kilomètres de la limite de propriété d'un établissement comportant au moins une installation figurant sur la liste prévue au IV de l'article L. 515-8 du code de l'environnement ;
- ont été achevées antérieurement à la construction de l'installation mentionnée à l'alinéa précédent ;
- et ne sont pas situées dans un périmètre d'exposition prévu par un plan de prévention des risques technologiques mentionné à l'article L. 515-15 du code de l'environnement.

La délibération porte sur la part revenant à chaque collectivité territoriale ou établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre.

Pour bénéficier de cette exonération, le propriétaire doit adresser, avant le 1^{er} janvier de la première année à compter de laquelle l'exonération est applicable, une déclaration au service des impôts du lieu de situation des biens comportant tous les éléments d'identification du ou des immeubles visés au premier alinéa ci-dessus. Lorsque la déclaration est souscrite hors délai,

l'exonération s'applique à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle la déclaration est déposée.

Lorsque les conditions requises pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 1383 E du CGI et celles prévues au premier alinéa ci-dessus sont remplies, l'exonération prévue au même article 1383 E du code précité est applicable.

6211-14 16. Exonération des logements édifiés antérieurement à la mise en place d'un plan de prévention des risques miniers (CGI, art. 1383 G *ter*; ordonnance n° 2011-91 du 20 janvier 2011 portant codification de la partie législative du code minier, art. 9; BOI-IF-TFB-10-50-50-50).

Les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A *bis* du CGI, exonérer de taxe foncière sur les propriétés bâties, à concurrence de 25 % ou de 50 %, les constructions affectées à l'habitation achevées antérieurement à la mise en place d'un plan de prévention des risques miniers mentionné à l'article L. 174-5 du code minier et situées dans les zones exposées aux risques, définies au 1^{er} du II de l'article L. 562-1 du code de l'environnement, et délimitées par le plan.

La délibération porte sur la part revenant à chaque collectivité territoriale ou établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre et fixe un taux unique d'exonération pour les constructions situées dans le périmètre visé au premier alinéa.

Pour bénéficier de cette exonération, le propriétaire doit adresser, avant le 1^{er} janvier de la première année à compter de laquelle l'exonération est applicable, une déclaration au service des impôts du lieu de situation des biens comportant tous les éléments d'identification du ou des immeubles visés au premier alinéa ci-dessus. Lorsque la déclaration est souscrite hors délai, l'exonération s'applique à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle la déclaration est déposée.

Lorsque les conditions requises pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 1383 E du CGI et celles prévues au premier alinéa ci-dessus sont remplies, l'exonération prévue au même article 1383 E du code précité est applicable.

6212 17. Exonérations de longue durée en faveur de certains logements (CGI, art. 1384, 1384 A, 1384 C, 1384 D).

6212-1 Bénéficient d'une exonération de 15 ans à compter de l'année qui suit celle de leur achèvement, **les constructions neuves affectées à l'habitation principale :**

1° ayant fait l'objet d'un prêt selon le régime propre aux habitations à loyer modéré (CGI, art. 1384) ;

2° **ou** financées à concurrence de plus de 50 % au moyen de prêts aidés par l'État, prévus aux articles L. 301-1 et suivants du code de la construction et de l'habitation (CGI, art. 1384 A, I-al. 1) :

- constructions à usage locatif ;
- constructions en accession à la propriété pour lesquelles une demande de prêt (PAP), suivie d'une décision favorable, a été déposée avant le 31 décembre 1983. L'exonération est ramenée à 10 ans lorsque la demande de prêt est postérieure à cette date. Elle ne s'applique pas aux logements financés au moyen de « prêts à taux zéro ».

À compter de 2000, la durée de l'exonération est prolongée de cinq ans pour les logements en accession à la propriété situés dans un groupe d'immeubles ou un ensemble immobilier faisant l'objet des mesures de sauvegarde prévues aux articles L. 615-1 à L. 615-5 du code de la construction et de l'habitation. Dès lors qu'il ne peut y avoir interruption entre l'exonération et le droit à prolongation, les logements concernés sont, en pratique, ceux dont l'exonération est venue à expiration au 31 décembre 1999 ou à une date ultérieure (CGI, art. 1384 A, II).

3° **ou** financées à concurrence de plus de 50 %¹ au moyen d'un prêt prévu à l'article R. 331-1 du code de la construction et de l'habitation (notamment le prêt locatif social « PLS » régi par le décret n° 2001-207 du 6 mars 2001) et bénéficiant du taux réduit de TVA (CGI, art. 1384 A, I-al. 2 et CGI, art. 1384 A, I *bis*) :

- logements à usage locatif mentionnés à l'article L. 351-2-3° du code de la construction et de l'habitation. Il s'agit des logements bénéficiant d'une décision favorable d'agrément du préfet prise à compter du 1^{er} octobre 1996 ou de la décision portant octroi de subvention qui vaut désormais agrément ;

1. Le taux de 50 % est ramené à 30 % pour les constructions visées au 10 du I de l'article 278 sexies du CGI (CGI, art. 1384 A, I-al. 2).

- logements à usage locatif mentionnés au 5° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation. Il s'agit des logements foyers de jeunes travailleurs et de logements-foyers hébergeant des personnes handicapées, âgées ou éprouvant des difficultés particulières pour accéder au logement, dont la construction est engagée à compter du 1^{er} octobre 1996 ;
- en Guadeloupe, en Guyane, à la Martinique et à La Réunion, l'exonération s'applique aux constructions de logements neufs à usage locatif et affectés à l'habitation principale lorsqu'elles sont financées à concurrence de plus de 50 % au moyen d'un prêt prévu à l'article R. 372-1 du code de la construction et de l'habitation.

4° En ce qui concerne les constructions de logements visées au deuxième alinéa du I de l'article 1384 A du CGI (cf. 3° ci-dessus) pour lesquelles l'ouverture de chantier est intervenue **à compter du 1^{er} janvier 2002**, la durée de l'exonération est portée à **20 ans** lorsque ces constructions satisfont à au moins quatre des cinq critères de qualité environnementale suivants :

- modalités de conception, notamment assistance technique du maître d'ouvrage par un professionnel ayant des compétences en matière d'environnement ;
- modalités de réalisation, notamment gestion des déchets du chantier ;
- performance énergétique et acoustique ;
- utilisation d'énergie et de matériaux renouvelables ;
- maîtrise des fluides.

Pour bénéficier de cette durée d'exonération, le redevable de la taxe doit joindre à la déclaration prévue par l'article 1406 du CGI un certificat établi au niveau départemental par l'administration chargée de l'équipement constatant le respect des critères de qualité environnementale de la construction (CGI, art. 1384 A, I *bis* ; CGI, ann. II, art. 310-0 H à 310-0 H *ter* et ann. IV, art. 121-0 AA).

5° Pour les constructions visées au 4° ci-dessus qui bénéficient d'une décision d'octroi de subvention ou de prêt aidé prise entre le 1^{er} juillet 2004 et le 31 décembre 2014, la durée d'exonération mentionnée à l'article 1384 A-I *bis* du CGI est portée à **30 ans** lorsque l'ouverture du chantier est intervenue à compter du 17 juillet 2006.

Pour les constructions achevées à compter du 1^{er} janvier 2002 et financées dans les conditions prévues aux articles R. 331-14 à R. 331-16¹ ou des articles R. 372-9 à R. 372-12² du code de la construction et de l'habitation, la condition de financement s'apprécie en tenant compte des subventions versées par l'État, l'Agence nationale pour la rénovation urbaine (ANRU), les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale ainsi que des subventions³ ou prêts consentis au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction [« 1 % logement »] (CGI, art. 1384 A, I-al. 2).

Pour les constructions de logements mentionnées au deuxième alinéa de l'article 1384 A, I du CGI (cf. 3° ci-avant), la durée de l'exonération est portée à **25 ans**, lorsqu'elles bénéficient d'une décision d'octroi de subvention ou de prêt aidé prise entre le 1^{er} juillet 2004 et le 31 décembre 2014.

Pour les constructions qui bénéficient d'une décision d'octroi de subvention ou de prêt aidé prise entre le 1^{er} juillet 2004 et le 31 décembre 2014, la durée d'exonération de 20 ans mentionnée à l'article 1384 A, I *bis* du CGI est portée à **30 ans**. Cette disposition s'applique aux constructions dont l'ouverture de chantier est intervenue à compter du 17 juillet 2006 et qui satisfont aux critères de qualité environnementale prévus par le I *bis* de l'article 1384 A du CGI (CGI, art. 1384 A, I *ter* ; CGI, ann. II, art. 310-0 H à 310-0 H *ter* et ann. IV, art. 121-0 AA).

6212-2

Sont également exonérés, de plein droit, pendant une durée de **15 ans** :

- les logements **acquis**, à compter du 1^{er} janvier 1998, en vue de leur location avec le concours financier de l'État ou avec une subvention de l'Agence nationale pour la rénovation urbaine en application des 3° et 5° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation ou au moyen d'un financement prévu à l'article R. 372-1 du même code. L'exonération s'applique à compter de l'année suivant celle de l'acquisition et est applicable dans les DOM (CGI, art. 1384 C, I-al. 1). La durée de l'exonération est portée à **25 ans** lorsque la décision de subvention ou de prêt intervient entre le 1^{er} juillet 2004 et le 31 décembre 2014 ;

1. Il s'agit des constructions financées à l'aide de subventions de l'État ou de l'Agence nationale pour la rénovation urbaine et des prêts locatifs à usage social (PLUS) ou des prêts locatifs aidés à l'intégration (PLA-I).

2. Il s'agit des constructions financées à l'aide des prêts LLS ou LLTS.

3. Cette disposition s'applique aux constructions pour lesquelles la décision d'octroi de subvention ou de prêt aidé prévue par l'article R. 331-3 du code de la construction et de l'habitation a été prise à compter du 1^{er} janvier 2005.

- les logements visés au 4^o de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation qui, en vue de leur location ou de leur attribution à titre temporaire aux personnes défavorisées, sont **acquis** à compter du 1^{er} janvier 1998 puis **améliorés** au moyen d'une aide financière de l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) par des organismes ne se livrant pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif et bénéficiant de l'agrément relatif à l'intermédiation locative et à la gestion locative sociale prévu à l'article L. 365-4 du code de la construction et de l'habitation. Le bénéfice de l'exonération est subordonné à la condition que la décision de subvention intervienne dans un délai de deux ans au plus à compter de l'année suivant celle de l'acquisition des logements. L'exonération s'applique à compter de l'année suivant celle de l'achèvement des travaux d'amélioration (CGI, art. 1384 C, I-al. 2). La durée de l'exonération est portée à **25 ans** lorsque la décision de subvention de l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) intervient entre le 1^{er} juillet 2004 et le 31 décembre 2014 ;

- les logements acquis auprès des organismes mentionnés à l'article L. 411-5 du code de construction et de l'habitation et au moyen des prêts mentionnés à la sous-section 3 de la section 1 du chapitre unique du titre II du livre III de la partie réglementaire du même code (CGI, 1384 C, I-al. 3 nouveau issu de l'article 86 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013 et applicable aux décisions d'octroi de subvention ou de prêt intervenues à compter du 1^{er} janvier 2009) ;

- les locaux **acquis, aménagés ou construits** en vue de la création de structures d'hébergement temporaire ou d'urgence faisant l'objet d'une convention entre le propriétaire ou le gestionnaire des locaux et le représentant de l'État dans le département et destinées aux personnes visées au II de l'article L. 301-1 du code de la construction et de l'habitation. La durée de l'exonération est portée à **25 ans** lorsque la décision d'octroi d'aide de l'État intervient entre le 1^{er} juillet 2005 et le 31 décembre 2014. L'exonération s'applique à compter de l'année suivant celle de l'acquisition, de la construction ou de l'achèvement des travaux d'aménagement (CGI, art. 1384 D).

Dans le cas où un immeuble exonéré en application des premier et deuxième alinéas de l'article 1384 C-I du CGI fait l'objet d'une opération d'acquisition ou d'aménagement ouvrant droit à l'exonération prévue à l'article 1384 D du code précité, l'exonération accordée jusqu'alors en application de l'article 1384 C est supprimée et les locaux concernés ouvrent droit à l'exonération prévue à l'article 1384 D.

6212-3

Sont également exonérés, de plein droit, pendant une durée de **15 ans**, les constructions de logements neufs affectés à l'habitation principale faisant l'objet d'un contrat de location-accession en application de la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 définissant la location accession à la propriété immobilière (CGI, art. 1384 A, III).

Cette exonération applicable à compter de l'année suivant celle de l'achèvement des constructions est soumise à la condition que ces constructions fassent l'objet, dans des conditions fixées par le décret n° 2004-286 du 26 mars 2004, d'une convention et d'une décision d'agrément prise par le représentant de l'État dans le département.

L'exonération est maintenue pour la période restant à courir lorsque le locataire-accédant lève l'option, le cas échéant jusqu'à la date de cession du logement, ou lorsque le logement fait l'objet d'un nouveau contrat de location accession respectant les mêmes conditions que le précédent contrat ou qu'il est remis en location en faisant l'objet d'une convention prévue par l'article L. 353-2 du code de la construction et de l'habitation.

Cette exonération est subordonnée au dépôt d'une déclaration d'achèvement des travaux dans les 90 jours de leur réalisation définitive. La déclaration doit être accompagnée des contrats de location-accession signés, d'une copie de la convention signée et de l'agrément définitif obtenu.

Ces dispositions s'appliquent aux constructions achevées qui ont bénéficié d'une décision d'agrément délivrée postérieurement au 26 mars 2004. Toutefois, les constructions n'ont pu être achevées au plus tôt qu'en 2005. Par conséquent, dès lors que l'exonération s'applique à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de l'achèvement, elle est susceptible de s'appliquer à compter des impositions établies au titre de 2006 et des années suivantes.

6212-4

Sont également exonérés de taxe foncière sur les propriétés bâties pendant une durée de **15 ans**, les logements détenus, directement ou indirectement par le biais d'une filiale à participation majoritaire, par l'Établissement public de gestion immobilière du Nord-Pas-de-Calais créé par l'article 191 de la loi n° 2000-1208 du 13 décembre 2000 relative à la solidarité et au renouvellement urbains lorsque ces logements sont améliorés au moyen d'une aide financière de l'Agence nationale de l'habitat (ANAH), et qu'ils font l'objet d'une convention avec cette agence fixant les conditions de leur occupation et le niveau de ressources auquel est soumise leur attribution dans des conditions définies par décret. L'exonération de quinze ans

est applicable à compter de l'année qui suit celle de l'achèvement des travaux d'amélioration pour les logements dont lesdits travaux sont achevés depuis le 1^{er} juillet 2004. La durée de l'exonération est portée à **25 ans** lorsque la décision de subvention intervient entre le 1^{er} juillet 2004 et le 31 décembre 2014.

Pour bénéficier de l'exonération, le propriétaire doit satisfaire aux obligations déclaratives prévues à l'article 1384 C-I du CGI pour les immeubles mentionnés au 4^e de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation. La déclaration doit préciser la date de décision et de versement de subvention par l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) ainsi que la date d'achèvement des travaux d'amélioration (CGI, art. 1384 C, II).

6212-5

Sont également exonérées de taxe foncière sur les propriétés bâties pendant une durée de **15 ans** à compter de l'année qui suit celle de leur achèvement les constructions de logements neufs à usage locatif et affectés à l'habitation principale appartenant à l'association mentionnée à l'article L. 313-34 du code de la construction et de l'habitation ou aux sociétés civiles immobilières dont cette association détient la majorité des parts lorsqu'elles sont financées à concurrence de plus de 50 % par des subventions versées au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction et qu'elles bénéficient des dispositions, jusqu'au 10 mars 2010, des 2 ou 3 *quinquies* du I de l'article 278 *sexies* ou, à compter du 11 mars 2010, du 6 du I de l'article 278 *sexies* du CGI. La durée d'exonération est portée à **25 ans** pour les constructions qui bénéficient d'une décision d'octroi de subvention prise entre le 1^{er} mars 2007 et le 31 décembre 2014. Cette exonération qui s'applique aux constructions pour lesquelles la décision de subvention a été prise à compter de la date de publication de la loi n° 2007-290 du 5 mars 2007 a été instaurée par l'article 48 de ladite loi.

6213

18. Exonérations temporaires des seules parts communale, départementale ou régionale de taxe foncière sur les propriétés bâties.

a. Prolongation des exonérations de longue durée (CGI, art. 1586 A ; BOI-IF-TFB-10-70 au V).

Les conseils généraux ont la possibilité de prolonger, pour la seule part départementale, les exonérations de longue durée prévues aux articles 1384, 1384 A et 1385-II *bis* du CGI (cf. n° 6212 et suiv.). Ils déterminent la ou les catégories d'immeubles sur lesquels porte cette exonération totale, ainsi que sa durée.

Pour bénéficier de cette exonération les logements doivent :

- bénéficier, l'année précédant celle de l'application du régime de l'article 1586 A, de l'une des exonérations prévues aux articles 1384, 1384 A et 1385-II *bis* du CGI et remplir les conditions requises pour le maintien des exonérations prévues par ces articles au cours de chacune des années suivantes pour lesquelles l'article 1586 A est appliqué ;
- appartenir à des organismes d'HLM ou à des sociétés d'économie mixte ;
- être à usage locatif.

S'agissant de l'articulation de cette exonération avec celle prévue à l'article 1384 C du CGI, cf. n° 6212-2.

6213-1

b. Exonération des immeubles acquis en vue de leur location avec le concours financier de l'État ou faisant l'objet d'un bail à réhabilitation (CGI, art. 1384 B et 1586 B ; BOI-IF-TFB-10-110).

Les communes, groupements de communes à fiscalité propre et les conseils généraux peuvent par délibération prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A *bis* du CGI, exonérer totalement ou partiellement, pour la part de taxe foncière sur les propriétés bâties qui leur revient, pendant une durée qu'ils déterminent, les logements faisant l'objet d'un bail à réhabilitation en application de l'article L. 252-1 du code de la construction et de l'habitation.

Les logements pris à bail, à compter du 1^{er} janvier 2005, dans les conditions fixées par les articles L. 252-1 à L. 252-4 du code de la construction et de l'habitation, sont exonérés de taxe foncière sur les propriétés bâties pendant la durée de ce bail. Les pertes de recettes résultant de cette exonération sont compensées intégralement.

6213-2

c. Délibération des collectivités locales.

Les exonérations prévues aux articles 1384 B, 1586 A et 1586 B du CGI sont subordonnées à une délibération des collectivités locales prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A *bis* du CGI (cf. n° 6001-4).

6213-3

d. Exonération de certains logements pris à bail.

Les logements pris à bail à réhabilitation, depuis le 1^{er} janvier 2005, dans les conditions fixées par les articles L. 252-1 à L. 252-4 du code de la construction et de l'habitation, sont exonérés

de plein droit de taxe foncière sur les propriétés bâties pendant la durée de ce bail (12 ans minimum).

L'exonération porte sur la taxe foncière sur les propriétés bâties de l'immeuble ou de la partie d'immeuble remplissant les conditions pour bénéficier de l'exonération.

Elle concerne également les taxes spéciales d'équipement.

En revanche, elle ne concerne pas la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

L'exonération temporaire s'applique à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle les logements sont pris à bail à réhabilitation.

L'exonération est remise en cause si le bail est résilié, expiré ou si la convention conclue conformément à l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation est remise en cause.

Pour bénéficier de l'exonération, le preneur doit, avant le 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle l'exonération est applicable, fournir au service des impôts, sur papier libre, les éléments permettant d'identifier les logements concernés ainsi que les documents justifiant de l'existence et de la durée du bail à réhabilitation et de la convention.

6213-4 19. Précisions sur le régime des exonérations temporaires.

a. **Notion d'achèvement.** Le point de savoir à quel moment une construction peut être considérée comme terminée est, bien entendu, une question de fait dont la solution appelle un examen des circonstances propres à chaque cas particulier. Selon la jurisprudence du Conseil d'État, un immeuble doit être tenu pour achevé, en ce qui concerne l'assiette de la taxe foncière, lorsque l'état d'avancement des travaux est tel qu'il permet une **utilisation effective** du bâtiment.

Il en est ainsi, notamment, lorsque le gros œuvre, la maçonnerie et la couverture étant entièrement terminés, il ne reste plus qu'à effectuer des travaux d'aménagement qui ne font pas obstacle à son occupation. Il importe peu, à cet égard, qu'à la date où le gros œuvre est entièrement terminé, certaines malfaçons nécessitent l'exécution de travaux de consolidation ou d'amélioration de faible importance.

En revanche, une construction ne peut être considérée comme achevée lorsque les parquets et carrelages ne sont pas posés ou les plâtres non exécutés, lorsque l'habitation n'est pas alimentée en eau ou en électricité ou lorsque l'installation d'assainissement individuelle n'est pas mise en service. Il en est de même lorsque l'escalier intérieur n'étant pas construit, il n'est pas possible d'accéder à l'étage.

Dans les immeubles collectifs, l'état d'avancement des travaux est apprécié distinctement pour chaque appartement et non, globalement, à la date d'achèvement des parties communes.

6213-5 b. **Formalités à accomplir.** Le bénéfice des exemptions temporaires est subordonné à la déclaration du changement qui les motive (cf. n^{os} 6406 et suiv.).

IV. EXONÉRATIONS SPÉCIALES OU DÉGRÈVEMENTS EN FAVEUR DES PERSONNES ÂGÉES OU HANDICAPÉES ET DE CONDITION MODESTE

6214 1. Exonérations spéciales (CGI, art. 1390, 1391 et 1391 A ; BOI-IF-TFB-10-50-40).

Certains contribuables sont **exonérés** de la totalité de la taxe foncière afférente à leur habitation principale sans aucune démarche de leur part et sans limite de délais¹ ; il s'agit :

- **des titulaires de l'allocation de solidarité aux personnes âgées mentionnée à l'article L. 815-1 du code de la sécurité sociale ou de l'allocation supplémentaire d'invalidité mentionnée à l'article L. 815-24 du même code**, quel que soit leur âge, s'ils occupent leur habitation soit seuls ou avec leur conjoint, soit avec des personnes qui sont à leur **charge** au sens des dispositions applicables en matière d'impôt sur le revenu, soit avec d'autres personnes titulaires de la même allocation ou dont le montant des revenus de l'année précédente n'excède pas la limite prévue à l'article 1417 du CGI (CGI, art. 1390 ; cf. n^o 6019) ;

- **des redevables âgés de plus de soixante-quinze ans** au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition pour l'immeuble habité exclusivement par eux (ou avec les personnes énumérées ci-dessus), lorsque le montant des revenus de l'année précédente n'excède pas la limite prévue à l'article 1417 du CGI (CGI, art. 1391 ; cf. n^o 6019).

Par ailleurs, les bénéficiaires de l'**allocation aux adultes handicapés**, dont le montant des revenus de l'année précédente n'excède pas la limite prévue à l'article 1417 du CGI (cf. n^o 6019) quel que soit leur âge, sont exonérés de la taxe foncière afférente à leur habitation

1. Peuvent également prétendre à l'exonération les contribuables bénéficiant d'un **droit acquis** depuis 1967 (CGI, art. 1391 A).

principale, sous les mêmes conditions que les titulaires de l'allocation supplémentaire mentionnée à l'article L. 815-2 ou L. 815-3 du code de la sécurité sociale.

6214-1 | 2. Dégrèvement d'office (CGI, art. 1391 B ; BOI-IF-TFB-50-20-10).

Pour les impositions établies au titre de 2002 et des années suivantes, **les redevables âgés de plus de soixante-cinq ans et de moins de soixante-quinze ans** au 1^{er} janvier de l'année d'imposition bénéficient d'un dégrèvement d'office de **100 €** de la taxe foncière sur les propriétés bâties afférente à leur habitation principale, lorsqu'ils occupent cette habitation dans les conditions prévues à l'article 1390 du CGI (cf. n° 6214), et que le montant de leurs revenus de l'année précédente n'excède pas la limite prévue au I de l'article 1417 du CGI (cf. n° 6019).

6214-2 | 3. Dispositions spécifiques concernant les personnes âgées ou nécessitant des soins de longue durée hébergées dans certains établissements (CGI, art. 1391 B *bis* ; BOI-IF-TFB-10-50-40 au I-E).

Les personnes qui conservent la jouissance exclusive de l'habitation qui constituait leur résidence principale avant d'être hébergées durablement dans un établissement ou un service mentionné au 6° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles ou dans un établissement de santé autorisé à dispenser des soins de longue durée bénéficient d'une exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties afférente à cette habitation, lorsqu'elles remplissent les conditions prévues aux articles 1390 et 1391 du CGI, ou d'un dégrèvement de 100 €, lorsqu'elles remplissent les conditions prévues à l'article 1391 B du code précité.

Ces dispositions ne bénéficient qu'aux logements libres de toute occupation.

L'exonération ou le dégrèvement sont accordés à compter de l'année qui suit celle de leur hébergement dans les établissements ou services mentionnés au premier alinéa ci-dessus.

6214-3 | 4. Plafonnement de la taxe foncière afférente à l'habitation principale en fonction du revenu (CGI, art. 1391 B *ter* ; BOI-IF-TFB-50-40).

L'article 31 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 instaure, **à compter des impositions établies au titre de l'année 2012**, un plafonnement de la taxe foncière afférente à l'habitation principale en fonction du revenu.

Ainsi, il est accordé, sur la cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties afférente à l'habitation principale des contribuables dont les revenus n'excèdent pas le montant prévu au II de l'article 1417 du CGI, un dégrèvement égal à la fraction de la cotisation supérieure à 50 % du montant total de leurs revenus définis aux II et IV de l'article 1391 B *ter* du même code.

Cette disposition n'est pas applicable aux contribuables passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune au titre de l'année précédant celle de l'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties (CGI, art. 1391 B *ter*, I).

Pour l'application du I de l'article 1391 B *ter* du CGI, les revenus pris en compte s'entendent des revenus définis au IV de l'article 1417 du code précité, sans qu'il soit fait application des règles de quotient définies à l'article 163-0 A du CGI, diminués du montant des cotisations ou des primes et du montant des abattements mentionnés respectivement aux *a* et *a bis* du 1° du IV du même article 1417 et majorés du montant :

a) Des sommes mentionnées au *a* du 18° et au 18° *bis* de l'article 81 du CGI et des sommes revenant aux salariés mentionnées à l'article 163 *bis* AA du même code, sous réserve de la disponibilité de ces sommes ;

b) Des gains nets réalisés depuis l'ouverture d'un plan d'épargne en actions mentionné à l'article 163 *quinquies* D du CGI en cas de retrait ou de rachat après l'expiration de la cinquième année ;

c) Des moins-values imputées l'année précédant celle au titre de laquelle la taxe foncière est établie en application du 11 de l'article 150-0 D du CGI ;

d) Des abattements mentionnés au I de l'article 125-0 A du CGI, à l'article 150-0 D *bis* du même code et au 2° du 3 de l'article 158 du CGI (Loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 9) ;

e) Des déficits imputés, en application du I de l'article 156 du CGI, l'année précédant celle au titre de laquelle la taxe foncière est établie ;

f) Des rentes, rémunérations, intérêts et produits divers mentionnés aux 5° *ter* à 23° de l'article 157 du CGI, sous réserve de la disponibilité de ces sommes ;

g) Des abattements sur le revenu global prévus aux articles 157 *bis* et 196 B du CGI (CGI, art. 1391 B *ter*, II).

À compter de 2012, le montant du dégrèvement est réduit d'un montant égal au produit de la base nette imposable au profit des collectivités territoriales ou des établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre par la différence entre le taux global de la taxe foncière sur les propriétés bâties constaté dans ces collectivités ou établissements au titre de l'année d'imposition et ce même taux global constaté en 2011.

Pour l'application de l'alinéa précédent :

- a) Lorsque les bases nettes imposables au profit de la commune, de l'établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre et du département sont différentes, la base la moins élevée est retenue ;
- b) Le taux global de taxe foncière sur les propriétés bâties comprend le taux des taxes spéciales d'équipement additionnelles à la taxe foncière sur les propriétés bâties ;
- c) La réduction n'est pas applicable si elle est inférieure à 15 € (CGI, art. 1391 B *ter*, III).

Pour l'application des I et II de l'article 1391 B *ter* du CGI, les revenus s'entendent :

- a) Des revenus du foyer fiscal du contribuable au nom duquel la taxe est établie ;
- b) Lorsque la taxe foncière est établie au nom de plusieurs personnes appartenant à des foyers fiscaux distincts, de la somme des revenus de chacun des foyers fiscaux de ces personnes ;
- c) Lorsque les personnes mentionnées aux a et b du IV de l'article 1391 B *ter* du CGI cohabitent avec des personnes qui ne font pas partie de leur foyer fiscal et pour lesquelles la propriété bâtie constitue leur habitation principale, de la somme des revenus de chacun des foyers fiscaux des personnes au nom desquelles l'imposition est établie ainsi que des revenus de chacun des foyers fiscaux des cohabitants (CGI, art. 1391 B *ter*, IV).

Pour l'application du I de l'article 1391 B *ter* du CGI, la cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties s'entend des montants perçus au profit des collectivités territoriales et des établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre ainsi que des taxes additionnelles à ces taxes perçues au profit des établissements et organismes habilités à percevoir ces taxes additionnelles, à l'exception de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (CGI, art. 1391 B *ter*, V).

Le dégrèvement est accordé sur réclamation présentée dans le délai indiqué à l'article R. 196-2 du LPF et dans les formes prévues par ce même livre (CGI, art. 1391 B *ter*, VI).

B. DÉTERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION – RÈGLES D'ÉVALUATION

(BOI-IF-TFB-20-10)

6215

Aux termes de l'article 1388 du CGI, « la taxe foncière sur les propriétés bâties est établie d'après la **valeur locative cadastrale** de ces propriétés... et **sous déduction de 50 % de son montant** en considération des frais de gestion, d'assurances, d'amortissement, d'entretien et de réparation ».

Le **revenu cadastral** ou revenu net servant ainsi de base d'imposition à la taxe est donc fixé forfaitairement à 50 % de la valeur locative cadastrale, telle qu'elle résulte de la dernière révision des évaluations foncières, de l'actualisation et des majorations annuelles ultérieures.

Les valeurs locatives d'après lesquelles est établie la taxe foncière sur les propriétés bâties sont déterminées dans les conditions fixées par les articles 1494 et suivants du CGI.

I. LOCAUX D'HABITATION OU À USAGE PROFESSIONNEL OU COMMERCIAL, ÉTABLISSEMENTS INDUSTRIELS AUTRES QUE CEUX VISÉS AU II

6215-1

Les valeurs locatives sont établies, actualisées et majorées selon les règles exposées dans la partie Cadastre (cf. Cad. n°s 8138 et suiv.).

Remarque : En ce qui concerne l'abattement de 30 % pouvant être institué à compter de 2009 par les collectivités territoriales et leurs groupements en faveur de certains locaux d'habitation situés dans des immeubles collectifs issus de la transformation de locaux industriels ou commerciaux situés dans des communes comportant un ou plusieurs quartiers classés en ZUS, cf. Cad n° 8152-2.

II. ÉTABLISSEMENTS INDUSTRIELS FIGURANT AU BILAN DES ENTREPRISES SOUMISES À UN RÉGIME RÉEL D'IMPOSITION

(BOI-IF-TFB-20-10-50)

6215-2

1. Détermination de la valeur locative comptable.

La valeur locative est évaluée selon une méthode dite **méthode générale** ou **comptable** (CGI, art. 1499 et 1499 A).

Cette évaluation est effectuée par le service du Cadastre à partir des données comptables déclarées par le contribuable. La valeur locative est déterminée en appliquant un taux d'intérêt au prix de revient du bien à évaluer.

Toutefois, cette règle s'applique différemment selon la nature des biens à évaluer et selon leur date d'acquisition ou de construction.

6215-3

a. **Sols et terrains** (CGI, art. 1499).

Le prix de revient doit éventuellement subir deux corrections :

- majoration de 3 % par année entière écoulée depuis l'entrée du bien dans le patrimoine du propriétaire jusqu'au 1^{er} janvier 1970 ;
- puis, réévaluation pour les biens acquis avant le 1^{er} janvier 1959, à l'aide des coefficients de révision des bilans visés à l'article 21 de l'annexe III au CGI.

Le **taux d'intérêt** à appliquer au prix de revient ainsi corrigé est de **8 %**.

La réévaluation des immobilisations amortissables et non amortissables prévue par les lois n° 76-1232 du 29 décembre 1976 (art. 61) et n° 77-1467 du 30 décembre 1977 (art. 69) n'a pas d'effet sur l'assiette des taxes foncières.

6215-4

b. **Constructions et installations foncières.**

Le prix de revient est réévalué par application des coefficients de révision des bilans si le bien a été acquis ou construit antérieurement au 1^{er} janvier 1959.

Le **taux d'intérêt** à appliquer est de **12 %**, mais la valeur locative ainsi obtenue fait l'objet d'une **réfaction** (CGI, ann. II, art. 310 J bis) :

- de 25 % si le bien a été acquis ou construit avant le 1^{er} janvier 1976 ;
- de 33,33 % si le bien a été acquis ou construit à partir de cette date.

Ainsi, **en pratique**, la valeur locative est égale à **9 %** du prix de revient éventuellement réévalué pour les constructions et installations acquises ou créées avant le 1^{er} janvier 1976 et à **8 %** dudit prix de revient pour celles acquises ou créées à compter de cette date.

6215-5

c. **Cas particuliers.**

1° **Aéroports**¹ (CGI, art. 1518 A ; ann. II, art. 310 *unvicies* ; BOI-IF-TFB-20-10-50-40 au II-A).

La valeur locative déterminée comme il est dit ci-dessus est diminuée d'un tiers lorsqu'il s'agit d'aéroports, c'est-à-dire l'ensemble des installations gérées par la collectivité propriétaire ou concessionnaire (aérodrome, aérogare y compris ses différents commerces, ateliers) nécessaires au trafic des passagers et du fret. Les aérodromes destinés simplement au pilotage sportif ne peuvent bénéficier de la réduction.

2° **Installations antipollution** (CGI, art. 1518 A ; BOI-IF-TFB-20-10-50-40 au II-A).

La valeur locative de ces installations faisant effectivement l'objet d'un amortissement exceptionnel autorisé par les articles 39 *quinquies* E et F du CGI, est prise en compte à raison de la moitié de son montant (cf. FE n° 1105). Pour les installations acquises ou créées à compter du 1^{er} janvier 2002 éligibles à l'un de ces modes d'amortissement exceptionnel, la condition relative à la comptabilisation de cet amortissement exceptionnel est supprimée.

3° **Matériels, acquis ou créés à compter du 1^{er} janvier 1992, destinés à économiser l'énergie ou à réduire le niveau acoustique d'installations existant au 31 décembre 1990** (CGI, art. 1518 A ; BOI-IF-TFB-20-10-50-40 au II-A-3).

La valeur locative de ces matériels faisant l'objet d'un amortissement exceptionnel prévu aux articles 39 AB et 39 *quinquies* DA du CGI est prise en compte à raison de la moitié de son montant (cf. FE n°s 1112 et 1114). Pour les matériels acquis ou créés à compter du 1^{er} janvier 2002 éligibles à l'un de ces modes d'amortissement exceptionnel, la condition relative à la comptabilisation de cet amortissement exceptionnel est supprimée.

Les collectivités territoriales et leurs groupements dotés d'une fiscalité propre peuvent porter à 100 % la réduction de la valeur locative des installations visées au 2° qui ont été achevées à compter du 1^{er} janvier 1992 ainsi que celle des matériels visés au 3° (CGI, art. 1518 A, al. 4).

1. La réduction d'un tiers de la valeur locative qui s'appliquait également aux usines nucléaires est supprimée par l'article 2 de la loi de finances pour 2010. En contrepartie, un prélèvement égal, pour chaque collectivité ou EPCI concerné, au produit correspondant au tiers des bases de taxe foncière sur les propriétés bâties afférente à l'usine nucléaire a été opéré **uniquement au titre de 2010** et directement au profit de l'État.

4° *Outils, équipements et installations spécifiques de manutention portuaire cédés ou ayant fait l'objet d'une cession de droits réels dans les conditions prévues aux articles 7, 8 et 9 de la loi n° 2008-660 du 4 juillet 2008 à un opérateur exploitant un terminal* (CGI, art. 1518 A bis ; BOI-IF-TFB-20-10-50-40 au II-B).

À compter d'une date fixée par décret et au plus tard le 1^{er} janvier 2011, la valeur locative de ces biens font l'objet d'une réduction égale à 100 % pour les deux premières années au titre desquelles les biens cédés entrent dans la base d'imposition de l'opérateur. Cette réduction est ramenée à 75 %, 50 % et 25 % respectivement pour chacune des trois années suivantes.

Les entreprises qui entendent bénéficier de ces dispositions déclarent chaque année au service des impôts les éléments entrant dans le champ d'application de l'abattement.

Le bénéfice de la réduction est subordonné au respect du règlement CE n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

5° *Immobilisations acquises à la suite d'apports, de scissions, de fusions de sociétés ou de cessions d'établissements* (CGI, art. 1499 A et 1518 B).

La valeur locative de ces immobilisations est, en principe, calculée selon la méthode comptable, le prix de revient étant la valeur d'apport ou de cession. Toutefois, les articles susvisés instituent une valeur locative plancher en-dessous de laquelle ne peut descendre la valeur comptable.

6° *Locaux commerciaux et établissements industriels situés dans différentes communes et présentant des caractéristiques analogues* (CGI, art. 1501, I et ann. II, art. 310 M ; BOI-IF-TFB-20-10-60).

La valeur locative des immobilisations industrielles, autres que les sols et terrains, acquises ou créées antérieurement au 1^{er} janvier 1974 par les entreprises admises au bénéfice des dispositions du I de l'article 1501 du CGI (entreprises de transport public par voie ferrée, de production ou de distribution publique d'énergie électrique, de gaz ou d'eau potable, de radiodiffusion et télévision), est calculée à l'aide de barèmes faisant l'objet d'arrêtés interministériels. En revanche, la valeur locative de ces immobilisations est évaluée conformément aux dispositions de l'article 1499 du CGI, c'est-à-dire d'après leur prix de revient, lorsqu'elles ont été acquises ou créées à compter du 1^{er} janvier 1974 (CGI, art. 1501, I-al. 2 et CGI, art. 1517, II-1-al. 2).

En revanche, il est rappelé que les autoroutes sont évaluées selon le barème prévu au II de l'article 1501 du CGI, **quelle que soit la date de leur réalisation**.

Il en va de même pour les ports de plaisance dont les règles d'évaluation de leur valeur locative sont précisées **à compter des impositions dues au titre de 2014** par le III de l'article 37 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 (CGI, 1501, III nouveau issu de la loi précitée).

7° *Immobilisations industrielles transférées à Réseau ferré de France* (loi n° 97-135 du 13 février 1997, art. 9).

Pour le calcul de la valeur locative des immobilisations industrielles dont la propriété a été transférée au 1^{er} janvier 1997 à Réseau ferré de France, le prix de revient visé à l'article 1499 du CGI s'entend de la valeur brute pour laquelle ces immobilisations étaient inscrites au 31 décembre 1996 dans le bilan de la SNCF.

8° *Immobilisations industrielles acquises par le crédit preneur ou louées au cédant* (CGI, art. 1499-0 A).

Cf. Cad. n° 8147-1 et BOI-IF-TFB-20-10-50-40 au II-D.

6215-6 2. Actualisation et revalorisation de la valeur locative comptable.

a. **Actualisation.** Pour l'actualisation des valeurs locatives foncières intervenue en 1980, la valeur locative des établissements industriels existant au 1^{er} janvier 1978 a été majorée d'un tiers. Les établissements industriels créés après cette date n'ont pas été soumis à cette actualisation.

6215-7

b. **Revalorisation par application des coefficients forfaitaires de majoration** (CGI, art. 1518 bis ; BOI-IF-TFB-20-20-20-20). Les valeurs locatives des établissements industriels sont, comme toutes les autres valeurs locatives, revalorisées chaque année à l'aide d'un coefficient de majoration forfaitaire tenant compte des variations de loyers et fixé par la loi. Les coefficients applicables depuis 1981 figurent dans la partie Cadastre (cf. Cad. n° 8184).

III. LOGEMENTS À USAGE LOCATIF SITUÉS EN ZONES URBAINES SENSIBLES APPARTENANT À DES ORGANISMES D'HLM OU À DES SOCIÉTÉS D'ÉCONOMIE MIXTE

(CGI, art. 1388 *bis* ; BOI-IF-TFB-20-30-30)¹

6215-8

L'article 1388 *bis* du CGI prévoit l'application temporaire d'un abattement de 30 % sur la base d'imposition des immeubles d'habitation à usage locatif attribués sous condition de ressources situés en zone urbaine sensible et appartenant à un organisme d'habitation à loyer modéré ou à une société d'économie mixte pour lesquels l'exonération de 15 ou 25 ans prévue, selon le cas, à l'article 1384, 1384 A ou 1385 du CGI est arrivée à expiration.

Cet abattement est applicable aux impositions établies au titre :

- des années 2001 à 2007 si leur propriétaire a conclu avec l'État une convention relative à l'entretien et à la gestion de leur parc immobilier locatif ayant pour but d'améliorer la qualité du service rendu aux locataires (CGI, art. 1388 *bis*, II) ;
- des années 2006 à 2009 si leur propriétaire a conclu avec l'État une convention d'utilité sociale² définie à l'article L. 445-1 du code de la construction et de l'habitation (CGI, art. 1388 *bis*, II *bis*) ;
- de l'année 2010 lorsqu'une convention a été conclue ou renouvelée en 2009.

L'article 33 de la loi n° 2007-290 du 5 mars 2007 instituant le droit au logement opposable et portant diverses mesures en faveur de la cohésion sociale a prorogé la période d'application de cet abattement pour les impositions établies au titre :

- des années 2008 et 2009 en ce qui concerne les logements qui ont fait l'objet d'une convention relative à l'entretien et à la gestion du parc immobilier locatif ayant pour but d'améliorer la qualité du service rendu aux locataires, conclue ou renouvelée en 2007 entre leur propriétaire et l'État. L'article 1^{er} de la loi n° 2009-323 du 25 mars 2009 de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion a prorogé la période d'application de cet abattement pour les impositions établies au titre de l'année 2010 lorsqu'une convention a été conclue ou renouvelée en 2009 ;
- des années 2010 à 2013 en ce qui concerne les logements ayant fait l'objet d'une convention d'utilité sociale² définie à l'article L. 445-1 du code de la construction et de l'habitation conclue entre leur propriétaire et l'État. L'abattement s'applique à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la signature de la convention.

1. Champ d'application de la mesure.

a. **Nature des biens éligibles au bénéfice de l'abattement.** Il s'agit :

- des logements à usage d'habitation principale³ attribués sous condition de ressources dont la construction a été financée :

- au moyen de prêts selon le régime propre aux HLM et qui ont bénéficié de l'exonération de longue durée de 15 ans prévue à l'article 1384 du CGI ;
- à plus de 50 % par des prêts locatifs aidés par l'État visés aux articles L. 301-1 et suivants du code de la construction et de l'habitation qui ont bénéficié de l'exonération de longue durée de 15 ans prévue à l'article 1384 A du CGI ;

- des logements achevés avant le 1^{er} janvier 1973³ qui ont bénéficié de l'exonération de 25 ans prévue à l'article 1385 et notamment au II *bis* de cet article.

L'abattement ne s'applique que si l'exonération de longue durée n'a pas été remise en cause avant son terme.

Sont également visés les logements à usage locatif ouvrant droit à l'aide personnalisée au logement, acquis avant le 1^{er} janvier 1998, en vue de leur location, avec le concours financier de l'État en application du 3^o de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation, indépendamment de toute condition d'exonération préalable.

b. **Qualité du propriétaire.** Les logements doivent appartenir à des organismes d'habitation à loyer modéré ou à des sociétés d'économie mixte. Cette condition doit être remplie au 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle l'abattement est appliqué.

c. **Affectation des logements.** Les logements doivent être à usage locatif et destinés à l'habitation principale.

1. Pour les modalités de calcul des compensations fiscales versées aux collectivités territoriales en contrepartie, notamment, de l'abattement prévu par l'article 1388 *bis* du CGI.

2. Terminologie qui remplace l'expression « convention globale de patrimoine » depuis l'entrée en vigueur de la loi n° 2009-323 du 25 mars 2009 de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion.

3. Y compris les logements-foyers visés à l'article L. 315-2-5^o du code de la construction et de l'habitation sous réserve qu'ils aient effectivement bénéficié d'une exonération de longue durée.

d. Lieu de situation des logements. Les logements doivent être situés en zone urbaine sensible. La liste des zones urbaines sensibles est fixée par le décret n° 96-1156 du 26 décembre 1996 modifié par les décrets n° 2000-796 du 24 août 2000, n° 2001-253 du 26 mars 2001 et n° 2001-707 du 31 juillet 2001.

2. Conditions d'application de l'abattement.

L'abattement est susceptible de s'appliquer aux logements pour lesquels le propriétaire a passé une convention avec le représentant de l'État dans le département, relative à l'entretien et à la gestion du parc immobilier locatif ayant pour but d'améliorer la qualité du service rendu aux locataires.

Pour les impositions établies au titre des années 2006 à 2013, l'abattement de 30 % est étendu aux logements faisant l'objet d'une convention globale de patrimoine définie à l'article L. 445-1 du code de la construction et de l'habitation conclue entre leur propriétaire et l'État.

3. Modalités d'application.

a. Impositions visées. L'abattement s'applique à la base de calcul de la taxe foncière sur les propriétés bâties, c'est-à-dire au revenu cadastral défini à l'article 1388 du CGI actualisé et revalorisé. Il ne s'applique que pour le calcul de cette taxe et des taxes additionnelles à la taxe foncière perçues au profit de la région Ile de France et de divers établissements publics.

b. Biens concernés. L'abattement s'applique à la base d'imposition des logements et de leurs dépendances immédiates (caves et garages).

4. Obligations déclaratives.

Les organismes propriétaires doivent adresser au service des impôts du lieu de situation des biens, avant le 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la signature de la convention, une déclaration conforme au modèle établi par l'administration comportant tous les éléments d'identification des biens ou, le cas échéant, toute modification à la déclaration établie l'année précédente. Cette déclaration doit être assortie de la copie de la convention passée avec le représentant de l'État dans le département, portant sur l'ensemble des immeubles des ZUS concernées, ainsi que des documents justifiant du mode de financement de la construction ou de l'acquisition. Lorsque cette déclaration accompagnée des pièces annexes est souscrite hors délai, l'abattement ne s'applique que pour les années restant à courir.

IV. LOGEMENTS À USAGE LOCATIF SITUÉS DANS LES DÉPARTEMENTS DE LA GUADELOUPE, DE LA GUYANE, DE LA MARTINIQUE ET DE LA RÉUNION APPARTENANT À DES ORGANISMES D'HLM OU À DES SOCIÉTÉS D'ÉCONOMIE MIXTE

(CGI, art. 1388 *ter* ; BOI-IF-TFB-20-30-10)

6215-9

L'article 1388 *ter* du CGI institue, dans les départements d'outre-mer, un abattement de **30 %** sur la base d'imposition de la taxe foncière sur les propriétés bâties des logements à usage locatif mentionnés à l'article L. 441-1 du code de la construction et de l'habitation et appartenant à des organismes d'habitations à loyer modéré ou à des sociétés d'économie mixte, dès lors que ces logements font l'objet de travaux d'amélioration financés avec le concours de l'État en application du 3° de l'article L. 301-2 du code susvisé en vue de les conforter au regard des risques naturels prévisibles énumérés au I de l'article L. 562-1 du code de l'environnement. Ces dispositions sont applicables aux logements pour lesquels les travaux d'amélioration ont été achevés à compter du 1^{er} janvier 2004.

1. Champ d'application de la mesure.

Le bénéfice de l'abattement est subordonné aux conditions suivantes :

- les logements doivent être situés dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique, de la Guyane ou de La Réunion ;
- les logements concernés sont ceux à usage d'habitation principale attribués sous condition de ressources visés à l'article L. 441-1 du code de la construction et de l'habitation ;
- les logements doivent appartenir à des organismes d'habitations à loyer modéré ou à des sociétés d'économie mixte (organismes visés à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation ou sociétés d'économie mixte citées aux articles L. 472-1-1 ou L. 481-1-1 du code de la construction et de l'habitation) ;
- les logements doivent avoir fait l'objet de travaux d'amélioration, avec le concours financier de l'État en application du 3° de l'article L. 301-2 du code de la construction et de l'habitation, destinés à les conforter vis-à-vis des risques naturels prévisibles énumérés au I de l'article L. 561-2 du code de l'environnement (inondations, mouvements de terrain, avalanches, incen-

dies de forêt, séismes, éruptions volcaniques, tempêtes ou cyclones). La nature des travaux a été fixée par l'arrêté du 9 juin 2004 publié au JO du 17 juillet 2004. L'achèvement de ces travaux doit intervenir au plus tard le 31 décembre 2016.

2. Modalités d'application de l'abattement.

L'abattement, fixé à 30 %, s'applique à la base d'imposition de la taxe foncière sur les propriétés bâties, c'est-à-dire à la valeur locative actualisée, revalorisée et réduite de 50 %. La base d'imposition est celle du logement et, le cas échéant, de ses dépendances immédiates (cave, garage), sur lequel les travaux ont porté. L'abattement s'applique également pour le calcul des taxes additionnelles à la taxe foncière sur les propriétés bâties perçues au profit de divers établissements publics et notamment de l'établissement public d'aménagement en Guyane, des agences pour la mise en valeur des espaces urbains de la zone dite des cinquante pas géométriques en Guadeloupe et en Martinique.

L'abattement est applicable pour les impositions établies au titre des cinq années suivant celle de l'achèvement des travaux. L'achèvement des travaux devant intervenir au plus tard le 31 décembre 2016, l'abattement est susceptible de s'appliquer jusqu'aux impositions de taxe foncière sur les propriétés bâties établies au titre de 2021.

L'abattement cesse de s'appliquer au logement considéré s'il :

- cesse d'être destiné à la location sous condition de ressources ;
- cesse d'être affecté à l'habitation principale ;
- en cas de vente, cesse d'appartenir à un organisme d'habitations à loyer modéré ou à une société d'économie mixte.

3. Obligations déclaratives.

Pour bénéficier de l'abattement, les organismes ou sociétés concernés doivent adresser au service des impôts du lieu de situation des biens, avant le 1^{er} janvier de l'année suivant celle de l'achèvement des travaux, une déclaration conforme au modèle établi par l'administration comportant tous les éléments d'identification des biens.

Cette déclaration doit être accompagnée de tous les documents justifiant de l'octroi et du versement de la subvention par l'État ainsi que de la réalisation des travaux.

4. Faculté pour les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre de s'opposer à l'application de l'abattement.

L'abattement est de droit mais chaque collectivité territoriale ou établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre peut s'opposer à l'application de cet abattement pour la part de taxe foncière sur les propriétés bâties qui lui revient.

Les délibérations supprimant l'abattement ont une portée générale. Elles ne peuvent limiter la suppression de l'abattement ni à certains logements, ni à certaines parties du territoire de la collectivité territoriale ou du ressort géographique de l'établissement public de coopération intercommunale.

Les délibérations s'opposant à ce dispositif doivent être prises dans les conditions prévues à l'article 1639 A *bis* du CGI (cf. n° 6001-4).

V. LOGEMENTS AFFECTÉS À L'HÉBERGEMENT DES SALARIÉS AGRICOLES SAISONNIERS ET DES APPRENTIS

(CGI, art. 1388 *quater* ; BOI-IF-TFB-20-30-20)

6215-10

À compter des impositions établies au titre de 2006, l'article 1388 *quater* du CGI institue une réduction de la base d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties pour les locaux affectés exclusivement à l'hébergement des salariés agricoles saisonniers et des apprentis.

1. Champ d'application - Locaux concernés.

Les locaux doivent être exclusivement occupés par des salariés agricoles titulaires d'un contrat de travail saisonnier et des apprentis dont le statut est régi par les dispositions du livre II de la sixième partie du code du travail.

L'affectation des logements à l'hébergement de tels salariés doit être exclusive et satisfaite tant au 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie que l'année précédant celle de l'imposition.

Les logements concernés doivent satisfaire aux conditions de confort et de salubrité prévues :

- à l'article L. 716-1 du code rural et de la pêche maritime pour les locaux affectés à l'hébergement des salariés saisonniers agricoles ;

- à l'article 6 de la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 tendant à améliorer les rapports locatifs et portant modification de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986 pour les locaux affectés à l'hébergement des apprentis.

2. Modalités d'application.

La base d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties est calculée au prorata de la durée d'utilisation des locaux pour l'hébergement des salariés agricoles saisonniers et des apprentis l'année précédant celle au titre de laquelle l'imposition est établie.

Exemple : soit au 1^{er} janvier N un logement affecté exclusivement à l'hébergement de salariés agricoles saisonniers. Le revenu cadastral en N avant correction est de 1 000 €. Au titre de N-1, ce logement a été destiné à l'hébergement des salariés agricoles saisonniers pendant les périodes suivantes : du 01/05/N-1 au 15/07/N-1 et du 01/09/N-1 au 30/09/N-1. Ce logement est resté vacant le reste de l'année N-1.

La durée d'utilisation en N-1 du logement par les salariés agricoles saisonniers est de :
 $31 + 30 + 15 + 30 = 106$ jours.

Le prorata applicable au titre de l'année N est de 29,04 % ($106 \times 100 / 365$).

La base à retenir pour la taxe foncière sur les propriétés bâties au titre de l'année N est : 1 000 €
 $\times 29,04 \% = 290$ €.

3. Obligations déclaratives.

Le bénéfice de la réduction de base est subordonné à la production par le propriétaire d'une déclaration conforme au modèle établi par l'administration, comportant tous les éléments d'identification des biens. Cette déclaration doit être adressée au service des impôts du lieu de situation des biens avant le 1^{er} janvier de chaque année. Elle doit être accompagnée de tous les éléments justifiant de l'affectation des locaux à l'hébergement de travailleurs saisonniers et d'apprentis et de la durée de leur utilisation à ce titre l'année précédant celle de l'imposition.

VI. IMMEUBLES RATTACHÉS À UN ÉTABLISSEMENT IMPLANTÉ DANS UNE ZONE FRANCHE D'ACTIVITÉ SITUÉS DANS LES DÉPARTEMENTS DE LA GUADELOUPE, DE LA GUYANE, DE LA MARTINIQUE ET DE LA RÉUNION RATTACHÉS À UNE PME

(CGI, art. 1388 *quinquies* ; ann. III art. 315 *quindecies* ; BOI-IF-TFB-20-30-40)

6215-11 1. Champ d'application (CGI, art. 1388 *quinquies*, I).

Pour les impositions établies au titre des années 2009 à 2018, sauf délibération contraire de la collectivité territoriale ou de l'établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A *bis* du CGI, la base d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties des immeubles ou parties d'immeubles rattachés entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2018 à un établissement réunissant les conditions requises pour bénéficier de l'abattement prévu à l'article 1466 F du CGI (cf. n° 6065-14 et FE n° 1871-1) fait l'objet d'un abattement dégressif lorsqu'ils sont situés en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique ou à La Réunion (CGI, art. 1388 *quinquies*, I-al. 1).

Ainsi, dès lors qu'un établissement remplit les conditions prévues par l'article 1466 F du CGI, les immeubles qui lui sont rattachés sont susceptibles de bénéficier de l'abattement de taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB) prévu à l'article 1388 *quinquies* du code précité.

Cependant, et sous réserve que les conditions requises pour bénéficier de l'abattement prévu à l'article 1466 F du CGI soient remplies, le **bénéfice effectif** de l'abattement de CFE **n'est pas exigé** pour l'application de l'abattement temporaire de TFPB.

Ainsi, sont sans incidence pour l'application effective de l'abattement de TFPB prévu par l'article 1388 *quinquies* du CGI :

- la suppression par délibération de l'abattement de CFE prévu à l'article 1466 F du CGI ;
- ou l'absence d'option pour le dispositif pour l'abattement prévu à l'article précité.

Cet abattement s'applique aux impositions établies à compter du 1^{er} janvier 2009 ou à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle où est intervenu le rattachement à un établissement satisfaisant aux conditions requises, si elle est postérieure (CGI, art. 1388 *quinquies*, I-al. 3). L'abattement de TFPB cesse de s'appliquer (CGI, art. 1388 *quinquies*, I-al. 4) :

- à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle les immeubles ne sont plus rattachés à un établissement réunissant les conditions requises pour bénéficier de l'abattement de CFE prévu à l'article 1466 F du CGI ;
- et au plus tard à compter des impositions établies au titre de 2019.

L'abattement des années antérieures n'est pas remis en cause.

2. Abattement de droit commun (CGI, art. 1388 *quinquies*, II).

Le taux de l'abattement est fixé à **50 % de la base** d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties due au titre de chacune des années **2009 à 2015** et respectivement à 40 %, 35 % et 30 % de la base d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties pour les impositions établies au titre de 2016, 2017 et 2018.

3. Abattement majoré.

a. *Le montant de l'abattement est majoré* (CGI, art. 1388 *quinquies*, III) :

1° Pour les immeubles ou parties d'immeubles qui remplissent cumulativement les deux conditions suivantes : être rattachés à un établissement satisfaisant aux conditions requises pour bénéficier de l'abattement prévu à l'article 1466 F du CGI ; être situés en Guyane, dans les îles des Saintes, à Marie-Galante, à La Désirade et dans les communes de La Réunion définies par l'article 2 du décret n° 78-690 du 23 juin 1978 portant création d'une zone spéciale d'action rurale dans le département de La Réunion ;

2° Pour les immeubles ou parties d'immeubles situés dans des communes de Guadeloupe ou de Martinique, dont la liste est fixée par l'article 315 *quindecies* de l'annexe III au CGI et qui satisfont cumulativement aux trois critères suivants :

a) Elles sont classées en zone de montagne au sens de la loi n° 85-30 du 9 janvier 1985 relative au développement et à la protection de la montagne ;

b) Elles sont situées dans un arrondissement dont la densité de population, déterminée sur la base des populations légales en vigueur au 1^{er} janvier 2009, est inférieure à 270 habitants par kilomètre carré ;

c) Leur population, au sens de l'article L. 2334-2 du code général des collectivités territoriales, était inférieure à 10 000 habitants en 2008 ;

3° Pour ceux situés en Martinique, en Guadeloupe ou à La Réunion et rattachés à un établissement d'une entreprise qui exerce, à titre principal, une activité relevant d'un des secteurs mentionnés au 3° du III de l'article 44 *quaterdecies* ;

4° Pour les immeubles situés en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion et rattachés à un établissement d'une entreprise mentionnée au 4° du III de l'article 44 *quaterdecies* du CGI.

Le taux de cet abattement est fixé à **80 %** de la base d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties pour les impositions dues **au titre de chacune des années 2009 à 2015** et respectivement à 70 %, 60 % et 50 % de la base d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties pour les impositions dues au titre de 2016, 2017 et 2018.

b. *Cas particulier des immeubles situés dans les îles des Saintes, à Marie-Galante et à La Désirade* (CGI, art. 1388 *quinquies*, IV).

Pour les immeubles situés au 1^{er} janvier de l'année d'imposition dans les îles des Saintes, à Marie-Galante et à La Désirade, le taux de l'abattement est « **super majoré** » et fixé à **100 % pour les années 2009 à 2011**.

4. Changement d'exploitant (CGI, art. 1388 *quinquies*, V).

Les changements d'exploitants n'ouvrent pas droit en tant que tels à l'abattement de TFPB prévu par l'article 1388 *quinquies* du CGI.

Cependant, en cas de changement d'exploitant au cours de la période durant laquelle l'abattement s'applique, si les autres conditions prévues par cet article demeurent par ailleurs remplies, le bénéfice de cet abattement n'est pas remis en cause mais est maintenu pour la durée de la période d'application de l'abattement restant à courir (soit jusqu'au 31 décembre 2018 inclus) et dans les conditions prévues lorsque l'activité était exercée par le précédent exploitant.

5. Faculté pour les collectivités territoriales et leurs EPCI de supprimer l'abattement (CGI, art. 1388 *quinquies*, I-al. 2).

L'abattement de TFPB prévu par l'article 1388 *quinquies* du CGI est de droit, mais il peut être supprimé par une délibération régulière et explicite des collectivités territoriales et de leurs EPCI à fiscalité propre.

Ces délibérations ont une portée générale et s'appliquent à l'ensemble des immeubles passibles de la TFPB, affectés à une activité entrant dans le champ d'application de la CFE et situés dans le ressort territorial de la collectivité. Elles portent sur la totalité de la part revenant à chaque collectivité territoriale ou EPCI.

Les délibérations susceptibles d'être prises par les collectivités territoriales pour les ZFA sont indépendantes les unes des autres et peuvent donc concerner soit la TFPB, soit la CFE, soit les deux impôts.

Les délibérations doivent être prises dans les conditions prévues à l'article 1639 A *bis* du CGI, c'est-à-dire avant le 1^{er} octobre d'une année pour être applicables à compter de l'année suivante.

6. Obligations déclaratives (CGI, art. 1388 *quinquies*, VI).

Pour bénéficier de cet abattement, le propriétaire ou le redevable légal de la taxe adresse avant le 1^{er} janvier de chaque année au titre de laquelle l'abattement est applicable une déclaration au service des impôts du lieu de situation des biens comportant tous les éléments d'identification. Cette déclaration est accompagnée de tous les éléments justifiant de l'affectation de l'immeuble ou de la partie d'immeuble à un établissement réunissant les conditions requises pour bénéficier de l'abattement de CFE prévu à l'article 1466 F du CGI.

Les divers changements susceptibles de remettre en cause ou d'accorder ou de proroger l'exonération seront portés à la connaissance du centre des impôts fonciers territorialement compétent, avant le 1^{er} janvier qui suit la réalisation du changement.

7. Articulation avec l'exonération de droit commun de deux ans des constructions nouvelles et assimilées.

Lorsqu'un immeuble remplit les conditions pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 1383 du CGI et de l'abattement prévu à l'article 1388 *quinquies* du même code, ce dernier prévaut sur l'application de l'exonération prévue à l'article 1383 précité. Les constructions ou terrains bénéficient donc d'un abattement de TFPB, au titre de l'article 1388 *quinquies* du CGI, à compter de l'année suivant celle de l'achèvement de l'immeuble ou de la nouvelle affectation des terrains.

Dans le cas où un département s'est opposé à l'application de l'abattement de TFPB prévu à l'article 1388 *quinquies* du CGI, l'exonération de deux ans de l'article 1383 du même code s'applique à la part de TFPB perçue par cette collectivité.

8. Articulation avec d'autres régimes d'exonération ou d'abattement (CGI, art. 1388 *quinquies*, VII)

Lorsque les conditions requises pour bénéficier de l'une des exonérations prévues aux articles 1383 A, 1383 B, 1383 C, 1383 C *bis*, 1383 D, 1383 E *bis*, 1383 F ou 1383 I du CGI et du présent abattement sont réunies, le contribuable peut opter pour l'un ou l'autre de ces régimes avant le 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle l'exonération ou l'abattement prend effet.

À défaut d'option pour l'un de ces régimes, c'est l'abattement prévu à l'article 1388 *quinquies* du CGI qui s'applique.

L'option est irrévocable. Elle peut s'exercer distinctement pour chaque établissement mais vaut pour l'ensemble des collectivités de son implantation.

S'agissant des immeubles existant au 1^{er} janvier 2009, voir BOI-IF-TFB-20-30-40 au III-B-3.

9. Remarque.

Dans le cas où la réduction de la taxe foncière sur les propriétés bâties prévue à l'article 1388 *quinquies* du CGI s'applique sur un immeuble ou une fraction d'immeubles loué, le bailleur déduit le montant de l'avantage fiscal obtenu en application du même article du montant des loyers, si ce montant de loyers n'intègre pas déjà cette réduction.

C. ÉTABLISSEMENT DE L'IMPOSITION

6216 Les dispositions concernant le **lieu d'imposition**, le **débiteur de l'impôt** et le principe de l'**annualité** sont exposées aux n^{os} 6400 et suivants.

I. CALCUL DE L'IMPÔT

6216-1 Le montant de la taxe foncière s'obtient en appliquant le taux de l'impôt à la base d'imposition (cf. n^{os} 6215 et suiv. et BOI-IF-TFB-30).

II. RÉPARATION DES ERREURS, OMISSIONS OU INSUFFISANCES

6216-2 Les insuffisances d'évaluation résultant du défaut ou de l'inexactitude des déclarations des propriétaires (cf. n^{os} 6406 et suiv.) peuvent être réparées à tout moment par l'administration (LPF, art. L. 175). Les rehaussements correspondants font l'objet de **rôles particuliers** jusqu'à ce que les bases rectifiées soient prises en compte dans les rôles généraux. Les cotisations sont calculées en utilisant les taux en vigueur l'année où l'omission ou l'insuffisance a été découverte,

mais elles sont multipliées par le nombre d'années écoulées depuis le 1^{er} janvier de l'année suivant celle de l'acquisition ou du changement (cf. ci-après, n° 6221), sans toutefois être plus que quadruplées (CGI, art. 1508).

Quant aux erreurs, omissions ou insuffisances imputables au service des impôts et constatées au titre d'une année donnée, elles peuvent être réparées par voie de **rôles supplémentaires** jusqu'au 31 décembre de l'année suivante (LPF, art. L. 173, al. 1).

Enfin, en cas de remise en cause des exonérations ou dégrèvements prévus aux articles 1391, 1391 B, 1391 B *bis* et 1391 B *ter* du CGI, à la suite d'une rectification pratiquée en matière d'impôt sur le revenu, tant au niveau du revenu imposable qu'au niveau de la composition du foyer fiscal (nombre de personnes à charge ou quotient familial), l'imposition correspondant au montant de l'exonération ou du dégrèvement accordé à tort est établie et mise en recouvrement dans le délai fixé en matière d'impôt sur le revenu au premier alinéa de l'article L. 169 du LPF (LPF, art. L. 173, 2^e alinéa ; cf. RC n° 7020).

D. CONTENTIEUX¹

(BOI-IF-TFB-50-10)

6217

Les contribuables qui s'estiment imposés à tort ou surtaxés ont la possibilité d'obtenir un dégrèvement après l'établissement de l'imposition. La procédure de **dégrèvement d'office** peut également être utilisée (cf. RC n°s 7630 et suiv.).

I. RÉCLAMATION CONTRE L'ÉVALUATION

6218

Les redevables peuvent réclamer **chaque année**, dans les délais prévus à l'article R* 196-2 du LPF (cf. RC n°s 7425 et suiv.) contre l'évaluation attribuée aux immeubles bâtis dont ils sont propriétaires.

La valeur locative cadastrale peut être contestée non seulement par le propriétaire pour l'assiette de la taxe foncière, mais encore par chacun des occupants imposés à la taxe d'habitation ou, le cas échéant, à la cotisation foncière des entreprises, dès lors qu'elle sert aussi de base à ces taxes. Il s'ensuit que les décisions et jugements pris à l'égard de l'une de ces taxes produisent leurs effets à l'égard des autres (CGI, art. 1507, II).

II. VACANCE D'UNE MAISON OU INEXPLOITATION D'UN IMMEUBLE À USAGE COMMERCIAL OU INDUSTRIEL

(BOI-IF-TFB-50-20-30)

6219

Aux termes du I de l'article 1389 du CGI, les contribuables peuvent obtenir le dégrèvement de la taxe foncière en cas de **vacance** d'une maison normalement destinée à la location ou d'**inexploitation** d'un immeuble à usage commercial ou industriel **utilisé par le contribuable lui-même**, à partir du premier jour du mois suivant celui du début de la vacance ou de l'inexploitation jusqu'au dernier jour du mois au cours duquel la vacance ou l'inexploitation a pris fin. Le dégrèvement est subordonné à la triple condition que la vacance ou l'inexploitation soit **indépendante de la volonté du contribuable**, qu'elle ait 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**.

La réclamation doit être effectuée dans le délai prévu à l'article R* 196-5 du LPF (cf. RC n° 7439).

Remarque : Sur l'application de cette disposition à un Office Public d'Aménagement et de Construction (OPAC) à raison des logements inoccupés de son parc immobilier locatif, cf. *arrêt CAA Lyon, n° 02LY01025 du 05/10/2006, OPAC du Grand Lyon*.

6219-1

Pour les impositions établies à compter de 2001, ce dégrèvement s'applique également aux logements à usage locatif, attribués sous conditions de ressources conformément à l'article L. 441-1 du code de la construction et de l'habitation², vacants depuis plus de trois mois consécutifs et appartenant à des organismes d'habitations à loyer modéré ou à des sociétés

1. En ce qui concerne les exonérations ou dégrèvement en faveur des personnes de condition modeste, cf. n°s 6214 et 6214-1 ; sur les dégrèvements ou impositions prévus par l'article 1404 du CGI, cf. n° 6403.

2. Plus particulièrement, sont visés les logements construits, améliorés ou acquis et améliorés avec le concours financier de l'État ou ouvrant droit à l'aide personnalisée au logement.

d'économie mixte. Ces logements doivent être situés dans un immeuble destiné, soit à être démolí, soit à faire l'objet de travaux définis au 1° de l'article R. 323-3 du même code et financés par la subvention prévue aux articles R. 323-1 à R. 323-12 de ce même code.

Le dégrèvement est subordonné à la présentation par le propriétaire d'une réclamation accompagnée, selon le cas, soit de l'autorisation de démolir prévue à l'article L. 443-15-1 du code de la construction et de l'habitation, soit de la décision de subvention des travaux prévue à l'article R. 323-5 du même code (CGI, art. 1389, III).

III. IMPUTATION DES DÉPENSES ENGAGÉES POUR L'ACCESSIBILITÉ ET L'ADAPTATION DES LOGEMENTS AUX PERSONNES EN SITUATION DE HANDICAP

(CGI, art. 1391 C ; loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement, art. 4 ; BOI-IF-TFB-50-20-20 au I)

6220

L'article 1391 C du CGI permet aux organismes d'habitations à loyer modéré ou aux sociétés d'économie mixte ayant pour objet statutaire la réalisation ou la gestion de logements ou aux organismes mentionnés à l'article L. 365-1 du code de la construction et de l'habitation d'imputer les dépenses engagées pour l'accessibilité et l'adaptation des logements aux personnes en situation de handicap sur le montant de la taxe foncière sur les propriétés bâties versée aux collectivités territoriales.

6220-1

1. Organismes concernés.

Sont concernés les offices publics d'aménagement et de construction (OPAC), les offices publics d'habitations à loyer modéré, les sociétés anonymes d'habitations à loyer modéré, les sociétés anonymes coopératives de production d'habitations à loyer modéré, les sociétés anonymes de crédit immobilier, les fondations d'habitations à loyer modéré, les sociétés d'économie mixte ayant pour objet statutaire la réalisation ou la gestion de logements, et les organismes mentionnés à l'article L. 365-1 du code de la construction et de l'habitation.

6220-2

2. Dépenses concernées.

Il s'agit des dépenses d'accessibilité et d'adaptation aux personnes en situation de handicap portant sur les logements locatifs appartenant aux organismes visés au n° 6220-1. Les dépenses concernées doivent viser à faciliter l'accessibilité et à adapter les logements à des personnes en situation de handicap : personnes handicapées physiques, personnes à motricité réduite et personnes atteintes de déficiences sensorielles.

Les dépenses concernent tant les travaux réalisés à l'extérieur des locaux pour en faciliter l'accès, notamment les travaux concernant les parties communes dans un immeuble, que les dépenses réalisées à l'intérieur des logements.

À titre de règle pratique, peuvent être retenus les travaux pris en compte pour l'application du b bis du 1° du I de l'article 31 du CGI relatif aux travaux d'amélioration destinés à faciliter l'accueil des personnes handicapées, qui sont déductibles du revenu foncier. Ces travaux sont également ceux qui peuvent faire l'objet d'une subvention à l'amélioration des logements locatifs sociaux en application de l'article R. 323-3 du code de la construction et de l'habitation et qui sont définis par l'arrêté du 30 décembre 1987 (JO du 16 janvier 1988, p. 779).

Les dépenses qui viennent en déduction de la cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties sont les dépenses réellement engagées par l'organisme HLM, c'est-à-dire celles effectivement payées. Compte tenu de la règle de l'annualité prévue à l'article 1415 du CGI, il s'agit des dépenses payées au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, c'est-à-dire les dépenses payées au cours de l'année précédant celle au titre de laquelle la taxe foncière sur les propriétés bâties est due. Les dépenses non imputées ne peuvent venir en déduction sur les cotisations des années ultérieures.

6220-3

3. Modalités d'application.

Le montant des dépenses éligibles s'impute sur le montant de la cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties mise à la charge de l'organisme concerné pour les parts revenant aux collectivités territoriales. En revanche, il ne s'impute pas sur la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

L'imputation est indépendante de l'occupation effective par des personnes handicapées des logements concernés.

L'imputation est effectuée par voie de dégrèvement prononcé par les services des finances publiques sur réclamation contentieuse du redevable présentée dans le délai prévu à l'article R* 196-2 du LPF.

IV. IMPUTATION DES DÉPENSES ENGAGÉES POUR LA PRÉVENTION DES RISQUES TECHNOLOGIQUES OU NATURELS DANS LES LOGEMENTS LOCATIFS SOCIAUX

(CGI, art. 1391 D ; loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement, art. 5 ; BOI-IF-TFB-50-20-20 au II)

6220-4 L'article 1391 D du CGI institue, pour des immeubles à caractère social, un dégrèvement sur la cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties à hauteur des dépenses payées à raison des travaux prescrits dans le cadre d'un plan de prévention des risques technologiques (PPRT).

6220-5 1. Immeubles concernés.

Le dégrèvement est accordé sur la cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties afférente d'une part, aux immeubles affectés à l'habitation et appartenant aux organismes d'HLM visés à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation ou à des sociétés d'économie mixte ayant pour objet statutaire la réalisation de logements ou aux organismes mentionnés à l'article L. 365-1 du même code et, d'autre part, aux immeubles, logements-foyers et centres d'hébergement et de réinsertion sociale visés aux 3° et 4° de l'article L. 302-5 du même code.

6220-6 2. Dépenses concernées.

Les travaux éligibles au dégrèvement s'entendent des travaux de protection contre les risques technologiques prescrits par un PPRT.

Conformément au IV de l'article L. 515-6 du code de l'environnement, les travaux ne peuvent porter que sur des aménagements dont le coût n'excède pas les limites fixées par l'article 4 du décret n° 2005-1130 du 7 septembre 2005, soit 10 % de la valeur vénale ou estimée du bien avant l'intervention de l'arrêté prescrivant l'élaboration d'un PPRT.

Les dépenses qui viennent en déduction de la cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties sont les dépenses payées au cours de l'année précédant celle au titre de laquelle la taxe est due, par les organismes auxquels les immeubles appartiennent.

Les dépenses non imputées ne peuvent venir en déduction sur les cotisations des années postérieures.

6220-7 3. Modalités d'application du dégrèvement.

Le montant des dépenses éligibles s'impute sur le montant de la cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties mise à la charge de l'organisme concerné pour les parts revenant aux collectivités territoriales. En revanche, il ne s'impute pas sur la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

La cotisation à retenir, y compris les frais de gestion de la fiscalité directe locale, s'entend de celle due au titre de l'ensemble des logements appartenant au même bailleur à une même adresse dans une commune. S'il reste, après imputation sur cette cotisation, un solde de dépenses déductibles, ce solde est imputé sur les cotisations afférentes à des immeubles imposés dans la même commune ou dans d'autres communes relevant du même centre des impôts fonciers au nom du même bailleur et au titre de la même année.

Le dégrèvement est prononcé par les services des finances publiques sur réclamation contentieuse du redevable présentée dans le délai indiqué à l'article R* 196-2 du LPF.

Compte tenu des délais d'élaboration et d'approbation des PPRT, le dégrèvement n'est susceptible de s'appliquer en pratique qu'à compter des impositions établies au titre de 2007.

V. IMPUTATION D'UN QUART DES DÉPENSES PAYÉES POUR DES TRAVAUX D'ÉCONOMIE D'ÉNERGIE

(CGI, art. 1391 E ; loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement, art. 6 ; BOI-IF-TFB-50-20-20)

6220-8 Il est accordé sur la cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties afférente à des immeubles affectés à l'habitation, appartenant aux organismes d'habitations à loyer modéré visés à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation ou aux sociétés d'économie mixte ayant pour objet statutaire la réalisation ou la gestion de logements ainsi qu'aux organismes mentionnés à l'article L. 365-1 du même code, un dégrèvement égal au quart des dépenses payées, à raison des travaux d'économie d'énergie visés à l'article L. 111-10 du même code au cours de l'année précédant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Lorsque l'imputation des dépenses ne peut être effectuée dans sa totalité sur les cotisations des immeubles en cause, le solde des dépenses déductibles est imputé sur les cotisations afférentes à des immeubles imposés dans la même commune ou dans d'autres communes relevant du même service des impôts au nom du même bailleur et au titre de la même année.

Cette dernière disposition concerne les dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2009 et sont applicables aux impositions de taxe foncière sur les propriétés bâties établies au titre de l'année 2010 et des années suivantes.

VI. OMISSIONS DE CHANGEMENTS

6221

Plusieurs types de changements (cf. Cad. n° 8177) entraînent une variation de la valeur locative. Ainsi, un **dégrèvement** peut être accordé pour réparer l'omission d'un changement qui aurait entraîné une diminution de la valeur locative :

- **changement de consistance : démolition totale ou partielle** de l'immeuble ;
- **changement d'affectation** ;
- **changement de caractéristiques physiques** (délabrement par exemple) ;
- **changement d'environnement**.

Le principe de l'annualité trouve toujours à s'appliquer dans les cas énumérés ci-dessus et la réduction de la valeur locative ne prend effet qu'à partir du 1^{er} janvier suivant la réalisation des modifications.

6222

6299

chapitre 2

taxe foncière sur les propriétés non bâties

(CGI, art. 1393 à 1398 A ; BOI-IF-TFNB)

A. CHAMP D'APPLICATION

I. PROPRIÉTÉS IMPOSABLES

(BOI-IF-TFNB-10-30)

6300

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. Elle est notamment due pour : les terrains occupés par les chemins de fer (excepté pour les voies ferrées ne présentant pas un caractère d'utilité publique qui sont imposables à la taxe foncière sur les propriétés bâties), les carrières, mines et tourbières, les étangs, les salines et marais salants, ainsi que pour les terrains occupés par les serres utilisées à des fins agricoles (CGI, art. 1393).

II. EXONÉRATIONS PERMANENTES

(CGI, art. 1394 à 1394 C ; BOI-IF-TFNB-10-40)

Sont exonérés de la taxe foncière sur les propriétés non bâties :

6301

1. Les propriétés publiques (BOI-IF-TFNB-10-40-10).

a. Bénéficiaire d'une exonération de plein droit, les routes nationales, les chemins départementaux, les voies communales¹ et les rivières (CGI, art. 1394, 1^{er}).

b. Bénéficiaire d'une exonération conditionnelle, les autres propriétés de l'État, des collectivités territoriales (jardins publics, cimetières, fortifications, glacières, etc.) et des établissements publics scientifiques, d'enseignement ou d'assistance. L'exonération est soumise à la réalisation cumulative des trois conditions suivantes :

- **caractère public** de la propriété : c'est-à-dire appartenance à l'une des collectivités publiques citées ci-dessus ;
- affectation à un **service public** ou d'utilité générale ;

¹ Y compris les places publiques servant aux foires et marchés ainsi que les chemins qui appartiennent à des associations foncières d'aménagement foncier agricole et forestier telles qu'elles sont prévues aux articles L. 133-1 et suivants du code rural et de la pêche maritime.

- **improductivité de revenus**¹.

Les immeubles qui sont incorporés gratuitement au domaine de l'État, des collectivités locales ou des établissements publics scientifiques, d'enseignement ou d'assistance en vertu d'une convention, sont imposables jusqu'à l'expiration de celle-ci, au nom de la collectivité propriétaire (CGI, art. 1394, 2°).

Cette exonération n'est pas applicable aux forêts et terrains visés à l'article L. 121-2 du code forestier pour lesquels la taxe foncière est due par l'ONF.

6301-1 | 2. Les terrains appartenant à certaines associations (CGI, art. 1394, 4° à 6° ; BOI-IF-TFNB-10-40-20) :

- jardins attenant aux bâtiments pour lesquels les associations de mutilés de guerre ou du travail sont exonérées de la taxe foncière sur les propriétés bâties ;

- terrains appartenant aux associations syndicales de propriétaires prévues par l'article 23 de la loi du 11 octobre 1940 modifiée par la loi du 12 juillet 1941 relative à la reconstruction des immeubles d'habitation partiellement ou totalement détruits par suite d'actes de guerre ;

- terrains sis dans les communes de plus de 5 000 habitants qui appartiennent aux organismes de jardins familiaux, ou dont ils ont la jouissance, et qu'ils utilisent pour la réalisation de leur objet social, tel qu'il est défini à l'article L. 561-1 du code rural et de la pêche maritime.

6301-2 | 3. Les sols et terrains passibles de la taxe foncière sur les propriétés bâties (CGI, art. 1394, 7° ; cf. n° 6202 et BOI-IF-TFNB-10-40-30).

6301-3 | 4. Les propriétés non bâties agricoles situées en Corse (CGI, art. 1394 B ; BOI-IF-TFNB-10-40-50 au I).

a. Champ d'application de l'exonération.

L'exonération s'applique aux propriétés non bâties qui remplissent les trois conditions suivantes :

- être situées sur le territoire de la collectivité territoriale de Corse ;

- être classées dans les 1^{re} à 6^e, 8^e et 9^e catégories définies à l'article 18 de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908 (cf. Cad. n° 8154) ;

- ne pas être exonérées de taxe foncière sur les propriétés non bâties en application des articles 1395 à 1395 B du CGI (cf. ci-après n° 6302).

b. Portée de l'exonération.

En application de l'article 1394 B du CGI, les propriétés non bâties définies au *a* ci-dessus sont exonérées en totalité de la part de taxe revenant aux communes de Corse et à leurs groupements.

c. Bénéficiaires.

Conformément aux principes régissant les taxes foncières, l'exonération bénéficie au débiteur légal de l'impôt défini à l'article 1400 du CGI, c'est-à-dire au propriétaire ou, le cas échéant, à l'usufruitier, à l'emphytéote, au titulaire de l'autorisation d'occupation temporaire du domaine public ou au fiduciaire (cf. n° 6401).

6301-4 | 5. Terres agricoles (CGI, art. 1394 B *bis* ; BOI-IF-TFNB-10-40-50 au II).

a. Champ d'application de l'exonération.

L'exonération de 20 % des part communale et intercommunale de la taxe foncière sur les propriétés non bâties concerne les propriétés non bâties qui sont classées dans les première, deuxième, troisième, quatrième, cinquième, sixième, huitième et neuvième catégories définies à l'article 18 de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908.

b. Portée de l'exonération.

L'exonération qui est permanente est accordée à hauteur de 20 %. Elle s'applique sur la base d'imposition constituée par le revenu cadastral déterminé en fonction de la valeur locative actualisée, revalorisée et diminuée de l'abattement de 20 %.

L'exonération ne porte que sur la part de la taxe foncière sur les propriétés non bâties revenant aux communes et aux EPCI à fiscalité propre. Elle ne s'étend donc pas à la taxe pour frais de chambre d'agriculture et à la cotisation perçue au profit des caisses d'assurances accidents agricoles dans les départements d'Alsace-Moselle.

¹. Les terrains militaires qui font l'objet d'une amodiation (autorisant le pacage des animaux, par exemple), sont considérés comme productifs de revenus et, par conséquent, imposables.

c. Bénéficiaires de l'exonération.

Afin que l'allègement accordé bénéficie à l'exploitant agricole, l'article L. 415-3 du code rural et de la pêche maritime prévoit que pour les terrains pris à bail, le bailleur rétrocède au preneur le montant de l'exonération des parts communale et intercommunale de la taxe foncière sur les propriétés non bâties, sous la forme d'une réduction de la fraction de la taxe mise à la charge du preneur par le propriétaire ou d'une réduction du fermage.

d. Modalités d'application de l'exonération.

L'articulation avec les autres exonérations partielles ou totales de taxe foncière sur les propriétés non bâties ainsi qu'avec la majoration des terrains constructibles est détaillée au BOI-IF-TFNB-10-40-50 au II-C.

6301-5 | 6. Terrains plantés en oliviers (CGI, art. 1394 C ; BOI-IF-TFNB-10-40-60).

Pour les impositions établies au titre des années 2005 et des années suivantes, les conseils municipaux et les organes délibérants des établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A *bis*-I du CGI (cf. n° 6001-2), exonérer de taxe foncière sur les propriétés non bâties les terrains, agricoles ou non, plantés en oliviers.

Pour bénéficier de cette exonération, le propriétaire doit faire, avant le 1^{er} janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération est applicable, une déclaration au service des impôts assortie des justifications nécessaires en indiquant notamment la liste des parcelles concernées.

III. EXONÉRATIONS TEMPORAIRES

(CGI, art. 1395 à 1395 G ; BOI-IF-TFNB-10-50)

6302

Bénéficient d'exonérations temporaires de la taxe foncière sur les propriétés non bâties :

- **les terrainsensemencés, plantés ou replantés en bois**, pendant les trente premières années du semis, de la plantation ou de la replantation. À compter du 1^{er} janvier 2002, cette période d'exonération est ramenée à dix ans pour les peupleraies et portée à cinquante ans pour les feuillus et les bois autres que les bois résineux (BOI-IF-TFNB-10-50-10-10 au I) ;

L'exonération ne s'applique pas aux plantations et semis exécutés en violation des dispositions applicables dans les zones interdites ou réglementées (CGI, art. 1395, 1^o) ;

- à compter du 1^{er} janvier 2002, **les terrains boisés en nature de futaies ou de taillis sous futaie**, autres que des peupleraies, **qui ont fait l'objet d'une régénération naturelle**. Cette exonération est applicable à compter de la réussite de la régénération constatée selon les modalités prévues ci-dessous, pendant trente ans pour les bois résineux et pendant cinquante ans pour les bois feuillus et autres bois (CGI, art. 1395, 1^o *bis* ; décret n° 2006-353 du 23 mars 2006 ; BOI-IF-TFNB-10-50-10-10 au II) ;

- à compter du 1^{er} janvier 2002, à concurrence de 25 % du montant de la taxe, **les terrains boisés présentant un état de futaie irrégulière en équilibre de régénération** pendant les quinze années suivant la constatation de cet état. Cette exonération est renouvelable (CGI, art. 1395, 1^o *ter* ; décret n° 2006-353 du 23 mars 2006 ; BOI-IF-TFNB-10-50-10-10 au III) ;

- **les terrains nouvellement plantés en arbres truffiers à compter de 2004**, pendant les cinquante premières années du semis, de la plantation ou de la replantation. Cette exonération est accordée de plein droit à compter des impositions établies au titre de 2005 (BOI-IF-TFNB-10-50-10-10 au IV).

6302-1

Bénéficient également d'exonération temporaire de la taxe foncière sur les propriétés non bâties perçue au profit des communes et de leurs EPCI :

- en application des dispositions de l'article 1395 D du CGI et à compter des impositions établies au titre de 2008, les **terrains situés dans les zones humides** définies au 1^o du I de l'article L. 211-1 du code de l'environnement et classés dans les deuxième et sixième catégories de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908 (cf. Cad. n° 8154 et BOI-IF-TFNB-10-50-10-20 au II). Cette exonération s'applique à concurrence de 50 % de la part communale et intercommunale de la taxe foncière sur les propriétés non bâties ; elle est portée à 100 % lorsque les propriétés sont situées dans certaines zones naturelles. Elle est accordée de plein droit pour une durée de cinq ans, sous réserve que les terrains figurent sur une liste dressée par le maire sur proposition de la commission communale des impôts directs et qu'un engagement de gestion soit souscrit par le propriétaire. Les modalités de cet engagement sont définies par les articles 310-00 H à 310-00 H *ter* de l'annexe II au CGI ;

- en application des dispositions de l'article 1395 E du CGI et à compter des impositions établies au titre de 2006, les **terrains situés dans un site Natura 2000**. Cette exonération est accordée

de plein droit pour une durée de cinq ans, sous réserve que les terrains soient inscrits sur une liste arrêtée par le préfet à l'issue de l'approbation du document d'objectifs du site Natura 2000 et qu'un engagement de gestion, défini à l'article L. 414-3 du code de l'environnement, soit souscrit par le propriétaire (BOI-IF-TFNB-10-50-10-20 au I) ;

- en application des dispositions de l'article 1395 F du CGI et depuis le 1^{er} janvier 2007, **dans les départements d'outre-mer**, les propriétés non bâties qui sont classées dans les 1^{re}, 2^e, 3^e, 5^e, 6^e et 8^e catégories définies à l'article 18 de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908 (cf. Cad. n° 8154 et BOI-IF-TFNB-10-50-10-30 au I) sont exonérées de la taxe foncière sur les propriétés non bâties perçue au profit des communes et de leurs établissements publics de coopération intercommunale lorsqu'elles sont situées dans le cœur d'un parc national défini par l'article L. 331-2 du code de l'environnement, qu'elles font l'objet d'un engagement de gestion pour cinq ans conforme à la réglementation et à la charte du parc national prévues par l'article L. 331-2 du même code et qu'elles sont portées sur la liste établie par l'établissement public du parc national. L'exonération est applicable pendant cinq ans à compter de l'année qui suit celle de la signature de l'engagement de gestion dont les modalités sont fixés par décret. La liste des parcelles bénéficiant de l'exonération ainsi que les modifications qui sont apportées à cette liste sont communiquées par l'établissement public du parc national à l'administration avant le 1^{er} septembre de l'année qui précède l'année d'imposition ;

- en application des dispositions de l'article 1395 H du CGI, et pour les impositions établies au titre des années **2009 à 2018**, les propriétés non bâties qui sont classées dans les 1^{re}, 2^e, 3^e, 4^e, 5^e, 6^e, 8^e et 9^e catégories définies à l'article 18 de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908 (cf. Cad. n° 8154 et BOI-IF-TFNB-10-50-10-30 au II), situées **en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique ou à La Réunion**, sont exonérées de la taxe foncière sur les propriétés non bâties perçue au profit des communes et de leurs établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) à concurrence de 80 % pour les années 2009 à 2015 et respectivement à concurrence de 70 %, 60 % et 50 % pour les impositions établies au titre de 2016, 2017 et 2018. Ce dispositif ne s'applique pas aux propriétés non bâties qui bénéficient des exonérations totales prévues aux articles 1394 C, 1395 A à 1395 F et 1649 du CGI. Le I de l'article 1394 B *bis* du CGI et les exonérations partielles prévues au 1^o de l'article 1395- du code précité ou au I de l'article 1395 D du même code ne s'appliquent pas aux propriétés qui bénéficient de la présente exonération. La présente exonération partielle ne s'applique pas aux parcelles visées au deuxième alinéa de l'article L. 128-4 du code rural et de la pêche maritime à compter de l'année suivant celle au cours de laquelle soit elles ont fait l'objet d'une des procédures mentionnées aux articles L. 128-4 à L. 128-7 du même code, soit elles ont été recensées en application de l'article L. 128-13 du même code.

6302-2

Sur délibération des collectivités intéressées, bénéficient également de l'exonération, pour la part revenant à ces collectivités :

- **les terrains nouvellement plantés en noyers** pendant huit ans au plus (CGI, art. 1395 A ; BOI-IF-TFNB-10-50-20 au I) ;

- **les terrains plantés en arbres truffiers jusqu'au 31 décembre 2003**, pendant les quinze années suivant leur plantation (CGI, art. 1395 B ; BOI-IF-TFNB-10-50-10-10 au IV-C) ;

- à compter des impositions établies au titre de 2010, les **parcelles qui sont exploitées selon le mode de production biologique** depuis le 1^{er} janvier 2009. Cette exonération s'applique, sous réserve de certaines règles de non cumul avec d'autres exonérations, pendant une durée de cinq ans et concerne les propriétés non bâties classées dans les première, deuxième, troisième, quatrième, cinquième, sixième, huitième et neuvième catégories définies à l'article 18 de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908 lorsqu'elles sont exploitées selon le mode de production biologique prévu au règlement (CE) n° 834/2007 du Conseil, du 28 juin 2007, relatif à la production biologique et à l'étiquetage des produits biologiques et abrogeant le règlement (CEE) n° 2092/91. L'exonération est applicable à compter de l'année qui suit celle au titre de laquelle une attestation d'engagement d'exploitation suivant le mode de production biologique a été délivrée pour la première fois par un organisme certificateur agréé. Elle cesse définitivement de s'appliquer à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle les parcelles ne sont plus exploitées selon le mode de production biologique. Le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1535/2007 de la Commission, du 20 décembre 2007, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides *de minimis* dans le secteur de la production de produits agricoles (CGI, art. 1395 G ; BOI-IF-TFNB-10-50-20 au II) ;

- **À compter du 1^{er} janvier 2012**, les conseils municipaux et les organes délibérants des groupements de communes à fiscalité propre peuvent exonérer, chacun pour sa part, de taxe foncière sur les propriétés non bâties, **les vergers, cultures fruitières d'arbres et arbustes et les vignes**. Cette exonération ne saurait dépasser huit ans et s'applique après les autres

exonérations de taxe foncière sur les propriétés non bâties en application du CGI. La délibération qui l'institue intervient au plus tard le 1^{er} octobre de l'année précédente (CGI, art. 1395 A *bis* ; BOI-IF-TFNB-10-50-20 au III).

Le bénéfice des exonérations temporaires est subordonné à la déclaration du changement d'affectation qui les motive (cf. n^{os} 6406 et suiv.).

B. DÉTERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION - RÈGLES D'ÉVALUATION

(CGI, art. 1396 et 1509, III et V ; BOI-IF-TFNB-20)

6303

1. Principes.

La taxe foncière sur les propriétés non bâties est établie d'après la **valeur locative cadastrale** de ces propriétés, **sous déduction de 20 %** de son montant.

Le revenu cadastral ou revenu net servant ainsi de base d'imposition à la taxe est donc fixé forfaitairement à **80 %** de la valeur locative cadastrale.

Les évaluations cadastrales des propriétés non bâties sont examinées dans la partie Cadastre n^{os} 8153 et suiv. et 8175 et suiv., auxquels il convient de se reporter.

6303-1

2. Cas particuliers.

a. **Terrains utilisés pour la chasse** (CGI, art. 1509, III ; BOI-IF-TFNB-20-10-20-20 au XI).

La valeur locative prise en compte pour le calcul de la taxe foncière afférente aux bois, aux landes et aux étangs ainsi qu'aux terres utilisées principalement pour la chasse et n'appartenant pas à une commune, inclut celle du droit de chasse effectivement perçu sur ces propriétés à moins :

- que ce droit n'ait été apporté à une association communale ou intercommunale de chasse agréée ;
- ou que la propriété n'ait été classée en réserve naturelle ou en réserve de chasse agréée.

6303-2

b. **Terrains constructibles situés dans certaines zones urbaines** (CGI, art. 1396 ; BOI-IF-TFNB-20-10-40 au I ; loi n^o 2012-354 du 14 mars 2012 ; loi n^o 2012-1509 de finances pour 2013, art. 82).

À compter du 16 mars 2012, la valeur locative cadastrale des terrains constructibles situés dans les zones urbaines ou à urbaniser lorsque les voies publiques et les réseaux d'eau, d'électricité et, le cas échéant, d'assainissement existant à la périphérie de la zone à urbaniser ont une capacité suffisante pour desservir les constructions à implanter dans l'ensemble de cette zone, délimitées par une carte communale, un plan local d'urbanisme, un document d'urbanisme en tenant lieu ou un plan de sauvegarde et de mise en valeur approuvé conformément au code de l'urbanisme, peut, sur délibération du conseil municipal prise dans les conditions prévues au premier alinéa de l'article 1639 A *bis* du CGI, être majorée d'une valeur forfaitaire **comprise entre 0 et 3 € par mètre carré**, pour le calcul de la part revenant aux communes et aux établissements publics de coopération intercommunale sans fiscalité propre.

L'article 82 de la loi n^o 2012-1509 de finances pour 2013 précise que les délibérations prises en application du deuxième alinéa de l'article 1396 du CGI dans sa rédaction antérieure à la loi de finances précitée, continuent de produire leurs effets.

La loi n^o 2012-354 du 14 mars 2012 a prévu **par dérogation** aux dispositions ci-dessus, que lorsque ces terrains seraient situés dans une zone définie par arrêté conjoint des ministres chargés du budget et du logement, cette majoration serait fixée, **à compter du 1^{er} janvier 2014**, à 5 € par mètre carré, cette majoration s'appliquant **de plein droit**.

Le produit de cette majoration de plein droit revient à l'autorité compétente pour la réalisation du plan local d'urbanisme.

L'article 82 de la loi n^o 2012-1509 de finances pour 2013 vient préciser la zone dans laquelle doivent se situer les terrains soumis, à cette majoration de plein droit à compter des impositions dues au titre de 2014. Ainsi, seront concernés les terrains constructibles situés dans les communes mentionnées au I de l'article 232 du CGI (champ d'application de la taxe sur les logements vacants).

L'article 82 de la loi n^o 2012-1509 de finances pour 2013 modifie par ailleurs le montant de cette majoration. Ainsi, la valeur locative cadastrale des terrains constructibles après la déduction mentionnée au I de l'article 1396 du CGI dans sa rédaction issue de la loi n^o 2012-1509 de finances pour 2013 sera majorée de 25 % de son montant et d'une valeur forfaitaire fixée à 5 € par mètre carré pour les impositions dues au titre des années 2014 et 2015, puis à 10 € par mètre carré pour les impositions dues au titre de l'année 2016 et des années suivantes.

La commune ou l'établissement public de coopération intercommunale compétent pour la réalisation du plan local d'urbanisme peuvent délibérer, dans les conditions prévues au premier alinéa du I de l'article 1639 A *bis* du CGI, pour exonérer tout ou partie des terrains situés sur son territoire. Ils peuvent également choisir une majoration moins élevée et en moduler le montant en fonction des priorités d'urbanisation et de construction de logements définies au sein du programme local de l'habitat.

Précision : Cette faculté est supprimée par l'article 82 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013 à compter des impositions dues au titre de 2014.

La superficie retenue pour le calcul de la majoration est **réduite de 200 mètres carrés**. Cette réduction s'applique à l'ensemble des parcelles contiguës constructibles détenues par un même propriétaire (CGI, art. 1396, al. 5).

La majoration ne peut excéder 3 % d'une valeur forfaitaire moyenne au mètre carré définie à l'article 321 H de l'annexe III au CGI et représentative de la valeur moyenne du terrain selon sa situation géographique.

Les dispositions ci-dessus ne sont pas applicables :

- aux terrains appartenant aux établissements publics fonciers visés aux articles L. 321-1 et L. 324-1 du code de l'urbanisme ;
- aux terrains classés depuis moins d'un an dans une des zones visées au premier alinéa ci-dessus ;
- aux terrains situés dans le périmètre d'une zone d'aménagement concerté (ZAC) ou pour lesquels un permis de construire, un permis d'aménager ou une autorisation de lotir a été obtenu ; toutefois, la majoration est rétablie rétroactivement en cas de péremption du permis de construire, du permis d'aménager ou de l'autorisation de lotir ;
- aux parcelles supportant une construction passible de la taxe d'habitation.

Précision : Cette liste est modifiée par l'article 82 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013. Ainsi, **à compter des impositions dues au titre de 2014**, ne sont pas concernés par la majoration :

- les terrains appartenant aux établissements publics fonciers mentionnés aux articles L. 321-1 et L. 324-1 du code de l'urbanisme, aux agences mentionnées aux articles 1609 C et 1609 D du CGI ou à l'établissement public Société du Grand Paris mentionné à l'article 1609 G du code précité ;
- les parcelles supportant une construction passible de la taxe d'habitation ;
- les terrains classés depuis moins d'un an dans une zone urbaine ou à urbaniser.

La liste des terrains constructibles concernés est dressée par le maire. Cette liste, ainsi que les modifications qui y sont apportées, sont communiquées à l'administration avant le 1^{er} octobre de l'année qui précède l'année d'imposition. En cas d'inscription erronée, les dégrèvements en résultant sont à la charge de la commune ; ils s'imputent sur les attributions mentionnées à l'article L. 2332-2 du code général des collectivités territoriales.

Précision (loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 82) : **À compter des impositions dues au titre de 2014**, la liste des terrains constructibles est dressée, pour la majoration de plein droit (CGI, art. 1396, II-A dans sa rédaction issue de la loi n° 2012-1509), par l'autorité compétente en matière de plan local d'urbanisme et, pour la majoration facultative (CGI, art. 1396, II-B dans sa rédaction issue de la loi n° 2012-1509), par le maire. Cette liste ou, le cas échéant, toute modification qui y est apportée est communiquée à l'administration des impôts avant le 1^{er} octobre de l'année qui précède l'année d'imposition. En cas d'inscription erronée, les dégrèvements en résultant sont à la charge du bénéficiaire de la majoration ; ils s'imputent sur les attributions mentionnées à l'article L. 2332-2 du code général des collectivités territoriales.

À compter des impositions dues au titre de 2014, bénéficient, sur réclamation présentée dans le délai indiqué à l'article R.* 196-2 du LPF et dans les formes prévues par ce même livre, d'un dégrèvement de la fraction de leur cotisation résultant des majorations facultatives et de plein droit (CGI, art. 1396, II-D-2 dans sa rédaction issue de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013) :

- les contribuables qui justifient avoir obtenu au 31 décembre de l'année d'imposition, pour le terrain faisant l'objet de la majoration, un permis de construire, un permis d'aménager ou une autorisation de lotir. Toutefois, la majoration est rétablie rétroactivement en cas de péremption du permis de construire, du permis d'aménager ou de l'autorisation de lotir ;
- les contribuables qui justifient avoir cédé au 31 décembre de l'année d'imposition le terrain faisant l'objet de la majoration.

c. Imposition rétroactive des terrains dont la cession entre dans le champ d'application du I de l'article 257 du CGI (CGI, art. 1509, V ; BOI-IF-TFNB-20-10-40 au II).

Les terrains autres que ceux classés dans la catégorie des terrains à bâtir et dont la cession entre dans le champ d'application du I de l'article 257 du CGI (imposition à la TVA) sont imposés à la taxe foncière sur les propriétés non bâties en tant que terrains à bâtir, au titre de l'année de la cession et des deux années précédentes.

Leur valeur locative est déterminée en appliquant à la moitié du prix de cession hors taxe le taux retenu pour l'évaluation des terrains à bâtir.

Cette taxe, qui est due par le cédant, est calculée d'après le taux de l'année précédant celle de la cession.

La taxe foncière sur les propriétés non bâties acquittée au titre des années concernées par l'imposition rétroactive s'impute sur le montant de celle-ci.

C. ÉTABLISSEMENT DE L'IMPOSITION

6304 Les dispositions relatives au **lieu d'imposition**, au **débiteur de l'impôt** et au principe de **l'annualité** sont examinées aux n^{os} 6400 et suivants.

Calcul de l'impôt. La cotisation afférente à une propriété non bâtie est calculée en multipliant la base d'imposition par le taux de la taxe afférent à l'année considérée.

Les omissions, erreurs ou insuffisances constatées après l'émission des rôles primitifs donnent lieu à l'établissement de **rôles supplémentaires**. La procédure des rôles particuliers n'est pas applicable en matière de taxe foncière sur les propriétés non bâties.

D. CONTENTIEUX

I. RÉCLAMATION CONTRE L'ÉVALUATION

6305 Les bases d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés non bâties peuvent être contestées **chaque année**, dans le délai de réclamation prévu à l'article R* 196-2 du LPF (cf. RC n^{os} 7425 et suiv.).

II. DÉGRÈVEMENTS SPÉCIAUX

6306 **1. Disparition d'un immeuble non bâti** (CGI, art. 1397). En cas de disparition par suite d'un événement extraordinaire (envahissement des eaux, etc.), le dégrèvement est accordé à partir du premier jour du mois suivant la disparition et sur réclamation du contribuable (BOI-IF-TFNB-50-10-20 au I).

6307 **2. Pertes de récoltes** (CGI, art. 1398). En cas de pertes de récoltes sur pied par suite de grêle, gelée, inondation, incendie ou autres événements extraordinaires, il peut être accordé un dégrèvement de la taxe afférente, pour l'année en cours, aux parcelles atteintes, en proportion de la perte effectivement subie. Lorsque les pertes de récoltes affectent une partie notable de la commune, le maire peut formuler une **réclamation collective** au nom de l'ensemble des contribuables intéressés (BOI-IF-TFNB-50-10-20 au II).

6308 **3. Pertes de bétail** (CGI, art. 1398, al. 4). En cas de pertes de bétail par suite d'épizootie, l'exploitant peut demander un dégrèvement de taxe foncière correspondant au montant des pertes subies sur son cheptel, à condition de présenter une attestation du maire de sa commune, accompagnée d'un certificat dûment établi par le vétérinaire traitant (BOI-IF-TFNB-50-20 au II).

6309 **4. Prés, prairies naturelles, herbages, pâturages et landes : part communale de la taxe** (CGI, art. 1398 A ; BOI-IF-TFNB-50-10-20 au IV).

Il est accordé un dégrèvement temporaire de la cotisation de taxe foncière sur les propriétés non bâties perçue au profit des **communes** et de leurs groupements¹ sur les propriétés non bâties classées dans les 2^e et 6^e catégories définies à l'article 18 de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908 et comprises dans le périmètre d'une **association foncière pastorale** relevant des articles L. 135-1 à L. 135-12 du code rural et de la pêche maritime à laquelle adhère leur propriétaire.

¹ Frais d'assiette et de dégrèvement prélevés au profit de l'État sur ces parts inclus.

Ce dégrèvement, accordé jusqu'aux impositions établies **au titre de 2014**, est subordonné à la condition que les recettes de l'association foncière pastorale provenant d'activités autres qu'agricoles ou forestières n'excèdent ni **30 %** du chiffre d'affaires tiré de l'activité agricole et forestière ni **30 000 €** (ces montants s'apprécient remboursement de frais inclus et taxes comprises, le chiffre d'affaires à retenir étant celui réalisé au cours du dernier exercice clos au titre de l'année précédant celle de l'imposition).

Pour les parcelles qui remplissent les conditions au 1^{er} janvier 2005 (soit parce que la parcelle entre pour la première fois dans le champ d'application du dégrèvement, soit parce qu'elle continue à satisfaire aux conditions prévues par l'article 1398 A du CGI), le dégrèvement pourra être accordé pour une durée maximale de dix ans. En revanche, en cas de création d'une association foncière pastorale au 30 juillet 2007, la durée du dégrèvement sera au maximum de sept ans (de 2008 à 2014) pour les parcelles qui rempliront les conditions au 1^{er} janvier 2008.

Depuis les impositions établies au titre de 2005, pour bénéficier du dégrèvement, les obligations déclaratives incombent aux associations foncières pastorales. Les associations foncières pastorales doivent souscrire pour le compte des propriétaires concernés une déclaration chaque année indiquant, par commune et par propriétaire, la liste des parcelles concernées au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Cette déclaration doit être accompagnée des justifications nécessaires. Elle doit être souscrite avant le 31 janvier de l'année d'imposition.

La souscription de cette déclaration vaut demande de dégrèvement de la part du propriétaire. À défaut de déclaration, le dégrèvement n'est pas accordé.

Le dégrèvement bénéficie au débiteur légal de l'impôt défini à l'article 1400 du CGI, à savoir au propriétaire, ou, le cas échéant, à l'usufruitier, à l'emphytéote ou au fiduciaire.

6310

5. Dégrèvement temporaire de la taxe afférente aux parcelles exploitées par de jeunes agriculteurs (CGI, art. 1647-00 *bis* ; BOI-IF-TFNB-50-10-20 au III).

a. Principes.

Il est institué un dégrèvement automatique de 50 % de la taxe foncière sur les propriétés non bâties afférente aux parcelles exploitées par les jeunes agriculteurs installés à compter du 1^{er} janvier 1995 et qui bénéficient de la dotation d'installation prévue par les articles D. 343-9 à D. 343-12 du code rural et de la pêche maritime ou des prêts à moyen terme spéciaux prévus aux articles D. 343-13 à D. 343-16 du même code. Ce dégrèvement, dont la durée est fixée à 5 ans, est pris en charge par l'État.

Corrélativement, les collectivités territoriales et leur groupements dotés d'une fiscalité propre peuvent décider de voter le dégrèvement de la cotisation restant due, soit 50 %.

À compter de 2002, ce dispositif s'applique également aux jeunes agriculteurs installés à compter du 1^{er} janvier 2001 et qui ont souscrit un contrat territorial d'exploitation dans les conditions définies aux articles L. 311-3, L. 341-1, R. 311-2, R. 341-7 à R. 341-13 et R. 341-14 à R. 341-15 du code rural et de la pêche maritime.

b. Conditions d'application.

1° Conditions tenant à la personne de l'exploitant.

Le jeune agriculteur :

- doit bénéficier de la dotation d'installation en faveur des jeunes agriculteurs ou des prêts à moyen terme spéciaux prévus par les articles D. 343-9 à D. 343-16 du code rural et de la pêche maritime ou avoir souscrit un contrat territorial d'exploitation dans les conditions indiquées ci-dessus ;

- peut exercer son activité à titre individuel ou dans le cadre d'une société civile. L'adhésion à la société peut notamment intervenir dans les cinq années suivant celle de l'installation pour laquelle le jeune agriculteur a bénéficié de la dotation d'installation ou du prêt à moyen terme spécial.

2° Conditions tenant aux parcelles exploitées.

Les parcelles qui peuvent faire l'objet du dégrèvement sont celles à usage agricole exploitées soit à titre individuel par le jeune agriculteur, ou dans le cadre d'une société civile. Dans ce dernier cas, le dégrèvement concerne les parcelles apportées à la société ou mises à sa disposition par le jeune agriculteur.

3° Dégrèvement facultatif à la charge des collectivités territoriales.

La délibération doit être prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A *bis* du CGI (cf. n° 6001-4).

La durée ne peut dépasser 5 ans à compter de l'année suivant celle de l'installation mais la collectivité peut fixer une durée plus courte. En revanche, les délibérations ne peuvent réduire

la quotité du dégrèvement. Celui-ci porte obligatoirement sur les 50 % de la cotisation restant due par les jeunes agriculteurs.

4° Dégrèvement pris en charge par l'État.

Il prend effet à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de l'installation.

La durée du dégrèvement est fixée à 5 ans à compter de l'année qui suit l'installation et ne peut être modifiée.

Dès lors que la part régionale est supprimée depuis 1993 et la part départementale depuis 1996, le dégrèvement porte sur les parts revenant aux communes et groupements, y compris les frais d'assiette et de dégrèvements y afférents.

c. Modalités d'application.

Pour bénéficier de ce dégrèvement, les jeunes agriculteurs doivent souscrire, avant le 31 janvier de la première année au titre de laquelle le dégrèvement peut être accordé une déclaration (imprimé 6711) indiquant par commune et par propriétaire, la désignation des parcelles qu'ils exploitent au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Pour les quatre années suivantes, les jeunes agriculteurs ne sont tenus de souscrire une nouvelle déclaration (déclaration rectificative 6711 R), avant le 31 janvier de l'année d'imposition, que dans le cas où des modifications sont apportées à la consistance parcellaire de leur exploitation (CGI, art. 1647-00 *bis*).

Le dégrèvement est accordé au débiteur légal de la taxe. Toutefois, le montant du dégrèvement bénéficie au fermier dans les conditions prévues à l'article 1^{er} de la loi n° 57-1260 du 12 décembre 1957.

6311

6399

chapitre 3

dispositions communes aux taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties

(BOI-IF-TFB et BOI-IF-TFNB)

A. LIEU D'IMPOSITION

(CGI, art. 1399)

6400

Toute propriété foncière bâtie ou non bâtie est imposée dans la commune où elle est située.

La seule dérogation à ce principe concerne les **chutes d'eau** et leurs aménagements utilisés par les **entreprises hydrauliques concédées** ou d'une puissance supérieure à 500 kilowatts. Leur valeur locative est répartie, selon l'article 1399-II du CGI, entre les communes sur le territoire desquelles coulent les cours d'eau utilisés et celles où sont situés des ouvrages de génie civil.

B. DÉBITEUR DE L'IMPÔT

(CGI, art. 1400 et 1401 ; BOI-IF-TFNB-10-20 et BOI-IF-TFB-10-20 ; RES N° 2005/7)

6401

Toute propriété doit être imposée au nom du **propriétaire actuel** (CGI, art. 1400, I) lequel, par application du principe de l'annualité, s'entend du **propriétaire au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition** (CGI, art. 1415).

Par exception à ce principe, lorsqu'un immeuble est grevé d'usufruit ou loué, soit par bail emphytéotique, soit par bail à construction, soit par bail à réhabilitation, la taxe foncière est établie au nom de l'**usufruitier**, de l'emphytéote, du preneur à bail à construction ou à réhabilitation. À compter des impositions établies au titre de 2004, une dérogation supplémentaire est prévue pour les immeubles qui font l'objet d'une autorisation d'occupation temporaire du domaine public constitutive d'un droit réel. Dans ce dernier cas, le débiteur légal des taxes foncières est désormais le titulaire de l'autorisation.

Dans le cas de **vente en viager** avec réserve du seul droit d'usage et d'habitation (au profit du vendeur généralement), c'est l'**acheteur** qui est passible de la taxe.

Par ailleurs, lorsqu'un immeuble est en état d'indivision entre des héritiers, l'impôt doit, tant que la mutation cadastrale n'a pas été effectuée, être établi au nom de l'ancien propriétaire décédé représenté collectivement par sa succession.

Dans les **sociétés immobilières** de copropriété « transparentes » visées à l'article 1655 *ter* du CGI, la taxe foncière est établie au nom de chacun des membres de la société pour la part lui revenant dans les immeubles sociaux (CGI, art. 1400, III). Dans le cas de multipropriété, c'est la société propriétaire qui est imposable.

Lorsqu'un immeuble a été transféré en application d'un **contrat de fiducie**, la taxe foncière est établie au nom du fiduciaire (CGI, art. 1400, IV).

Par ailleurs, l'Office national des forêts est le redevable de la taxe foncière afférente aux forêts et terrains visés à l'article L. 121-2 du code forestier (CGI, art. 1400, V).

Dans les faits, et sous réserve de la législation sur les loyers, l'impôt peut parfois être acquitté par une autre personne que le propriétaire légal (le locataire par exemple), mais il s'agit alors de conventions particulières qui ne sont pas opposables à l'Administration.

En matière de taxe foncière sur les propriétés non bâties, les contribuables peuvent s'affranchir de l'imposition afférente aux terres vaines et vagues, aux landes et bruyères et aux terrains habituellement inondés ou dévastés par les eaux par abandon de ces biens à la commune (CGI, art. 1401). Dès lors, pour les années postérieures à l'abandon, la taxe est supportée par cette dernière.

C. ANNUALITÉ

(BOI-IF-TFNB-10-10 au I et BOI-IF-TFB-10-30)

I. PRINCIPE

6402 Les taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties sont établies pour l'année entière d'après les faits existant au 1^{er} janvier de l'année d'imposition¹ (CGI, art. 1415).

II. DÉGRÈVEMENTS OU IMPOSITIONS PRÉVUS PAR L'ARTICLE 1404 DU CGI

6403 Lorsqu'au titre d'une année, une cotisation de taxe foncière a été établie au nom d'une personne autre que le redevable légal, le dégrèvement de cette cotisation est prononcé à condition que les obligations prévues à l'article 1402 aient été respectées. L'imposition du redevable légal au titre de la même année est établie au profit de l'État dans la limite de ce dégrèvement.

S'il y a contestation sur le droit à la propriété, le dégrèvement ou l'imposition susvisé peut intervenir jusqu'au 31 décembre de l'année qui suit le jugement définitif portant sur ce droit. Il en est par exemple ainsi en cas d'annulation ou de résolution de l'acte de transfert de propriété (RES N° 2005/22).

III. MODIFICATION DE LA VALEUR LOCATIVE

6404 L'article 1516 du CGI prévoit **la constatation annuelle des changements** affectant les propriétés bâties et non bâties et susceptibles d'entraîner une modification de leur valeur locative (cf. n° 6407 et Cad. n° 8177).

En cas de changement modifiant la valeur locative, la nouvelle base n'est retenue qu'à compter du 1^{er} janvier suivant la réalisation du changement sauf s'il s'agit d'une construction nouvelle bénéficiant d'une exonération temporaire.

6405

¹ La règle selon laquelle il n'est pas tenu compte des changements survenus au cours de l'année d'imposition comporte deux exceptions :

- en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties, en cas de vacance d'une maison ou d'inexploitation d'un immeuble à usage commercial ou industriel (cf. n°s 6219 et 6219-1) ;
- en matière de taxe foncière sur les propriétés non bâties, en cas de disparition d'un immeuble non bâti (cf. n° 6306).

D. OBLIGATIONS DES REDEVABLES

(BOI-IF-TFB-40 et BOI-IF-TFNB-40)

6406 | Le I de l'article 1406 du CGI prévoit que les **constructions nouvelles**, additions de construction, reconstructions, ainsi que les **changements de consistance ou d'affectation** des propriétés bâties et non bâties, sont portés par les propriétaires à la connaissance de l'Administration, dans les **quatre-vingt-dix jours** de leur réalisation définitive¹.

| Il en est de même pour les changements d'utilisation des locaux mentionnés au I de l'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010.

6407 | Le I de l'article 1406 du CGI ne vise pas les **changements de caractéristiques physiques** et les **changements d'environnement**, qui doivent être constatés d'office par l'administration, dans le cadre des travaux de mise à jour annuelle, lorsqu'ils entraînent une modification **de plus d'un dixième de la valeur locative**.

6407-1 Pour procéder à la mise à jour de la valeur locative des propriétés bâties, les propriétaires sont tenus de souscrire une déclaration sur demande de l'administration fiscale selon des modalités fixées par décret (CGI, art. 1406, I *bis*).

Les modalités de déclaration des changements affectant les propriétés bâties sont précisées aux articles 321 E à 321 G *bis* de l'annexe III au CGI, modifiés par le décret n° 2011-1795 du 6 décembre 2011.

Remarque : l'arrêté du 5 avril 2011 (JO du 22 avril 2011) porte création par la direction générale des finances publiques d'un traitement automatisé de données à caractère personnel permettant la transmission par voie électronique des éléments descriptifs des locaux professionnels et commerciaux dénommé « TREVI ».

I. PERSONNES TENUES DE SOUSCRIRE LA DÉCLARATION

6408 Les déclarations sont à produire dans tous les cas par les **propriétaires**.

Les associés de sociétés immobilières « transparentes » sont, à cet égard, considérés comme propriétaires des locaux auxquels les actions ou parts qu'ils détiennent leur donnent vocation (CGI, art. 1400, III).

II. FORMULES DE DÉCLARATION À UTILISER

6408-1 Selon le cas, les déclarations sont établies :

- pour les **constructions nouvelles**, sur des imprimés modèles H1 (maisons individuelles), H2 (appartements), CBD (locaux commerciaux et biens divers), ME (locaux d'habitation, professionnels, commerciaux de caractère exceptionnel), U (établissements industriels relevant du régime réel ou réel simplifié en matière de bénéfices industriels et commerciaux), US (autres établissements industriels), R (immeubles collectifs) ;
- pour les **changements de consistance ou d'affectation** et **de nature de culture**, sur un imprimé n° 6704 modèle IL.

Elles doivent être produites au bureau du cadastre du lieu de situation des biens.

III. SANCTIONS

6409 **1. Perte ou réduction des exonérations temporaires.**

| Le II de l'article 1406 du CGI² subordonne le bénéfice des exonérations temporaires de taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties à la production de la déclaration du changement qui les motive. Il précise, en outre, que si la déclaration est souscrite hors délai, l'exonération s'applique pour la période restant à courir après le 31 décembre de l'année suivant celle de la déclaration.

1. Délai spécial de 90 jours à compter de l'acquisition pour les contribuables devenus propriétaires après l'achèvement de la construction, sans que la date de fin d'exemption en soit reportée. En ce qui concerne les terrains plantés en arbres truffiers, la déclaration doit être faite avant le 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle l'exonération devient applicable.

2. Des dispositions similaires à celles du II de l'article 1406 du CGI figurent aux articles 315 à 315 *ter*, 328 E à 328 G et 328 H à 328 J de l'annexe III au CGI, pour les exonérations prévues aux articles 1384 B, 1384 C, 1384 D, 1586 A et 1586 B du CGI :

- l'exonération est subordonnée au dépôt d'une déclaration ;
- lorsque la déclaration est souscrite après l'expiration du délai prévu, l'exonération ne s'applique que pour la période restant à courir après le 31 décembre de l'année de souscription.

Cette mesure concerne notamment les exonérations temporaires de taxes foncières suivantes :

- l'exonération de deux ans de taxe foncière sur les propriétés bâties prévue en faveur des constructions nouvelles, reconstructions ou additions de construction (cf. n° 6210, 6210-1), ou celle de dix ou quinze ans applicable aux locaux d'habitation visés aux n°s 6212 et suivants construits sous le régime des prêts aidés par l'État ;
- les exonérations visant les parcelles plantées en bois, en noyers ou en arbres truffiers (cf. n°s 6302 et 6302-1).

6410 2. Amendes fiscales.

La perte totale ou partielle des exonérations temporaires ne fait pas obstacle à l'application des amendes prévues par l'articles 1729 B du CGI (cf. RC n° 7285), si la déclaration est produite hors délais ou comporte des inexactitudes.

E. RECOUVREMENT

(cf. Rec. n°s 9162 et suiv.)

6411 L'avis d'imposition fait apparaître les éléments des variations des impositions perçues au profit de chaque collectivité locale, groupement de collectivités locales ou organisme concerné et, le cas échéant, le montant de la contribution communale au fonds de solidarité des communes de la région d'Île-de-France (LPF, art. L. 253).

F. PLAFONNEMENT EN FONCTION DU REVENU (BOUCLIER FISCAL)

(CGI, art. 1649-0 A ; RC n°s 7700 et suiv. ; BOI-CTX-BF)

6412 Conformément à l'article 1^{er} du CGI, les impôts directs payés par un contribuable au titre d'une année donnée ne peuvent être supérieurs à un certain pourcentage des revenus qu'il a perçus l'année précédente.

Les modalités d'application de ce droit à restitution sont définies par l'article 1649-0 A du CGI modifié par les articles 6, 8, 22 et 105 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011.

Les taxes foncières afférentes à l'habitation principale font parties des impositions prises en compte pour la détermination de ce droit qui a pu être exercé pour la première fois en 2007.

Dans le cadre de la réforme de la fiscalité du patrimoine, l'article 30 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 prévoit que les articles 1 et 1649-0 A du CGI **s'appliquent pour la dernière fois pour la détermination du plafonnement des impositions afférentes aux revenus réalisés en 2010.**

Ce dispositif de plafonnement est évoqué au livre VII (cf. RC n°s 7700 et suivants) et au BOI-CTX-BF.

6413

6499

titre 4

taxes annexes ou assimilées

(BOI-IF-AUT)

chapitre premier

taxes spéciales d'équipement¹

(BOI-IF-AUT)

A. GÉNÉRALITÉS

(BOI-IF-AUT-70)

6500 Sauf exonération, les taxes spéciales d'équipement (TSE) sont dues **par toutes les personnes imposées à la taxe foncière sur les propriétés bâties, à la taxe foncière sur les propriétés non bâties, à la taxe d'habitation ou à la cotisation foncière des entreprises** dans les communes comprises dans le ressort géographique de l'établissement public concerné.

6501 Ces taxes sont **additionnelles aux taxes principales.**

6501-1

6501-2 **1. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit des établissements publics fonciers mentionnés à l'article L. 324-1 du code de l'urbanisme** (CGI, art. 1607 *bis* modifié par le A du VI de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

Le produit de la taxe est fixé chaque année par les établissements concernés dans la limite d'un plafond fixé à 20 € par habitant résidant dans leur périmètre.

Toutefois, les organismes d'habitations à loyer modéré et les sociétés d'économie mixte sont exonérés de la taxe spéciale d'équipement au titre des locaux d'habitation et dépendances dont ils sont propriétaires et qui sont attribués sous conditions de ressources. Les redevables au nom desquels une cotisation de taxe d'habitation est établie au titre de ces locaux sont exonérés de la taxe additionnelle.

6501-3 **2. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit des établissements publics fonciers mentionnés à l'article L. 321-1 du code de l'urbanisme** (CGI, art. 1607 *ter* modifié par le A du VI de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

Le produit de cette taxe est arrêté avant le 31 décembre de chaque année, pour l'année suivante, par le conseil d'administration de l'établissement public dans la limite d'un plafond

1. Ces taxes spéciales d'équipement ne doivent pas être confondues avec la taxe locale d'équipement.

fixé, sous réserve de l'application des dispositions prévues au deuxième alinéa de l'article 1607 *bis* du CGI (cf. n° 6501-2), à 20 € par habitant résidant sur le territoire relevant de sa compétence.

La taxe est répartie et recouvrée dans la zone de compétence de l'établissement selon les règles définies aux troisième à avant-dernier alinéas de l'article 1607 *bis* du CGI.

6501-4 3. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit de l'établissement public foncier de Normandie (CGI, art. 1608). Cette taxe est perçue dans certains cantons des départements du Calvados, de l'Eure et de la Seine-Maritime.

6501-5 4. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit de l'établissement public foncier de Lorraine (CGI, art. 1609). Cette taxe est perçue sur la totalité des départements de Meurthe-et-Moselle et des Vosges et sur certains cantons de Moselle.

6501-6 5. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit de l'établissement public d'aménagement en Guyane (CGI, art. 1609 B).

L'article 1609 B du CGI a institué une taxe spéciale d'équipement destinée à financer l'établissement public d'aménagement en Guyane, créé par décret du 31 octobre 1996 et dont la compétence s'étend sur l'ensemble du département de la Guyane.

Il a pour mission de constituer des réserves foncières en prévision d'actions ou d'opérations d'aménagement destinées à mettre en œuvre une politique locale de l'habitat et à lutter contre l'habitat insalubre.

6501-7 6. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit de l'agence pour la mise en valeur des espaces urbains de la zone dite des cinquante pas géométriques en Guadeloupe (CGI, art. 1609 C). Cette taxe, qui a été instituée par l'article 8 de la loi n° 96-1241 du 30 décembre 1996 relative à l'aménagement, la protection et la mise en valeur de la zone dite des cinquante pas géométriques dans les départements d'outre-mer, est destinée à financer l'exercice en Guadeloupe, par l'agence précitée, des missions définies à l'article 5 de la même loi.

6501-8 7. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit de l'agence pour la mise en valeur des espaces urbains de la zone dite des cinquante pas géométriques en Martinique (CGI, art. 1609 D). Cette taxe, qui a été instituée par l'article 9 de la loi n° 96-1241 du 30 décembre 1996 relative à l'aménagement, la protection et la mise en valeur de la zone dite des cinquante pas géométriques dans les départements d'outre-mer, est destinée à financer l'exercice en Martinique, par l'agence précitée, des missions définies à l'article 5 de la même loi.

6501-9 8. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit de l'établissement public foncier de Provence-Alpes-Côte d'Azur (CGI, art. 1609 F modifié par le A du VI de l'article 37 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

Le montant de cette taxe, qui ne peut être supérieur à **50 millions d'euros**, doit être arrêté avant le 31 décembre de chaque année par le conseil d'administration de l'établissement public et notifié au ministre de l'économie, des finances et de l'industrie.

La taxe est perçue dans la zone de compétence de l'établissement, à savoir l'ensemble de la région Provence-Alpes-Côte d'Azur.

6501-10 9. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit de l'établissement public « Société du Grand Paris » (CGI, art. 1609 G).

Il est institué, au profit de l'établissement public « Société du Grand Paris » créé par l'article 7 de la loi n° 2010-597 du 3 juin 2010 relative au Grand Paris, une taxe spéciale d'équipement destinée à financer l'exercice, par cet organisme, des missions définies à l'article précité.

Cette taxe entre en vigueur **à compter des impositions établies au titre de l'année 2011**.

Le produit de cette taxe est fixé annuellement au montant prévu à l'article 46-I de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012.

Il est réparti entre toutes les personnes physiques ou morales assujetties aux taxes foncières sur les propriétés bâties et non-bâties, à la taxe d'habitation et à la cotisation foncière des entreprises dans les communes de la région d'Île-de-France proportionnellement aux recettes que chacune de ces taxes a procurées l'année précédente à l'ensemble des communes et de leurs établissements publics de coopération intercommunale situés dans le ressort de la Région d'Île-de-France. Les recettes à prendre en compte pour opérer cette répartition s'entendent de celles figurant dans les rôles généraux.

La taxe est établie et recouvrée suivant les règles définies à l'article 1607 *bis*, al. 4 à 6 du CGI.

B. EXONÉRATIONS

(CGI, art. 1607 A, 1607 bis)

6502

1. Exonérations communes aux quatre taxes locales et à la TSE.

Les contribuables bénéficiant d'une **exonération permanente ou temporaire de l'une ou de l'autre des quatre taxes sont également exonérés de la TSE.**

Les exonérations temporaires, totales ou partielles, accordées sur délibération des collectivités territoriales ne s'appliquent à la TSE que dans la mesure où le conseil municipal a voté l'exonération, pour la durée ou la quotité qu'il a fixée. De même, les exonérations qui s'appliquent sauf délibération contraire des collectivités territoriales ne portent sur la TSE que dans la mesure où le conseil municipal ne s'y est pas opposé.

2. Exonérations spécifiques à la TSE.

À compter des impositions établies au titre de 2010, conformément à l'article 1607 bis du CGI, l'exonération de TSE additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés bâties et à la taxe d'habitation pour les locaux appartenant à des **organismes d'habitations à loyer modéré ou à des sociétés d'économie mixte** et attribués sous conditions de ressources, s'applique à la TSE perçue par les établissements publics fonciers mentionnés à l'article L. 324-1 du code de l'urbanisme.

Par renvoi à l'article 1607 bis du CGI, l'exonération s'applique aussi aux établissements publics fonciers mentionnés à l'article L. 321-1 du code de l'urbanisme ainsi qu'aux établissements publics fonciers de Normandie, de Lorraine et de Provence-Alpes-Côte d'Azur.

De plus, conformément à l'article 1609 B du CGI, cette exonération de TSE s'applique, **depuis 2010**, à l'établissement public d'aménagement de la Guyane pour les locaux appartenant à des **organismes d'habitations à loyer modéré, à des sociétés immobilières d'économie mixte** créées en application de la loi n° 46-860 du 30 avril 1946 tendant à l'établissement, au financement et à l'exécution de plans d'équipement et de développement des territoires relevant du ministère de la France d'outre-mer et **à des sociétés d'économie mixte locales** et attribués sous conditions de ressources.

Par renvoi à l'article 1609 B du CGI, l'exonération s'applique également aux agences pour la mise en valeur des espaces urbains de la zone dite des cinquante pas géométriques en Guadeloupe et en Martinique.

Par ailleurs, les propriétés non bâties classées dans les 1^{re} à 6^e, 8^e et 9^e catégories définies à l'article 18 de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908 (cf. Cad. n° 8153) et non exonérées en application des articles 1395 à 1395 B du CGI (cf. n° 6302 et CGI, art. 1395, 3^e) sont exonérées de la taxe spéciale d'équipement, **additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties** perçue au profit d'établissements publics¹ (CGI, art. 1607 A).

C. MODALITÉS DE DÉTERMINATION DU TAUX DE LA TAXE SPÉCIALE D'ÉQUIPEMENT

(CGI, art. 1636 B *octies* modifié par le A du VI de l'article 37 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012)

6502-1

Les établissements qui perçoivent la TSE ne sont pas habilités à en voter le taux. Ils arrêtent uniquement le produit attendu global, qui est réparti entre les quatre taxes auxquelles il se rattache. Le taux d'imposition sera ensuite déterminé par l'administration.

1. Vote du produit de la taxe spéciale d'équipement.

Voir BOI-IF-AUT-70 au IV-D-1.

2. Répartition du produit de la taxe spéciale d'équipement sur le produit des quatre taxes.

Pour les impositions établies au titre de 2011, les produits des TSE sont répartis entre les taxes foncières, la taxe d'habitation et la CFE, proportionnellement aux recettes que chacune de ces taxes a procurées en 2010 à l'ensemble des communes et de leurs EPCI situés dans le ressort des établissements publics fonciers.

Les recettes de CFE sont majorées :

- selon les mêmes modalités que pour les produits de taxe professionnelle retenus pour la répartition de 2010 ;
- et de la différence entre, d'une part, la somme des compensations relais communale et intercommunale, versées en application de l'article 1640 B-II du CGI¹, afférentes aux établisse-

1. Les agences citées ci-avant n°s 6501-7 et 6501-8 sont des établissements publics d'État.

ments situés dans le territoire de chaque établissement public foncier et, d'autre part, le produit de la CFE au titre de l'année 2010 afférent à ces mêmes établissements.

3. Détermination des taux des taxes spéciales d'équipement.

Les taux d'imposition sont obtenus en divisant la part du produit global de la TSE qui doit être perçue sur les redevables de chacune des quatre taxes principales par le total des bases nettes communales (ou intercommunales) correspondantes imposables au profit de l'établissement public foncier.

Le taux additionnel est donc le même, pour les redevables d'une même taxe, sur l'ensemble de la zone de compétence de l'établissement public foncier. En revanche, le taux additionnel à chacune des taxes principales est distinct.

D. ÉTABLISSEMENT, RECOUVREMENT ET CONTENTIEUX

6502-2 La TSE perçue au profit des établissements publics fonciers sont établies et recouvrées **selon les règles applicables à la taxe principale à laquelle elle s'ajoute.**

Il en est de même en ce qui concerne le contentieux.

Les **fraîs de gestion** appliqués aux TSE sont fixés conformément aux dispositions de l'article 1641 du CGI. Ils s'établissent à **9 %** (cf. n° 6001).

chapitre 2

taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties : taxe pour frais de chambres d'agriculture

(CGI, art. 1604 ; BOI-IF-AUT ; loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 39, II-C)

6503

Selon les dispositions de l'article 1604 du CGI, les chambres d'agriculture perçoivent une taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties dans la limite du plafond prévu au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012.

Par dérogation au II de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012, ce plafond porte sur les émissions rattachées aux rôles de l'année de référence.

Cette taxe est calculée sur la même base que la taxe sur les propriétés non bâties et établie au nom du redevable de cette dernière.

Le II de l'article 1604 du CGI instaure le principe de la fixation annuelle du produit de la taxe par les chambres départementales d'agriculture.

Ainsi, chaque chambre départementale d'agriculture arrête chaque année, dans le respect du plafond mentionné au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012, le produit de cette taxe à partir de celui arrêté l'année précédente, augmenté le cas échéant, dans les conditions fixées à l'article L. 514-1 du code rural et de la pêche maritime.

Le produit à recouvrer au profit de chaque chambre d'agriculture doit être transmis aux services des finances publiques par l'autorité de l'État chargée de la tutelle de la chambre dans les conditions prévues à l'article 1639 A du CGI. À défaut, les impositions peuvent être recouvrées selon les décisions de l'année précédente.

Pour plus de précisions sur cette taxe, voir BOI-IF-AUT-30.

I. AUGMENTATION MAXIMALE DU PRODUIT DE LA TAXE

6503-1

L'augmentation maximale du produit de la taxe est fixée chaque année par la loi de finances qui modifie l'article L. 514-1 du code rural et de la pêche maritime. Pour **2012**, elle est fixée à **1,5 %**.

L'augmentation maximale du produit de la taxe que chaque chambre d'agriculture peut inscrire à son budget lui est notifiée par le ministre chargé de l'agriculture sur la base d'un tableau de répartition établi sur proposition de l'assemblée permanente des chambres d'agriculture.

Le total des augmentations autorisées pour l'ensemble des chambres d'agriculture au titre d'une année ramené au montant total de la taxe additionnelle perçue l'année précédente ne peut être supérieur au taux maximal autorisé en loi de finances pour l'année concernée.

Aucune chambre départementale ne peut bénéficier d'un taux supérieur à 3 %.

Remarque :

Le montant des taxes que les chambres d'agriculture sont autorisées à percevoir en application de l'article 1604 du CGI est, nonobstant toute clause ou disposition contraire, remboursé pour moitié au propriétaire par le locataire fermier ou métayer.

6503-2

II. DÉTERMINATION DU TAUX DE LA TAXE

6503-3

Le taux d'imposition est calculé en divisant le produit total de la taxe arrêté par la chambre départementale d'agriculture par le total des bases d'imposition du foncier non bâti dans la circonscription de ladite chambre.

chapitre 3**taxes annexes à la cotisation foncière des entreprises**

(BOI-IF-AUT)

A. TAXE POUR FRAIS DE CHAMBRES DE COMMERCE ET D'INDUSTRIE

(CGI, art. 1600 ; BOI-IF-AUT-10 ; loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services, art. 9 ; loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 39, II-A)

6504

À compter des impositions établies au titre de 2011, l'article 9 de la loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010 prévoit que la taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie est constituée de deux contributions :

- une taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises ;
- et une taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

La taxe est due, sauf exonération spécifique, par toutes les personnes imposables à la cotisation foncière des entreprises.

1. Généralités.

Il est pourvu à une partie des dépenses des chambres de commerce et d'industrie de région ainsi qu'aux contributions allouées par ces dernières, selon des modalités fixées par décret en Conseil d'État, aux chambres de commerce et d'industrie territoriales et à l'assemblée des chambres françaises de commerce et d'industrie au moyen d'une taxe pour frais de chambres constituée de deux contributions : une taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises et une taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises. La taxe pour frais de chambres est employée, dans le respect des règles de concurrence nationales et communautaires, pour remplir les missions prévues à l'article L. 710-1 du code de commerce, à l'exclusion des activités marchandes.

2. Contribuables exonérés.

Sont **exonérés** de cette taxe :

- les redevables qui exercent exclusivement une activité non commerciale au sens du 1 de l'article 92 du CGI ;
- les loueurs de chambres ou appartements meublés ;
- les chefs d'institution et maîtres de pension ;
- les sociétés d'assurance mutuelles ;
- les artisans établis dans la circonscription d'une chambre de métiers et de l'artisanat, régulièrement inscrits au répertoire des métiers et qui ne sont pas portés sur la liste électorale de la chambre de commerce et d'industrie de leur circonscription ;
- les caisses de crédit agricole mutuel ;
- les caisses de crédit mutuel adhérentes à la Confédération nationale du crédit mutuel ;
- l'organe central du crédit agricole ;
- les caisses d'épargne et de prévoyance ;
- les sociétés coopératives agricoles, unions de coopératives agricoles et les sociétés d'intérêt collectif agricole ;
- les artisans pêcheurs et les sociétés de pêche artisanale visés aux 1° et 1° bis de l'article 1455 du CGI ;

- et les personnes physiques ayant une activité commerciale dispensées d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés en application de l'article L. 123-1-1 du code de commerce

3. La taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises (CGI, art. 1600, II).

La taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises mentionnée ci-dessus est due par les redevables de cette cotisation proportionnellement à leur base d'imposition.

Cette base d'imposition est réduite de moitié pour les artisans régulièrement inscrits au répertoire des métiers et qui restent portés sur la liste électorale de la chambre de commerce et d'industrie territoriale de leur circonscription.

Pour les impositions établies au titre de 2011 et 2012, sont calculés deux taux :

1° *Un taux régional.*

Un **taux régional** de taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises applicable dans la circonscription de chaque chambre de commerce et d'industrie de région égal au quotient, exprimé en pourcentage :

- **à compter du 1^{er} janvier 2011**, d'une **fraction égale à 40 %** de la somme des produits de la taxe additionnelle à la taxe professionnelle mentionnée à l'article 1600 du CGI, dans sa rédaction en vigueur au 1^{er} janvier 2009, perçus en 2009 par les chambres de commerce et d'industrie rattachées à la chambre de commerce et d'industrie de région multipliés par le pourcentage mentionné aux troisième à sixième alinéas du III de l'article 3 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 applicable à chacune des chambres de commerce et d'industrie ;

- **pour la taxe additionnelle due en 2010**, d'une **fraction égale à 40 %** de la somme des produits de la taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises, **en vigueur au 1^{er} janvier 2010, perçus en 2010** par les chambres de commerce et d'industrie territoriales rattachées à la chambre de commerce et d'industrie de région ;

- par **le montant total des bases** de cotisation foncière des entreprises imposées **en 2010** des établissements des entreprises redevables de la taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises situés dans la circonscription de chaque chambre de commerce et d'industrie de région.

2° *Un taux local.*

Un **taux local** de taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises applicable dans la circonscription de chaque chambre de commerce et d'industrie territoriale **égal au quotient**, exprimé en pourcentage :

- **à compter du 1^{er} janvier 2011**, d'une **fraction égale à 40 %** du produit de la taxe additionnelle à la taxe professionnelle mentionnée à l'article 1600 du CGI, dans sa rédaction en vigueur au 1^{er} janvier 2009, perçu en 2009 par chaque chambre de commerce et d'industrie multiplié par le pourcentage mentionné aux troisième à sixième alinéas du III de l'article 3 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 applicable à chacune des chambres de commerce et d'industrie ;

- **pour la taxe additionnelle due en 2010**, d'une **fraction égale à 40 %** du produit de la taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises, **en vigueur au 1^{er} janvier 2010, perçu en 2010** par chaque chambre de commerce et d'industrie territoriale ;

- par **le montant total des bases** de cotisation foncière des entreprises imposées **en 2010** des établissements des entreprises redevables de la taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises situés dans la circonscription de chaque chambre de commerce et d'industrie territoriale.

3° *Dispositions en vigueur pour les années d'imposition 2011 à 2013.*

En 2011, le taux applicable à chaque établissement est égal à la somme de deux tiers du taux local de la chambre de commerce et d'industrie territoriale dans le ressort de laquelle il se trouve et d'un tiers du taux régional de la chambre de commerce et d'industrie de région dans le ressort de laquelle il se trouve.

En 2012, le taux applicable à chaque établissement est égal à la somme d'un tiers du taux local de la chambre de commerce et d'industrie territoriale dans le ressort de laquelle il se trouve et de deux tiers du taux régional de la chambre de commerce et d'industrie de région dans le ressort de laquelle il se trouve.

À compter des impositions établies au titre de 2013, le taux applicable à chaque établissement est le taux régional de la chambre de commerce et d'industrie de région dans le ressort de laquelle il se trouve. Les chambres de commerce et d'industrie de région votent chaque année ce taux qui ne peut excéder celui de l'année précédente. À compter de 2013, une

convention d'objectifs et de moyens est conclue, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'État, entre chaque chambre de commerce et d'industrie de région et l'État.

Chaque chambre de commerce et d'industrie de région perçoit le produit de la taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises due au titre des établissements situés dans sa circonscription, dans la limite d'un plafond individuel fixé par référence au plafond prévu au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012.

Ce plafond individuel est obtenu pour chaque bénéficiaire en répartissant le montant prévu au I de l'article 46 précité au prorata des émissions perçues figurant dans les rôles généraux de l'année précédant l'année de référence.

Par dérogation au II de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012, les plafonds individuels portent sur les émissions rattachées aux rôles de l'année de référence sans prise en compte des remboursements et dégrèvements relatifs à cette taxe (CGI, art. 1600, II-2 modifié par le A du II de l'article 39 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013).

4. La taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CGI, art. 1600, III).

La taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est égale à une fraction de la cotisation visée à l'article 1586 *ter* du CGI due par les entreprises redevables après application de l'article 1586 *quater* du CGI.

1° Le taux national.

Le taux national de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est fixé à :

- 7,508 % au titre de l'année 2011 ;
- 6,823 % au titre de l'année 2012 ;
- **6,304 % au titre des années 2013 et suivantes.**

Ce taux national est effectivement **égal au quotient**, exprimé en pourcentage :

- **à compter du 1^{er} janvier 2011**, d'une **fraction égale à 60 %** de la somme des produits de la taxe additionnelle à la taxe professionnelle mentionnée à l'article 1600 du CGI, dans sa rédaction en vigueur au 1^{er} janvier 2009, perçus en 2009 par les chambres de commerce et d'industrie multiplié par le pourcentage mentionné aux troisième à sixième alinéas du III de l'article 3 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 applicable à chacune des chambres de commerce et d'industrie ;

- **pour la taxe additionnelle due en 2010**, d'une **fraction égale à 60 %** du produit **perçu en 2010** de la taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises, **en vigueur au 1^{er} janvier 2010** ;

- par le **produit de la cotisation sur la valeur ajoutée** des entreprises perçu, après application de l'article 1586 *quater* du CGI, **en 2010**.

Ce taux est réduit :

- de **4 %** pour les impositions établies au titre de **2011** ;
- de **8 %** pour les impositions établies au titre de **2012** ;
- de **15 %** pour les impositions établies à compter de **2013**.

2° Affectation de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée.

Le produit de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est affecté au fonds de financement des chambres de commerce et d'industrie de région dans la limite du plafond prévu au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012 (CGI, art. 1600, III-2 complété par le A du II de l'article 39 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013).

Pour chaque chambre de commerce et d'industrie **de région**, est calculée la différence entre :

- la somme des produits de la taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises, **en vigueur au 1^{er} janvier 2010, perçus en 2010** par les chambres de commerce et d'industrie territoriales rattachées à la chambre de commerce et d'industrie de région, **minorée de 4 %** pour le calcul de cette différence applicable aux versements opérés en **2011**, de **8 %** pour le calcul de cette différence applicable aux versements opérés en **2012** et de **15 %** pour le calcul de cette différence applicable aux versements opérés à compter de **2013** ;

- une **fraction égale à 40 %** de la somme des produits de la taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises, **en vigueur au 1^{er} janvier 2010, perçus en 2010** par les chambres de commerce et d'industrie territoriales rattachées à la chambre de commerce et d'industrie de région, **minorée** du prélèvement mentionné au 5.3.5 de l'article 2 de la loi n° 2009-1673 du

30 décembre 2009 de finances pour 2010 modifié par l'article 108-XVIII de la loi n° 2010-1657 de finances pour 2011.

Si le produit de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises affecté, au titre d'une année, au fonds de financement des chambres de commerce et d'industrie de région **est supérieur ou égal** à la somme des différences calculées ci-dessus, le fonds de financement des chambres de commerce et d'industrie de région verse, à chaque chambre de commerce et d'industrie de région, un montant égal à sa différence puis verse aux chambres de commerce et d'industrie de région le solde du produit qui lui est affecté proportionnellement à la valeur ajoutée imposée dans les communes de leur circonscription et retenue pour la détermination de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises en application du 1 du II de l'article 1586 *ter* du CGI.

Si le produit de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises affecté, au titre d'une année, au fonds de financement des chambres de commerce et d'industrie de région **est inférieur** à la somme des différences calculées ci-dessus, le fonds de financement des chambres de commerce et d'industrie de région verse, à chaque chambre de commerce et d'industrie de région, un montant égal au produit de sa différence par un coefficient unique d'équilibrage calculé de sorte que la somme des versements soit égale au produit de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises affecté, au titre de l'année, au fonds.

La majoration du produit de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises résultant du III de l'article 1600 du CGI, affectée au fonds de financement des chambres de commerce et d'industrie de région dans les conditions prévues au B du III de l'article 1600 du CGI dans sa rédaction en vigueur au 1^{er} janvier 2011, est reversée par les chambres de commerce et d'industrie de région à chaque chambre de commerce et d'industrie territoriale de leur ressort proportionnellement à la somme des écarts constatés en 2010 pour chaque chambre de commerce et d'industrie entre le montant de la taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises encaissé en 2010 et le produit de la taxe additionnelle à la taxe professionnelle mentionnée à l'article 1600 du CGI, perçu en 2009 par les chambres de commerce et d'industrie, multiplié par le pourcentage mentionné aux troisième à sixième alinéas du III de l'article 3 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 applicable à chacune des chambres de commerce et d'industrie et des écarts constatés pour chaque chambre de commerce et d'industrie entre le montant figurant dans les budgets exécutés en application de l'article 29-IV de la loi de finances pour 2003 et le montant prélevé en 2010 en application du 5.3.5 de l'article 2 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 précitée, lorsque cette somme est négative.

L'article 44-II de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 aménage les modalités de fonctionnement du fonds de financement des chambres de commerce et d'industrie de région.

Le décret n° 2011-2068 du 30 décembre 2011 précise quant à lui les modalités de répartition entre les chambres de commerce et d'industrie de région des produits affectés au fonds de financement des chambres de commerce et d'industrie de région.

3° *Recouvrement, contrôle, contentieux.*

La loi n° 2012-958 du 12 août 2012 de finances rectificative pour 2012 précise les modalités de recouvrement, de contrôle et de gestion des contentieux en matière de taxe additionnelle à la CVAE.

Celle-ci est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la CVAE. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette dernière (CGI, art. 1600, III-1 *bis* nouveau).

Ces dispositions s'appliquent aux impositions dues à compter du 1^{er} janvier 2011 sous réserve des impositions contestées avant le 11 juillet 2012.

5. Modalités d'application (CGI, art. 1600, IV).

Pour l'application de ces dispositions, les produits de la taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises perçus en 2010 s'entendent de l'ensemble des sommes mises en recouvrement en 2010 au titre de la taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises au titre de 2010.

6. Entrée en vigueur.

Ces dispositions entrent en vigueur à compter des impositions établies au titre de 2011. Jusqu'à la création de la chambre de commerce et d'industrie de région Paris - Île-de-France, la chambre régionale de commerce et d'industrie de Paris - Île-de-France perçoit le produit de la taxe pour frais de chambre définie par le présent article et le répartit, sous déduction de sa propre quote-part, entre les chambres de commerce et d'industrie de la région d'Île-de-France.

La chambre régionale de commerce et d'industrie de Paris - Île-de-France bénéficie des dispositions relatives aux chambres de commerce et d'industrie de région jusqu'à la création de la chambre de commerce et d'industrie de région Paris - Île-de-France.

B. TAXE POUR FRAIS DE CHAMBRES DE MÉTIERS ET DE L'ARTISANAT

(CGI, art. 1601 ; BOI-IF-AUT-20 ; loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services, art. 15 ; décret n° 2010-1356 du 11 novembre 2010 mettant en œuvre la réforme du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat ; décret n° 2011-350 du 30 mars 2011 portant diverses dispositions d'application de la réforme des chambres de métiers et de l'artisanat ; loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 39, II-B)

I. CHAMP D'APPLICATION ET DÉTERMINATION DE LA TAXE POUR FRAIS DE CHAMBRES DE MÉTIERS ET DE L'ARTISANAT

6505

À compter du 1^{er} janvier 2011, une taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises est perçue au profit des chambres régionales de métiers et de l'artisanat ou des chambres de métiers et de l'artisanat de région et de l'assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat.

Le produit de cette taxe est affecté à chacun des bénéficiaires mentionnés au premier alinéa dans la limite d'un plafond individuel fixé par référence au plafond prévu au 1 de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012.

Ce plafond individuel est obtenu pour chaque bénéficiaire ainsi que pour les bénéficiaires mentionnés à l'article 1^{er} de la loi n° 48-977 du 16 juin 1948 relative à la taxe pour frais de chambre de métiers applicable dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle en répartissant le montant prévu au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 précitée au prorata des émissions perçues figurant dans les rôles généraux de l'année précédant l'année de référence.

Par dérogation au II du même article 46 de la loi n° 2011-1977, les plafonds individuels portent sur les émissions rattachées aux rôles de l'année de référence sans prise en compte des remboursements et dégrèvements relatifs à cette taxe (CGI, art. 1600, al. 2 à 4 nouveaux issus du B du II de l'article 39 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013).

Cette taxe pourvoit à une partie des dépenses des établissements publics constituant le réseau des chambres de métiers et de l'artisanat. Elle est employée, dans le respect des règles de concurrence nationales et communautaires, pour remplir les missions qui leur sont confiées par les lois et les règlements, à l'exclusion des activités marchandes.

La taxe est acquittée par les **chefs d'entreprises individuelles ou les sociétés soumis** à l'obligation de s'inscrire au répertoire des métiers ou qui y demeurent immatriculés. Les personnes physiques titulaires de l'allocation de solidarité aux personnes âgées mentionnée à l'article L. 815-1 du code de la sécurité sociale ou de l'allocation supplémentaire d'invalidité mentionnée à l'article L. 815-24 du même code sont dégreveries d'office de la taxe. S'agissant des chefs d'entreprises individuelles exerçant une activité artisanale, cf. n° 6505-6.

Cette taxe est composée d'un droit fixe et de deux droits additionnels.

1. Le droit fixe (CGI, art. 1601, a).

Le **droit fixe par ressortissant** est égal à la somme des droits arrêtés par l'assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat ainsi que par la chambre régionale de métiers et de l'artisanat ou par la chambre de métiers et de l'artisanat de région, dans la limite d'un montant maximal fixé dans le tableau suivant en proportion du montant annuel du plafond de la sécurité sociale en vigueur au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

En pourcentage, il est fixé de la façon suivante :

	2011	2012	2013	2014 et années suivantes
Assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat	0,0436	0,0425	0,0414	0,0403
Chambres régionales de métiers et de l'artisanat ou chambres de métiers et de l'artisanat de région	0,3112	0,3032	0,2952	0,2872

	2011	2012	2013	2014 et années suivantes
Chambre régionale de métiers et de l'artisanat ou chambre de métiers et de l'artisanat de région de Lorraine : droit fixe applicable aux ressortissants du département de la Moselle	0,0274	0,0267	0,0254	0,0247

En outre, un **droit égal à 10 %** du montant maximal du droit fixe revenant aux **chambres régionales** de métiers et de l'artisanat ou aux chambres de métiers et de l'artisanat **de région**, tel qu'il est fixé au tableau de l'article 1601 du CGI, est perçu et affecté, dans la limite du plafond fixé à l'article 46-I de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012, à un fonds destiné à financer des actions de promotion et de communication au profit de l'artisanat.

S'agissant des chefs d'entreprises individuelles exerçant une activité artisanale, cf. n° 6505-6.

2. Les droits additionnels.

L'article 15 de la loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010 institue deux droits additionnels.

a. **Le droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises** (CGI, art. 1601, b, ann. II, art. 321 *bis*).

Le **droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises**, dont le produit est arrêté par les chambres concernées, ne peut excéder **60 %** du produit du droit fixe revenant auxdites chambres.

Toutefois, ces chambres sont autorisées à porter le produit du droit additionnel jusqu'à **90 %** du produit du droit fixe, afin de mettre en œuvre des actions ou de réaliser des investissements, dans les conditions définies à l'article 321 *bis* de l'annexe II au CGI, modifié par le décret n° 2011-350 du 30 mars 2011.

Ainsi, l'article 321 *bis* de l'annexe II au CGI précise que :

- le vote d'un produit du droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises en dépassement du niveau prévu au premier alinéa de l'article 1601-b du CGI est subordonné à la conclusion entre l'État et l'établissement intéressé d'une convention définissant des objectifs de réalisations et de maîtrise des coûts ;
- l'autorité compétente pour autoriser le dépassement du produit du droit additionnel et signer la convention est le préfet de région ;
- la convention visée ci-dessus prévoit les actions ou les investissements à réaliser et les engagements de limitation de dépenses souscrits par la chambre de métiers et de l'artisanat de région ou la chambre régionale de métiers et de l'artisanat ;
- **à compter du 1^{er} janvier 2013**, la convention visée ci-dessus est complétée par des indicateurs d'activité et de performance évaluant, d'une part, le degré de réalisation des projets et des objectifs opérationnels de l'établissement et, d'autre part, l'impact sur les entreprises artisanales de ses activités. À compter de la même date, la convention peut être conclue pour une période pluriannuelle. En ce cas, un compte rendu d'exécution annuel est transmis au préfet de région et au directeur régional des finances publiques ;
- le préfet de région peut, lorsque les engagements fixés dans la convention n'ont pas été respectés, plafonner ou supprimer le droit à dépassement prévu par les deuxième et troisième alinéas du b de l'article 1601 du CGI. Cette décision n'est pas subordonnée à la conclusion d'une nouvelle convention. Elle est communiquée à l'établissement intéressé un mois au moins avant la date limite de vote de son produit de taxe additionnelle.

b. **Le droit additionnel par ressortissant** (CGI, art. 1601, c).

La taxe est également composée d'un **droit additionnel par ressortissant**, affecté par les chambres concernées au financement d'actions de formation, au sens des articles L. 6313-1 à L. 6313-11 et L. 6353-1 du code du travail, des chefs d'entreprises artisanales dans la gestion et le développement de celles-ci. Ces actions de formation font l'objet d'une comptabilité analytique et sont gérées sur un compte annexe. Ce droit est fixé à **0,12 %** du montant annuel du plafond de la sécurité sociale en vigueur au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Remarques :

Ces dispositions **ne s'appliquent pas** dans les départements du Bas-Rhin et du Haut-Rhin qu'en ce qui concerne le droit fixe arrêté par l'assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat. Il n'est applicable dans le département de la Moselle qu'en ce qui concerne le droit fixe arrêté par l'assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat et par la

chambre régionale de métiers et de l'artisanat ou la chambre de métiers et de l'artisanat de la région de Lorraine et le droit additionnel par ressortissant.

L'article 16 de la loi 2010-853 du 23 juillet 2010 prévoit que la taxe pour frais de chambre de métiers applicable dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle s'applique également en proportion du montant annuel du plafond de la sécurité sociale.

6505-1

6505-4

II. LA CONTRIBUTION AU FINANCEMENT DE LA FORMATION PROFESSIONNELLE CONTINUE DES ARTISANS

(CGI, art. 1601 B ; BOI-IF-AUT-20 au IV)

6505-5

Les redevables assujettis au droit fixe sont assujettis à ce prélèvement. Il n'est dû qu'une seule contribution par entreprise individuelle ou société située dans le ressort d'une circonscription de chambre de métiers et de l'artisanat.

Elle est égale à 0,17 % du montant annuel du plafond de la sécurité sociale en vigueur au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Les ressources provenant de cette contribution sont affectées au fonds d'assurance formation des chefs d'entreprise.

III. EXONÉRATION TEMPORAIRE EN FAVEUR DES CHEFS D'ENTREPRISES INDIVIDUELLES EXERÇANT UNE ACTIVITÉ ARTISANALE

(CGI, art. 1601, al. 3 et 1601 A, dernier alinéa)

6505-6

En vertu de l'article 67 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, les chefs d'entreprises individuelles, créées à compter du 1^{er} avril 2010, exerçant une activité artisanale à titre principal bénéficiant du régime prévu à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale (régime du micro-social simplifié) sont exonérés de la taxe pour frais de chambres des métiers et de ses deux contributions additionnelles prévues aux articles 1601 A et 1601 B du CGI jusqu'au terme de la deuxième année civile suivant celle de la création de leur entreprise.

Toutefois, **l'exonération de la contribution au financement de la formation professionnelle continue des artisans (cf. n° 6505-5) est supprimée, à compter du 1^{er} janvier 2011**, par l'article 137 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011. Cette exonération ne sera donc jamais appliquée. Seule demeure applicable l'exonération de taxe pour frais de chambres des métiers proprement dite (CGI, art. 1601) et du droit perçu pour le financement des actions de promotion et de communication au profit de l'artisanat (CGI, art. 1601 A).

C. DISPOSITIONS COMMUNES

I. EXONÉRATION EN FAVEUR DES ENTREPRISES NOUVELLES

(CGI, art. 1602 A ; BOI-IF-AUT-10 au I-B-4 et BOI-IF-AUT-20 au I-B-1)

6505-7

Les entreprises qui bénéficient de l'exonération d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés, prévue aux articles 44 *sexies*, 44 *septies* et 44 *quinquies* du CGI [sur les exonérations prévues aux articles 44 *sexies*, 44 *septies* et 44 *quinquies* du CGI, cf. FE n°s 1831 et suiv., 1987 et suiv. et 1872] peuvent être temporairement exonérées des taxes pour frais de chambre de commerce et d'industrie et pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat.

Cette exonération porte :

- pour les entreprises créées avant le 1^{er} janvier 2004, sur les deux années suivant celle de leur création ;

- pour les entreprises créées depuis le 1^{er} janvier 2004, sur les deux à cinq années suivant celle de leur création, selon la durée fixée par la délibération des organismes consulaires.

Cette exonération est subordonnée à une délibération des organismes consulaires dans le ressort desquels sont situés les établissements de ces entreprises. Pour les entreprises créées à compter du 1^{er} janvier 2004, la délibération fixe obligatoirement la durée de l'exonération. Les délibérations prises par les chambres de métiers et de l'artisanat s'appliquent à la part de la taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat revenant aux chambres régionales de métiers et de l'artisanat et à l'Assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat.

Pour les avantages octroyés depuis le 1^{er} janvier 2007, le bénéfice des exonérations est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*.

II. PLAFONNEMENT PAR RAPPORT À LA VALEUR AJOUTÉE

6505-8

Il est précisé que ces deux taxes sont exclues de la cotisation foncière des entreprises et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises prises en compte pour le calcul du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée (cf. n° 6098-1).

chapitre 4

taxes facultatives

(BOI-IF-AUT)

A. TAXE D'ENLÈVEMENT DES ORDURES MÉNAGÈRES

(CGI, art. 1520 à 1526, 1609 *quater*, 1609 *quinquies* C, 1636 B *undecies* et 1639 A *bis* ; BOI-IF-AUT-90)

6506

Les communes et leurs établissements publics de coopération intercommunale peuvent en ce qui concerne la collecte et le traitement des ordures ménagères :

- soit financer ces dépenses par le budget général ;
- soit percevoir une taxe d'enlèvement des ordures ménagères ;
- soit instituer une redevance calculée en fonction de l'importance du service rendu dans les conditions prévues à l'article L. 2333-76 du code général des collectivités territoriales. L'institution de cette redevance entraîne la suppression de la taxe et, le cas échéant, de la redevance sur les terrains de camping et de caravanning prévue par l'article L. 2333-77 du même code.

La **taxe d'enlèvement des ordures ménagères** peut donc être instituée :

- par les communes dès lors qu'elles assurent au moins la collecte des déchets des ménages ;
- par les communautés de communes, les syndicats de communes et les syndicats mixtes dès lors qu'ils bénéficient de la compétence en matière d'élimination des déchets prévue à l'article L. 2224-13 du code général des collectivités territoriales et qu'ils assurent au moins la collecte des déchets.

Lorsqu'elle est instituée, la taxe d'enlèvement des ordures ménagères porte sur toutes les propriétés soumises à la taxe foncière sur les propriétés bâties¹ ou qui en sont temporairement exonérées ainsi que sur les logements des fonctionnaires ou employés publics situés dans des immeubles exonérés de la taxe foncière.

Sont **exonérés** : les **usines** ainsi que les locaux sans caractère industriel ou commercial pris en location par certaines collectivités publiques et affectés à un **service public**. De plus, les conseils municipaux ou les organes délibérants des EPCI peuvent chaque année exonérer de taxe d'enlèvement des ordures ménagères les locaux à usage industriel ou commercial et les immeubles munis d'un appareil d'incinération ou, pour ces derniers, réduire jusqu'à 75 % le montant de la taxe (CGI, art. 1521-III). Enfin, sauf délibération contraire des communes ou des organes délibérants de leurs groupements, les locaux situés dans la partie de la commune où ne fonctionne pas le service d'enlèvement des ordures sont exonérés de la taxe.

La taxe est établie au nom des propriétaires ou usufruitiers, sur le même imprimé que la taxe foncière sur les propriétés bâties. La taxe peut être récupérée de plein droit par le propriétaire sur le locataire. Lorsqu'elle est due par des fonctionnaires ou employés publics logés dans des immeubles exonérés de taxe foncière, la taxe est établie à leur nom.

En cas de vacance d'un immeuble supérieur à trois mois, il peut être accordé, sur réclamation, une réduction ou la décharge de la taxe. La vacance doit être indépendante de la volonté du contribuable.

La taxe est assise sur le revenu net servant de base à la taxe foncière sur les propriétés bâties (la base d'imposition est déterminée par comparaison pour les logements des fonctionnaires personnellement imposables). Pour l'établissement de la taxe due au titre des années 2006 et suivantes, les communes et leurs établissements publics de coopération intercommunale ainsi que les syndicats mixtes peuvent décider, par une délibération prise dans les conditions

1. Y compris les garages et emplacements de parking.

prévues au 1 du II de l'article 1639 A *bis* du CGI (cf. n° 6001-4), de plafonner les valeurs locatives de chaque local à usage d'habitation et de chacune de leurs dépendances dans la limite d'un montant qui ne peut être inférieur à deux fois le montant de la valeur locative moyenne communale des locaux d'habitation. La valeur locative moyenne est déterminée dans les conditions prévues au 4 du II et au IV de l'article 1411 du code précité.

Les décisions relatives à l'institution de la taxe sont prises dans les conditions fixées à l'article 1639 A *bis* du CGI (cf. n° 6001-4).

Le taux de la taxe est voté dans les conditions fixées aux articles 1636 B *sexies* et 1639 A du CGI (cf. n° 6001-1). Cf. également l'article 1609 *quater* du CGI et les dispositions de l'article 74 de la loi de finances pour 2007.

Remarques :

1. L'article 1636 B *undecies* du CGI autorise les communes et leurs EPCI à voter des taux différents selon les zones de perception de cette taxe.

2. Les communes, les établissements publics de coopération intercommunale et les syndicats mixtes qui bénéficient de la compétence prévue à l'article L. 2224-13 du code général des collectivités territoriales peuvent, à titre expérimental et pendant une durée de cinq ans à compter de la publication de loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement, instaurer sur tout ou partie de leur territoire une part variable incitative au sein de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, calculée en fonction du poids ou du volume des déchets (loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement, art. 195). L'article 97 de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012 fixe, **à compter des impositions établies au titre de l'année 2013**, sous un nouvel article 1522 *bis* du CGI, les modalités pratiques de mise en œuvre de cette taxe incitative d'enlèvement des ordures ménagères. Le décret n° 2012-1407 du 17 décembre 2012 pris en application de l'article 1522 *bis* du CGI précise les modalités de communication des données concernant cette part incitative de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères. Ces modalités sont codifiées au nouvel article 325 *bis* de l'annexe III au CGI.

B. TAXE DE BALAYAGE

(CGI, art. 1528 ; BOI-IF-AUT-100)

6507

Les communes peuvent, sur délibération du conseil municipal, instituer une taxe de balayage, dont le produit ne peut excéder les dépenses occasionnées par le balayage de la superficie des voies livrées à la circulation publique, telles que constatées dans le dernier compte administratif de la commune.

La taxe est due par les propriétaires riverains, au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, des voies livrées à la circulation publique. Lorsque l'immeuble riverain est régi par la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis, la taxe est due par le syndicat des copropriétaires au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Elle est assise sur la surface desdites voies, au droit de la façade de chaque propriété, sur une largeur égale à celle de la moitié desdites voies dans la limite de six mètres.

Le tarif de la taxe est fixé par le conseil municipal. Des tarifs différents peuvent être fixés selon la largeur de la voie.

La taxe est établie par l'administration municipale. Elle est recouvrée comme en matière de contributions directes. Les réclamations et les recours contentieux sont instruits par l'administration municipale (CGI, art. 1528, I).

Afin de fixer le tarif de la taxe, l'autorité compétente de l'État communique, avant le 1^{er} février de l'année précédant celle de l'imposition, aux communes qui en font la demande, les informations cadastrales nécessaires au calcul des impositions (CGI, art. 1528, II).

La délibération instituant la taxe de balayage et celle fixant le tarif sont prises par le conseil municipal dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A *bis* du CGI. Cette délibération mentionne la superficie imposable au tarif fixé.

Le tarif est arrêté par le représentant de l'État dans le département après vérification du respect du plafond mentionné au I de l'article 1528 du CGI (CGI, art. 1528, II *bis*).

Les conditions d'application et de recouvrement de cette taxe sont fixées par décret (CGI, art. 1528, III).

Les communautés urbaines, les communautés d'agglomération et les communautés de communes sont substituées à leurs communes membres pour l'application des dispositions relatives à la taxe de balayage prévue à l'article 1528 du CGI lorsqu'elles assurent le balayage de la superficie des voies livrées à la circulation publique.

C. TAXE FORFAITAIRE SUR LA CESSION À TITRE ONÉREUX DE TERRAINS NUS RENDUS CONSTRUCTIBLES

(CGI, art. 1529 et ann. II, art. 317 A à 317 C ; BOI-RFPI-TDC-10)

6507-1

Pour les cessions intervenues depuis le 1^{er} janvier 2007, les communes peuvent, sur délibération du conseil municipal, instituer une taxe forfaitaire sur la cession à titre onéreux de terrains nus qui ont été rendus constructibles du fait de leur classement par un plan local d'urbanisme (PLU) ou par un document d'urbanisme en tenant lieu dans une zone urbaine ou dans une zone à urbaniser ouverte à l'urbanisation ou par une carte communale dans une zone constructible.

Lorsqu'un établissement public de coopération intercommunale est compétent pour l'élaboration des documents d'urbanisme visés ci-dessus, il peut instituer et percevoir cette taxe forfaitaire, en lieu et place et avec l'accord de l'ensemble des communes membres.

La taxe qui est exigible, lorsqu'elle est instituée, lors de la première cession à titre onéreux du terrain intervenue après son classement en terrain constructible est payable à la conservation des hypothèques comme l'impôt sur la plus-value immobilière.

D. TAXE SUR LES FRICHES COMMERCIALES

(CGI, art. 1530 ; BOI-IF-AUT-110 ; loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 83)

6507-2

Les communes ou, par substitution, les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre ayant une compétence d'aménagement des zones d'activités commerciales pourront, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A *bis* du CGI, instituer une taxe annuelle sur les friches commerciales situées sur leur territoire.

La taxe est due pour les biens évalués en application de l'article 1498 du CGI, à l'exception de ceux visés à l'article 1500 du même code, qui ne sont plus affectés à une activité entrant dans le champ de la cotisation foncière des entreprises défini à l'article 1447 du CGI depuis au moins cinq ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et qui sont restés inoccupés au cours de la même période.

Précision : À compter des impositions dues au titre de 2014, le délai de cinq ans est ramené à deux ans conformément au 1° du I de l'article 83 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013.

La taxe dont la base est constituée par le revenu net servant de base à la taxe foncière sur les propriétés bâties est acquittée par le redevable de cette dernière.

Le taux de la taxe est fixé à 5 % la première année d'imposition, 10 % la deuxième et 15 % à compter de la troisième année.

Précision : À compter des impositions dues au titre de 2014, le taux est fixé à 10 % la première année d'imposition, 15 % la deuxième et 20 % à compter de la troisième année (loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 83).

Par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A *bis* du CGI, ces taux peuvent être majorés dans la limite du double par le conseil municipal ou le conseil de l'établissement public de coopération intercommunale.

La taxe n'est pas due lorsque l'absence d'exploitation des biens est indépendante de la volonté du contribuable.

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions de la taxe sont régis comme en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties.

Les dégrèvements accordés en cas d'absence d'exploitation des biens indépendante de la volonté du contribuable ou par suite d'une imposition établie à tort sont à la charge de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale. Ils s'imputent sur les attributions mensuelles de taxes et les impositions perçues par voie de rôle.

E. TAXE FORFAITAIRE SUR LE PRODUIT DE LA VALORISATION DES TERRAINS NUS ET DES IMMEUBLES BÂTIS

(CGI, art. 1609 *nonies* F ; BOI-RFPI-VTN ; Décret n° 2011-645 du 9 juin 2011)

6507-3

I. – **Hors Île-de-France**, les autorités organisatrices de transports urbains **peuvent**, sur délibération, instituer une taxe forfaitaire sur le produit de la valorisation des terrains nus et des immeubles bâtis résultant de la réalisation d'infrastructures de transports collectifs en site propre devant faire l'objet d'une déclaration d'utilité publique ou, lorsque celle-ci n'est pas nécessaire, d'une déclaration de projet. L'entrée en vigueur de la taxe, dont la date est fixée par

la délibération, ne peut intervenir plus de deux ans après la publication ou l'affichage de la déclaration d'utilité publique ou de la déclaration de projet. La délibération précise également la durée pendant laquelle cette taxe est exigible, qui ne peut excéder quinze ans.

Hors Île-de-France et dans les mêmes conditions, l'État ou les régions, autorités organisatrices des services de transports ferroviaires régionaux de voyageurs, **peuvent** également instituer une taxe forfaitaire sur la valorisation des terrains nus et des immeubles bâtis résultant de la réalisation d'infrastructures ferroviaires.

La taxe est affectée au budget de l'autorité organisatrice de transport. Elle est destinée exclusivement au financement de la réalisation, du réaménagement ou de la modernisation des équipements et infrastructures de transport. Lorsqu'elle est instituée par l'État, la taxe est affectée à l'Agence de financement des infrastructures de transport de France.

II. – La taxe s'applique aux cessions à titre onéreux des terrains nus et des immeubles bâtis ainsi qu'aux droits relatifs à ces biens et aux cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière, définies au I de l'article 726 du CGI, représentatives de ces immeubles qui figurent dans un périmètre arrêté par l'État ou l'autorité organisatrice de transport. Les terrains et les immeubles soumis à la taxe ne peuvent être situés à plus de 1 200 mètres d'une station de transports collectifs, créée ou desservie à l'occasion de la réalisation du projet de transports collectifs en site propre, ou d'une entrée de gare ferroviaire. Sous réserve d'une justification particulière tenant à des motifs d'ordre social, certaines cessions d'immeubles ou certaines zones peuvent être exonérées du paiement de la taxe par l'autorité qui l'institue.

Sont exclus du champ de la taxe :

1° La première vente en l'état futur d'achèvement et la première vente après leur achèvement d'immeubles bâtis, sous réserve que ceux-ci n'aient pas fait l'objet d'une première vente en l'état futur d'achèvement ;

2° Les ventes de terrains au titre desquelles la taxe sur la cession des terrains nus devenus constructibles prévue par l'article 1529 du CGI est due ;

3° Les transferts de propriété opérés dans des conditions prévues par l'article L. 12-1 du code de l'expropriation pour cause d'utilité publique ;

4° Les terrains et bâtiments vendus par les gestionnaires d'infrastructures de transports collectifs ferroviaires ou guidés ;

5° Les cessions de biens qui ont été acquis postérieurement à la mise en service de l'équipement d'infrastructure concerné ;

6° Les terrains et bâtiments qui sont vendus à un organisme d'habitations à loyer modéré, à une société d'économie mixte gérant des logements sociaux, à l'association mentionnée à l'article L. 313-34 du code de construction et de l'habitation, aux sociétés civiles immobilières dont cette association détient la majorité des parts pour les logements visés au 4° de l'article L. 351-2 du même code ou à un organisme bénéficiant de l'agrément relatif à la maîtrise d'ouvrage prévu à l'article L. 365-2 dudit code ;

7° Les terrains et bâtiments qui sont vendus à une collectivité territoriale, à un établissement public de coopération intercommunale compétent ou à un établissement public foncier mentionné aux articles L. 321-1 et L. 324-1 du code de l'urbanisme en vue de leur cession à l'un des organismes mentionnés au 6° ; en cas de non-respect de cette condition dans un délai d'un an à compter de l'acquisition des biens, la collectivité territoriale ou l'établissement public de coopération intercommunale compétent reverse le montant dû au titre du I ; ce délai est porté à trois ans pour les cessions réalisées par un établissement public foncier au profit de l'un des organismes mentionnés au 6° du présent II.

III. – La taxe est due par les personnes physiques et les sociétés ou groupements soumis à l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés et par les contribuables qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France assujettis à l'impôt sur le revenu, soumis au prélèvement obligatoire dans les conditions prévues par l'article 244 *bis* A du CGI.

IV. – La taxe est assise sur un montant égal à 80 % de la différence entre, d'une part, le prix de cession défini à l'article 150 VA du CGI et, d'autre part, le prix d'acquisition défini à l'article 150 VB du même code. Le prix d'acquisition ainsi que les dépenses et frais retenus en majoration de ce prix sont actualisés en fonction du dernier indice des prix à la consommation hors tabac publié par l'Institut national de la statistique et des études économiques à la date de l'acquisition du bien ou de la réalisation.

La plus-value calculée dans les conditions fixées au premier alinéa est diminuée du montant de la plus-value imposée en application des articles 150 U à 150 VH du CGI.

Le taux de la taxe est de 15 % pour les autorités organisatrices de transports urbains, 5 % pour la région et 5 % pour l'État lorsque la cession porte sur des biens ou droits relatifs à ces biens mentionnés au II ci-dessus entièrement situés à une distance de moins de 800 mètres

d'une entrée de gare de voyageurs prévue pour le projet d'infrastructure au titre duquel la taxe a été instituée. Au-delà de cette distance, et lorsque la cession porte sur des biens ou droits relatifs à ces biens mentionnés au même II entièrement situés à une distance de moins de 1 200 mètres d'une entrée de gare de voyageurs prévue pour le projet d'infrastructure au titre duquel la taxe a été instituée, le taux de la taxe est de 7,5 % pour les autorités organisatrices de transports urbains, 2,5 % pour la région et 2,5 % pour l'État. Le montant total de ces taxes ne peut excéder 5 % du prix de cession. En cas d'excédent, celui-ci s'impute, à due proportion, sur le produit de la taxe due aux autorités organisatrices de transports urbains, sur celui de la taxe due à la région et sur celui de la taxe due à l'État.

La taxe est exigible lors de chaque cession qui intervient dans le délai mentionné au I. Elle est due par le cédant.

V. – Une déclaration conforme à un modèle établi par l'administration est déposée lors de l'enregistrement de l'acte de cession dans les conditions prévues par l'article 1529 du CGI. Lorsque aucune plus-value, calculée selon les modalités prévues au IV susmentionné, n'est constatée, aucune déclaration ne doit être déposée. L'acte de cession soumis à la formalité fusionnée ou présenté à l'enregistrement précise, sous peine du refus de dépôt ou de la formalité d'enregistrement, les fondements de cette absence de taxation.

VI. – La taxe est versée lors du dépôt de la déclaration prévue au V ci-dessus, dans les conditions prévues par l'article 150 VG du CGI.

VII. – La délibération instituant la taxe est notifiée aux services fiscaux au plus tard le premier jour du deuxième mois qui suit la date à laquelle elle est intervenue. A défaut, la taxe n'est pas due.

VIII. – Un décret en Conseil d'État précise les conditions d'application de ce dispositif.

F. TARIFICATION DES DÉPLACEMENTS URBAINS

(CGI, art. 1609 *quater* A ; BOI-IF-AUT-120)

6507-4

Dans les agglomérations de plus de 300 000 habitants dotées d'un plan de déplacements urbains approuvé prévoyant la réalisation d'un transport collectif en site propre, **une tarification des déplacements effectués au moyen de véhicules terrestres à moteur**, dénommée « péage urbain », **peut être instituée, à titre expérimental** et à la demande de l'autorité organisatrice des transports urbains, pour limiter la circulation automobile et lutter contre la pollution et les nuisances environnementales.

Le péage urbain peut être institué pour une durée de trois ans.

Il est applicable aux véhicules terrestres à moteur qui franchissent les limites d'un périmètre géographique ou circulent sur des voies routières déterminées relevant de la compétence de la collectivité ou du groupement de collectivités concerné ou, le cas échéant, des autres autorités compétentes en matière de voirie et avec leur accord.

Son montant est fixé par l'autorité organisatrice des transports urbains dans la limite d'un seuil défini par décret en Conseil d'État.

Son produit est affecté à cette même autorité organisatrice des transports et sert à financer les actions mentionnées au plan de déplacements urbains.

Les collectivités ou groupements de collectivités intéressés établissent une étude d'impact préalable à charge et à décharge du projet de péage urbain et conduisent une concertation avec l'ensemble des parties concernées. Cette étude est rendue publique.

Le péage urbain ne peut être instauré qu'après la mise en place d'infrastructures et de services de transport collectif susceptibles d'accueillir le report de trafic lié à l'instauration du péage.

Les expérimentations susvisées sont autorisées par décret en Conseil d'État.

Les collectivités ou groupements de collectivités qui mettent en œuvre une expérimentation sur le fondement du présent article élaborent, après chaque période de douze mois d'expérimentation, un rapport contenant les informations nécessaires à son évaluation et le transmettent au ministre chargé des collectivités territoriales et au ministre chargé des transports.

chapitre 5

redevances communale et départementale des mines, taxe perçue pour la région Guyane

(BOI-TFP-MINES et BOI-TFP-GUF)

A. REDEVANCES DÉPARTEMENTALE ET COMMUNALE DES MINES

(CGI, art. 1519 et 1587 à 1589 ; BOI-TFP-MINES ; Ordonnance n° 2011-91 du 20 janvier 2011 portant codification de la partie législative du code minier, art. 9 ; Décret n° 2012-653 du 4 mai 2012)

6508

Sont passibles obligatoirement de ces redevances : les concessionnaires de mines, les amodiataires et sous-amodiataires de concessions minières, les titulaires de permis d'exploitation de mines et les explorateurs de mines de pétrole et de gaz combustible. L'imposition correspond aux seules activités exonérées de la cotisation foncière des entreprises (CGI, art. 1463).

Le montant des redevances s'obtient en appliquant aux quantités de substances extraites ou livrées des tarifs fixés en fonction de la nature de ces substances.

B. TAXE PERÇUES POUR LA RÉGION GUYANE

(CGI, art. 1599 *quinquies* B ; Ann. II, art. 318 B à 318 D issus du décret n° 2010-152 du 17 février 2010 ; BOI-TFP-GUF)

6508-1

La taxe due par les concessionnaires de mines d'or, les amodiataires des concessions de mines d'or et les titulaires de permis et d'autorisations d'exploitation de mines d'or exploitées en Guyane.

Les articles 318 B à 318 D de l'annexe II au CGI fixent certaines modalités de calcul de cette taxe.

chapitre 6

imposition forfaitaire sur les pylônes

(CGI, art. 1519 A ; BOI-TFP-PYL ; Décret n°2012-653 du 4 mai 2012)

6509

L'article 1519 A du CGI prévoit une imposition forfaitaire annuelle sur les pylônes supportant des lignes électriques dont la tension de construction est au moins égale à **200 kilovolts**. Le fait générateur de l'imposition est constitué par l'achèvement du pylône.

Le montant de l'imposition forfaitaire annuelle sur les pylônes est fixé **pour 2012 à 2 002 €** en ce qui concerne les pylônes supportant des lignes électriques dont la tension est comprise **entre 200 et 350 kilovolts** et à **4 002 €** en ce qui concerne les pylônes supportant des lignes électriques dont la tension est **supérieure à 350 kilovolts** (arrêté du 28 décembre 2011 [JO du 31 décembre 2011]).

Sous réserve des dispositions du premier alinéa du V de l'article 1379-0 *bis* du CGI, cette imposition est perçue au profit des communes.

chapitre 7

taxe annuelle sur les logements vacants

(CGI, art. 232 ; BOI-IF-AUT ; loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 16)

6510

L'article 232 du CGI institue, dans certaines communes, une taxe annuelle sur les logements vacants dont le produit est versé au profit de l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) dans la limite du plafond prévu au I de l'article 46 de la loi 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012.

Cette taxe est commentée au BOI-IF-AUT-60.

A. CONDITIONS D'APPLICATION

I. REDEVABLES DE LA TAXE

- 6511** La taxe est due par toute personne physique ou morale de droit public ou de droit privé qui disposent d'au moins un logement imposable. Le débiteur est selon le cas, le propriétaire, l'usufruitier, le preneur à bail à construction ou à réhabilitation ou l'emphytéote.

II. LOGEMENTS CONCERNÉS

6512 1. Situation géographique des logements.

La taxe s'applique aux logements situés, au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, dans des communes appartenant à une zone d'urbanisation continue de plus de 50 000 habitants où existe un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements, entraînant des difficultés sérieuses d'accès au logement sur l'ensemble du parc résidentiel existant, qui se caractérisent notamment par le niveau élevé des loyers, le niveau élevé des prix d'acquisition des logements anciens ou le nombre élevé de demandes de logement par rapport au nombre d'emménagements annuels dans le parc locatif social (CGI, art. 232, I modifié par le I de l'article 16 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013).

La liste des communes dans lesquelles s'applique la taxe est fixée par décret.

6513 2. Caractéristiques des logements imposables.

Il s'agit de locaux à usage d'habitation, clos, couverts, pourvus des éléments de confort minimum (installation électrique, eau courante, équipement sanitaire), non meublés et vacants depuis au moins une année, au premier janvier de l'année d'imposition (CGI, art. 232, II modifié par le I de l'article 16 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013 ; cf. nos 6515 et suiv.).

Remarque : Avant 2013, les logements devaient être vacants depuis au moins deux années consécutives.

6514 3. Exclusion particulière.

La taxe n'est pas due à raison des logements détenus par des organismes d'habitations à loyer modéré et les sociétés d'économie mixte et destinés à être attribués sous conditions de ressources.

III. APPRÉCIATION DE LA VACANCE

6515 1. Appréciation de la vacance.

Est considéré comme vacant, un logement libre de toute occupation pendant au moins une année.

Toutefois, l'occupation momentanée (et inférieure à 90 jours) au cours de l'année ne peut être regardée comme remettant en cause la situation de vacance du logement.

En revanche, un logement dont la durée d'occupation est supérieure à 90 jours consécutifs au cours de la période de référence n'est pas considéré comme vacant (CGI, art. 232, V modifié par le I de l'article 16 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013).

Remarque : Avant 2013, la durée d'occupation de référence était de 30 jours.

6516 2. La vacance ne doit pas être involontaire.

La taxe n'est pas due lorsque la vacance est imputable à une cause étrangère à la volonté du bailleur, cette cause :

- faisant obstacle à leur occupation durable, à titre onéreux ou gratuit, dans des conditions normales d'habitation ;
- ou s'opposent à leur occupation, à titre onéreux, dans des conditions normales de rémunération du bailleur.

6517 3. Durée et décompte de la vacance.

La taxe est due à raison de chaque logement vacant, potentiellement imposable, depuis au moins une année, au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, le délai de vacance étant apprécié au regard du même redevable.

Remarque : un logement vacant pour motif d'inhabitabilité et qui est réhabilité ne peut, le cas échéant, être soumis à la taxe que si la vacance est effective durant une année après réhabilitation.

B. MODALITÉS D'APPLICATION

6518 1. Base d'imposition.

La base de la taxe est constituée par la valeur locative de l'habitation, identique à celle retenue en matière de taxe d'habitation.

6519 2. Taux d'imposition.

Le taux d'imposition varie en fonction de la durée de vacance du logement.

Ainsi, **à compter de 2013**, le taux est fixé à **12,5 %** la première année d'imposition et à **25 %** à compter de la deuxième (CGI, art. 232, IV modifié par le I de l'article 16 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013).

6520 3. Contrôle, recouvrement, contentieux, garanties et sanctions.

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions relatifs à cette taxe sont régis comme en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties.

6521

chapitre 8

taxe annuelle sur les installations de production d'énergie éolienne situées dans les eaux intérieures ou la mer territoriale

(CGI, art. 1519 B et 1519 C ; BOI-TFP-TEM ; Loi n° 2010-874 du 27 juillet 2010 de modernisation de l'agriculture et de la pêche, art. 91)

6522

Est instituée, à compter du 1^{er} janvier 2007, au profit des communes et des usagers de la mer, une taxe annuelle sur les installations de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique du vent situées dans les eaux intérieures ou la mer territoriale.

La taxe est acquittée par l'exploitant de l'unité de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique du vent.

La taxe est assise sur le nombre de mégawatts installés dans chaque unité de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique du vent au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Elle n'est pas due l'année de la mise en service de l'unité.

Pour les impositions établies au titre de l'année **2012**, le tarif annuel de la taxe est fixé à **14 113 €** par mégawatt installé (décret n° 2012-653 du 4 mai 2012).

Les éléments imposables sont déclarés **avant le 1^{er} janvier de l'année d'imposition**. Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions de la taxe sont régis comme en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties.

6523

chapitre 9

imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux

(CGI, art. 1635-0 *quinquies*, 1519 D à 1519 HA, 1599 *quater* A, 1599 *quater* A *bis* et 1599 *quater* B ; BOI-TFP-IFER)

6524

L'article 1635-0 *quinquies* du CGI institue au profit des collectivités territoriales ou de leurs établissements publics de coopération intercommunale, une imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER). Cette imposition est déterminée dans les conditions prévues aux articles 1519 D, 1519 E, 1519 F, 1519 G, 1519 H, 1519 HA, 1599 *quater* A, 1599 *quater* A *bis* et 1599 *quater* B du CGI.

Les montants et tarifs de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux sont revalorisés chaque année comme le taux prévisionnel, associé au projet de loi de finances de l'année, d'évolution des prix à la consommation des ménages, hors tabac, pour la même année (CGI, art. 1635-0 *quinquies*, II nouveau issu du B du VI de l'article 37 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

Remarques :

1. L'IFER s'applique à tous les biens situés sur le territoire national et quel que soit le lieu du siège du redevable. Ainsi, l'IFER est due dans les mêmes conditions par les entreprises dont le siège est situé en France et celles dont le siège est situé à l'étranger.
2. L'IFER suit le régime applicable à la cotisation foncière des entreprises (CFE) en matière de contrôle, recouvrement, contentieux, garanties, sûretés et privilèges.

A. INSTALLATIONS DE PRODUCTION D'ÉLECTRICITÉ UTILISANT L'ÉNERGIE MÉCANIQUE DU VENT OU HYDRAULIQUE

(CGI, art. 1519 D ; ann. III, art. 328 K ; BOI-TFP-IFER-10)

6524-1 1. Champ d'application (CGI art. 1519 D, I).

L'imposition forfaitaire s'applique aux installations terrestres de production d'électricité utilisant **l'énergie mécanique du vent** et aux installations de production d'électricité utilisant **l'énergie mécanique hydraulique des courants** situées dans les eaux intérieures ou dans la mer territoriale, dont la puissance électrique installée au sens de la loi n° 2000-108 du 10 février 2000 relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité est **supérieure ou égale à 100 kilowatts**.

2. Annualité (CGI art. 1519 D, II).

L'imposition forfaitaire est due **chaque année** par l'exploitant de l'installation de production d'électricité au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

3. Tarif (CGI art. 1519 D, III).

Le tarif annuel de l'imposition forfaitaire est fixé à **7 € par kilowatt** de puissance installée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

4. Obligations déclaratives (CGI art. 1519 D, IV ; ann. III, art. 328 K).

Le redevable de la taxe déclare, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai de l'année d'imposition

- le nombre d'installations de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique du vent par commune, et pour chacune d'elles, la puissance installée ;
- pour chaque commune où est installé un point de raccordement d'une installation de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique hydraulique au réseau public de distribution ou de transport d'électricité, le nombre de ces installations et, pour chacune d'elles, la puissance installée.

En cas de création d'installation de production d'électricité ou de changement d'exploitant, la déclaration doit être souscrite avant le 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la création ou du changement.

En cas de cessation définitive d'exploitation, l'exploitant est tenu d'en faire la déclaration au service des impôts dont dépend l'unité de production avant le 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la cessation lorsque la cessation intervient en cours d'année, ou avant le 1^{er} janvier de l'année de la cessation lorsque celle-ci prend effet au 1^{er} janvier.

Les entreprises déposent, au moyen d'un support papier, auprès du service des impôts dont relève l'installation imposée une déclaration conforme à un modèle établi par l'administration (CGI, ann. III, art. 328 K modifié par le décret n° 2011-369 du 4 avril 2011).

5. Contrôle, recouvrement et contentieux (CGI art. 1519 D, IV, dernier alinéa).

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de cotisation foncière des entreprises.

B. INSTALLATIONS DE PRODUCTION D'ÉLECTRICITÉ D'ORIGINE NUCLÉAIRE OU THERMIQUE À FLAMME

(CGI, art. 1519 E ; ann. III, art. 328 K ; BOI-TFP-IFER-20)

6524-2 1. Champ d'application (CGI, art. 1519 E, I).

L'imposition forfaitaire s'applique aux **installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme** dont la puissance électrique installée au sens de la loi n° 2000-108 du 10 février 2000 relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité est supérieure ou égale à 50 mégawatts.

Cependant, l'imposition forfaitaire n'est pas due au titre des installations exploitées pour son propre usage par un consommateur final d'électricité ou exploitées sur le site de consommation par un tiers auquel le consommateur final rachète l'électricité produite pour son propre usage.

2. Annualité (CGI, art. 1519 E, II).

L'imposition forfaitaire est due **chaque année** par l'exploitant de l'installation de production d'électricité au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

3. Tarif (CGI, art. 1519 E, III).

Le montant de l'imposition forfaitaire est établi en fonction de la puissance installée dans chaque installation. Il est égal à **2 913 € par mégawatt** de puissance installée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

4. Obligations déclaratives (CGI, art. 1519 E, IV ; ann. III, art. 328 K).

Le redevable de la taxe déclare, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai de l'année d'imposition, le nombre d'installations de production d'électricité d'origine nucléaire, thermique à flamme et dont la puissance électrique installée est supérieure ou égale à 50 mégawatts par commune et, pour chacune d'elles, la puissance électrique installée.

Il dépose, au moyen d'un support papier, auprès du service des impôts dont relève l'installation imposée une déclaration conforme à un modèle établi par l'administration (CGI, ann. III, art. 328 K modifié par le décret n° 2011-369 du 4 avril 2011).

Précision : l'article 328 L de l'annexe III au CGI, issu du décret n° 2010-714 du 28 juin 2010, est abrogé par le décret n° 2011-369.

5. Contrôle, recouvrement et contentieux (CGI, art. 1519 E, IV, al. 2).

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de cotisation foncière des entreprises.

C. CENTRALES DE PRODUCTION D'ÉNERGIE ÉLECTRIQUE D'ORIGINE PHOTOVOLTAÏQUE OU HYDRAULIQUE

(CGI, art. 1519 F ; ann. III, art. 328 K ; BOI-TFP-IFER-30)

6524-3 1. Champ d'application (CGI, art. 1519 F, I).

L'imposition forfaitaire s'applique aux **centrales de production d'énergie électrique d'origine photovoltaïque ou hydraulique**, à l'exception de celles mentionnées au n° 6524-1, dont la puissance électrique installée au sens de la loi n° 2000-108 du 10 février 2000 relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité est supérieure ou égale à 100 kilowatts.

Cette imposition n'est pas due au titre des centrales exploitées pour son propre usage par un consommateur final d'électricité ou exploitées sur le site de consommation par un tiers auquel le consommateur final rachète l'électricité produite pour son propre usage.

2. Annualité (CGI, art. 1519 F, II-al. 1).

L'imposition forfaitaire est due **chaque année** par l'exploitant de la centrale de production d'énergie électrique d'origine photovoltaïque ou hydraulique au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

3. Tarif (CGI, art. 1519 F, II-al. 2).

Le montant de l'imposition forfaitaire est fixé à **2,193 € par kilowatt** de puissance électrique installée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition pour les **centrales de production d'énergie électrique d'origine hydraulique** et à **7 € par kilowatt** de puissance électrique installée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition pour les **centrales de production d'énergie électrique d'origine photovoltaïque**.

4. Obligations déclaratives (CGI, art. 1519 F, III ; ann. III, art. 328 K).

Le redevable de la taxe déclare, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai de l'année d'imposition, le nombre de centrales de production d'énergie électrique d'origine photovoltaïque ou hydraulique par commune et, pour chacune d'elles, la puissance électrique installée.

En cas de création de centrale de production d'énergie électrique d'origine photovoltaïque ou hydraulique ou de changement d'exploitant, la déclaration doit être souscrite avant le 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la création ou du changement.

En cas de cessation définitive d'exploitation d'une centrale de production d'énergie électrique d'origine photovoltaïque ou hydraulique, l'exploitant est tenu d'en faire la déclaration au service des impôts dont dépend la centrale de production avant le 1^{er} janvier de l'année suivant

celle de la cessation lorsque la cessation intervient en cours d'année, ou avant le 1^{er} janvier de l'année de la cessation lorsque celle-ci prend effet au 1^{er} janvier.

Les entreprises déposent, au moyen d'un support papier, auprès du service des impôts dont relève l'installation imposée une déclaration conforme à un modèle établi par l'administration (CGI, ann. III, art. 328 K modifié par le décret n° 2011-369 du 4 avril 2011).

5. Contrôle, recouvrement et contentieux (CGI, art. 1519 F, III, dernier alinéa).

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de cotisation foncière des entreprises.

D. TRANSFORMATEURS ÉLECTRIQUES RELEVANT DES RÉSEAUX PUBLICS DE TRANSPORT ET DE DISTRIBUTION D'ÉLECTRICITÉ

(CGI, art. 1519 G ; ann. III, art. 328 K et 328 P ; BOI-TFP-IFER-40)

6524-4

1. Champ d'application (CGI, art. 1519 G, I).

L'imposition forfaitaire s'applique aux **transformateurs électriques relevant des réseaux publics de transport et de distribution d'électricité** au sens de la loi n° 2000-108 du 10 février 2000 relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité.

Les sociétés coopératives agricoles et leurs unions qui se consacrent à l'électrification mentionnées à l'article 1451 du CGI sont exonérées de cette imposition au titre de l'année 2010.

2. Annualité (CGI, art. 1519 G, II).

Cette imposition est due par le propriétaire des transformateurs au **1^{er} janvier de l'année d'imposition**. Toutefois, pour les transformateurs qui font l'objet d'un contrat de concession, l'imposition est due par le concessionnaire.

3. Tarif (CGI, art. 1519 G, III).

Le montant de l'imposition est fixé en fonction de la tension en amont des transformateurs au 1^{er} janvier de l'année d'imposition selon le barème suivant :

Tension en amont (en kilovolts)	Tarif par transformateur (en euros)
supérieure à 350	138 500
supérieure à 130 et inférieure ou égal à 350	47 000
supérieure à 50 et inférieure ou égal à 130	13 500

La tension en amont s'entend de la tension électrique en entrée du transformateur.

4. Obligations déclaratives (CGI, art. 1519 G, IV ; ann. III, art. 328 K et 328 P).

Le redevable de la taxe déclare, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai de l'année d'imposition, le nombre de transformateurs électriques par commune et, pour chacun d'eux, la tension en amont.

Il dépose, au moyen d'un support papier, auprès du service des impôts dont relève l'installation imposée une déclaration conforme à un modèle établi par l'administration (CGI, ann. III, art. 328 K modifié par le décret n° 2011-369 du 4 avril 2011).

Le propriétaire de transformateurs électriques qui font l'objet d'un contrat de concession déclare chaque année à l'administration des finances publiques l'identité du concessionnaire, le nombre de transformateurs électriques par commune qui font l'objet d'un contrat de concession et, pour chacun d'eux, la tension en amont. Cette déclaration s'effectue dans les conditions fixées à l'article 328 P nouveau de l'annexe III au CGI, issu du décret n° 2011-369 du 4 avril 2011, et sous peine des sanctions prévues à l'article 1736-VI du CGI (CGI, art. 1649 A *quater*).

5. Contrôle, recouvrement et contentieux (CGI, art. 1519 G, IV-al. 2).

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de cotisation foncière des entreprises.

E. STATIONS RADIOÉLECTRIQUES

(CGI, art. 1519 H ; ann. III, art. 328 K ; BOI-TFP-IFER-50)

6524-5

1. Champ d'application (CGI, art. 1519 H, I).

L'imposition forfaitaire s'applique aux **stations radioélectriques** dont la puissance impose un avis, un accord ou une déclaration à l'Agence nationale des fréquences en application de

l'article L. 43 du code des postes et des communications électroniques, à l'exception des stations appartenant aux réseaux mentionnés au 1^o de l'article L. 33 et à l'article L. 33-2 du même code, ainsi que des installations visées à l'article L. 33-3 du même code.

2. Annualité (CGI, art. 1519 H, II).

L'imposition forfaitaire est due **chaque année** par la personne qui dispose pour les besoins de son activité professionnelle des stations radioélectriques au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

3. Tarif (CGI, art. 1519 H, III).

Le montant de l'imposition forfaitaire est fixé à **1 530 € par station radioélectrique** dont le redevable dispose au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Ce montant est réduit de moitié pour les nouvelles stations au titre des trois premières années d'imposition. Ce montant est réduit de moitié pour les stations ayant fait l'objet d'un avis, d'un accord ou d'une déclaration à l'agence nationale des fréquences à compter du 1^{er} janvier 2010 et assurant la couverture par un réseau de radiocommunications mobiles de zones, définies par voie réglementaire, qui n'étaient couvertes par aucun réseaux de téléphonie mobile à cette date. Les stations ayant fait l'objet d'un avis, d'un accord ou d'une déclaration à l'Agence nationale des fréquences à compter du 1^{er} janvier 2010 et destinées à desservir les zones dans lesquelles il n'existe pas d'offre haut débit terrestre à cette date ne sont pas imposées.

Le montant de l'imposition forfaitaire est fixé à **220 €** par station relevant de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication dont le redevable dispose au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Les personnes exploitant un service de radiodiffusion sonore qui ne constitue pas un réseau de diffusion à caractère national au sens de l'article 41-3-4^b de la loi précitée ne sont pas redevables de l'imposition forfaitaire sur la totalité des stations radioélectriques dont elles disposent au 1^{er} janvier de l'année d'imposition si elles disposent de soixante stations radioélectriques au plus. Lorsque plusieurs personnes disposent d'une même station pour les besoins de leur activité professionnelle au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, le montant de l'imposition forfaitaire est divisé par le nombre de ces personnes.

4. Obligations déclaratives (CGI, art. 1519 H, IV ; ann. III, art. 328 K).

Le redevable de la taxe déclare, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai de l'année d'imposition, le nombre de stations radioélectriques par commune et département.

Il dépose, au moyen d'un support papier, auprès du service des impôts dont relève l'installation imposée une déclaration conforme à un modèle établi par l'administration (CGI, ann. III, art. 328 K modifié par le décret n° 2011-369 du 4 avril 2011).

Précision : l'article 328 L de l'annexe III au CGI, issu du décret n° 2010-714 du 28 juin 2010, est abrogé par le décret n° 2011-369.

5. Contrôle, recouvrement et contentieux (CGI, art. 1519 H, IV-al. 2).

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de cotisation foncière des entreprises.

F. INSTALLATIONS DE GAZ NATUREL LIQUÉFIÉ, STOCKAGES SOUTERRAINS DE GAZ NATUREL, CANALISATIONS DE TRANSPORT DE GAZ NATUREL, STATIONS DE COMPRESSION DU RÉSEAU DE TRANSPORT DE GAZ NATUREL ET CANALISATIONS DE TRANSPORT D'AUTRES HYDROCARBURES

(CGI, art. 1519 HA ; ann. III, art. 328 K ; BOI-TFP-IFER-60)

6524-6

1. Champ d'application (CGI, art. 1519 HA, I).

L'imposition forfaitaire s'applique aux installations de gaz naturel liquéfié, aux stockages souterrains de gaz naturel, aux canalisations de transport de gaz naturel, aux stations de compression du réseau de transport de gaz naturel et aux canalisations de transport d'autres hydrocarbures.

2. Annualité (CGI, art. 1519 HA, II).

L'imposition forfaitaire est due **chaque année** par l'exploitant des installations, ouvrages et canalisations au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

3. Tarif (CGI, art. 1519 HA, III).

Le montant de l'imposition forfaitaire est fixé à :

- 2 500 000 € par installation de gaz naturel liquéfié dont les tarifs d'utilisation sont fixés en application de l'article 7 de la loi n° 2003-8 du 3 janvier 2003 relative aux marchés du gaz et de l'électricité et au service public de l'énergie ;
- 500 000 € par site de stockage souterrain de gaz naturel dont les capacités sont soumises aux dispositions des articles 30-2 à 30-4 de la même loi ;
- 500 € par kilomètre de canalisation de transport de gaz naturel appartenant à un réseau dont les tarifs d'utilisation sont fixés en application de l'article 7 de la même loi ;
- 100 000 € par station de compression utilisée pour le fonctionnement d'un réseau dont les tarifs d'utilisation sont fixés en application du même article 7 ;
- 500 € par kilomètre de canalisation de transport d'autres hydrocarbures.

4. Obligations déclaratives (CGI, art. 1519 HA, IV-al. 1 ; ann. III, art. 328 K).

Le redevable de la taxe déclare, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai de l'année d'imposition, les ouvrages, les installations et le nombre de kilomètres de canalisations exploitées par commune et par département.

Il dépose, au moyen d'un support papier, auprès du service des impôts dont relève l'installation imposée une déclaration conforme à un modèle établi par l'administration (CGI, ann. III, art. 328 K modifié par le décret n° 2011-369 du 4 avril 2011).

5. Contrôle, recouvrement et contentieux (CGI, art. 1519 HA, IV, dernier alinéa).

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de cotisation foncière des entreprises.

G. MATÉRIEL ROULANT UTILISÉ SUR LE RÉSEAU FERRÉ NATIONAL

(CGI, art. 1599 *quater* A ; CGI, ann. III, art. 328 M ; CGI, ann. IV, art. 155-0 *bis* ; BOI-TFP-IFER-70)

6524-7**1. Champ d'application** (CGI, art. 1599 *quater* A, I).

L'imposition forfaitaire s'applique au **matériel roulant utilisé sur le réseau ferré national** pour des opérations de transport de voyageurs.

2. Annualité (CGI, art. 1599 *quater* A, II).

L'imposition forfaitaire est due chaque année par l'entreprise de transport ferroviaire qui dispose pour les besoins de son activité professionnelle au 1^{er} janvier de l'année d'imposition de matériel roulant ayant été utilisé l'année précédente sur le réseau ferré national pour des opérations de transport de voyageurs.

3. Tarif (CGI, art. 1599 *quater* A, III).

Le montant de l'imposition forfaitaire est établi pour chaque matériel roulant en fonction de sa nature et de son utilisation selon le barème suivant :

Catégorie de matériels roulants	Tarifs en euros
<i>Engins à moteur thermique</i>	
Automoteur	30 000
Locomotive diesel	30 000
<i>Engins à moteur électrique</i>	
Automotrice	23 000
Locomotive électrique	20 000
Motrice de matériel à grande vitesse	35 000
Automotrice tram-train	11 500
<i>Engins remorqués</i>	
Remorque pour le transport de passagers	4 800
Remorque pour le transport de passagers à grande vitesse	10 000
Remorque tram-train	2 400

Les catégories de matériels roulants sont précisées par l'arrêté du 28 juin 2010, publié au JO du 30 juin, conjoint des ministres chargés du transport et du budget en fonction de leur capacité de traction, de captation de l'électricité, d'accueil de voyageurs et de leur performance (CGI, ann. IV, art. 155-0 bis) [arrêté du 9 juin 2011 publié au JO du 11 juin 2011]. L'arrêté du 22 décembre 2011 (JO du 30 décembre 2011) définit les matériels roulants relevant de la catégorie des tram-trains.

Les matériels roulants retenus pour le calcul de l'imposition sont ceux dont les entreprises ferroviaires ont la disposition au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et qui sont destinés à être utilisés sur le réseau ferré national pour des opérations de transport de voyageurs. Par exception, les matériels roulants destinés à être utilisés sur le réseau ferré national pour des opérations de transport international de voyageurs dans le cadre de regroupements internationaux d'entreprises ferroviaires sont retenus pour le calcul de l'imposition des entreprises ferroviaires qui fournissent ces matériels dans le cadre de ces regroupements.

Ne sont pas retenus pour le calcul de l'imposition les matériels roulants destinés à circuler en France exclusivement sur les sections du réseau ferré national reliant, d'une part, une intersection entre le réseau ferré national et une frontière entre le territoire français et le territoire d'un État limitrophe et, d'autre part, la gare française de voyageurs de la section concernée la plus proche de cette frontière.

Lorsque du matériel roulant est destiné à être utilisé à la fois sur le réseau ferré national et sur les lignes de transport en commun de voyageurs mentionnées aux articles L. 2142-1 et L. 2142-2 du code des transports (décret n° 2012-653 du 4 mai 2012), ce matériel est retenu pour le calcul de l'imposition s'il est destiné à être utilisé principalement sur le réseau ferré national.

4. Obligations déclaratives (CGI, art. 1599 *quater* A, IV ; ann. III, art. 328 M).

Le redevable de la taxe déclare, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai de l'année d'imposition, le nombre de matériels roulants par catégorie.

Les conditions d'application de ces obligations déclaratives sont précisées par l'article 328 M de l'annexe III au CGI.

Remarque :

L'établissement public Réseau ferré de France doit déclarer chaque année à l'administration les entreprises de transport ferroviaire ayant réservé des sillons-kilomètres pour des opérations de transport de voyageurs l'année précédente et le nombre de sillons-kilomètres ainsi réservés répartis par région. Un sillon-kilomètre correspond au trajet réservé sur une ligne ferroviaire à un horaire donné auprès de l'établissement public Réseau ferré de France par une entreprise de transport ferroviaire (CGI, art. 1649 A *ter*). Cette déclaration s'effectue dans les conditions et délais fixés par décret et sous peine des sanctions prévues au V de l'article 1736 du CGI (cf. RC n° 7290-4). Les conditions d'application de ces obligations déclaratives sont précisées par l'article 328 N de l'annexe III au CGI.

5. Contrôle, recouvrement et contentieux (CGI, art. 1599 *quater* A, IV-al. 2).

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de cotisation foncière des entreprises.

H. MATÉRIEL ROULANT UTILISÉ SUR LES LIGNES DE TRANSPORT EN COMMUN DE VOYAGEURS EN ÎLE-DE-FRANCE

(CGI, art. 1599 *quater* A *bis* ; loi n° 2010-597 du 3 juin 2010 relative au Grand Paris, art. 10 ; CGI, ann. III, art. 328 O et ann. IV, art. 155-00 *ter* et 155-0 *ter* ; BOI-TFP-IFER-80)

6524-8

1. Champ d'application (CGI, art. 1599 *quater* A *bis*, I).

L'imposition forfaitaire mentionnée à l'article 1635-0 *quinquies* du CGI (cf. n° 6524) s'applique au matériel roulant utilisé sur les lignes de transport en commun de voyageurs mentionnées aux articles L. 2142-1 et L. 2142-2 du code des transports (décret n° 2012-653 du 4 mai 2012), pour des opérations de transport de voyageurs.

2. Annualité (CGI, art. 1599 *quater* A *bis*, II).

L'imposition forfaitaire est due chaque année par les personnes ou organismes qui sont propriétaires au 1^{er} janvier de l'année d'imposition de matériel roulant ayant été utilisé l'année précédente pour des opérations de transport de voyageurs sur les lignes de transport en commun de voyageurs mentionnées aux articles L. 2142-1 et L. 2142-2 du code des transports.

3. Tarif (CGI, art. 1599 *quater A bis*, III).

Le montant de l'imposition forfaitaire est établi pour chaque matériel roulant en fonction de sa nature et de son utilisation selon le barème suivant :

Catégorie de matériels roulants	Tarifs en euros
<i>Méto</i>	
Motrice et remorque	12 260
<i>Autre matériel</i>	
Automotrice et motrice	23 000
Remorque	4 800

Les catégories de matériels roulants sont précisées par l'arrêté du 8 octobre 2010, publié au JO du 10 octobre, conjoint des ministres chargés du transport et du budget en fonction de leur capacité de traction, de captation de l'électricité, d'accueil de voyageurs et de leur performance (CGI, ann. IV, art. 155-00 *ter* et 155-0 *ter*) [arrêté du 9 juin 2011 publié au JO du 11 juin 2011].

Les matériels roulants retenus pour le calcul de l'imposition sont ceux dont les personnes ou organismes sont propriétaires au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et qui sont destinés à être utilisés pour des opérations de transport de voyageurs sur les lignes de transport en commun de voyageurs mentionnées aux articles L. 2142-1 et L. 2142-2 du code des transports.

Lorsque du matériel roulant est destiné à être utilisé à la fois sur le réseau ferré national et sur les lignes de transport en commun de voyageurs mentionnées aux articles L. 2142-1 et L. 2142-2 du code des transports, ce matériel est retenu pour le calcul de l'imposition s'il est destiné à être utilisé principalement sur ces lignes.

4. Obligations déclaratives (CGI, art. 1599 *quater A bis*, IV ; ann. III, art. 328 O).

Le redevable de l'imposition déclare, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai de l'année d'imposition, le nombre de matériels roulants par catégorie.

Il transmet une déclaration au service des impôts dont relève son établissement principal, au moyen d'un support papier ou dématérialisé dont les caractéristiques sont fixées par l'administration (CGI, ann. III, art. 328 O modifié par les décrets n° 2011-369 du 4 avril 2011 et n° 2011-645 du 9 juin 2011).

5. Contrôle, recouvrement et contentieux (CGI, art. 1599 *quater A bis*, IV-al. 2).

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de cotisation foncière des entreprises.

Remarque

(CGI, art. 1599 *quater A bis*, V modifié par le décret n° 2012-653 du 4 mai 2012) :

La composante de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux prévue au présent article est affectée, dans la limite du plafond prévu à l'article 46-I de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012, au budget de l'établissement public « Société du Grand Paris » créé par la loi n° 2010-597 du 3 juin 2010 relative au Grand Paris.

I. RÉPARTITEURS PRINCIPAUX DE LA BOUCLE LOCALE CUIVRE

(CGI, art. 1599 *quater B* ; CGI, ann. III, art. 328 K et 328 Q ; BOI-TFP-IFER-90)

6524-9**1. Champ d'application** (CGI, art. 1599 *quater B*, I).

L'imposition forfaitaire s'applique :

- aux **répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre** au sens du 3^o *ter* de l'article L. 32 du code des postes et des communications électroniques ;
- aux **unités de raccordement d'abonnés et aux cartes d'abonnés du réseau téléphonique communuté**. Ces équipements sont définis par l'article 328 Q nouveau de l'annexe III au CGI, issu du décret n° 2011-369 du 4 avril 2011.

2. Annualité (CGI, art. 1599 *quater B*, II).

L'imposition forfaitaire est due **chaque année** par le propriétaire du répartiteur principal, de l'unité de raccordement d'abonnés ou de la carte d'abonné au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

3. Tarif (CGI, art. 1599 *quater* B, III ; décret n° 2012-653 du 4 mai 2012).

Le montant de l'imposition est établi de la manière suivante :

- pour **les répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre**, le montant de l'imposition de chaque répartiteur principal est fonction du nombre de lignes en service qu'il comporte au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Le tarif de l'imposition par ligne en service est de **2,45 €** ;
- pour **les unités de raccordement d'abonnés et les cartes d'abonnés du réseau téléphonique commuté**, le montant de l'imposition est établi en fonction de la nature de l'équipement selon le **barème** suivant :

Nature de l'équipement	Tarif (En euros)
Unité de raccordement d'abonnés	6 477
Carte d'abonné	71

4. Obligations déclaratives (CGI, art. 1599 *quater* B, IV, ann. III, art. 328 K).

Le redevable de la taxe déclare, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai de l'année d'imposition, par région, département et commune :

- le nombre de répartiteurs principaux et de lignes en service que chacun comportait au 1^{er} janvier ;
- le nombre d'unités de raccordement d'abonnés et de cartes d'abonnés au 1^{er} janvier.

Il dépose, au moyen d'un support papier, auprès du service des impôts dont relève l'installation imposée une déclaration conforme à un modèle établi par l'administration (CGI, ann. III, art. 328 K modifié par le décret n° 2011-369 du 4 avril 2011).

5. Contrôle, recouvrement et contentieux (CGI, art. 1599 *quater* B, IV, dernier alinéa).

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de cotisation foncière des entreprises.

chapitre 9 bis

contribution additionnelle à l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux applicable aux stations radioélectriques

(CGI, art. 1609 *decies* ; BOI-TFP-AIFER ; Décret n° 2011-645 du 9 juin 2011)

6524-10 1. Champ d'application (CGI, art. 1609 *decies*, al. 1).

À compter du **1^{er} janvier 2011**, il est institué une contribution additionnelle à l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux applicable aux stations radioélectriques mentionnées à l'article 1519 H du CGI autres que celles mentionnées au deuxième alinéa du III du même article.

2. Annualité (CGI, art. 1609 *decies*, al. 2).

Cette contribution est due chaque année par la personne redevable de l'imposition forfaitaire applicable aux stations radioélectriques.

3. Tarif (CGI, art. 1609 *decies*, al. 3).

Elle est égale à un pourcentage du montant de cette imposition forfaitaire fixé par décret dans la limite de 5 %.

Pour les impositions **établies au titre de l'année 2011 et des années suivantes**, ce pourcentage est fixé à **4 %** (CGI, ann. III, art. 331 A issu du décret n° 2011-1110 du 16 septembre 2011 [JO du 18/09/2011]).

4. Obligations déclaratives (CGI, art. 1609 *decies*, al. 4).

Cette contribution fait l'objet d'une déclaration dans les mêmes conditions que l'imposition mentionnée à l'article 1519 H du CGI.

5. Contrôle, recouvrement et contentieux (CGI, art. 1609 *decies*, al. 5).

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de cotisation foncière des entreprises.

chapitre 10

imposition additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties

(CGI, art. 1519 I ; BOI-IF-AUT)

6525

1. Champ d'application (CGI, art. 1519 I, I).

À compter des impositions établies au titre de 2011, il est institué, au profit des communes et des établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre dans les conditions prévues aux articles 1379 et 1379-0 *bis* du CGI, une taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties pour les propriétés classées dans les septième, dixième, onzième, douzième et treizième catégories de nature ou de cultures définies par l'article 18 de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908.

Sont concernées les propriétés suivantes :

- septième catégorie : carrières, ardoisières, sablières, tourbières, etc. ;
- dixième catégorie : terrains à bâtir, rues privées, etc. ;
- onzième catégorie : terrains d'agrément, parcs et jardins et pièces d'eau, etc. ;
- douzième catégorie : chemins de fer, canaux de navigation et dépendances ;
- treizième catégorie : sols des propriétés bâties et des bâtiments ruraux, cours et dépendances, etc.

2. Redevable (CGI, art. 1519 I, II).

Cette taxe est acquittée par le redevable de la taxe foncière sur les propriétés non bâties au sens de l'article 1400 du CGI.

3. Assiette (CGI, art. 1519 I, III).

L'assiette de cette taxe est établie d'après la valeur locative cadastrale déterminée conformément au premier alinéa de l'article 1396 du CGI (devient le I de l'article 1396 du CGI après modification par l'article 82 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, **à compter des impositions dues au titre de 2014**).

4. Calcul des cotisations (CGI, art. 1519 I, IV).

Le produit de cette taxe est obtenu en appliquant, chaque année, aux bases imposables la somme des taux départemental et régional de la taxe foncière sur les propriétés non bâties appliqués en 2010 sur le territoire de l'établissement public de coopération intercommunale ou de la commune, multipliée par un coefficient de 1,0485.

Pour l'application du premier alinéa aux établissements publics de coopération intercommunale dont le territoire est situé sur plusieurs départements, le taux départemental de taxe foncière sur les propriétés non bâties à prendre en compte s'entend de la moyenne des taux départementaux de taxe foncière sur les propriétés non bâties appliqués en 2010 sur le territoire de cet établissement, pondérés par l'importance relative des bases départementales de la taxe situées sur le territoire de cet établissement, telles qu'issues des rôles généraux établis au titre de cette même année.

Pour l'application du premier alinéa aux établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre dont le territoire est situé sur plusieurs régions, le taux régional de taxe foncière sur les propriétés non bâties à prendre en compte s'entend de la moyenne des taux régionaux de taxe foncière sur les propriétés non bâties appliqués en 2010 sur le territoire de cet établissement, pondérés par l'importance relative des bases régionales de la taxe situées sur le territoire de cet établissement, telles qu'issues des rôles généraux établis au titre de cette même année.

Pour l'application du premier alinéa aux communes et établissements publics de coopération intercommunale dont le territoire se situe au moins en partie dans la région Île-de-France, le taux régional s'entend pour cette région du taux de l'année 2010 de la taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties prévue à l'article 1599 *quinquies* du CGI dans sa rédaction en vigueur au 1^{er} janvier 2010 (loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 37, VI-B).

5. Contrôle, recouvrement et contentieux (CGI, art. 1519 I, V).

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et sanctions sont régis comme en matière de taxe foncière sur les propriétés non bâties.

Précision : s'agissant des frais de gestion applicables, cf. n° 6001.

L'imposition additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties est commentée au BOI-IF-AUT-80.

chapitre 11

taxe sur les surfaces commerciales

(BOI-TFP-TSC ; loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 37, VII)

6526

À compter du 1^{er} janvier 2010, l'article 77 de la loi de finances pour 2010 modifie les modalités de perception de la **taxe sur les surfaces commerciales** prévues à l'article 3 de la loi n° 72-657 du 13 juillet 1972 instituant des mesures en faveur de certaines catégories de commerçants et artisans âgés. Ainsi, à compter de cette date :

- la taxe est déclarée sur un imprimé 3350 et payée avant le 15 juin de l'année au titre de laquelle elle est due ;
- elle est due par l'exploitant de l'établissement. Le fait générateur de la taxe est constitué par l'existence de l'établissement au 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle elle est due. La taxe est exigible le 15 mai de la même année ;
- elle est recouvrée, contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

Les obligations déclaratives des entreprises sont prévues par le décret n° 2010-1026 du 31 août 2010 modifiant le décret n° 95-85 du 26 janvier 1995.

Par ailleurs, **à compter du 1^{er} janvier 2011**, la taxe est perçue au profit de la commune sur le territoire de laquelle est situé l'établissement principal.

Le VII de l'article 37 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 complète l'article 3 de la loi n° 72-657 du 13 juillet 1972 instituant des mesures en faveur de certaines catégories de commerçants et artisans âgés, pour les impositions dues au titre de l'année 2013, afin d'une part, de préciser la notion de commerce et de vente au détail et pour d'autre part, simplifier les règles de calcul de la taxe pour les établissements qui modifient leurs surfaces en posant comme principe que la surface s'apprécie au 31 décembre de l'année précédant l'année d'imposition.

En outre, le même article 37 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 précise, pour les professions qui requièrent des superficies de vente anormalement élevées, les conditions pour bénéficier de la réduction du taux de la taxe.

Enfin, dans le cadre de l'achèvement de la carte intercommunale, il organise également, à compter du 1^{er} janvier 2013, les conditions d'harmonisation en matière de taxe sur les surfaces commerciales en cas de fusion de communes, de fusion d'établissements publics de coopération intercommunale ou de rattachement de communes à un nouvel établissement public de coopération intercommunale.

6527

6529

chapitre 12

contribution à l'audiovisuel public

(CGI, art. 1605 à 1605 *quater* et 1840 *W ter* ; BOI-PAT-CAP)

6530

Une taxe dénommée « contribution à l'audiovisuel public » (anciennement dénommée « redevance audiovisuelle ») est instituée au profit des organismes publics de télévision et de radiodiffusion.

Le mode de perception de cette contribution est adossé à la taxe d'habitation pour les personnes physiques redevables de cette taxe (redevables particuliers) et à la taxe sur la valeur ajoutée pour les redevables professionnels, le fait générateur restant la détention d'un appareil récepteur de télévision ou d'un dispositif assimilé permettant la réception de la télévision.

Le dispositif mis en place à l'égard des redevables professionnels est commenté dans le livre III (cf. TCA n^{os} 2974 et suiv.) et au BOI-TFP-CAP.

A. CHAMP D'APPLICATION

(BOI-PAT-CAP-10)

I. PERSONNES IMPOSABLES

6531 La contribution à l'audiovisuel public est due par toutes les personnes physiques imposables à la taxe d'habitation au titre d'un local meublé affecté à l'habitation, à la condition de détenir au 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle la contribution à l'audiovisuel public est due un appareil récepteur de télévision ou un dispositif assimilé permettant la réception de la télévision pour l'usage privatif du foyer.

6531-1 1. Personnes physiques imposables à la taxe d'habitation.

Dès lors qu'elles sont imposables à la taxe d'habitation au titre de locaux meublés affectés à l'habitation, les personnes physiques sont, sous réserve des dégrèvements prévus par la loi, redevables de la contribution à l'audiovisuel public.

6531-2 2. Conditions de l'imposition.

Pour être imposables à la contribution à l'audiovisuel public, les personnes redevables de la taxe d'habitation doivent détenir au 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle la contribution à l'audiovisuel public est due un appareil récepteur de télévision ou un dispositif assimilé permettant la réception de la télévision pour l'usage privatif du foyer.

6531-3 a. Matériel entrant dans le champ d'application de la contribution à l'audiovisuel public.

Les matériels donnant lieu au paiement de la contribution à l'audiovisuel public sont les appareils récepteurs de télévision et les dispositifs assimilés permettant la réception de la télévision. Sont donc concernés :

- les appareils clairement identifiables comme des téléviseurs ;
- les matériels ou dispositifs associant plusieurs matériels connectés entre eux ou sans fil et permettant les réceptions de signaux, d'images ou de sons, par voie électromagnétique (dispositifs assimilés pour lesquels des précisions sont données au BOI-PAT-CAP-10 au I-A-1).

6531-4 b. Détention d'un téléviseur ou d'un dispositif assimilé.

1° Définition de la notion de détention.

La notion de détention au sens du 1^o du II de l'article 1605 du CGI signifie que le contribuable dispose d'un téléviseur dans le local pour lequel il est imposé à la taxe d'habitation. Peu importe notamment :

- l'utilisation effective ou non du téléviseur par le redevable pour regarder la télévision (usage du téléviseur pour le seul visionnage de cassettes ou DVD par exemple) ;
- l'impossibilité de recevoir les chaînes françaises (cas des téléviseurs équipés du seul système PAL) ;
- la durée de détention du téléviseur. Ainsi, la contribution à l'audiovisuel public reste due par un redevable qui déclare détenir un téléviseur au 1^{er} janvier de l'année même s'il y a fin de détention du téléviseur en cours d'année.

Il est précisé que cette notion se distingue de la propriété. Le redevable de la taxe d'habitation est donc imposable à la contribution à l'audiovisuel public que le téléviseur lui appartienne ou appartienne à un tiers (par exemple co-occupant du logement).

2° Appréciation de la condition de détention.

Cette condition est appréciée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Par conséquent, les redevables de la taxe d'habitation qui acquièrent un téléviseur en cours d'année ne sont imposables à la contribution à l'audiovisuel public que l'année suivante.

La condition de détention est regardée comme remplie, dès lors que le redevable n'a pas déclaré sur sa déclaration des revenus souscrite l'année au cours de laquelle la contribution à l'audiovisuel public est due, qu'il ne détenait pas un téléviseur.

6531-5 c. Usage privatif du foyer.

Le redevable de la taxe d'habitation n'est imposable à la contribution à l'audiovisuel public que pour autant que le téléviseur est détenu pour l'usage privatif du foyer.

Lorsque le téléviseur est détenu pour un usage professionnel, la contribution à l'audiovisuel public est due selon les règles applicables aux redevables professionnels (adossément à la TVA ; cf. BOI-TFP-CAP).

Pour le cas particulier d'un local à usage mixte équipé d'un téléviseur, voir BOI-PAT-CAP-10 au I-A-3.

6531-6

d. Cas particuliers.

Les situations des locataires en meublés et des pensionnaires de maisons de retraite sont commentées au BOI-PAT-CAP-10 au I-B.

II. PERSONNES EXONÉRÉES OU DÉGREVÉES

6532

L'article 1605 *bis* du CGI modifié par l'article 69 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 prévoit un alignement du régime des exonérations de contribution à l'audiovisuel public sur celui de la taxe d'habitation. Toutefois, l'allègement de la contribution est désormais accordé sous forme de dégrèvement.

Ainsi, les personnes exonérées ou dégravées totalement de la taxe d'habitation en application des 2° et 3° du II de l'article 1408 du CGI, des I et IV de l'article 1414 du même code et de l'article 1649 du même code, ainsi qu'en application de l'article 1414 B du CGI lorsque ces personnes remplissent les conditions prévues au I de l'article 1414 du code précité, bénéficient d'un dégrèvement total de la contribution à l'audiovisuel public (cf. notamment n^{os} 6013 à 6013-3, 6014-2 et 6014-3). Le dégrèvement est en principe accordé automatiquement.

Par ailleurs, un **mécanisme de maintien des droits acquis** a été institué pour 2005, 2006 et 2007 pour les personnes qui étaient exonérées de redevance audiovisuelle en 2004 mais imposables à la taxe d'habitation.

Pour l'année 2009 et les années suivantes, le maintien des droits acquis est pérennisé pour les mutilés et invalides civils ou militaires atteints d'une infirmité ou d'une invalidité au taux minimum de 80 % visés au B du IV de l'article 37 de la loi de finances pour 2004 lorsqu'ils remplissent les conditions suivantes :

- être non imposables à l'impôt sur le revenu pour les revenus perçus au titre de l'année précédant celle au cours de laquelle la contribution est due ;
- occuper leur logement seules ou avec leur conjoint, ou avec des personnes à charge au sens des dispositions applicables en matière d'impôt sur le revenu (condition de cohabitation ; art. 1390 du CGI) ;
- ne pas être passible de l'impôt de solidarité sur la fortune au titre de l'année précédant celle au cours de laquelle la contribution à l'audiovisuel public est due.

Si, au cours d'une année ultérieure, les personnes concernées ne remplissent plus l'une de ces conditions, elles perdent définitivement le bénéfice du dégrèvement à partir de l'année considérée.

Pour l'année 2010, le bénéfice des droits acquis est également accordé aux redevables âgés de plus de soixante-cinq ans au 1^{er} janvier 2004 qui ont bénéficié d'un dégrèvement total de la contribution à l'audiovisuel public pour les années 2005 à 2009 et qui remplissent les conditions indiquées aux trois tirets ci-avant. Ce dispositif a été **successivement prorogé pour l'année 2011**, par l'article 69 de la loi n° 2010-1657 de finances pour 2011 et **pour l'année 2012**, par l'article 54 de la loi de finances pour 2012. **À compter de 2013, il est désormais pérennisé** conformément à l'article 56 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013.

Enfin, les contribuables **bénéficiaires en 2009** du revenu minimum d'insertion, lorsqu'ils occupent leur habitation principale dans les conditions prévues à l'article 1390 du CGI, bénéficient d'un dégrèvement de la contribution à l'audiovisuel public au titre de l'année 2009.

Le bénéfice de ce dégrèvement est maintenu **à partir de 2010 et jusqu'en 2011** lorsque :

- d'une part, le montant des revenus mentionnés au II de l'article 1414 A du CGI, perçus au titre de l'année précédant celle au cours de laquelle la contribution est due, n'excède pas celui de l'abattement mentionné au I du même article ;
- d'autre part, le redevable est bénéficiaire de la prestation mentionnée à l'article L. 262-1 du code de l'action sociale et des familles.

Le bénéfice de ce dégrèvement est définitivement perdu à compter de l'année au cours de laquelle l'une au moins des conditions prévues aux deux tirets ci-dessus n'est plus remplie.

B. ÉTABLISSEMENT DE LA CONTRIBUTION À L'AUDIOVISUEL PUBLIC

(BOI-PAT-CAP-20)

I. PRINCIPES APPLICABLES

6533 1. Débiteur.

La contribution à l'audiovisuel public est due par la ou les personnes au nom desquelles la taxe d'habitation est établie. La contribution à l'audiovisuel public est donc due par le redevable de la taxe d'habitation.

6533-1 2. Modalités de calcul de la contribution.

Une seule contribution à l'audiovisuel public est due par le redevable imposé à la taxe d'habitation, quel que soit le nombre de téléviseurs détenus dans une habitation pour laquelle il est imposé à la taxe d'habitation et quel que soit le nombre de ses résidences (principale ou secondaires) équipées d'un téléviseur.

De même, une seule contribution à l'audiovisuel public est due par le redevable pour les téléviseurs qu'il détient ainsi que pour ceux détenus par ses enfants rattachés à son foyer fiscal (enfants âgés de moins de 21 ans ou de moins de 25 ans lorsqu'ils poursuivent des études, enfants atteints d'une infirmité quel que soit leur âge) qui sont personnellement imposés à la taxe d'habitation.

En outre, lorsque le redevable de la taxe d'habitation cohabite avec une ou plusieurs personnes ne faisant pas partie de son foyer fiscal, une seule contribution à l'audiovisuel public est due pour l'ensemble des téléviseurs détenus dans l'habitation par le redevable et les cohabitants.

6533-2 3. Établissement de l'avis d'imposition.

L'avis de contribution à l'audiovisuel public est émis avec l'avis de taxe d'habitation afférent à l'habitation principale ou, à défaut d'avis d'imposition pour la résidence principale, avec l'avis d'imposition afférent à une résidence secondaire. L'avis d'imposition comporte ainsi deux volets, l'un pour la taxe d'habitation, l'autre pour la contribution à l'audiovisuel public, avec un seul titre interbancaire de paiement pour les deux impositions.

Ainsi, lorsque des personnes ont une habitation principale non équipée et une résidence secondaire équipée, la contribution figure sur l'avis de taxe d'habitation relatif à l'habitation principale.

6533-3 4. Montant de la contribution (CGI, art. 1605, III).

Le montant de la contribution à l'audiovisuel public est revalorisé chaque année en fonction de l'indice des prix à la consommation hors tabac, tel qu'il est prévu dans le rapport économique, social et financier annexé au projet de loi de finances pour l'année considérée. Il est arrondi à l'euro le plus proche ; la fraction d'euro égale à 0,50 est comptée pour 1.

Pour l'année 2013, le montant de la contribution est fixé, avant indexation, à 129 € pour la France métropolitaine et à 83 € pour les DOM (loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 54).

Pour les redevables imposés à la taxe d'habitation au titre de locaux meublés affectés à l'habitation situés en France métropolitaine et dans les DOM, le montant de la contribution à l'audiovisuel public est celui applicable au lieu de leur habitation principale (CGI, ann. II, art. 321 ter).

II. CAS PARTICULIERS

(BOI-PAT-CAP-20 au I-B)

6534 1. Cohabitation.

a. Situation des cohabitants non imposés conjointement à la taxe d'habitation.

Lorsque la ou les personnes au nom desquelles la taxe d'habitation est établie cohabitent avec une ou des personnes non redevables de la taxe d'habitation et qui ne font pas partie de leur foyer fiscal, la contribution à l'audiovisuel public est due, pour le ou les téléviseurs détenus dans l'habitation, par les personnes redevables de la taxe d'habitation.

Sont ainsi concernés les cas de cohabitation de personnes appartenant à des foyers fiscaux différents (par exemple concubins non pacsés).

6534-1 b. Situation des cohabitants imposés conjointement à la taxe d'habitation.

Lorsque la taxe d'habitation est établie au nom de plusieurs personnes appartenant à des foyers fiscaux différents, la contribution à l'audiovisuel public est due, pour le ou les téléviseurs détenus, par l'une ou l'autre de ces personnes.

Ainsi, quel que soit le détenteur du téléviseur, la contribution à l'audiovisuel public est due par les redevables de la taxe d'habitation.

6534-2 2. Taxation conjoint à la taxe d'habitation de plusieurs personnes appartenant à des foyers fiscaux différents qui détiennent un téléviseur uniquement dans une habitation autre que principale.

Lorsque le téléviseur est détenu dans un local meublé affecté à l'habitation, occupé à titre d'habitation autre que principale et imposé à la taxe d'habitation au nom de plusieurs personnes qui appartiennent à des foyers fiscaux différents et dont aucune d'entre elles ne détient un téléviseur dans son habitation principale, ces personnes doivent désigner celle d'entre elles qui sera redevable de la contribution à l'audiovisuel public. À défaut, la contribution à l'audiovisuel public est due par les personnes dont le nom est porté sur l'avis d'imposition de taxe d'habitation afférent à ce local.

C. PÉRIODE D'IMPOSITION

(BOI-PAT-CAP-20 au II)

I. PRINCIPES**6535 Pour les personnes nouvellement imposées à la contribution à l'audiovisuel public,** cette contribution est due l'année N au titre de l'année civile N.

Pour les contribuables ayant acquitté la redevance audiovisuelle en 2004, la contribution est due annuellement et d'avance en une seule fois et pour une période de douze mois. Cette période est décomptée à partir de la date anniversaire du premier jour de la période au titre de laquelle elle était due en 2004.

II. RÈGLES PARTICULIÈRES**6536** Des règles particulières sont fixées dans les situations suivantes : cohabitation, décès, déménagement à l'étranger et fin de détention. Elles sont commentées au BOI-PAT-CAP-20 au II.**D. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES**

(BOI-PAT-CAP-30 au I)

I. POUR LES REDEVABLES**6537** Les contribuables qui ne détiennent pas de téléviseur au 1^{er} janvier de l'année d'imposition doivent le mentionner sur leur déclaration annuelle des revenus (déclaration n° 2042) souscrite l'année au cours de laquelle la contribution à l'audiovisuel public est due. Pour ce faire, ils doivent cocher la case spécifique prévue à cet effet sur la déclaration. À défaut, ils sont assujettis à la contribution à l'audiovisuel public. Si l'intéressé a omis de cocher la case ad hoc, il doit déposer une réclamation auprès du service des impôts compétent.

En revanche, les personnes qui détiennent un téléviseur au 1^{er} janvier de l'année d'imposition n'ont aucune démarche particulière à effectuer (elles n'ont pas à cocher la case spécifique sur leur déclaration des revenus n° 2042) : elles sont imposées (ou dégreévées si elles remplissent certaines conditions) automatiquement.

II. POUR LES VENDEURS DE TÉLÉVISEURS**6538** Les commerçants, les constructeurs et les importateurs de téléviseurs sont tenus de faire souscrire par leurs clients une déclaration lors de chaque vente. Cette obligation s'impose également aux officiers publics et ministériels à l'occasion des ventes publiques de téléviseurs et aux entreprises qui ont une activité de revente ou de dépôt-vente de téléviseurs imposables d'occasion.

Ces personnes doivent, dans les 30 jours suivant la vente, adresser aux services chargés du contrôle de la contribution à l'audiovisuel public une déclaration collective qui regroupe les

déclarations individuelles de chaque acquéreur. Cette déclaration précise la date d'achat, l'identité de l'acquéreur, sa date et son lieu de naissance. Un double de cette déclaration doit être conservé pendant 3 ans et présenté à toute réquisition des agents de la DGFiP.

Les opérations de vente entre professionnels sont dispensées de déclaration.

E. RECOUVREMENT, CONTRÔLE, SANCTIONS ET CONTENTIEUX

(BOI-PAT-CAP-30 au II)

- 6539 Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de taxe d'habitation.

I. RECOUVREMENT

- 6540 La contribution à l'audiovisuel public est émise et recouvrée comme en matière de taxe d'habitation.

La date limite de paiement est celle de la taxe d'habitation, c'est-à-dire le 15 novembre ou le 15 décembre en fonction du rôle dans lequel la taxe d'habitation est émise. Elle est mensualisable en même temps que la taxe d'habitation.

II. CONTRÔLE

1. Modalités de contrôle sur pièces et sur place.

L'article L. 16 C du LPF fixe les modalités de contrôle de la contribution à l'audiovisuel public (cf. RC n° 7094-3).

2. Droit de communication.

L'article L. 96 E du LPF fixe les obligations des établissements diffuseurs ou distributeurs de services payants de programmes de télévision en matière de droit de communication (cf. RC n° 7094-3).

En ce qui concerne la sanction applicable en cas de non-respect de ces obligations, cf. RC n° 7361.

3. Prescription.

Cf. RC n° 7018 et BOI-PAT-CAP-30 au II-B-3.

III. SANCTIONS

- 6542 Cf. RC n° 7360 et BOI-PAT-CAP-30 au II-C.

IV. CONTENTIEUX

- 6543 Le contentieux de la contribution à l'audiovisuel public due par les particuliers est régi comme en matière de taxe d'habitation. Par conséquent, les règles relatives à la procédure contentieuse définies aux articles L. 190 et R* 190-1 et suivants du LPF s'appliquent.

chapitre 13

taxe sur la cession à titre onéreux de terrains nus rendus constructibles

(CGI, art. 1605 *nonies* ; BOI-RFPI-TDC ; loi n° 2010-874 du 27 juillet 2010 de modernisation de l'agriculture et de la pêche, art. 55 ; loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 39, II-D)

A. GÉNÉRALITÉS

- 6544 Il est perçu une taxe sur la cession à titre onéreux des terrains nus ou des droits relatifs à des terrains nus rendus constructibles du fait de leur classement, **postérieurement au 13 janvier 2010**, par un plan local d'urbanisme ou par un autre document d'urbanisme en

tenant lieu, en zone urbaine ou à urbaniser ouverte à l'urbanisation ou par une carte communale dans une zone où les constructions sont autorisées ou par application de l'article L. 111-1-2 du code de l'urbanisme.

Le produit de cette taxe **est affecté**, dans la limite du plafond prévu au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012, à un fonds pour l'installation des jeunes agriculteurs inscrit au budget de l'Agence de services et de paiement mentionnée au chapitre III du titre 1^{er} du livre III du code rural et de la pêche maritime. Ce fonds finance des mesures en faveur des jeunes agriculteurs visant à faciliter l'accès au foncier et à développer des projets innovants.

Celles de ces mesures qui sont dans le champ de compétences de l'Établissement national des produits de l'agriculture et de la mer mentionné à l'article L. 621-1 du code rural et de la pêche maritime sont mises en œuvre par cet établissement dans le cadre d'une convention avec l'Agence de services et de paiement.

La taxe sur la cession à titre onéreux de terrains nus rendus constructibles est commentée au BOI-RFPI-TDC-20.

B. ASSIETTE DE LA TAXE

(BOI-RFPI-TDC-20-20 au II)

6544-1

I. PRINCIPE

La taxe **est assise** sur un montant égal au prix de cession défini à l'article 150 VA du CGI, **diminué** du prix d'acquisition stipulé dans les actes ou, à défaut, de la valeur vénale réelle à la date d'entrée dans le patrimoine du cédant d'après une déclaration détaillée et estimative des parties, actualisé en fonction du dernier indice des prix à la consommation hors tabac publié par l'Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE).

Précision : Afin de simplifier le calcul du prix d'acquisition actualisé pour la détermination de l'assiette de la taxe, il est admis, à titre de règle pratique, que les contribuables utilisent, pour les cessions soumises à cette taxe réalisées depuis l'année 2012, des coefficients d'érosion monétaire. Les coefficients d'érosion monétaire actualisés, applicables pour les cessions intervenant en 2013, sont disponibles au BOI-ANX-000097 (voir BOFiP-Impôts, Actualité du 27/12/2012 : RFPI-Taxes forfaitaires sur les cessions de terrains nus devenus constructibles-Actualisation des coefficients d'érosion monétaire applicables pour les cessions intervenant en 2013).

II. ABATTEMENT

L'assiette de la taxe **est réduite d'un dixième par année écoulée** à compter de la date à laquelle le terrain a été rendu constructible **au-delà de la huitième année**.

C. OPÉRATIONS EXONÉRÉES

(BOI-RFPI-TDC-20-10 au IV)

6544-2

I. CESSIONS DE TERRAINS

Les opérations suivantes sont **exonérées**. Il s'agit de :

- des cessions de terrains pour lesquels une déclaration d'utilité publique a été prononcée en vue d'une expropriation ;
- des cessions de terrains dont le prix de vente défini à l'article 150 VA du CGI est inférieur à 15 000 €.

II. RAPPORT D'EXONÉRATION

Sont également exonérées, les cessions de terrains pour lesquelles **le rapport**, entre le prix de cession et le prix d'acquisition ou la valeur vénale définis ci-dessus, **est inférieur à 10**.

D. TAUX DE LA TAXE

(BOI-RFPI-TDC-20-20 au III)

6544-3

Le taux de la taxe est de **5 %** lorsque **le rapport** entre le prix de cession du terrain et le prix d'acquisition ou la valeur vénale définis ci-dessus **est supérieur à 10 et inférieur à 30**.

Au-delà de cette limite, la part de la plus-value restant à taxer est soumise à un taux de **10 %**.

E. EXIGIBILITÉ DE LA TAXE

- 6544-4** La taxe est exigible lors de la première cession à titre onéreux intervenue après que le terrain a été rendu constructible. Elle est due par le cédant.

F. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

(BOI-RFPI-TDC-20-20 au IV)

- 6544-5** Une déclaration, conforme à un modèle établi par l'administration, retrace les éléments servant à la liquidation de la taxe. Elle est déposée dans les conditions prévues aux 1° et 4° du I de l'article 150 VG du CGI et au II de ce même article.

Lorsque la cession est exonérée ou par l'effet de l'abattement prévu ci-dessus, aucune déclaration n'est déposée.

L'acte de cession soumis à la formalité fusionnée ou présenté à l'enregistrement doit préciser, sous peine de refus de dépôt ou de la formalité d'enregistrement, la nature et le fondement de cette exonération ou de cette absence de taxation.

Les dispositions des deux derniers alinéas du III de l'article 150 VG du CGI sont applicables.

Le décret n° 2011-2066 du 30 décembre 2011 prévoit les obligations déclaratives incombant au propriétaire cédant ainsi que les mentions devant obligatoirement figurer dans l'acte lorsque la cession n'est pas soumise à la taxe sur la cession à titre onéreux de terrains nus rendus constructibles (CGI, ann. III, art. 331 K *bis* et 331 K *ter* nouveaux).

G. VERSEMENT DE LA TAXE

- 6544-6** La taxe est versée lors du dépôt de la déclaration prévue ci-dessus.

Les dispositions des I et II de l'article 150 VF du CGI, du second alinéa du I et des II et III de l'article 150 VH du même code et du premier alinéa du IV de l'article 244 *bis* A du CGI sont applicables.

6545

6599

titre 5

dispositions particulières aux départements d'outre-mer

(BOI-IF)

D'une manière générale, les dispositions en vigueur en métropole s'appliquent aux impôts directs locaux dans les départements d'outre-mer. Toutefois, certains aménagements, objet du présent titre, ont été apportés au régime métropolitain.

A. GÉNÉRALITÉS

I. VALEURS LOCATIVES FONCIÈRES

(CGI, art. 1518 *bis* ; BOI-IF-TFB-20-20-20-20)

6600

Dans les DOM, les bases des taxes directes locales sont calculées à partir des valeurs locatives foncières évaluées à la date du 1^{er} janvier 1975. Ces valeurs locatives n'ont pas été actualisées en 1980, ni revalorisées en 1981. En revanche, les coefficients de majoration forfaitaire fixés annuellement, s'appliquent dans les DOM comme en métropole (cf. Cad. n° 8184).

Il est précisé que le III de l'article 1496 du CGI ne concerne pas les DOM, la loi n° 48-1360 du 1^{er} septembre 1948 n'y étant pas applicable.

II. TAUX DES PRINCIPALES TAXES

6601

Les taux sont fixés dans les mêmes conditions qu'en métropole (cf. n°s 6000-1 et suiv.).

B. TAXE D'HABITATION

(BOI-IF-TH)

I. EXONÉRATION DES REDEVABLES OCCUPANT UN LOGEMENT MODESTE

(CGI, ann. II, art. 332)

6602

Les redevables occupant à titre **d'habitation principale** un logement dont la **valeur locative n'excède pas 40 % de la valeur locative moyenne** des locaux d'habitation de la commune sont exonérés de la taxe.

Ce seuil d'exonération commun à la taxe d'habitation et à la taxe foncière sur les propriétés bâties (cf. n° 6606) peut être porté à 50 % par décision du conseil municipal.

II. RÉGIME PARTICULIER D'ABATTEMENTS

(CGI, ann. II, art. 331)

- 6603**
1. L'abattement général à la base et les abattements pour charges de famille sont obligatoires.
 2. Les taux des abattements sont fixés en pourcentage de la valeur locative moyenne des locaux d'habitation de la commune :
 - pour les charges de famille, à 5 % par personne à charge (quel que soit son rang), ce taux pouvant être porté à 10 % par le conseil municipal. Pour chacune des personnes à charge à titre partagé (cf. n° 6021), ces taux sont divisés par deux et s'établissent respectivement à 2,5 % et à 5 % ;
 - pour l'abattement général à la base, à 40 %, ce taux étant porté à 50 % lorsque le conseil municipal a relevé à 50 % le seuil d'exonération applicable à la taxe foncière sur les propriétés bâties et à la taxe d'habitation.
 3. L'abattement spécial à la base ne s'applique pas dans les DOM.

III. EXONÉRATIONS ET DÉGRÈVEMENTS PRÉVUS AUX ARTICLES 1414 ET 1414 A DU CGI

- 6604** Cf. n°s 6013-1 et suivants.

C. COTISATION FONCIÈRE DES ENTREPRISES

(BOI-IF-CFE)

- 6605** **1. Principe.**
La cotisation foncière des entreprises est établie dans les mêmes conditions qu'en métropole.
- 6605-1** **2. Cas particulier.**
Les créations ou extensions réalisées en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique ou à La Réunion par des PME peuvent, sous certaines conditions, bénéficier d'un abattement : cf. n° 6065-14.

D. TAXES FONCIÈRES

I. TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS BÂTIES

(BOI-IF-TFB)

- 6606**
1. Une exonération particulière est prévue pour les DOM (CGI, ann. II, art. 332).
Sont exonérés de taxe foncière sur les propriétés bâties, les logements occupés à titre d'habitation principale par leurs propriétaires lorsque leur valeur locative n'excède pas 40 % de la valeur locative moyenne des locaux d'habitation de la commune. Ce seuil peut être porté à 50 % par décision du conseil municipal.
L'exonération ne s'étend pas à la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.
 2. Exonération et dégrèvement prévus aux articles 1391 et 1391 B du CGI : cf. n°s 6214 et 6214-1.
 3. Abattement de 30 % sur la base d'imposition prévu à l'article 1388 *ter* du CGI : cf. n° 6215-9.
 4. Abattement dégressif pour les immeubles situés en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique ou à La Réunion et rattachés à une PME : cf. n° 6215-11.

II. TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS NON BÂTIES

(CGI, ann. II, art. 330 ; BOI-IF-TFNB)

- 6607**
- Pour l'ensemble des DOM, les redevables de la taxe sont exonérés lorsque la valeur locative totale des parcelles qu'ils possèdent dans la commune n'excède pas 30 % de la valeur locative d'un hectare de terre de la meilleure catégorie existant dans cette commune.
- L'exonération doit être accordée même si le contribuable n'exploite pas ses terres lui-même ou s'il possède des terrains dans d'autres communes.
- L'article 1395 F du CGI prévoit également, à compter du 1^{er} janvier 2007, une exonération spécifique aux DOM concernant la taxe foncière de certaines propriétés non bâties situées dans le cœur d'un parc national (cf. n° 6302-1).

De plus, l'article 1395 H du CGI prévoit désormais une exonération dégressive en faveur de certaines propriétés non bâties situées en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique ou à La Réunion (cf. n° 6302-1).

E. TAXES ANNEXES

(BOI-IF-AUT)

6608

En principe, les taxes annexes perçues dans les DOM sont régies par les dispositions applicables en métropole (cf. n°s 6500 et suiv.).

S'agissant de la taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat, cf. toutefois la remarque au n° 6505-1.

6609

6999

LIVRE VII

réglementations communes

Droit de contrôle et de reprise de l'administration • Infractions et sanctions fiscales et pénales
• Contentieux • Réglementations diverses.

sommaire

	N ^{os}
GÉNÉRALITÉS.....	7000
PREMIÈRE PARTIE	
DROIT DE CONTRÔLE ET DE REPRISE DE L'ADMINISTRATION	
INTRODUCTION.....	7001
TITRE 1. - DÉLAIS D'EXERCICE DU DROIT DE CONTRÔLE ET DE REPRISE DE L'ADMINISTRATION	7005
Chapitre premier. - DÉLAIS DE REPRISE EN MATIÈRE D'IMPÔTS DIRECTS.	
A. Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés.	
I. Délai général de reprise.....	7006
II. Délai spécial en cas d'activités occultes.....	7008
III. Délai spécial en matière de lutte contre la fraude fiscale via les paradis fiscaux	7008-5
IV. Délai spécial en cas de flagrante fiscale	7008-6
V. Délais spéciaux particuliers.....	7009
VI. Cas d'inopposabilité de la prescription à l'exercice du droit de vérification de l'administration..	7013
B. Impôts retenus à la source - Prélèvements divers - Taxes assimilées	7017
C. Contribution à l'audiovisuel public	7018
D. Impôts directs locaux.	
I. Délai général de reprise.....	7020
II. Dispositions spéciales applicables en matière d'évaluation de la valeur locative des biens imposables.....	7021
III. Taxe professionnelle, cotisation foncière des entreprises et cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises	7022

Chapitre 2. - DÉLAIS DE REPRISE EN MATIÈRE DE TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES ET TAXES ASSIMILÉES.

A. Délai général.	
I. Principe	7023
II. Exception	7023-1
III. Cas particuliers	7023-2
B. Délai spécial en cas d'activités occultes ou de flagrance fiscale.	7024
C. Inopposabilité de la prescription pour la rectification du crédit de taxes déductibles.	7025

Chapitre 3. - DÉLAI DE REPRISE EN MATIÈRE DE CONTRIBUTIONS INDIRECTES 7026

Chapitre 4. - DÉLAIS DE REPRISE EN MATIÈRE DE DROITS D'ENREGISTREMENT, DE TAXE DE PUBLICITÉ FONCIÈRE, D'IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE, DE DROITS DE TIMBRE ET DE DROITS ET TAXES ASSIMILÉS.

A. Délai général.	7027
I. Prescription abrégée	7028
II. Prescription longue prévue à l'article L. 186 du LPF	7031
III. Conflit entre la prescription abrégée et la prescription longue	7033
B. Délai spécial	7034
Chapitre 5. - PRESCRIPTION DES PÉNALITÉS FISCALES.	

A. Pénalités et amendes fiscales prononcées par l'administration ou par des juridictions non répressives.	
I. Pénalités et amendes sanctionnant les contraventions aux règles d'assiette et de recouvrement des impôts	7040
II. Autres amendes	7041
B. Amendes fiscales prononcées par les tribunaux répressifs	7042

Chapitre 6. - DISPOSITIONS COMMUNES.

A. Effets de la prescription	7043
B. Exceptions aux règles générales de la prescription.	
I. Prorogation des délais de prescription en cas d'agissements frauduleux	7044
II. Prorogation du délai de reprise en cas de recours à l'assistance administrative internationale .	7044-1
III. Prorogation du délai de reprise en cas de dépôt de plainte pour fraude fiscale	7044-4
IV. Déchéance du bénéfice d'avantages fiscaux résultant d'un agrément administratif ou d'une convention passée avec l'État	7045
V. Compensations opposées par l'administration aux contribuables, dans le cas de réclamations contentieuses	7046
C. Interruption et suspension de la prescription.	
I. Interruption de la prescription	7047
II. Suspension de la prescription	7049

TITRE 2. - MODALITÉS D'EXERCICE DU DROIT DE CONTRÔLE ET DE VÉRIFICATION DE L'ADMINISTRATION.

Chapitre premier. - LES FORMES DE CONTRÔLE	7050
A. Le contrôle formel.	7050-1
B. Le contrôle sur pièces.	7050-2
C. La vérification	7051
I. Impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés et taxes sur le chiffre d'affaires	7051-1
II. Droits d'enregistrement et taxe de publicité foncière	7052
III. Dispositions particulières	7053
D. Contrôle fiscal à la demande d'une petite ou moyenne entreprise	7055
E. Contrôle fiscal à la demande d'une entreprise et portant sur le crédit d'impôt pour dépenses de recherche	7057
F. Contrôle sur demande en matière de donation et de succession	7058
I. Conditions d'application du dispositif	7058-1
II. Portée de la garantie attachée au contrôle à la demande	7058-2
G. Contrôles prévus au 1° du VII de l'article 289 du CGI	7059

Chapitre 2. - DISPOSITIONS ET OBLIGATIONS PARTICULIÈRES, MESURES SPÉCIALES DE CONTRÔLE ET DE PRÉVENTION DE LA FRAUDE.

A. Imprimés fiscaux édités par des procédés informatiques.	
I. Édition laser d'imprimés fiscaux	7060
II. Édition de certaines déclarations au moyen de logiciels privés	7060-3
III. Mise en ligne sur Internet de certains formulaires.....	7060-4
B. Transmission des déclarations des personnes physiques par voie électronique.....	7061
C. Transmission des déclarations des entreprises par voie électronique.	
I. Principes	7062
II. Procédure de transfert des données fiscales et comptables (TDFC)	7063
III. Transmission des déclarations de TVA (procédure TéléTVA).....	7064
D. Achat au détail de métaux ferreux et non ferreux	7066
E. Déclaration des ventes autres que les ventes au détail	7067
F. Obligation pour les entreprises visées à l'article 209-0 A du CGI de tenir un état.....	7067-1
G. Obligation pour les entreprises visées au E de l'article 238 septies du CGI de tenir un état.	7067-2
H. Déclaration des échanges de biens entre États membres de l'Union européenne.....	7067-3
I. Mesures destinées au suivi des déplacements de biens.	
I. Registre des biens	7067-4
II. Registre spécial des façonniers.....	7067-5
III. Registre spécial des prestataires de services autres que les façonniers	7067-6
J. Obligations liées au régime d'entrepôt fiscal.....	7068
K. Activités non sédentaires	7068-1
L. Transferts indirects de bénéfices à l'étranger entre entreprises dépendantes.....	7069
I. Conditions de mise en œuvre	7069-1
II. Modalités de mise en œuvre.....	7069-4
III. Domaine des demandes.....	7070
IV. Réponse insuffisante ou défaut de réponse	7070-4
V. Obligations relatives à la politique de prix de transfert	7070-6
M. Versement effectué dans les pays dont le régime fiscal est privilégié	7071
N. Bénéfices réalisés par les filiales, sous-filiales et établissements soumis à l'étranger à un régime fiscal privilégié	7071-1
O. Contribuables prêtant leur concours à des personnes domiciliées ou établies hors de France..	7071-2
P. Prestations de services comportant des travaux immobiliers pour le compte de particuliers.	7072
Q. Droit de visite et de saisie	7073
R. Obligation de paiement par chèque ou virement pour les commerçants.....	7073-1
S. Obligation de paiement par chèque ou virement pour les particuliers non commerçants.	
I. Depuis le 1 ^{er} février 2009.....	7073-2
II. Avant le 1 ^{er} février 2009.....	7073-3
T. Transferts de capitaux à l'étranger	7074
U. Contrôle des systèmes de télétransmission des factures.....	7074-1
V. Lutte contre le travail dissimulé.....	7074-2
W. Recherche de certaines infractions réprimées par le code pénal	7074-3
X. Contrôle de la contribution à l'audiovisuel public.....	7074-4
Y. Contrôle de l'application du taux réduit de TVA sur les travaux immobiliers.....	7074-5
Z. Contrôle en matière de TVA des redevables placés sous le régime simplifié d'imposition....	7074-6
ZA. Flagrance fiscale.....	7074-7
ZB. Lutte contre les activités lucratives non déclarées	7074-8
ZC. Contrôle des comptes financiers et des contrats d'assurance-vie souscrits auprès d'organismes établis hors de France	7074-9
Chapitre 3. - LE DROIT DE COMMUNICATION.....	7075
A. Dispositions communes.	
I. Agents qualifiés pour exercer le droit de communication	7076

	N ^{os}
II. Lieux et heures d'exercice du droit de communication	7077
III. Formalités à remplir pour faire usage du droit de communication	7078
IV. Période sur laquelle porte le droit de communication	7079
V. Délai et mode de conservation des documents	7080
VI. Remboursement de frais aux contribuables soumis au droit de communication	7081
VII. Sanctions applicables en cas d'infraction	7082
B. Droit de communication auprès des entreprises, des exploitants agricoles et des sociétés civiles.	
I. Impôts et contribuables visés	7083
II. Documents concernés	7084
C. Droit de communication auprès des artisans inscrits au répertoire des métiers et de l'artisanat	7084-1
D. Droit de communication auprès de personnes ou d'organismes privés divers	7085
E. Droit de communication auprès de certains membres de professions non commerciales ...	7086
F. Droit de communication auprès des tribunaux	7087
G. Droit de communication auprès des administrations publiques et assimilées	7088
H. Droit de communication auprès des dépositaires de documents publics et assimilés	7089
I. Droit de communication auprès des caisses de sécurité sociale et organismes assimilés ...	7090
J. Droit de communication en matière de chèques	7091
K. Droit de communication en matière de transferts de capitaux à l'étranger	7092
L. Échange de renseignements dans le cadre de l'assistance fiscale internationale	7093
M. Notification d'actes ou de décisions émanant d'États-membres	7093-1
N. Assistance internationale au recouvrement	7093-2
O. Droit de communication auprès de la commission nationale des comptes de campagne et des financements politiques	7094
P. Droit de communication en matière de contribution à l'audiovisuel public	7094-1
Q. Droit de communication en matière de fiducie	7094-2
R. Droit de communication auprès des fournisseurs d'accès et d'hébergement internet	7094-3
S. Droit de communication en matière de recouvrement des créances de l'État faisant l'objet d'un titre de perception visé à l'article L. 252 A du LPF	7094-4
T. Droit de communication auprès de l'Autorité de régulation des jeux en ligne	7094-5
U. Droit de communication auprès des casinos, groupements, cercles et sociétés organisant des jeux de hasard, des loteries, des paris ou des pronostics sportifs ou hippiques	7094-6
V. Droit de communication auprès des fabricants et marchands de métaux précieux et des revendeurs de biens d'occasion	7094-7
Chapitre 4. - POUVOIRS DE VÉRIFICATION DE L'ADMINISTRATION.	
A. Impôts sur les revenus et taxes sur le chiffre d'affaires	7095
B. Droits d'enregistrement et taxe de publicité foncière	7096
Chapitre 5. - LE DROIT D'ENQUÊTE	7098
A. Compétence des agents des impôts.	
I. Agents qualifiés pour exercer le droit d'enquête	7098-1
II. Assistance dans le cadre des contrôles à la circulation	7098-2
B. Déroulement de la procédure.	
I. Les modalités de mise en œuvre	7099
II. L'avis d'enquête	7099-1
III. Interventions sur place	7099-2
IV. Auditions	7099-3
V. Les opérations effectuées	7099-4
VI. Période sur laquelle peut porter le droit d'enquête	7099-5
C. La clôture de l'enquête.	
I. Procès-verbal de clôture	7100
II. Conséquences	7100-1

	N ^{os}
D. Exploitation fiscale des constatations opérées et sanctions applicables.	
I. Exploitation fiscale des constatations	7101
II. Sanctions	7101-1
Chapitre 6. - LE DROIT DE CONTRÔLE DES ENTREPÔTS	7102
A. Compétence des agents chargés du contrôle	7102-2
B. Déroulement de la procédure de contrôle	7103
I. Locaux auxquels peuvent accéder les agents et heures d'intervention	7103-1
II. Remise d'un avis de contrôle	7103-2
III. Convocation au bureau	7103-3
IV. Intervention sur place	7103-4
V. Opérations effectuées	7103-5
C. Clôture de l'enquête	7104
D. Conséquences des manquements.	
I. Retrait de l'autorisation d'ouverture de l'entrepôt	7104-1
II. Amendes spécifiques	7104-4
TITRE 3. - MODALITÉS D'EXERCICE DU POUVOIR DE REHAUSSEMENT ET DU DROIT DE REPRISE DE L'ADMINISTRATION.	
A. Principes généraux	7105
B. Cas particuliers	7107-3
Chapitre premier. - PROCÉDURE DE RECTIFICATION CONTRADICTOIRE	7108
A. Champ d'application.	
I. Principe	7109
II. Exceptions	7110
B. Déroulement de la procédure de rectification contradictoire	7124
I. La proposition de rectification	7125
II. Les conséquences de la proposition de rectification	7139
C. Intervention de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, de la commission départementale de conciliation ou de la commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires	7151
I. Conditions de recevabilité des demandes	7152
II. Saisine de la commission	7158
III. Résultats de l'intervention de la commission	7162
Chapitre 2. - AUTRES PROCÉDURES CONTRADICTOIRES.	
A. Procédure de régularisation	7175
I. Présentation de la procédure	7175-1
II. Déroulement de la procédure	7175-2
III. La fin du contrôle	7175-3
B. Procédure de l'abus de droit fiscal.	
I. Dispositions applicables aux propositions de rectifications notifiées depuis le 1 ^{er} janvier 2009.	7176
II. Dispositions applicables aux propositions de rectifications notifiées jusqu'au 31 décembre 2008	7177
C. Procédure spécifique aux fiducies	7181
Chapitre 3. - PROCÉDURES D'IMPOSITION D'OFFICE	7182
A. Défaut ou dépôt tardif de déclaration.	
I. Mises en demeure préalables à la taxation ou à l'évaluation d'office	7184-1
II. Conséquences en matière d'impôt sur le revenu de la superposition d'une déclaration d'ensemble aux déclarations spéciales	7185-1
B. Opposition à contrôle fiscal	7185-3
C. Défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications	7185-4
D. Défaut de justifications de l'origine et des modalités d'acquisition des avoirs à l'étranger	7185-7

N^{os}E. **Notification et suite des impositions d'office.**

- I. Information du contribuable..... 7185-8
- II. Charge de la preuve 7185-10

TITRE 4. - **GARANTIES ACCORDÉES AUX CONTRIBUABLES** 7186

Chapitre premier. - GARANTIES LIÉES À L'EXERCICE DU DROIT DE CONTRÔLE ET DE VÉRIFICATION DE L'ADMINISTRATION 7186-1

A. **Information du contribuable et assistance d'un conseil au cours des vérifications.**

- I. L'avis de vérification 7186-2
- II. La charte du contribuable vérifié 7187

B. **Impossibilité de renouveler une vérification de comptabilité.**

- I. Principe 7188
- II. Exceptions 7189

C. **Limitation de la durée des vérifications.**

- I. Vérification de comptabilité 7190
- II. Examen contradictoire de la situation fiscale personnelle..... 7190-4

D. **Communication au contribuable du rapport de vérification**..... 7190-6E. **Demande de règlement d'ensemble** 7191F. **Dispositions diverses** 7191-1

- I. Interventions sur place..... 7191-2
- II. Encadrement de certains actes de procédure par le supérieur hiérarchique du vérificateur 7191-3
- III. Entreprises qui subissent des retards de paiement de l'État de titre de ses achats publics..... 7191-4
- IV. Contrôle des petites et moyennes entreprises de création récente..... 7191-5

Chapitre 2. - GARANTIES LIÉES À L'EXERCICE DU POUVOIR DE REHAUSSEMENT DE L'ADMINISTRATION 7192

A. **Assistance d'un conseil pour discuter les propositions de rehaussement ou pour y répondre** 7192-1B. **Suppression du droit de reprise lorsque la cause du rehaussement repose sur une interprétation différente de celle précédemment admise formellement par l'administration..**

- I. S'agissant du premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF..... 7194
- II. S'agissant du deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF..... 7196
- III. Date de cessation d'effet de l'interprétation doctrinale 7197

C. **Suppression du droit de reprise lorsque la cause du rehaussement repose sur un changement d'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal.**

- I. Champ d'application..... 7199
- II. Conditions d'application 7200
- III. Étendue de la garantie..... 7201

D. **Suppression du droit de reprise en cas de prise de position formelle de l'administration au cours d'une vérification de comptabilité.**

- I. Application des dispositions des articles L. 80 A et L. 80 B du LPF en matière de contrôle fiscal. 7202
- II. Modalités d'application..... 7202-1
- III. Portée d'une prise de position prise en cours de vérification 7202-5

E. **Suppression du droit de reprise lorsque l'administration a pris position dans certaines situations - Accord tacite.**

- I. En application du 2^o de l'article L. 80 B du LPF..... 7203
- II. En application des 3^o et 3^o bis de l'article L. 80 B du LPF..... 7204
- III. En application du 4^o de l'article L. 80 B du LPF..... 7205
- IV. En application du 5^o de l'article L. 80 B du LPF..... 7206
- V. En application du 6^o de l'article L. 80 B du LPF..... 7206-1
- VI. En application du 7^o de l'article L. 80 B du LPF..... 7206-2
- VII. En application du 8^o de l'article L. 80 B du LPF..... 7206-3

F. **Non application de l'amende de l'article 1740 A du CGI lorsque l'administration n'a pas pris position sur la situation des organismes recevant des dons - Accord tacite**..... 7207G. **Recours contre les prises de position formelles**..... 7208

	N ^{os}
H. Impossibilité de mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit dans certains cas	7210
I. Conditions d'application	7210-1
II. Portée de la garantie.....	7210-5
I. Limitation du droit de reprise en cas d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle	7211
J. Compensation entre un rehaussement justifié et une surtaxe ou une double imposition	7212
K. Déduction en cascade	7213
I. Imputation des suppléments de taxes sur le chiffre d'affaires	7214
II. Imputation de l'impôt sur les sociétés afférent aux bénéfices compris dans les rehaussements et réputés distribués	7215
III. Conséquences de la remise en cause ultérieure des impositions ayant donné lieu à imputation en cascade	7217
IV. Cas des vérifications séparées.....	7218
L. Information du contribuable sur les conséquences financières d'un rehaussement	7219
I. Information sur le montant des droits, taxes et pénalités proposés ou notifiés	7220
II. Information relative à l'échelonnement des mises en recouvrement ou au bénéfice d'une transaction	7223
M. Information du contribuable sur la teneur et l'origine des renseignements et documents obtenus auprès de tiers.	
I. Cas général.....	7224
II. Cas particulier dans le cadre d'un droit de visite et de saisie.....	7224-4
N. Prise de position formelle de l'administration sur la valeur d'une entreprise faisant l'objet d'une donation	7225
Chapitre 3. - CONSÉQUENCES DES ERREURS AFFECTANT LA PROCÉDURE D'IMPOSITION	7230
Chapitre 4. - RELATIONS ENTRE L'ADMINISTRATION ET LES USAGERS : LE DÉCRET N° 83-1025 DU 28 NOVEMBRE 1983 MODIFIÉ ET LA LOI N° 2000-321 DU 12 AVRIL 2000	7240
Chapitre 5. - RÉFORME DE L'ÉTAT - RELATIONS AVEC LES USAGERS : AMÉLIORATION DE L'ACCÈS À LA DOCUMENTATION ADMINISTRATIVE DOCTRINALE	7242
Chapitre 6. - RELATIONS AVEC LES USAGERS : RECOURS AU CONCILIEUR FISCAL DÉPARTEMENTAL.	
A. Objectifs	7242-1
B. Compétence	7242-2
C. Saisine du conciliateur	7242-3
Chapitre 7. - COMMUNICATION ET DIFFUSION À DES TIERS DES INFORMATIONS FISCALES STATISTIQUES	7243

DEUXIÈME PARTIE INFRACTIONS ET SANCTIONS

INTRODUCTION.....	7250
TITRE 1. - INFRACTIONS ET PÉNALITÉS FISCALES	7251
Chapitre premier. - INFRACTIONS ET PÉNALITÉS FISCALES COMMUNES À TOUS LES IMPÔTS.	
A. Intérêt de retard	7260
B. Sanctions fiscales.	
I. Infractions relatives à l'assiette de l'impôt	7270
II. Infractions relatives au recouvrement de l'impôt	7282
III. Autres infractions et pénalités communes	7285
Chapitre 2. - INFRACTIONS ET PÉNALITÉS PARTICULIÈRES.	
A. Impôts directs et taxes assimilées.	
I. Majoration de droits	7300
II. Amendes fiscales.....	7303

	N ^{os}
B. Taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées.	
I. Sanctions fiscales	7320
II. Importations	7328
C. Contributions indirectes.....	7340
D. Droits d'enregistrement et taxe de publicité foncière	7345
E. Droits de timbre - Autres droits et taxes assimilées	7350
F. Contribution à l'audiovisuel public.....	7360
Chapitre 3. - MISE EN ŒUVRE DES PÉNALITÉS FISCALES.	
A. Constatation et preuve des infractions.	
I. Autorité compétente pour constater les infractions fiscales	7370
II. Modalités de constatation des infractions fiscales	7372
III. Preuve des infractions fiscales	7374
B. Recouvrement, contentieux et prescription des pénalités fiscales.	
I. Recouvrement des pénalités fiscales	7377
II. Contentieux des pénalités fiscales	7377-3
III. Prescription des pénalités fiscales	7377-4
C. Règles de solidarité dans le paiement des pénalités fiscales.	
I. Règles de solidarité propres aux pénalités communes.....	7378
II. Règles de solidarité propres aux pénalités relatives aux impôts directs.....	7378-3
III. Règles de solidarité propres aux pénalités relatives aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière	7378-5
IV. Règles de solidarité propres aux pénalités relatives aux droits de timbre	7378-7
D. Autres règles relatives à la mise en œuvre des pénalités fiscales.	
I. Conséquences administratives des sanctions fiscales	7378-8
II. Abandon conditionnel des majorations fiscales au profit des nouveaux adhérents d'un organisme agréé	7378-9
III. Remise des frais de poursuite et des pénalités fiscales en cas de redressement ou liquidation judiciaires ou de procédure de sauvegarde ou de procédure de rétablissement personnel	7379

TITRE 2. - INFRACTIONS ET SANCTIONS PÉNALES.

Chapitre premier. - DÉLIT GÉNÉRAL DE FRAUDE FISCALE ET INFRACTIONS ASSIMILÉES.

A. Éléments constitutifs et formes du délit de fraude fiscale et du délit comptable	7380
B. Procédure.....	7381
C. Date du délit - Prescription	7382
D. Preuve du délit	7383
E. Personnes responsables du délit	7384
F. Peines.....	7385
I. Peines principales.....	7385-1
II. Peines accessoires	7386
III. Peines complémentaires.....	7387

Chapitre 2. - AUTRES DÉLITS.

A. Délits spéciaux de fraude fiscale.....	7388
B. Délits d'opposition à l'établissement ou au recouvrement de l'impôt.	
I. Opposition à fonctions et à l'exercice du contrôle fiscal	7389
II. Organisation du refus collectif de l'impôt - Incitation du public à refuser ou retarder le paiement de l'impôt	7390
C. Délit d'escroquerie en matière de TVA.....	7391

TROISIÈME PARTIE CONTENTIEUX DE L'IMPÔT

INTRODUCTION.....	7400
TITRE 1. - DOMAINES RESPECTIFS DE LA JURIDICTION CONTENTIEUSE ET DE LA JURIDICTION GRACIEUSE.	
A. Domaine de la juridiction contentieuse	7403
I. Réparation d'erreurs	7404
II. Exercice d'un droit	7406
III. Non-conformité de la règle de droit à une règle de droit supérieure	7411
B. Domaine de la juridiction gracieuse.	
I. Demandes présentées par les contribuables ou par les comptables publics.....	7412
II. Décisions d'office	7417
TITRE 2. - LA JURIDICTION CONTENTIEUSE	7418
Chapitre premier. - RÉCLAMATIONS PRÉALABLES AUPRÈS DU SERVICE DES IMPÔTS	7419
A. Introduction des réclamations.	
I. Service compétent pour recevoir les réclamations.....	7420
II. Délais d'introduction des réclamations.....	7424
III. Forme et contenu des réclamations	7441
B. Instruction des réclamations	7462
I. Agents chargés de l'instruction	7463
II. Modalités de l'instruction des réclamations.....	7470
C. Décision de l'administration.	
I. Autorité compétente pour statuer	7488
II. Délai imparti pour statuer.....	7495
III. Intervention de la décision	7497
IV. Voies de recours contre les décisions de l'administration	7506
Chapitre 2. - PROCÉDURE DEVANT LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF.	
A. Compétence.	
I. En raison de l'objet du litige.....	7521
II. Territorialement.....	7522
B. Introduction des instances	7523
I. Introduction par les contribuables	7524
II. Introduction par l'administration.....	7526
III. Présentation des demandes	7527
C. Délais d'introduction des instances.	
I. Introduction par le contribuable.....	7528
II. Introduction par l'administration.....	7529
D. Forme et contenu des demandes.	
I. Forme.....	7530
II. Signature	7532
III. Qualité et mandat.....	7533
IV. Contenu des demandes	7534
V. Productions	7537
VI. Vices de forme susceptibles d'être régularisés.....	7539
E. Instruction des demandes	7542
I. Ouverture de l'instruction	7543
II. Notification de la demande et des mémoires ultérieurs au directeur	7544
III. Communication de la demande à l'agent chargé de l'instruction	7545
IV. Mémoire en défense du directeur	7546

	N ^{os}
V. Notification du mémoire en défense au demandeur.....	7547
VI. Mémoires en réplique	7548
VII. Clôture de l'instruction	7549
VIII. Communication des pièces du dossier	7550
F. Mesures spéciales d'instruction	7551
I. Expertise	7552
II. Supplément d'instruction	7561
G. Incidents de procédure.	
I. Question préjudicielle	7562
II. Désistement	7563
III. Conclusions reconventionnelles	7564
IV. Connexité	7565
H. Jugement	7567
I. Préliminaires de l'audience	7568
II. Procédure à l'audience	7569
III. Pouvoirs du tribunal	7570
IV. Forme du jugement.....	7571
V. Notification des jugements	7574
VI. Effets des jugements.....	7575
I. Voies de recours	7576
Chapitre 3. - PROCÉDURE DEVANT LE TRIBUNAL DE GRANDE INSTANCE.	
A. Compétence.	
I. En raison de l'objet du litige.....	7576
II. Territorialement.....	7579
B. Introduction des instances.	
I. Engagement de l'instance	7580
II. L'assignation	7581
III. Saisine du tribunal	7581-1
C. Instruction des instances.....	7582
I. Mémoires.....	7583
II. Mesures spéciales d'instruction.....	7584
D. Incidents de procédure	7585
I. Exceptions	7586
II. Fins de non-recevoir	7587
III. Questions préjudicielles.....	7588
IV. Demandes incidentes	7588-1
V. Incidents d'instance proprement dits	7588-2
E. Jugement	7589
Chapitre 4. - VOIES DE RECOURS CONTRE LES JUGEMENTS DES TRIBUNAUX ADMINISTRATIFS ET DES TRIBUNAUX DE GRANDE INSTANCE.	
A. Propos liminaires	7593
B. Recours devant la cour administrative d'appel.	
I. Introduction des requêtes	7594
II. Instruction des requêtes	7595
III. Arrêt	7595-1
C. Recours devant la cour d'appel.	
I. Caractères généraux	7596
II. Instruction de l'appel	7596-3
III. L'audience	7596-5
IV. L'arrêt	7596-6
D. Pourvois en cassation.	
I. Devant le Conseil d'État	7597
II. Devant la Cour de Cassation	7600

	N ^{os}
Chapitre 5. - DISPOSITIONS COMMUNES.	
A. Sursis de paiement	7601
I. Condition.....	7601-1
II. Effets	7601-2
III. Limitation du montant des garanties aux seuls droits contestés et exigibles supérieurs à un certain montant	7601-3
IV. Défaut de constitution de garanties ou garanties insuffisantes	7601-4
B. Différé de paiement en cas de contestation par un tiers de permis de construire ou de déclarations préalables	7602
C. Procédure du référé	7606
I. Engagement de la procédure	7607
II. Instruction et jugement	7608
III. Appel contre l'ordonnance du juge du référé.....	7609
D. Frais et intérêts.	
I. Frais divers.....	7610
II. Paiement d'intérêts moratoires.....	7611
E. Compensations.	
I. Compensations ouvertes à l'administration	7613
II. Compensation au profit du contribuable	7615
F. Frais irrépétibles	7620
TITRE 3. - DÉGRÈVEMENTS OU RESTITUTIONS D'OFFICE	7630
A. Dispositions communes à tous les impôts.	
I. Principes	7631
II. Exceptions	7636
B. Dispositions particulières aux impôts directs.	
I. En matière d'impôts locaux.....	7641
II. En matière d'impôt sur le revenu	7644
C. Procédure et décision.	
I. Compétence des agents	7645
II. Procédure.....	7646
III. Décision	7647
TITRE 4. - PLAFONNEMENT DES IMPÔTS (BOUCLIER FISCAL)	7700
Chapitre premier. - DISPOSITIONS APPLICABLES POUR L'EXERCICE DU DROIT À RESTITUTION ACQUIS AU 1 ^{ER} JANVIER 2007.	
A. Bénéficiaires du droit à restitution.	
I. Contribuable au sens de l'impôt sur le revenu	7701
II. Contribuable redevable des impositions	7702
III. Contribuable fiscalement domicilié en France	7703
B. Détermination du droit à restitution.	
I. Impositions payées	7704
II. Revenus réalisés	7707
III. Calcul du droit à restitution	7710
C. Modalités d'exercice du droit à restitution.	
I. Obligations déclaratives	7711
II. Contrôle et reprise du droit à restitution.....	7712
III. Prise en charge budgétaire de la restitution.....	7713
Chapitre 2. - DISPOSITIONS APPLICABLES POUR L'EXERCICE DU DROIT À RESTITUTION ACQUIS À COMPTER DU 1 ^{ER} JANVIER 2008.....	7714
A. Abaissement du seuil de plafonnement	7715
B. Prise en compte des contributions et prélèvements sociaux	7716
C. Année de référence dans le dispositif de plafonnement des impôts directs	7717

	N ^{os}
D. Aménagements apportés aux revenus réalisés	7718
Chapitre 3. - DISPOSITIONS APPLICABLES POUR L'EXERCICE DU DROIT À RESTITUTION ACQUIS AU 1 ^{ER} JANVIER 2009	7719
Chapitre 4. - DISPOSITIONS APPLICABLES POUR L'EXERCICE DU DROIT À RESTITUTION ACQUIS AU 1 ^{ER} JANVIER 2011	7720
A. Aménagements liés au régime de l'auto-entrepreneur.	
B. Aménagements apportés aux revenus réalisés et aux impositions payées.	
I. Aménagements pour les revenus de capitaux mobiliers.....	7721
II. Aménagements en matière de déficits	7722
III. Aménagements en matière de moins-values de cession de valeurs mobilières.....	7723
IV. Aménagements en matière d'impositions prises en compte pour le calcul du droit à restitution.	7724
Chapitre 5. - DISPOSITIONS APPLICABLES POUR L'EXERCICE DU DROIT À RESTITUTION ACQUIS AU 1 ^{ER} JANVIER 2013.	
A. Aménagements apportés aux revenus pris en compte pour le calcul du droit à restitution ..	7725
B. Aménagements apportés aux impositions prises en compte pour le calcul du droit à restitution.....	7726
TITRE 5. - LA JURIDICTION GRACIEUSE	7750
Chapitre premier. - DEMANDES DES CONTRIBUABLES : TRANSACTIONS, REMISES OU MODÉRATIONS	7751
A. Introduction des demandes.	
I. Service compétent et délai	7752
II. Forme et objet des demandes.....	7754
B. Instruction des demandes	7761
I. Agents chargés de l'instruction	7762
II. Modalités d'instruction des demandes.....	7763
C. Décision.	
I. Autorité compétente pour statuer	7778
II. Exécution et notification des décisions.....	7780
III. Délégation du pouvoir de statuer	7785
IV. Voies de recours	7786
Chapitre 2. - DÉCISIONS D'OFFICE	7787
A. Principes	7788
B. Procédure et décision	7789
Chapitre 3. - DEMANDES DES TIERS MIS EN CAUSE.	
A. Définition	7790
B. Procédure	7791
C. Décision	7793

QUATRIÈME PARTIE RÉGLEMENTATIONS DIVERSES

INTRODUCTION.....	7800
TITRE 1. - COMMISSIONS ADMINISTRATIVES DES IMPÔTS.	
A. Commission communale des impôts directs.	
I. Composition et fonctionnement	7801
II. Compétence	7801-2
B. Commission intercommunale des impôts directs.	
I. Composition et fonctionnement	7802
II. Compétence	7802-1

	N ^{os}
C. Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.	
I. Rôle de la commission.....	7803
II. Composition de la commission.....	7804
III. Fonctionnement de la commission.....	7810
IV. Décision ou avis de la commission.....	7811
C. Commission départementale de conciliation.....	7814
E. Commissions centrales des impôts directs.....	7815
I. Bénéfices agricoles.....	7816
II. Évaluations foncières.....	7817
F. Comité de l'abus de droit fiscal.	
I. Composition.....	7818
II. Obligations des membres.....	7818-1
III. Saisine du comité.....	7818-2
IV. Observations du contribuable ou de l'administration.....	7818-3
V. Les avis rendus par le comité.....	7818-4
G. Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.....	7819
TITRE 2. - SECRET PROFESSIONNEL.....	7825
A. Applications de la règle du secret professionnel.....	7828
B. Dérogations à la règle du secret professionnel.	
I. Administrations, collectivités, particuliers, organismes divers.....	7831
II. Publicité de l'impôt.....	7834
TITRE 3. - CENTRES DE GESTION ET ASSOCIATIONS AGRÉÉS, ASSOCIATIONS DE GESTION ET DE COMPTABILITÉ, PROFESSIONNELS DE L'EXPERTISE COMPTABLE.	
A. Centres de gestion et associations agréés.....	7840
I. Création.....	7841
II. Agrément.....	7846
III. Fonctionnement.....	7849
IV. Allégements fiscaux.....	7856
V. Réduction du délai de reprise de l'administration fiscale.....	7862-1
VI. Régime fiscal des centres et associations.....	7863
B. Professionnels de l'expertise comptable.....	7869
TITRE 4. - AGRÉMENTS FISCAUX.....	7870
A. Principaux agréments.....	7871
I. Les agréments financiers.....	7872
II. Les agréments géographiques.....	7873
III. Les agréments en faveur de la conservation du patrimoine artistique national ou de l'espace littoral.....	7874
IV. Les agréments en faveur de la création, la transmission ou la reprise d'entreprises.....	7875
V. Autre agrément.....	7876
B. Procédure.....	7877
C. Retrait et déchéance des agréments.....	7878

7000

Dans le système fiscal déclaratif en vigueur en France, l'administration fiscale a pour mission de contrôler et, le cas échéant, de rectifier les déclarations souscrites par les contribuables ainsi que les actes et documents qui leur sont assimilés. Elle dispose, à cet effet, d'un **droit de contrôle et de reprise** (étudié aux n^{os} 7001 à 7249) qui s'exerce selon une procédure respectueuse des droits des contribuables.

Les omissions, erreurs, insuffisances ou fraudes caractérisées relevées dans le cadre d'une procédure de contrôle :

- se traduisent par des suppléments de droits assortis, en règle générale, de pénalités fiscales et, le cas échéant, de sanctions pénales (cf. n^{os} 7250 à 7399) ;
- et donnent lieu à l'émission d'un rôle ou d'un avis de mise en recouvrement qui sert au contribuable de point de départ pour former un recours contentieux ou gracieux (cf. n^{os} 7400 à 7799).

Sous l'intitulé « réglementations diverses » sont enfin exposées des **dispositions particulières** touchant à l'établissement ou au contrôle de l'impôt (cf. n^{os} 7800 et suiv.).

Par ailleurs, indépendamment des garanties accordées aux contribuables, a été publié, en 2005, une « charte du contribuable » qui est un guide des bonnes pratiques rappelant les principes de simplicité, de respect et d'équité qui doivent fonder les relations entre l'administration fiscale et le contribuable.

Ce document est disponible sur le portail www.impots.gouv.fr et auprès des services des impôts.

PREMIÈRE PARTIE

droit de contrôle et de reprise de l'administration

introduction

7001

Le **contrôle** de l'impôt a pour objet de permettre aux services de l'administration fiscale de s'assurer, par divers **moyens prévus** par la loi, que les contribuables ont respecté leurs obligations fiscales.

Au nombre de ces moyens, il y a lieu de distinguer :

- **le droit de contrôle** qui peut revêtir plusieurs formes :

- le contrôle formel, qui a pour objet de rectifier les erreurs matérielles qui entachent les déclarations souscrites par les contribuables ;
- le contrôle sur pièces, qui consiste en un examen critique et un contrôle de cohérence des déclarations, à partir des informations contenues dans le dossier fiscal ;
- la vérification qui permet de s'assurer de la sincérité des déclarations souscrites en les confrontant avec des éléments extérieurs, notamment avec la comptabilité du contribuable, dans le cadre d'une vérification de comptabilité ou avec la situation patrimoniale, le train de vie et la situation de trésorerie dans le cadre d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle.

- **le droit de communication** qui permet de prendre connaissance de documents détenus par des personnes soumises à des obligations comptables ou professionnelles limitativement énumérées en vue de leur utilisation à des fins d'assiette ou de contrôle des impôts dus par des tiers.

- **le droit d'enquête** destiné à rechercher les manquements aux règles et obligations de facturation auxquelles sont tenus les assujettis à la TVA.

- **le droit de contrôle des entrepôts** qui a pour objet la recherche des manquements aux obligations et formalités auxquelles sont soumises les personnes autorisées à ouvrir un entrepôt fiscal.

7002

À l'issue d'une procédure de contrôle, l'administration peut être amenée :

- soit à assujettir à l'impôt les redevables qui s'y étaient entièrement soustraits, en contravention avec la loi ;

- soit à rehausser les impositions antérieures entachées d'insuffisances ou d'irrégularités.

Le **droit de reprise** est la faculté offerte à l'administration de réparer les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette ou le recouvrement de tous impôts, taxes ou redevances, dus en vertu des lois fiscales, ainsi que les erreurs susceptibles d'entacher leur détermination.

Il permet ainsi de réparer, dans les délais légaux de prescription, non seulement les insuffisances commises par les contribuables, mais aussi les **erreurs**, préjudiciables au Trésor, imputables éventuellement aux opérations d'assiette et de contrôle.

7003 Le **pouvoir de rehaussement**, qui procède du droit général de reprise dont dispose l'administration, est limité dans le temps et s'exerce dans le cadre de règles de procédures destinées à garantir les droits des contribuables vérifiés.

Le délai de reprise ou **délai de prescription** est la période pendant laquelle l'administration a la possibilité de rectifier les omissions ou irrégularités constatées dans l'assiette ou le recouvrement des impôts ou taxes.

Constitue une rectification toute action par laquelle, pour une période ou une opération donnée, le service **ajoute ou supplée** aux éléments qui ont été ou auraient dû être déclarés par un contribuable, et qui se traduit par une majoration immédiate ou différée de l'impôt exigible.

7004 Bien entendu, le contrôle des déclarations permet également au service des impôts de rétablir l'imposition exacte de certains contribuables qui auraient été **surtaxés** par erreur et de prononcer, le cas échéant, des **dégrèvements d'office**.

titre 1

délais d'exercice du droit de contrôle et de reprise de l'administration

(BOI-CF-PGR)

7005

La faculté de réparer les omissions ou insuffisances d'imposition ouverte à l'administration peut être exercée dans le **délai légal** à l'expiration duquel le service ne peut plus, en raison de la **prescription**, établir d'imposition primitive ou supplémentaire.

Cette péremption du droit de reprise de l'administration doit être distinguée de celle de l'action en recouvrement (cf. Rec. n^{os} 9431 et suiv.).

Le délai de prescription varie selon la catégorie d'impôts ou de taxes considérée.

Le **délai général de reprise**, fixé aux 1^{ers} alinéas des articles L. 169 et L. 176 du LPF et à l'article L. 180 du LPF, est de trois ans.

Il n'existe pas de régime spécifique en matière de fiscalité immobilière et de plus-values ; l'action en reprise de l'administration dans ce domaine se prescrit dans les délais propres à chaque catégorie d'impôts concernée.

chapitre premier

délais de reprise en matière d'impôts directs

(BOI-CF-PGR)

A. IMPÔT SUR LE REVENU¹ ET IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

(BOI-CF-PGR-10-20)

I. DÉLAI GÉNÉRAL DE REPRISE²

7006

1. Principe (LPF, art. L. 169, 1^{er} alinéa).

Le **droit de reprise** de l'administration au regard de ces impôts s'exerce jusqu'à **la fin de la troisième année** qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

1. Les contributions et prélèvements sociaux mentionnés au livre FP n^{os} 124 et suivants sont contrôlés selon les mêmes règles qu'en matière d'impôt sur le revenu.

2. Sous réserve des exceptions énoncées aux n^{os} 7044, 7044-1 et suivants.

C'est ainsi que le service peut, jusqu'au 31 décembre 2013 réparer des omissions ou des insuffisances constatées au titre de l'année 2010, ou des exercices comptables clos en 2010.

7006-1 2. Exception (LPF, art. L. 169, 2^e alinéa).

Depuis le 1^{er} janvier 2010, par exception aux dispositions du premier alinéa de l'article L. 169 du LPF, le droit de reprise de l'administration, pour les revenus imposables selon un régime réel dans les catégories des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices non commerciaux et des bénéfices agricoles ainsi que pour les revenus imposables à l'impôt sur les sociétés des entrepreneurs individuels à responsabilité limitée, et des sociétés à responsabilité limitée, des exploitations agricoles à responsabilité limitée et des sociétés d'exercice libéral à responsabilité limitée, dont l'associé unique est une personne physique, s'exerce jusqu'à **la fin de la deuxième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, lorsque le contribuable est adhérent d'un centre de gestion ou d'une association agréé**, pour les périodes au titre desquelles le service des impôts des entreprises a reçu une copie du compte rendu de mission prévu aux articles 1649 *quater* E et 1649 *quater* H du CGI. Cette réduction de délai **ne s'applique pas** aux contribuables pour lesquels des pénalités autres que les intérêts de retard auront été appliquées sur les périodes d'imposition non prescrites visées au présent alinéa.

7007 3. Cas particulier : absence d'exercice clos au cours d'une année.

Lorsqu'aucun bilan n'est dressé au cours d'une année, une imposition est cependant établie au titre de l'année considérée (CGI, art. 37, 2^e al. ; cf. FE n° 1009). Elle porte sur les bénéfices de la période écoulée **depuis la fin de la dernière période imposée ou depuis le début de l'activité jusqu'au 31 décembre de l'année considérée**. Ces mêmes bénéfices viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dressé à la fin de l'exercice comptable et dans lesquels ils sont compris. Le délai de reprise doit s'apprécier séparément pour chacune des périodes correspondant à l'imposition primitive et à l'imposition complémentaire.

En ce qui concerne les sociétés nouvelles, cf. FE n° 1462-1.

II. DÉLAI SPÉCIAL EN CAS D'ACTIVITÉS OCCULTES

(LPF, art. L. 169, 3^e et 4^e alinéas ; BOI-CF-PGR-10-70)

7008 1. Conditions de mise en œuvre.

Le droit de reprise peut s'exercer jusqu'à **la fin de la dixième année¹ qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due**, lorsque le contribuable exerce une activité occulte. L'activité occulte est réputée exercée si **deux** conditions **cumulatives** sont réunies :

- le contribuable, soit n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, soit s'est livré à une activité illicite (cette dernière disposition est applicable aux délais venant à expiration postérieurement au 31 décembre 2009) ;
- et il n'a pas souscrit de déclaration fiscale **dans les délais légaux** au titre de l'activité de nature industrielle, commerciale, non commerciale ou agricole non portée à la connaissance du centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce. Cette condition recouvre indifféremment le défaut de déclaration ou le dépôt tardif, y compris lorsque la déclaration est souscrite après mise en demeure.

Ce délai spécial de reprise ne peut concerner que les seuls revenus ou bases qui n'ont pas été portés, même sous une rubrique catégorielle erronée, dans l'une quelconque des déclarations souscrites dans le délai légal et afférentes aux activités concernées.

Il est également précisé que ce délai ne peut s'appliquer, s'agissant d'une activité déterminée, à un impôt donné pour lequel le contribuable est défaillant lorsque celui-ci a souscrit, dans les délais, des déclarations au titre d'autres impôts concernant cette même activité.

Ainsi, par exemple, le délai spécial ne s'applique pas lorsque le contribuable n'a pas souscrit la déclaration de revenu global mais a déposé une déclaration spéciale professionnelle ou lorsqu'il a souscrit les déclarations de TVA afférentes à une activité professionnelle mais non celle se rapportant aux revenus catégoriels (IR) ou aux résultats (IS) correspondants.

Cette disposition vise expressément l'impôt sur le revenu pour les seules catégories de revenu relevant d'une activité professionnelle - à l'exclusion notamment des activités salariées - et l'impôt sur les sociétés. Sont donc notamment exclus du délai de six ans, l'IFA et la pénalité instituée par l'article 1759 du CGI (amende fiscale applicable en cas de rémunérations ou distributions occultes).

1. Ce délai de dix ans s'applique aux délais venant à expiration postérieurement au 31 décembre 2008. Il était auparavant de six ans.

7008-1 2. Date d'appréciation des conditions.

La réalisation de la condition relative à la démarche à effectuer obligatoirement auprès du centre de formalités des entreprises ou du tribunal de commerce s'apprécie à la date du fait générateur de l'impôt.

La condition relative aux obligations déclaratives s'apprécie à la date limite de dépôt des déclarations en cause.

7008-2 3. Mesures de tempérament.

Le délai de reprise de six ans n'est, toutefois, pas opposable au contribuable lorsque les **trois conditions** suivantes sont **cumulativement** réunies :

- le contribuable a spontanément régularisé sa situation auprès du centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce entre l'année du fait générateur de l'impôt et le moment où l'administration engage la procédure de contrôle ;
- il a rempli l'intégralité de ses obligations fiscales déclaratives depuis lors, dans les délais, et sans que l'administration ait dû intervenir notamment par l'envoi de mises en demeure ;
- le contrôle exercé sur la période comprise dans le délai normal de reprise n'a donné lieu qu'à des rehaussements pour lesquels la bonne foi a été intégralement reconnue.

7008-3 4. Procédure et motivation.

Les rehaussements sont notifiés dans le cadre d'une **procédure d'office** qui n'a pas à être précédée de l'envoi d'une mise en demeure.

Préalablement à l'indication des bases ou éléments servant au calcul des impositions d'office, la notification expose les motifs justifiant l'application du délai spécial de reprise.

7008-4 5. Cas particulier des associations : BOI-CF-PGR-10-70 au I-C.

III. DÉLAI SPÉCIAL EN MATIÈRE DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE VIA LES PARADIS FISCAUX

(LPF, art. L. 169, 5^e alinéa ; BOI-CF-PGR-10-50)

7008-5 Le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à **la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due**, lorsque les obligations déclaratives prévues aux articles 123 *bis*, 209 B, 1649 A, 1649 AA et 1649 AB du CGI n'ont pas été respectées et concernent un État ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires.

Toutefois, en cas de non-respect de l'obligation déclarative prévue à l'article 1649 A du CGI, cette extension de délai ne s'applique pas lorsque le contribuable apporte la preuve que le total des soldes créditeurs de ses comptes à l'étranger est inférieur à 50 000 € au 31 décembre de l'année au titre de laquelle la déclaration devait être faite.

Le droit de reprise de l'administration concerne les seuls revenus ou bénéfices afférents aux obligations déclaratives qui n'ont pas été respectées.

Remarque :

Les dispositions relatives aux obligations prévues par les articles 1649 AA et 1649 AB du CGI s'appliquent aux délais de reprise venant **à expiration postérieurement au 31 décembre 2011**.

IV. DÉLAI SPÉCIAL EN CAS DE FLAGRANCE FISCALE

(LPF, art. L. 169, 6^e alinéa ; BOI-CF-PGR-10-70)

7008-6 Le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à **la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due**, lorsque l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale, dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA du LPF au titre d'une année postérieure.

Le délai de dix ans s'applique aux délais venant à expiration postérieurement au 31 décembre 2008. Il était de six ans auparavant.

V. DÉLAIS SPÉCIAUX PARTICULIERS

7009 Des délais spéciaux de reprise sont prévus dans les cas (cf. BOI-CF-PGR-10-20 au I-C) :

7010 1. d'erreur commise sur la nature de l'impôt ou sur le lieu d'imposition (LPF, art. L. 171). Cette erreur peut être réparée jusqu'à **l'expiration de l'année suivant celle de la décision** qui a prononcé la décharge de l'imposition initiale, à l'exclusion des décisions prises d'office.

7011 **2. d'omission ou d'insuffisance d'imposition révélée par une instance devant les tribunaux ou par une réclamation contentieuse** (LPF, art. L. 188 C nouveau issu de l'article 10 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 lequel supprime l'article L. 170 du même LPF).

L'article 10 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 élargit le champ d'application du délai spécial de reprise, prévu en cas d'omission ou d'insuffisance d'imposition révélée par une instance devant les tribunaux ou par une réclamation contentieuse, à l'ensemble des impôts. À cette occasion, l'article L. 170 du LPF est abrogé et son contenu, intégrant les modifications opérées par la loi de finances rectificative, repris au nouvel article L. 188 C du LPF.

Pour les impositions autres que celles mentionnées à l'article L. 169 du LPF, ces nouvelles dispositions s'appliquent aux délais de reprise venant à expiration à compter de l'entrée en vigueur de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

Ces omissions ou insuffisances peuvent être réparées jusqu'à **l'expiration de l'année suivant celle de la décision** qui a clos l'instance et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Le terme d'« instance » doit être retenu au sens plus général de « litige ». Ainsi, en cas d'insuffisance révélée par une instance, le délai spécial court de la date du jugement du tribunal et non pas, lorsque ce jugement est frappé d'appel, de la date de l'arrêt de la cour d'appel.

Cette disposition n'est pas applicable si l'administration a eu connaissance des irrégularités en d'autres circonstances (vérification de comptabilité ou procédure de rectification antérieure à la plainte ou à la réclamation).

La réparation d'insuffisances révélées par une réclamation contentieuse peut s'exercer à l'égard d'années d'imposition autres que celles visées dans la réclamation.

Le **droit spécial de reprise** est susceptible de se combiner avec l'application des règles posées par l'article L. 203 du LPF (cf. n° 7613) selon lesquelles l'administration peut, à tout moment d'une procédure contentieuse, opposer la **compensation** entre les dégrèvements reconnus justifiés et certaines omissions ou insuffisances constatées au cours de l'instruction. Dans ce cas, le nouvel article L. 188 C du LPF, tout comme l'ancien article L. 170 du LPF, permet éventuellement de poursuivre, hors du délai normal de prescription, le recouvrement de la partie de la créance du Trésor non éteinte par la compensation.

7012 **3. d'omission ou d'insuffisance d'imposition en matière d'impôt sur le revenu constatée à la suite de l'ouverture de la succession du contribuable ou de l'un des époux soumis à une imposition commune** (LPF, art. L. 172).

Lorsqu'à la suite de **l'ouverture de ladite succession**, il est constaté que le défunt n'a pas été imposé ou a été insuffisamment imposé au titre de l'année du décès ou de l'une des quatre années antérieures, l'impôt sur le revenu qui n'a pas été établi peut être mis en recouvrement **jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la déclaration** de succession. Le point de départ du délai spécial est alors la date de l'enregistrement de la déclaration, ou, si aucune déclaration n'a été faite, celle du paiement par les héritiers des droits de mutation par décès.

7012-1 **4. de certains crédits d'impôt** (LPF, art. L. 172 G complété par les articles 35 et 66 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

Pour le crédit d'impôt pour dépenses de recherche défini à l'article 244 *quater* B du CGI, le droit de reprise de l'administration s'exerce **jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle du dépôt de la déclaration spéciale** prévue pour le calcul de ce crédit d'impôt.

Cette disposition s'applique également au crédit d'impôt en faveur des métiers d'art prévu à l'article 244 *quater* O du CGI et au crédit d'impôt prévu à l'article 244 *quater* C du même code (cf. FE n° 1998).

7012-2 **5. de contrôle de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux afférents à chaque gain, plus-value ou créance mentionné au I ou II de l'article 167 bis du CGI** (LPF, art. L. 171-0 A nouveau issu du II de l'article 22 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

Pour le contrôle de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux afférents à chaque gain, plus-value ou créance mentionné au I ou II de l'article 167 *bis* du CGI, **l'administration dispose d'un nouveau droit de reprise qui s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle de la réalisation de l'événement** prévu au VII du même article 167 *bis* qui affecte ledit gain, plus-value ou créance.

Ces nouvelles dispositions **s'appliquent aux transferts de domicile fiscal hors de France intervenus à compter du 3 mars 2011**.

VI. CAS D'INOPPOSABILITÉ DE LA PRESCRIPTION À L'EXERCICE DU DROIT DE VÉRIFICATION DE L'ADMINISTRATION

(BOI-CF-PGR-10-20 au I-D)

- 7013** L'expiration des délais de reprise ne met pas obstacle à l'exercice du **droit de vérification** du service à l'égard des périodes prescrites fiscalement mais dont les opérations ont une incidence sur les résultats d'une période ultérieure, **non couverte par la prescription**.

Cette règle trouve à s'appliquer dans les cas suivants :

7014 1. Déficit antérieurs reportables.

L'administration est fondée à corriger le déficit d'un exercice atteint par la **prescription** lorsque ce déficit, reporté sur les années suivantes, a influencé les résultats d'exercices non prescrits. Elle peut, en outre, **vérifier les résultats** des exercices suivants, même bénéficiaires et **couverts par la prescription**, dès lors que, les bénéfices n'ayant pas totalement absorbé le déficit initial, ces exercices ont présenté, en matière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés, un solde déficitaire.

Mais, bien entendu, aucune imposition ne saurait, sans porter atteinte au principe de la prescription, être établie au titre desdits exercices.

7015 2. Report en arrière des déficits (LPF, art. L. 171 A).

Pour l'application de l'article 220 *quinquies* du CGI¹ [cf. FE n^{os} 1437 et suiv.], l'administration est fondée à vérifier l'existence et la quotité de la créance et à en rectifier le montant même si l'option pour le report en arrière du déficit correspondant a été exercée au titre d'un exercice prescrit.

7016 3. Déficit d'ensemble ou moins-value nette à long terme d'ensemble subis par un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI (LPF, art. L. 169, 7^e et 8^e alinéas).

Si le déficit d'ensemble ou la moins-value nette à long terme subis par un groupe de sociétés sont imputés, dans les conditions prévues aux articles 223 C et 223 D du CGI (cf. FE n^{os} 1440 et suiv.), sur le résultat d'ensemble ou la plus-value nette à long terme d'ensemble réalisés au titre de l'un des exercices clos au cours de la période non prescrite mentionnée au 1^{er} alinéa de l'article L. 169 du LPF, les résultats et les plus-values ou moins-values nettes à long terme réalisés par les sociétés de ce groupe et qui ont concouru à la détermination de ce déficit ou de cette moins-value peuvent être remis en cause à hauteur du montant du déficit ou de la moins-value ainsi imputés.

Si le groupe a cessé d'exister, les règles définies ci-dessus demeurent applicables au déficit ou à la moins-value nette à long terme définis au dernier alinéa de l'article 223 S du CGI.

B. IMPÔTS RETENUS À LA SOURCE - PRÉLÈVEMENTS DIVERS - TAXES ASSIMILÉES

(LPF, art. L. 169 A ; BOI-CF-PGR-10-20 au II)

- 7017** Le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à **la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due**, en ce qui concerne :

- la retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers (CGI, art. 119 *bis*) ;
- le prélèvement sur les revenus distribués par les sociétés passibles de l'IS (CGI, art. 117 *quater*) et le prélèvement sur les produits de placement à revenu fixe (CGI, art. 125 A)² ;
- la taxe sur les salaires (CGI, art. 231) ;
- les prélèvements et taxes qui tiennent lieu de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés ;

- la cotisation minimale de taxe professionnelle visée au II de l'article 1647 E du CGI dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2009.

C. CONTRIBUTION À L'AUDIOVISUEL PUBLIC

(LPF, art. L. 172 F)

- 7018** Pour la contribution à l'audiovisuel public (nouvelle dénomination de la redevance audiovisuelle) (cf. IDL n^{os} 6530 et suiv.), l'article L. 172 F du LPF prévoit que le droit de reprise de

1. L'article 220 *quinquies* du CGI a été modifié par l'article 2-II de la loi n^o 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011.

2. Et les divers prélèvements sociaux y afférents (cf. FP n^{os} 619 et suiv.).

l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la contribution à l'audiovisuel public est due. Toutefois, le 7° de l'article 1605 *bis* du CGI précise que la contribution à l'audiovisuel public est contrôlée comme en matière de taxe d'habitation.

Par conséquent, selon l'origine du rehaussement, la contribution à l'audiovisuel public peut faire l'objet de trois délais de reprise différents. Pour plus de précisions voir BOI-CF-PGR-10-20 au II-E.

7019

D. IMPÔTS DIRECTS LOCAUX

(BOI-CF-PGR-10-30 au II)

I. DÉLAI GÉNÉRAL DE REPRISE

(LPF, art. L. 173)

7020

Pour les impôts directs perçus au profit des collectivités locales et les taxes perçues sur les mêmes bases au profit de divers organismes, à l'exception de la cotisation foncière des entreprises, de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et de leurs taxes additionnelles (cf. n° 7022), le droit de reprise de l'administration s'exerce **jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.**

C'est ainsi que la possibilité d'établir des rôles supplémentaires de taxes foncières et de taxe d'habitation jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle de l'imposition est expressément prévue par l'article 1416 du CGI (cf. IDL n°s 6027 et suiv. et 6216-2). Les omissions ou les erreurs relevées dans la liquidation de l'imposition forfaitaire sur les pylônes électriques peuvent également être réparées jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est établie.

Toutefois :

- pour les imposition de taxe d'habitation et de taxe foncière sur les propriétés bâties établies **au titre des années 2008 et antérieures**, lorsque le revenu imposable à raison duquel le contribuable a bénéficié d'un dégrèvement, d'une exonération ou d'un abattement en application des articles 1391, 1414, 1414 A du CGI et du 3 du II de l'article 1411 du même code (cf. IDL n°s 6013-1 et suiv. et 6214) fait ultérieurement l'objet d'un rehaussement, l'imposition correspondant au montant du dégrèvement ou de l'exonération accordés à tort est établie et mise en recouvrement dans le même délai que l'impôt sur le revenu correspondant au rehaussement ;

- pour les impositions de taxe d'habitation et de taxe foncière sur les propriétés bâties¹ établies **au titre des années 2009 et suivantes**, lorsque les revenus ou le nombre de personnes à charge ou encore le quotient familial à raison desquels le contribuable a bénéficié d'une exonération, d'un dégrèvement ou d'un abattement en application des articles 1391, 1391 B, 1391 B *bis*, 1391 B *ter*², 1414, 1414 A, 1414 B et des 1 et 3 du II de l'article 1411 du CGI, font ultérieurement l'objet d'une rectification, l'imposition correspondant au montant de l'exonération, du dégrèvement ou de l'abattement accordés à tort est établie et mise en recouvrement dans le délai fixé en matière d'impôt sur le revenu au premier alinéa de l'article L. 169 du LPF (LPF, art. L. 173, al. 2 ; cf. n° 7006).

II. DISPOSITIONS SPÉCIALES APPLICABLES EN MATIÈRE D'ÉVALUATION DE LA VALEUR LOCATIVE DES BIENS IMPOSABLES

(LPF, art. L. 175)

7021

En l'absence ou en cas d'inexactitude des déclarations prévues soit à l'occasion de chaque révision des évaluations, soit en cas de constructions nouvelles ainsi que de changements de consistance ou d'affectation des propriétés bâties, l'administration peut **réparer**, à toute époque, non seulement pour l'année en cours mais, le cas échéant, pour les années antérieures, les insuffisances d'évaluation qui en découlent (cf. IDL n°s 6027 et suiv. et 6216-2).

1. Il en va de même en matière de contribution à l'audiovisuel public.

2. L'article 1391 B *ter* du CGI s'applique à compter des impositions établies au titre de l'année 2012.

III. TAXE PROFESSIONNELLE, COTISATION FONCIÈRE DES ENTREPRISES ET COTISATION SUR LA VALEUR AJOUTÉE DES ENTREPRISES

(LPF, art. L. 174 ; BOI-CF-PGR-10-30 au II-C)

7022 Les **erreurs** ou **omissions** concernant la taxe professionnelle¹, la cotisation foncière des entreprises et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises peuvent être réparées par l'administration jusqu'au **31 décembre de la troisième année** suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

7022-1 Par **exception** à ces dispositions, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à **la fin de la dixième année² qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due** lorsque l'administration a dressé un **procès-verbal de flagrante fiscale** dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA du CGI au titre d'une année postérieure ou lorsque le contribuable exerce une **activité occulte**. L'activité occulte est réputée exercée lorsque le contribuable n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire et soit n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, soit s'est livré à une activité illicite³.

L'économie générale de cette disposition est exposée aux n^{os} 7008 et suivants.

chapitre 2

délais de reprise en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées

(BOI-CF-PGR)

A. DÉLAI GÉNÉRAL⁴

(BOI-CF-PGR-10-30 au I)

I. PRINCIPE

(LPF, art. L. 176, 1^{er} alinéa)

7023 En matière de taxes sur le chiffre d'affaires, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à **la fin de la troisième année** suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible conformément aux dispositions de l'article 269-2 du CGI⁵. Dans le cas où l'exercice ne correspond pas à une année civile, le délai part du début de la première période sur laquelle s'exerce le droit de reprise en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés et s'achève le **31 décembre de la troisième année** suivant celle au cours de laquelle se termine cette période.

II. EXCEPTION

(LPF, art. L. 176, 2^e alinéa ; loi n^o 2010-658 du 15 juin 2010 relative à l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée, art. 6)

7023-1 Par exception aux dispositions ci-dessus, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la deuxième année qui suit celle au titre de laquelle la taxe est devenue exigible conformément au 2 de l'article 269 du CGI pour les contribuables dont les revenus bénéficient des dispositions du deuxième alinéa de l'article L. 169 du LPF (cf. n^o 7006-1) et pour les périodes pour lesquelles le service des impôts des entreprises a reçu une copie du compte rendu de mission prévu aux articles 1649 *quater* E et 1649 *quater* H du CGI. Cette réduction de délai ne s'applique pas aux contribuables pour lesquels des pénalités autres que les intérêts de retard auront été appliquées sur les périodes d'imposition non prescrites visées au présent alinéa.

1. La taxe professionnelle est supprimée depuis le 1^{er} janvier 2010.

2. Le délai de dix ans s'applique aux délais venant à expiration postérieurement au 31 décembre 2008. Il était auparavant de six ans.

3. Cette dernière disposition est applicable aux délais venant à expiration postérieurement au 31 décembre 2009.

4. Sous réserve des exceptions énoncées aux n^{os} 7044, 7044-1 et suivants.

5. Alors que pour les impôts sur les revenus, le contrôle doit s'arrêter à la clôture du plus récent exercice pour lequel a expiré le délai de déclaration, en matière de TCA, par contre, le contrôle peut s'exercer jusqu'au dernier mois écoulé à la date dudit contrôle.

III. CAS PARTICULIERS

7023-2 | En ce qui concerne les terrains à bâtir visés au deuxième alinéa du a du 1 du 7° de l'article 257 (ancien) du CGI, avant la refonte du régime de la TVA applicable aux opérations immobilières, voir Précis de fiscalité édition 2012 n° 7023-2.

En ce qui concerne les opérations portant sur les logements locatifs sociaux et soumises au taux réduit de la TVA en application des 2 à 12 du I de l'article 278 *sexies* du CGI, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle les conditions auxquelles est subordonné l'octroi du taux réduit ont cessé d'être remplies (LPF, art. L. 176, dernier alinéa).

**B. DÉLAI SPÉCIAL EN CAS D'ACTIVITÉS OCCULTES
OU EN CAS DE FLAGRANCE FISCALE**

(LPF, art. L. 176, 3° alinéa ; BOI-CF-PGR-10-70)

7024 | Le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la **dixième année**¹ qui suit celle au titre de laquelle la taxe est devenue exigible conformément aux dispositions du 2 de l'article 269 du CGI lorsque l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA du LPF au titre d'une année postérieure ou lorsque le contribuable exerce une activité occulte. L'activité occulte est réputée exercée lorsque le contribuable n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire et soit n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, soit s'est livré à une activité illicite².

L'économie générale de cette disposition est exposée aux n°s 7008 et suivants.

**C. INOPPOSABILITÉ DE LA PRESCRIPTION POUR LA RECTIFICATION
DU CRÉDIT DE TAXES DÉDUCTIBLES**

(LPF, art. L. 177)

7025 | La **prescription** ne fait pas échec à l'obligation, pour les assujettis à la TVA, de justifier, par la **présentation de documents** même établis antérieurement à la période non prescrite, le montant de la taxe déductible et du crédit de taxe dont ils demandent à bénéficier à l'ouverture de cette période.

Le report à ce titre d'une somme erronée entraînerait, en effet, l'irrégularité de la première déclaration mensuelle vérifiée dans les délais normaux de prescription.

Remarque :

À compter du 1^{er} janvier 2012, le premier alinéa s'applique aux assujettis membres du groupe mentionné à l'article 1693 *ter* du CGI pour la justification de la taxe déductible et du crédit de taxe dont le redevable mentionné au 1 de l'article 1693 *ter* du même code a demandé à bénéficier.

chapitre 3

délai de reprise en matière de contributions indirectes

(LPF, art. L. 178)

7026 | En matière de contributions indirectes et de réglementations se fondant sur les mêmes règles de procédure et de recouvrement, le délai de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Ces dispositions s'appliquent aux imposition **dues à compter du 1^{er} janvier 2012**.

1. Le délai de dix ans s'applique aux délais venant à expiration postérieurement au 31 décembre 2008. Il était auparavant de six ans.

2. Cette dernière disposition est applicable aux délais venant à expiration postérieurement au 31 décembre 2009.

chapitre 4

délais de reprise en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, d'impôt de solidarité sur la fortune, de droits de timbre et de droits et taxes assimilés

(BOI-CF-PGR)

A. DÉLAI GÉNÉRAL

7027 Sous réserve des exceptions énumérées ci-après au n° 7034, le **droit de reprise** de l'administration au regard des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière, de l'impôt de solidarité sur la fortune, des droits de timbre ainsi que des taxes, redevances et impositions assimilées est soumis :

- soit à une « **prescription abrégée** » de **trois ans** ;
- soit à la **prescription plus longue de six ans**¹, lorsque les conditions d'application de la prescription abrégée ne sont pas réunies.

| Pour plus de précisions, voir BOI-CF-PGR-10-40.

I. PRESCRIPTION ABRÉGÉE

7028 **1. Conditions générales d'application** (LPF, art. L. 180).

Le droit de reprise de l'administration peut s'exercer jusqu'à l'**expiration de la troisième année** suivant celle au cours de laquelle l'exigibilité des droits omis a suffisamment été révélée :

- par l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration ou par l'exécution de la formalité fusionnée ;
- sans qu'il soit nécessaire de recourir à des recherches ultérieures, c'est-à-dire de telle sorte que le service soit mis à même de constater immédiatement, au seul vu du document enregistré ou publié, l'existence du fait juridique imposable.

7029 **2. Conditions particulières d'application en cas de successions non déclarées et d'omissions de biens dans les déclarations de succession** (LPF, art. L. 181).

La prescription abrégée ne s'applique, en pareil cas, que si le document révélateur enregistré ou publié (écrit ou déclaration) mentionne exactement :

- la date et le lieu du décès du défunt ;
- le nom et l'adresse de l'un au moins des ayants droit.

Par ailleurs, la prescription ne court qu'en ce qui concerne les droits dont l'exigibilité est révélée sur les biens, sommes ou valeurs expressément énoncés dans l'écrit ou la déclaration comme dépendant de la succession.

7029-1 **3. Cas particulier : contrôle de la valeur des biens faisant l'objet de donations antérieures** (LPF, art. L. 181 B).

La valeur des biens faisant l'objet des donations antérieures ajoutée à la valeur des biens compris dans une donation ou une déclaration de succession en vertu du deuxième alinéa de l'article 784 du CGI peut, pour l'application de ce même alinéa seulement, être rectifiée.

La valeur des biens ayant fait l'objet des donations antérieures dont il est tenu compte pour l'application du troisième alinéa de l'article 793 *bis* du CGI peut, pour la seule appréciation de la limite mentionnée au deuxième alinéa du même article, être rectifiée (LPF, art. L. 181 B, al. 2). Cette disposition est applicable aux donations consenties **à compter de la date de publication de la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012**.

7030 **4. Remarques :**

1. **La formalité donnée à un acte** ou à une déclaration ne peut avoir pour effet de rendre applicable la prescription abrégée lorsqu'elle intervient avant que se soit produit le fait générateur.

1. Dix ans pour les contrôles engagés avant le 1^{er} juin 2008 (cf. n° 7031).

Par contre, cette prescription peut jouer si l'enregistrement a lieu après le fait générateur mais avant la date légale d'exigibilité des droits.

2. Si antérieurement au dépôt d'une déclaration de succession, **un acte comportant l'évaluation des biens dépendant de la succession** a été enregistré, la prescription abrégée court de la date de l'enregistrement de cet acte et non de celle du dépôt de la déclaration (*Cour de cassation, arrêt du 2 mai 1977*).

3. L'enregistrement ou la publication au droit fixe d'**un acte sous condition suspensive** ne peut faire courir la prescription abrégée. Il en est de même de la formalité donnée à un acte ou à une déclaration lorsque c'est l'exigibilité de l'impôt elle-même qui se trouve frappée d'une condition suspensive (cas des acquisitions de terrains à bâtir, des acquisitions de biens ruraux par des fermiers ou d'immeubles affectés à l'habitation).

4. Une proposition de rectification ne constitue pas un acte révélateur de l'exigibilité servant de point de départ au délai de prescription triennale au sens de l'article L. 180 du LPF (*Cour de cassation, arrêt du 31 octobre 2006 n° 11184 FS-P+B+I+R* et *Cour de cassation, arrêt du 20 mai 2008, n° 591 F-D*).

5. Une déclaration de résultat, qui n'est pas un acte enregistré, ne saurait en aucun cas constituer un acte révélateur de l'exigibilité des droits au sens de l'article L. 180 du LPF. Dès lors, le délai de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration du délai prévu par l'article L. 186 du LPF (*Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, arrêt du 1^{er} mars 2011 n° 192 F-D pourvoi n° 10-12724*).

II. PRESCRIPTION LONGUE PRÉVUE À L'ARTICLE L. 186 DU LPF

(LPF, art. L. 186)

7031

1. Champ d'application.

Lorsqu'il n'est pas expressément prévu de délai de prescription plus court ou plus long, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la **sixième année** suivant celle du fait générateur de l'impôt.

Cette prescription de six ans visée à l'article L. 186 du LPF ne s'applique, en pratique, qu'en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, d'impôt de solidarité sur la fortune, de droits de timbre, ainsi que de taxes et redevances assimilées lorsque les conditions requises pour l'intervention de la prescription abrégée ne sont pas remplies.

Le délai de six ans qui résulte de l'intervention de l'article 12 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 s'applique aux **contrôles engagés depuis le 1^{er} juin 2008**.

Pour tous les **contrôles engagés avant le 1^{er} juin 2008**, la prescription **décennale** antérieurement en vigueur continue à s'appliquer et la limite de prolongation du délai de reprise de dix ans, visée à l'article L. 181 du LPF reste en vigueur.

S'agissant des **contrôles engagés à partir du 1^{er} juin 2008**, quelle que soit la date du fait générateur de l'impôt contrôlé, la **prescription sexennale** trouve à s'appliquer. De même, la limite de prorogation du délai de reprise visée à l'article L. 181 du LPF passe de dix à six ans.

Il est précisé que l'engagement d'un contrôle consiste dans la réception, selon les modalités conformes à la réglementation postale, par le contribuable de l'un des documents suivants :

- une lettre de mise en demeure visée à l'article L. 67 du LPF pour les situations de taxation d'office ;
- une proposition de rectification dans les autres cas.

7032

2. Calcul du délai.

Le délai de reprise décennal ou sexennal a pour point de départ le fait générateur de l'impôt, à savoir :

- **en matière de droits de mutation par décès**, la date du décès, quelle que soit la nature de l'infraction qui motive l'action du service ;

Jugé, toutefois, qu'en cas de contestation judiciaire de la dévolution successorale, la prescription du droit de reprise concernant les droits de mutation par décès exigibles sur une succession non encore déclarée à l'administration ne court pas durant l'instance judiciaire (*arrêts Cour de cassation des 21 juin 1994, n° 1502 D et 4 juillet 1995, n° 1472 D*).

- **en ce qui concerne les autres droits d'enregistrement**, la date de la mutation ou celle de l'acte. Toutefois, la date des actes sous signature privée n'est opposable à l'administration que si elle est certaine (LPF, art. L. 183) ;

- la date de réalisation de la condition suspensive affectant les conventions taxables ou les créances d'impôt. Faisant application de ce principe, la Cour de cassation, par un arrêt du 31 octobre 2006 (n° 1171 F-D), rappelle que la prescription du droit de reprise de l'administra-

tion en cas de déchéance du régime de faveur des marchands de biens ne court que de l'expiration du délai imparti pour tenir l'engagement de revente ;

- **en matière d'impôt de solidarité sur la fortune**, le 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

S'agissant du délai de reprise décennal applicable aux procédures engagées jusqu'au 31 mai 2008, il se calcule de **date à date**, en comptant le jour de son terme, mais non celui de son départ.

S'agissant du délai de reprise sexennal applicable aux procédures engagées depuis le 1^{er} juin 2008, il s'exerce jusqu'au 31 décembre de la sixième année suivant celle du fait générateur de l'impôt.

7032-1 3. Jugé que la prescription longue de l'article L. 186 du LPF est applicable :

- dès lors qu'un bail (conclu en 1975) n'avait pas été déclaré avant d'être porté à la connaissance du service (en 1981) [*arrêt Cour de cassation du 2 juin 1992, Bull. IV, n° 219*] ;
- au rehaussement fondé sur l'omission partielle du solde créditeur d'un livret d'épargne dans une déclaration de succession (*arrêt Cour de cassation du 9 mars 1993, Bull. IV, n° 95*) ;
- en cas de déchéance du régime prévu à l'article 1115 du CGI, lorsque l'administration n'a pas fondé les rehaussements uniquement sur la présentation à l'enregistrement des actes de revente, mais aussi sur des éléments extérieurs à ces actes qu'elle a dû rechercher, tels la communauté d'intérêts entre les parties et l'absence de paiement du prix (*arrêt Cour de cassation du 10 février 1998, n° 463 P*).

III. CONFLIT ENTRE LA PRESCRIPTION ABRÉGÉE ET LA PRESCRIPTION LONGUE

7033 Lorsque la prescription abrégée prend effet à une date où il ne reste plus à courir sur le délai de la prescription longue qu'un laps de temps inférieur à celui de la prescription abrégée en cours, l'**action de l'administration** ne peut plus s'exercer après le terme de la prescription maximale de six ans.

B. DÉLAIS SPÉCIAUX

7034 1. Taxe sur les conventions d'assurances (LPF, art. L. 182 ; BOI-CF-PGR-10-40 au II).

En ce qui concerne la taxe sur les conventions d'assurances, le droit de reprise s'exerce dans le délai fixé à l'article L. 176 du LPF pour les taxes sur le chiffre d'affaires.

2. En cas d'option par le donataire pour la déclaration ou l'enregistrement du don manuel (LPF, art. L. 181 A).

Lorsque le donataire opte pour la déclaration ou l'enregistrement du don manuel dans le délai d'un mois suivant le décès du donateur, prévus à l'article 635 A du CGI, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la sixième année suivant le décès du donateur.

3. En cas de comptes financiers, contrats d'assurance-vie souscrits auprès d'organismes établis hors de France ou droits dans un trust détenus à l'étranger (LPF, art. L. 181-0 A nouveau créé par le F du II de l'article 8 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

Par exception au premier alinéa de l'article L. 180 du LPF et à l'article L. 181 du même livre, le droit de reprise de l'administration relatif aux impôts et droits qui y sont mentionnés peut s'exercer **jusqu'à l'expiration de la dixième année suivant celle du fait générateur de ces impôts ou droits** quand ils sont assis sur des biens ou droits mentionnés aux articles 1649 A, 1649 AA et 1649 AB du CGI, sauf si l'exigibilité des impôts ou droits relatifs aux biens ou droits correspondants a été suffisamment révélée dans le document enregistré ou présenté à la formalité.

Il en est de même pour les redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune mentionnés au 2 du I de l'article 885 W du CGI à raison de ces mêmes biens ou droits lorsque les obligations déclaratives prévues aux articles 1649 A, 1649 AA et 1649 AB du code précité n'ont pas été respectées ou que l'exigibilité des droits afférents à ces mêmes biens ou droits n'a pas été suffisamment révélée par la réponse du redevable à la demande de l'administration prévue au a de l'article L. 23 A du LPF, sans qu'il soit nécessaire de procéder à des recherches ultérieures.

Ces nouvelles dispositions **s'appliquent aux délais de reprise venant à expiration postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.**

chapitre 5

prescription des pénalités fiscales

(BOI-CF-PGR)

La prescription des pénalités fiscales fait l'objet de commentaires au BOI-CF-PGR-10-80.**A. PÉNALTÉS ET AMENDES FISCALES PRONONCÉES
PAR L'ADMINISTRATION OU PAR DES JURIDICTIONS NON RÉPRESSIVES****I. PÉNALTÉS ET AMENDES SANCTIONNANT LES CONTRAVENTIONS AUX RÈGLES
D'ASSIETTE ET DE RECouvreMENT DES IMPÔTS**(LPF, art. L. 188, 1^{er} alinéa)

- 7040 Les amendes fiscales sanctionnant les contraventions susvisées (intérêts de retard, majorations, amendes fixes) se prescrivent dans le **même délai** et les **mêmes conditions** que les droits simples et majorations correspondants.

II. AUTRES AMENDES(LPF, art. L. 188, 2^e alinéa)

- 7041 Les autres amendes fiscales sont prescrites à l'**expiration de la quatrième année** suivant celle au cours de laquelle les infractions ont été commises.

**B. AMENDES FISCALES PRONONCÉES PAR LES TRIBUNAUX
RÉPRESSIFS**(LPF, art. L. 188, 3^e alinéa)

- 7042 Les amendes et confiscations fiscales prononcées par la juridiction pénale se prescrivent dans les **mêmes délais** que les peines correctionnelles de droit commun et dans les **mêmes conditions** que les dommages-intérêts.

chapitre 6

dispositions communes

(BOI-CF-PGR)

Des commentaires relatifs aux dispositions communes figurent au BOI-CF-PGR-10-10.**A. EFFETS DE LA PRESCRIPTION**

- 7043 La **prescription** a pour effet d'**éteindre l'obligation du contribuable** par le seul écoulement du délai et équivaut, lorsqu'elle est acquise, au paiement de l'impôt.

Susceptible d'être invoquée à tout moment de la procédure contentieuse par le débiteur, elle ne peut être soulevée d'office par le juge.

Les contribuables ne peuvent pas renoncer d'avance à la prescription, mais **peuvent renoncer**, expressément ou tacitement, par exemple par le paiement spontané de droits prescrits, à la **prescription acquise**.

B. EXCEPTIONS AUX RÈGLES GÉNÉRALES DE LA PRESCRIPTION**I. PROROGATION DES DÉLAIS DE PRESCRIPTION EN CAS D'AGISSEMENTS
FRAUDULEUX**

(LPF, art. L. 187)

- 7044 Lorsque l'administration a déposé une plainte contre un contribuable qui s'est livré à des agissements frauduleux, elle peut procéder à des contrôles et à des rehaussements au titre des **deux années qui excèdent le délai ordinaire de prescription**. Ce délai ne se cumule pas

avec les délais spéciaux de reprise en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, en cas d'activité occulte ou de flagrance fiscale. Cette prorogation de délai est applicable aux auteurs des agissements frauduleux comme à leurs complices et aux personnes pour le compte desquelles la fraude a été commise.

Il est sursis, jusqu'à la décision de la juridiction pénale, au recouvrement des impositions complémentaires afférentes à la période excédant le délai ordinaire de prescription, moyennant constitution de garanties suffisantes.

Ces impositions deviennent caduques si la procédure judiciaire se termine par une ordonnance de non-lieu ou si les personnes poursuivies sont relaxées.

Remarques :

- la plainte du service chargé de l'assiette ou du recouvrement de l'impôt pour infraction aux dispositions des articles 1741 et 1743 du CGI relatives au délit général de fraude fiscale peut être déposée jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise (cf. n° 7382) ;
- le délai supplémentaire de deux ans dont dispose l'administration en application de l'article L. 187 du LPF en cas de dépôt de plainte pénale ne peut se cumuler avec le délai spécial exposé aux n°s 7008, 7022-1 et 7024.

II. PROROGATION DU DÉLAI DE REPRISE EN CAS DE RECOURS À L'ASSISTANCE ADMINISTRATIVE INTERNATIONALE

(LPF, art. L. 188 A)

Lorsque les renseignements demandés à une autorité étrangère dans le cadre de l'assistance administrative ne sont pas parvenus à l'administration fiscale française avant la prescription d'un exercice, le délai de prescription peut être prolongé d'une durée maximum de **deux ans**.

7044-1

1. Champ d'application.

Les demandes de renseignements visées par les dispositions de l'article L. 188 A du LPF interviennent dans le cadre de l'**assistance administrative internationale** (LPF, art. L. 114 et L. 114 A).

L'article L. 188 A du LPF ne peut s'appliquer que pour une demande entrant dans le champ d'application défini par chaque convention ou instrument.

En outre, l'échange ne peut porter que sur des éléments que le pays requis est en mesure de fournir, compte tenu de sa propre législation.

Les renseignements demandés à l'autorité étrangère concernent :

- soit **les relations d'un contribuable** qui entrent dans les prévisions des articles 57 et 209 B du CGI avec une entreprise ou une entité juridique exploitant une activité et établi dans l'État ou le territoire étranger : il s'agit notamment des relations juridiques, économiques, financières et de toutes les opérations internationales susceptibles d'avoir un effet sur l'assiette imposable ou sur le montant de l'impôt d'un contribuable ;
- soit **les biens, les avoirs ou les revenus** dont un contribuable a pu disposer hors de France ou les activités qu'il a pu y exercer.

La demande peut porter sur les deux types de renseignements.

Sous réserve des dispositions des conventions fiscales applicables, l'article L. 188 A du LPF est susceptible de s'appliquer à propos des demandes de renseignements :

- faites au cours de **toutes les procédures de contrôle** (contrôle sur pièce ou contrôle externe) ;
- portant sur **toutes les catégories d'impôt** dont l'assiette ou le montant peuvent être influencés par une relation internationale ;
- concernant **tous les contribuables**, personnes physiques ou personnes morales, groupements de fait ou de droit, résidents ou non, assujettis ou susceptibles d'être assujettis en France à l'impôt visé par la demande.

7044-2

2. Mise en œuvre.

La demande doit porter sur des situations clairement identifiées appelant des questions précises et être adressée dans le délai initial de reprise.

La prorogation du délai de reprise ne peut intervenir que si le contribuable a été informé de l'existence de la demande au moment où celle-ci a été formulée à l'autorité étrangère et, s'il y a lieu, de l'intervention de la réponse de l'autorité étrangère au moment où celle-ci est parvenue à l'administration française.

Le contribuable est **informé**, par lettres recommandées avec accusé de réception, **de l'envoi de la demande** d'une part et, le cas échéant, **de la réception de la réponse** d'autre part. Il est

indiqué, dans ces lettres d'information, le pays concerné, les années visées, la date d'envoi de la demande ou celle de la réponse.

7044-3 3. Effets de la mise en œuvre du dispositif.

La proposition de rectification destinée à réparer les omissions ou insuffisances concernées par la demande peut être adressée **jusqu'à la fin de l'année suivant celle de la réponse**, et au plus tard, **jusqu'à la fin de la cinquième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due**. À cet égard, il est précisé que dans le cas où une demande de renseignements fait l'objet d'une réponse d'attente ou d'une réponse partielle précédant la réponse définitive, c'est la date de la réponse définitive de l'administration étrangère qu'il convient de prendre en compte pour le calcul du délai de prolongation.

Les dispositions de l'article L. 188 A du LPF ne peuvent avoir pour effet :

- de réduire le délai normal de reprise, en cas de demande suivie d'une réponse rapide de l'autorité étrangère compétente ;
- de réduire ou d'allonger le délai de reprise prévu par l'article L. 186 du LPF (cf. n^{os} 7031 et suiv.), lorsque le rehaussement en cause est régi par cette disposition (notamment omissions en matière de droits de mutation ou d'ISF).

Seuls les chefs de rehaussement liés aux éléments contenus dans la demande de renseignements peuvent être notifiés au-delà du délai normal de reprise.

Ce principe peut aboutir à l'envoi de **plusieurs propositions de rectification** selon que les rehaussements envisagés sont ou non concernés par une ou plusieurs demandes d'assistance administrative internationale.

III. PROROGATION DU DÉLAI DE REPRISE EN CAS DE DÉPÔT DE PLAINTE POUR FRAUDE FISCALE

(LPF, art. L. 188 B modifié par le VIII de l'article 11 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012)

7044-4

Lorsque l'administration a, dans le délai de reprise, déposé une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale dans les cas visés aux 1° à 5° de l'article L. 228 du LPF (cf. n° 7381), les omissions ou insuffisances d'imposition afférentes à la période couverte par le délai de reprise peuvent, même si celui-ci est écoulé, être réparées **jusqu'à la fin de l'année qui suit la décision** qui met fin à la procédure et, **au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due**.

IV. DÉCHÉANCE DU BÉNÉFICE D'AVANTAGES FISCAUX RÉSULTANT D'UN AGRÉMENT ADMINISTRATIF OU D'UNE CONVENTION PASSÉE AVEC L'ÉTAT

(CGI, art. 1649 *nonies* A)

7045

En cas de déchéance du bénéfice d'avantages fiscaux, les impôts dont les contribuables ont été dispensés deviennent immédiatement exigibles nonobstant toutes dispositions contraires. **Aucune prescription** ne peut être opposée à l'administration en ce qui concerne ces rappels d'impôts.

V. COMPENSATIONS OPPOSÉES PAR L'ADMINISTRATION AUX CONTRIBUABLES, DANS LE CAS DE RÉCLAMATIONS CONTENTIEUSES

(LPF, art. L. 203 et L. 204)

7046

Lorsqu'un contribuable demande la décharge ou la réduction d'une imposition quelconque, l'administration peut, à tout moment de la procédure et **malgré l'expiration des délais de prescription**, effectuer ou demander la compensation dans la limite de l'imposition contestée, entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions de toute nature constatées dans l'assiette ou le calcul de l'imposition au cours de l'instruction de la demande.

C. INTERRUPTION ET SUSPENSION DE LA PRESCRIPTION

(LPF, art. L. 76, L. 189, L. 189 A, L. 274 et L. 275)

I. INTERRUPTION DE LA PRESCRIPTION

7047

1. Modes d'interruption.

La prescription est interrompue, dans la limite des rehaussements ou des droits mentionnés :

- par des propositions de rectification répondant aux conditions légales de validité (cf. n^{os} 7125 et suiv. et 7185-7) ;

- par des déclarations ou notifications de procès-verbaux.

De même, la prescription est interrompue par tous actes comportant reconnaissance de la part des contribuables ou par tous actes interruptifs de droit commun (citation en justice, commandement et saisie).

Par ailleurs, l'envoi d'un avis de mise en recouvrement interrompt également la prescription et ouvre un nouveau délai de prescription de quatre ans propre à l'action en recouvrement de l'administration. Ce délai de quatre ans est interrompu par tous actes comportant reconnaissance de la part des redevables et par tous autres actes interruptifs de la prescription (cf. Rec. n° 9433).

Enfin, la prescription des **sanctions fiscales** autres que celles visées ci-dessus au n° 7042 est interrompue par la mention portée sur la proposition de rectification qu'elles pourront être éventuellement appliquées.

À compter du 1^{er} octobre 2011, la mise en demeure de payer constitue un acte interruptif de la prescription de l'action en recouvrement (LPF, art. L. 257-0 A, 3).

7048

2. Effets de l'interruption.

L'interruption a pour effet d'**annuler** la prescription commencée et de faire courir, à compter de l'acte interruptif, une prescription nouvelle de même nature et de même durée, ou au moins calculée de la même manière, que celle à laquelle elle se substitue (cf. n° 7140).

II. SUSPENSION DE LA PRESCRIPTION

7049

Lorsqu'à la suite d'une proposition de rectification, une procédure amiable en vue d'éliminer la double imposition est ouverte entre la France et un autre État ou territoire sur le fondement d'une convention fiscale bilatérale ou de la convention européenne 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées du 23 juillet 1990, le cours du délai d'établissement de l'imposition correspondante est suspendu de la date d'ouverture de la procédure amiable au terme du troisième mois qui suit la date de la notification au contribuable de l'accord ou du constat de désaccord intervenu entre les autorités compétentes, sauf si les bénéfices ou revenus rectifiés ont bénéficié d'un régime fiscal privilégié dans l'autre État ou territoire au sens de l'article 238 A du CGI (LPF, art. L. 189 A).

Ces dispositions s'appliquent **aux procédures amiables ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2011**.

titre 2

modalités d'exercice du droit de contrôle et de vérification de l'administration

(LPF, art. L. 10 et suiv., R* 13-1 et suiv. ; BOI-CF-DG, BOI-CF-PGR
et BOI-CF-IOR)

Le **contrôle de l'impôt**, qui revêt des formes diverses, suppose la mise en œuvre, par les services des finances publiques, de différents droits dont les plus importants sont le **droit de vérification**, le **droit de communication**, le **droit d'enquête** et le **droit de contrôle des entrepôts fiscaux**.

chapitre premier

les formes de contrôle

(BOI-CF-DG)

7050

L'administration contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits taxes et redevances. Elle contrôle également les documents déposés en vue d'obtenir des déductions, restitutions ou remboursements ou d'acquitter tout ou partie d'une imposition au moyen d'une créance sur l'État (LPF, art L. 10, 1^{er} et 2^e alinéas). À cette fin, elle peut demander aux contribuables tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés (LPF, art L. 10, al. 3)¹.

Le contrôle fiscal est susceptible de comporter, notamment en matière d'impôts sur les revenus et de taxes sur le chiffre d'affaires, trois phases complémentaires : le contrôle formel, le contrôle sur pièces, la vérification.

1. Le Conseil d'État a considéré qu'il ne résultait d'aucune disposition législative ou réglementaire que la demande adressée à un contribuable par l'administration sur le fondement de l'article L. 10 du LPF aurait un caractère contraignant, ni que l'administration serait tenue d'informer le contribuable du caractère non contraignant de cette demande. Le Conseil d'État a également estimé que le non-respect par l'administration, lors de l'envoi de la demande d'information sur le fondement de l'article L. 10 du LPF, du délai de trente jours qui aurait dû être imparti aux contribuables en application de l'article L. 11 du même livre, est resté sans influence sur la procédure de rectification et ne constituait pas, pour ce motif, une irrégularité substantielle de nature à entraîner la décharge des impositions, dans la mesure où la proposition de rectification n'opposait pas aux intéressés un défaut de réponse à la demande d'information qui leur avait été adressée, mais fondait la rectification sur les renseignements obtenus de la société, à la suite de leur réponse (*Conseil d'État, 22 janvier 2010, n° 314010*).

| Ces différentes formes de contrôle sont commentées au BOI-CF-DG-40.

D'autres modalités sont prévues pour certains impôts ou dans le cadre des mesures diverses de contrôle et de prévention de la fraude fiscale.

Par ailleurs, l'article L. 13 C du LPF instaure un contrôle fiscal à la demande des petites et moyennes entreprises (cf. n^{os} 7055 et suiv.). L'article L. 13 CA du LPF prévoit que lorsqu'il porte sur le crédit d'impôt recherche défini à l'article 244 *quater* B du CGI, le contrôle fiscal à la demande s'applique à toutes les entreprises (disposition applicable aux crédits d'impôt calculés au titre des dépenses de recherche exposées depuis le 1^{er} janvier 2008).

Enfin, l'article L. 21 B du LPF, pérennisé par l'article 55 de la loi n^o 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, prévoit en matière de donation et de succession, un contrôle à la demande des signataires de la déclaration de succession ou des donataires figurant dans un acte de mutation à titre gratuit entre vifs qui représentent au moins le tiers de l'actif net transmis (cf. n^o 7058).

A. LE CONTRÔLE FORMEL

(BOI-CF-DG-40-20 au I)

7050-1 Ce contrôle recouvre l'ensemble des interventions ayant trait à la **rectification des erreurs matérielles** évidentes constatées dans les déclarations. Il n'implique donc aucune recherche extérieure à celles-ci.

B. LE CONTRÔLE SUR PIÈCES

(BOI-CF-DG-40-20 au I)

7050-2 Ce type de contrôle est constitué par l'ensemble des **travaux de bureau** au cours desquels le service procède à l'examen critique global des déclarations à l'aide de renseignements et documents figurant au dossier.

C. LA VÉRIFICATION

(BOI-CF-DG-40-20 au II)

7051 La vérification est l'opération qui consiste à s'assurer de la **sincérité** d'une déclaration fiscale en la confrontant avec des éléments extérieurs, notamment au regard des impôts suivants.

I. IMPÔT SUR LE REVENU, IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS ET TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

7051-1 La vérification peut être selon le cas :

- un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP) ;
- une vérification de comptabilité.

7051-2 **1. L'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle** (LPF, art. L. 12).

L'administration peut procéder à l'examen contradictoire de la situation fiscale des personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu, **qu'elles aient ou non leur domicile fiscal en France**, lorsqu'elles y ont des obligations au titre de cet impôt.

À l'occasion de cet examen, elle peut contrôler la cohérence entre, d'une part les revenus déclarés et, d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal.

7051-3 **2. La vérification de comptabilité** est un ensemble d'opérations ayant pour objet d'examiner sur place la comptabilité d'une entreprise et de la confronter à certaines données de fait ou matérielles, afin de contrôler l'exactitude et la sincérité des déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les rehaussements nécessaires, qu'il s'agisse de revenus catégoriels soumis à l'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés, de taxes sur le chiffre d'affaires ou de droits d'enregistrement (LPF, art. L. 13).

Bien entendu, l'examen de la comptabilité de l'entreprise peut être assorti d'un ESFP de l'exploitant individuel ou des principaux dirigeants afin de confronter les résultats déclarés ou la valeur des résultats reconstitués avec le montant apparent des ressources que laissent supposer le train de vie et les autres dépenses ou acquisitions des intéressés.

7051-4

a. Lieu de la vérification.

En principe, la vérification s'effectue **sur place** (LPF, art. L. 13). Cependant, sur demande écrite du contribuable, l'examen des documents comptables peut avoir lieu dans le bureau du vérificateur, sous certaines conditions, notamment **reçu détaillé** des documents emportés, remis par le vérificateur au contribuable, ce dernier devant en **délivrer décharge** lors de leur restitution. Mais cette façon de procéder, qui doit conserver un **caractère exceptionnel**, ne doit pas avoir pour effet de priver le contribuable de la possibilité voulue par le législateur d'un débat contradictoire avec le vérificateur.

7051-5

b. Comptabilité informatisée (LPF, art. L. 13 et L. 47 A ; BOI-CF-IOR-60-40).

Au regard des règles comptables, les principes obligatoires de tenue des comptabilités « manuelles » ont été transposés aux comptabilités informatisées. Ces principes s'appliquent à la présentation des documents obligatoires (livres comptables, documentation comptable et pièces justificatives) et aux écritures comptables informatisées. Le respect de ces principes est la condition nécessaire du caractère régulier, sincère et probant des comptabilités informatisées.

Conformément aux dispositions du 2^{ème} alinéa de l'article L. 13 du LPF, si la comptabilité est établie au moyen de systèmes informatisés, le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations rendues obligatoires par le CGI ainsi que sur la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements. En revanche, les données relatives au fonctionnement de l'entreprise, sans lien direct ou indirect avec la comptabilité ou les déclarations obligatoires, n'entrent pas dans le champ d'application du 2^{ème} alinéa de l'article L. 13 du LPF.

Pour les contrôles pour lesquels l'avis de vérification a été adressé à compter du 1^{er} janvier 2008, le I de l'article L. 47 A du LPF prévoit que le contribuable peut satisfaire à son obligation de représentation de sa comptabilité en remettant une copie des fichiers des écritures comptables sous forme dématérialisée répondant aux normes fixées par l'article A. 47 A-1 du LPF. Le champ d'application de cette remise de fichiers se limite à ceux qui concernent les écritures comptables telles qu'elles sont définies aux articles 420-1 et suivants du plan comptable général (au sens de ces dispositions, les fichiers des écritures comptables regroupent l'ensemble des enregistrements informatiques qui constituent les écritures comptables de la comptabilité générale). Les fichiers informatiques contenant les pièces justificatives (facturation, recettes...) ne sont pas concernés par cette mesure.

Quelle que soit la modalité de remise des fichiers, ces fichiers doivent être conformes aux normes fixées par l'article A. 47 A-1 du LPF. La remise des fichiers est formalisée par écrit sur un document remis par le vérificateur et contre-signé par le contribuable.

Lorsque le contribuable a remis le fichier des écritures comptables, le vérificateur peut effectuer sur ces fichiers des opérations simples s'agissant de la manipulation de données informatiques, à savoir des tris, classements ainsi que tous calculs (somme, multiplication...) qui lui permettent de s'assurer de la concordance des documents comptables avec les déclarations fiscales déposées par le contribuable.

L'administration doit restituer au contribuable, avant la mise en recouvrement ou après l'envoi d'un avis d'absence de rectification, les copies des fichiers transmis et n'en conserver aucun double. Cette restitution est formalisée par un document remis par le vérificateur et contre-signé par le contribuable.

Le II de l'article L. 47 A du LPF impose au vérificateur d'indiquer, dans tous les cas et par écrit, la nature des investigations souhaitées et exige du contribuable qu'il formalise, par écrit également, son choix pour l'une des options de réalisation des traitements informatiques. Cette formalisation écrite de la nature des investigations envisagées par l'administration a pour objet de donner au contribuable une information précise lui permettant de faire son choix sur les modalités de traitement en toute connaissance de cause.

Le contribuable dispose des options suivantes :

- les agents de l'administration effectuent la vérification sur le matériel utilisé par le contribuable ;
- celui-ci effectue lui-même tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification. Dans ce cas, l'administration précise par écrit au contribuable, ou à un mandataire désigné à cet effet, les travaux à réaliser ainsi que le délai accordé pour les effectuer. Les résultats des traitements sont alors remis sous forme dématérialisée ;
- le contribuable peut également demander que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise. Il met alors à la disposition de l'administration les copies des documents, données et traitements soumis à contrôle.

En toute hypothèse, le contribuable est informé des noms et adresses administratives des agents par qui ou sous le contrôle desquels les opérations sont réalisées.

Précision : L'article 14 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 modifie l'article L. 47 A du LPF et prévoit, **à compter des contrôles pour lesquels les avis de vérification seront adressés après le 1^{er} janvier 2014**, que les entreprises qui tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés devront la présenter sous forme dématérialisée lors d'un contrôle de l'administration fiscale. Ces nouvelles dispositions feront l'objet de commentaires ultérieurs détaillés.

7051-6

c. Assistance d'experts externes (LPF, art. L. 103 A).

L'article L. 103 A du LPF (cf. n° 7827) permet à l'administration de solliciter toute personne dont l'expertise est susceptible de l'éclairer pour l'exercice de ses missions d'étude, de contrôle, d'établissement de l'impôt ou d'instruction des réclamations, lorsque ces missions requièrent des connaissances ou des compétences particulières. Le recours à un expert externe peut donc s'exercer dans le cadre de tout contrôle.

7051-7

d. Contrôle des contribuables dépositaires du secret professionnel (LPF, art. L. 13-0 A).

Afin de garantir le respect du secret de la vie privée, l'article L. 13-0 A du LPF, qui vise expressément les contribuables dépositaires du secret professionnel, fixe strictement les limites du champ des informations susceptibles d'être requises par les agents de l'administration. Il précise en effet que, si les agents de l'administration peuvent demander toutes informations relatives au montant, à la date et à la forme des versements afférents aux recettes de toute nature perçues, leurs interrogations ne peuvent porter **ni sur l'identité déclarée** par le client, **ni sur la nature de la prestation**.

Lorsque, dans une proposition de rectification ou dans un tableau annexe à celle-ci, il est nécessaire de faire figurer certaines des informations nominatives recueillies au cours de la vérification, ces dernières ne doivent toutefois figurer que sous une forme abrégée (initiales des noms et prénoms).

7051-8

e. Contrôle des prix de transfert (LPF, art. L. 13 B ; BOI-CF-IOR-60-50).

Lorsque, au cours d'une vérification de comptabilité, l'administration a réuni des éléments faisant présumer qu'une entreprise a opéré un transfert indirect de bénéfices, au sens des dispositions de l'article 57 du CGI, elle peut demander à cette entreprise des informations et documents lui permettant d'apprécier la normalité des prix de transfert (cf. n°s 7069 et suiv.).

7051-9

f. Contrôle des fiducies (LPF, art. L. 13, 3^e alinéa).

Les fiducies, en la personne de leur fiduciaire, sont soumises à vérification de comptabilité dans les conditions prévues à l'article L. 13 du LPF (cf. n°s 7051-3 à 7051-5).

7051-10

g. Articulation entre contrôle fiscal externe et contrôle des droits d'enregistrement.

Dans trois arrêts rendus les 31 octobre 2006 et 19 décembre 2006 (arrêts n°s 1182, 1189 et 1474), la Cour de cassation a admis que, lorsque le contribuable est astreint à tenir et à présenter des documents comptables à raison de son activité professionnelle, l'administration fiscale peut, dans le cadre de la vérification de cette comptabilité, contrôler les droits d'enregistrement et taxes assimilées dus à l'occasion de l'exercice de cette activité, qui apparaissent ou devraient apparaître en comptabilité.

Les droits d'enregistrement supportés dans un cadre purement privé et qui n'ont pas de liens avec la comptabilité tenue par le redevable à raison de son activité professionnelle ne peuvent pas faire l'objet d'une vérification de comptabilité mais doivent être contrôlés par ailleurs par l'administration en se fondant sur les renseignements recueillis à l'occasion de la vérification de comptabilité (*Cour de cassation, arrêt du 31 octobre 2006, n° 1180*).

II. DROITS D'ENREGISTREMENT ET TAXE DE PUBLICITÉ FONCIÈRE

7052

Les contrôles en la matière sont susceptibles de revêtir différentes formes.

Il est précisé que, s'agissant, plus particulièrement, de la **vérification** des droits de mutation par décès, le contrôle intégral de la déclaration de succession consiste à examiner ce document afin de s'assurer :

1. En ce qui concerne la dévolution successorale, lorsque le défunt était marié sous un régime de communauté, que la liquidation de communauté a été correctement effectuée afin de déterminer si aucune minoration n'entache le montant de l'actif successoral.

2. Au regard de tous les éléments de l'actif successoral :

- que la déclaration de succession ne comporte pas d'omissions ;
- que chacun des éléments composant ledit actif a été correctement évalué au jour du décès.

3. Que les déductions opérées au titre du passif successoral sont régulières.

Chaque fois que des inexactitudes, omissions et insuffisances d'évaluation d'éléments d'actif ainsi que des déductions non justifiées au titre du passif sont découvertes, les rehaussements sont effectués selon la **procédure de rectification contradictoire** prévue à l'article L. 55 du LPF (cf. n^{os} 7108 et suiv.).

III. DISPOSITIONS PARTICULIÈRES

(BOI-CF-IOR-60-10)

7053

1. Comptes bancaires à usage mixte (LPF, art. L. 47 B).

L'article L. 47 B du LPF dispose, qu'au cours d'un ESFP, l'administration peut **examiner** les opérations figurant sur des comptes financiers utilisés à la fois à titre privé et professionnel et demander au contribuable tous éclaircissements et justifications sur ces opérations sans que cet examen et ces demandes constituent le début d'une vérification de comptabilité.

Inversement, l'administration peut, au cours d'une vérification de comptabilité, procéder aux mêmes examen et demandes, sans que ceux-ci constituent le début d'un ESFP.

7053-1

Cependant, si l'administration entend **exploiter** les renseignements recueillis au cours d'un ESFP pour procéder à des rehaussements au titre des revenus provenant d'une activité susceptible de faire l'objet d'une vérification de comptabilité (BIC, BNC, BA), il a été jugé qu'elle était tenue d'engager cette procédure de contrôle dans le respect des garanties propres à celle-ci. Il en est ainsi alors même que le contribuable serait en situation d'évaluation ou de taxation d'office pour ces bénéfices (*CE, 2 février 1996, n^{os} 140424 à 140426*).

L'administration est toutefois dispensée de respecter ce formalisme dans les situations prévues à l'article L. 47 C du LPF (cf. ci-dessous n^{os} 7053-2 et suiv.).

7053-2

2. Découverte d'activités occultes ou mise en évidence de conditions d'exercice non déclarées de l'activité au cours d'un ESFP (LPF, art. L. 47 C).

L'article L. 47 C du LPF autorise l'administration, lorsqu'elle découvre une activité occulte ou met en évidence des conditions d'exercice non déclarées de l'activité d'un contribuable, **au cours d'un ESFP**, à en tirer toutes les conséquences fiscales, sans avoir à procéder à une vérification de comptabilité.

7053-3

a. Activités concernées.

Une **activité occulte** est une activité qui n'a, à aucun moment, été portée à la connaissance de l'administration fiscale. L'activité occulte doit s'entendre principalement d'une activité pour laquelle le contribuable n'a pas accompli les formalités auxquelles il était tenu lors de sa création.

7053-4

Par ailleurs, sont considérées comme des **conditions d'exercice non déclarées d'une activité** les situations où, même si l'activité peut être regardée comme régulièrement déclarée, les modalités matérielles d'exploitation revêtent un caractère occulte et les déclarations sous-critées ne traduisent pas totalement la réalité. En fait, si l'activité est en elle-même connue de l'administration, les modalités exactes de son exercice effectif sont quant à elles masquées par l'apparence que le contribuable en a donnée en la déclarant.

Ainsi, sont visées :

- les activités ayant fait l'objet des formalités requises lors de leur création et ayant donné lieu au dépôt des déclarations fiscales correspondantes mais qui sont exercées selon des modalités ou sous une forme occulte ;
- les activités occultes, annexes ou connexes à une activité principale par ailleurs régulièrement déclarée et exercée.

7053-5

b. Date de la découverte de l'activité occulte ou des conditions d'exercice non déclarées d'une activité.

Les dispositions de l'article L. 47 C du LPF sont applicables si les éléments concourant à la découverte de l'exercice d'une activité occulte ou à la mise en évidence des conditions d'exercice non déclarées ont été recueillis **au cours de l'ESFP**.

Ces éléments doivent, en conséquence, être découverts ou mis en évidence dans le délai d'un an prévu au 3^e alinéa de l'article L. 12 du LPF, éventuellement prorogé des délais prévus aux 4^e, 5^e et 6^e alinéas de ce même article (cf. n^{os} 7190-3 et 7190-4).

7053-6

c. Portée de la mesure.

La mesure s'applique à tous les impôts et taxes (impôt sur le revenu, cotisation foncière des entreprises et cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, TVA...) afférents à l'activité occulte découverte ou à l'activité dont les conditions d'exercice ne sont pas déclarées.

7054

3. Contrôle du respect des engagements relatifs aux investissements productifs dans les départements d'outre-mer (LPF, art. L. 45 F modifié par le II de l'article 80 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013 ; BOI-IS-GEO-10-30-40 au II).

Dans les départements d'outre-mer, l'administration peut contrôler sur le lieu d'exploitation le respect des conditions de réalisation, d'affectation, d'exploitation et de conservation des investissements ayant ouvert droit au bénéfice des dispositions prévues aux articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B, 199 *undecies* C (cf. FP n° 109 et suiv.), 199 *septvicies*, 199 *novicies*, 217 *undecies* et 217 *duodecies* du CGI (cf. FE n° 1864).

Dans les collectivités d'outre-mer et en Nouvelle-Calédonie, les contrôles mentionnés ci-dessus peuvent être réalisés par les agents mandatés par le directeur général des finances publiques.

Les modalités d'application de ces contrôles sont fixées par décret en Conseil d'État.

7054-1

4. Contrôle des déclarations relatives à la réussite de l'opération de régénération naturelle ou à l'état de futaie irrégulière en équilibre de régénération de terrains boisés (LPF, art. L. 45 G).

Les agents assermentés de l'administration chargée des forêts sont habilités à contrôler les déclarations souscrites en application du 1° *bis* et du 1° *ter* de l'article 1395 du CGI relatives à la réussite de l'opération de régénération naturelle ou à l'état de futaie irrégulière en équilibre de régénération de terrains boisés. Dans le cadre de ce contrôle, ils sont autorisés à accéder aux parcelles faisant l'objet des exonérations de taxe foncière sur les propriétés non bâties prévues par les dispositions précitées.

Lorsqu'il apparaît à l'issue de ce contrôle que les conditions pour bénéficier de ces exonérations ne sont pas respectées, les impositions supplémentaires correspondantes sont établies au profit de l'État dans les conditions prévues à l'article 1416 du CGI et à l'article L. 173 du LPF.

L'article R. 45 G-1 du LPF fixe les conditions d'application de ces dispositions.

7054-2

5. Contrôle de la réalité de l'affectation à la recherche des dépenses prises en compte pour la détermination du crédit d'impôt pour dépenses de recherche prévu à l'article 244 quater B du CGI (LPF, art. L. 45 B).

La réalité de l'affectation à la recherche des dépenses prises en compte pour la détermination du crédit d'impôt défini à l'article 244 *quater* B du CGI peut, sans préjudice des pouvoirs de contrôle de l'administration des impôts qui demeure seule compétente pour l'application des procédures de rectification, être vérifiée par les agents du ministère chargé de la recherche et de la technologie.

Un décret fixe les conditions d'application de ces dispositions.

7054-3

6. Contrôle de la réalité de la création d'ouvrages pour lesquels les dépenses sont prises en compte pour la détermination du crédit d'impôt en faveur des métiers d'art prévu à l'article 244 quater O du CGI (LPF, art. L. 45 BA nouveau issu du A du II de l'article 35 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

La réalité de la création d'ouvrages réalisés en un seul exemplaire ou en petite série, pour lesquels les dépenses sont prises en compte pour la détermination du crédit d'impôt mentionné à l'article 244 *quater* O du CGI, peut, sans préjudice des pouvoirs de contrôle de l'administration des finances publiques, qui demeure seule compétente pour l'application des procédures de rectification, être vérifiée par les agents des ministères chargés de l'industrie, du commerce et de l'artisanat.

D. CONTRÔLE FISCAL À LA DEMANDE D'UNE PETITE OU MOYENNE ENTREPRISE

(LPF, art. L. 13 C ; BOI-CF-PGR-40-10)

7055

L'article L. 13 C du LPF institue une procédure de contrôle sur demande du contribuable, applicable depuis le 1^{er} janvier 2005. Cette procédure s'inscrit dans le cadre des mesures d'amélioration des relations entre l'administration fiscale et les contribuables et complète le dispositif d'information existant.

Ce dispositif permet aux entreprises petites et moyennes qui veulent s'assurer qu'elles appliquent correctement les règles fiscales, de demander à l'administration un contrôle de leurs opérations sur un point particulier.

I. PRÉSENTATION DU CONTRÔLE SUR DEMANDE

7055-1 1. Champ d'application du contrôle sur demande.

Le contrôle sur demande concerne les entreprises dont les bénéfices sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux et bénéfices agricoles, ou à l'impôt sur les sociétés.

a. Conditions tenant au chiffre d'affaires.

Le montant du chiffre d'affaires ou des recettes professionnelles ne doit **pas excéder 1 500 000 €** pour les entreprises dont le commerce principal est la vente de marchandises, d'objets, de fournitures et de denrées à emporter ou à consommer sur place ou la fourniture de logement, ou **450 000 €** pour les autres. Ces montants sont appréciés hors taxes et annuellement ou par période de 12 mois si l'exercice est supérieur à cette durée.

Lorsque l'activité de l'entreprise se rattache à la fois aux deux catégories d'opérations (ventes et prestations de service), le chiffre d'affaires global de l'entreprise ne devra **pas excéder la limite des 1 500 000 €** et le chiffre d'affaires résultant des opérations autres que les ventes ou la fourniture de logement ne devra pas dépasser la limite des **450 000 €**.

Quel que soit l'exercice ou la période sur lequel porte la question du contribuable, le chiffre d'affaires à prendre en compte est celui réalisé au titre de l'année ou de l'exercice précédant l'exercice au cours duquel la demande est formulée.

Pour les entreprises nouvelles qui déposent une demande lors de la première année d'activité, le chiffre d'affaires de référence est celui de l'année ou de l'exercice de création : le chiffre d'affaires réalisé entre le début d'activité et la date de la demande est ajusté au prorata du temps d'exploitation de l'entreprise au cours de l'exercice sans dépasser douze mois.

Remarque : Lorsqu'il porte sur le crédit d'impôt visé à l'article 244 *quater* B du CGI calculé au titre des dépenses de recherche exposées depuis le 1^{er} janvier 2008, le contrôle sur demande est étendu à toutes les entreprises (cf. n° 7057).

b. Le contrôle fait l'objet d'une demande préalable, écrite et ciblée.

La demande est formalisée par écrit par le chef d'entreprise ou le dirigeant de la société.

Elle doit expressément mentionner que le contribuable sollicite un contrôle des services de l'administration fiscale.

La demande mentionne le ou les points précis pour lequel le contrôle sur demande est sollicité, la nature des opérations visées, et le cas échéant les impôts et la période concernés.

c. Les sujets, objets de la demande.

Les sujets visés dans la demande sont susceptibles de concerner la période non prescrite et l'exercice en cours, pour lequel aucune déclaration n'a encore été déposée.

Ils portent sur l'application ou l'interprétation des règles fiscales telles que, notamment :

- les obligations fiscales et déclaratives (ex : régime d'imposition applicable et incidence sur les obligations déclaratives...) ;
- les modalités de détermination du bénéfice (ex : méthode d'amortissement pour une immobilisation donnée ou principe et calcul d'une provision pour dépréciation d'un stock de marchandises ou pour créances douteuses concernant un client...) ;
- et plus généralement, la bonne application des textes fiscaux au regard des impôts auxquels l'entreprise est assujettie (ex : taux de TVA applicable à une opération particulière, régime d'exonération...).

Compte tenu de l'esprit et de l'objectif du contrôle sur demande, la demande ne doit concerner que quelques points précis, ne nécessitant pas d'investigations longues ou diversifiées.

7055-2 2. Lieu de dépôt de la demande et agents compétents.

La demande est adressée par l'entreprise au service des impôts auprès duquel elle a déposé ou devra déposer, s'il s'agit de l'exercice ou la période en cours, sa déclaration de résultats.

Seuls peuvent effectuer un contrôle sur demande les agents appartenant à un corps de catégorie A et B, et qui sont matériellement et territorialement compétents au sens des dispositions du I et du II de l'article 350 *terdecies* de l'annexe III au CGI.

7055-3 3. Suites réservées à la demande.

L'engagement du contrôle par l'administration n'est pas obligatoire.

Lorsqu'elle répond favorablement à la demande du contribuable, l'administration engage le contrôle dans les conditions exposées aux n^{os} 7056 et suivants.

Ne sont pas recevables les demandes pour lesquelles :

- les conditions de forme ne sont pas respectées (demande préalable, niveau de chiffre d'affaires) ;
- les questions posées ne sont pas assez précises et ne permettent pas une intervention ciblée ;
- les sujets sont hors champ de la procédure eu égard à l'importance ou à la nature des investigations qu'ils requièrent ; sont notamment exclues du dispositif, les demandes portant sur les prix de transfert soumises à la procédure d'accord préalable, visée par le 7^o de l'article L. 80 B du LPF.

La demande peut faire l'objet d'un rejet pour une partie seulement des points soulevés et être recevable pour les autres points.

Quelle que soit la suite réservée à la demande, le contribuable en est rapidement informé par écrit.

7055-4 **4. Le contrôle sur demande ne constitue pas une vérification de comptabilité au sens de l'article L. 13 du LPF.**

L'article L. 13 C du LPF prévoit expressément que le contrôle sur demande ne constitue pas une vérification de comptabilité.

Dès lors, le contrôle sur demande ne donne lieu ni à l'envoi préalable d'un avis de vérification de comptabilité ou de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié (1^{er} alinéa de l'article L. 47 du LPF), ni à l'information du contribuable sur la faculté de se faire assister par un conseil de son choix (2^{ème} alinéa de l'article L. 47 du LPF).

Enfin, les dispositions de l'article L. 51 du LPF n'étant pas applicables, une vérification de comptabilité peut être diligentée après un contrôle sur demande, sur la même période et sur le même impôt.

Aucun rehaussement ultérieur d'imposition primitive ne pourra cependant être effectué sur le sujet objet du contrôle sur demande, sur lequel l'administration se sera engagée, à la condition que l'entreprise ait retenu la position de l'administration.

II. DÉROULEMENT DE LA PROCÉDURE

7056 **1. Modalités d'intervention de l'administration.**

a. Proposition de rendez-vous.

Le service prend contact avec l'entreprise (contact téléphonique, courrier électronique) pour convenir du jour et du lieu d'intervention. Un courrier simple confirme :

- la date et le lieu d'intervention ;
- le rappel de la ou des questions posées.

b. Date d'intervention.

Aucun délai n'est imposé à l'administration pour réaliser le contrôle sur demande. Celui-ci doit toutefois intervenir rapidement.

c. Lieu du contrôle.

Le contrôle sur demande se déroule dans les locaux de l'entreprise. Il s'agit du lieu du siège ou du principal établissement, ou du lieu de la direction effective (en principe, il s'agit du lieu où est détenue la comptabilité). Le contrôle peut avoir lieu dans les locaux du conseil si celui-ci détient la comptabilité et si le contribuable le sollicite dans sa demande.

À titre exceptionnel, la demande pourra faire l'objet d'une réponse directe par écrit, si la question posée ne nécessite pas un déplacement dans les locaux de l'entreprise.

d. Intervention(s) du service.

Pour les besoins du contrôle, l'agent peut examiner tous les documents comptables (journaux, factures, contrats, etc) y compris sur la période ou l'exercice en cours.

Le contribuable doit permettre l'accès à l'ensemble des documents comptables afin que l'agent apprécie la situation avec exactitude et de manière exhaustive.

Les investigations sont circonscrites à l'examen des points précisés dans la demande. Compte tenu du caractère ciblé de la demande, la présence dans l'entreprise devrait être de courte durée (en principe une ou deux interventions sur place).

7056-1 **2. Information du contribuable sur les résultats du contrôle.**

L'administration informe par écrit l'entreprise des résultats du contrôle et prend position sur chaque point examiné.

a. Compte rendu du contrôle.

Après l'intervention, le service adresse à l'entreprise un compte rendu contenant les conclusions de l'agent, par courrier recommandé avec accusé de réception. Il peut également lui être remis en mains propres, avec mention de la réception sur ce document.

Bien qu'aucun délai ne soit imparti à l'administration pour communiquer ses conclusions à l'entreprise, le compte rendu lui sera adressé dans des délais brefs après la ou les intervention(s).

b. Conclusions du service.

Dans tous les cas, l'agent prend position sur les sujets sur lesquels l'administration a été interrogée. Il expose, point par point :

- les constatations effectuées ;
- les règles applicables ;
- les conséquences au regard de la situation fiscale du contribuable.

Les conséquences peuvent être les suivantes :

• Confirmation de la position de l'entreprise.

La prise de position développée dans le compte rendu confirme la régularité des opérations constatées, sur le sujet ayant fait l'objet du contrôle sur demande.

• Le contrôle révèle une interprétation erronée de la règle fiscale.

Si l'obligation déclarative n'est pas encore intervenue (entreprises au RSI et/ou en début d'activité), l'entreprise est invitée à tenir compte des conclusions lors du dépôt de la déclaration.

Lorsque une déclaration a été souscrite sur la base d'une application ou d'une interprétation erronée de la règle, l'administration propose dans le compte rendu à l'entreprise de régulariser sa situation dans les conditions de l'article L. 62 du LPF, c'est-à-dire par le dépôt d'une déclaration complémentaire et le paiement d'un intérêt de retard dont le taux est réduit de 30 %.

La procédure de régularisation est appliquée selon les modalités pratiques décrites au BOI-CF-IOR-20 (cf. n^{os} 7175 et suiv.), adaptées comme suit :

- la déclaration complémentaire de régularisation (DCR) établie par l'agent, avec liquidation des droits et pénalités, est jointe au compte rendu ;
- elle doit être renvoyée par le contribuable dans les 30 jours de la réception du compte rendu.

Le contribuable doit acquitter les droits dus et les pénalités liquidées sur la DCR :

- dans les 30 jours du compte rendu du contrôle sur demande pour les impôts recouvrés par avis de mise en recouvrement ;
- à la date de limite de paiement prévue sur l'avis d'imposition pour les impôts et taxes recouvrés par voie de rôle.

Lorsque l'entreprise renonce à la régularisation par une déclaration complémentaire ou qu'elle ne remplit pas les conditions pour bénéficier des dispositions de l'article L. 62 du LPF, les rappels font l'objet d'une procédure de rectification.

7056-2 3. Portée de la prise de position.

Les réponses consignées dans le compte rendu valent, pour chaque point précisé dans la demande, prise de position formelle de l'administration et peuvent être invoquées sur le fondement du premier alinéa de l'article L. 80 A ou au 1^{er} de l'article L. 80 B du LPF afin de faire échec au droit de reprise.

Ainsi, en cas de contrôle ultérieur, aucune rectification d'une imposition primitive fondée sur une interprétation différente de celle formalisée par cette prise de position ne pourra être poursuivie aussi longtemps que l'administration ne l'aura expressément rapportée ou que la situation, les textes ou la doctrine administrative publiée n'auront subi de modification.

E. CONTRÔLE FISCAL À LA DEMANDE D'UNE ENTREPRISE ET PORTANT SUR LE CRÉDIT D'IMPÔT POUR DÉPENSES DE RECHERCHE

(LPF, art. L. 13 CA ; BOI-CF-PGR-40-10 au II)

7057

Pour les crédits d'impôt calculés au titre des dépenses de recherche exposées depuis le 1^{er} janvier 2008, l'article L. 13 CA du LPF étend à toutes les entreprises le contrôle sur demande prévu à l'article L. 13 C du livre précité, en tant qu'il porte sur le crédit d'impôt défini à l'article 244 quater B du CGI.

Ainsi, les entreprises peuvent quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires, s'assurer que les dépenses qu'elles ont engagées sont éligibles au crédit d'impôt recherche (CIR). Sous réserve de quelques aménagements apportés au champ d'application du dispositif et à certaines spécificités de la procédure, la procédure sur demande « CIR », telle qu'exposée ci-dessus n^{os} 7055 à 7056-2, demeure applicable dans les conditions de droit commun.

F. CONTRÔLE SUR DEMANDE EN MATIÈRE DE DONATION ET DE SUCCESSION

(LPF, art. L. 21 B ; BOI-CF-PGR-40-20)

7058

Afin d'assurer aux contribuables une sécurité juridique plus grande, l'article L. 21 B du LPF, **pérennisé** par l'article 55 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, prévoit un contrôle sur demande en matière de donation et de succession. Ces dispositions s'appliquent aux demandes de contrôle afférentes **à des successions ouvertes ou à des donations consenties depuis le 1^{er} janvier 2011**.

I. CONDITIONS D'APPLICATION DU DISPOSITIF

(LPF, art. L. 21 B, I)

7058-1

1. Conditions tenant à la déclaration ou à l'acte dont le contrôle est demandé.

a. Nature de la déclaration ou de l'acte objet de la demande de contrôle.

Le contrôle à la demande défini à l'article L. 21 B du LPF concerne **les déclarations de succession et les actes de mutation à titre gratuit entre vifs** c'est-à-dire, pour ces derniers, les actes de donation et les actes de donation-partage.

Les déclarations de dons manuels et les actes portant changement de régime matrimonial n'entrent pas dans le champ d'application de la mesure.

b. Déclarations ou actes présentés spontanément à l'enregistrement.

Seuls les actes et déclarations **spontanément présentés** à l'enregistrement peuvent valablement faire l'objet d'une demande de contrôle.

c. Paiement préalable des droits et taxes.

Seuls les actes et déclarations enregistrés pour lesquels les droits ont été **intégralement payés** (et ce **de manière spontanée**) peuvent valablement faire l'objet d'un contrôle à la demande.

2. Conditions tenant aux personnes pouvant valablement effectuer une demande de contrôle.

Les signataires de la déclaration de succession visée à l'article 800 du CGI et les **donataires mentionnés** dans un acte de mutation à titre gratuit entre vifs peuvent demander à l'administration de contrôler la déclaration dont ils sont signataires ou l'acte auquel ils sont parties. Le donateur ne dispose pas de cette faculté.

En outre, la demande de contrôle est valablement effectuée par le ou les bénéficiaires **d'au moins un tiers de l'actif net déclaré et transmis** lors de la mutation. Il peut s'agir de l'un des héritiers, légataires ou donataires, lorsqu'il remplit à lui seul la condition de bénéficier d'au moins un tiers de l'actif net déclaré et transmis, ou de plusieurs d'entre eux satisfaisant ensemble à cette condition.

3. Conditions tenant à la demande de contrôle.

a. Date de la demande.

La demande de contrôle doit être déposée **au plus tard dans les trois mois qui suivent la date de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration**.

Ce délai de trois mois se calcule de quantième à quantième. Son point de départ est constitué par la date d'exécution de la formalité de l'enregistrement et son point d'arrivée se situe le jour portant le même quantième du troisième mois qui suit.

La demande de contrôle peut être déposée concomitamment à la présentation de l'acte ou de la déclaration à l'enregistrement. Elle ne peut pas l'être avant.

b. Forme de la demande.

La demande est formalisée par **écrit**. Elle doit mentionner expressément que le ou les héritiers, donataires ou légataires sollicitent un contrôle de la part des services de l'administration fiscale.

Elle est signée par le ou les demandeurs héritiers, donataires ou légataires.

c. Lieu de dépôt de la demande.

La demande de contrôle d'une déclaration de succession ou d'un acte de mutation à titre gratuit entre vifs est adressée au service des impôts auprès duquel la déclaration ou l'acte en cause a été déposé pour l'exécution de la formalité :

- Service des impôts des entreprises (SIE) - pôle enregistrement du domicile du défunt si la demande porte sur une déclaration de succession ;
- SIE - pôle enregistrement du domicile du notaire rédacteur si la demande porte sur un acte de donation.

d. Irrecevabilité de la demande.

En cas d'irrecevabilité de la demande de contrôle, l'administration informe le ou les contribuables demandeur du ou des motifs d'irrecevabilité.

II. PORTÉE DE LA GARANTIE ATTACHÉE AU CONTRÔLE À LA DEMANDE

(LPF, art. L. 21 B, II)

7058-2

1. Personnes bénéficiaires de la garantie.

Une demande de contrôle valablement présentée à l'administration crée une nouvelle garantie au profit des contribuables en limitant à un an le droit de reprise de l'administration s'agissant des impôts et taxes assis sur les éléments déclarés dans l'acte ou la déclaration objet de la demande de contrôle.

L'ensemble des signataires d'une déclaration de succession prévue à l'article 800 du CGI **et des donataires** mentionnés dans un acte de mutation à titre gratuit entre vifs dont le contrôle est demandé **bénéficient de cette garantie**, qu'ils aient ou non demandé eux-mêmes le contrôle de la déclaration ou de l'acte.

2. Nature de la garantie.

a. Principe de la réduction du délai de reprise.

Lorsque les conditions de recevabilité de la demande sont réunies, l'administration ne peut plus procéder à un rehaussement d'imposition **après le délai d'un an suivant la date de réception de la demande de contrôle.**

Dès lors, le service procède au contrôle et adresse les éventuelles propositions de rectification aux contribuables dans le délai d'un an à compter de la date de réception de la demande de contrôle qui répond aux conditions de recevabilité.

Passé ce délai, aucune proposition de rectification relative à cet acte ou cette déclaration ne pourra être valablement adressée aux contribuables concernés.

b. Cas de prorogations du délai de reprise au delà d'un an.

1° Prorogation de délai en cas de réponse tardive des contribuables.

Le délai d'un an est prorogé, le cas échéant, du temps mis par le contribuable à répondre aux demandes de renseignements, justifications ou éclaircissement de l'administration, pour la seule partie excédant le délai de réponse accordé au contribuable par le service en application de l'article L. 11 du LPF, ce dernier ne pouvant pas être inférieur à trente jours.

2° Prorogation de délai en cas de mise en œuvre de l'assistance administrative internationale.

Le délai de reprise d'un an est prorogé du délai nécessaire à l'administration pour recevoir les renseignements demandés aux autorités étrangères dans le cadre de la mise en œuvre de l'assistance administrative internationale, lorsque des biens situés à l'étranger figurent sur l'acte ou la déclaration objet du contrôle à la demande.

3° Articulation des prorogations de délais de natures différentes.

Les prorogations de délais de natures différentes **ne se cumulent pas** entre elles. En cas de prorogations de délais de natures différentes, le délai d'un an est prorogé de celui afférent à la nature de prorogation entraînant le délai de prorogation le plus long.

3. Étendue de la garantie.

a. Garantie sur l'ensemble de l'acte ou de la déclaration.

La garantie attachée à la demande de contrôle prévue à l'article L. 21 B du LPF est une **garantie globale**. Elle s'applique à l'ensemble de la déclaration de succession ou de l'acte de donation objet de la demande.

b. Exclusions de garantie (LPF, art. L. 21 B, III).

La réduction à un an du délai de reprise est une mesure de sécurisation juridique des contribuables particulièrement favorable par rapport aux dispositions de droit commun applicables en la matière. À ce titre, elle est réservée aux déclarations ou actes sincères et aux seuls éléments déclarés. De même, cette garantie ne trouve à s'appliquer que dans la mesure où l'administration fiscale peut matériellement exercer son contrôle.

Cette garantie ne s'applique pas dans les situations visées au III de l'article L. 21 B du LPF. Ainsi, malgré l'existence d'une demande de contrôle présentant toutes les conditions de validité, l'administration peut procéder à des rectifications dans le délai normal de reprise lorsque les rehaussements portent sur :

- une omission de biens, droits, valeurs ou donations antérieures qui auraient dû figurer sur l'acte ou la déclaration ;
- la remise en cause d'une exonération ou d'un régime de taxation favorable pour non-respect d'un engagement ou d'une condition auquel l'application de cette exonération ou de ce régime est subordonnée ;
- la démonstration d'un abus de droit fiscal.

G. CONTRÔLES PRÉVUS AU 1° DU VII DE L'ARTICLE 289 DU CGI

(LPF, art. L. 13 D et L. 13 E nouveaux issus du A du II de l'article 62 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012)

7059

À compter du 1^{er} janvier 2013, les agents de l'administration des impôts s'assurent que les contrôles prévus au 1° du VII de l'article 289 du CGI garantissent l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité des factures émises ou reçues par le contribuable.

À cette fin, ils vérifient l'ensemble des informations, documents, données, traitements informatiques ou systèmes d'information constitutifs de ces contrôles ainsi que la documentation décrivant leurs modalités de réalisation.

Si ces contrôles sont effectués sous forme électronique, les contribuables sont tenus de les présenter sous cette forme. Les agents de l'administration peuvent prendre copie des informations ou documents de ces contrôles et de leur documentation par tout moyen et sur tout support (LPF, art. L. 13 D nouveau).

En cas d'impossibilité d'effectuer la vérification prévue à l'article L. 13 D du LPF ou si les contrôles mentionnés au 1° du VII de l'article 289 du CGI ne permettent pas d'assurer l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité des factures, ces dernières ne sont pas considérées comme factures d'origine, sans préjudice des dispositions du 3 de l'article 283 du même code (LPF, art. L. 13 E nouveau).

chapitre 2

dispositions et obligations particulières - mesures spéciales de contrôle et de prévention de la fraude

(BOI-CF-CPF)

A. IMPRIMÉS FISCAUX ÉDITÉS PAR DES PROCÉDÉS INFORMATIQUES

I. ÉDITION LASER D'IMPRIMÉS FISCAUX

(BOI-CF-CPF-20-20)

7060

1. Principe.

L'administration autorise, **sur agrément**, l'édition de divers documents (déclarations, tableaux annexes, imprimés) au moyen de procédés informatiques (imprimantes laser notamment).

7060-1

2. Champ d'application.

Les imprimés concernés sont les suivants :

- déclarations de résultats :

- BIC/IS : déclarations n° 2031 et n° 2065 ; tableaux annexes n°s 2033 A à 2033 G et 2050 à 2059 G ; liasse groupe (tableaux annexes n°s 2058 A *bis* à 2058 TS, 2058 IFA et tableau de suivi des plus-values en sursis d'imposition) ;
- BA : déclarations n°s 2139 et 2143 ; tableaux annexes n°s 2139 A à 2139 E et 2144 à 2154 ;
- BNC : déclaration n° 2035 et ses annexes n°s 2035 A, 2035 B, 2035 E, 2035 F, 2035 G et 2035 AS ;
- relevé des frais généraux n° 2067 ;

- **taxes sur le chiffre d'affaires** : déclarations n° 3310 CA 3 et son annexe n° 3310 A, n° 3517 S CA 12/CA 12 E, n° 3517 *bis* CA 12 A, n° 3310 CA 3 DOM et son annexe n° 3310 A DOM, n° 3525 *bis* (cf. TCA n° 2622) ;
- **impôt de solidarité sur la fortune** : déclaration n° 2725 et ses annexes (cf. Enr. n° 4890) ;
- **sociétés civiles immobilières non soumises à l'impôt sur les sociétés** : déclarations n° 2072-S et 2072-C et états supplémentaires n° 2072-S-AN1, 2072-S-AN2, 2072-C-AN1, 2072-C-AN2 et 2072-C-AN8 (nouveaux supports déclaratifs remplaçant la déclaration n° 2072-DSF et les annexes n° 2072 RA et 2072 TA) ;
- **participations des employés d'au moins 10 salariés au développement de la formation professionnelle continue** (déclaration n° 2483 ; cf. FP n° 842) **et à l'effort de construction** (déclaration n° 2080 ; cf. FP n° 860) ;
- **prélèvement sur les produits de placements à revenu fixe et les retenues à la source ou prélèvement sur les revenus de capitaux mobiliers** : déclarations n° 2777 et n° 2777 D ;
- **droits d'enregistrement** : déclaration n° 2739 ; imprimés n°s 2705, 2706, 2709, 2651-S et 2651-2 ;
- **publicité foncière** : imprimés n°s 3233 à 3236, 3240, 3265, 3267-C, 3267-P, 3267-R, 3268 et 3268-C (cf. notamment PF n°s 8355 et 8399-1) ;
- **opérations sur valeurs mobilières** : imprimé fiscal unique (IFU) n°s 2561 et 2561 *bis* et état « directive » n° 2561 *quater* ;
- **commissions, courtages, ristournes, honoraires et droits d'auteurs** : déclaration DAS2 T et DAS2 I ;
- **salaires ou honoraires versés aux salariés relevant de régimes particuliers ou spéciaux de sécurité sociale** : déclaration 2460 T, 2460 I et 2460-2.

À compter de 2011, sont également soumis à agrément les déclarations suivantes :

- relevé de versement provisionnel relatif à la taxe sur les salaires n° 2501 ;
- déclaration annuelle de liquidation et régularisation de la taxe sur les salaires n° 2502 ;
- déclaration de la valeur ajoutée et des effectifs salariés n° 1330-CVAE ;
- détermination de la valeur ajoutée n° 2072-E.

7060-2 3. Modalités d'application.

Voir BOI-CF-CPF-20-20.

II. ÉDITION DE CERTAINES DÉCLARATIONS AU MOYEN DE LOGICIELS PRIVÉS

7060-3 La déclaration des revenus prévue à l'article 170 du CGI (imprimé n° 2042) peut être éditée au moyen de logiciels privés, dès lors que cet imprimé est en tout point conforme au formulaire délivré par l'administration.

De même, l'administration autorise les entreprises à souscrire, dans certaines conditions, leurs déclarations de cotisation foncière des entreprises initiales (n° 1447 CK) sur des formulaires reproduits au moyen de logiciels d'édition.

III. MISE EN LIGNE SUR INTERNET DE CERTAINS FORMULAIRES

7060-4 Afin de faciliter l'accomplissement de leurs obligations fiscales, le portail fiscal Internet ouvert par le ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique (site : www.impots.gouv.fr) offre aux usagers un bouquet de services.

Il permet notamment aux particuliers et aux professionnels d'obtenir des informations fiscales et d'effectuer de nombreuses opérations en ligne : télédéclaration (cf. n°s 7061 et suiv.), télépaiement, calcul de l'impôt sur le revenu, téléchargement de formulaires...

B. TRANSMISSION DES DÉCLARATIONS DES PERSONNES PHYSIQUES PAR VOIE ÉLECTRONIQUE

7061 Afin de simplifier les formalités des usagers et dans le cadre du développement des nouvelles technologies de l'information, l'article 1649 *quater B ter* du CGI offre la faculté aux particuliers de souscrire directement leurs déclarations de revenus sur Internet (site : www.impots.gouv.fr). L'arrêté du 22 mars 2002 (JO du 3 mai) expose les modalités de ce traitement automatisé.

Cf. également l'article 175 du CGI qui prévoit des délais spécifiques pour les télédéclarations (cf. FP n° 142).

C. TRANSMISSION DES DÉCLARATIONS DES ENTREPRISES PAR VOIE ÉLECTRONIQUE

(CGI, art. 1649 *quater* B *quater* ; BOI-BIC-DECLA-30-60)

I. PRINCIPES

7062 1. Obligation de souscrire par voie électronique (CGI, art. 1649 *quater* B *quater*).

a. Entreprises et déclarations concernées.

1° Déclarations IS (CGI, art. 1649 *quater* B *quater*, I).

Les déclarations d'impôt sur les sociétés et leurs annexes relatives à un exercice sont souscrites par voie électronique lorsque le chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise au titre de l'exercice précédent est supérieur à **15 millions d'euros** hors taxes.

À compter des échéances de mai 2013, la souscription par voie électronique de ces déclarations d'impôt sur les sociétés et leurs annexes **est obligatoire** par toutes les entreprises soumises à cet impôt.

7062-1

2° Déclarations de TVA et taxes assimilées, demandes de remboursement de crédit de TVA (CGI, art. 1649 *quater* B *quater*, III).

Les déclarations de taxe sur la valeur ajoutée, leurs annexes et les demandes de remboursement de crédit de cette taxe, ainsi que les déclarations de taxes assimilées aux taxes sur le chiffre d'affaires et leurs annexes **sont souscrites par voie électronique**, lorsque l'entreprise :

- n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés et que son chiffre d'affaires ou ses recettes réalisés au titre de l'exercice précédent est **supérieur à 230 000 €** hors taxes ;

- est soumise à l'impôt sur les sociétés, quel que soit le montant de son chiffre d'affaires **depuis le 1^{er} octobre 2012**.

À compter du 1^{er} octobre 2013, la **souscription par voie électronique** des déclarations citées ci-dessus **est obligatoire** pour tout redevable non soumis à l'impôt sur les sociétés dont le chiffre d'affaires **est supérieur à 80 000 €** (230 000 € auparavant) hors taxes.

À compter du 1^{er} octobre 2014, la **souscription par voie électronique** de ces mêmes déclarations citées ci-dessus **est obligatoire pour tous les redevables** (Loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011, art. 53-I-C).

7062-2

3° Déclarations de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CGI, art. 1649 *quater* B *quater*, IV).

Les déclarations de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises sont obligatoirement souscrites par voie électronique par les redevables définis aux deuxième à dernier alinéas du I de l'article 1649 *quater* B *quater* du CGI **ou** lorsque le chiffre d'affaires de l'entreprise redevable est **supérieur à 500 000 €**, ou, **à compter des échéances de mai 2013**, lorsque l'entreprise est soumise à l'impôt sur les sociétés quel que soit son chiffre d'affaires (cf. FE n° 1463).

À compter des échéances de mai 2014, ces déclarations de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises **sont souscrites par voie électronique par tous les redevables concernés**.

7062-3

4° État récapitulatif relatif aux prestations de services (CGI, art. 1649 *quater* B *quater*, V).

L'état récapitulatif mentionné au III de l'article 289 B du CGI est souscrit par voie électronique. Toutefois, les assujettis bénéficiant du régime visé à l'article 293 B du CGI peuvent le déposer sur support papier.

7062-4

5° Déclarations de résultats des sociétés immobilières à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 1649 *quater* B *quater*, VI).

Depuis le 1^{er} janvier 2012, les déclarations de résultats des sociétés immobilières non soumises à l'impôt sur les sociétés ainsi que leurs annexes **sont souscrites par voie électronique** par les entreprises définies aux deuxième à dernier alinéas du I de l'article 1649 *quater* B *quater* du CGI et par les sociétés dont le nombre d'associés est supérieur ou égal à 100.

7062-5

6° Entreprises relevant de la direction des grandes entreprises (DGE).

Les entreprises qui sont tenues d'accomplir leurs obligations déclaratives auprès de la DGE doivent souscrire par voie électronique, selon la procédure de transfert des données fiscales et comptables (cf. n^{os} 7063 et suiv.), leurs déclarations de résultats et leurs annexes, ainsi que, via les téléprocédures TVA (cf. n^{os} 7064 et suiv.), leurs déclarations de taxes sur la valeur ajoutée et de taxes assimilées.

Pour les entreprises mentionnées aux 1^o à 4^o de l'article 1649 *quater* B *quater* du CGI, cette obligation s'applique aux déclarations qui doivent être souscrites à compter du 1^{er} février de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle l'une au moins des conditions prévues aux 1^o à 4^o précités est remplie à la clôture de l'exercice. Pour les entreprises mentionnées au 5^o du même article, cette obligation s'applique à compter du 1^{er} février de la première année suivant celle de leur entrée dans le groupe. Pour les caractéristiques des entreprises concernées, cf. FE n^o 1463-1.

Pour toutes ces entreprises, cette obligation continue à s'appliquer jusqu'au 31 janvier de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle les conditions ont cessé d'être remplies à la clôture de l'exercice. Par dérogation, si, au cours de cette période, les conditions sont à nouveau remplies à la clôture de l'exercice, cette obligation continue de s'appliquer à compter du début du premier exercice suivant.

Cette obligation s'applique en outre aux personnes morales ou groupements de personnes de droit ou de fait qui ont opté pour le dépôt de leurs déclarations fiscales auprès de la DGE dans des conditions fixées par décret (CGI, ann. III, art. 344-0 C).

7062-6

b. Chiffre d'affaires à retenir (cf. n^{os} 7062 et 7062-1).

Le chiffre d'affaires à prendre en considération, pour déterminer l'obligation de télétransmission, tant de la déclaration d'IS que de la déclaration et du règlement de TVA, correspond au montant des affaires réalisées avec les tiers dans le cadre de l'activité professionnelle normale et courante par référence aux dispositions de l'article 38-2 *bis* du CGI.

Pour les entreprises dont l'exercice est inférieur ou supérieur à 12 mois, le chiffre d'affaires retenu sera calculé après application de la règle *prorata temporis*.

Pour la détermination de la CVAE, le chiffre d'affaires retenu est celui réalisé au cours d'une période de référence définie à l'article 1586 *quinquies* du CGI.

7062-7

1° En pratique, une déclaration d'IS doit être déposée par voie électronique lorsqu'elle est relative à un exercice :

- dont le montant de chiffre d'affaires est indifférent ;
- mais qui fait suite à un exercice dont le montant de chiffre d'affaires était supérieur à **15 millions d'euros**, disposition en vigueur **jusqu'au 31 décembre 2012. A compter des exercices clos au 31 décembre 2012**, cf. n^o 7062.

7062-8

2° En pratique, une déclaration de TVA doit être souscrite par voie électronique (accompagnée d'un téléversement) par une entreprise non soumise à l'impôt sur les sociétés lorsqu'elle est relative à un mois ou à un trimestre :

- immédiatement postérieur au mois de clôture d'un exercice dont le montant de chiffre d'affaires est indifférent ;
- mais qui fait lui-même suite à un exercice dont le montant de chiffre d'affaires était supérieur à **230 000 € hors taxes ou 80 000 € hors taxes à compter du 1^{er} janvier 2013. A compter du 1^{er} janvier 2014**, cf. n^o 7062-1.

Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés doivent, depuis le 1^{er} octobre 2012, obligatoirement télétransmettre leurs déclarations et paiements de TVA, quel que soit leur chiffre d'affaires.

7062-9

c. Sanctions.

Cf. n^o 7292.

7062-10

2. Option (CGI, art. 1649 *quater* B *bis*).

Lorsqu'elles n'y sont pas soumises à titre obligatoire (cf. n^{os} 7062 à 7062-5), les entreprises peuvent opter pour une transmission électronique de leurs déclarations dans les conditions suivantes.

a. Déclarations de résultats et leurs annexes.

Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés dont le chiffre d'affaires est inférieur à **15 millions d'euros (pour les exercices clos avant le 31 décembre 2012)** et tous les redevables professionnels relevant d'un régime réel d'imposition ont la possibilité de souscrire leurs déclarations de résultats par la procédure TDFC (cf. n^{os} 7063 et suiv.), à l'exception des déclarations n^{os} 2071 et 2072 des sociétés civiles immobilières. Depuis la campagne 2010, les sociétés civiles de moyens peuvent utiliser TDFC, qu'elles aient opté pour le régime normal d'imposition (déclaration 2031) ou non (déclaration 2036).

Voir les dispositions progressivement en vigueur, cf. n^{os} 7062 à 7062-4.

7062-11

b. Déclarations de TVA et taxes assimilées.

Les redevables de la TVA qui exercent à titre habituel une activité commerciale, industrielle, civile, agricole ou libérale, quel que soit le régime réel d'imposition à la TVA auquel ils sont soumis (réel normal et réel simplifié, périodicité mensuelle, trimestrielle ou saisonnière), peuvent opter pour les téléprocédures de TVA. Ils ont le choix entre l'adhésion à la télédéclaration associée au télé règlement (le télé règlement se substitue au virement bancaire pour les entreprises soumises aux dispositions de l'article 1695 *ter* du CGI : cf. Rec. n^o 9119) ou l'adhésion à la seule télédéclaration.

Si l'option est exercée, les redevables doivent respecter les règles énoncées aux n^{os} 7064 et suivants. Toutefois, ils n'encourent pas, en cas de souscription de leur déclaration ou leur paiement de TVA par un autre procédé, l'application de la majoration de 0,2 % prévue par l'article 1738-1 du CGI.

Voir les dispositions progressivement en vigueur, cf. n^o 7062-1.

II. PROCÉDURE DE TRANSFERT DES DONNÉES FISCALES ET COMPTABLES (TDFC)¹

(CGI, art. 1649 *quater B bis* et 1649 *quater B quater*)

7063

1. Définition.

La procédure TDFC permet de substituer au dépôt des déclarations de résultats et de leurs annexes sur support papier un transfert par télétransmission de ces documents.

La transmission des données doit s'effectuer selon le format d'échange dénommé EDI-TDFC qui utilise la norme internationale EDIFACT.

7063-1

2. Modalités de mise en œuvre.

Seule une personne ayant qualité de **partenaire EDI** (échange de données informatisé) peut transmettre directement à la DGFiP des fichiers contenant les données fiscales véhiculées par TDFC. Cette qualité est obtenue au terme d'une **procédure d'habilitation** instruite par l'administration fiscale.

Ainsi, une entreprise peut elle-même obtenir la qualité de partenaire EDI et transmettre directement ses données fiscales et comptables à la DGFiP ou recourir aux services :

- soit d'un intermédiaire (cabinet d'expertise comptable, groupement professionnel, organisme de gestion agréé...) réalisant la transmission de dossiers pour le compte d'une clientèle, de relations d'affaires ou de membres, à l'exclusion de tout autre bénéficiaire ;
- soit d'un prestataire de services d'intermédiation, dont l'offre de services est ouverte à toutes les entreprises.

Le partenaire EDI assure donc la transmission des documents fiscaux pour son propre compte ou pour le compte de mandants.

¹ Les entreprises étrangères relevant du « Service des impôts des entreprises DRESG » de la direction des résidents à l'étranger et des services généraux (DRESG) sont hors du champ d'obligation de recours à la téléprocédure TDFC. Elles peuvent toutefois utiliser cette téléprocédure optionnel.

7063-2 3. Formulaires concernés.

Peuvent être transmis par voie électronique, les documents figurant dans le tableau ci-après.

Catégorie fiscale	Documents concernés
BIC, IS et Intégration fiscale	- Déclarations de résultats : 2031, 2065, 2036 - Annexes aux déclarations : 2031 bis/ter, 2065 bis/ter - Liasse fiscale : 2033 A à 2033 G, 2036 <i>bis</i>, 2050 à 2059 G - Formulaires 2059 H, 2059 I (contribuables dont le montant du chiffre d'affaires ou le montant de l'actif brut est supérieur ou égal à 400 millions d'euros à la clôture de leur exercice) - Liasse groupe : 2058 A <i>bis</i> à 2058 TS, 2058 IFA - Relevé de frais généraux : 2067 - Attestation d'adhésion délivrée par les centres de gestion agréés - Attestation d'adhésion délivrée par les professionnels de comptabilité agréés - Compte rendu de mission des organismes agréés - Annexes supplémentaires : tableau de suivi des sursis et reports d'imposition, lettre d'engagement et tableaux de suivi pour bénéficier des dispositions des articles 219-I-b et 219-I-f du CGI, état des sociétés d'investissements immobiliers cotées ayant opté pour un régime spécifique d'exonération d'impôt sur les sociétés (formulaire SCIICSUIVI), demandes d'agrément et détermination du résultat des articles 44 <i>octies</i> et 44 <i>decies</i> du CGI, état déclaratif de la déduction pratiquée en application du II de l'article 217 <i>quinquies</i> du CGI (formulaire DEDUCACTIO), 2025 A, 2025 C, 2025 D, 2026 A à 2026 F, 2027 A à 2027 H, 2028 A à 2028 D, 2029 B, 2029 E à 2029 I, 2079 A, 2900, 2901, 2902, et à compter de la campagne TDFC 2013, 2903 et 2904 - Annexes dirigées : produits à recevoir, charges à payer, charges à répartir, charges constatées d'avance, produits constatés d'avance - Déclaration des investissements réalisés outre mer (2083) - Déclarations de cotisation sur la valeur ajoutée (1330 CVAE et 1330 CVAE PE) - Annexes libres
BNC	- Liasse fiscale (2035 A à B et 2035 E à G) - Déclaration de résultats (2035) - Annexe à la déclaration (2035 suite) - Attestation d'adhésion délivrée par les associations agréées - Attestation d'adhésion délivrée par les professionnels de comptabilité agréés - Compte rendu de mission des organismes agréés - Annexes supplémentaires : 2026 B, 2028 A à D, 2059 H et I, 2079 A, tableaux de suivi pour bénéficier des dispositions de l'article 93 A du CGI, demande d'agrément et détermination du résultat de l'article 44 <i>octies</i> du CGI, tableau de suivi des sursis et reports d'imposition - Annexes dirigées : produits à recevoir, charges à payer, charges à répartir, charges constatées d'avance, produits constatés d'avance ; - Formulaire 2036 (déclaration de résultats des SCM n'ayant pas opté pour le régime réel d'imposition) ; - Formulaire 2036 <i>bis</i> ; - Déclaration des investissements réalisés outre mer (2083) - Déclarations de cotisation sur la valeur ajoutée (1330 CVAE et 1330 CVAE PE) - Annexes libres
BA	- Liasse fiscale (2144 à 2154, 2139 A à 2139 E) - Déclarations de résultats (2143 et 2139) - Annexes aux déclarations (2143 verso, 2139 bis/ter) - Relevé de frais généraux (2067) - Attestation d'adhésion délivrée par les centres de gestion agréés - Attestation d'adhésion délivrée par les professionnels de comptabilité agréés - Compte rendu de mission des organismes agréés - Annexes supplémentaires : 2027 H, 2059 H et I, 2079 A, demande d'agrément et détermination du résultat de l'article 44 <i>decies</i> du CGI - Annexes dirigées : produits à recevoir, charges à payer, charges à répartir, charges constatées d'avance, produits constatés d'avance, tableau de suivi des sursis et reports d'imposition - Déclaration des investissements réalisés outre mer (2083) - Déclaration de cotisation sur la valeur ajoutée (1330 CVAE) - Annexes libres

Catégorie fiscale	Documents concernés
Revenus fonciers	- Déclarations de résultats 2072 C et 2072 S - Liasse fiscale 2072CA1, 2072SA1, 2072CA8, 2072E et 2059E - Déclarations de cotisation sur la valeur ajoutée (1330 CVAE et 1330 CVAE PE) - Déclaration des investissements réalisés outre mer (2083) - Annexes libres

7063-3 4. Modalités d'application.

Voir BOI-BIC-DECLA-30-60-30.

III. TRANSMISSION DES DÉCLARATIONS DE TVA (PROCÉDURE TÉLÉTVA)

(CGI, art. 1649 *quater* B *bis* et 1649 *quater* B *quater* ; BOI-BIC-DECLA-30-60)

7064 1. Définition.

Les téléprocédures TVA sont un système de télédéclaration et de télé règlement de la TVA qui poursuit deux objectifs :

- une dématérialisation totale des déclarations de TVA ;
- un télé règlement des droits dus (sur le télé règlement, cf. Rec. n° 9117).

Il est précisé qu'un télé règlement seul, non associé à une télé déclaration, n'est pas accepté.

2. Choix de la procédure.

Les téléprocédures TVA proposent deux modalités techniques de transmission exclusives l'une de l'autre :

7064-1 - l'échange de données informatisé (EDI) qui nécessite l'intermédiation technique d'un partenaire EDI agréé par la DGFiP. Ce partenaire EDI adresse à la DGFiP les données dématérialisées dans un format conforme à la norme d'échange internationale EDIFACT-ONU, selon une procédure identique à celle offerte par TDFC (cf. n° 7063-1) ;

7064-2 - l'échange de formulaires informatisé (EFI) qui permet aux entreprises de saisir elles-mêmes leurs données déclaratives dans un formulaire mettant en œuvre des contrôles de cohérence et des calculs automatiques.

Les entreprises désireuses d'utiliser cette procédure doivent obligatoirement se procurer auprès d'une autorité de certification du marché un certificat numérique. Depuis **juillet 2011**, le « certificat fiscal pro » n'est plus délivré par l'administration.

La liste des autorités de certification diffusant des certificats référencés par le ministère est disponible sur www.impots.gouv.fr, rubrique « Professionnels ».

De plus, un accès simplifié et gratuit aux services de déclarations et de paiements en ligne est également ouvert sans certificat numérique depuis le mois d'octobre 2010 puisque l'espace abonné est devenu accessible à cette date à partir d'un simple identifiant/mot de passe.

Il appartient aux entreprises visées par l'obligation de souscription par voie électronique des déclarations de TVA de se faire enregistrer auprès du service des impôts des entreprises dont elles relèvent, en indiquant dans le dossier de souscription leur qualité d'entreprise assujettie à l'obligation de télé déclarer et télé régler.

À l'issue de cette opération, le service gestionnaire active les accès aux services sélectionnés par l'utilisateur lors de la demande d'adhésion en ligne.

7064-3 3. Souscription aux téléprocédures TVA.

La souscription constitue un préalable indispensable à l'accès aux téléprocédures TVA, même dans le cadre de l'obligation prévue aux articles 1649 *quater* B *quater* et 1695 *quater* du CGI.

Dans le cadre d'une adhésion à la procédure EFI (cf. n° 7064-2), le redevable doit créer un espace abonné sur le site www.impots.gouv.fr et opter pour les services « Déclarer TVA » et « Payer TVA ». Le formulaire de souscription à ces services doit obligatoirement être servi en ligne avant d'être édité et adressé au service compétent.

Dans le cadre d'une adhésion à la procédure EDI (cf. n° 7064-1), le formulaire de souscription peut être retiré à partir du site Internet www.impots.gouv.fr ou retiré sous forme papier auprès des services des impôts.

Quelle que soit la procédure choisie (EDI ou EFI), le formulaire de souscription, accompagné des pièces requises, doit être déposé auprès du service des impôts dont relève le redevable.

7064-4 4. Déclarations concernées.

Peuvent être souscrits par voie électronique, les documents suivants :

- la déclaration de TVA et taxes assimilées n° 3310 CA 3 et, le cas échéant, son annexe n° 3310 A ;
- l'annexe n° 3515 SD (utilisée dans le cadre du régime des acomptes provisionnels) ;
- la déclaration n° 3517 S CA 12/CA 12 E (régime simplifié d'imposition) ;
- la déclaration de TVA et taxes assimilées n° 3517 *bis* CA 12 A/CA 12 E (régime simplifié de l'agriculture) ;
- l'acompte de TVA n° 3514 (régime simplifié d'imposition) ;
- l'imprimé n° 3525 *bis* (bulletin d'échéance - régime simplifié de l'agriculture) ;
- l'imprimé n° 3310 *ter* relatif aux secteurs distincts d'activité ;
- l'imprimé n° 3519 relatif aux demandes de remboursement de crédit de TVA (régime réel normal) ;

Le formulaire n° 3517 DDR relatif aux demandes de remboursement de crédit de TVA remplaçant, uniquement dans le cadre des télétransmissions, les cadres VI existants sur les formulaires CA12(E) et CA12A(E) papier.

7064-5 5. Modalités d'application.

Voir BOI-BIC-DECLA-30-60-20 et BOI-BIC-DECLA-30-60-30.

7065

D. ACHAT AU DÉTAIL DE MÉTAUX FERREUX ET NON FERREUX

(CGI, art. 1649 *bis* ; loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 ; décret n° 2012-1322 du 28 novembre 2012)

7066

Toute personne physique ou morale se livrant à titre habituel à l'achat au détail de métaux ferreux et non ferreux est tenue de remettre, avant le 31 janvier de chaque année, à l'administration fiscale du lieu de son domicile ou du siège de l'établissement, une déclaration dont le contenu est fixé par le décret n° 2012-1322 du 28 novembre 2012.

Précision : L'échéance de l'obligation déclarative visée ci-dessus est **reportée au titre de la seule année 2012 au 30 avril 2013** (voir RES N° 2013/02 au BOI-CF-CPF-30-30).

Le décret précité crée un article 344 GE à l'annexe III au CGI, qui précise que la déclaration doit indiquer les nom et prénom, l'adresse, la date et le lieu de naissance de chaque vendeur de métaux ferreux et non ferreux ainsi que le montant total des achats effectués auprès de chaque vendeur. Ce même décret indique par ailleurs le lieu et le service auprès duquel doit être déposé cette déclaration.

E. DÉCLARATION DES VENTES AUTRES QUE LES VENTES AU DÉTAIL

(CGI, art. 1649 *bis* A)

7067

Les commerçants et artisans, en ce qui concerne l'imposition de leur bénéfice ou de leur chiffre d'affaires, peuvent être tenus de déclarer à l'administration le montant total, par client, des ventes autres que les ventes au détail, réalisées au cours de l'année civile ou de leur exercice comptable lorsque cet exercice ne coïncide pas avec l'année civile.

Par ventes au détail, il faut entendre celles faites à un prix de détail et portant sur des quantités qui n'excèdent pas les besoins privés normaux d'un consommateur.

Le relevé des ventes autres que les ventes au détail doit être adressé dans le délai de trente jours de la réception de la demande formulée par l'administration, pour les clients nommément désignés et pour la période fixée dans cette demande. Sur le relevé, doivent être précisés la date et le montant de ces ventes.

F. OBLIGATION POUR LES ENTREPRISES VISÉES À L'ARTICLE 209-0 A DU CGI DE TENIR UN ÉTAT

(cf. FE n° 1024-8)

7067-1

Celui-ci fait apparaître, pour chaque catégorie de titres de même nature, les valeurs liquidatives des parts ou actions qui sont retenues pour la détermination de l'écart imposable en application de l'article susvisé.

Cet état doit être représenté à toute réquisition de l'administration.

G. OBLIGATION POUR LES ENTREPRISES VISÉES AU E DE L'ARTICLE 238 SEPTIES DU CGI DE TENIR UN ÉTAT

(cf. FE n° 1024-9)

7067-2

Celui-ci fait apparaître, pour chaque catégorie de titres ou contrats de même nature, les éléments retenus pour le calcul des sommes imposées en application du II de l'article susvisé. Cet état doit être représenté à toute réquisition de l'administration.

H. DÉCLARATION DES ÉCHANGES DE BIENS ENTRE ÉTATS MEMBRES DE L'UNION EUROPÉENNE

(CGI, art. 289 B et 289 C, 1 à 3)

7067-3

Tout assujetti identifié à la TVA doit déposer un état récapitulatif des clients, avec notamment leur numéro d'identification à la TVA, auxquels il a livré des biens dans les conditions prévues au I de l'article 262 *ter* du CGI (livraisons intracommunautaires).

Cet état et la déclaration statistique périodique (CGI, art. 289 C, 1) font l'objet d'**une déclaration unique (déclaration des échanges de biens)** dont le contenu et les modalités sont précisés aux articles 96 J à 96 M de l'annexe III au CGI (cf. TCA n°s 2644 et s.).

S'agissant du délai de conservation des documents nécessaires à l'établissement de la déclaration unique, cf. n° 7080-5.

I. MESURES DESTINÉES AU SUIVI DES DÉPLACEMENTS DE BIENS

(BOI-TVA-DECLA-20-30-30 ; cf. TCA n°s 2653 et suiv.)

I. REGISTRE DES BIENS

(CGI, art. 286 *quater*, I)

7067-4

Tout assujetti doit tenir un registre des biens expédiés ou transportés, par lui-même ou pour son compte, sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne et destinés dans cet État à être utilisés dans les conditions prévues aux a et b du III de l'article 256 du CGI.

Ce registre comporte les mentions nécessaires pour identifier les opérations concernées. Il est tenu au lieu du principal établissement ou du dépôt des biens ou de stockage des matériaux. Il doit être présenté à l'administration, sur sa demande (LPF, art. L. 96 B). Les mentions requises et les conditions de tenue du registre sont précisées aux articles 41 *bis*, 41 *quater* et 41 *quinquies* de l'annexe IV au CGI.

II. REGISTRE SPÉCIAL DES FAÇONNIERS

(CGI, art. 286 *quater*, II-1)

7067-5

Tout façonnier doit tenir un registre spécial indiquant l'identité des donneurs d'ordre et précisant pour chacun d'eux la nature et la quantité des matériaux mis en œuvre et des produits transformés et livrés.

Ce registre doit être présenté à l'administration, sur sa demande (LPF, art. L. 96 B). Les mentions requises et les conditions de tenue du registre sont précisées aux articles 41 *ter* à 41 *quinquies* de l'annexe IV au CGI.

III. REGISTRE SPÉCIAL DES PRESTATAIRES DE SERVICES AUTRES QUE LES FAÇONNIERS

(CGI, art. 286 *quater*, II-3)

7067-6

Les prestataires de services, autres que les façonniers, qui réalisent des travaux et expertises portant sur des biens meubles corporels, doivent tenir un registre spécial indiquant, pour les biens expédiés à partir d'un autre État membre de la Communauté européenne par, ou pour le compte, d'un assujetti identifié à la taxe sur la valeur ajoutée dans cet État, la date de réception et celle où les biens quittent l'entreprise, la nature et la quantité des biens concernés, le nom et l'adresse du donneur d'ordre ainsi que son numéro de taxe sur la valeur ajoutée intracommunautaire.

Ce registre doit être présenté à l'administration, sur sa demande (LPF, art. L. 96 B).

J. OBLIGATIONS LIÉES AU RÉGIME D'ENTREPÔT FISCAL

(CGI, art. 277 A, III ; BOI-TVA-CHAMP-40-20-40 ; cf. TCA n^{os} 2219 et suiv.)

7068

Toute personne ayant obtenu l'autorisation d'ouverture d'un entrepôt fiscal doit, au lieu de situation de l'entrepôt :

- tenir, par entrepôt, un registre des stocks et des mouvements de biens, et un registre devant notamment faire apparaître, pour chaque bien, la nature et le montant des opérations réalisées, les nom et adresse des fournisseurs et des clients. Les prestations de services doivent faire l'objet d'une indication particulière sur ce dernier registre.

Les conditions de tenue de ces registres sont fixées par les articles 29 C à 29 E de l'annexe IV au CGI.

Les registres mentionnés ci-dessus doivent être présentés à l'administration, sur sa demande (LPF, art. L. 96 B et CGI, ann. IV, art. 29 F) ;

- être en possession du double des factures et des différentes pièces justificatives relatives aux opérations effectuées en suspension de TVA.

En ce qui concerne les sanctions pour non-respect de ces obligations, cf. n^o 7325 et le contrôle des entrepôts, cf. n^{os} 7102-1 et suivants.

Remarque : l'article 18 de la loi n^o 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010 supprime, **à compter du 1^{er} janvier 2011**, les régimes d'entrepôt fiscal régis par la DGDDI et crée parallèlement un régime fiscal suspensif.

K. ACTIVITÉS NON SÉDENTAIRES

(CGI, art. 302 *octies* ; BOI-BIC-DECLA-30-40-20-40)

7068-1

Toute personne exerçant une activité ambulante lucrative, de quelque nature que ce soit, sur la voie ou dans un lieu public sans avoir en France de domicile ou de résidence fixe depuis plus de six mois est tenue de se faire connaître à l'administration fiscale et de déposer une somme en garantie du recouvrement des impôts et taxes dont elle est redevable. Il lui est délivré en contrepartie un **récépissé de consignation** qui doit être produit à toute réquisition des fonctionnaires et magistrats désignés à l'article L. 225 du LPF.

Toutefois, les redevables, qui accomplissent régulièrement leurs obligations déclaratives et ont acquitté les impôts et taxes mis à leur charge au cours de l'année précédant le dépôt de la demande du récépissé et des années antérieures, peuvent être dispensés de dépôt de garantie.

Par ailleurs, les préposés qui exercent une activité lucrative pour le compte d'une personne titulaire d'un récépissé de consignation, doivent posséder une attestation spéciale délivrée par le service des impôts.

L. TRANSFERTS INDIRECTS DE BÉNÉFICES À L'ÉTRANGER ENTRE ENTREPRISES DÉPENDANTES¹

(CGI, art. 57 ; LPF. 13 AA, L. 13 AB et L. 13 B ; cf. FE n^o 1007 ; BOI-CF-IOR-60-50)

7069

La fixation du prix de transfert des transactions conclues au sein d'entreprises multinationales ne résulte pas, nécessairement, comme pour les entreprises indépendantes, des règles du marché.

D'autres considérations internes au groupe peuvent intervenir et influencer sur la répartition des résultats entre les pays concernés par les transactions.

Pour l'administration, il est donc nécessaire d'avoir les moyens, notamment juridiques, pour apprécier la normalité des prix de transfert.

À cet effet, l'article L. 13 B du LPF instaure, dans le cadre de la vérification de la comptabilité des entreprises, la possibilité, pour l'administration, de demander, selon une procédure spécifique écrite, des informations juridiques, économiques, fiscales, comptables, méthodologiques sur les modalités selon lesquelles a été défini le prix des transactions entre une entreprise et des entreprises situées à l'étranger.

Remarque : l'administration s'est ralliée aux décisions n^{os} 233894 et 249047 rendues par le Conseil d'État le 30 décembre 2003 en matière de sous-capitalisation des filiales françaises de sociétés-mères étrangères, sur le fondement du droit communautaire, conventionnel et interne.

1. La procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert est exposée au n^o 7206-2.

Par ailleurs, les articles L. 13 AA et L. 13 AB du LPF fixent des obligations de tenue d'une documentation justifiant de la politique de prix de transfert pratiquée (cf. n° 7070-6).

I. CONDITIONS DE MISE EN ŒUVRE

7069-1 1. Engagement d'une vérification de comptabilité.

La demande prévue à l'article L. 13 B du LPF ne peut intervenir que dans le cadre d'une vérification de comptabilité visant une entreprise imposable en France à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés.

7069-2 2. Opportunité de la demande.

Le recours à cette procédure n'est pas utilisé systématiquement comme instrument de contrôle des opérations internationales.

Les différentes interventions doivent permettre au vérificateur d'apprécier les circonstances de dépendance au sens de l'article 57 du CGI et les éventuelles anomalies présentées par les opérations intra-groupes ou internationales.

Ce n'est qu'à l'issue d'un débat oral et contradictoire au cours duquel l'entreprise n'aura pas fourni les informations nécessaires au contrôle des prix de transfert et à la compréhension des structures, des activités et des choix économiques et fiscaux opérés en la matière, que les dispositions de l'article L. 13 B du LPF sont mises en œuvre par le service vérificateur.

7069-3 3. Présomption du transfert de bénéfices.

Cette procédure ne peut être mise en œuvre que si l'administration a réuni des éléments, résultant des circonstances de fait et de droit, faisant présumer qu'une entreprise autre que celles mentionnées au I de l'article L. 13 AA du LPF (cf. n° 7070-6) a opéré un transfert de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI.

Cependant, elle n'a pas l'obligation de motiver sa demande lorsqu'elle l'adresse à l'entreprise.

En outre, la présomption d'un transfert de bénéfices n'oblige pas l'administration à être en possession, au moment de la demande, des éléments nécessaires à la mise en œuvre de l'article 57 du CGI.

II. MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE

7069-4 1. Envoi et forme des demandes.

Elles sont adressées au contribuable par lettre recommandée avec accusé de réception ou remises au contribuable en main propre ou à une personne mandatée contre un accusé de réception.

Quel que soit le domaine concerné (cf. ci-après n°s 7070 et suiv.), les demandes doivent être précises, indiquer explicitement, par nature d'activité ou par produit, le pays ou le territoire concerné, l'entreprise, la société ou le groupement visé ainsi que, le cas échéant, les montants en cause.

Elles mentionnent également les années concernées et font référence au dispositif et aux conséquences liées à sa mise en œuvre.

7069-5 2. Délais et contenu de la réponse.

Les demandes précisent à l'entreprise vérifiée le délai de réponse qui lui est ouvert. Ce délai a pour point de départ la date de réception ou la remise au contribuable de la demande d'informations. Il ne peut être inférieur à deux mois.

Durant cette période de deux mois, le contribuable peut, par une demande écrite et motivée, solliciter, en précisant la durée, une prorogation de ce délai, qui ne pourra, dans tous les cas, excéder au total une durée de trois mois.

L'entreprise peut communiquer tous les éléments ou documents qu'elle estime être de nature à répondre à la demande.

III. DOMAINE DES DEMANDES

Lorsque la présomption de transfert de bénéfices permet à l'administration de mettre en œuvre les dispositions de l'article L. 13 B du LPF, la demande ne peut porter que sur **quatre** domaines limitativement énumérés par cet article.

7070 1. Nature des relations entrant dans les prévisions de l'article 57 du CGI.

L'entreprise vérifiée peut être interrogée sur les liens de dépendance ou de contrôle existant entre elle et l'entité ou les entités établies à l'étranger.

L'article 57 précité joue à l'égard soit d'une entreprise française placée sous la dépendance d'une entreprise étrangère, soit d'une entreprise française ayant sous sa dépendance une entreprise étrangère, soit enfin lorsqu'une entreprise française est placée en même temps qu'une ou plusieurs entreprises étrangères, sous la commune dépendance, d'une même entreprise, d'un groupe ou d'un consortium.

La dépendance peut être juridique (part prépondérante du capital, majorité absolue des suffrages ou fonctions comportant le pouvoir de décision) ou de fait (lien de dépendance contractuel ou découlant des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre deux entreprises).

7070-1 2. Méthode de détermination des prix des opérations de toute nature.

Sont notamment visés par le 2° de l'article L. 13 B du LPF, les transactions commerciales, tout versement en rémunération de droits incorporels, les répartitions de frais et charges (frais de siège, accords de répartition de coûts, débours...), les relations financières, d'actionnaires, les relations entre siège et établissements stables...

À cet égard, la demande de renseignements pourra concerner l'ensemble des éléments ayant concouru à la négociation, à la conclusion et à la réalisation des transactions et opérations en cause et permettant d'apprécier la nature exacte des relations d'affaires entretenues (contrats, engagements, description des opérations, modalités de réalisation, clefs de répartition des charges...).

Pour satisfaire à l'obligation de l'article L. 13 B du LPF, l'entreprise peut invoquer toute méthode appuyée de justificatifs d'ordre méthodologique et documentaire, comptable ou économique.

Le cas échéant, l'entreprise peut également être invitée à mentionner les contreparties qu'elle a consenties ou qui lui ont été consenties dans le groupe.

7070-2 3. Activités exercées par les entreprises liées.

La demande peut concerner les informations et documents permettant d'apprécier les activités d'une ou plusieurs entités liées établies à l'étranger à raison des opérations de nature industrielle, commerciale ou financière, réalisées avec l'entreprise vérifiée.

7070-3 4. Traitement fiscal.

À la différence des trois domaines décrits ci-dessus, les demandes portant sur le traitement fiscal réservé aux opérations de nature industrielle, commerciale et financière, ne peuvent concerner que des entités étrangères dont l'entreprise vérifiée possède directement ou indirectement plus de 50 % du capital ou des droits de vote, ou qu'elle exploite directement (succursales, établissements).

On entend par traitement fiscal :

- l'application aux écritures comptables d'une entité, de toutes règles fiscales, générales ou particulières conduisant à la détermination de son résultat imposable et imposé. À cet égard, les documents comptables et fiscaux liés aux opérations concernées pourront être demandés afin de s'assurer de la réalité du traitement fiscal ;
- un accord particulier conclu avec les autorités d'un État ou territoire étranger.

Tout régime spécial exorbitant du droit commun du pays considéré devra être explicité.

IV. RÉPONSE INSUFFISANTE OU DÉFAUT DE RÉPONSE

7070-4 1. Réponse insuffisante.

En cas de réponse insuffisante (par exemple : absence de réponse à une ou plusieurs des questions posées ou à une partie de la question posée ou s'il est fait uniquement référence à des principes généraux sans justification concrète), l'administration adresse à l'entreprise une mise en demeure d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de trente jours.

La mise en demeure précise les compléments de réponse souhaités par l'administration, en rappelant les questions contenues dans la demande initiale et les raisons pour lesquelles la réponse est considérée comme insuffisante.

La mise en demeure rappelle les sanctions applicables en cas de défaut de réponse.

Une réponse insuffisante après une mise en demeure est considérée comme un défaut de réponse.

7070-5 2. Défaut de réponse.

Il y a défaut de réponse lorsque l'entreprise n'a pas répondu dans le délai précisé dans la demande ou dans le délai régulièrement prorogé.

Ce défaut de réponse ne peut à lui seul constituer une motivation suffisante pour notifier un rehaussement.

Néanmoins, dans cette situation, l'administration est autorisée à évaluer le montant du transfert de bénéfice concerné par la demande, à partir des éléments dont elle dispose et en suivant la procédure contradictoire définie aux articles L. 57 à L. 61 du LPF (CGI, art. 57, al. 3).

Toutefois, une société en situation de taxation d'office avant l'emploi de l'article L. 13 B du LPF y demeure, quelle que soit l'issue de cette procédure.

La charge de la preuve repose sur l'administration pour démontrer l'existence du lien de dépendance (sauf cas visés au 2^e alinéa de l'article 57 du CGI) ou du transfert de bénéfices.

En revanche, si la présomption de transfert de bénéfices à l'étranger est établie par l'administration, l'entreprise vérifiée doit apporter la preuve que l'avantage consenti à une entité étrangère ne constitue pas, en fait, un transfert de bénéfices à l'étranger.

En cas de défaut de réponse, l'entreprise est passible d'une amende (CGI, art. 1735, II ; cf. n° 7289).

V. OBLIGATIONS RELATIVES À LA POLITIQUE DE PRIX DE TRANSFERT

(LPF, art. L. 13 AA et L. 13 AB ; BOI-BIC-BASE-80-10)

7070-6

Pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2010, l'article L. 13 AA du LPF introduit une obligation documentaire générale couvrant les transactions réalisées par des personnes morales françaises avec des entreprises situées à l'étranger.

Avec la même date d'application, une obligation spécifique est en outre introduite par l'article L. 13 AB du LPF concernant les transactions de toute nature réalisées avec des entités situées dans un État ou territoire non coopératif.

1. Tenue d'une documentation justifiant la politique de prix de transfert pratiquée.

Les personnes morales établies en France :

- a) dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes ou l'actif brut figurant au bilan est supérieur ou égal à 400 000 000 €, ou
- b) détenant à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une entité juridique – personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable établie ou constituée en France ou hors de France - satisfaisant à l'une des conditions mentionnées au a, ou
- c) dont plus de la moitié du capital ou des droits de vote est détenue, à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, par une entité juridique satisfaisant à l'une des conditions mentionnées au a, ou
- d) bénéficiant de l'agrément prévu à l'article 209 *quinquies* du CGI, et, dans ce cas, toutes les entreprises imposables en France faisant partie du périmètre de consolidation, ou
- e) appartenant à un groupe relevant du régime fiscal prévu à l'article 223 A du CGI lorsque ce groupe comprend au moins une personne morale satisfaisant l'une des conditions mentionnées aux a, b, c ou d,

doivent tenir à disposition de l'administration une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisées avec des entités juridiques liées au sens de l'article 39-12 du même code établies ou constituées hors de France, et désignées par les termes « entreprises associées ».

2. Contenu de la documentation.

Le contenu de cette documentation est fixé par le II de l'article L. 13 AA du LPF

3. Mise à disposition de la documentation.

Cette documentation, qui ne se substitue pas aux justificatifs afférents à chaque transaction, est tenue à la disposition de l'administration à la date d'engagement de la vérification de comptabilité.

Si la documentation requise n'est pas mise à sa disposition à cette date, ou ne l'est que partiellement, l'administration adresse à la personne morale une mise en demeure de la produire ou de la compléter dans un délai de trente jours, en précisant la nature des documents ou compléments attendus. Cette mise en demeure doit indiquer les sanctions applicables en l'absence de réponse ou en cas de réponse partielle.

4. Transactions réalisées avec une ou plusieurs entreprises associées établies dans un État ou territoire non coopératif.

Lorsque des transactions de toute nature sont réalisées avec une ou plusieurs entreprises associées établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI, la documentation mentionnée à l'article L. 13 AA du LPF comprend également, pour chaque entreprise bénéficiaire des transferts, une documentation complémentaire comprenant l'ensemble des documents qui sont exigés des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, y compris le bilan et le compte de résultat établis dans les conditions prévues par l'article 209 B-IV du CGI.

Les dispositions du III de l'article L. 13 AA du LPF (cf. 3 ci-dessus) s'appliquent à cette documentation complémentaire.

Précision : la liste des États et territoires non coopératifs est fixée par l'arrêté du 12 février 2010, publié au JO du 17 février 2010, et mise à jour par l'arrêté du 14 avril 2011, publié au JO du 29 avril 2011.

7071

M. VERSEMENT EFFECTUÉ DANS LES PAYS DONT LE RÉGIME FISCAL EST PRIVILÉGIÉ

(CGI, art. 238 A ; cf. FE n° 1071)

7071-1

N. BÉNÉFICES RÉALISÉS PAR LES FILIALES, SOUS-FILIALES ET ÉTABLISSEMENTS SOUMIS À L'ÉTRANGER À UN RÉGIME FISCAL PRIVILÉGIÉ À COMPTER DU 1^{er} JANVIER 2006

(CGI, art. 209 B ; ann. II, art. 102 SA à 102 ZB)

7071-2

O. CONTRIBUABLES PRÊTANT LEUR CONCOURS À DES PERSONNES DOMICILIÉES OU ÉTABLIES HORS DE FRANCE

(CGI, art. 155 A ; cf. FP n° 168)

7072

P. PRESTATIONS DE SERVICES COMPORTANT DES TRAVAUX IMMOBILIERS POUR LE COMPTE DE PARTICULIERS**Q. DROIT DE VISITE ET DE SAISIE**

(LPF, art. L. 16 B et R. 16 B-1 ; BOI-CF-COM-20-20 ; loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 11)

7073

Pour rechercher les infractions en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires, les agents des finances publiques ayant au moins le grade d'inspecteur¹ et habilités à cet effet par le directeur général des finances publiques, peuvent, sous réserve de l'observation des formalités prévues à cet égard (autorisation et contrôle de l'autorité judiciaire, présence de l'occupant des lieux ou de son représentant), procéder à des visites, en tous lieux, même privés, et à des saisies de pièces et documents, quel qu'en soit le support.

L'article 11 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 renforce le droit de visite et de saisie s'agissant notamment de l'accès aux pièces ou documents présents sur un support informatique.

Cette procédure dans laquelle l'autorité judiciaire joue un rôle prépondérant reste essentiellement fiscale et doit en principe aboutir à une vérification, laquelle ne pourra être engagée, en principe, qu'après restitution des pièces et documents saisis. Toutefois, lorsque les pièces et documents saisis n'ont pu être restitués du fait du contribuable, cf. LPF, art. 16 B, VI-al. 2.

En présence d'une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés saisie dans les conditions prévues à l'article L. 16 B du LPF, l'administration communique au contribuable, au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification prévue au premier alinéa de l'article L. 57 du LPF ou de la notification prévue à l'article L. 76 du livre précité, sous forme dématérialisée ou non au choix de ce dernier, la nature et le résultat des traitements informatiques réalisés sur cette saisie qui concourent à des rehaussements, sans que ces traitements ne constituent le début d'une procédure de vérification de comptabilité (LPF, art. L. 16 B, VI-al. 3 nouveau issu de l'article 11 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

1. Ces agents peuvent être assistés d'autres agents des finances publiques habilités dans les mêmes conditions.

En cas d'obstacle à l'accès aux pièces ou documents présents sur un support informatique :

L'article 11 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 institue un nouveau IV *bis* à l'article L. 16 B du LPF relatif au cas **d'obstacle à l'accès aux pièces ou documents présents sur un support informatique, à leur lecture ou à leur saisie**. Dans une telle hypothèse, mention en est portée au procès-verbal.

Les agents de l'administration des impôts peuvent alors procéder à la copie de ce support et saisir ce dernier, qui est placé sous scellés. Ils disposent de quinze jours à compter de la date de la visite pour accéder aux pièces ou documents présents sur le support informatique placé sous scellés, à leur lecture et à leur saisie, ainsi qu'à la restitution de ce dernier et de sa copie. Ce délai est prorogé sur autorisation délivrée par le juge des libertés et de la détention.

À la seule fin de permettre la lecture des pièces ou documents présents sur le support informatique placé sous scellés, les agents de l'administration des impôts procèdent aux opérations nécessaires à leur accès ou à leur mise au clair. Ces opérations sont réalisées sur la copie du support.

L'occupant des lieux ou son représentant est avisé qu'il peut assister à l'ouverture des scellés, à la lecture et à la saisie des pièces et documents présents sur ce support informatique, qui ont lieu en présence de l'officier de police judiciaire.

Un procès-verbal décrivant les opérations réalisées pour accéder à ces pièces et documents, à leur mise au clair et à leur lecture est dressé par les agents de l'administration des impôts. Un inventaire des pièces et documents saisis lui est annexé, s'il y a lieu.

Le procès-verbal et l'inventaire sont signés par les agents de l'administration des impôts et par l'officier de police judiciaire ainsi que par l'occupant des lieux ou son représentant ; en son absence ou en cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal.

Il est procédé concomitamment à la restitution du support informatique et de sa copie. En l'absence de l'occupant des lieux ou de son représentant, l'administration accomplit alors sans délai toutes diligences pour les restituer.

Pour plus d'information en ce qui concerne :

- les conséquences de l'annulation par la Cour de cassation d'une ordonnance autorisant une visite domiciliaire sur la régularité de la procédure d'imposition d'un contribuable distinct : *Conseil d'État, avis n° 174244 du 1^{er} mars 1996 et n° 194330 du 10 juin 1998* ;

- les conséquences de l'annulation par la Cour de cassation d'une ordonnance autorisant une visite domiciliaire sur la régularité de la procédure d'imposition engagée à l'encontre du même contribuable : cf. *Conseil d'État, avis n°s 174245-174246 du 1^{er} mars 1996* ;

- l'application aux visites domiciliaires du principe d'indépendance des procédures suivies à l'égard d'une même personne en vertu duquel la procédure fiscale mise en œuvre par l'administration fiscale à l'encontre d'un contribuable n'est pas affectée par le sort des procédures non fiscales, dès lors que l'administration fiscale a régulièrement obtenu communication des renseignements recueillis par une autre administration : *Conseil d'État, avis n° 317573 du 10 décembre 2008*.

R. OBLIGATION DE PAIEMENT PAR CHÈQUE OU VIREMENT POUR LES COMMERÇANTS

7073-1

Depuis le 1^{er} février 2009, l'article L. 112-6 du code monétaire et financier prévoit que ne peut être effectué en espèces le paiement d'une dette supérieure à un montant fixé par décret, tenant compte du lieu du domicile fiscal du débiteur et de la finalité professionnelle ou non de l'opération (ordonnance n° 2009-104 du 30 janvier 2009).

Conformément aux dispositions de l'article L. 225 A du LPF, les infractions à cette obligation sont constatées par des agents désignés par arrêté du ministre chargé du budget.

S. OBLIGATION DE PAIEMENT PAR CHÈQUE OU VIREMENT POUR LES PARTICULIERS NON COMMERÇANTS

(CGI, art. 1649 *quater* B ; ordonnance n° 2009-104 du 30 janvier 2009 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme, art. 1^{er})

I. DEPUIS LE 1^{er} FÉVRIER 2009

- 7073-2** L'article L. 112-8 du code monétaire et financier est abrogé par l'article 1^{er} de l'ordonnance susvisée. Les particuliers non commerçants sont donc soumis aux dispositions de l'article L. 112-6 du code monétaire et financier dans leur rédaction en vigueur après l'intervention de l'ordonnance n° 2009-104 du 30 janvier 2009.

II. AVANT LE 1^{er} FÉVRIER 2009

- 7073-3** Les dispositions applicables avant le 1^{er} février 2009 sont exposées au Précis de fiscalité édition 2010 n^{os} 7073-3 et suivants.

T. TRANSFERTS DE CAPITAUX À L'ÉTRANGER

(CGI, art. 1649 *quater* A)

- 7074** Les transferts des sommes, titres ou valeurs réalisés par des personnes physiques vers un État membre de l'Union européenne ou en provenance d'un État membre de l'Union européenne sont effectués conformément à l'article L. 152-1 code monétaire et financier.

Les sommes, titres ou valeurs transférés vers l'étranger ou en provenance de l'étranger constituent, sauf preuve contraire, des revenus imposables lorsque le contribuable n'a pas rempli les obligations prévues à l'article L. 152-1 du code monétaire et financier et au règlement (CE) n° 1889/2005 du Parlement européen et du Conseil, du 26 octobre 2005, relatif aux contrôles de l'argent liquide entrant ou sortant de l'Union.

En ce qui concerne les conséquences du non-respect de cette obligation, cf. n° 7301 et FP n° 51.

U. CONTRÔLE DES SYSTÈMES DE TÉLÉTRANSMISSION DES FACTURES

(CGI, art. 289 *bis* abrogé par le F du I de l'article 62 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012)

- 7074-1** Parallèlement à l'instauration d'un nouvel article L. 80 FA du LPF (cf. n° 7099-2), l'article 62 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 **abroge, à compter du 1^{er} janvier 2013, l'article 289 *bis* du CGI.**

V. LUTTE CONTRE LE TRAVAIL DISSIMULÉ

(LPF, art. L. 10 A)

- 7074-2** Dans le cadre des procédures prévues au livre des procédures fiscales, les agents des finances publiques peuvent rechercher et constater les infractions aux interdictions mentionnées à l'article L. 8221-1 du code du travail, dans les conditions prévues par les articles L. 8271-7 à L. 8271-11 de ce même code.

Ils peuvent également, sur demande écrite, échanger des informations avec les organismes de sécurité sociale ou les caisses de congés payés, dans les conditions fixées aux articles L. 8271-12 du code du travail et L. 134 du LPF.

W. RECHERCHE DE CERTAINES INFRACTIONS RÉPRIMÉES PAR LE CODE PÉNAL

(LPF, art. L. 10 B)

- 7074-3** Les agents des finances publiques concourent à la recherche des infractions réprimées par les articles 222-38, 222-39-1, 225-5, 225-6, 321-1, deuxième alinéa, et 321-6 du code pénal dans le cadre des enquêtes menées sur instructions du procureur de la République. À cette fin, ils procèdent à des recherches de nature fiscale permettant de contribuer à la preuve desdites infractions. Ils en portent le résultat à la connaissance du procureur de la République.

X. CONTRÔLE DE LA CONTRIBUTION À L'AUDIOVISUEL PUBLIC

(LPF, art. L. 16 C ; BOI-TFP-CAP et BOI-PAT-CAP-30)

7074-4

Les agents de l'ex-DGCP peuvent assurer le contrôle de la contribution à l'audiovisuel public (nouvelle dénomination de la redevance audiovisuelle) prévue à l'article 1605-I du CGI (cf. IDL n°s 6530 et suiv.). À cette fin, ils peuvent demander aux contribuables tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites.

Lorsqu'une infraction aux obligations prévues à l'article 1605 *bis* du CGI est constatée, les agents mentionnés précédemment peuvent dresser un procès verbal faisant foi jusqu'à preuve du contraire, qui doit être apportée selon les modalités prévues par le dernier alinéa de l'article 537 du code de procédure pénale.

Les opérations effectuées par les agents de l'ex-DGCP ne constituent pas une vérification de comptabilité au sens de l'article L. 13 du LPF.

Y. CONTRÔLE DE L'APPLICATION DU TAUX RÉDUIT DE TVA SUR LES TRAVAUX IMMOBILIERS

(LPF, art. L. 16 BA)

7074-5

L'administration peut demander au preneur, dans les conditions définies à l'article L. 16 A du LPF, des justifications relatives aux travaux à raison desquels il a bénéficié du taux réduit de la TVA prévu à l'article 279-0 *bis* du CGI.

Z. CONTRÔLE EN MATIÈRE DE TVA DES REDEVABLES PLACÉS SOUS LE RÉGIME SIMPLIFIÉ D'IMPOSITION

(LPF, art. L. 16 D ; BOI-CF-IOR-60-10 au IV)

7074-6

Les dispositions de l'article L. 16 D du LPF prévoient une procédure de contrôle spécifique en matière de TVA, réservée aux redevables soumis au régime simplifié d'imposition (RSI).

L'engagement du contrôle n'est pas lié à une obligation déclarative, contrairement aux règles de procédure de contrôle fiscal externe qui relèvent de l'article L. 13 du LPF. Il peut donc être effectué avant l'expiration du délai de dépôt de la déclaration annuelle CA12.

S'il est constaté l'existence d'au moins une facture fictive ou de complaisance au sens de l'article 283-4 du CGI, le redevable se trouve placé d'office sous le régime du réel normal d'imposition pour l'exercice au cours duquel la facturation a été établie.

Ce dispositif est applicable aux exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2006.

1. Champ d'application de la procédure.

a. Entreprises concernées.

La procédure de contrôle concerne toutes les entreprises qui se déclarent assujetties à la TVA selon le régime du RSI lors de leur création et celles qui y sont déjà soumises.

Elle s'applique également aux entreprises dont l'activité n'a pas été déclarée et que des recoupements conduisent à placer sous ce régime.

b. Impôts visés.

La procédure vise les redevables de la taxe sur la valeur ajoutée. Le contrôle est donc limité à l'ensemble des opérations soumises à cette taxe et aux autres taxes sur le chiffre d'affaires (taxes spéciales et taxes assimilées).

c. Périodes vérifiées.

Le contrôle peut être engagé à compter du début du deuxième mois suivant la réalisation ou la facturation des opérations par le redevable, indépendamment de toute échéance déclarative.

Le contrôle est réputé engagé à la date d'envoi de l'avis de vérification.

Ainsi, le contrôle d'un redevable soumis au RSI peut concerner l'ensemble de la période non prescrite jusqu'à l'avant-dernier mois qui précède celui de l'envoi de l'avis de vérification.

d. Opérations soumises à contrôle.

Cette procédure permet de contrôler les « opérations réalisées ou facturées ». Est concerné l'ensemble des opérations de livraison de biens ou de prestation de services dont la réalisation traduit l'exercice d'une activité de quelque nature que ce soit (industrielle, commerciale, non commerciale, artisanale, agricole ou civile, si elle est soumise à la TVA), déclarée ou non.

Sont également concernées les opérations fictives ayant fait l'objet de facturation, qui ne correspondent pas à la livraison d'un bien ou à l'exécution d'une prestation de services ou correspondent à une opération autre que celle mentionnée sur la facture.

e. Les investigations en cours de contrôle.

Elles sont de même nature que celles effectuées lors d'une vérification de comptabilité.

Le vérificateur a accès à l'ensemble des documents comptables nécessaires au contrôle des opérations soumises à la TVA, visées dans l'avis de vérification.

f. Les droits et garanties du contribuable.

Le contrôle prévu à l'article L. 16 D du LPF constitue une procédure de contrôle externe. L'ensemble des droits et garanties du contribuable visés aux articles L. 47 et suivants du LPF s'appliquent comme en matière de vérification générale.

D'une manière générale, les droits et garanties rappelés par la « charte des droits et obligations du contribuable vérifié » sont applicables, notamment le débat oral et contradictoire et la possibilité du recours hiérarchique.

La procédure de régularisation prévue par l'article L. 62 du LPF n'est pas applicable aux rappels issus d'un contrôle prévu à l'article L. 16 D du même livre dans la mesure où ceux-ci ne peuvent résulter que du rétablissement d'une obligation déclarative au réel normal non respectée.

2. Existence de fausse facturation.

L'article L. 16 D du LPF prévoit que, s'il est constaté l'existence d'au moins une facture fictive ou de complaisance au sens du 4 de l'article 283 du code général des impôts, le redevable se trouve placé d'office sous le régime du réel normal d'imposition pour l'exercice au cours duquel la facturation a été établie par lui-même ou un fournisseur.

Selon le 4 de l'article 283 du CGI, lorsque la facture ne correspond pas à la livraison d'une marchandise ou à l'exécution d'une prestation de services ou fait état d'un prix qui ne doit pas être acquitté effectivement par l'acheteur, la taxe est due par la personne qui l'a facturée.

Se trouve ainsi assujettie au régime du réel normal l'entreprise directement impliquée dans la fausse facturation, qu'elle soit émettrice ou destinataire d'au moins une facture de cette nature, au titre de la période d'émission de la facture.

La démonstration de l'existence de cette facturation peut résulter aussi bien des investigations menées sur place au cours du contrôle, que d'informations recueillies éventuellement avant l'engagement de celui-ci dans le cadre d'autres procédures (droit de communication, procédure de visite et de saisie visée par l'article L. 16 B du LPF, vérification de comptabilité d'un tiers...).

3. Conséquences des constatations opérées lors d'un contrôle.

Les conséquences sur le régime TVA applicable à l'entreprise et corrélativement sur les rappels que le service peut proposer dépendent des constatations opérées sur place, qui permettent de maintenir ou pas l'entreprise sous le régime du RSI en matière de TVA.

a. L'entreprise est maintenue au régime du RSI.

En l'absence de factures répondant aux critères définis au 4 de l'article 283 du CGI, l'entreprise qui ne franchit pas les seuils du RSI est maintenue sous ce régime. Aucun rappel n'est effectué à ce stade et un avis d'absence de rectification est adressé au contribuable. Cet avis sera annoté des éventuelles anomalies constatées au cours du contrôle, dont l'entreprise devra tenir compte lors du dépôt de sa prochaine déclaration de régularisation CA 12.

Pour l'appréciation du franchissement des seuils, il y a lieu de faire application des dispositions prévues par l'article 302 *septies* A du CGI.

b. L'entreprise est placée sous le régime du réel normal.

Deux situations conduisent à placer l'entreprise sous le régime du réel normal :

- elle a délivré ou reçu au moins une facture répondant aux critères définis au 4 de l'article 283 du CGI. Elle est assujettie rétroactivement au régime du réel normal à compter du début de l'année ou, lorsque l'exercice ne correspond pas à l'année civile, à compter du début de la période au titre de laquelle la facture a été délivrée ou reçue ;

- elle a franchi les seuils du RSI mentionnés à l'article 302 *septies* A du CGI et dans les conditions définies à cet article. Elle est assujettie rétroactivement au réel normal à compter du début de l'année ou lorsque l'exercice ne correspond pas à l'année civile, à compter du début de la période au titre de laquelle les seuils ont été dépassés.

L'exclusion du régime du RSI ne concerne que le régime d'imposition à la TVA.

Les rappels de la TVA sont effectués suivant la **procédure de taxation d'office, sans mise en demeure**, en vertu des dispositions de l'article L. 66 du LPF.

Cette procédure s'applique même si les obligations relatives au RSI ont été respectées (versement d'acomptes, dépôt de la déclaration de régularisation CA12).

Lorsque la vérification concerne la période en cours, l'entreprise placée sous le régime du réel normal pour la période vérifiée est tenue au dépôt des déclarations CA3 mensuelles pour le reste de l'exercice.

ZA. FLAGRANCE FISCALE

(LPF, art. L. 16-0 BA et R* 16-0 BA-1 issu du décret n° 2011-646 du 9 juin 2011 ; BOI-CF-COM-20-30 ; loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 11, IV)

7074-7

Lorsque, dans le cadre des procédures mentionnées aux articles L. 16 B, L. 16 D, L. 80 F du LPF, de la vérification sur place de la taxe sur la valeur ajoutée, ainsi que dans le cadre du contrôle inopiné mentionné au quatrième alinéa de l'article L. 47 du livre précité, **les agents des finances publiques** ayant au moins le grade de contrôleur **constatent** pour un contribuable se livrant à une activité professionnelle et au titre des périodes pour lesquelles l'une des obligations déclaratives prévues aux articles 170, 172, 223 et 287 du CGI n'est pas échue, **l'un au moins des faits suivants** :

1° L'exercice d'une activité que le contribuable n'a pas fait connaître à un centre de formalité des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, sauf s'il a satisfait, au titre d'une période antérieure, à l'une de ses obligations fiscales déclaratives ;

2° La délivrance de factures ne correspondant pas à la livraison d'une marchandise ou à l'exécution d'une prestation de services, ou de factures afférentes à des livraisons de biens au titre desquelles la taxe sur la valeur ajoutée ne peut faire l'objet d'aucune déduction en application du 3 de l'article 272 du CGI ou la comptabilisation de telles factures reçues ;

3° Lorsqu'ils sont de nature à priver la comptabilité de valeur probante :

- la réitération d'achats, de ventes ou de prestations non comptabilisées ;

- l'utilisation d'un logiciel de comptabilité ou de caisse aux fins de permettre la réalisation de l'un des faits mentionnés au 1° de l'article 1743 du CGI ;

4° Une infraction aux interdictions mentionnées à l'article L. 8221-1 du code du travail ;

5° L'absence réitérée du respect de l'obligation déclarative prévue au 2 de l'article 287 du CGI,

ils peuvent, en cas de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement d'une créance fiscale de la nature de celle mentionnée au premier alinéa, **dresser** à l'encontre de ce contribuable **un procès-verbal de flagrance fiscale**. Le procès-verbal de flagrance fiscale est signé par les agents de l'administration ainsi que par le contribuable, hormis les cas dans lesquels l'infraction mentionnée au 1 de l'article 1746 du CGI a été constatée. En cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal. L'original du procès-verbal est conservé par l'administration et copie est notifiée au contribuable.

À compter des revenus de l'année 2009, lorsque les agents de l'administration sont informés, dans les conditions prévues au 1 de l'article 1649 *quater*-0 B *bis* du CGI (cf. n° 7074-8), de l'exercice par le contribuable d'une activité entrant dans le champ d'application du 2 du même article au titre de la période en cours pour laquelle l'une des obligations déclaratives prévues aux articles 170, 172, 223 et 287 du même code n'est pas échue, ils peuvent, en cas de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement d'une créance fiscale, dresser à l'encontre de ce contribuable un procès-verbal de flagrance fiscale. Le procès-verbal de flagrance fiscale est signé par les agents de l'administration. L'original du procès-verbal est conservé par l'administration et copie est notifiée au contribuable. La décision de faire application de ces dispositions est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental, qui vise à cet effet le procès-verbal de flagrance fiscale.

Lorsqu'une infraction mentionnée au 4° du I de l'article L. 16-0 BA du LPF (cf. ci-dessus) a été constatée par des agents de contrôle autres que ceux de l'administration des impôts et que ces derniers en ont été informés dans les conditions prévues aux articles L. 82 C du LPF ou L. 101 du même livre, ils peuvent, dans le cadre de l'une des procédures énumérées au premier alinéa du I de l'article L. 16-0 BA du LPF, en cas de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement d'une créance fiscale de la nature de celle mentionnée à ce même alinéa, dresser à l'encontre du contribuable un procès-verbal de flagrance fiscale.

Le procès-verbal de flagrance fiscale est signé par les agents de l'administration des impôts ainsi que par le contribuable, hormis les cas dans lesquels l'infraction visée au 1 de l'article 1746 du CGI a été constatée. En cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal.

L'original du procès-verbal est conservé par l'administration des impôts et copie est notifiée au contribuable (LPF, art. L. 16-0 BA, l' *ter* nouveau issu du IV de l'article 11 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

La notification du procès-verbal de flagrance fiscale permet d'effectuer les mesures conservatoires mentionnées à l'article L. 252 B du LPF.

Lorsque le procès-verbal de flagrance fiscale a été dressé dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 16 B du LPF, l'administration peut, par dérogation au VI de ce même article, utiliser pour la détermination du montant mentionné à l'article L. 252 B du livre précité, les informations recueillies au cours de cette procédure.

Lorsque le procès-verbal de flagrance fiscale a été dressé dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 80 F du LPF, l'administration peut, par dérogation à l'article L. 80 H du même livre, utiliser pour la détermination du montant mentionné à l'article L. 252 B du livre précité, les informations recueillies au cours de cette procédure.

L'administration peut se fonder, pour la détermination du montant mentionné à l'article L. 252 B du LPF, sur des renseignements et informations obtenus de tiers, en application des articles L. 81 et suivants du livre précité.

Pour arrêter le montant mentionné à l'article L. 252 B du LPF, l'administration est fondée à consulter sur place les registres et documents de toute nature, notamment ceux dont la tenue est prévue par le code général des impôts et par le code de commerce. À cet effet, l'administration peut obtenir ou prendre copie des documents utiles, par tous moyens et sur tous supports. Les fonctionnaires de catégorie A et B compétents pour procéder à la consultation de ces registres et documents sont définis à l'article 350 *quaterdecies* de l'annexe III au CGI, issu du décret n° 2008-482 du 22 mai 2008.

Un procès-verbal relatant les opérations effectuées est établi. Il est signé par l'agent de l'administration ainsi que par le contribuable. En cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal. L'original de ce procès-verbal est conservé par l'administration et copie en est remise au contribuable.

Ces opérations ne constituent pas une vérification de comptabilité au sens de l'article L. 13 du LPF.

En cas de flagrance fiscale, une procédure de référé peut être engagée : cf. n° 7577.

ZB. LUTTE CONTRE LES ACTIVITÉS LUCRATIVES NON DÉCLARÉES

(CGI, art. 1649 *quater-0 B bis*)

7074-8

Depuis les revenus de l'année 2009, l'article 1649 *quater-0 B bis* du CGI introduit un nouveau dispositif de présomption de revenus pour les contribuables se livrant à un trafic illicite de biens portant notamment atteinte à l'ordre public et à la sécurité publique, tel que le trafic de stupéfiants.

1. Conditions d'application.

Lorsqu'il résulte des constatations de fait opérées dans le cadre d'une des procédures prévues aux articles 53, 75 et 79 du code de procédure pénale et que l'administration fiscale est informée dans les conditions prévues aux articles L. 82 C, L. 101 ou L. 135 L du LPF qu'une personne a eu la libre disposition d'un bien objet d'une des infractions mentionnées au 2 ci-dessous, cette personne est présumée, sauf preuve contraire appréciée dans le cadre des procédures prévues aux articles L. 10 et L. 12 de ce même livre, avoir perçu un revenu imposable équivalent à la valeur vénale de ce bien au titre de l'année au cours de laquelle cette disposition a été constatée.

La présomption peut être combattue par tout moyen et procéder notamment de l'absence de libre disposition des biens mentionnés au premier alinéa, de la déclaration des revenus ayant permis leur acquisition ou de l'acquisition desdits biens à crédit.

Il en est de même des biens meubles qui ont servi à les commettre ou étaient destinés à les commettre.

Lorsqu'il résulte des constatations de fait opérées dans le cadre d'une des procédures prévues aux articles 53, 75 et 79 du code de procédure pénale et que l'administration fiscale est informée dans les conditions prévues aux articles L. 82 C, L. 101 ou L. 135 L du LPF qu'une personne a eu la libre disposition d'une somme d'argent, produit direct d'une des infractions visées au 2 ci-dessous, cette personne est présumée, sauf preuve contraire appréciée dans le cadre des procédures prévues aux articles L. 10 et L. 12 de ce même livre, avoir perçu un revenu imposable égal au montant de cette somme au titre de l'année au cours de laquelle cette disposition a été constatée.

La présomption peut être combattue par tout moyen et procéder notamment de l'absence de libre disposition des sommes mentionnées à l'alinéa précédent, du caractère non imposable de ces sommes ou du fait qu'elles ont été imposées au titre d'une autre année.

Lorsque plusieurs personnes ont la libre disposition des biens ou de la somme mentionnés respectivement au premier et au quatrième alinéas, la base du revenu imposable est, sauf preuve contraire, répartie proportionnellement entre ces personnes.

2. Infractions visées.

Les dispositions du 1 ci-dessus s'appliquent aux infractions suivantes :

- crimes et délits de trafic de stupéfiants prévus par les articles 222-34 à 222-39 du code pénal ;
- crimes en matière de fausse monnaie prévus par les articles 442-1 à 442-7 du code pénal ;
- crimes et délits en matière de législation sur les armes prévus par les articles L. 2339-2 à 2339-11 du code de la défense et portant sur des armes de la 1^{ère} à la 5^{ème} catégorie au sens de l'article L. 2331-1 du même code ;
- délits à la réglementation sur les alcools et le tabac prévus à l'article 1810 du CGI ;
- délit de contrefaçon prévu à l'article L. 716-9 du code de la propriété intellectuelle.

ZC. CONTRÔLE DES COMPTES FINANCIERS ET DES CONTRATS D'ASSURANCE-VIE SOUSCRITS AUPRÈS D'ORGANISMES ÉTABLIS HORS DE FRANCE

(LPF, art. L. 10-0 A et L. 23 C nouveaux issus du II de l'article 8 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012)

7074-9

L'administration peut demander communication auprès de tiers des relevés de compte du contribuable, afin d'examiner l'ensemble de ses relevés de compte sur les années au titre desquelles les obligations déclaratives prévues au deuxième alinéa de l'article 1649 A du CGI ou à l'article 1649 AA du même code n'ont pas été respectées, sans que cet examen constitue le début d'une procédure de vérification de comptabilité ou d'une procédure d'examen de situation fiscale personnelle.

Ces relevés de compte ne peuvent être opposés au contribuable pour l'établissement de l'impôt sur le revenu que dans le cadre d'une procédure mentionnée au premier alinéa, sauf pour l'application du dernier alinéa de l'article 1649 A ou du second alinéa de l'article 1649 AA du CGI (LPF, art. L. 10-0 A nouveau).

Lorsque l'obligation prévue au deuxième alinéa de l'article 1649 A du CGI ou à l'article 1649 AA du même code n'a pas été respectée au moins une fois au titre des dix années précédentes, l'administration peut demander, indépendamment d'une procédure d'examen de situation fiscale personnelle, à la personne physique soumise à cette obligation de fournir dans un délai de soixante jours toutes informations ou justifications sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs figurant sur le compte ou le contrat d'assurance-vie.

Lorsque la personne a répondu de façon insuffisante aux demandes d'informations ou de justifications, l'administration lui adresse une mise en demeure d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de trente jours, en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite (LPF, art. L. 23 C nouveau).

Ces nouvelles dispositions **s'appliquent aux demandes adressées par l'administration à compter du 1^{er} janvier 2013.**

chapitre 3

le droit de communication

(LPF, art. L. 81 et L. 81 A ; BOI-CF-COM)

7075

Ce droit permet aux agents des finances publiques de prendre connaissance et, au besoin, copie de documents détenus par des tiers (par exemple, entreprises, administrations...), en vue de leur utilisation à des fins d'**assiette** ou de **contrôle** des impôts dus, soit par la personne physique ou morale auprès de laquelle il est exercé, soit par des tiers à cette personne, sans qu'il en découle toutefois directement l'établissement d'impositions supplémentaires. Il est de portée plus large et d'application moins formaliste que le droit de vérification.

Le droit de communication, en ce qui concerne les documents mentionnés aux articles L. 83 à L. 95 du LPF, a été également étendu au profit des agents des administrations chargés du recouvrement des impôts, droits et taxes prévus par le code général des impôts.

L'article 59-I-2° de la loi n° 2011-1978 de finances rectificative pour 2011 renforce la coopération administrative en permettant, dans le cadre des demandes d'assistance mutuelle en matière de recouvrement présentées par d'autres États membres de l'Union européenne, **à compter du 1^{er} janvier 2012**, à des fonctionnaires des autres États membres d'assister à l'exercice du droit de communication dans les conditions prévues à l'article L. 45-3 du LPF.

7075-1 Les recherches à opérer dans le cadre de l'exercice du droit de communication doivent être menées dans le strict respect des règles définies par l'administration. À cet égard, la comptabilité ne doit pas faire l'objet d'un examen critique, les opérations de recoupement devant revêtir un caractère ponctuel et se limiter à un relevé passif d'écritures comptables ou à la copie de documents.

Le droit de communication peut, le cas échéant, s'exercer de façon complémentaire au droit d'enquête (cf. n° 7099-4).

7075-2 Dans le cas où elles concernent des personnes physiques, les informations nominatives communiquées, sur tout type de support, à la DGFIP (ou à la DGDDI) par les personnes ou organismes, soumis au droit de communication et autorisés à utiliser le numéro d'inscription au répertoire national d'identification des personnes physiques, doivent mentionner ce numéro^{1 et 2} (LPF, art. L. 81 A).

Lorsque la mise en œuvre de ce droit de communication s'avère susceptible de porter une atteinte grave et immédiate aux droits et libertés visés à l'article 1^{er} de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés, la Commission nationale de l'informatique et des libertés (CNIL) peut enjoindre l'autorité administrative de prendre sans délai les mesures de sécurité pouvant aller jusqu'à la destruction des supports d'information qui ont été constitués à partir d'un numéro d'inscription au répertoire national d'identification des personnes physiques.

Sans préjudice des dispositions de l'article 40 du code de procédure pénale, si cette injonction n'est pas suivie d'effet, la CNIL saisit le président du tribunal de grande instance de Paris, qui peut ordonner le cas échéant sous astreintes les mesures proposées par la commission (LPF, art. L. 288).

A. DISPOSITIONS COMMUNES

(LPF, art. L. 102 B et R* 81-1 à R* 81-4 ; BOI-CF-COM-10-10)

I. AGENTS QUALIFIÉS POUR EXERCER LE DROIT DE COMMUNICATION

(BOI-CF-COM-10-10-20 au I)

7076 Le droit de communication défini à l'article L. 81 du LPF est exercé par les fonctionnaires titulaires ou stagiaires appartenant à des corps de catégorie A ou B ou par des fonctionnaires titulaires appartenant à des corps de catégorie C.

Les agents des impôts peuvent exercer le droit de communication soit dans l'ensemble de la région où est situé le service auquel ils sont affectés, soit, lorsqu'il est plus étendu, dans le **ressort territorial de ce service**.

Toutefois, les agents qui ont compétence pour procéder au contrôle d'une déclaration de revenu global ou à la vérification de la situation fiscale d'une exploitation ou d'une entreprise, ou d'un contribuable exerçant une activité professionnelle, peuvent, pour les besoins de ce contrôle ou de cette vérification, exercer le droit de communication à l'égard de toute personne ou organisme soumis à l'exercice de ce droit.

Le décret n° 2010-939 du 24 août 2010 prévoit une **extension temporaire** de la compétence territoriale de certains services déconcentrés de la direction générale des finances publiques en matière d'assiette et de contrôle (cf. également n° 7126-4 ci-après).

1. L'article L. 287 du LPF autorise la DGFIP et la DGDDI à collecter, conserver et échanger entre elles les numéros d'inscription au répertoire national d'identification des personnes physiques pour les utiliser exclusivement dans les traitements des données relatives à l'assiette, au contrôle et au recouvrement de tous impôts, droits, taxes, redevances ou amendes. L'obligation du secret professionnel prévue à l'article L. 103 du livre précité s'étend à toutes les informations recueillies à l'occasion de ces opérations. Ces opérations doivent être réalisées aux seules fins de l'accomplissement des missions fiscales. Tout contrevenant à l'obligation du secret professionnel prévue ci-dessus est puni des peines mentionnées à l'article 226-21 du code pénal (CGI, art. 1753 bis B).

2. Les articles R* 81 A-1, R* 287-1 et R* 288-1 à 288-3 du LPF fixent les modalités d'application des articles L. 81 A, L. 287 et L. 288 du même livre.

Précision : dans le cadre des demandes d'assistance mutuelle en matière de recouvrement présentées par d'autres États membres de l'Union européenne, **à compter du 1^{er} janvier 2012**, des fonctionnaires des autres États membres peuvent assister à l'exercice du droit de communication dans les conditions prévues à l'article L. 45-3 du LPF.

II. LIEUX ET HEURES D'EXERCICE DU DROIT DE COMMUNICATION

(BOI-CF-COM-10-10-20 au II)

7077

À l'exception de la procédure de communication spontanée de certains documents notamment par les tribunaux judiciaires et les organismes de sécurité sociale, le droit de communication s'exerce à l'initiative du service et permet à celui-ci de **prendre connaissance sur place**, et éventuellement copie, des documents concernés.

L'expression « sur place » doit s'entendre :

- pour les entreprises, en général, du **siège de la direction** ou des lieux où sont effectivement détenus les documents soumis au droit de communication ;
- pour les sociétés soumises à l'IS, soit du lieu où est assurée la **direction effective** de la société, soit de celui de son **siège social**, soit encore du lieu du **principal établissement**.

Sauf exception concernant les sociétés passibles de l'IS, qui doivent tenir à la disposition du service les documents visés au n° 7084 au lieu d'imposition (LPF, art. R* 85-1), les agents des impôts ne peuvent pas exiger le **déplacement** des documents comptables. Le droit de communication s'exerce normalement au cours des heures de service, en principe sans limitation du temps pendant lequel ils peuvent rester sur place.

III. FORMALITÉS À REMPLIR POUR FAIRE USAGE DU DROIT DE COMMUNICATION

(BOI-CF-COM-10-10-20 au III)

7078

Bien qu'aucune disposition législative ou réglementaire n'impose à l'administration l'obligation de prévenir de son intention d'user du droit de communication, les contribuables doivent être informés de la nature de cette intervention, à l'aide d'un **avis de passage** n° 3925 qui leur est remis dès le début des opérations. Cette formalité est destinée à distinguer le simple exercice du droit de communication de la vérification de comptabilité.

IV. PÉRIODE SUR LAQUELLE PORTE LE DROIT DE COMMUNICATION

(BOI-CF-COM-10-10-20 au IV)

7079

Aucune disposition législative ou réglementaire ne définit la période sur laquelle le droit de communication peut être exercé. Dans l'hypothèse où ils auront été conservés au-delà de la période prévue à l'article L. 102 B du LPF (cf. n° 7080), les livres et documents divers auxquels s'applique le droit de communication peuvent donc être consultés par le service.

À l'égard des entreprises privées, le droit de communication s'étend aux livres de comptabilité et pièces annexes de l'**exercice courant**.

V. DÉLAI ET MODE DE CONSERVATION DES DOCUMENTS

(LPF, art. L. 102 B et L. 102 C modifiés par le II de l'article 62 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 ; BOI-CF-COM-10-10-30)

7080

1. Conservation des documents.

Les livres, registres, documents ou pièces sur lesquels peuvent s'exercer les droits de communication, d'enquête et de contrôle de l'administration doivent être conservés pendant un **délai de six ans** à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur les livres ou registres ou de la date à laquelle les documents ou pièces ont été établis. Les informations, documents, données, traitements informatiques ou système d'information constitutifs des contrôles mentionnés au 1° du VII de l'article 289 du CGI et la documentation décrivant leurs modalités de réalisation doivent être conservés pendant le même délai.

7080-1

Lorsque ces documents sont établis ou reçus sur **support informatique**, ils doivent être conservés **sous cette forme** pendant une durée au moins égale au délai de reprise de **trois ans** prévu au 1^{er} alinéa de l'article L. 169 du LPF puis sur tout support au choix de l'entreprise pendant les trois années suivantes.

7080-2

Les pièces justificatives d'origine relatives à des opérations ouvrant droit à déduction de TVA doivent également être conservées pendant le délai de six ans mentionné au n° 7080.

Les **factures transmises par voie électronique** tiennent lieu de facture d'origine. Elles doivent donc être conservées dans leur format original dans les délais et conditions prévus par l'article L. 102 B du LPF (cf. n° 7080-1).

Les **factures transmises par voie électronique et sécurisées** au moyen d'une signature électronique doivent également être conservées dans leur format original. L'article 96 F-I de l'annexe III au CGI prévoit que les factures, la signature électronique à laquelle elles sont liées ainsi que le certificat électronique attaché aux données de vérification de la signature électronique, doivent être conservés dans leur contenu original par l'entreprise chargée de s'assurer qu'une facture est émise et par l'entreprise destinataire de ces factures dans les conditions et les délais fixés par l'article L. 102 B du LPF (cf. n° 7080-1).

7080-3

L'article 298 *sexdecies* F du CGI prévoit un régime spécial de TVA à l'égard des personnes qui fournissent certains services par voie électronique. Ce régime spécial prévoit notamment la tenue d'un registre spécial des opérations relevant dudit régime spécial (cf. TCA n° 2910). Ce registre devra être conservé pendant dix ans à compter du 31 décembre de l'année de l'opération (LPF, art. L. 102 B, I).

Remarque : À compter du 1^{er} janvier 2015, l'obligation de conservation de dix ans s'appliquera également aux registres tenus en application des dispositions du 5 de l'article 298 *sexdecies* G du CGI.

7080-4

Lorsqu'ils ne sont pas déjà visés aux n°s 7080 à 7080-3 ci-dessus, les informations, données ou traitements soumis au contrôle mentionné au n° 7051-5 doivent être conservés sur support informatique jusqu'à l'expiration du délai de reprise de trois ans. La documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements doit être conservée jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle à laquelle elle se rapporte.

7080-5

Les documents nécessaires à l'établissement de la **déclaration d'échanges de biens** doivent être conservés par les assujettis pendant un délai de six ans à compter de la date de l'opération faisant l'objet de cette déclaration (CGI, art. 289 C, 4).

7080-6

2. Stockage des factures.

Les factures qui n'ont pas fait l'objet d'une transmission par voie électronique ou d'une procédure de dématérialisation - en pratique, les factures papier - doivent être stockées sur le territoire français. Le lieu de stockage doit être situé dans un lieu immédiatement accessible à toute requête de l'administration.

Afin de garantir le respect des exigences mentionnées au V de l'article 289 du CGI, les factures doivent être stockées sous la forme originelle, papier ou électronique, sous laquelle elles ont été transmises ou mises à disposition.

Les assujettis sont tenus de déclarer, en même temps que leur déclaration de résultats ou de bénéfices, le lieu de stockage de leurs factures ainsi que toute modification de ce lieu lorsque celui-ci est situé hors de France.

À des fins de contrôle, les autorités compétentes des États membres de l'Union européenne ont un droit d'accès par voie électronique, de téléchargement et d'utilisation des factures émises ou reçues, stockées sur le territoire français par ou pour le compte d'un assujetti qui est redevable de la taxe sur le chiffre d'affaires dans ces États membres ou qui y est établi.

Tout assujetti stockant ses factures par voie électronique sur le territoire français ou sur le territoire d'un autre État membre de l'Union européenne ou d'un pays lié à la France par une convention prévoyant une assistance mutuelle s'assure que l'administration a, à des fins de contrôle, un accès en ligne permettant le téléchargement et l'utilisation des données stockées.

7080-7

L'article R* 102 C-1 du LPF fixe les conditions et modalités d'application des dispositions de l'article L. 102 C du LPF à l'égard de la facturation électronique.

Ainsi, les assujettis ne peuvent stocker les factures transmises par voie électronique dans un pays non lié à la France par une convention prévoyant une assistance mutuelle ou n'offrant pas un droit d'accès en ligne immédiat, de téléchargement et d'utilisation.

La déclaration du lieu de stockage prévue à l'article L. 102 C du LPF s'effectue sur papier libre ou par voie électronique. Elle comporte les nom et adresse des clients ou des tiers chargés du stockage ainsi que les périodes concernées par celui-ci. Les assujettis sont tenus de déclarer toute modification du lieu de stockage dans le mois qui suit la survenance d'un tel événement au service des impôts auprès duquel ils déposent leur déclaration de résultats ou de bénéfices.

L'assujetti s'assure que les factures et données détenues par lui-même ou, en son nom et pour son compte, par un client ou par un tiers sont accessibles dans le meilleur délai depuis son siège ou son principal établissement en cas de contrôle de l'administration, quel que soit le lieu de détention de ces documents.

- 7080-8** S'agissant des factures transmises aux clients sur support papier mais créées par l'entreprise sous forme informatique, le fichier du « double électronique » qui constitue la reproduction fidèle et durable de l'original de la facture adressée au client sur support papier doit être stocké sur le territoire français et dans un lieu immédiatement accessible à toute requête de l'administration.

VI. REMBOURSEMENT DE FRAIS AUX CONTRIBUABLES SOUIS AU DROIT DE COMMUNICATION

(BOI-CF-COM-10-10-40)

- 7081** Les dépenses correspondant à l'utilisation des appareils à photocopier détenus par les contribuables visités sont susceptibles d'être prises en charge par l'administration.

VII. SANCTIONS APPLICABLES EN CAS D'INFRACTION

- 7082** Les sanctions applicables en cas d'infraction aux dispositions relatives au droit de communication concernent notamment :
- le refus de communication (CGI, art. 1734 ; cf. n° 7287) ;
 - l'opposition à l'accomplissement des fonctions des agents des impôts (CGI, art. 1746 ; cf. n° 7389).

B. DROIT DE COMMUNICATION AUPRÈS DES ENTREPRISES, DES EXPLOITANTS AGRICOLES ET DES SOCIÉTÉS CIVILES

(LPF, art. L. 85, L. 85 A, L. 94 A et R* 85-1 ; BOI-CF-COM-10-20 et BOI-CF-COM-10-30)

I. IMPÔTS ET CONTRIBUABLES VISÉS

- 7083** Le **droit de communication** peut être exercé, pour les impôts de toute nature, y compris ceux pour lesquels aucune déclaration n'est exigée des contribuables, auprès de toutes les personnes physiques ou morales ayant la **qualité de commerçant**, au sens de l'article L. 121-1 du code de commerce, à savoir « ceux qui exercent des actes de commerce et en font leur profession habituelle ».
- Ce droit peut également être exercé auprès des **exploitants agricoles** et des organismes auxquels ils vendent ou achètent leurs produits.
- Depuis le 1^{er} janvier 2006, ce droit peut également être exercé auprès des **sociétés civiles** définies à l'article 1845 du code civil.

II. DOCUMENTS CONCERNÉS

- 7084** Le droit de communication s'applique :
- en règle générale,
 - d'une part, aux **livres** dont la tenue est prescrite par les articles L. 123-12 à L. 123-28 du code de commerce (livre journal, grand livre, livre des inventaires) ;
 - d'autre part, à **tous livres et documents annexes**, y compris les correspondances reçues et les copies de lettres envoyées, pièces de recettes et de dépenses ;
 - pour ce qui a trait aux sociétés, outre les documents déjà visés, aux registres de transferts d'actions et d'obligations, aux feuilles de présence aux assemblées générales, aux rapports des commissaires aux comptes, et aux procès-verbaux des conseils d'administration et des conseils de surveillance ;
 - à tous les documents comptables, tant obligatoires que spécifiques ou facultatifs, détenus par les exploitants et coopératives agricoles, ainsi qu'à toutes leurs pièces de recettes ou de dépenses (bordereaux de livraison et d'approvisionnement, inventaires détaillés, etc.) ;
 - aux documents sociaux, et le cas échéant, aux documents comptables et autres pièces de recettes et de dépenses qu'elles détiennent et relatives à l'activité qu'elles exercent, pour les sociétés civiles définies à l'article 1845 du code civil.
- En outre, des dispositions spécifiques sont prévues, en matière de droit de communication, à l'égard des :
- intermédiaires sur les marchés à terme (MATIF, MONEP) et sur les opérations de bons d'options (LPF, art. R. 96 C-1 à R. 96 C-4) ;
 - organismes gestionnaires d'un PEA (LPF, art. L. 96 D et R. 96 D-1) ;
 - personnes mentionnées aux articles 277 A et 286 *quater* du CGI (LPF, art. L. 96 B ; cf. n°s 7067-4 à 7068).

**C. DROIT DE COMMUNICATION AUPRÈS DES ARTISANS INSCRITS
AU RÉPERTOIRE DES MÉTIERS ET DE L'ARTISANAT**

(LPF, art. L. 85-0 B)

7084-1

Les artisans inscrits au répertoire des métiers et de l'artisanat doivent communiquer à l'administration, sur sa demande, les documents comptables, pièces justificatives de recettes et de dépenses et tous documents relatifs à leur activité.

**D. DROIT DE COMMUNICATION AUPRÈS DE PERSONNES
OU D'ORGANISMES PRIVÉS DIVERS**

(BOI-CF-COM-10-80)

7085

Le droit de communication trouve également à s'exercer auprès des organismes ou personnes privés suivants :

- **sociétés coopératives agricoles et leurs unions** (CGI, art. 207, 1-3°) ;
- **institutions et organismes non visés par l'article L. 85 du LPF et qui payent des salaires, honoraires ou rémunérations** quelconques, encaissent, gèrent ou distribuent des fonds pour le compte de leurs adhérents (LPF, art. L. 87) ;
- **sociétés et compagnies d'assurances** visées par l'article L. 89 du LPF (article complété par l'article 64 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances pour 2012) ;
- **employeurs visés à l'article L. 313-1 du code de la construction et de l'habitation** soumis à l'investissement obligatoire dans la construction (CGI, art. 235 bis, 1) ;
- **personnes ou sociétés qui font profession de payer des intérêts, dividendes, revenus et autres produits de valeurs mobilières** ou dont la profession comporte à titre accessoire des opérations de cette nature (LPF, art. L. 85-0 A) ;
- **organismes qui payent des dividendes et intérêts de leurs propres actions, parts ou obligations** à des personnes ou sociétés autres que celles chargées du service de leurs coupons (LPF, art. L. 85-0 A).

**E. DROIT DE COMMUNICATION AUPRÈS DE CERTAINS MEMBRES
DE PROFESSIONS NON COMMERCIALES**

(BOI-CF-COM-10-40)

7086

1. Principe (LPF, art. L. 86).

Le droit de communication peut être exercé auprès des membres des professions non commerciales dont l'activité :

- autorise l'intervention dans des transactions, la prestation de services à caractère juridique, financier ou comptable, ou la détention de biens ou de fonds pour le compte de tiers ;
- consiste à titre principal en la prestation de services à caractère décoratif ou architectural ou en la création et la vente de biens ayant le même caractère.

Ce droit ne porte que sur l'identité du client (nom, prénom usuel et adresse), le montant, la date et la forme du versement ainsi que sur les pièces annexes de ce versement.

7086-1

2. Limitation du droit de communication (LPF, art. L. 86 A).

L'article L. 86 A du LPF **interdit** aux agents de l'administration de recueillir des informations, dans le cadre du droit de communication, sur la **nature des prestations fournies** par tout contribuable dépositaire du secret professionnel titulaire de revenus non commerciaux, **que celui-ci soit ou non adhérent d'une association agréée**.

F. DROIT DE COMMUNICATION AUPRÈS DES TRIBUNAUX

(LPF, art. L. 82 C, L. 101 et R* 101-1 ; BOI-CF-COM-10-50)

7087

L'autorité judiciaire doit communiquer à l'administration des finances, toute indication qu'elle peut recueillir, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt, qu'il s'agisse d'une instance civile ou commerciale ou d'une information criminelle ou correctionnelle même terminée par un non-lieu. Cette obligation concerne non seulement les affaires déjà jugées mais aussi celles en cours d'instruction.

Durant la quinzaine qui suit le prononcé de toute décision rendue par les juridictions civile, administrative, consulaire, prud'homale ou militaire, les pièces restent déposées au greffe, à la disposition de l'administration des finances.

Le délai est réduit à **dix jours** en matière correctionnelle.

Par ailleurs, le ministère public peut, dans toute instance devant les juridictions civiles ou criminelles, sans attendre l'achèvement de la procédure, communiquer les dossiers à l'administration des finances.

G. DROIT DE COMMUNICATION AUPRÈS DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES ET ASSIMILÉES

(LPF, art. L. 83 à L. 84 ; BOI-CF-COM-10-70 au I)

7088

1. Communication sur demande.

Les administrations de l'État, des départements et des communes, ainsi que les entreprises concédées ou contrôlées par l'État, les départements et les communes, de même que tous les établissements ou organismes quelconques soumis au contrôle de l'autorité administrative, ne peuvent opposer le secret professionnel aux agents des finances publiques **qui leur demandent** communication des documents de service qu'ils détiennent, y compris les données conservées et traitées par les opérateurs de communications électroniques dans le cadre de l'article L. 34-1 du code des postes et des communications électroniques et les prestataires mentionnés aux 1 et 2 du I de l'article 6 de la loi n° 2004-575 du 21 juin 2004 pour la confiance dans l'économie numérique. Toutefois, les renseignements individuels, portant sur l'identité ou l'adresse des personnes ou d'ordre économique ou financier, recueillis au cours des enquêtes statistiques visées à l'article 2 de la loi n° 51-711 du 7 juin 1951 ne peuvent en aucun cas être utilisés à des fins de **contrôle fiscal**. Les administrations dépositaires de renseignements de cette nature ne sont donc pas tenues par l'obligation en question.

Précisions :

1. La mise en œuvre du droit de communication visé à l'article L. 83 du LPF auprès des banques n'est plus soumise à une autorisation préalable de la direction générale.
2. Les offices publics de l'habitat peuvent communiquer à la direction générale des finances publiques les informations nécessaires à la mise à jour des bases d'imposition à la taxe d'habitation, en application de l'article L. 83 du LPF (arrêté du 16 septembre 2011 [JO du 12/10/2011]).

7088-1

2. Communication spontanée.

L'article L. 83 A du LPF permet l'échange spontané de tout renseignement, information, pièce ou document de toute nature entre la DGFIP et la DGDDI.

La transmission spontanée de l'information au service destinataire suffit à formaliser l'exercice de ce droit de communication.

Dès lors, la procédure fixée par l'article L. 83 A du LPF :

- ne nécessite pas l'envoi d'une demande préalable ;
- permet à l'agent destinataire d'utiliser, dès réception, le renseignement ou le document transmis dans le cadre des procédures qu'il met en œuvre.

En tout état de cause, cette disposition ne fait pas obstacle à celle prévue à l'article L. 83 du LPF (cf. n° 7088) qui reste applicable aux échanges entre les deux administrations lorsque la mise en œuvre du droit de communication est effectuée sur demande préalable.

Dans le cadre des contrôles à la circulation, les agents des douanes peuvent également, sur le fondement de l'article L. 83 A du LPF, communiquer spontanément aux agents des finances publiques toute copie de documents prise à l'occasion de ces contrôles (LPF, art. L. 80 J).

Les agents de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes et de la direction générale des douanes et droits indirects peuvent se communiquer spontanément tous les renseignements et documents recueillis dans le cadre de leurs missions respectives (LPF, art. L. 83 B).

7088-2

3. Communication spontanée ou sur demande.

L'administration chargée du contrôle prévu à l'article L. 451-1 du code de la construction et de l'habitation peut communiquer, à l'administration fiscale, tous les renseignements et documents recueillis dans le cadre de sa mission (LPF, art. L. 83 C).

De même, l'Agence nationale de l'habitat peut communiquer à l'administration fiscale, spontanément ou à sa demande, sans que puisse être opposée l'obligation au secret professionnel, tous les renseignements et documents recueillis dans le cadre de sa mission (LPF, art. L. 83 D).

H. DROIT DE COMMUNICATION AUPRÈS DES DÉPOSITAIRES DE DOCUMENTS PUBLICS ET ASSIMILÉS

(LPF, art. L. 92 ; BOI-CF-COM-10-70 au II)

7089

Les dépositaires des registres de l'état civil et toutes les autres personnes chargées des archives et dépôts de titres publics sont tenus de les **communiquer, sur place**, aux agents des impôts, sur leur demande ; ils doivent également laisser prendre, sans frais, des extraits et copies des documents communiqués.

Ces dispositions s'appliquent aussi aux notaires, huissiers de justice, secrétaires-greffiers et autorités administratives pour les actes qu'ils rédigent ou reçoivent en dépôt, à l'exception des testaments et des autres actes de libéralités à cause de mort, tant que leurs auteurs sont encore en vie.

Les communications visées ci-dessus ne peuvent être exigées les jours de fermeture des bureaux.

Ces dispositions ne sont pas applicables à tous les officiers ministériels mais seulement aux notaires, huissiers ou greffiers.

I. DROIT DE COMMUNICATION AUPRÈS DES CAISSES DE SÉCURITÉ SOCIALE ET ORGANISMES ASSIMILÉS

(LPF, art. L. 95, L. 97, L. 98 B, L. 99, R* 97-1, R* 97-2, R* 98 B-1 à R* 98 B-4, A. 97-1 et A. 97-2 ; BOI-CF-COM-10-70 au III)

7090

1. Communication d'informations.

Les organismes de protection sociale doivent communiquer à l'administration des impôts les faits susceptibles de constituer des infractions qu'ils relèvent en ce qui concerne l'application des lois et règlements relatifs, d'une part, aux impôts et taxes en vigueur et, d'autre part, aux cotisations et contributions sociales (LPF, art. L. 99).

Par ailleurs, l'article L. 98 B du LPF prévoit que :

- l'organisme du régime général de sécurité sociale chargé du recouvrement des cotisations et contributions sociales dues par les particuliers employeurs communique à l'administration des impôts, avant le 1^{er} mars de chaque année, les informations relatives aux personnes déclarées par ces employeurs au cours de l'année précédente. Les articles R* 98 B-1 à R* 98 B-4 du LPF fixent le contenu et les modalités de cette communication, et notamment les conditions d'utilisation du numéro d'inscription au répertoire national d'identification des personnes physiques pour les échanges et traitements nécessaires à la communication des informations ainsi transmises à l'administration des impôts ;

- la Caisse centrale de la mutualité sociale agricole communique à l'administration fiscale, dans les conditions prévues au premier tiret ci-dessus, les déclarations de salaires relevant du titre emploi simplifié agricole prévu à l'article L. 712-1 du code rural et de la pêche maritime ;

- l'organisme habilité mentionné au premier alinéa de l'article L. 7122-23 du code du travail communique à l'administration fiscale, dans les mêmes conditions, les déclarations prévues par l'article R. 7122-29 du même code.

Les communications prévues aux trois tirets ci-dessus peuvent être faites par voie électronique.

7090-1

2. Communication des relevés récapitulatifs par praticien.

Sont tenus d'établir annuellement et de fournir au service des impôts un relevé récapitulatif - par médecin, dentiste, sage-femme, auxiliaire médical, pharmacie d'officine, laboratoire d'analyses médicales, fournisseur de dispositifs et équipements médicaux et entreprise effectuant des transports sanitaires - des feuilles de maladie et notes de frais remises par les assurés, les organismes suivants :

- **caisses de sécurité sociale** chargées de la gestion des risques maladie et maternité et organismes chargés de la gestion des mêmes risques pour les **régimes spéciaux** de sécurité sociale ;

- sociétés ou unions de sociétés de secours mutuel fonctionnant comme organismes d'**assurances sociales agricoles** pour les assurances maladie et maternité, et sociétés et organismes qui assurent le service des prestations prévues par les articles L. 752-1 à L. 752-21 du code rural et de la pêche maritime relatifs à l'assurance des **personnes non salariées** contre les accidents et les maladies professionnelles **dans l'agriculture** ;

- caisses de base du régime social des **indépendants**.

Le relevé individuel des praticiens doit indiquer (LPF, art. A. 97-1) :

- la désignation et le siège de la caisse, de la société ou de l'union de sociétés versant les prestations ;
- les nom, prénoms, adresse et qualité du praticien ;
- pour chaque feuille de maladie, le mois au cours duquel ont été réglés les honoraires, le montant brut de ces derniers, porté obligatoirement par le praticien sur ladite feuille et le montant des honoraires remboursés par la caisse à l'assuré.

Pour permettre l'établissement des relevés individuels, les praticiens doivent, en effet, indiquer sur les feuilles de maladie ou de soins le montant des honoraires qui leur sont versés par les assurés.

Outre le relevé récapitulatif par praticien, les agents des impôts peuvent obtenir communication, au siège de la caisse, des feuilles de maladie, de soins ou de prothèse à l'exclusion des ordonnances médicales.

Lorsque les relevés récapitulatifs concernent des praticiens adhérents d'une association agréée, les caisses doivent communiquer au lieu et place de la nature des prestations fournies, les mentions correspondant à la nomenclature générale des actes professionnels.

J. DROIT DE COMMUNICATION EN MATIÈRE DE CHÈQUES

(LPF, art. L. 96 ; BOI-CF-COM-10-20-20)

7091

Les banques délivrent des formules de chèques barrés d'avance et rendues, par une mention expresse du banquier, non transmissibles par voie d'endossement sauf au profit d'un établissement de crédit, d'une caisse d'épargne ou d'un établissement assimilé. Cependant elles peuvent délivrer aussi, sous réserve du paiement du droit de timbre (cf. Enr. n° 4702) des formules ne répondant pas aux caractéristiques de pré-barrement et de non endossabilité.

L'administration des impôts peut obtenir à tout moment, sur sa demande, communication de l'identité des personnes auxquelles sont délivrées de telles formules ainsi que leurs numéros.

L'obligation de révéler l'identité des personnes en cause incombe, soit aux établissements ayant procédé à la remise des formules de chèques, soit à des organismes centralisateurs.

K. DROIT DE COMMUNICATION EN MATIÈRE DE TRANSFERTS DE CAPITAUX À L'ÉTRANGER

(LPF, art. L. 96 A et R* 96 A-1 issu de l'article 2 du décret n° 2011-646 du 9 juin 2011 ; BOI-CF-COM-10-20-20)

7092

Les établissements de crédit, les établissements de monnaie électronique (loi n° 2013-100 du 28 janvier 2013, art. 24), les établissements de paiement ainsi que les organismes et services mentionnés à l'article L. 518-1 du code monétaire et financier sont soumis aux dispositions de l'article L. 152-3 de ce code.

Ces établissements, organismes et services doivent communiquer à l'administration fiscale, sur sa demande, la date et le montant des sommes transférées à l'étranger par les personnes visées à l'article L. 152-2 du code monétaire et financier, l'identification de l'auteur du transfert et du bénéficiaire ainsi que les références des comptes, concernés en France et à l'étranger. Ces dispositions s'appliquent également aux opérations effectuées pour le compte de ces personnes sur des comptes de non-résidents.

Ils sont tenus de conserver, dans les conditions prévues à l'article L. 102 B du LPF (cf. nos 7080 et 7080-1), tout document, information, donnée ou traitement relatif aux opérations de transfert mentionnées à l'alinéa précédent.

Le contenu de l'obligation de conservation ainsi que les modalités d'exercice du droit de communication prévu à l'article L. 96 A du LPF sont régis conformément aux dispositions de l'article R. 152-10 du code monétaire et financier (LPF, art. R* 96 A-1 issu du décret n° 2011-646 du 9 juin 2011).

L. ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS DANS LE CADRE DE L'ASSISTANCE FISCALE INTERNATIONALE

(LPF, art. L. 114, L. 114 A, R* 114 A-1 à R* 114 A-5 ; BOI-DJC-SECR-10-20-10)¹

7093

L'administration des impôts peut échanger des renseignements avec les administrations financières de Saint-Pierre-et-Miquelon, de Mayotte, de Nouvelle-Calédonie, de Polynésie

1. Cf. également les accords en matière d'échange de renseignements :

française, des îles Wallis-et-Futuna et des Terres australes et antarctiques françaises et autres collectivités territoriales de la République française relevant d'un régime fiscal spécifique ainsi qu'avec les États ayant conclu avec la France une convention d'assistance réciproque en matière d'impôts pour les échanges de renseignements avec l'administration française.

Par ailleurs, sous réserve de réciprocité, les administrations financières peuvent communiquer aux administrations des États membres de l'Union européenne des renseignements pour l'établissement et le recouvrement des impôts sur le revenu et sur la fortune, de la taxe sur la valeur ajoutée et des taxes assises sur les primes d'assurance.

Remarques :

1. Dans le cadre de la coopération administrative en matière de TVA, des fonctionnaires d'autres États membres de l'Union européenne peuvent être présents lors des contrôles dans les conditions fixées par l'article 11 du règlement (CE) n° 1798/2003 du 7 octobre 2003. De plus, en matière d'impôts directs et de taxes assises sur les primes d'assurance, lorsque la situation d'un ou plusieurs contribuables présente un intérêt commun ou complémentaire pour plusieurs États membres de l'Union européenne, l'administration peut convenir avec les administrations des autres États membres de procéder à des contrôles simultanés, chacune sur le territoire de l'État dont elle relève, en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus (LPF, art. L. 45-2).

2. Pour les **demandes d'assistance mutuelle** en matière de recouvrement présentées par d'autres États membres de l'Union européenne, **à compter du 1^{er} janvier 2012**, les fonctionnaires des administrations des autres États membres de l'Union européenne dûment habilités par l'autorité requérante, par un mandat écrit et autorisés par l'administration française peuvent, selon des modalités fixées par décret en Conseil d'État :

- être présents dans les bureaux où les agents exécutent leurs tâches ;
- assister aux procédures administratives conduites sur le territoire français ;
- interroger les contribuables et leur demander des renseignements ;
- examiner des dossiers et recevoir des copies des informations recherchées.

Tout refus opposé par le contribuable à la présence de fonctionnaires des administrations des autres États membres dans le cadre des enquêtes visées est considéré comme un refus opposé aux agents de l'administration et entraîne l'application, le cas échéant, des articles 1732 et 1734 du CGI (LPF, art. L. 45-3).

M. NOTIFICATION D'ACTES OU DE DÉCISIONS ÉMANANT D'ÉTATS-MEMBRES

(LPF, art. L. 289, R. 289-1 et R. 289-2)

7093-1

Depuis le 1^{er} janvier 2005, pour l'application notamment de la législation en matière d'impôts directs et de taxes assises sur les primes d'assurance, l'administration, sur demande d'un État membre de la Communauté européenne, procède ou fait procéder à la notification de tout acte ou décision émanant de cet État selon les règles en vigueur en France pour la notification d'actes ou de décisions. Elle peut également demander à un État membre de la Communauté européenne de procéder ou de faire procéder à la notification d'actes ou de décisions afférents aux mêmes impôts (LPF, art. L. 289).

Les modalités de cette notification sont fixées par les articles R. 289-1 et R. 289-2 du LPF.

N. ASSISTANCE INTERNATIONALE AU RECOUVREMENT

(LPF, art. L. 283 A, L. 283 B, L. 283 D et L. 283 F ; LPF, R. 283 A-1 à R. 283 A-18 et R. 283 B-1 à R. 283 B-10 ; directive n° 2008/55/CE du Conseil du 26 mai 2008 et règlement n° 1179/2008 de la Commission du 28 novembre 2008)

7093-2

Au sens du LPF, l'État membre de l'Union européenne requérant s'entend de celui qui formule une demande d'assistance et l'État membre requis de celui auquel cette demande est adressée (LPF, L. 283 A, I).

L'administration **peut requérir** des États membres de l'Union européenne et elle est tenue de leur prêter assistance en matière de recouvrement, de notification d'actes ou de décisions, y compris judiciaires, de prises de mesures conservatoires et d'échange de renseignements relatifs à toutes les créances afférentes (LPF, L. 283 A, II) :

1° à l'ensemble des taxes, impôts et droits quels qu'ils soient, perçus par un État membre ou pour le compte de celui-ci ou par ses subdivisions territoriales ou administratives ou pour le compte de celles-ci, y compris les autorités locales, ou pour le compte de l'Union ;

2° aux sanctions, amendes, redevances et majorations administratives liées aux créances pouvant faire l'objet d'une demande d'assistance mutuelle conformément au 1° ci-dessus prononcées par les autorités administratives chargées de la perception des taxes, impôts ou

- entre la France et la République fédérale d'Allemagne signé le 18 octobre 2001 ;
- entre la France et l'Espagne signé le 28 janvier 2002 ;
- entre la France et la Belgique signé le 10 juillet 2002 ;
- entre la France et la Fédération de Russie signé le 28 janvier 2004.

droits concernés ou des enquêtes administratives y afférentes ou ayant été confirmées, à la demande desdites autorités administratives, par des organes administratifs ou judiciaires ;

3° aux redevances perçues pour les attestations et les documents similaires délivrés dans le cadre de procédures administratives relatives aux taxes, impôts et droits ;

4° aux intérêts et frais relatifs aux créances pouvant faire l'objet d'une demande d'assistance conformément aux 1° à 3° ci-dessus.

Sont exclus de cette assistance mutuelle (LPF, L. 283 A, III) :

1° les cotisations sociales obligatoires dues à l'État membre ou à une de ses subdivisions ou aux organismes de sécurité sociale relevant du droit public ;

2° les redevances qui ne sont pas mentionnées aux 2° et 3° de l'article L. 283 A-II du LPF ;

3° les droits de nature contractuelle, tels que la contrepartie versée pour l'exécution d'un service public ;

4° les sanctions pénales infligées sur la base de poursuites à la diligence du ministère public ou les autres sanctions pénales qui ne sont pas mentionnées au 2° de l'article L. 283 A-II du LPF.

7093-3

L'administration compétente **n'est pas tenue d'accorder l'assistance** pour recouvrer ou prendre des mesures conservatoires, pour notifier des actes ou des décisions, y compris judiciaires, et pour fournir des renseignements lorsque la demande vise des créances exigibles depuis **plus de cinq ans**. Ce délai n'est pas opposable lorsqu'une première demande a été formulée avant cette échéance (LPF, art. L. 283 B, I).

Les modalités de computation de ce délai sont les suivantes (LPF, art. L. 283 B, II) :

1° lorsque la créance ou le titre de recouvrement initial font l'objet d'une contestation, le délai de cinq ans court à compter de la date à laquelle il a été définitivement statué sur la créance ou le titre de l'État requérant ;

2° lorsqu'un délai de paiement ou un paiement échelonné des créances a été accordé au redevable par l'État requérant, le délai de cinq ans court à compter de l'expiration du délai de paiement.

Dans tous les cas, l'administration compétente **n'est pas tenue** d'accorder l'assistance lorsque la demande concerne des créances **exigibles depuis plus de dix ans** (LPF, art. L. 283 B, III).

7093-4

Les administrations financières communiquent aux administrations des autres États membres, à leur demande, toute information vraisemblablement pertinente pour le recouvrement des créances mentionnées aux 1° à 4° de l'article L. 283 A-II du LPF, à l'exception de celle qui ne pourrait être obtenue pour le recouvrement de leurs propres créances de même nature sur la base de la législation en vigueur (LPF, art. L. 283 D, I).

Elles ne peuvent fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel ou professionnel ou dont la communication serait de nature à porter atteinte à la sécurité ou à l'ordre publics (LPF, art. L. 283 D, II).

Toutefois, les administrations financières ne peuvent refuser de fournir ces informations pour la seule raison qu'elles sont détenues par une banque, un autre établissement financier, une personne désignée ou agissant en qualité d'agent ou de fiduciaire ou qu'elles se rapportent à une participation au capital d'une personne.

Les informations échangées dans le cadre des dispositions des articles L. 283 A à L. 283 F du LPF ne peuvent être transmises qu'aux fins de mise en œuvre de mesures de recouvrement ou conservatoires portant sur les créances mentionnées aux 1° à 4° de l'article L. 283 A-II du livre précité. L'administration, bénéficiaire de ces informations, est soumise au secret professionnel dans les termes des articles 226-13 et 226-14 du code pénal (LPF, art. L. 283 D, III).

Les informations échangées dans le cadre des dispositions des articles L. 283 A à L. 283 F du LPF peuvent être invoquées ou utilisées comme preuve par les administrations financières (LPF, art. L. 283 D, IV).

Les fonctionnaires des administrations des autres États membres dûment habilités par l'autorité requérante par un mandat écrit et autorisés par l'administration française peuvent assister les agents de l'administration dans le cadre des procédures judiciaires engagées en France (LPF, art. L. 283 F).

O. DROIT DE COMMUNICATION AUPRÈS DE LA COMMISSION NATIONALE DES COMPTES DE CAMPAGNE ET DES FINANCEMENTS POLITIQUES

(LPF, art. L. 84 A ; BOI-CF-COM-10-80 au IV)

7094

Cette commission, créée à l'article 1^{er} de la loi n° 90-55 du 15 janvier 1990 relative à la limitation des dépenses électorales et à la clarification du financement des activités politiques, authentifie, sur demande des agents des impôts, les justificatifs des dons visés à l'article 200-3 du CGI (cf. FP n° 100-7).

Par ailleurs, la commission communique à l'administration des impôts les infractions qu'elle relève en ce qui concerne la déductibilité des dons mentionnés ci-dessus.

P. DROIT DE COMMUNICATION EN MATIÈRE DE CONTRIBUTION À L'AUDIOVISUEL PUBLIC

(LPF, art. L. 96 E ; BOI-CF-COM-10-80 au VI ; cf. IDL n°s 6530 et suiv.)

7094-1

Les établissements diffuseurs ou distributeurs de services payants de programmes de télévision sont tenus de fournir à l'administration, sur sa demande, les éléments des contrats de certains de leurs clients strictement nécessaires à l'établissement de l'assiette de la contribution à l'audiovisuel public (nouvelle dénomination de la redevance audiovisuelle). Ces informations se composent exclusivement de l'identité du client, de son adresse et de la date du contrat.

L'article R* 96 E-1 du LPF prévoit que le droit de communication en matière de contribution à l'audiovisuel public s'effectue dans les conditions prévues à l'article R* 81-1 du LPF (cf. n° 7076). Il s'exerce par correspondance ou sur place.

En ce qui concerne la sanction applicable en cas de non-respect de cette obligation, cf. n° 7361.

Q. DROIT DE COMMUNICATION EN MATIÈRE DE FIDUCIE

(LPF, art. L. 96 F ; BOI-CF-COM-10-80 au XII)

7094-2

Le fiduciaire, le constituant, le bénéficiaire ou toute personne physique ou morale exerçant par quelque moyen un pouvoir de décision direct ou indirect sur la fiducie doivent communiquer sur sa demande à l'administration des impôts tout document relatif au contrat de fiducie, sans que puisse être opposée l'obligation de secret prévue à l'article 226-13 du code pénal.

R. DROIT DE COMMUNICATION AUPRÈS DES FOURNISSEURS D'ACCÈS ET D'HÉBERGEMENT INTERNET

(LPF, art. L. 96 G ; BOI-CF-COM-10-80 au VII)

7094-3

Les agents des impôts peuvent se faire communiquer les données conservées et traitées par les opérateurs de communications électroniques dans le cadre de l'article L. 34-1 du code des postes et télécommunications électroniques et par les prestataires mentionnés aux 1 et 2 du I de l'article 6 de la loi n° 2004-575 du 21 juin 2004 pour la confiance dans l'économie numérique dans les conditions prévues par cet article.

Ils peuvent également se faire communiquer les données traitées et conservées relatives à l'identification du vendeur ou du prestataire, à la nature des biens ou des services vendus, à la date et au montant des ventes ou prestations effectuées par les opérateurs des services prévus au d du 2 de l'article 11 du règlement (CE) n° 1777/2005 Conseil, du 17 octobre 2005, portant mesures d'exécution de la directive 77/388/CEE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et, sous les réserves prévues au V de l'article L. 34-1 du code des postes et télécommunications électroniques, par les opérateurs des services prévus au e du 2 de l'article 11 du règlement (CE) n° 1777/2005 du Conseil, du 17 octobre 2005, précité.

S. DROIT DE COMMUNICATION EN MATIÈRE DE RECouvreMENT DES CRÉANCES DE L'ÉTAT FAISANT L'OBJET D'UN TITRE DE PERCEPTION VISÉ À L'ARTICLE L. 252 A DU LPF**7094-4**

Les comptables publics chargés du recouvrement d'une créance de l'État faisant l'objet d'un titre de perception visé à l'article L. 252 A du LPF peuvent obtenir, sans que le secret professionnel puisse leur être opposé, les informations et renseignements nécessaires à l'exercice de cette mission.

Ce droit de communication s'exerce quel que soit le support utilisé pour la conservation de ces informations ou renseignements.

Les renseignements et informations communiqués aux comptables visés au premier alinéa ci-dessus sont ceux relatifs à l'état civil des débiteurs, à leur domicile, aux nom et adresse de leur employeur et des établissements ou organismes auprès desquels un compte de dépôt est ouvert à leur nom, aux nom et adresse des organismes ou particuliers qui détiennent des fonds et valeurs pour leur compte et à l'immatriculation de leur véhicule.

Ces renseignements et informations peuvent être sollicités auprès des collectivités territoriales et de leurs établissements publics, des administrations et entreprises publiques, des établissements et organismes de sécurité sociale, ainsi que des organismes ou particuliers assurant des prestations de services à caractère juridique, financier ou comptable, ou la détention de biens ou de fonds pour le compte de débiteurs.

En complément de ce droit de communication, les comptables publics chargés du recouvrement d'une créance visée au 1^{er} alinéa disposent d'un droit d'accès aux fichiers utilisés par les services en charge de l'établissement de l'assiette et du recouvrement des impôts.

Ces dispositions sont notamment applicables aux créances domaniales.

T. DROIT DE COMMUNICATION AUPRÈS DE L'AUTORITÉ DE RÉGULATION DES JEUX EN LIGNE

(LPF, art. L. 84 B ; BOI-CF-COM-10-80 au VIII)

7094-5

L'Autorité de régulation des jeux en ligne est tenue de communiquer à l'administration fiscale sur sa demande, sans pouvoir opposer le secret professionnel, tout document ou information qu'elle détient dans le cadre de ses missions.

U. DROIT DE COMMUNICATION AUPRÈS DES CASINOS, GROUPEMENTS, CERCLES ET SOCIÉTÉS ORGANISANT DES JEUX DE HASARD, DES LOTERIES, DES PARIS OU DES PRONOSTICS SPORTIFS OU HIPPIQUES

(LPF, art. L. 84 C ; BOI-CF-COM-10-80 au IX)

7094-6

Les casinos ainsi que les groupements, les cercles et les sociétés organisant des jeux de hasard, des loteries, des paris ou des pronostics sportifs ou hippiques sont tenus de communiquer à l'administration, sur sa demande, les informations consignées en vertu de l'article L. 561-13 du code monétaire et financier (informations sur leur clientèle).

Nonobstant les dispositions évoquées ci-dessus, l'administration peut utiliser ces informations pour l'exercice de ses missions.

V. DROIT DE COMMUNICATION AUPRÈS DES FABRICANTS ET MARCHANDS DE MÉTAUX PRÉCIEUX ET DES REVENDEURS DE BIENS D'OCCASION

(LPF, art. L. 96 H ; BOI-CF-COM-10-80 au X)

7094-7

Les personnes mentionnées à l'article 537 du CGI, c'est-à-dire les fabricants et les marchands d'or, d'argent et de platine ouvrés ou non ouvrés ou d'alliage de ces métaux, et, d'une manière générale, toutes les personnes qui détiennent des matières de l'espèce pour l'exercice de leur profession, sont tenues de présenter à l'administration, sur sa demande, les registres prévus à l'article précité (LPF, art. L. 96 H).

Les personnes mentionnées à l'article 321-7 du code pénal, c'est-à-dire les personnes dont l'activité professionnelle comporte la vente d'objets mobiliers usagés ou acquis à des personnes autres que celles qui les fabriquent ou en font le commerce ainsi que les personnes, à l'exception des officiers publics ou ministériels, qui organisent, dans un lieu public ou ouvert au public, une manifestation en vue de la vente ou de l'échange d'objets visés ci-dessus, sont tenues de présenter à l'administration, sur sa demande, les registres prévus à l'article précité (LPF, art. L. 96 H).

chapitre 4

pouvoirs de vérification de l'administration

Les agents des impôts sont habilités, **par des dispositions légales**, à **vérifier** périodiquement les **déclarations** des contribuables.

Les principales d'entre elles sont rappelées ci-après :

A. IMPÔTS SUR LES REVENUS ET TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

TABLEAU RÉCAPITULATIF

7095

Revenus, opérations et actes imposables	Articles	Précis
1. Au niveau du revenu global et des revenus catégoriels non visés ci-dessous	LPF, art. L. 10 et L. 16	FP n° 147
2. Au niveau de certains revenus catégoriels et du chiffre d'affaires.		
a. <i>Régime du bénéfice et du chiffre d'affaires réels :</i>		
- bénéfices industriels et commerciaux.....	CGI, art. 54, 55 ; LPF, art. L. 10	FE n°s 1364 et suiv.
- bénéfices des sociétés relevant de l'IS.....	CGI, art. 209 et 221	FE n°s 1462 et suiv., 1469
- bénéfices agricoles	CGI, art. 72 et ann. III, 38 <i>sexdecies</i> P	FP n°s 332 et suiv.
- bénéfices non commerciaux	CGI, art. 98 à 100	FP n°s 543 et suiv.
- taxes sur le chiffre d'affaires	CGI, art. 286-I-4° ; LPF, art. R. 13-2	
b. <i>Régime simplifié d'imposition :</i>		
- bénéfices industriels et commerciaux et taxes sur le chiffre d'affaires	CGI, ann. II, art. 267 <i>septies</i>	FE n°s 1386 et suiv.
- bénéfices agricoles	CGI, art. 74 A	FP n°s 334 et suiv.

B. DROITS D'ENREGISTREMENT ET TAXE DE PUBLICITÉ FONCIÈRE

7096

En matière de droits d'enregistrement et de taxe de publicité foncière, l'administration peut (cf. Enr. n°s 4065 et suiv.) :

1. Vérifier la sincérité et l'exactitude de la qualification donnée par les parties aux conventions déclarées (LPF, art. L. 64) ;

2. Rechercher si aucune mutation obligatoirement soumise à l'impôt n'y a échappé (CGI, art. 1881 à 1883) ;

3. S'assurer que les sommes ou valeurs indiquées dans les actes et déclarations soumis aux droits proportionnel ou progressif :

- ont été réellement convenues entre les parties ;
- ou correspondent exactement à celles que la loi a voulu soumettre à imposition.

7097

chapitre 5

le droit d'enquête

(LPF, art. L. 80 F à L. 80 J ; BOI-CF-COM)

7098

L'article 106 de la loi n° 92-677 du 17 juillet 1992 a institué une procédure d'enquête administrative, **le droit d'enquête**, destinée à rechercher les manquements aux règles et obligations de facturation auxquelles sont tenus les assujettis à la TVA.

C'est une procédure qui se distingue des procédures de contrôle de l'impôt prévues aux articles L. 10 à L. 47 A du LPF et qui permet à l'administration d'intervenir **de manière inopinée** chez un assujetti.

Le droit d'enquête peut être mis en œuvre dans les départements d'outre-mer à l'exception de la Guyane où la TVA n'est provisoirement pas applicable en application de l'article 294 du CGI.

| Le droit d'enquête fait l'objet de commentaires au BOI-CF-COM-20-10.

A. COMPÉTENCE DES AGENTS DES IMPÔTS

I. AGENTS QUALIFIÉS POUR EXERCER LE DROIT D'ENQUÊTE

7098-1

Le droit d'enquête peut être exercé par les agents des impôts ayant au moins le grade de contrôleur et agissant soit dans le ressort territorial du service auquel ils sont affectés, soit dans l'ensemble de la région Île-de-France lorsqu'ils exercent leurs fonctions dans un département situé dans cette région.

Les règles concernant la compétence territoriale des agents sont précisées aux articles R. 80 F-1 à R. 80 F-3 du LPF.

Remarque : dans le cadre de la coopération administrative en matière de TVA, des fonctionnaires d'autres États membres de l'Union européenne peuvent être présents lors des enquêtes dans les conditions fixées par l'article 11 du règlement (CE) n° 1798/2003 du 7 octobre 2003.

II. ASSISTANCE DANS LE CADRE DES CONTRÔLES À LA CIRCULATION

7098-2

Le troisième alinéa de l'article L. 80 J du LPF autorise les agents des douanes à se faire assister, lors des contrôles à la circulation, par des agents des finances publiques.

Cette disposition permet aux agents des impôts, dans le cadre d'une intervention programmée conjointement par les services compétents des deux administrations, **d'assister** les agents des douanes lors des contrôles des moyens de transport à usage professionnel et de leur chargement et dans l'exercice des demandes de documents.

B. DÉROULEMENT DE LA PROCÉDURE

I. LES MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE

7099

Le droit d'enquête s'exerce sur place chez l'assujetti ou sur convocation dans les bureaux de l'administration. Les enquêteurs peuvent avoir accès de 8 heures à 20 heures et durant les heures d'activité professionnelle de l'assujetti, aux locaux à usage professionnel ainsi qu'aux terrains et aux entrepôts. Ils ont également accès aux moyens de transport à usage professionnel et à leur chargement.

II. L'AVIS D'ENQUÊTE

(LPF, art. L. 80 G)

7099-1

Un avis d'enquête n° 3931 est remis lors de la première intervention ou convocation.

Lorsque l'assujetti ou le représentant légal (pour une personne morale) est absent lors de la première intervention, l'avis d'enquête est remis à la personne qui reçoit les enquêteurs ; celle-ci en accuse réception. Dans ce cas, dès que l'intervention est terminée, un procès-verbal est établi.

III. INTERVENTIONS SUR PLACE

7099-2

Chaque intervention chez un assujetti donne lieu à l'établissement d'un procès-verbal d'intervention.

Par ailleurs, le C du II de l'article 62 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 instaure un nouvel article L. 80 FA du LPF prévoyant, **à compter du 1^{er} janvier 2013, la possibilité** pour les agents de l'administration **d'intervenir de manière inopinée** dans les locaux professionnels des entreprises émettrices et réceptrices des factures et, s'il y a lieu, dans les locaux professionnels des prestataires de services de télétransmission des factures pour contrôler la conformité du fonctionnement du système de télétransmission des factures et de la procédure de signature électronique avancée aux conditions fixées par décret.

Lors de cette intervention inopinée, l'administration remet au contribuable, ou à son représentant, un avis d'intervention précisant les opérations techniques envisagées sur le système de télétransmission des factures ou de procédure de signature électronique.

En cas d'impossibilité de procéder aux contrôles mentionnés au premier alinéa du nouvel article L. 80 FA du LPF ou de manquement aux conditions fixées par décret, les agents de l'administration en dressent procès-verbal. Dans les trente jours à compter de la notification de ce procès-verbal, le contribuable peut formuler ses observations, apporter des justifications ou procéder à la régularisation des conditions de fonctionnement du système. A l'expiration de ce délai et en l'absence de justification ou de régularisation, les factures électroniques ne sont plus considérées comme documents tenant lieu de factures d'origine.

L'intervention, opérée par des agents de l'administration ou sous leur contrôle, ne relève pas des procédures de contrôle de l'impôt régies par les articles L. 10 à L. 54 A du LPF. Les procès-verbaux établis en application de l'article L. 80 FA du CGI ne sont opposables au contribuable qu'au regard de la conformité du système de télétransmission des factures et de la procédure de signature électronique aux conditions fixées par décret (LPF, art. L. 80 FA nouveau).

IV. AUDITIONS

- 7099-3** Les auditions effectuées dans l'entreprise ou dans les bureaux de l'administration, donnent lieu à l'établissement d'un compte rendu d'audition.

V. LES OPÉRATIONS EFFECTUÉES

(LPF, art. L. 80 F modifié par le B du II de l'article 62 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012)

- 7099-4** **À compter du 1^{er} janvier 2013**, les agents des impôts (ayant au moins le grade de contrôleur) peuvent également, lorsque l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité des factures sont assurées par les contrôles prévus au 1° du VII de l'article 289 du CGI, accéder à l'ensemble des informations, documents, données, traitements informatiques ou systèmes d'information constitutifs de ces contrôles et à la documentation décrivant leurs modalités de réalisation.

Les agents de l'administration peuvent obtenir ou prendre copie, par tout moyen et sur tout support, des pièces se rapportant aux opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation. Si les contrôles prévus au 1° du VII de l'article 289 du CGI sont effectués sous forme électronique, les assujettis sont tenus de les présenter sous cette forme. Les agents de l'administration peuvent prendre copie des informations ou documents de ces contrôles et de leur documentation par tout moyen et sur tout support.

VI. PÉRIODE SUR LAQUELLE PEUT PORTER LE DROIT D'ENQUÊTE

- 7099-5** Le droit d'enquête peut porter sur la période de six ans mentionnée à l'article L. 102 B du LPF (cf. n° 7080).

C. CLÔTURE DE L'ENQUÊTE

I. PROCÈS-VERBAL DE CLÔTURE

(LPF, art. L. 80 H)

- 7100** Un procès-verbal est rédigé **au plus tard dans les trente jours** qui suivent la dernière intervention sur place ou la dernière convocation.

Il consigne les manquements constatés aux règles de la facturation ou l'absence de tels manquements.

Il doit être signé par les agents de l'administration ainsi que par l'assujetti ou son représentant. En cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal.

II. CONSÉQUENCES

- 7100-1** Une copie du procès-verbal est remise à l'intéressé qui dispose d'un **délai de trente jours** pour faire valoir ses observations.

Celles-ci peuvent être portées sur le procès-verbal lors de sa signature ou faire l'objet d'une note adressée au service et annexée au procès-verbal.

Le délai de trente jours est un délai franc dont le premier jour est fixé au lendemain de la remise ou de la réception du procès-verbal de clôture. Il expire le trente et unième jour suivant¹.

D. EXPLOITATION FISCALE DES CONSTATATIONS OPÉRÉES ET SANCTIONS APPLICABLES

I. EXPLOITATION FISCALE DES CONSTATATIONS

- 7101** Les constatations du procès-verbal ne peuvent être opposées à l'assujetti ainsi qu'aux tiers concernés par la facturation que dans le cadre des procédures de contrôle mentionnées à l'article L. 47 du LPF au regard des impositions de toute nature et de la procédure d'enquête prévue à l'article L. 80 F du livre précité. Elles peuvent être invoquées lorsqu'est demandée la mise en œuvre des procédures de visite et de saisie mentionnées aux articles L. 16 B et L. 38 du même livre².

II. SANCTIONS

- 7101-1** La mise en œuvre du droit d'enquête ne peut donner lieu à l'application d'amendes hormis celles prévues aux articles 1737 et 1788 B du CGI (cf. respectivement n^{os} 7291 et 7327).

chapitre 6

le droit de contrôle des entrepôts

(LPF, art. L. 80 K et L. 80 L ; BOI-TVA-PROCDD)

- 7102** Le contrôle des activités et des opérations qui bénéficient du régime de l'entrepôt fiscal (cf. TCA n^{os} 2219 et suiv.) peut être exercé selon plusieurs procédures :

- le droit de contrôle des entrepôts prévu par les articles L. 80 K et L. 80 L du LPF ;
- la procédure de vérification de comptabilité visée par les dispositions de l'article L. 13 du même livre (cf. n^{os} 7051 et suiv.).

Par ailleurs, l'exercice du droit de communication prévu par les dispositions de l'article L. 96 B du LPF permet d'examiner les registres (cf. n^o 7084).

- 7102-1** La mise en œuvre du droit de contrôle spécifique codifié aux articles L. 80 K et L. 80 L du LPF a pour objet la recherche des manquements aux obligations et formalités (cf. n^o 7068) auxquelles sont soumises les personnes autorisées à ouvrir un entrepôt fiscal défini au 2^o du I de l'article 277 A du CGI.

Remarque : l'article 18 de la loi n^o 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010 supprime, **à compter du 1^{er} janvier 2011**, les régimes d'entrepôt fiscal régis par la DGDDI et crée parallèlement un régime fiscal suspensif. Ces nouvelles dispositions seront commentées ultérieurement.

A. COMPÉTENCE DES AGENTS CHARGÉS DU CONTRÔLE

- 7102-2** Le droit de contrôle peut être exercé par des agents des impôts ayant au moins le grade de contrôleur et agissant soit dans le ressort territorial du service auquel ils sont affectés, soit dans l'ensemble de la région Île-de-France lorsqu'ils exercent leurs fonctions dans un département situé dans cette région. Les règles concernant la compétence territoriale des agents sont précisées à l'article R. 80 K-1 du LPF.

1. L'article L. 286 du LPF neutralise le délai d'acheminement postal au profit du contribuable. Ainsi, il y a lieu de considérer que le contribuable a respecté le délai prescrit dès lors qu'il a procédé à l'envoi de sa réponse (le cachet de la poste faisant foi) avant la date limite.

2. L'article L. 38 du LPF a été modifié par l'article 110 de la loi n^o 2011-267 du 14 mars 2011 d'orientation et de programmation pour la performance de la sécurité intérieure.

B. DÉROULEMENT DE LA PROCÉDURE DE CONTRÔLE

- 7103** Les dispositions figurant aux articles L. 80 K et L. 80 L du LPF prévoient que l'intervention ainsi que l'établissement du procès-verbal sont réalisés dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités que le droit d'enquête prévu aux articles L. 80 F à L. 80 H du même livre (cf. n^{os} 7098 et suiv.).

I. LOCAUX AUXQUELS PEUVENT ACCÉDER LES AGENTS ET HEURES D'INTERVENTION

- 7103-1** Le droit de contrôle des entrepôts permet d'intervenir de manière **inopinée** dans les locaux à usage d'entrepôt. Il peut également être mis en œuvre pour contrôler les moyens de transport à usage professionnel qui se trouvent situés dans l'enceinte et aux abords immédiats des locaux visés dans l'autorisation d'ouverture. Dans ce cas, le chargement peut être examiné.

Les agents ont accès aux entrepôts de 8 heures à 20 heures et durant les heures d'activité professionnelle.

II. REMISE D'UN AVIS DE CONTRÔLE

- 7103-2** Un avis de contrôle est remis lors de la première intervention ou lors de la première convocation dans les bureaux de l'administration.

L'avis de contrôle est remis au titulaire de l'autorisation d'ouverture d'entrepôt ou à son représentant qui en accuse réception.

III. CONVOCATION AU BUREAU

- 7103-3** Les articles L. 80 K et L. 80 L du LPF précisent que les modalités de contrôle relatives au droit d'enquête sont applicables en matière de contrôle des entrepôts. Une convocation au bureau du titulaire de l'autorisation d'ouverture de l'entrepôt est donc possible.

IV. INTERVENTION SUR PLACE

- 7103-4** Les agents des impôts peuvent se faire présenter les registres et les factures ainsi que tous les documents pouvant se rapporter aux biens placés ou destinés à être placés dans un entrepôt fiscal et aux opérations et prestations afférentes à ces biens. Ils peuvent également procéder à la constatation des éléments physiques de l'exploitation.

V. OPÉRATIONS EFFECTUÉES

- 7103-5** **1. Documents susceptibles d'être examinés.**

Tous les documents examinés doivent se rapporter directement ou indirectement aux opérations effectuées dans le cadre de l'activité exercée au titre des entrepôts fiscaux. Tel est le cas notamment :

- des registres ou documents qui leur sont substitués ;
- des factures ou documents en tenant lieu ;
- des bons de commande, de livraison, d'enlèvement ou de dépôt, des contrats ou conventions, des documents de transport ou d'accompagnement...

Les agents peuvent se faire remettre la copie des pièces consultées.

- 7103-6** **2. Registres tenus sur support informatique.**

Lorsque les registres sont tenus au moyen de systèmes informatiques, les agents ont accès à l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à leur élaboration (cf. également n^o 7051-5).

- 7103-7** **3. Période susceptible d'être examinée.**

Au regard du droit de reprise, le contrôle peut être exercé jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle la TVA est devenue exigible (LPF, art. L. 176). Il s'agit, en pratique, de la sortie du bien du régime d'entrepôt fiscal qui met fin au régime suspensif.

Les délais de conservation des documents sur lesquels le contrôle est susceptible d'être exercé sont exposés aux n^{os} 7080 et suivants.

7103-8 4. Établissement des procès-verbaux d'intervention.

Le procès-verbal, établi à l'issue de l'intervention, est destiné à retracer les opérations effectuées. Si plusieurs interventions sont nécessaires, un procès-verbal est établi à l'issue de chacune d'elles.

7103-9 5. Auditions.

Les auditions effectuées dans l'entreprise ou dans les bureaux de l'administration, donnent lieu à l'établissement d'un compte rendu d'audition.

C. CLÔTURE DE L'ENQUÊTE**7104**

Le contrôle se conclut par un procès-verbal de clôture, rédigé **au plus tard dans les trente jours** qui suivent la dernière intervention sur place ou la dernière convocation.

Ce procès-verbal doit faire état des manquements constatés aux obligations prévues à l'article 277 A du CGI. Les divers actes d'opposition aux fonctions prévus par l'article L. 80 L du LPF y sont mentionnés.

Il doit être signé par les agents de l'administration ainsi que par le titulaire de l'autorisation d'ouverture de l'entrepôt.

D. CONSÉQUENCES DES MANQUEMENTS**I. RETRAIT DE L'AUTORISATION D'OUVERTURE DE L'ENTREPÔT****7104-1 1. Mise en œuvre et notification du retrait.**

Sont susceptibles d'entraîner le retrait de l'autorisation d'ouverture d'un entrepôt fiscal :

- l'interdiction d'accès aux locaux professionnels ;
- l'opposition à la présentation ou à l'examen des documents dont la tenue ou la conservation est obligatoire ;
- le non-respect des obligations comptables auxquelles sont tenues les personnes autorisées à ouvrir un entrepôt ;
- l'opposition à la mise en œuvre du contrôle des registres tenus sur support informatique.

Les faits qui entraînent le retrait de l'autorisation d'ouverture sont consignés dans un procès-verbal.

Le retrait est notifié au titulaire de l'autorisation d'ouverture de l'entrepôt à l'issue du délai de trente jours prévu à l'article L. 80 H du LPF.

7104-2 2. Conséquences du retrait.

Les conséquences du retrait d'autorisation sont opposées à l'intéressé et aux personnes visées au 2 du II de l'article 277 A du CGI, au regard d'impositions de toute nature, dans le cadre des procédures de rehaussements mentionnées aux articles L. 55 et suivants du LPF.

Le retrait de l'autorisation d'ouverture de l'entrepôt met, en effet, fin au régime de suspension de paiement de la TVA et déclenche la taxation des différentes opérations intervenues sous ce régime.

7104-3

Les conséquences du retrait de l'autorisation au regard de l'impôt (il s'agit essentiellement de la TVA) ne peuvent être opposées au redevable que par voie de proposition de rectification et selon la procédure de rectification contradictoire prévue à l'article L. 55 du LPF.

Si la TVA rappelée est perçue par la DGFIP, la procédure de rehaussement est mise en œuvre soit directement par voie de contrôle sur pièces du dossier, soit après engagement d'une procédure de vérification de comptabilité qui peut être ponctuelle.

II. AMENDES SPÉCIFIQUES**7104-4**

Le b du 1, le b du 2 et le 3 de l'article 1788 A du CGI instaure des amendes spécifiques lorsque les obligations fiscales édictées par le III de l'article 277 A du même code n'ont pas été respectées ou lorsque des manquants ou excédents de marchandises sont constatés (cf. n° 7325).

titre 3

modalités d'exercice du pouvoir de rehaussement et du droit de reprise de l'administration

(BOI-CF-IOR)

A. PRINCIPES GÉNÉRAUX

7105 Le **contrôle de l'impôt** peut permettre de constater des **omissions**, des **insuffisances** ou des **dissimulations** commises par les contribuables. Le paiement des suppléments de droits, éventuellement assortis de pénalités, ne peut être réclamé, en principe, qu'après l'aboutissement d'une **procédure contradictoire**, dans la mesure où les contribuables se sont conformés aux obligations fiscales et comptables qui leur incombent.

Lorsqu'il en est ainsi, la procédure généralement suivie est la procédure de rectification contradictoire complétée, le cas échéant, par des dispositions spéciales prévues en matière de répression des **abus de droit**.

7105-1 La procédure de rectification contradictoire s'applique également dans l'éventualité d'une **comptabilité non présentée** ou **non appuyée de pièces justificatives** ou comportant des **erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées** (LPF, art. L. 55, 2^e al.).

7106 Les contribuables ont la faculté de demander l'application d'une procédure différente - **dite de régularisation spontanée** - lorsque certaines conditions relatives notamment à la nature de l'insuffisance constatée sont satisfaites.

7107 En revanche, **en cas de défaut ou de dépôt tardif de déclaration**, le service des impôts recourt à des procédures d'imposition d'office : **taxation** ou **évaluation d'office** selon le cas. Celles-ci font perdre au contribuable le bénéfice des garanties attachées au déroulement de la procédure de rectification contradictoire et lui font supporter la **charge de la preuve** de l'exagération de l'imposition établie par l'administration.

Il en est de même en présence de manœuvres d'opposition à fonctions ou lorsque le contribuable s'abstient de répondre à certaines demandes de justifications ou fournit une réponse insuffisante ou tardive à une mise en demeure d'avoir à compléter les renseignements demandés (LPF, art. L. 16, L. 16 A, L. 69, L. 70 et L. 74).

7107-1 Les procédures de fixation des bases d'imposition ou de rectification des déclarations se déroulent entre l'administration et le contribuable ; celui-ci s'entend, dans le cas de personnes mariées, de l'entité formée par les époux qui souscrivent conjointement la déclaration d'ensemble des revenus du foyer fiscal.

Il s'ensuit que chacun des époux a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer. Les déclarations, les réponses, les actes de procédure faits par l'un des conjoints ou notifiés à l'un des deux sont opposables de plein droit à l'autre (LPF, art. L. 54 A).

Toutefois, les procédures de fixation des bases d'imposition ou de rectification des déclarations, relatives aux revenus provenant d'une activité agricole, industrielle et commerciale, non commerciale ou visés à l'article 62 du CGI, sont suivies avec le titulaire des revenus et produisent directement effet pour la détermination du revenu global (LPF, art. L. 54).

Remarque : Ces règles sont transposables aux contribuables liés par un pacte civil de solidarité (PACS) et soumis à imposition commune.

7107-2

Sauf disposition contraire, les règles de procédure fiscale ne s'appliquent qu'aux formalités accomplies après leur date d'entrée en vigueur, quelle que soit la date de la mise en recouvrement des impositions (LPF, art. L. 284).

Il en résulte que, sauf disposition contraire, la régularité de la procédure fiscale s'apprécie en fonction des règles en vigueur lors de l'accomplissement de chaque acte, indépendamment de la date de mise en recouvrement des impositions. En conséquence, une modification des textes de procédure intervenue entre l'accomplissement d'un acte et la mise en recouvrement ne remet pas en cause la validité de cet acte et la procédure, régulière au regard des anciennes règles, n'a pas à être reprise en vue de sa mise en conformité avec la règle nouvelle.

Le dispositif prévu à l'article L. 284 du LPF concerne les règles de procédure relatives à l'assiette, au contrôle et au recouvrement, qu'elles résultent d'un texte législatif ou réglementaire. Il s'applique tant aux procédures concernant les droits qu'à celles régissant les pénalités.

B. CAS PARTICULIERS

7107-3

1. Sociétés dont les associés sont personnellement soumis à l'impôt.

La procédure de vérification des déclarations déposées par les sociétés dont les associés sont personnellement soumis à l'impôt pour la part des bénéfices correspondant à leurs droits dans la société (cf. FP n^{os} 35 et suiv.) est suivie entre l'administration et la société elle-même (LPF, art. L. 53, 1^{er} alinéa).

7107-4

2. Groupes de sociétés.

Les sociétés membres des **groupes de sociétés** mentionnés à l'article 223 A du CGI (cf. FE n^{os} 1440 et suiv.) restent soumises à l'obligation de déclarer leurs résultats qui peuvent être vérifiés dans les conditions prévues par les articles L. 17, L. 47 et L. 57 du LPF. Les pouvoirs de contrôle et de rehaussement des déclarations donnés à l'administration fiscale s'exercent donc à l'égard de chaque société vérifiée.

Toutefois, c'est la société mère qui supporte les conséquences financières des infractions commises par les sociétés membres au regard de l'IS et de l'IFA dus par le groupe. Dès lors, les suppléments d'impôts, consécutifs aux rehaussements notifiés aux sociétés membres ou à la société mère, que ces rehaussements soient acceptés ou contestés, ainsi que les pénalités correspondantes, donnent lieu à l'émission d'un rôle établi au nom de la société mère en sa qualité de redevable de l'impôt sur les sociétés dû par le groupe (articles 223 A du CGI et article 366 de l'annexe III au même code).

Par ailleurs, à titre de simple information, il est recommandé de communiquer à la société mère les résultats du contrôle des sociétés membres, y compris lorsqu'une procédure d'office a été utilisée.

7107-5

3. Contribution à l'audiovisuel public.

La procédure de rectification contradictoire est applicable en cas de constatation d'une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul de la contribution à l'audiovisuel public (nouvelle dénomination de la redevance audiovisuelle) [LPF, art. L. 61 B ; IDL n^{os} 6530 et suiv.].

Par ailleurs, pour le contrôle de la contribution, dans les conditions mentionnées au 1^o du II de l'article 1605 du CGI, les agents de la direction générale des finances publiques peuvent procéder au constat matériel de la détention des appareils récepteurs de télévision ou dispositifs assimilés permettant la réception de la télévision.

7107-6

4. Assistance administrative.

a. Contrôles simultanés par les administrations de plusieurs États membres de l'Union européenne.

Depuis le 1^{er} janvier 2005, en matière d'impôts directs et de taxes assises sur les primes d'assurance, lorsque la situation d'un ou plusieurs contribuables présente un intérêt commun ou

complémentaire pour plusieurs États membres de l'Union européenne, l'administration peut convenir avec les administrations des autres États membres de procéder à des contrôles simultanés, chacune sur le territoire de l'État dont elle relève, en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus (LPF, art. L. 45-2).

b. Présence et participation possible de fonctionnaires de l'Union européenne (LPF, art. L. 45-3).

Pour les demandes d'assistance mutuelle en matière de recouvrement présentées par d'autres États membres de l'Union européenne, les fonctionnaires des administrations des autres États membres de l'Union européenne dûment habilités par l'autorité requérante par un mandat écrit et autorisés par l'administration française peuvent, selon des modalités fixées par décret en Conseil d'État :

- être présents dans les bureaux où les agents exécutent leurs tâches ;
- assister aux procédures administratives conduites sur le territoire français ;
- interroger les contribuables et leur demander des renseignements ;
- examiner des dossiers et recevoir des copies des informations recherchées.

Tout refus opposé par le contribuable à la présence de fonctionnaires des administrations des autres États membres dans le cadre des enquêtes visées est considéré comme un refus opposé aux agents de l'administration et entraîne l'application, le cas échéant, des articles 1732 et 1734 du CGI.

7107-7 5. Fiducies.

En ce qui concerne les fiducies, la procédure de vérification des déclarations déposées par le fiduciaire pour le compte de ces dernières est suivie entre l'administration et le fiduciaire (LPF, art. L. 53, 2^e alinéa).

chapitre premier

procédure de rectification contradictoire

(BOI-CF-IOR)

7108

Les règles prévues pour le déroulement de la procédure de rectification contradictoire déterminent les conditions de droit commun dans lesquelles l'administration exerce son pouvoir de rehaussement.

En cas de **désaccord persistant** portant sur une matière et une question relevant de leur compétence, le litige peut être soumis, sur l'initiative de l'administration ou à la demande du contribuable, à l'avis d'organismes consultatifs (cf. n° 7151). L'administration n'est, toutefois, **pas tenue de se conformer à cet avis**.

A. CHAMP D'APPLICATION

(LPF, art. L. 55 et L. 56 ; BOI-CF-IOR-10-10)

I. PRINCIPE

7109

Sous réserve des dispositions exposées n°s 7110 et suivants, lorsque l'administration constate une **insuffisance**, une **inexactitude**, une **omission** ou une **dissimulation** dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes et redevances, ou sommes quelconques dus en vertu du code général des impôts ou, à compter du 1^{er} novembre 2009, de l'article L. 2333-55-2 du code général des collectivités territoriales, les rectifications doivent être effectuées selon la procédure de rectification contradictoire.

Il s'ensuit que, sous peine de **vice de forme** entachant de manière définitive le supplément d'impôt établi, cette procédure doit être suivie :

- à l'égard de **tous impôts** : impôts sur les revenus, taxes sur le chiffre d'affaires, droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, impôt de solidarité sur la fortune, droits de timbre payés sur états ou déclarations. Cette procédure est également applicable en matière de rectification portant sur la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises prévue à l'article 1586 ter du CGI (cf. n°s 6090 et suiv.).

Doivent être notamment notifiées au contribuable les bases d'imposition résultant de l'application des dispositions de l'article 168 du CGI (par lettre n° 2180), des reconstitutions du

montant déclaré du bénéfice industriel et commercial, du bénéfice non commercial, du bénéfice agricole ou du chiffre d'affaires déterminé selon un mode réel d'imposition (cf. n° 7105-1).

- quels que soient :

- l'**origine** des rehaussements : vérification ou contrôle sur pièces, contrôle matériel sur place ;
- la **nature** des rehaussements : omissions d'un ou plusieurs éléments servant de base au calcul de l'impôt dans une déclaration ou un acte présenté à la formalité de l'enregistrement ; insuffisances, en quantité ou en valeur, constatées dans les actes ou déclarations, déchéance d'un avantage subordonné à des conditions légales, comptabilité comportant des erreurs, omissions, inexactitudes graves et répétées ou privée de toute valeur probante, non-présentation de la comptabilité ou des documents en tenant lieu ;
- les **motifs** des rehaussements : application d'un texte législatif ou réglementaire ou appréciation des faits ;
- les **sanctions** encourues : infractions commises de bonne foi, ou exclusives de bonne foi, ou constituant des manœuvres frauduleuses.

Remarques :

1. Lorsqu'il est constaté une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul de la contribution à l'audiovisuel public visée à l'article 1605 du CGI, les rehaussements correspondants sont effectués suivant la procédure de rectification contradictoire (LPF, art. L. 61 B).
2. Un chef de redressement notifié selon la procédure de redressement contradictoire¹ simple peut coexister dans la même proposition de rectification avec d'autres chefs de redressements contradictoires mais relevant de la procédure de répression des abus de droit² prévue à l'article L. 64 du LPF, dès lors que la nature de ces rectifications est clairement identifiable et que le contribuable n'est pas privé des garanties attachées à chacune de ces procédures. En conséquence, dans une telle situation, l'application erronée au chef de redressement notifié selon la procédure contradictoire simple de la majoration spécifique prévue en matière d'abus de droit par l'article 1729 du CGI ne constitue pas une erreur substantielle de procédure (cf. *arrêts Cour de cassation, Com., n° 1207 F-P+B du 6 novembre 2007 et n° 966 F-D du 7 octobre 2008*).

II. EXCEPTIONS

7110 1. Exceptions expressément prévues par la loi.

Les dispositions qui précèdent ne sont pas applicables :

7110-1 a. En matière d'**impositions directes** perçues au profit des **collectivités locales** ou d'organismes divers. Cf. n° 7109, premier tiret, en ce qui concerne la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

7111 b. Dans les cas de **taxation** ou **évaluation d'office** des bases d'imposition. Les exceptions à l'application de la procédure de rectification contradictoire liées aux cas de taxation ou évaluation d'office font l'objet des n°s 7182 et suivants.

7112 c. En matière de **droits de timbre**, lorsqu'ils ne sont pas payés sur état ou sur déclaration.

7113 2. Autres exceptions à la procédure de rectification contradictoire.

Ces exceptions visent les **rehaussements** ne concernant pas directement des éléments déclarés par les contribuables pour servir de base au calcul de l'impôt :

7114 a. **Erreurs** dans les opérations de liquidation. Les rectifications des erreurs dans les opérations de calcul de l'impôt, qu'elles soient le fait du redevable ou celui de l'administration sont exclues du domaine de la procédure contradictoire.

7115 b. **Retraits d'agrément** ou **déchéance** du bénéfice de certains avantages fiscaux (CGI, art. 1649 *nonies A*).

7116 c. **Superposition de la déclaration d'ensemble des revenus et des déclarations spéciales.**

La proposition de rectification adressée au titre d'une catégorie de revenus intéresse nécessairement le revenu global. Il n'y a donc pas lieu de procéder à une proposition de

1. Ancien nom de la procédure de rectification contradictoire.

2. Ancien nom de la procédure d'abus de droit.

rectification distincte au niveau du revenu global lorsque le service n'entend remettre en cause aucun autre élément concourant à la détermination de ce revenu.

7117

7123

B. DÉROULEMENT DE LA PROCÉDURE DE RECTIFICATION CONTRADICTOIRE

7124

La procédure de rectification contradictoire est engagée par une **proposition**, adressée au contribuable, des **rectifications** que l'administration envisage d'apporter à ses déclarations.

La réception de cette proposition de rectification par le redevable entraîne divers effets tant à l'égard de ce dernier qu'à celui de l'administration.

I. LA PROPOSITION DE RECTIFICATION

(LPF, art. L. 57 et R* 57-1 ; BOI-CF-IOR-10-30 et BOI-CF-IOR-10-40)

7125

Les propositions de rectifications que l'administration adresse au contribuable doivent être motivées. En même temps, l'intéressé est invité à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente jours à compter de la réception de cette proposition de rectification. Ce délai peut être prorogé de trente jours, sur une demande expresse du contribuable (cf. n° 7141).

Il s'agit donc d'un acte de procédure soumis à des règles strictes relatives :

- à la compétence des agents habilités à proposer ces rectifications ;
- à l'identité du destinataire ;
- à la forme et au contenu de la proposition de rectification.

7126

1. Compétence des agents (CGI, ann. III, art. 350 *terdecies* ; LPF, art. L. 45-0 A).

Pour être conformes au principe de légalité posé par le droit administratif, les décisions de l'administration doivent être prises par une autorité compétente. Cette compétence suppose la réunion des trois éléments suivants.

7126-1

a. Compétence matérielle des agents.

Les agents des impôts appartenant à des corps des catégories A et B sont, aux termes du premier alinéa du I de l'article 350 *terdecies* de l'annexe III au CGI, seuls compétents¹ pour fixer les bases d'impositions, liquider les impôts, taxes et redevances et proposer les rectifications.

Ces opérations s'entendent de la conduite des procédures relatives à l'assiette, la liquidation et le contrôle de ces impôts, taxes et redevances (contrôle sur pièces, investigations sur place, réception des contribuables ou de leur conseil...) et de la signature de tous actes administratifs y afférents (avis de vérification, mises en demeure, demandes d'éclaircissements et/ou de justifications, propositions de rectifications, réponses aux observations du contribuable, lettres de motivation des pénalités, etc.).

Par ailleurs, aux termes du deuxième alinéa de cet article, les fonctionnaires appartenant à des corps des catégories A et B peuvent, dans le cadre des opérations de contrôle, se faire assister par des stagiaires et par tout autre fonctionnaire des impôts.

7126-2

b. Compétence territoriale des agents.

1° Principe : la compétence initiale.

Les agents des impôts des catégories A et B peuvent exercer leurs attributions à l'égard des personnes physiques ou morales ou groupements de personnes de droit ou de fait qui ont déposé ou auraient dû déposer dans le ressort territorial du service déconcentré ou du service à compétence nationale² dans lequel ils sont affectés une déclaration, un acte ou tout autre document ainsi qu'à l'égard des personnes ou groupements qui, en l'absence d'obligation déclarative, y ont été ou auraient dû y être imposés ou qui y ont leur résidence principale, leur siège ou leur principal établissement.

Le lieu de déclaration correspond en règle générale à la résidence principale, au siège, au principal établissement, au lieu de direction effective, au lieu d'exercice de l'activité du contribu-

1. Ils sont également compétents dans le ressort territorial de leur service d'affectation pour dresser, en vertu de l'article R. 213-4 du LPF, les procès-verbaux prévus au d de l'article L. 212 et à l'article L. 213 du livre précité.

2. Sur les attributions des services à compétence nationale, cf. arrêtés du 24 juillet 2000 (JO du 25).

ble ou au lieu de situation des biens. En l'absence d'obligation déclarative, le service compétent est celui dont dépend le lieu d'imposition (ex. : en matière de taxe d'habitation). Le ressort territorial des directions des finances publiques comprend, sauf dispositions contraires, un département.

Le ressort territorial des directions de contrôle fiscal est fixé à l'annexe II du décret n° 2000-738 du 1^{er} août 2000.

7126-3

2° Extensions.

• Le droit de suite.

L'article 350 *terdecies* de l'annexe III au CGI prévoit plusieurs exceptions, sous forme d'un « droit de suite », au principe d'une compétence limitée au ressort territorial de la direction d'affectation de l'agent.

D'une part, le III de cet article prévoit la possibilité de contrôler l'ensemble des impositions, taxes et redevances dues par le contribuable vérifié, quel que soit le lieu de déclaration ou d'imposition.

Cette possibilité, qui a pour objet d'assurer l'unicité du contrôle par un seul service vérificateur, est toutefois réservée aux agents territorialement compétents pour procéder à la vérification des déclarations de revenu global ou des déclarations professionnelles d'un contribuable (la résidence principale, le principal établissement, le siège social, le lieu de direction ou d'exercice de l'activité est situé dans le ressort territorial du service dans lequel l'agent vérificateur est affecté).

D'autre part, aux termes du premier alinéa du V de l'article précité, les agents compétents pour fixer les bases d'imposition, liquider les impôts des contribuables domiciliés dans leur ressort d'affectation ou leur proposer des rectifications, peuvent également exercer ces attributions à l'égard des personnes physiques ou morales et des groupements liés à ces contribuables, quel que soit le lieu de la résidence, du domicile, du siège ou du principal établissement de ces personnes ou groupements.

Le « droit de suite » est défini, pour chaque type de service, par leur arrêté d'attribution [cf. arrêtés du 1^{er} août 2000 (*JO* du 4)].

Précision : La Cour de cassation précise qu'en application du « droit de suite » prévu par l'article 350 *terdecies*-III de l'annexe III au CGI, les agents territorialement compétents pour procéder au contrôle des comptes d'une société le sont également pour prononcer une déchéance de régime de faveur, à l'instar de celui prévu à l'article 1151 du CGI pour un immeuble appartenant à cette société mais situé dans un autre département.

7126-4

• À titre expérimental.

Le décret n° 2006-1723 du 23 décembre 2006 autorise des dérogations à la compétence territoriale de certains agents des finances publiques.

Ainsi, sans préjudice des dispositions de l'article 2 du décret n° 2000-738 du 1^{er} août 2000 modifié et de l'article 350 *terdecies*-II de l'annexe III au CGI, à titre expérimental et dérogatoire, les agents des finances publiques des catégories A et B affectés dans l'une des directions des finances publiques désignées par l'arrêté du 23 décembre 2006 (*JO* du 30) peuvent exercer, dans le ressort territorial d'une ou plusieurs autres directions désignées par ce même arrêté, à l'égard des personnes physiques, les attributions prévues aux articles L. 10 et L. 168 du LPF en matière d'assiette et de contrôle.

Ces dispositions ne s'appliquent pas aux contrôles mentionnés aux articles L. 12, L. 13, L. 13 C, L. 13 CA et L. 16 D du LPF.

Dans le cadre prévu par l'article 376 de l'annexe II au CGI et par dérogation au I de l'article R* 81-1 du LPF, ces agents peuvent exercer le droit de communication prévu à l'article L. 81 du même livre à l'égard de toute personne ou organisme soumis à l'exercice de ce droit (LPF, art. R* 81-1, II).

Le décret n° 2006-1723 du 23 décembre 2006 est abrogé par le décret n° 2010-939 du 24 août 2010 qui prévoit également une extension temporaire de la compétence territoriale de certains services déconcentrés de la direction générale des finances publiques, en matière de contrôle et d'assiette.

7126-5

c. Compétence temporelle des agents.

1° Principe.

Les pièces de procédure ainsi que les actes administratifs peuvent être valablement établis par les agents appartenant à des corps de catégories A et B à partir de la date d'effet de l'arrêté prononçant leur affectation dans la direction.

Dès lors que leur affectation prend effet, ces agents sont compétents pour fixer les bases d'imposition, liquider les impôts, taxes et redevances et proposer des rectifications pour les périodes au titre desquelles les contribuables sont, ont été, ou auraient dû être soumis à une obligation déclarative ou être imposés dans le ressort de leur direction.

7126-6 2° Cas particulier : changement d'adresse du contribuable.

Les dispositions de l'article L. 45-0 A du LPF permettent aux agents compétents à raison de la nouvelle situation du contribuable, suite à son transfert d'adresse, d'exercer leurs attributions sur l'ensemble de la période non prescrite et assurent ainsi l'unicité du service chargé de l'assiette et du contrôle de l'ensemble des impôts ou taxes non prescrits. Ces dispositions étant de portée générale, elles s'appliquent à l'ensemble des impôts ou taxes.

Cette règle s'applique, en particulier, lorsque :

- le contribuable ayant déplacé le lieu de sa résidence, de son siège social, de son principal établissement, de la direction ou de l'exercice de son activité se trouve alors installé dans le ressort d'une direction des impôts différente de celle dont il dépendait précédemment ;
- le changement s'est produit sans que l'administration en soit avisée ou sans que les obligations déclaratives soient correctement respectées (déclarations non souscrites ou souscrites à tort auprès d'un autre service).

Dans le cas où le contribuable, postérieurement au changement d'adresse, a souscrit ses déclarations ou a été imposé auprès du service dont dépendait l'ancienne adresse, ou auprès d'un service erroné, ce service est compétent, concurremment avec le service dont dépend effectivement la nouvelle résidence, pour le contrôle de ces déclarations.

Pour la période antérieure au changement d'adresse, les agents compétents à l'issue du changement le sont également pour assurer l'assiette et le contrôle des impôts ou taxes afférents à la période antérieure au changement d'adresse. Toutefois, leur compétence s'exerce concurremment avec celle du service de l'ancienne adresse du contribuable.

Par ailleurs, le service de la nouvelle adresse du contribuable et le service de l'ancienne adresse sont concurremment compétents pour l'assiette et le contrôle des impôts ou taxes afférents à la période au cours de laquelle s'est produit le changement d'adresse lorsque les déclarations relatives à cette période ont été souscrites auprès de l'ancien service.

2. Destinataire de la proposition de rectification.

La proposition de rectification doit être adressée, en un seul exemplaire, au contribuable¹ ou à son représentant légal¹. Un autre exemplaire reste au dossier ; il servira de preuve en cas de contestation.

7127 a. Si le contribuable est une société, les rehaussements doivent être notifiés :

1° À la **société** sous sa dénomination ou sa raison sociale, en ce qui concerne les impôts dus par celle-ci.

2° À chacun des **associés**, pour les rehaussements comportant des conséquences sur leur situation fiscale propre.

7128 b. Si le contribuable est une personne physique :

1° En matière d'impôt sur le revenu, la proposition de rectification doit être faite au contribuable, par conséquent pour les personnes mariées², à Monsieur ou Madame, sauf imposition séparée des époux. S'il s'agit de revenus catégoriels (BIC, BA, BNC, art. 62), la proposition de rectification doit être adressée au titulaire desdits revenus.

2° Au regard des autres impôts, la proposition de rectification est adressée à la personne ayant la qualité de **contribuable** ou de redevable.

Jugé, qu'en vertu de l'article 1705 du CGI, toutes les parties qui ont figuré dans un acte sont tenues solidairement des droits d'enregistrement auxquels cet acte est soumis. Il s'ensuit que, pour cet impôt, le service peut notifier un rehaussement à l'un quelconque des débiteurs solidaires de la dette fiscale (*arrêts Cour de Cassation, Com. 16 mai 1995, n° 1033 P et Com. 21 janvier 1997, Bull. IV, n° 21, p. 19*).

Si le contribuable est décédé, la proposition de rectification est faite aux ayants droit en leur qualité d'héritiers représentant le défunt.

À l'égard des indivisions, si les rehaussements concernent l'impôt sur le revenu, une proposition de rectification distincte est adressée à chaque coïndivisaire. Dans les autres cas, les rehaussements notifiés à l'un d'eux valent à l'égard des autres.

3° **Remarque** : Selon les dispositions de l'article 4 de la loi du 6 fructidor an II, « il est expressément défendu à tous fonctionnaires publics de désigner les citoyens dans les actes autrement que par leur nom de famille, les prénoms portés en l'acte de naissance, ou les

1. Pour le cas où le contribuable a donné mandat à un conseil ou à tout autre mandataire pour recevoir l'ensemble des actes de la procédure d'imposition et y répondre.

2. Pour les personnes liées par un PACS et soumises à imposition commune, la proposition de rectification est faite au nom des deux partenaires, séparé par le mot « ou ».

surnoms maintenus par l'article 2, ni d'en exprimer d'autres dans les expéditions et extraits qu'ils délivreront à l'avenir ».

Appelée à statuer sur la portée de ce texte dans le contentieux fiscal, la Cour de cassation a décidé, par deux arrêts de principe des 17 mars et 26 mai 2004, que cette règle n'est pas édictée à peine de nullité des actes qui ne la respectent pas.

Il s'ensuit que sont réguliers les actes de procédure adressés par l'administration en matière d'assiette ou de recouvrement de l'impôt et désignant une personne mariée sous son nom d'épouse (*arrêts Cour de Cassation, Com. 17 mars 2004, n° 545 F+P+B+R+I et Com. 26 mai 2004, n° 837 F-D*).

7129 c. **En cas de redressement et de liquidation judiciaires**, la proposition de rectification doit être adressée soit à l'**administrateur** judiciaire, si celui-ci est chargé d'une mission d'administration, soit au contribuable dans le cas contraire ou en cas de procédure simplifiée.

7130 **3. Forme de la proposition de rectification.**

a. **Acheminement et adresse.**

1° En règle générale, la proposition de rectification est effectuée par pli postal recommandé avec accusé de réception.

L'adresse à retenir est, en principe, celle du lieu où les contribuables souscrivent leurs déclarations, à savoir :

- pour les sociétés : le principal établissement, ou par exception, le siège social ou la direction effective (art. 218 A du CGI) ;
- pour les personnes physiques (revenu global) : la résidence ou le principal établissement (art. 45 de l'annexe III au CGI) ;
- pour les personnes physiques (revenus catégoriels) :
 - BIC : le siège de l'entreprise ou, à défaut, le principal établissement (article 38-IV de l'annexe III au CGI) ;
 - BNC : le lieu d'exercice de la profession ou le principal établissement (article 40 A de l'annexe III au CGI) ;
 - BA (réel et simplifié) : comme en BIC (article 38-IV de l'annexe III au CGI) ;
 - BA (forfaitaire) : le lieu d'exploitation (article 65 A du CGI).

2° La proposition de rectification remise en mains propres au contribuable ne peut être considérée comme régulière que si celui-ci en accuse réception par écrit ou y fait immédiatement figurer ses observations.

Précision : en matière de droits d'enregistrement, de timbre, d'impôt de solidarité sur la fortune et taxes assimilées, la circonstance qu'une proposition de rectification ait été adressée à une ancienne adresse du contribuable est sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition dès lors que l'intéressé l'a effectivement reçue en temps utile (en ce sens, *Cour de cassation, com., arrêt du 26 février 2008, n° 310 F-D*).

7131 b. **La proposition de rectification est normalement établie sur un imprimé** conçu à cet effet :

- n° 2120 : toute rectification opérée du bureau ;
- n° 3924 : rectifications consécutives à un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP) [LPF, art. L. 12] ou à une vérification de comptabilité (LPF, art. L. 13) ;
- n° 3905 : rectifications au titre de la valeur vénale imposable :
 - soit aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière, soit à la taxe sur la valeur ajoutée (fiscalité immobilière) ;
 - ou aux droits d'enregistrement en matière de droits sociaux non représentés par des titres cotés en France.

Mais la circonstance qu'elle serait rédigée autrement ne vicie pas la procédure dès lors que les mentions obligatoires y figurent.

7132 **4. Contenu de la proposition de rectification.**

a. **Mentions préliminaires.**

La proposition de rectification, datée et signée¹ par l'agent qui en est chargé, doit comporter : 1° L'indication des nom et grade de l'agent, du service expéditeur, de l'adresse des bureaux, du numéro de téléphone, des jours et heures de réception.

1. Une proposition de rectification dépourvue de signature manuscrite est sans valeur même si elle porte la mention dactylographiée du nom de l'agent.

2° Une mention indiquant au contribuable :

- qu'il a la faculté de se faire **assister d'un conseil** de son choix pour discuter la proposition ou y répondre (cf. n° 7192-1) ;
- qu'il dispose d'un **délai de trente jours** pour adresser son acceptation ou ses observations (cf. n° 7141).

3° L'indication des impôts, déclarations, actes, faits ou périodes faisant l'objet de la proposition de rectification.

4° La mention, en cas de vérification de comptabilité :

- des dates de début et de fin des opérations sur place (cf. nos 7190 et suiv.) ;
- que la vérification, le cas échéant, n'a porté que sur certains éléments de la comptabilité.

5° En cas d'application des dispositions du II de l'article L. 47 A du LPF, relatives à la vérification des comptabilités tenues au moyen de systèmes informatisés (cf. n° 7051-5), l'indication de la nature des traitements effectués.

7133 *b. Nature, motifs et montant des rehaussements.*

1° *Nature des rehaussements.*

Une proposition de rectification établie au nom d'un même contribuable doit distinguer chaque impôt, ou groupe d'impôts, ayant fait l'objet d'une même vérification.

Elle doit faire apparaître distinctement les rehaussements afférents à chacune des années vérifiées.

7134 *2° Motifs des rehaussements.*

• **Principes généraux.**

Une proposition de rectification n'est valable que si elle en comporte les motifs. Ceux-ci doivent être exposés de manière précise pour que le contribuable soit suffisamment éclairé afin de formuler ses observations ou faire connaître son acceptation.

De même, lorsque l'administration entend maintenir un rehaussement sur un fondement juridique autre que celui mentionné dans une première proposition de rectification, elle doit en aviser le contribuable par l'envoi d'une nouvelle proposition de rectification et lui permettre ainsi d'en discuter les nouveaux motifs (cf. n° 7141).

Lorsqu'il existe **plusieurs chefs de rehaussements** pour une même imposition, chacun doit faire l'objet d'une motivation particulière.

L'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition de rectification (ou de la notification de la taxation d'office). Elle communique, avant la mise en recouvrement, une copie des documents concernés au contribuable qui en fait la demande (LPF, art. L. 76 B ; cf. nos 7224 et suiv.).

L'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des informations contenues dans les pièces et documents saisis ou leur reproduction, mentionnés à l'article L. 16 B-I du LPF et qui n'ont pu lui être restitués dans les conditions prévues au deuxième alinéa du VI de cet article, sur lesquelles elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 du LPF ou de la notification prévue à l'article L. 76 du livre précité. Le contribuable peut à tout moment obtenir la restitution de ces pièces et documents (LPF, art. L. 76 C ; cf. 7224-4).

• **Cas particuliers :**

7135 Dans le cas où l'administration est conduite à tirer les conséquences de rehaussements apportés aux résultats d'une société en ce qui concerne la situation personnelle des associés au regard de l'impôt sur le revenu, la proposition de rectification adressée à ces derniers doit reproduire les motifs qui ont justifié les rehaussements sociaux, dans tous les cas, y compris lorsqu'il s'agit d'associés dirigeants.

7135-1 En cas de rejet de comptabilité à la suite d'une vérification, il convient d'en donner les raisons et d'exposer la méthode et les éléments retenus pour déterminer la base d'imposition rectifiée.

7135-2 En matière de droits d'enregistrement, l'administration est tenue de préciser le fondement du rehaussement en droit comme en fait, et spécialement de **mentionner les textes sur lesquels elle s'appuie**¹. En revanche, les textes qui ne concernent ni la cause, ni les conséquences des rehaussements n'ont pas à être mentionnés dans la proposition de rectification (*arrêt Cour de cassation, Com. 3 juin 1998, n° 1159 D*).

1. Sur cette notion, voir l'*arrêt n° 2072 F-D rendu par la Cour de cassation le 5 décembre 2000*.

Lorsqu'elle fait application de l'article L. 17¹ du LPF, l'administration doit motiver les rehaussements en matière d'insuffisance de prix ou d'évaluation ayant servi de base à la perception de droits d'enregistrement ou de TVA immobilière en apportant la preuve que le prix ou l'évaluation déclaré est inférieur à la valeur vénale des biens.

À cet égard, il est précisé :

- que, sauf exceptions², une insuffisance de prix ou de valeur déclarés est établie par le recours à la méthode d'évaluation par comparaison ;
- qu'il appartient à l'administration de justifier son estimation au moyen de termes de comparaison tirés de la cession, **avant la mutation litigieuse**, de biens intrinsèquement similaires. Corrélativement, le redevable qui conteste l'évaluation opérée par le service n'est pas recevable à faire **état d'une mutation postérieure à la cession incriminée** ; cf. également arrêts *Cour de cassation*, Com. 5 octobre 1999, Bull. IV, n° 159, p. 135 et 16 novembre 1999, n° 1751 D) ;
- que les éléments de comparaison fondant le rehaussement ne peuvent être écartés au motif qu'aucune pièce ne permet de justifier les dires de l'administration et de les comparer avec le bien litigieux (arrêt *Cour de Cassation*, Com. 1^{er} mars 1994, n° 606 D) ;
- qu'une erreur dans l'adresse d'un des termes de comparaison ne suffit pas à rendre la motivation irrégulière, si, par ailleurs, les autres éléments de comparaison ne sont pas critiquables (*Cour de cassation*, com., arrêt du 4 décembre 2007, n° 1318 F-P+B).

Dans le cas où les rehaussements, effectués en application des dispositions de l'article L. 17 du LPF, sont relatifs à **l'évaluation de fonds de commerce ou de clientèles** et mettent en œuvre la **méthode d'évaluation par comparaison**, la proposition de rectification doit, pour être valablement motivée en fait, comporter les indications suivantes³ :

- les dates des mutations à titre onéreux ;
- l'adresse des fonds ou des lieux d'exercice des professions ;
- la nature des activités exercées ;
- le prix de cession, chiffres d'affaires ou bénéfices, si ces informations sont soumises à une obligation de publicité ou, dans le cas contraire, des moyennes de ces données chiffrées concernant les entreprises citées comme éléments de comparaison (LPF, art. L. 57).

7135-3 Les contributions et prélèvements sociaux (cf. FP n°s 124 et suiv.) doivent faire l'objet d'une **motivation spécifique**.

7135-4 Pour les contribuables dépositaires du secret professionnel, cf. n° 7051-7.

7136 Enfin, la proposition de rectification doit faire état des **compensations** qui, le cas échéant, pourraient bénéficier au contribuable (cf. n° 7212).

7137 3° *Montant des rehaussements.*

Sauf dans les cas où la proposition de rectification est consécutive à un ESFP ou à une vérification de comptabilité (cf. n° 7137-1), seuls les rehaussements visant les éléments servant de **base** au calcul de l'impôt doivent être notifiés⁴.

La proposition de rectification n'a donc pas à comporter d'indications relatives au montant des suppléments de droits ou des pénalités dont l'application est envisagée.

7137-1 c. **Conséquences financières** (LPF, art. L. 48 ; cf. n°s 7219 et suiv.).

Lorsqu'elle envisage un **rehaussement** à l'issue d'un **ESFP** ou d'une **vérification de comptabilité**, l'administration doit indiquer le montant des droits, taxes et pénalités résultant de ce rehaussement.

Lorsqu'elle envisage d'accorder un échelonnement des mises en recouvrement ou le bénéfice d'une transaction, elle doit en informer les contribuables.

7137-2 d. **Application de la cascade « simple »** (LPF, art. L. 77 ; cf. n°s 7213 et suiv.).

1. Dans deux arrêts des 16 juin 1998, n° 1395 P+B et 29 juin 1999, n° 1325 D, la Cour de cassation confirme la possibilité pour l'administration d'utiliser les dispositions de l'article L. 17 du LPF pour rectifier la valeur de cessions d'actifs réalisées dans le cadre d'une procédure collective sous réserve de tenir compte des conditions particulières de telles opérations.

2. Cf., par exemple, arrêt *Cour de cassation*, Com. 16 novembre 1999, n° 1751 D. Voir également l'arrêt du 27 octobre 2009 de la Cour de Cassation, com., pourvoi n° 08-11.362.

3. Cf. arrêt *Cour de cassation*, Com. 31 mai 2005.

4. Voir également l'article R* 256-1 du LPF.

7138 5. Cas particulier : absence de rehaussement.

Les contribuables faisant l'objet d'un ESFP ou d'une vérification de comptabilité doivent être informés des résultats de ce contrôle même en l'absence de rehaussement (LPF, art. L. 49). L'imprimé n° 3953 est alors utilisé.

II. LES CONSÉQUENCES DE LA PROPOSITION DE RECTIFICATION

(LPF, art. L. 57, L. 57 A, L. 61, R* 61 A-1 ; BOI-CF-IOR-10-50)

7139 Si le redevable donne son **accord** dans le délai prescrit ou si des observations présentées dans ce délai sont reconnues fondées, l'administration procède à l'établissement d'un **rôle** ou à l'émission d'un **avis de mise en recouvrement** sur la base acceptée par l'intéressé.

À défaut de réponse ou d'accord dans le délai prescrit, l'administration fixe la base de l'imposition et calcule le montant de l'impôt exigible, sous réserve du **droit de réclamation** du redevable après l'établissement du rôle ou l'émission d'un avis de mise en recouvrement.

La proposition de rectification a pour effet :

- **d'interrompre le délai** de répétition ;
- d'ouvrir au profit du contribuable un délai de réponse de **trente jours** ; ce délai initial peut être prolongé de trente jours, sur demande expresse du contribuable (cf. n° 7141) ;
- de fixer les **limites** de l'imposition supplémentaire à établir ;
- d'ouvrir au profit du contribuable un **délai spécial de réclamation**.

7140 1. Interruption du délai de prescription.

Ainsi qu'il a été indiqué au n° 7048, la proposition de rectification interrompt la prescription et fait courir un **nouveau délai** de même nature et de même durée que celui interrompu. Sous réserve de remplir toutes les conditions de régularité prévues à l'article L. 57 du LPF, une notification de redressement¹ effectuée à titre conservatoire est interruptive de prescription (cf. *CE, arrêt du 15 novembre 2006 n° 288533, 9^e et 10^e s. -s., min. c/ SA Dosim France*).

Il en résulte que l'imposition relative au rehaussement notifié pourra être mise en recouvrement au plus tard le dernier jour du nouveau délai (cf. en ce sens, *Cour de Cassation, Com., arrêt du 20 mai 2008, n° 591 F-D*).

Lorsque le contribuable demande que la déduction en cascade ne soit pas appliquée (cf. n° 7214), la prescription est réputée interrompue au sens des articles L. 76 et L. 189 du LPF, à hauteur des bases de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés notifiées avant déduction du supplément de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées (LPF, art. L. 77, 1^{er} al.).

L'interruption de prescription reste acquise même dans le cas où, après avoir mis en recouvrement l'imposition correspondant au rehaussement notifié, l'administration en accorde ultérieurement la **décharge d'office** ; elle est alors en droit d'établir, dans la limite de ladite rectification, une **nouvelle imposition** jusqu'à l'expiration du délai de répétition ayant commencé à courir à compter de la proposition de rectification.

De la même manière, l'effet interruptif de la prescription qui découle d'une proposition de rectification est indépendant des motifs qui justifient ces rectifications. Ainsi, lorsque, ayant reconnu l'**inexactitude** de ces motifs, l'administration notifie à nouveau, après l'expiration du délai normal de reprise, les mêmes rectifications en se fondant sur d'**autres motifs**, ce changement n'enlève pas à la première proposition de rectification l'effet interruptif de prescription qui lui est attaché.

7141 2. Ouverture d'un délai de réponse au profit du contribuable.**a. Calcul du délai de réponse.**

Le délai de réponse de **trente jours** ouvert par la proposition de rectification court à compter du jour de la réception de celle-ci. S'agissant d'un **délai franc**, il doit être fait abstraction du jour de la réception par le contribuable et du jour de l'échéance.

Dès lors, le premier jour du délai est fixé au lendemain de la date à laquelle le contribuable a reçu ou est réputé avoir reçu la proposition de rectification. Le délai expire le trente et unième jour suivant celui de la réception par le contribuable².

1. Ancien nom de la proposition de rectification.

2. L'article L. 286 du LPF neutralise le délai d'acheminement postal au profit du contribuable. Ainsi, il y a lieu de considérer que le contribuable a respecté le délai prescrit dès lors qu'il a procédé à l'**envoi** de sa réponse (le cachet de la poste faisant foi) avant la date limite.

De plus, sur demande du contribuable reçue par l'administration avant l'expiration du délai initial de trente jours, ce délai est prorogé de trente jours, pour les propositions de rectification adressées à compter du 1^{er} janvier 2008. En pratique, le bénéfice de la prorogation de délai résulte d'une demande expresse du contribuable présentée ou expédiée avant l'expiration du délai de réponse de trente jours initial, le cachet de La Poste faisant foi en cas d'envoi postal (LPF, art. L. 57 et R* 57-1).

La nouvelle proposition de rectification adressée au contribuable sur un fondement juridique différent de celui exposé dans une première proposition de rectification (cf. n° 7134) ouvre au contribuable un nouveau délai de réponse.

7142 **b. Personnes habilitées à répondre à la proposition de rectification.**

Ont qualité pour cela :

- le contribuable lui-même ou son représentant légal ;
- en matière d'impôt sur le revenu, cf. n° 7107-1 ;
- enfin toute personne autre que celles énumérées ci-dessus disposant d'un mandat régulier délivré à cet effet. À ce sujet, le Conseil d'État a jugé que les avocats ont qualité pour représenter leurs clients, au cours de la procédure de contrôle, sans avoir à justifier du mandat qu'ils sont réputés avoir reçu de ces derniers lorsqu'ils déclarent agir pour leur compte (*CE, arrêt du 5 juin 2002, n° 227373*). Par contre, le préposé d'un avocat, en l'absence d'un mandat exprès en sa faveur, ne justifie pas être habilité pour présenter et signer une réponse à la proposition de rectification exprimant la volonté du contribuable, même si la réponse est faite sur papier en-tête du cabinet d'avocats (cf. *Conseil d'État, 13 janvier 2010, n° 323163*).

7143 **c. Acceptation par le contribuable.**

Le contribuable accepte les rectifications soit **expressément**, en faisant mention de son accord sur la lettre de proposition de rectification ou une lettre distincte s'y référant, soit **tacitement**, en s'abstenant de répondre avant l'expiration du délai imparti (pour la motivation des sanctions, cf. n° 7373).

Toutefois l'acquiescement tacite ne doit pas être systématiquement opposé au contribuable, lorsque ce dernier justifie avoir été hors d'état de présenter ses observations en temps utile, ou que celles-ci sont de nature à mettre en cause, en totalité ou en partie, le bien-fondé de l'imposition supplémentaire en cas de contentieux ultérieur.

L'accord exprès ou tacite met fin à la procédure. En conséquence, le contribuable ayant accepté les rectifications ne pourra plus demander l'intervention de la **commission départementale ou de la commission nationale** (cf. n°s 7151 et suiv.).

Le service, de son côté, établit l'imposition sur la base rectifiée (cf. n° 7148).

7144 **d. Observations présentées par le contribuable.**

Des observations peuvent être formulées par le contribuable, dans les délais définis ci-avant, sans condition de forme particulière.

Elles peuvent, soit consister en un **refus** pur et simple, soit comporter une **argumentation** à laquelle le **service est tenu** de répondre (pour la motivation des sanctions, cf. n° 7373).

Il est précisé qu'une demande de **prorogation de délai** n'est pas assimilable à la présentation d'observations.

7144-1 **e. Délai de réponse de l'administration en cas de vérification de comptabilité** (LPF, art. L. 57 A).

L'article L. 57 A du LPF prévoit une obligation pour l'administration en cas de vérification de comptabilité de **répondre dans un délai de 60 jours** aux observations du contribuable faisant suite à la proposition de rectification mentionnée au premier alinéa de l'article L. 57 du LPF.

1° *Contribuables concernés.*

L'article L. 57 A du LPF s'applique :

- aux entreprises qui exercent une activité industrielle ou commerciale et dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 1 526 000 € HT lorsqu'ils ont pour commerce principal la vente de marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou la fourniture de logement, ou à 460 000 € HT s'il s'agit d'autres entreprises ;
- aux contribuables qui se livrent à une activité non commerciale et dont le chiffre d'affaires ou le montant annuel des recettes brutes est inférieur à 460 000 € HT.

La garantie s'applique quelles que soient la forme d'exploitation de l'activité (exploitation individuelle, personnes morales, sociétés de fait...) et les règles d'imposition des bénéfices (impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés).

2° Conséquences du défaut de réponse dans le délai de 60 jours.

• **Acceptation tacite des observations du contribuable.**

L'absence de notification d'une réponse de l'administration dans le délai de 60 jours équivaut à une acceptation des observations du contribuable et cette acceptation tacite emporte **abandon des rectifications contestées** et met fin à la possibilité de mettre en recouvrement les impositions correspondantes.

• **Absence de prise de position formelle.**

L'abandon des rectifications résultant de l'acceptation tacite des observations du contribuable, ne constitue pas une prise de position formelle engageant l'administration et susceptibles d'être invoquées sur le fondement des articles L. 80 A et L. 80 B du LPF en cas de contrôles et de rectifications ultérieures de même nature.

3° *Non-application du délai de réponse en cas de graves irrégularités privant la comptabilité de valeur probante.*

Selon les dispositions de l'article L. 57 A du LPF, **le délai de réponse de 60 jours ne s'applique pas en cas de graves irrégularités** privant de valeur probante la comptabilité.

4° *Portée de la garantie.*

L'obligation pour l'administration de répondre dans le délai de 60 jours est limitée aux observations formulées à la suite de rectification effectuées dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire.

Seules les observations du contribuable faisant directement suite à la proposition de rectification (imprimé 3924-SD) font l'objet d'une réponse de l'administration dans le délai de 60 jours.

L'administration est réputée avoir mis en œuvre régulièrement la garantie prévue par l'article L. 57 A du LPF lorsqu'elle adresse sa réponse aux observations du contribuable par lettre 3926-SD avant l'expiration du délai de 60 jours à compter de la réception de ces observations.

Ces dispositions sont applicables aux contrôles pour lesquels un avis de vérification a été adressé après le 1^{er} janvier 2008.

7145 *f. Conséquences de l'ouverture du délai de réponse à l'égard de l'administration.*

1° *Suite à donner aux observations du contribuable.*

Premier cas. - La réponse du contribuable consiste en une **demande de renseignements** non assimilable à la présentation d'observations.

Le service répond immédiatement et attend, pour établir l'imposition, soit la présentation d'observations dans le délai résultant de la proposition de rectification, soit l'expiration de ce délai, à l'issue duquel le contribuable sera présumé avoir accepté tacitement.

7146 *Deuxième cas.* - Les **observations** présentées par le contribuable consistent en un **refus** pur et simple, ou ne peuvent être prises en considération.

Dans ce cas, en réponse au contribuable (sur imprimé n° 3926), le **service est tenu** obligatoirement d'indiquer les raisons qui justifient le rejet des observations.

Cette réponse n'a pas le caractère d'une nouvelle proposition de rectification mais d'une confirmation des rehaussements déjà notifiés. Elle ne peut donc avoir pour effet d'accorder au contribuable un nouveau délai de réflexion, ni d'interrompre une nouvelle fois le délai de répétition¹.

Lorsqu'il s'agit d'une matière et d'une question relevant de la compétence de la commission départementale ou de la commission nationale et que le contribuable ne demande pas expressément la saisine de cette dernière, il est imparti dans la réponse précitée un délai de **trente jours** à l'intéressé pour faire connaître s'il entend que le **différend** soit soumis à cet organisme (cf. nos 7154 et suiv.).

7147 *Troisième cas.* - Les **observations** du contribuable sont **fondées en totalité** ou en **partie**.

Si elles sont entièrement fondées, la rectification envisagée est abandonnée. En ce qui concerne les vérifications et ESFP, cf. également nos 7138 et 7144-1.

Si les observations sont pour partie seulement prises en considération, la procédure à suivre est identique à celle exposée au n° 7146.

1. Dans un *arrêt du 19 décembre 2000, n° 2211 F-D*, la Cour de cassation a précisé, en matière de droits d'enregistrement, d'impôt de solidarité sur la fortune et de droits et taxes assimilés, l'étendue de cette obligation. Ainsi, la Cour a notamment estimé que l'administration n'est pas tenue de répondre à des observations à caractère général formulées par des tiers.

7148 2° *Établissement de l'imposition.*

Sauf en cas de saisine de la commission départementale ou de la commission nationale, le service établit l'imposition après l'expiration du délai de trente jours ; en effet, à peine d'**irrégularité de la procédure**, aucune imposition ne peut être mise en recouvrement avant l'expiration de ce délai.

Lorsque le contribuable a **accepté** les rectifications proposées, il conserve le droit de **réclamer** contre l'imposition après sa mise en recouvrement. Mais la charge de la **preuve** lui incombe (à cet égard, cf. également n° 7484).

Lorsqu'il a présenté des **observations** dans le délai qui lui était imparti et que la commission n'a pas été appelée à intervenir¹, il peut réclamer contre l'imposition établie malgré son refus : la **preuve** est alors à la charge de l'administration.

7149 3. **Fixation des limites de l'imposition.**

Alors qu'une imposition assurée sur des bases supérieures à celles qui ont fait l'objet de la proposition de rectification serait irrégulière à concurrence de la fraction de l'impôt correspondant à la partie ne figurant pas sur cette proposition de rectification, une imposition établie sur des bases inférieures serait régulière.

En outre, dans la limite du **délai de répétition**, l'administration conserve la possibilité de **proposer de nouvelles rectifications** venant s'ajouter aux précédentes, remarque faite qu'en cas de vérification de comptabilité ou d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP), l'achèvement des opérations de contrôle met fin au droit de vérification du service pour la même période et le même impôt (sauf exceptions mentionnées au n° 7189). Les propositions de rectification qui feraient suite à des contrôles effectués au mépris de cette règle seraient nulles.

7150 4. **Ouverture d'un délai spécial de réclamation** (LPF, art. R* 196-3). Voir au n° 7433.

C. INTERVENTION DE LA COMMISSION DÉPARTEMENTALE DES IMPÔTS DIRECTS ET DES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES OU DE LA COMMISSION DÉPARTEMENTALE DE CONCILIATION OU DE LA COMMISSION NATIONALE DES IMPÔTS DIRECTS ET DES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES²

(LPF, art. L. 59, L. 59 A, L. 59 B, L. 59 C, L. 60 et L. 76, 1^{er} al. ; LPF, art. R* 59-1 à R* 61 A-1 ; BOI-CF-IOR-10-60)

7151 Lorsque le désaccord persiste, il peut être soumis, sur l'initiative de l'administration ou à la demande du redevable, à l'**avis**, soit de la commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, soit de la commission départementale de conciliation selon les règles de compétence propres à chacun de ces organismes (cf. n°s 7154 et 7155).

I. CONDITIONS DE RECEVABILITÉ DES DEMANDES

7152 1. **La procédure de rectification contradictoire ne doit être ni écartée ni close.**

L'intervention des commissions est donc exclue :

- soit lorsque l'administration est fondée à écarter l'application de la procédure contradictoire (impositions d'office, cf. n°s 7182 et suiv.) ou met en œuvre la procédure de régularisation spontanée (cf. n° 7175) ;
- soit lorsque l'imposition a été établie.

Remarque : Lorsque le contribuable est taxé d'office en application de l'article L. 69 du LPF, à l'issue d'un ESFP, la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires peut être saisie (cf. n° 7185-4). En revanche, la commission départementale de conciliation n'est pas compétente lorsqu'est mise en œuvre une taxation d'office. Aussi, le refus par l'administration de la saisir n'est pas susceptible de priver le contribuable d'une garantie (*Cour de cassation, com., arrêt du 1^{er} juillet 2008, n° 752 F-D*).

¹ En ce qui concerne la charge de la preuve après intervention de la commission départementale ou nationale, cf. n° 7166.

² En ce qui concerne la composition et le fonctionnement de ces commissions, cf. n°s 7803 et suivants.

7153 2. La demande doit faire suite à un désaccord.

La commission ne peut, par conséquent, être saisie, ni avant que le contribuable ait répondu à la proposition de rectification, ni après qu'il ait accepté formellement ou tacitement la rectification proposée. Le contribuable dispose d'un délai de trente jours à compter de la réception de la réponse de l'administration à ses observations pour présenter la demande (LPF, art. R* 59-1)¹.

Lorsqu'un contribuable, en réponse à une proposition de rectification, exprime son désaccord et demande, à ce stade, la saisine de la commission, il est procédé à la saisine de cet organisme ; un courrier lui est adressé afin de formaliser la persistance du désaccord.

7154 3. Le désaccord doit concerner une matière dans laquelle l'intervention de la commission est expressément prévue par la loi.

La commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires intervient lorsque le désaccord porte sur l'un des domaines suivants :

- le montant du résultat industriel et commercial, non commercial, agricole ou du chiffre d'affaires, déterminé selon un mode réel d'imposition (la commission est donc compétente lorsque le résultat de l'entreprise est déficitaire) ;
- les conditions d'application des régimes d'exonération ou d'allègements fiscaux en faveur des entreprises nouvelles, à l'exception de la qualification des dépenses de recherche mentionnées au II de l'article 244 *quater* B du CGI ;
- l'application du 1° du 1 de l'article 39 et du d de l'article 111 du CGI relatifs aux rémunérations non déductibles pour la détermination du résultat des entreprises industrielles ou commerciales, ou du 5 de l'article 39 du même code relatif aux dépenses que ces mêmes entreprises doivent mentionner sur le relevé prévu à l'article 54 *quater* du code précité ;
- la valeur vénale des immeubles, des fonds de commerce, des parts d'intérêts, des actions ou des parts de sociétés immobilières servant de base à la taxe sur la valeur ajoutée.

7154-1 Depuis le 1^{er} juillet 2008, c'est la commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires qui intervient dans les litiges concernant les entreprises qui exercent une activité industrielle ou commerciale et dont le chiffre d'affaires hors taxes excède 50 000 000 € 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, ou de 25 000 000 € s'il s'agit d'autres entreprises.

7155 La commission départementale de conciliation peut être saisie **en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et d'impôt de solidarité sur la fortune** en ce qui concerne la détermination de la **valeur vénale réelle** devant servir de base à la perception de l'ISF ou d'un droit proportionnel ou progressif pour tous les actes ou déclarations constatant la transmission ou l'énonciation :

- de la propriété, de l'usufruit ou de la jouissance de biens immeubles, de fonds de commerce, de clientèles, de navires ou de bateaux (CGI, art. 667, 2-1°) ;
- de la propriété, de l'usufruit ou de la jouissance de biens meubles (CGI, art. 667, 2-1°) ;
- d'un droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble (CGI, art. 667, 2-2°).

La Cour de cassation est venue préciser par plusieurs arrêts le champ de compétence et les conditions de saisine de la commission départementale de conciliation. Il en résulte que :

- la commission départementale de conciliation est compétente lorsque, à la suite d'une rectification ne portant pas sur un rehaussement de prix ou de valeur, le débat contradictoire s'étend accessoirement à la valeur vénale ; par contre, la commission départementale de conciliation n'est pas compétente lorsque le redevable conteste les valeurs qu'il avait lui-même déclarées et qui avaient été retenues par l'administration (*Cour de cassation, Com., arrêt du 25 septembre 2007 n° 1019 F-P+B*) ;
- il n'appartient pas à l'administration d'apprécier la portée du désaccord persistant effectivement entre l'usager et le service ;
- l'absence de saisine de la commission départementale de conciliation sur un chef de rectification pour lequel cette commission n'a pas compétence n'entache pas la procédure d'imposition d'irrégularité, même lorsque cette saisine a été sollicitée par le contribuable. Ainsi, l'administration n'est pas tenue de proposer la faculté de saisir la commission départementale de conciliation lorsque le désaccord ne porte pas sur la valeur des biens retenue pour

1. L'article L. 286 du LPF neutralise le délai d'acheminement postal au profit du contribuable. Ainsi, il y a lieu de considérer que le contribuable a respecté le délai prescrit dès lors qu'il a procédé à l'envoi de sa réponse (le cachet de la poste faisant foi) avant la date limite.

déterminer l'assiette de l'ISF mais sur la proportion de la déqualification professionnelle de biens à opérer (*Cour de cassation, arrêt du 20 février 2007, n° 266-F-P+B*) ;

- le défaut de saisine de la commission départementale de conciliation sur un chef de rectification entrant dans sa compétence entraîne la nullité de la procédure d'imposition à l'égard de ce seul chef de rectification.

7156 4. Le désaccord doit concerner les questions de fait ou l'appréciation des faits qui participent à la qualification juridique d'une opération.

Dans les domaines de sa compétence, la commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires peut, sans trancher une question de droit, se prononcer sur les faits susceptibles d'être pris en compte pour l'examen de cette question de droit. Dans les matières relevant de sa compétence, toutes les questions de fait sont susceptibles d'être examinées par la commission, même lorsque les faits sont directement liés à l'application du droit. Ainsi, la commission peut examiner et apprécier des faits, objets du désaccord qui lui est soumis et émettre un avis sur ces faits, sans en tirer de conclusions au regard du droit. La commission peut aussi se prononcer sur le caractère anormal d'un acte de gestion, sur le principe et le montant des amortissements et des provisions ainsi que sur le caractère de charges déductibles des travaux immobiliers.

7157 5. La commission doit être territorialement compétente.

a. Principe.

La commission compétente est :

7157-1 - en matière d'impôt sur le revenu, celle du département dans lequel le contribuable est tenu de déposer ses déclarations spéciales de résultats ou la déclaration d'ensemble de ses revenus (ESFP).

7157-2 - en matière d'impôt sur les sociétés et de taxes sur le chiffre d'affaires, celle du département du lieu d'imposition.

7157-3 - en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et d'impôt de solidarité sur la fortune, celle du département du lieu de situation des biens (pour les navires et les bateaux, celle du département où ils sont immatriculés).

7157-4 - pour les entreprises qui relèvent de la DGE, celle du lieu d'exercice de la profession, du siège de la direction de l'entreprise ou du lieu du principal établissement. En effet, la modification du lieu de dépôt des déclarations et de recouvrement des impôts n'entraîne pas de changement du lieu d'imposition des entreprises concernées.

7157-5 b. Exceptions.

Depuis le 1^{er} janvier 2005, l'article 1651 G du CGI permet à tout contribuable, pour des motifs de confidentialité, de demander la saisine de la **commission d'un autre département**. Ce département est choisi par le président du tribunal administratif dans le ressort de ce tribunal ou, lorsque le ressort du tribunal administratif ne comprend qu'un seul département, par le président de la cour administrative d'appel territorialement compétente dans le ressort de cette cour.

Par ailleurs, lorsque des rehaussements fondés sur les mêmes motifs sont notifiés à des **sociétés membres d'un groupe** au sens de l'article 223 A du CGI, les contribuables peuvent demander la saisine de la **commission départementale compétente pour la société mère**.

Enfin, les contribuables dont les bases d'imposition ont été rehaussées en vertu du d de l'article 111 du CGI (rémunérations ne correspondant pas à un travail effectif ou excessives, considérées comme un revenu distribué taxé à l'impôt sur le revenu au nom du bénéficiaire) peuvent demander la saisine de la **commission départementale compétente pour l'entreprise versante**.

7157-6 c. Compétence de la Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

Lorsque le litige relève d'un domaine de la compétence de la commission nationale (cf. n° 7154-1) ou que le contribuable est en droit de demander l'intervention de cette dernière (cf. CGI, art. 1651 L), c'est cette commission nationale qui est compétente.

Lorsque le litige relève d'un domaine restant de la compétence d'une commission départementale, celle-ci doit être territorialement compétente.

II. SAISINE DE LA COMMISSION

7158 1. Saisine à l'initiative du contribuable.

La demande du contribuable (cf. en matière d'impôt sur le revenu, n^{os} 7107-1 et 7128), ou de son représentant mandaté, peut être adressée directement soit au secrétariat de la commission départementale ou nationale, soit à l'administration ; elle n'est soumise à aucune condition de forme particulière.

L'administration est tenue de donner suite à la demande de saisine de la commission qui lui est ainsi parvenue, lorsque cette demande remplit les conditions de recevabilité énoncées aux n^{os} 7152 et suivants. En pareil cas, le **défaut de consultation** de la commission par le service aurait, en effet, pour conséquence d'entacher d'**irrégularité** la procédure d'imposition et d'entraîner, si le contribuable formulait ultérieurement une réclamation contentieuse, la **décharge** pure et simple de l'imposition ainsi établie.

Il en est par exemple ainsi, dans une configuration où la demande de saisine s'est inscrite en observations à la notification de rectification et a précédé l'abandon de certaines rectifications. Au cas particulier, le Conseil d'État a estimé que, non seulement le contribuable n'est pas nécessairement tenu de renouveler une demande de saisine de la commission formulée avant réception de la lettre modèle n^o 3926, mais encore appartient-il à l'administration de rechercher si, compte tenu des observations de ce dernier et de la position exprimée par l'administration dans cette lettre modèle n^o 3926, un désaccord demeure (*CE, arrêt n^o 303598 du 5 juin 2009*).

7159 2. Saisine à l'initiative de l'administration.

Cette initiative n'est soumise à aucune autre condition de forme que la rédaction d'un **rapport** (cf. n^o 7160) adressé au secrétariat de la commission après l'envoi au contribuable d'une confirmation des rehaussements déjà notifiés (cf. n^o 7146).

7160 3. Rapport de l'administration.

Que la saisine soit le fait du contribuable ou celui de l'administration, cette dernière adresse à la commission un **rapport** dans lequel elle expose les données du désaccord et soutient son point de vue.

Ce rapport est rédigé par l'auteur de la proposition de rectification sur des imprimés spéciaux.

Le rapport ainsi que tous les autres **documents** dont le service entend faire état pour appuyer sa thèse doivent être tenus à la **disposition** du contribuable intéressé au secrétariat de la commission trente jours au moins avant la date de la réunion de la commission (LPF, art. R* 60-1).

Cette communication est faite sous réserve du **secret professionnel** relatif aux renseignements concernant d'autres contribuables. Elle doit cependant porter sur les documents contenant des indications relatives aux bénéfices ou revenus de tiers, de telle manière que l'intéressé puisse s'assurer que les points de comparaison retenus par l'administration concernent des entreprises dont l'activité est comparable à la sienne.

7161 4. Conséquences de la saisine de la commission.

L'administration doit **surseoir** à l'établissement de l'imposition correspondant aux rehaussements litigieux jusqu'à la notification au contribuable de l'**avis** rendu par la commission régulièrement saisie du désaccord.

III. RÉSULTATS DE L'INTERVENTION DE LA COMMISSION

(LPF, art. L. 61, L. 192, R* 59-1 et R* 61 A-1)

7162 La commission saisie formule un **avis** qui, depuis l'intervention de la loi du 8 juillet 1987 (art. 10), n'a plus, sauf exceptions, d'effet sur les conditions de **preuve** en cas de procédure contentieuse ultérieure et entraîne pour l'administration l'obligation de procéder à une **nouvelle notification de la base imposable** avant l'établissement de l'imposition. La commission consultée peut cependant ne pas formuler d'avis ou formuler un avis irrégulier.

Les conséquences de l'intervention de la commission sont les suivantes :

7163 1. Absence d'avis ou avis irrégulier.

a. Absence d'avis.

Cette éventualité peut se réaliser lorsque la commission saisie :

- a refusé de se prononcer, en totalité ou en partie, sur le fond du désaccord, parce que les **conditions de recevabilité** n'étaient pas remplies ou à raison de l'**insuffisance** des éléments d'appréciation dont elle disposait ;

- ou s'est déclarée **incompétente**.

7164

b. Avis irrégulier.

L'avis de la commission est irrégulier :

- lorsqu'il a été formulé malgré l'**irrecevabilité** de la demande ou qu'il concerne un point dont cet organisme n'a pas été saisi ;
- lorsque les règles de **constitution** ou de **fonctionnement** (cf. n^{os} 7803 et suiv.) de la commission n'ont pas été observées.

7165

c. Conséquences de l'absence ou de l'irrégularité de l'avis.

La circonstance que la commission saisie ne se soit pas prononcée ou qu'elle ait formulé un avis irrégulier n'est pas de nature à entraîner l'irrégularité de l'imposition.

En ce qui concerne la dévolution de la charge de la preuve, l'absence ou l'irrégularité de l'avis a pour conséquence de laisser le litige en l'état où il serait resté sans l'intervention de la commission.

7166

2. Avis régulier.

Lorsque la commission s'est régulièrement prononcée sur le rehaussement ou le litige dont elle a été saisie, l'administration supporte la charge de la preuve en cas de réclamation, quel que soit l'avis rendu par cet organisme, excepté lorsque le contribuable a présenté une comptabilité comportant de graves irrégularités (cf. n^o 7483) ; dans ce dernier cas, la charge de la preuve incombera au contribuable si l'imposition a été établie conformément à l'avis de la commission. Si l'imposition établie est supérieure au chiffre résultant de l'avis de la commission, la charge de la preuve incombera à l'administration.

Si le contribuable n'a pas présenté de comptabilité, la charge de la preuve lui incombera quel que soit l'avis de la commission.

Il en est de même si le contribuable a été taxé d'office par application de l'article L. 69 du LPF à l'issue d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle.

7167

3. Notification de l'avis de la commission et de la base d'imposition retenue à la suite de cet avis.

Le secrétariat de la commission transmet au directeur dont émane le rapport une ampliation de la minute de l'avis, avec en retour le dossier de l'affaire.

Le service notifie l'avis dans son intégralité au contribuable (en matière d'impôt sur le revenu, cf. n^{os} 7107-1 et 7128), par pli postal recommandé avec accusé de réception. Il utilise à cet effet, des imprimés, modèles n^{os} 2224, 2230 et 2233, adaptés à chaque type d'affaire.

Toutefois, la notification des avis de la **commission départementale de conciliation** est effectuée par lettre, à défaut d'un imprimé spécial.

La notification doit comprendre les **motifs** accompagnant l'avis.

Le caractère incomplet ou irrégulier de l'avis ne dispenserait pas le service de procéder à sa notification.

En même temps qu'elle notifie l'avis, l'administration informe le contribuable du chiffre qu'elle se propose de retenir comme **base d'imposition** (LPF, art. R* 59-1).

La notification ainsi effectuée ne comporte aucun nouvel effet interruptif de prescription au profit de l'administration.

Elle n'ouvre au contribuable aucun **délai** de réponse. Cependant, le service devrait tenir compte des observations formulées dans la mesure où elles seraient de nature, au regard d'une instance ultérieure, à mettre en cause le bien-fondé des impositions.

7168

4. Établissement de l'imposition.

La notification de l'avis de la commission a pour conséquence de permettre l'établissement du rôle ou l'émission de l'avis de mise en recouvrement dans la limite du chiffre communiqué au contribuable à la suite de l'avis¹.

1. Par un arrêt du 6 mars 2007, rectifié le 9 octobre suivant, la Cour de cassation précise que l'article R* 59-1 du LPF, qui n'ouvre pas de délai de réponse à l'avis de la commission de conciliation, n'impose pas à l'administration d'observer un délai entre la notification de cet avis et la mise en recouvrement de l'imposition définitive. La Cour de cassation valide ainsi la procédure à l'issue de laquelle l'avis de la commission départementale de conciliation et l'avis de mise en recouvrement ont été adressés simultanément au contribuable (cf. *arrêt Cour de cassation, Com., 6 mars 2007, n^o 433 F-P, rectifié le 9 octobre 2007, n^o 1083 F-P+B*).

Cette **notification** n'étant pas interruptive de la prescription, la mise en recouvrement du rôle ou la notification de l'avis de mise en recouvrement doit intervenir avant l'expiration du nouveau **délai de reprise** courant depuis la proposition de rectification.

7169

7174

chapitre 2

autres procédures contradictoires¹

(BOI-CF-IOR)

A. PROCÉDURE DE RÉGULARISATION

(LPF, art. L. 62 ; BOI-CF-IOR-20)

7175

La procédure de régularisation permet aux entreprises de régulariser en cours de contrôle les erreurs ou anomalies relevées par le vérificateur. Cette procédure ne concerne que les erreurs commises de bonne foi. Elle est applicable seulement en contrôle fiscal externe, dans le cadre des vérifications de comptabilité.

En contrepartie d'un paiement rapide des droits concernés, les contribuables bénéficient d'une réduction des intérêts de retard dus.

Cette réduction, initialement fixée à 50 %, a été ramenée à **30 %** pour les intérêts de retard courant depuis le **1^{er} janvier 2006**.

La procédure de régularisation s'applique aux contrôles engagés **depuis le 1^{er} janvier 2005** pour lesquels l'avis de vérification a été adressé après cette date.

I. PRÉSENTATION DE LA PROCÉDURE

7175-1

1. Les entreprises concernées.

La procédure de régularisation concerne toutes les entreprises, individuelles ou sociétales, quelles que soient leur taille et leur forme, qui font l'objet d'une vérification de comptabilité (vérification générale ou vérification ciblée).

2. L'information du contribuable.

La procédure de régularisation est subordonnée à une demande expresse du contribuable. Le texte de l'article L. 62 du LPF a donc été inséré au verso de l'avis de vérification générale n° 3927.

a. Demande écrite du contribuable avant toute proposition de rectification.

Le contribuable demande par écrit et avant toute proposition de rectification, à régulariser dans les trente jours, les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances relevées dans le cadre du contrôle.

Un imprimé (n° 3964) a donc été créé pour les besoins de la procédure.

Au moyen de l'imprimé 3964, le contribuable sollicite le bénéfice de la procédure prévue à l'article L. 62 du LPF et complète la nature des opérations ou points concernés et la ou les périodes correspondantes. La demande est datée, signée et remise au vérificateur, en principe au cours des opérations de vérification.

b. Conditions pour pouvoir bénéficier de la procédure de régularisation.

La régularisation ne peut porter que sur les impôts visés par l'avis de vérification².

Elle concerne les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances :

- constatées sur une ou des déclarations souscrites dans les délais ;

1. En ce qui concerne la procédure spéciale de l'**article 168 du CGI** prévue en cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus déclarés, cf. FP n°s 180 et suivants. Par ailleurs, un dispositif spécifique de taxation forfaitaire en fonction des éléments de train de vie des **contribuables qui se livrent à des trafics dans le cadre de l'économie souterraine** est créé par l'article 1649 *quater* 0 B *ter* du CGI (cf. FP n° 190). À noter que cet article a été modifié par l'article 63 de la loi n° 2010-1658 de finances rectificative pour 2010.

2. Sont donc exclus les droits d'enregistrement.

- relevées par le vérificateur pendant la vérification et dont le contribuable a connaissance au cours des opérations ;
- pour lesquelles la bonne foi ne serait pas remise en cause si elles faisaient l'objet de rehaussements par proposition de rectification. Cette condition est appréciée distinctement pour chaque régularisation.

c. La déclaration complémentaire de régularisation (DCR).

La DCR est un imprimé spécifique (n° 3949), créé pour les besoins de la procédure.

La DCR est signée par le contribuable au plus tard dans les 30 jours de sa demande. Le défaut de signature à la date prévue vaut renoncement à la procédure de régularisation.

La DCR signée par le contribuable vaut reconnaissance des erreurs ou anomalies relevées et les droits et intérêts de retard qu'elle contient sont définitivement établis. Elle interrompt la prescription au sens de l'article L. 189 du LPF, dès sa remise, signée, au vérificateur, ou en cas d'envoi postal, à la date de réception par le service.

d. Le paiement intégral des droits supplémentaires et de l'intérêt de retard au taux réduit.

Pour bénéficier de l'intérêt au taux réduit, le montant des droits et de l'intérêt de retard réduit doit faire l'objet d'un paiement intégral. Ce paiement a lieu au plus tard le trentième jour de la demande s'il s'agit d'impôts recouverts par voie d'avis de mise en recouvrement. Pour les impôts recouverts par voie de rôle, le paiement intégral intervient à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition.

À défaut du paiement intégral à la date prévue, le contribuable ne peut plus bénéficier de l'intérêt de retard au taux réduit.

II. DÉROULEMENT DE LA PROCÉDURE

7175-2 1. La demande du contribuable.

Dans le cadre des points d'étape effectués en cours de contrôle, le vérificateur identifie les erreurs, anomalies, inexactitudes ou omissions qui relèvent de la procédure de régularisation et en informe oralement le contribuable.

Au moyen de l'imprimé n° 3964, le contribuable sollicite le bénéfice de la procédure prévue à l'article L. 62 du LPF. La demande est datée, signée et remise au vérificateur, en principe au cours des opérations de vérification.

2. Suites données à la demande par le vérificateur.

La demande du contribuable peut être :

- rejetée si les conditions d'application de la procédure ne sont pas réunies. Le vérificateur notifie alors son rejet au contribuable en servant la partie prévue à cet effet de l'imprimé 3964. Le motif du rejet est précisé et le document est signé par le vérificateur ;
- acceptée si les conditions sont remplies pour que le contribuable bénéficie de la procédure de régularisation. Le vérificateur procède alors à la liquidation des droits et de l'intérêt de retard réduit sur la déclaration complémentaire de régularisation (DCR), ou la contrôle et la complète éventuellement si le contribuable l'a lui-même servie. La DCR est signée par le vérificateur.

S'il estime que la demande est prématurée et que ses investigations ne sont pas suffisamment avancées pour lui permettre de se prononcer avec certitude sur l'éligibilité ou non du rappel concerné à la procédure de régularisation, le vérificateur peut suspendre sa décision d'acceptation de la procédure de régularisation. Dans ce cas, il informe le contribuable, sur l'imprimé n° 3964, que sa demande sera examinée ultérieurement.

3. Le paiement par le contribuable.

Le paiement est effectué directement par le contribuable auprès du service chargé du recouvrement.

S'agissant des impôts recouverts par voie d'avis de mise en recouvrement (TVA, IS, TS...), le contribuable effectue le paiement intégral de la régularisation dans les 30 jours de sa demande auprès du service des impôts compétent. Son paiement est accompagné du double de la déclaration complémentaire signée par lui.

Pour les impôts recouverts par voie de rôle (IR), le contribuable verse l'intégralité des montants dus correspondant à la régularisation à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition, auprès du comptable mentionné sur l'avis.

Le paiement intégral s'apprécie pour chaque déclaration complémentaire de régularisation établie.

III. LA FIN DU CONTRÔLE

7175-3 1. La proposition de rectification.

En présence de rehaussements et/ou de régularisations, une proposition de rectification est adressée au contribuable.

Les rectifications sont proposées dans les conditions habituelles. Elles n'ont pas fait l'objet de régularisation soit parce qu'elles sont hors du champ de la procédure, soit parce que le contribuable n'en a pas demandé le bénéfice, soit parce que la demande a été faite par le contribuable mais que celui-ci n'a pas signé dans les trente jours la déclaration complémentaire de régularisation.

Les régularisations correspondantes aux déclarations complémentaires de régularisation signées par le contribuable sont indiquées pour information dans une annexe à la proposition de rectification.

2. La détermination du résultat.

Pour la détermination du résultat imposable, les régularisations sont réputées avoir précédé les rectifications.

Le résultat imposable après rectification est donc déterminé à partir du résultat après régularisations définitives.

3. Information sur les conséquences financières.

L'information sur les conséquences financières prévue par l'article L. 48 du LPF ne concerne que les rectifications. Le montant des droits et des pénalités dus est donc établi pour les rectifications, en partant du résultat après régularisations.

4. Les demandes de régularisation effectuées en limite de prescription.

Si la déclaration complémentaire de régularisation n'a pas été signée par le contribuable à la date limite du délai de reprise, les rehaussements correspondants sont notifiés dans la proposition de rectification à titre suspensif, afin d'interrompre la prescription. Ils sont motivés et les conséquences financières mentionnent les droits et l'intérêt de retard au taux plein. Il est cependant précisé que la régularisation est en cours, et la date limite à laquelle elle doit intervenir est également indiquée ainsi que le montant concerné, avec l'intérêt au taux réduit.

B. PROCÉDURE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL

I. DISPOSITIONS APPLICABLES AUX PROPOSITIONS DE RECTIFICATIONS NOTIFIÉES DEPUIS LE 1^{er} JANVIER 2009

(LPF, art. L. 64 et L. 64 B, BOI-CF-IOR-30)

7176

L'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2008 a procédé à la refonte de la procédure de l'abus de droit. Les modifications poursuivent le double objectif de clarifier la procédure, en précisant le concept de l'abus de droit et en améliorant ainsi la sécurité juridique, et de renforcement du traitement équitable du contribuable par un aménagement des conditions d'application et de paiement solidaire des pénalités et de la composition du comité de l'abus de droit.

7176-1

1. Champ d'application.

a. Définition de l'abus de droit fiscal.

Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit :

- soit que **ces actes ont un caractère fictif** ;
- soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés **par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales** que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

Désormais, la procédure de l'abus de droit **concerne tous les impôts** et peut-être mise en œuvre indifféremment lorsque la situation constitutive de l'abus porte sur l'assiette, la liquidation de l'impôt ou son paiement.

Remarque :

Ainsi, la procédure d'abus de droit peut être mise en œuvre en cas de renonciation aux legs par les petits-enfants d'une défunte, suivie de la donation par les deux filles de la défunte à leurs propres enfants d'une somme égale à celle

objet du legs, cette opération consistant à rechercher le bénéfice d'une disposition littérale dans le seul but d'éluider l'impôt dû par les légataires (RES N° 2009/24).

b. Actes pouvant être écartés par la procédure de l'abus de droit fiscal.

Les actes que l'administration peut écarter en démontrant un abus de droit sont **des actes écrits ou non écrits** (bail verbal, ...) qu'ils soient **unilatéraux, bilatéraux ou multilatéraux**.

En pratique, il s'agit de tout document ou fait qui manifeste l'intention de son auteur et produit des effets de droit.

c. Textes ou décisions retenus pour établir une fraude à la loi au sens de l'article L. 64 du LPF.

Lorsque la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal a pour objectif la démonstration d'une fraude à la loi c'est-à-dire la mise en évidence de la recherche d'un but exclusivement fiscal par l'application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs.

Les textes en question s'entendent des lois et le cas échéant des textes réglementaires (décrets pris en Conseil d'État, décrets simples, arrêtés, ...) qui en précisent les conditions d'application.

Les décisions susceptibles d'être prises en compte pour établir une fraude à la loi s'entendent de celles qui vont au-delà du simple commentaire de la norme et qui de ce fait créent du droit.

d. Exception : garantie instituée par l'article L. 64 B du LPF.

La procédure de l'article L. 64 du LPF n'est pas applicable lorsqu'un contribuable, **préalablement à la conclusion d'un ou plusieurs actes**, a consulté par écrit l'administration centrale en lui fournissant tous éléments utiles pour apprécier la portée véritable de ces actes, et que celle-ci n'a pas répondu dans un délai de six mois ou a confirmé que l'opération présentée ne constituait pas un abus de droit.

7176-2 2. Remarques.

Sous réserve des modifications exposées ci-dessus (cf. n°s 7176 à 7176-2), les commentaires des n°s 7177 à 7177-2 conservent toute leur portée.

En revanche, l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2008 modifie la composition du comité prévu par l'article 1653 C du CGI depuis le 1^{er} avril 2009 (cf. n°s 7818 et suiv.), ainsi que les pénalités applicables (cf. n°s 7273 et 7378).

II. DISPOSITIONS APPLICABLES AUX PROPOSITIONS DE RECTIFICATION NOTIFIÉES JUSQU'AU 31 DÉCEMBRE 2008

(LPF, anciens art. L. 64, L. 64 A, L. 64 B, R* 64-1 et R* 64-2)

7177 Pour les dispositions applicables aux propositions de rectification notifiées jusqu'au 31 décembre 2008, il convient de se reporter au Précis de fiscalité édition 2010, paragraphes 7176 et suivants.

7178

7180

C. PROCÉDURE SPÉCIFIQUE AUX FIDUCIES

(LPF, art. L. 64 C)

7181 Sans préjudice de la sanction de nullité prévue à l'article 2013 du code civil, les contrats de fiducie consentis dans une intention libérale au sens de l'article 792 *bis* du CGI et qui conduisent à une minoration des droits au titre de tous impôts et taxes dus par l'une quelconque des personnes parties au contrat ou en tenant des droits ne peuvent être opposés à l'administration qui est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse.

chapitre 3

procédures d'imposition d'office

(LPF, art. L. 66 à L. 76 AA ; BOI-CF-IOR)

7182 Ainsi qu'il a été indiqué au n° 7111, la procédure de rectification contradictoire ne s'applique pas en cas de taxation ou évaluation d'office des bases d'imposition.

Les principales infractions qui justifient la mise en œuvre de ces procédures d'imposition d'office sont mentionnées dans le tableau qui suit.

7183

Désignation de l'infraction	Articles	Précis
1. Défaut ou dépôt tardif de déclaration		
BIC : Évaluation d'office du bénéfice commercial d'un contribuable qui n'a pas souscrit dans le délai la déclaration spéciale [art. 53 A du CGI] (1)	LPF, art. L. 73, 1°	FE n° 1368
BNC : Évaluation d'office du bénéfice non commercial ou assimilé d'un contribuable qui n'a pas souscrit dans le délai légal la déclaration spéciale [art. 97 du CGI] (1)	LPF, art. L. 73, 2°	FP n° 543-1
BA : Évaluation d'office du bénéfice agricole d'un contribuable imposable d'après son bénéfice réel et qui n'a pas souscrit dans le délai légal la déclaration annuelle de ce bénéfice [art. 38 <i>sexdecies</i> Q de l'ann. III et 74 A du CGI] (1)	LPF, art. L. 73, 1°	FP n°s 333-2 et 335
Bénéfice imposable des fiducies : Évaluation d'office lorsque la déclaration annuelle prévue à l'article 238 <i>quater</i> M du CGI n'a pas été déposée dans le délai légal par le fiduciaire (LPF, art. L. 73, 1° <i>ter</i>)	LPF, art. L. 73, 1° <i>ter</i>	FE n°s 1519 à 1523
IR : Taxation d'office du revenu global du contribuable qui n'a pas souscrit dans le délai légal sa déclaration d'ensemble [art. 170 du CGI] (1)	LPF, art. L. 66, 1°	FP n°s 149 et suiv.
IR : Taxation d'office des gains nets et des plus-values imposables qui n'ont pas donné lieu au dépôt d'une déclaration [art. 150-0 E et 150 VG du CGI] (1)	LPF, art. L. 66, 1°	FP n°s 938 et suiv.
IS : Taxation d'office des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés qui n'ont pas souscrit dans le délai légal la déclaration de leurs résultats [art. 223 du CGI] (1)	LPF, art. L. 66, 2°	FE n° 1466
TVA : Taxation d'office du chiffre d'affaires réalisé par les contribuables qui n'ont pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'ils sont tenus de souscrire en leur qualité de redevables	LPF, art. L. 66, 3°	RC n° 7185
ENR et taxes assimilées : Taxation d'office des personnes qui n'ont pas déposé une déclaration ou n'ont pas présenté un acte à la formalité dans le délai légal (1)	LPF, art. L. 66, 4°	Enr. n°s 4068-1 et suiv.
ISF : Taxation d'office des personnes qui n'ont pas produit dans le délai légal la déclaration prévue pour son règlement [art. 885 W du CGI] (1)	LPF, art. L. 66, 4°	Enr. n°s 4912 et suiv.
Taxes assises sur les salaires ou les rémunérations : Taxation d'office des personnes assujetties à ces taxes qui n'ont pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'elles sont tenues de souscrire (1)	LPF, art. L. 66, 5°	FP n°s 800 et suiv.
2. Opposition à contrôle fiscal		
Évaluation d'office des bases d'imposition en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires si le contrôle fiscal ne peut avoir lieu du fait du contribuable ou de tiers	LPF, art. L. 74	RC n° 7185-3
3. Défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications - Réponse insuffisante ou tardive après mise en demeure		
IR : Taxation d'office du revenu global	LPF, art. L. 16, L. 16 A et L. 69	FP n° 149-2

Désignation de l'infraction	Articles	Précis
IR : Évaluation d'office des gains de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux	LPF, art. L. 16, L. 16 A et L. 73, 4°	FP n°s 938 et suiv.
IR : Évaluation d'office des plus-values immobilières et sur certains biens meubles	LPF, art. L. 16, L. 16 A et L. 73, 5°	FI n°s 3220 et suiv. et n°s 3350 et suiv.
RF : Évaluation d'office des revenus fonciers	LPF, art. L. 16, L. 16 A et L. 73, 3°	FP n° 258
TCA : Taxation d'office	LPF, art. L. 70	
ENR : Taxation d'office des personnes qui n'ont pas répondu ou insuffisamment répondu aux demandes d'informations ou de justifications sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs à l'étranger (LPF, art. L. 23 C).	LPF, art. L. 71	RC n° 7074-9, 7185-7 et ENR n° 4540-3
4. Défaut de désignation d'un représentant en France par une personne non domiciliée en France		
IR : Taxation d'office	LPF, art. L. 72, 1°	FP n° 750
IS : Taxation d'office	LPF, art. L. 72, 2°	FE n° 1467
ISF : Taxation d'office	LPF, art. L. 72 A	Enr. n° 4900
5. Régimes micro-entreprise et spécial BNC		
Évaluation d'office :		
- des résultats imposables selon le régime défini à l'article 50-0 du CGI dès lors : • qu'un des éléments déclaratifs visés au 3 de l'article précité n'a pas été indiqué ; • ou que la différence entre le montant du chiffre d'affaires déclaré et celui du chiffre d'affaires réel est supérieure à 10 % du premier chiffre ; • ou que la différence entre le montant des achats figurant sur le registre prévu au même texte et le montant des achats réels est supérieure de 10 % au premier chiffre ; • ou qu'il a été constaté des infractions aux interdictions mentionnées à l'article L. 8221-1 du code du travail dans le cadre des articles L. 8271-7 à L. 8271-11 du même code.	LPF, art. L. 73, 1° bis	FE n°s 1347 et suiv.
- des résultats imposables selon le régime défini à l'article 102 ter du CGI dès lors : • qu'un des éléments déclaratifs visés au 2 de l'article précité n'a pas été indiqué ; • ou que la différence entre le montant des recettes déclarées et celui du montant des recettes réelles est supérieure à 10 % du premier montant ; • ou qu'il a été constaté des infractions aux interdictions mentionnées à l'article L. 8221-1 du code du travail dans le cadre des articles L. 8271-7 à L. 8271-11 du même code.	LPF, art. L. 73, 2° bis	FP n°s 548 et suiv.

(1) La procédure d'évaluation ou de taxation d'office n'est applicable que si le contribuable n'a pas régularisé sa situation spontanément ou dans les trente jours d'une mise en demeure (LPF, art. L. 67, L. 68 et L. 73, dernier al.).

L'engagement d'une procédure d'imposition d'office a deux effets essentiels :

- elle exclut le recours à la procédure contradictoire bien que l'information du contribuable soit obligatoirement prévue (LPF, art. L. 76 ; cependant cf. n° 7185-8, note) ;
- elle met la preuve à la charge du contribuable (LPF, art. L. 193).

A. DÉFAUT OU DÉPÔT TARDIF DE DÉCLARATION

(BOI-CF-IOR-50-10)

I. MISES EN DEMEURE PRÉALABLES À LA TAXATION OU À L'ÉVALUATION D'OFFICE

(LPF, art. L. 66, L. 67 et L. 68)

7184-1 1. Principes.

En cas de défaut ou de retard dans le dépôt des déclarations du revenu global, des plus-values immobilières réalisées à compter du 1^{er} janvier 2004, des revenus catégoriels (BIC, BNC, BA), de taxes assises sur les salaires, d'impôt sur les sociétés, d'impôt de solidarité sur la fortune et de défaut de présentation d'un acte à la formalité de l'enregistrement dans le délai légal :

- si le contribuable a régularisé sa situation spontanément ou dans les trente jours¹ de la notification d'une mise en demeure, effectuée par pli postal recommandé avec accusé de réception, la taxation (ou l'évaluation) d'office n'est pas applicable ; la procédure de rectification contradictoire est seule utilisée (cf. n^{os} 7108 et suiv.) ;
- si le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans les trente jours d'une mise en demeure, la taxation (ou l'évaluation) d'office est applicable.

Toutefois le délai de régularisation est fixé à quatre-vingt-dix jours pour la présentation à l'enregistrement de la déclaration de succession mentionnée à l'article 641 du CGI.

7184-2 2. Exceptions.

Toutefois, il n'y a pas lieu de procéder à cette mise en demeure :

- 1° si le contribuable change fréquemment son lieu de résidence ou de principal établissement ;
- 2° si le contribuable a transféré son activité à l'étranger sans déposer la déclaration de ses résultats ou de ses revenus non commerciaux ;
- 3° si le contribuable ne s'est pas fait connaître d'un centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce ou, pour les procédures de contrôle engagées à compter du 1^{er} janvier 2010, s'il s'est livré à une activité illicite ;
- 4° si un contrôle fiscal n'a pu avoir lieu du fait du contribuable ou de tiers ;
- 5° pour les fiducies, si les actes prévus à l'article 635 du CGI n'ont pas été enregistrés ;
- 6° lorsque l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA du LPF, au titre de l'année ou de l'exercice au cours duquel le procès-verbal est établi.

7184-3 3. Précision.

Après l'abandon d'une procédure de taxation d'office suivant une mise en demeure restée sans réponse, l'administration peut reprendre l'imposition suivant la procédure de taxation d'office, sans être tenue d'adresser au contribuable une nouvelle mise en demeure.

7185 4. Remarques.

- 1. L'envoi obligatoire d'une mise en demeure ne s'applique pas en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.
- 2. Pour la mise en œuvre de la taxation d'office en matière de droits d'enregistrement et d'impôt de solidarité sur la fortune, cf. Enr. n^{os} 4068-1 et suivants et 4910 et suivants.

II. CONSÉQUENCES EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LE REVENU DE LA SUPERPOSITION D'UNE DÉCLARATION D'ENSEMBLE AUX DÉCLARATIONS SPÉCIALES

Cette superposition conduit à distinguer les cas suivants :

7185-1 1. Évaluation d'office pour défaut ou retard des déclarations spéciales prévues au regard des bénéfices industriels ou commerciaux, des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles :

a. Et souscription régulière de la déclaration d'ensemble : la notification prévue par l'article L. 76 du LPF produit ses effets sur le revenu global. La procédure de rectification contradictoire ne

1. L'article L. 286 du LPF neutralise le délai d'acheminement postal au profit du contribuable. Ainsi, il y a lieu de considérer que le contribuable a respecté le délai prescrit dès lors qu'il a procédé à l'envoi de sa réponse (le cachet de la poste faisant foi) avant la date limite.

s'applique donc à ce revenu que dans la mesure où sont envisagés d'autres rehaussements concourant à sa détermination.

b. Et défaut ou retard de la déclaration d'ensemble : taxation d'office si le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans les conditions exposées au n° 7184-1.

- 7185-2** **2. Taxation d'office** pour défaut de la déclaration d'ensemble, sous les réserves exposées au n° 7184-1, alors que les autres déclarations, documents et renseignements spéciaux prévus par la loi ont été régulièrement produits : la procédure de rectification contradictoire ne s'applique pas au niveau de la déclaration d'ensemble, mais les procédures particulières de détermination ou de rehaussement des revenus catégoriels doivent être respectées.

B. OPPOSITION À CONTRÔLE FISCAL

(LPF, art. L. 74 ; BOI-CF-IOR-40 ; loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012)

- 7185-3** Il y a opposition à contrôle fiscal chaque fois que l'agent de l'administration est placé dans l'impossibilité de procéder aux opérations de contrôle, que cette opposition soit individuelle ou collective. Dans cette situation, il est procédé à l'évaluation d'office des bases d'imposition.

Ces dispositions s'appliquent également en cas d'opposition à la mise en œuvre du contrôle des comptabilités informatisées prévues à l'article L. 47 A du LPF (cf. n° 7051-5).

Ces dispositions s'appliquent également au contrôle du contribuable mentionné au I de l'article L. 16 B du CGI lorsque l'administration a constaté dans les conditions prévues au IV *bis* nouveau du même article L. 16 B du LPF, dans les locaux occupés par ce contribuable, ou par son représentant en droit ou en fait s'il s'agit d'une personne morale, qu'il est fait obstacle à l'accès aux pièces ou documents sur support informatique, à leur lecture ou à leur saisie (loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 11, II).

L'opposition à contrôle fiscal constitue une infraction (cf. n° 7286).

Précision :

Par deux arrêts rendus respectivement le 30 décembre 2009 et le 7 avril 2010, le Conseil d'État illustre les conditions dans lesquelles la procédure d'évaluation d'office peut être mise en œuvre en présence d'un dirigeant qui a :

- refusé de présenter la comptabilité de la société (CE 30 décembre 2009, n° 307732) ;
- adopté un comportement visant à éluder systématiquement les entrevues avec le vérificateur et la production de la comptabilité (CE 7 avril 2010, n° 325292).

C. DÉFAUT DE RÉPONSE AUX DEMANDES D'ÉCLAIRCISSEMENTS OU DE JUSTIFICATIONS

(LPF, art. L. 16, L. 16 A, L. 69 et L. 73, 3°, 4° et 5° ; BOI-CF-IOR-50-30)

- 7185-4** **1. Absence de réponse.**

Le contribuable ne répond pas à une demande d'éclaircissements ou de justifications dans le délai de **deux mois**¹, éventuellement prorogé du délai complémentaire dont il a bénéficié sur sa demande écrite : la procédure de **taxation d'office** à l'impôt sur le revenu ou **d'évaluation d'office** en matière de revenus fonciers, de gains de cessions de valeurs mobilières ou de plus-values immobilières réalisées à compter du 1^{er} janvier 2004 est applicable.

- 7185-5** **2. Réponse insuffisante.**

La réponse est insuffisante : une **mise en demeure** assignant un délai de réponse de **trente jours**¹ est adressée au contribuable ; elle doit indiquer expressément les éléments de la réponse initiale à compléter ou à préciser et les justifications manquantes :

- le contribuable fournit les précisions souhaitées dans le délai imparti : la procédure de rectification contradictoire peut seule être utilisée (cf. n°s 7108 et suiv.) ;
- la nouvelle réponse est encore insuffisante ou tardive : la procédure de taxation ou d'évaluation d'office (cf. ci-dessus) est applicable.

- 7185-6** **3. Remarques.**

1. Le délai imparti au contribuable pour adresser sa réponse à la demande d'éclaircissements ou de justifications a pour point de départ la date de réception ou de remise de celle-ci et il

¹ L'article L. 286 du LPF neutralise le délai d'acheminement postal au profit du contribuable. Ainsi, il y a lieu de considérer que le contribuable a respecté le délai prescrit dès lors qu'il a procédé à l'envoi de sa réponse (le cachet de la poste faisant foi) avant la date limite.

expire à la fin du jour du deuxième mois suivant qui porte le même quantième que celui de son point de départ.

2. Si le service accorde un délai complémentaire, il doit informer le contribuable de la date d'expiration de celui-ci ; s'il le refuse, il doit en informer le plus rapidement possible le redevable.

3. Le délai de réponse à la mise en demeure se décompte comme un délai franc.

4. Les réponses tardives doivent néanmoins être examinées afin d'éviter d'établir des taxations exagérées.

5. Conformément au troisième alinéa de l'article L. 16 du LPF modifié par le B du II de l'article 8 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, l'administration peut également demander des justifications lorsqu'elle a réuni des éléments permettant d'établir que le contribuable peut avoir des revenus plus importants que ceux qu'il a déclarés, notamment lorsque le total des montants crédités sur ses relevés de compte représente au moins le double de ses revenus déclarés ou excède ces derniers d'au moins 150 000 €. La loi n° 2012-1510 précitée a ainsi inscrit dans la loi la règle jurisprudentielle dite « règle du double ».

D. DÉFAUT DE JUSTIFICATIONS DE L'ORIGINE ET DES MODALITÉS D'ACQUISITION DES AVOIRS À L'ÉTRANGER

(LPF, art. L. 71 rétabli par le D du II de l'article 8 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012)

7185-7

En l'absence de réponse ou à défaut de réponse suffisante aux demandes d'informations ou de justifications prévues à l'article L. 23 C du LPF dans les délais prévus au même article, la personne est taxée d'office dans les conditions prévues à l'article 755 du CGI.

La décision de mettre en œuvre cette taxation d'office est prise par un agent de catégorie A détenant au moins un grade fixe par décret en Conseil d'État, qui vise à cet effet la notification prévue à l'article L. 76 du LPF.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux demandes adressées par l'administration à compter du 1^{er} janvier 2013.

E. NOTIFICATION ET SUITE DES IMPOSITIONS D'OFFICE

I. INFORMATION DU CONTRIBUABLE

(LPF, art. L. 76, L. 76 A, L. 76 AA, L. 76 B et L. 76 C ; BOI-CF-IOR-50-20)

7185-8

1. Procédure à employer.

Lorsque les conditions d'une imposition d'office sont réunies, l'administration est tenue de porter à la connaissance du contribuable (cf. n^{os} 7107-1 et 7127 et s.) les bases d'imposition correspondantes ou les éléments servant à leur calcul, trente jours au moins avant la mise en recouvrement des impositions, au moyen d'une notification¹ qui précise les modalités de leur détermination. L'administration doit également préciser la teneur et l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels l'administration s'est fondée pour établir l'imposition (*CE, arrêt du 16 novembre 2005, n° 270342, Min. c. /SARL Eram ; CAA Nancy, arrêt du 10 janvier 2008, n° 06NC00442*). À défaut, les reprises fondées sur ces renseignements, et seulement elles, sont irrégulières (sur ce point, cf. *CE, arrêt du 3 mai 2004, n° 236669*). Si le contribuable en fait la demande, une copie des documents concernés doit également être communiquée, avant la mise en recouvrement (cf. n^{os} 7224 et suiv.).

À compter de l'imposition des revenus de l'année 2009, lorsque les agents des finances publiques sont informés pour un contribuable de la situation de fait mentionnée à l'article 1649 *quater*-0 B *bis* du CGI (cf. n° 7074-8), ils peuvent modifier la base d'imposition sur le fondement des présomptions établies par cet article. La décision de faire application de cette disposition est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental, qui vise à cet effet la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 du LPF ou la notification prévue à l'article L. 76 du même livre (LPF, art. L. 76 AA et R* 76 AA-1 issu du décret n° 2010-672 du 18 juin 2010).

À compter du 1^{er} janvier 2009, l'administration est également tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des informations contenues dans les pièces et documents saisis dans le cadre de l'article L. 16 B du LPF et qu'elle n'a pas pu lui restituer et sur lesquelles elle s'est

1. Il n'y a pas lieu de procéder à cette notification dans les cas prévus au 2^e alinéa de l'article L. 67 du LPF (LPF, art. L. 76, 3^e alinéa).

fondée pour établir l'imposition. Cette information doit figurer sur la pièce de procédure qui établit l'imposition (LPF, art. L. 76 C).

Lorsque l'imposition d'office résulte d'un ESFP ou d'une vérification de comptabilité, l'administration est également tenue d'en indiquer les conséquences financières (droits, taxes et pénalités) [LPF, art. L. 48].

Cette notification, effectuée par pli postal recommandé avec accusé de réception, est interruptive de prescription.

S'agissant de procédures non contradictoires, l'administration n'est pas tenue de répondre aux observations écrites du contribuable et la commission départementale n'est pas appelée à intervenir (cf. toutefois n° 7185-8). Pour la motivation des sanctions, cf. n° 7373.

Remarque : par mesure de tempérament, bien qu'exclus du champ d'application de la mesure, les contribuables qui sont taxés d'office en application de l'article L. 69 du LPF à l'issue d'un ESFP peuvent bénéficier de la prorogation pour répondre à la proposition de rectification s'ils le demandent expressément avant l'expiration du délai de trente jours initial.

7185-9 2. Cas particulier.

L'article L. 76 du LPF prévoit la possibilité de saisir la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, à l'initiative des contribuables ou de l'administration, des cas de taxation d'office en application de l'article L. 69 du LPF, **à l'issue d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle**, lorsque le désaccord persiste sur les rehaussements notifiés.

Sur la compétence *ratione loci* de la commission saisie, cf. n° 7157-1.

II. CHARGE DE LA PREUVE

7185-10 Le contribuable ayant fait l'objet d'une imposition d'office peut demander, par la voie contentieuse, une réduction de son imposition en démontrant, par tous moyens en sa possession, que celle-ci est exagérée.

L'administration doit, dans ce cas, établir le bien-fondé du recours à une procédure d'imposition d'office.

Elle doit être en mesure, en outre, de faire connaître au juge de l'impôt la méthode adoptée et les calculs effectués pour déterminer les bases d'imposition arrêtées d'office.

titre 4

garanties accordées aux contribuables

(BOI-CF-PGR)

7186

En contrepartie des **pouvoirs de contrôle** et de **rehaussement** que la loi accorde aux agents des finances publiques, des mesures législatives et administratives ont été prévues pour garantir les **droits** des contribuables en cas de vérification et de rectification de leurs déclarations¹.

Par ailleurs, le décret n° 83-1025 du 28 novembre 1983 relatif à l'amélioration des relations entre l'administration et les usagers vise à accorder des garanties aux administrés et à assurer plus de transparence et d'ouverture aux services administratifs.

chapitre premier

garanties liées à l'exercice du droit de contrôle et de vérification de l'administration

(BOI-CF-PGR)

7186-1

L'ensemble des mesures prises pour sauvegarder les droits des contribuables qui font l'objet d'un contrôle fiscal ne trouve à s'appliquer qu'en cas de **vérification de comptabilité** ou d'**examen contradictoire de situation fiscale personnelle** (ESFP) [cf. n°s 7051-2 et 7051-3] et non lors de l'exercice du **droit de communication** (cf. n°s 7075 et suiv.) ou du pouvoir de contrôle de l'administration dans le domaine des droits d'enregistrement.

A ainsi été jugé, **en matière de droits d'enregistrement**, que :

- l'administration peut utiliser, pour effectuer un rehaussement en matière de droits d'enregistrement, des éléments recueillis lors d'une vérification de comptabilité ou d'un ESFP (*arrêt Cour de cassation, Com. 17 octobre 1995, n° 1665 D*) ; il en est ainsi même lorsque le délai de l'engagement prévu par un régime de faveur était expiré lors de la période de vérification, les droits d'enregistrement n'étant, en tout état de cause, pas prescrits (*arrêt Cour de cassation, Com. 18 novembre 1997, n° 2301 P*) ;

- la limitation des droits de contrôle de l'administration, prévue aux articles L. 50 et L. 51 du LPF (limitation du droit de reprise en cas d'ESFP et impossibilité de renouveler une vérification de comptabilité ; cf. respectivement n°s 7211 et n° 7188 et suiv.), ne concerne que l'impôt sur le revenu établi à la suite d'un ESFP d'un contribuable au regard de cet impôt, ou les impôts ou taxes au regard desquels une vérification de comptabilité a eu lieu ; elle ne s'applique donc pas

1. Ainsi, en ce qui concerne les **sociétés membres d'un groupe** mentionné à l'article 223 A du CGI (cf. n° 7107-4 et FE n°s 1440 et suiv.), les garanties liées à l'exercice du droit de vérification doivent être respectées au niveau de chacune de ces sociétés. Toutefois, des règles particulières ont été prévues pour le contrôle de la société mère (cf. n° 7189).

au rehaussement contradictoire de droits de succession (*arrêt Cour de cassation, Com. 24 mars 1998, n° 802 D*) ;

- l'intervention de l'interlocuteur départemental, garantie mentionnée dans la charte du contribuable prévue à l'article L. 10 du LPF (cf. n° 7187) ne vise que les contrôles sur place. Elle ne s'applique donc pas au contrôle des déclarations de succession (*arrêt Cour de cassation, Com. 20 octobre 1998*).

A. INFORMATION DU CONTRIBUABLE ET ASSISTANCE D'UN CONSEIL AU COURS DES VÉRIFICATIONS

(LPF, art. L. 10, L. 47 et L. 47 C ; BOI-CF-PGR-20-10)

I. L'AVIS DE VÉRIFICATION

7186-2 1. Envoi de l'avis de vérification.

Un avis de vérification est obligatoirement envoyé¹ au contribuable dès lors que le contrôle envisagé s'analyse comme une vérification de comptabilité ou un ESFP².

L'avis de vérification (imprimé n° 3927 pour la vérification de comptabilité ou n° 3929 pour l'ESFP) est adressé par pli recommandé avec accusé de réception soit au contribuable, soit au dirigeant légal de l'entreprise désigné es qualités.

Remarque concernant l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle.

Le point de savoir si une opération donnée constitue ou non un examen de cette nature et si, par conséquent, il y a lieu d'adresser un avis de vérification est une question de fait qui est appréciée par les juridictions administratives.

Il convient donc, afin d'éviter l'annulation ultérieure d'une vérification pour un motif de forme, d'adresser systématiquement un avis de vérification portant ESFP dans les deux cas suivants :

- examen de comptes financiers personnels ;
- série de recherches concernant un contribuable.

7186-3 2. Contenu de l'avis de vérification.

L'avis de vérification doit préciser, à peine de nullité de la procédure, les années soumises à vérification et mentionner expressément que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix (cf. n° 7186-4).

L'avis envoyé ou remis au contribuable avant l'engagement d'un ESFP peut comporter une demande des relevés de compte.

7186-4 3. Respect d'un délai utile pour faire appel à un conseil.

Les contribuables peuvent **se faire assister**, au cours des vérifications de comptabilité ou des ESFP, d'un conseil de leur choix. Ils doivent en être avertis en temps utile, sous peine de **nullité** de la vérification et des impositions qui peuvent s'ensuivre.

En matière de **vérification de comptabilité et d'ESFP**, le Conseil d'État fixe à **deux jours** francs le délai **minimum** dont doit disposer le contribuable pour se faire assister d'un conseil. Pour le calcul de ce délai, il convient de ne retenir ni le jour de la réception de l'avis de vérification, ni le jour du début du contrôle, ni les samedis, dimanches et jours fériés.

Cependant, il est d'usage, dans le cadre des **vérifications de comptabilité**, que les agents envoient l'avis de vérification trois semaines environ avant la date prévue pour la première intervention.

En cas de **contrôle inopiné** tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification est remis au début des opérations de constatations matérielles. L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue d'un délai raisonnable³ permettant au contribuable de se faire assister par un conseil (LPF, art. L. 47, 4^e al.).

1. Ou remis notamment dans le cas de l'intervention inopinée (cf. n° 7186-4).

2. Cf. également n° 7053.

3. Il est rappelé que le Conseil d'État fixe à deux jours francs le délai minimum dont doit disposer le contribuable pour se faire assister d'un conseil.

II. LA CHARTE DU CONTRIBUABLE VÉRIFIÉ

7187

La charte du contribuable vérifié, dont les dispositions sont opposables à l'administration, doit **obligatoirement** être adressée ou remise au contribuable en même temps que l'avis de vérification de comptabilité ou d'ESFP.

B. IMPOSSIBILITÉ DE RENOUVELER UNE VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ¹

(LPF, art. L. 51 ; BOI-CF-PGR-20-40)

I. PRINCIPE

7188

Lorsque la vérification de la comptabilité pour une période déterminée au regard d'un impôt ou d'un groupe d'impôts est achevée, l'administration ne peut procéder à une nouvelle vérification sur place de ces écritures à l'endroit des mêmes impôts et pour la même période, sous peine **d'annulation** des impositions établies à la suite de la seconde vérification.

La vérification doit être considérée comme **achevée** à la date de la dernière intervention sur place du vérificateur.

D'une manière générale, l'administration conserve, au regard des impôts sur lesquels a porté la vérification, son **droit de reprise**. Les conclusions initiales d'une vérification achevée peuvent être modifiées, dans le délai de reprise, sous la seule réserve que les modifications proposées ne résultent pas de constatations faites à l'occasion d'investigations nouvelles dans les écritures ou documents comptables.

II. EXCEPTIONS

7189

Toutefois, il est fait exception à la règle de non-renouvellement d'une vérification dans les cas suivants :

- 1° lorsque la vérification a été limitée à des opérations déterminées ;
- 2° dans les cas prévus à l'article L. 176 du LPF en matière de taxes sur le chiffre d'affaires ;
- 3° dans les cas prévus à l'article L. 187 du LPF en cas d'agissements frauduleux ;
- 4° dans les cas où l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA du LPF, au titre d'une période postérieure ;
- 5° dans les cas de vérification de la comptabilité des sociétés mères qui ont opté pour le régime prévu à l'article 223 A du CGI ;
- 6° dans les cas prévus à l'article L. 188 A du LPF après l'intervention de la réponse de l'autorité compétente de l'autre État ou territoire ;
- 7° dans les cas prévus à l'article L. 188 B du LPF, lorsque l'administration a déposé une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale (cf. n° 7044-4).

C. LIMITATION DE LA DURÉE DES VÉRIFICATIONS

(LPF, art. L. 12, L. 52 et L. 52 A ; BOI-CF-PGR-20-30)

I. VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ

7190

1. Principe (LPF, art. L. 52, I).

La vérification sur place des livres et documents comptables ne peut, sous peine de **nullité** de l'imposition, s'étendre sur une durée supérieure à **trois mois** en ce qui concerne les contribuables dont le chiffre d'affaires ou le montant des recettes brutes hors taxes n'excède pas :

- les limites du régime prévu à l'article 302 septies A-I du CGI pour les entreprises industrielles et commerciales ou les contribuables se livrant à une activité non commerciale (cf. notamment FE n° 1322) ;
- la limite prévue au b du II de l'article 69 du CGI pour les entreprises agricoles (cf. FP n° 316-1).

Ces dispositions sont valables dans les cas où un même vérificateur contrôle à la fois l'assiette de plusieurs catégories différentes d'impôts ou de taxes.

¹. En ce qui concerne la limitation du droit de reprise en cas d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, cf. n° 7211.

Toutefois l'expiration de ce délai n'est pas opposable à l'administration pour l'**instruction** des observations ou des requêtes présentées par le contribuable, après l'achèvement des opérations de vérification.

Elle ne l'est pas non plus pour l'examen, en vertu de l'article L. 12 du LPF, des comptes financiers utilisés à titre privé et professionnel, ni pour la vérification, en vertu de l'article L. 13 du livre précité, des comptes utilisés pour l'exercice d'activités distinctes.

7190-1 **2. Exceptions** (LPF, art. L. 52, II).

L'expiration du délai de trois mois n'est pas opposable à l'administration :

1° pour l'instruction des observations ou des requêtes présentées par le contribuable, après l'achèvement des opérations de vérification ;

2° pour l'examen, en vertu de l'article L. 12 du LPF, des comptes financiers utilisés à titre privé et professionnel ;

3° pour la vérification, en vertu de l'article L. 13 du LPF, des comptes utilisés pour l'exercice d'activités distinctes ;

4° en cas de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité. Dans ce cas, la vérification sur place ne peut s'étendre sur une durée supérieure à six mois ;

5° pour la vérification de comptabilité de l'année ou de l'exercice au cours duquel l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA du LPF, ainsi que pour la vérification des années antérieures ;

6° lorsqu'à la date d'expiration de ce délai, une enquête judiciaire ou une information ouverte par l'autorité judiciaire dans le cas mentionné à l'article L. 188 B du LPF est en cours (cf. n° 7044-4).

7190-2 **3. Cas particulier lié au contrôle des comptabilités informatisées** (LPF, art. L. 52, III).

Pour les contrôles pour lesquels un avis de vérification a été adressé après le 1^{er} janvier 2008, en cas de mise en œuvre de l'article L. 47 A-II du LPF (cf. n° 7051-5), la limitation à trois mois de la durée de la vérification sur place est prorogée de la durée comprise entre la date du choix du contribuable pour l'une des options prévues à cet article pour la réalisation du traitement et, respectivement selon l'option choisie, soit celle de la mise à disposition du matériel et des fichiers nécessaires par l'entreprise, soit celle de la remise des résultats des traitements réalisés par l'entreprise à l'administration, soit celle de la remise des copies de fichiers nécessaires à la réalisation des traitements par l'administration. Cette dernière date fait l'objet d'une consignation par écrit.

7190-3 **4. Cas particulier des holdings importants.**

L'article L. 52 A du LPF écarte expressément la règle du délai de trois mois pour le contrôle des personnes morales et des sociétés visées à l'article 238 *bis* M du CGI, à l'actif desquelles sont inscrits des titres de placement ou de participation dont le montant total est, pour un seul des exercices vérifiés, égal ou supérieur à **7 600 000 €**.

Cette mesure s'applique à toutes les personnes morales, quelle que soit leur forme juridique ou la nature de leur activité (sociétés de capitaux, sociétés à responsabilité limitée, sociétés de personnes, sociétés civiles, groupements d'intérêt économique, associations enregistrées en préfecture...), ainsi qu'aux sociétés visées à l'article 238 *bis* M du CGI (sociétés en participation).

Le seuil visé ci-dessus est apprécié par référence à la valeur comptable des titres (valeur d'origine), à l'exclusion par conséquent des éventuelles provisions pour dépréciation.

II. EXAMEN CONTRADICTOIRE DE LA SITUATION FISCALE PERSONNELLE

7190-4 **1. Délai général.**

Sous peine de nullité de l'imposition, un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle ne peut s'étendre sur une période supérieure à **un an**.

Ce délai d'un an a pour point de départ la date de réception ou de remise de l'avis de vérification portant ESFP, et pour point d'arrivée la proposition de rectification, laquelle clôture l'ESFP (cf. n° 7211).

Lorsqu'un contrat de fiducie ou les actes le modifiant n'ont pas été enregistrés dans les conditions prévues à l'article 2019 du code civil, ou révélés à l'administration fiscale avant l'engagement de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'un contribuable qui y est partie ou en tient des droits, la période d'un an visée ci-dessus est prorogée du délai écoulé entre la date de réception de l'avis de vérification et l'enregistrement ou la révélation de l'information.

Le délai d'un an est également prorogé :

- des délais accordés au contribuable :
 - soit sur sa demande, pour répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications (au-delà des deux mois qui lui sont normalement impartis),
 - soit pour préciser, dans les trente jours d'une mise en demeure de l'administration, une réponse insuffisante à une demande d'éclaircissements ou de justifications ;
 - des délais nécessaires à l'administration :
 - pour obtenir les relevés de comptes du contribuable lorsque ce dernier n'a pas usé de sa faculté de les produire dans un délai de soixante jours à compter de la demande du service,
 - pour recevoir les renseignements demandés aux autorités fiscales étrangères lorsque le contribuable a pu disposer de revenus à l'étranger ou en provenance directe de l'étranger.
- Ces prorogations trouvent à s'appliquer, le cas échéant, au délai spécial de deux ans défini ci-après.

7190-5 2. Délai spécial.

La durée de l'ESFP est portée à **deux ans** dans deux situations nécessitant un approfondissement des investigations de l'administration :

- la découverte en cours de contrôle d'une **activité occulte** ;

Celle-ci doit s'entendre principalement d'une activité pour laquelle le contribuable n'a pas accompli les formalités auxquelles il est tenu lors de sa création.

Elle doit être découverte dans le délai initial d'un an éventuellement prorogé des délais prévus aux 4° à 6° alinéas de l'article L. 12 du LPF (cf. ci-dessus n° 7190-4).

- la mise en œuvre, dans le délai initial d'un an, des articles L. 82 C ou L. 101 du LPF relatifs à l'exercice du droit de communication auprès du ministère public et de l'autorité judiciaire (cf. n° 7087).

Lorsque l'allongement à deux ans de la durée de l'ESFP est applicable, le contrôle peut porter sur des éléments non directement liés au motif de l'allongement et pour l'ensemble de la période visée dans l'avis de vérification.

D. COMMUNICATION AU CONTRIBUABLE DU RAPPORT DE VÉRIFICATION

- 7190-6 Le rapport de vérification est, sous certaines conditions, communicable au contribuable concerné sur le fondement de l'article 6 *bis* de la loi n° 78-753 du 17 juillet 1978 modifiée.

E. DEMANDE DE RÈGLEMENT D'ENSEMBLE

(BOI-CF-PGR-20-50)

- 7191 Dans le cadre des mesures destinées à améliorer les relations entre l'administration et les redevables, il a été décidé par le ministre que tout contribuable faisant l'objet d'une vérification au titre des taxes sur le chiffre d'affaires ou de l'impôt sur le revenu peut demander que les **conséquences d'une rectification de comptabilité** opérée à l'occasion du contrôle de l'une de ces catégories d'impôts soient établies pour l'autre catégorie.

Le redevable doit être informé de cette **faculté** dès le début de la vérification, mais il peut demander l'examen d'ensemble de sa situation même après l'achèvement de la vérification.

F. DISPOSITIONS DIVERSES

- 7191-1 Des dispositions, légales ou administratives, ont été prises pour aménager l'exercice du contrôle fiscal sur les points suivants :

I. INTERVENTIONS SUR PLACE

- 7191-2 En matière de vérification de comptabilité, le vérificateur est en droit de procéder à une visite des locaux et installations professionnels pour s'assurer de la conformité des inscriptions au bilan de l'entreprise et de la réalité des charges déduites du résultat fiscal.

II. ENCADREMENT DE CERTAINS ACTES DE PROCÉDURE PAR LE SUPÉRIEUR HIÉRARCHIQUE DU VÉRIFICATEUR

7191-3 La décision de faire application des dispositions des articles 168 et 1649 *quater-0 B ter* du CGI (cf. respectivement FP n^{os} 180 et suivants et n^o 190) est prise par un agent de catégorie A détenant au moins un grade fixé par décret en Conseil d'État, qui vise à cet effet la proposition de rectification (LPF, art. L. 63).

De même, la décision d'appliquer les majorations des articles 1729 et 1732 du CGI (cf. respectivement, n^{os} 7272 et suiv. et 7286) est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental qui vise, à cet effet, le document comportant la motivation des pénalités (LPF, art. L. 80 E). À ce sujet, il est précisé que le visa de l'agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental est requis non seulement sur le document initial de motivation des pénalités mais également sur tout document qui, avant la mise en recouvrement et pour quelquel motif que ce soit, modifie la base légale, la qualification ou les motifs des pénalités (CE, arrêt du 6 avril 2007, n^o 269 402).

En ce qui concerne la mise en œuvre des dispositions de l'article L. 64 du LPF, cf. n^o 7177.

III. ENTREPRISES QUI SUBISSENT DES RETARDS DE PAIEMENT DE L'ÉTAT AU TITRE DE SES ACHATS PUBLICS

7191-4 Les contrôles fiscaux à l'égard des petites et moyennes entreprises qui n'obtiennent pas le paiement dans les délais des sommes qui leur sont dues par l'État au titre de marchés publics(et d'achats sur facture de travaux, fournitures et services peuvent être suspendus.

IV. CONTRÔLE DES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES DE CRÉATION RÉCENTE

7191-5 Les rappels d'impôts consécutifs à une vérification et résultant d'erreurs commises de bonne foi pendant les quatre années qui ont suivi la création, l'acquisition ou la prise en gérance des petites et moyennes entreprises peuvent donner lieu :

- à une large modération des pénalités encourues ;
- à l'octroi de délais de paiement.

chapitre 2

garanties liées à l'exercice du pouvoir de rehaussement de l'administration

(BOI-CF-PGR et BOI-SJ-RES)

7192 Les **garanties** accordées aux contribuables lors de la détermination des impositions supplémentaires que l'administration se propose de mettre à leur charge à la suite de l'examen de leur situation fiscale sont exposées ci-après.

A. ASSISTANCE D'UN CONSEIL POUR DISCUTER LES PROPOSITIONS DE REHAUSSEMENT OU POUR Y RÉPONDRE

(LPF, art. L. 54 B ; BOI-CF-PGR-30-10)

7192-1 Toute notification de proposition de rectification formulée à l'occasion d'un **contrôle fiscal est nulle** si elle ne mentionne pas que le contribuable a la faculté de se faire **assister par un conseil** de son choix pour discuter cette proposition ou pour y répondre.

B. SUPPRESSION DU DROIT DE REPRISE LORSQUE LA CAUSE DU REHAUSSEMENT REPOSE SUR UNE INTERPRÉTATION DIFFÉRENTE DE CELLE PRÉCÉDEMMENT ADMISE FORMELLEMENT PAR L'ADMINISTRATION

(LPF, art. L. 80 A ; BOI-CF-PGR-30-20 et BOI-SJ-RES-10)

7193 L'article L. 80 A du LPF institue, au profit des contribuables, une **garantie contre les changements d'interprétation formelle des textes fiscaux** par l'administration.

Les conditions d'opposabilité de la doctrine doivent, toutefois, être distinguées selon que la garantie revendiquée trouve son fondement dans le premier ou le second alinéa de cet article.

Remarque : Le décret n° 2008-1281 du 8 décembre 2008 relatif aux conditions de publication des instructions et circulaires n'a aucune incidence sur le droit dont disposent les usagers en application de l'article L. 80 A du LPF d'opposer à l'administration les instructions publiées comportant une interprétation d'un texte fiscal ou relatives aux pénalités fiscales ou au recouvrement de l'impôt. En effet, s'agissant des instructions antérieures au 1^{er} mai 2009, il résulte des termes mêmes du décret que les contribuables pourront continuer à se prévaloir de l'ensemble des instructions publiées qu'ils peuvent opposer à l'administration en application de l'article L. 80 A du LPF, alors même que l'instruction en cause ne serait pas reprise sur le site Internet du Premier ministre. Quant aux instructions postérieures à cette date, la double publication au bulletin officiel et sur le site www.circulaires.gouv.fr est nécessaire à leur application par l'administration mais n'est pas requise pour qu'elles puissent être invoquées par les usagers.

I. S'AGISSANT DU PREMIER ALINÉA DE L'ARTICLE L. 80 A DU LPF

(BOI-SJ-RES-10-10-20)

7194

Cette disposition ne concerne, en principe, que les contribuables qui, **ayant déjà fait l'objet d'une imposition primitive, entendent contester une imposition supplémentaire** (cf. toutefois n° 7202 ci-après pour l'application de cette disposition aux points examinés en cours de vérification et qui n'ont pas donné lieu à rectification).

1. Conditions d'application.

La garantie instituée par le 1^{er} alinéa de l'article L. 80 A du LPF :

- se limite au cas où l'administration procède à l'interprétation d'un texte fiscal permettant d'obtenir une position formelle sur un point de droit ;
- s'applique à tous les impôts, droits et taxes assis et recouvrés en vertu du CGI, y compris les impôts locaux, ainsi qu'aux taxes dont tout ou partie des règles d'assiette et de recouvrement sont précisées par référence à des règles définies par le code précité ;

En revanche, l'article L. 80 A, al. 1^{er} du LPF ne s'applique pas aux taxes affectées qui ne figurent pas dans le CGI, auparavant dénommées taxes parafiscales (CE 25 juillet 1980 n° 93760), ni aux taxes dont les règles d'assiette et de recouvrement ne sont pas précisées par référence à des règles définies par ce code.

a. *Nécessité d'une interprétation formelle d'un texte fiscal.*

La portée de l'article L. 80 A, al. 1^{er} du LPF est limitée à l'examen d'un point de droit fiscal.

L'article L. 80 A, al. 1^{er} du LPF ne peut être invoqué par les contribuables qu'en cas de rehaussement fondé sur une interprétation d'un texte fiscal différente de celle que l'administration avait précédemment formellement admise.

Par prises de position formelle, on entend celles qui peuvent ne pas avoir fait l'objet d'une publication, celles à caractère général (instruction, circulaire, documentation de base, réponse ministérielle, ...) ou celles à caractère individuel (réponse particulière).

Une prise de position peut être considérée comme formelle dès lors qu'elle est suffisamment explicite et non équivoque.

1° *Notion d'interprétation d'un texte fiscal.*

Seuls sont opposables à l'administration les documents qui, parmi ceux précédemment indiqués, comportent effectivement une interprétation d'un texte fiscal qui règle de manière claire et sans ambiguïté un point de droit fiscal en prenant position sur le sens et la portée du texte examiné.

2° *Notion de texte fiscal.*

Les textes fiscaux sont ceux, de tout rang (législatifs, réglementaires, conventions internationales), qui se rapportent à l'assiette, au taux, à la liquidation de l'impôt ou aux règles de prescription (CE, arrêts du 28 novembre 1997, n°s 125920 et 165287).

Cas particulier : interprétation contraire à la loi

Le 1^{er} alinéa de l'article L. 80 A et l'article L. 80 B du LPF confèrent à un contribuable la faculté de se prévaloir, dans certaines conditions, de l'interprétation que l'administration lui a fait connaître des textes fiscaux par la voie d'une réponse particulière, alors même que cette interprétation serait contraire à la loi.

b. *Nécessité d'un rehaussement.*

La garantie instituée par le 1^{er} alinéa de l'article L. 80 A du LPF ne vise que les cas où l'administration procède au rehaussement d'impositions antérieures.

Cette disposition n'est donc applicable, en principe, qu'aux compléments d'imposition venant s'ajouter à une imposition initiale précédemment mise en recouvrement.

c. Application de la garantie dans le temps.

1° Principe de l'antériorité de la doctrine.

L'interprétation doctrinale dont se prévaut le contribuable pour contester l'imposition supplémentaire mise à sa charge doit avoir été exprimée **antérieurement** à la date d'expiration du délai de déclaration dont il disposait ou, en l'absence d'obligation déclarative, **antérieurement** à la date de mise en recouvrement de l'imposition primitive à laquelle est assimilée la liquidation spontanée de l'impôt.

2° Date de cessation d'effet de l'interprétation doctrinale.

La date de cessation d'effet de l'interprétation doctrinale s'applique :

- lorsqu'une nouvelle doctrine rapporte la précédente interprétation plus favorable ;
- lors d'un changement de législation.

d. Conditions de mise en œuvre de la garantie.

1° Dispositions de portée générale.

Pour bénéficier de la garantie de l'article L. 80 A, al. 1^{er} du LPF, il suffit que le contribuable ait fait application de l'interprétation du texte fiscal donnée par l'administration pour que cette interprétation soit opposable au service.

2° Réponses aux demandes individuelles des contribuables.

Au cas particulier, pour les réponses aux demandes individuelles des contribuables, la garantie est conférée si les deux conditions suivantes sont satisfaites :

- existence d'une prise de position formellement admise ;
- exposé exact de la situation personnelle du contribuable.

7195

2. Étendue de la garantie.

Pour les prises de position de portée générale et pour les prises de positions individuelles, voir BOI-SJ-RES-10-10-20 au II.

II. S'AGISSANT DU DEUXIÈME ALINÉA DE L'ARTICLE L. 80 A DU LPF

(BOI-SJ-RES-10-10-10)

7196

Ce texte s'applique à toute imposition, qu'elle soit primitive ou supplémentaire. Toutefois, il ne permet au contribuable de se prévaloir que des **seules interprétations formelles d'un texte fiscal** qui ont été **publiées**.

7196-1

1. Champ d'application.

a. Nature de l'impôt ou de la taxe.

Les dispositions du deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF s'appliquent à tous les impôts, droits et taxes assis et recouvrés en vertu du CGI ainsi qu'aux taxes dont tout ou partie des règles d'assiette et de recouvrement sont précisées par référence à des règles définies par le code précité.

Elles ne s'appliquent pas aux taxes affectées qui ne figurent pas dans le CGI, auparavant dénommées taxes parafiscales.

b. Notion de texte fiscal.

Les textes fiscaux sont ceux, de tout rang (conventions internationales, législatifs, réglementaires), qui se rapportent à l'assiette, au taux, à la liquidation de l'impôt ou aux règles de prescription.

Depuis le 1^{er} janvier 2009, cette garantie s'étend aux textes publiés par l'administration en matière de recouvrement de l'impôt et de pénalités fiscales. Ces dispositions sont applicables aux instances en cours.

Sont donc **exclus** les textes relatifs à la procédure d'imposition, à la procédure contentieuse et aux obligations comptables des contribuables.

2. Conditions d'application.

La garantie prévue par le deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF s'applique aussi bien aux impositions initiales que supplémentaires à condition que les prises de position doctrinales de l'administration fiscale caractérisent une réelle interprétation des textes fiscaux publiés.

a. Les impositions concernées.

La garantie du deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF s'applique à l'imposition primitive aussi bien qu'à l'imposition supplémentaire.

Selon la jurisprudence, elle s'applique :

- lorsque l'interprétation d'un texte fiscal **provient d'instructions ou circulaires publiées** par l'administration (LPF, art. L. 80 A, al. 2), la garantie est accordée au contribuable, qu'il s'agisse d'impositions primitives ou supplémentaires (CE, arrêt du 7 janvier 1977 n° 96362).
- lorsque l'interprétation **provient d'autres sources**, c'est-à-dire de réponses individuelles et, en particulier, de réponses à des demandes de renseignements des contribuables (LPF, art. L. 80 A, al. 1), la garantie est accordée que dans le cas de rehaussement d'imposition (CE, arrêts des 4 juin 1976 n° 98484 et 26 octobre 1979 n° 7962).

Il est rappelé que la notion d'imposition primitive s'entend de manière stricte c'est-à-dire notamment par catégorie d'impôt ou taxe.

b. L'interprétation publiée d'un texte fiscal.

Seuls **sont opposables** à l'administration **les documents de portée générale publiés**, qui comportent **une réelle interprétation d'un texte fiscal** et sont produits par les ministres en charge de l'économie, des finances ou du budget ou par les services centraux de l'administration fiscale en charge d'élaborer et de commenter les textes fiscaux.

1° La publication de l'interprétation.

Le deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF ne permet au contribuable de se prévaloir **que des seules interprétations formelles publiées**.

La publication est celle faite :

- au Bulletin Officiel des Finances Publiques - Impôts (BOFIP-I) ;
- ou au Journal Officiel.

2° Les documents portant interprétation d'un texte fiscal.

- Les instructions et les circulaires administratives.

Les instructions et les circulaires administratives publiées au Bulletin Officiel des Finances Publiques - Impôts constituent une source d'interprétation de la loi fiscale au sens de l'article L. 80 A du LPF sous réserve qu'elles se rapportent à la détermination de la base imposable, à l'assiette ou au recouvrement de l'impôt ou aux pénalités fiscales et qu'elles émanent de l'autorité compétente.

- Les réponses ministérielles.

Constituent une source d'interprétation du texte fiscal, les **réponses écrites** des ministres aux questions posées par les parlementaires **publiées au JO** sous réserve qu'elles se rapportent à la détermination de la base imposable ou à l'assiette de l'impôt et qu'elles émanent de l'autorité compétente.

- Les précisions de doctrine administrative.

Sont opposables à compter de leur date de publication toutes les précisions doctrinales apportées par l'administration fiscale et intégrées dans la base Bulletin Officiel des Finances Publiques - Impôts.

- Les réponses aux demandes individuelles des contribuables.

Les réponses aux demandes individuelles des contribuables peuvent constituer des documents interprétant un texte fiscal mais ne peuvent pas être invoquées au titre du deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF. Des précisions et compléments sur ces documents ainsi que sur leur portée sont apportés au BOI-SJ-RES-10-10-20 au I-E-2.

3° Les documents ne portant pas interprétation d'un texte fiscal.

Ne constituent pas une source d'interprétation du texte fiscal, le précis de fiscalité édité par la DGFIP, la Charte du contribuable, les déclarations ministérielles, les cours professés à l'École Nationale des Finances Publiques (ENFIP) et les revues spécialisées.

4° L'opposabilité de l'interprétation du texte fiscal invoquée par le contribuable.

L'interprétation dont il entend se prévaloir ne peut pas être étendue à d'autres situations que celles qu'elle vise. Elle doit concerner l'impôt contesté et, au sein de cet impôt, le même texte fiscal.

La situation du contribuable doit être conforme aux prévisions de l'interprétation qu'il invoque.

5° *Interprétation contraire à la loi fiscale.*

Voir BOI-SJ-RES-10-10-10 au § 340.

3. Application de la garantie dans le temps.

a. Principe de l'antériorité de la doctrine.

La condition d'antériorité de la doctrine doit être appréciée :

- à la date limite impartie au contribuable pour souscrire sa déclaration ;
- à la date de mise en recouvrement de l'imposition primitive à laquelle est assimilée la liquidation spontanée de l'impôt, en l'absence d'obligation déclarative.

Il est fait exception à ce principe de l'antériorité pour l'ensemble des impôts locaux à l'exception de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, pour lesquels la notion d'antériorité doit être appréciée à la date du fait générateur de l'impôt.

b. Date de cessation d'effet de l'interprétation doctrinale.

La garantie de l'interprétation doctrinale cesse ses effets :

- lorsqu'une nouvelle doctrine rapporte la précédente plus favorable ;
- lors d'un changement de législation.

4. Étendue de la garantie.

La garantie instituée commence à courir au profit du contribuable à partir du moment où il a fait application dans sa déclaration ou lors de la détermination des bases servant au calcul d'impôts ou de taxes acquittés spontanément, de l'interprétation des textes fiscaux fixée et publiée par l'administration.

Remarque :

Le contribuable peut, *a posteriori*, solliciter le bénéfice d'une interprétation dont il n'avait pas spontanément fait application lors de l'accomplissement de ses obligations fiscales, pour autant, toutefois, que le principe d'antériorité exposé ci-dessus soit satisfait.

III. DATE DE CESSATION D'EFFET DE L'INTERPRÉTATION DOCTRINALE

7197 1. À raison d'une nouvelle doctrine rapportant la précédente, plus favorable.

Il convient de se placer à la date du fait générateur de l'impôt pour apprécier quelle est la doctrine applicable « *ratione temporis* », notamment :

- le 31 décembre de l'année d'imposition en matière d'IR ;
- la clôture de l'exercice en ce qui concerne l'IS et les BIC ;
- le 1^{er} janvier pour les impôts locaux ;
- les dates des livraisons ou des prestations de services, s'agissant de la TVA ;
- la date du décès en matière de droits de mutation par décès (*arrêt Cour de cassation du 7 janvier 1997, Bull. IV, n° 7, p. 5*).

7198 2. À raison d'un changement de législation.

Celui-ci a pour effet de rendre caduque l'interprétation donnée par l'administration de la loi antérieure dès l'entrée en vigueur de la loi nouvelle (*arrêt CE n° 71854 du 15 mai 1992*).

C. SUPPRESSION DU DROIT DE REPRISE LORSQUE LA CAUSE DU REHAUSSEMENT REPOSE SUR UN CHANGEMENT D'APPRÉCIATION D'UNE SITUATION DE FAIT AU REGARD D'UN TEXTE FISCAL

(LPF, art. L. 80 B, 1° et R* 80 B-11 à R* 80 B-14 issus du décret n° 2009-1701 du 30 décembre 2009 ; décret n° 2010-399 du 22 avril 2010 ; BOI-SJ-RES-10-20-10)

Le 1° de l'article L. 80 B du LPF étend la garantie prévue à l'article L. 80 A, al. 1^{er} du LPF (cf. nos 7193 et suiv.) en ouvrant la possibilité d'opposer à l'administration ses prises de position formelles **antérieures** sur l'appréciation de situations de fait au regard d'un texte fiscal.

I. CHAMP D'APPLICATION

7199

Il ne peut être procédé à aucun rehaussement d'impositions si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal par un contribuable de bonne foi et s'il est démontré que l'appréciation faite par le contribuable a été antérieurement formellement admise par l'administration (LPF, art. L. 80 B, 1°).

Cette disposition est applicable à tous les impôts, droits et taxes assis et recouvrés en vertu des dispositions du CGI, à l'exception des taxes parafiscales.

II. CONDITIONS D'APPLICATION

7200

1. Existence d'une prise de position formelle de l'administration.

a. *Caractéristiques de la prise de position.*

1° *La prise de position doit être formelle.*

La prise de position formelle résulte d'une réponse écrite signée par un fonctionnaire qualifié pour engager l'administration fiscale.

La prise de position est formelle dès lors que :

- elle est suffisamment explicite, précise et non équivoque ;
- elle a été portée officiellement à la connaissance du contribuable.

2° *La prise de position doit être antérieure.*

La prise de position doit avoir été exprimée **antérieurement** à la date d'expiration du délai de déclaration dont disposait le contribuable ou, en l'absence d'obligation déclarative, **antérieurement** à la date de mise en recouvrement de l'imposition primitive à laquelle est assimilée la liquidation spontanée de l'impôt.

3° *La prise de position doit concerner le contribuable lui-même.*

Un contribuable ne peut se prévaloir, pour son cas personnel, de l'appréciation d'une situation de fait concernant d'autres contribuables.

b. *Auteur de la prise de position.*

La prise de position peut émaner :

- du service auprès duquel le contribuable est tenu de souscrire ses obligations déclaratives ;
- de la direction départementale ou spécialisée dont dépend ce service ;
- ou des services centraux de la direction générale des finances publiques.

c. *Exemples de prise de position formelle.*

1° *Pour les cas où il peut y avoir prise de position formelle.*

L'administration apprécie les situations de fait au titre du rescrit général, dans le cadre du contrôle fiscal ou lors de la procédure contentieuse.

2° *Pour les cas où il y a absence de prise de position formelle.*

L'administration ne prend pas de position formelle en matière de gracieux ou lorsque la réponse n'est pas précise ou explicite, lors de simples recommandations internes ou lors de visa sur document purement déclaratif.

7200-1

2. Existence de l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte.

Cette condition est remplie quand l'administration tire les conséquences juridiques d'une situation sincère des faits donnée par le contribuable.

a. *Cas où il peut y avoir appréciation d'une situation de fait qui engage l'administration.*

L'administration peut apprécier une situation de fait, notamment, dans les cas suivants : qualification d'une activité, détermination de la base d'imposition, localisation du domicile fiscal ou traitement d'une réclamation contentieuse.

b. *Cas où il n'y a pas appréciation d'une situation de fait.*

En revanche, l'administration ne se livre pas à l'appréciation d'une situation de fait dans les cas suivants :

- remboursement de crédit de taxe ;
- dégrèvement faisant suite à une procédure irrégulière ;
- ne pas avoir relevé appel d'un jugement de première instance ayant donné satisfaction au contribuable.

c. *Une situation strictement identique à celle formellement appréciée.*

Dans les cas où l'administration a tiré les conséquences fiscales de l'appréciation d'une situation de fait, la garantie prévue par le 1° de l'article L. 80 B du LPF ne peut être invoquée par le contribuable concerné, pour une imposition postérieure à la prise de position de l'administration, que si la situation en cause est **strictement identique** à celle qui a été formellement appréciée par l'administration.

7200-2 3. Notion de texte fiscal.

Le texte fiscal est celui qui se rapporte à l'assiette, au taux ou à la liquidation de l'impôt. Il peut s'agir d'une convention internationale, d'un texte législatif ou réglementaire ou de l'interprétation que l'administration a fait connaître de ce texte au sens du 2^e alinéa de l'article L. 80 A du LPF (BOI-SJ-RES-10-20-10 au II-C ; cf. n^{os} 7196 et suiv.).

4. La demande est assortie d'un délai de réponse de l'administration fiscale de trois mois.

La demande doit :

- comporter une présentation précise, complète et sincère de la situation de fait ;
- être adressée par pli recommandé avec avis de réception à la direction dont dépend le service ;
- être traitée par l'administration dans le délai de trois mois à compter de sa réception (LPF, art. R* 80 B-11 à R* B-14).

5. Existence d'un rehaussement.

Le 1^o de l'article L. 80 B du LPF ne concerne que les cas où l'administration procède à un rehaussement d'impositions antérieures.

6. Bonne foi du contribuable.**III. ÉTENDUE DE LA GARANTIE****7201 1. Point de départ de la garantie.**

La garantie court du jour où le contribuable a appliqué la prise de position de l'administration dans sa déclaration ou, en l'absence d'obligation déclarative, lors du paiement de l'impôt.

2. Fin de la garantie.

Elle est applicable tant que l'administration ne modifie pas son appréciation, et que ni la situation, ni la législation, ni la doctrine ou la jurisprudence n'auront subi de modification.

D. SUPPRESSION DU DROIT DE REPRISE EN CAS DE PRISE DE POSITION FORMELLE DE L'ADMINISTRATION AU COURS D'UNE VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ

(BOI-CF-PGR-30-20 au II)

I. APPLICATION DES DISPOSITIONS DES ARTICLES L. 80 A et L. 80 B DU LPF EN MATIÈRE DE CONTRÔLE FISCAL**7202**

En matière de contrôle fiscal, la prise de position était de fait limitée aux cas de rehaussements notifiés.

Afin de renforcer la sécurité juridique des entreprises et de les conforter dans leur décision de gestion, la mise en œuvre de la garantie du contribuable contre les changements de doctrine de l'administration prévue par les articles L. 80 A et L. 80 B du LPF est étendue, sous certaines conditions, aux points examinés en cours de vérification de comptabilité et pour lesquels aucun rehaussement n'est proposé.

Les conditions dans lesquelles cette prise de position intervient sont similaires à celles applicables en cas de rehaussement. Ainsi :

- la prise de position sans rehaussement est formalisée par un agent qualifié pour engager l'administration ;
- elle ne peut intervenir qu'à la condition que le vérificateur ait examiné de manière suffisamment approfondie les éléments nécessaires à une appréciation complète et correcte de la situation ;
- elle engage l'administration à l'égard de l'entreprise qui l'a sollicitée, tant qu'elle n'est pas rapportée.

II. MODALITÉS D'APPLICATION**7202-1**

La mise en place du dispositif est sans incidence sur le déroulement du contrôle. Le vérificateur conduit les opérations dans les conditions habituelles et procède aux investigations qu'il estime nécessaires et utiles. Il apprécie seul les points à examiner dans la comptabilité.

Ainsi, le dispositif ne doit pas conduire le contribuable à demander en cours de contrôle au vérificateur d'expertiser un sujet dont il n'aurait pas prévu l'examen, afin de prendre position sur celui-ci.

7202-2 1. La prise de position peut être sollicitée, en principe, sur les points examinés par le vérificateur.

La prise de position peut concerner :

- tous les impôts examinés au cours de la vérification de comptabilité ;
- les sujets qui font l'objet d'examen en cours de vérification et qui ne donnent pas lieu finalement à rectification. C'est au vérificateur qu'il appartient d'apprécier les points sur lesquels il peut prendre position.

Remarque : En raison de la spécificité des problématiques liées aux prix de transfert, les demandes portant sur ce sujet dont l'examen relève de la procédure d'accord préalable visée par le 7° de l'article L. 80 B du LPF (cf. n° 7206-2) sont exclues du champ du dispositif.

7202-3 2. La prise de position doit faire l'objet d'une demande écrite.

La demande peut être formulée au cours de la vérification et en tout état de cause, avant l'envoi de la proposition de rectification. Dans la pratique, la demande devrait être formulée au plus tard lors de la réunion de synthèse.

La demande est formulée par écrit. Elle est en principe remise directement au vérificateur en cours de contrôle. Le vérificateur en accuse réception par la mention manuscrite « reçu en main propre le (date) » sur l'original du contribuable. La demande peut également être adressée par voie postale.

Le champ de la demande doit être limité à un point ou, à titre exceptionnel, à quelques points précisément examinés par le vérificateur. La demande doit être précise et ne laisser aucun doute quant au(x) point(s) sur le(s)quel(s) une prise de position formelle de l'administration est sollicitée. Elle doit clairement présenter la règle de droit appliquée, les éléments de fait ayant conduit l'entreprise à retenir la solution pour laquelle une confirmation est demandée et éventuellement les modalités de calcul appliquées. Le cas échéant, l'entreprise sera invitée par courrier à compléter sa demande dans un délai de 30 jours.

7202-4 3. La prise de position est formalisée.**a. Décision de prendre position.**

Le vérificateur apprécie le ou les points sur lesquels il peut engager l'administration, compte tenu des investigations effectuées.

À titre d'exemples, le vérificateur peut refuser de prendre position quand :

- il n'a pas examiné le sujet sur lequel porte la demande ou il ne l'a pas fait de manière suffisamment approfondie pour pouvoir prendre position formellement ;
- la question du contribuable est trop vague et celui-ci ne l'a pas complétée, malgré la demande qui lui a été faite ;
- la demande est détournée de son objet et ne traduit pas une réelle recherche de sécurité juridique : demandes systématiques sur tous les points vérifiés, demandes présentant des faits erronés ou tronqués...

La décision de refus est formalisée par écrit.

b. Forme de la prise de position.

La prise de position est notifiée par écrit sur une annexe jointe à la proposition de rectification (ou à l'avis d'absence de rectification), ou le cas échéant, par un courrier distinct.

c. Contenu de la prise de position.

Afin de sécuriser le dispositif tant pour le contribuable que pour l'administration, la prise de position doit être :

- précise : le sujet traité doit être clairement identifié et décrit, et la période indiquée ;
- ciblée : à l'intérieur d'un thème donné, la prise de position doit être circonscrite au périmètre des constatations effectuées ;
- explicite : la prise de position doit être exprimée en termes clairs. Aucune ambiguïté ne doit subsister sur l'étendue de la prise de position.

III. PORTÉE D'UNE POSITION PRISE EN COURS DE VÉRIFICATION**7202-5**

Aux termes des articles L. 80 A et L. 80 B du LPF, il ne sera procédé à aucun rehaussement fondé sur une interprétation différente de celle formalisée par la prise de position sur le point de droit ou de fait, aussi longtemps que la situation, les textes ou la doctrine administrative publiée n'ont subi de modification.

Un tel rehaussement pourrait toutefois être effectué à l'occasion de l'examen ultérieur du dossier, par exemple dans le cadre d'un contrôle sur pièces ou d'une nouvelle vérification, si le

service constate que la position prise antérieurement n'est plus valide sur la nouvelle période examinée ou vérifiée.

S'agissant de décisions individuelles, la garantie prend fin (cf. n° 7201) lorsque :

- la législation et/ou la réglementation et/ou la doctrine sur laquelle était fondée la prise de position est modifiée, sans qu'il soit nécessaire que cette modification soit signifiée individuellement et préalablement au contribuable. La nouvelle doctrine doit bien sûr, avoir fait l'objet de publication ;
- la situation de fait n'est plus identique à celle ayant fait l'objet de la prise de position. Les raisons pour lesquelles les modifications constatées conduisent à rapporter la position ancienne et le cas échéant, à rectifier la situation à compter de la date du changement, doivent être explicitées dans la proposition de rectification ;
- l'administration entend modifier l'appréciation antérieurement portée sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal, alors que ni la situation ni le texte n'ont été modifiés. Dans ce cas, l'appréciation antérieure est caduque à partir de la signification au contribuable que cette appréciation est rapportée.

La nouvelle position est signifiée et motivée par écrit (dans une proposition de rectification ou, le cas échéant, dans un courrier adressé en recommandé avec AR). À compter de la réception de ce courrier, la position prise antérieurement est rapportée. Aucune imposition supplémentaire concernant les déclarations souscrites antérieurement à la notification de la nouvelle position ne peut être mise en recouvrement.

E. SUPPRESSION DU DROIT DE REPRISE LORSQUE L'ADMINISTRATION A PRIS POSITION DANS CERTAINES SITUATIONS - ACCORD TACITE

I. EN APPLICATION DU 2° DE L'ARTICLE L. 80 B DU LPF

(LPF, art. L. 80 B, 2° et R* 80 B-1 à R* 80 B-4 ; BOI-SJ-RES-10-20-20-10)

7203

Le 2° de l'article L. 80 B du LPF instaure un dispositif d'accord tacite sur certaines demandes de prise de position formelle adressées à l'administration.

7203-1

1. Champ d'application.

Les demandes d'appréciation d'une situation de fait peuvent porter sur :

- certains régimes d'amortissements exceptionnels prévus aux articles 39 AB, 39 AC, 39 *quinquies* A, 39 *quinquies* D, 39 *quinquies* DA, 39 *quinquies* E, 39 *quinquies* F, 39 *quinquies* FA et 39 *quinquies* FC du CGI (cf. notamment FE n°s 1104 et suiv.) ;
- le régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices prévu à l'article 44 *sexies* du CGI (cf. FE n°s 1831 et suiv.) et sur les régimes prévus aux articles 44 *octies* A (cf. FE n°s 1843 et suiv.) et 44 *quindecies* du même code.

S'agissant de dispositions qui peuvent s'appliquer de plein droit, aucun accord préalable n'est nécessaire. L'article L. 80 B-2° du LPF permet simplement aux entreprises qui le souhaitent d'interroger, au préalable, l'administration fiscale sur ces dispositifs et de s'assurer qu'elles remplissent bien les conditions légales requises pour en bénéficier.

7203-2

2. Les conditions de la garantie.

La garantie prévue au 2° de l'article L. 80 B du LPF ne peut s'appliquer que si le contribuable adresse une demande à l'administration.

a. Demande de l'entreprise.

Trois conditions sont nécessaires :

- la consultation de l'administration doit être préalable à l'opération en cause ;
- cette consultation doit porter sur l'un des textes visés ci-dessus ;
- la demande doit comporter tous les éléments utiles pour apprécier si les conditions requises pour bénéficier du régime fiscal en cause sont remplies (le modèle de demande figure en annexe à l'arrêté du 24 juin 2004 – JO du 24 juillet 2004).

b. Forme et contenu de la demande.

La demande écrite et signée par le contribuable, doit être adressée par la voie postale, sous pli recommandé avec accusé de réception, ou déposée à la direction dont dépend le service auprès duquel le contribuable est tenu de souscrire ses obligations déclaratives.

c. Réponse de l'administration.

Dans la situation où l'administration est saisie d'une demande au titre du 2° de l'article L. 80 B du LPF, elle dispose d'un **délai de trois mois** pour répondre à l'utilisateur.

À défaut de réponse dans ce délai, l'acceptation de la demande du contribuable est tacite. En effet, le silence gardé par l'administration, à l'issue de ce délai, vaut prise de position implicite opposable.

1° *Point de départ du délai de trois mois.*

Le délai de trois mois commence à courir à compter de la réception de la demande par l'administration.

2° *Point d'arrivée du délai de trois mois.*

Le délai de trois mois se calcule de quantième à quantième.

Il commence à courir le jour de la réception de la demande et expire le jour du dernier mois qui porte le même quantième que le jour de la réception de la demande. Tout délai expire le dernier jour à minuit.

7203-3 3. Portée de la garantie.

La portée de la garantie dépend de la suite donnée par l'administration, **dans le délai de trois mois**, à la demande présentée.

7203-4 a. *L'administration n'a pas répondu dans le délai de trois mois.*

La réponse tacite de l'administration vaut prise de position sur l'appréciation de la situation de fait de l'entreprise au regard du texte légal en cause. Cette réponse fait donc obstacle à la remise en cause du régime fiscal objet de la demande, qui serait fondée sur une appréciation différente.

Bien entendu, le contribuable ne peut opposer la réponse tacite de l'administration que si l'ensemble des conditions requises en matière de garantie contre les changements de doctrine sont réunies.

7203-5 b. *L'administration a répondu dans le délai de trois mois.*

Trois situations peuvent se présenter :

1° *La réponse de l'administration est négative.*

L'administration ne partage pas les conclusions du contribuable au vu de la situation exposée dans la demande et lui fait connaître son désaccord.

S'il ne partage pas l'avis de l'administration, le contribuable a **la faculté de solliciter un second examen** dans les conditions prévues à l'article L. 80 CB du LPF.

L'entreprise peut passer outre à l'avis de l'administration. Elle s'expose alors à des rehaussements en cas de contrôle. Dès lors que le contribuable a agi en connaissance de cause, il encourt la majoration prévue à l'article 1729 du CGI (majoration de 40 %).

2° *La réponse de l'administration est positive.*

La réponse de l'administration vaut prise de position formelle sur la situation de fait de l'entreprise au regard du texte légal en cause. L'administration est engagée par sa réponse dans les conditions prévues à l'article L. 80 A et au 1° de l'article L. 80 B du LPF et ne saurait exercer son droit de reprise.

3° *La réponse de l'administration est positive mais comporte des conditions.*

L'administration ne sera engagée par sa réponse que dans la mesure où l'entreprise aura satisfait les conditions qui y sont énoncées.

7203-6 c. *Inopposabilité aux tiers.*

La réponse présente un caractère relatif, c'est-à-dire que la garantie ne peut s'appliquer qu'à l'opération objet de la demande. La réponse ne vaut que pour l'entreprise concernée : un contribuable ne saurait opposer la réponse faite à un autre.

II. EN APPLICATION DES 3° ET 3° bis DE L'ARTICLE L. 80 B DU LPF

(LPF, art. L. 80 B, 3° et 3° bis ; LPF, art. R* 80 B-5 et R* 80 B-6 ; BOI-SJ-RES-10-20-20 et BOI-SJ-RES-10-20-30 ; Loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 71)

7204 Le 3° de l'article L. 80 B du LPF a étendu le dispositif d'accord tacite aux demandes d'appréciation relatives au crédit d'impôt pour dépenses de recherche prévu par l'article 244 quater B du CGI.

Le 3° bis de l'article L. 80 B du LPF introduit une nouvelle procédure de rescrit et d'accord tacite en matière de crédit d'impôt pour dépenses de recherche. Elle permet à l'entreprise de solliciter directement les services relevant du ministre chargé de la recherche ou un organisme chargé de soutenir l'innovation dont la liste est fixée par décret pour savoir si son projet de

recherche présente un caractère scientifique et technique le rendant éligible au bénéfice des dispositions de l'article 244 *quater* B du CGI (cf. n° 7204-1 ci-dessous).

1. Contenu, destinataire et modalités de transmission de la demande de l'entreprise.

7204-1

Les demandes d'appréciation d'une situation de fait doivent porter sur le point de savoir si le projet de dépenses de recherche en cause **est éligible** au régime fiscal de faveur prévu par l'article 244 *quater* B du CGI (cf. FE n°s 1876 et suiv.).

Remarque : À compter du 1^{er} janvier 2014, seront également concernées les dépenses d'innovation prévues au K du II de l'article 244 *quater* B du CGI issu du I de l'article 71 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013.

La demande doit être **écrite et signée** par le contribuable lui-même ou par un représentant habilité.

Elle doit être **adressée par voie postale** (avec accusé de réception) ou **déposée contre décharge à la direction des finances publiques** du département, ou de la direction des grandes entreprises, auprès de laquelle l'entreprise doit déposer ses déclarations de résultats (LPF art. R* 80 B-5).

Depuis le 1^{er} août 2009, les entreprises qui souhaitent obtenir une prise de position formelle **sur le caractère scientifique et technique de leur projet de recherche** peuvent présenter désormais :

- non seulement auprès des services fiscaux déjà cités ;
- mais également et directement auprès des services relevant du ministère chargé de la recherche ou l'un des organismes chargés de soutenir l'innovation. Il s'agit soit des services du ministère de la recherche, soit de l'Agence nationale de la recherche (ANR), soit de la société anonyme OSEO (Liste fixée par le décret n° 2009-1046 du 27 août 2009), sans l'intermédiaire de l'administration fiscale.

Important :

Le service relevant du ministère chargé de la recherche ou l'organisme chargé de soutenir l'innovation qui reçoit la demande, adresse, dès réception, une copie par pli recommandé avec avis de réception postal au service des impôts auprès duquel le demandeur est tenu de souscrire ses déclarations de résultats, en mentionnant la date de réception de la demande.

Le modèle de la demande est fixé par arrêté.

Pour être recevables, **les demandes adressées avant le 1^{er} janvier 2013** doivent être effectuées avant la mise en œuvre des opérations de recherche prévues dans le projet concerné.

Pour être recevables, **les demandes adressées à compter du 1^{er} janvier 2013** doivent être (loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 71, II) **effectuées au moins six mois avant la date limite de dépôt de la déclaration spéciale**. Lorsque le **projet de recherche est pluriannuel**, cette demande doit être effectuée au moins six mois avant la date limite de dépôt de la première déclaration spéciale relative à ce projet.

Dans tous les cas, les demandes doivent être effectuées à partir d'une présentation précise et complète de la situation de fait.

2. Instruction de la demande.

7204-2

1° Modalités de saisine.

Dans le cas où elle est saisie directement, l'administration des finances publiques sollicite l'avis des services du ministère chargé de la recherche dès lors que **l'appréciation du caractère scientifique et technique** du projet présenté par l'entreprise le nécessite (LPF, art. R* 80B-5-c).

Dans le cas où il est saisi directement, **à compter du 1^{er} août 2009**, le service relevant du ministère chargé de la recherche ou l'organisme chargé de soutenir l'innovation consulté se prononce uniquement **sur le caractère scientifique et technique** du projet de recherche présenté par le demandeur.

2° Besoins d'éléments complémentaires sur la demande.

Dans l'hypothèse où la demande ne comporte pas tous les éléments nécessaires, aucun délai n'est prévu pour la fourniture des éléments complémentaires, mais dans cette situation, le délai de trois mois, à l'expiration duquel le silence de l'administration vaut accord tacite, ne court qu'à compter de la réception par l'administration demanderesse de la totalité du dossier.

3. Portée de la garantie jusqu'au 31 juillet 2009 sur le caractère scientifique et technique de la demande.

7204-3 **Seule une réponse émanant de l'administration fiscale peut valoir prise de position formelle** sur la situation de fait du contribuable au regard du crédit d'impôt pour dépenses de recherche.

Remarque :

L'avis rendu par les services du ministère de la recherche ne constituait en aucun cas une prise de position.

La portée de la garantie dépend de la suite donnée par l'administration fiscale à la demande d'appréciation, dans le délai de trois mois prévu au 3° de l'article L. 80 B du LPF.

Quatre hypothèses peuvent se présenter :

a. La réponse de l'administration fiscale est négative.

L'entreprise ne pouvait pas bénéficier du crédit d'impôt.

b. La réponse de l'administration fiscale est positive.

L'administration fiscale est engagée par sa réponse (LPF, art. L. 80 A et L. 80 B, 1°). Elle ne peut pas exercer, ultérieurement lors d'un contrôle, son droit de reprise en se fondant sur une appréciation différente du projet de recherche qui a fait l'objet de la demande.

c. La réponse de l'administration fiscale est positive mais comporte des conditions.

L'entreprise ne peut pas bénéficier du crédit d'impôt sauf si elle remplit les conditions énoncées dans la réponse de l'administration.

d. L'administration ne répond pas dans le délai de trois mois.

La réponse tacite de l'administration des impôts **vaut prise de position favorable** et fait donc obstacle à la remise en cause du crédit d'impôt recherche, décrit dans la demande.

4. Portée de la garantie depuis le 1^{er} août 2009 sur le caractère scientifique et technique de la demande.

7204-4

Désormais, la portée de la garantie dépend de la suite donnée par le service ou l'organisme consulté, dans le délai de trois mois, à la demande d'appréciation présentée, **sur le caractère scientifique et technique** du projet de dépenses de recherche.

Remarque :

Au delà de l'appréciation du caractère scientifique et technique de son projet, la faculté est offerte aux entreprises de solliciter, au titre des dispositions du 3° bis de l'article L. 80 B du LPF, une prise de position sur l'application d'une règle fiscale dans sa demande de rescrit sur le caractère scientifique et technique de son projet.

Quatre situations peuvent se présenter.

a. La réponse est positive

1° Notification de la prise de position formelle au demandeur et à l'administration fiscale.

La prise de position formelle des services relevant du ministère chargé de la recherche ou de l'organisme chargé de soutenir l'innovation consulté **est opposable** à l'administration fiscale en cas de contrôle ultérieur, à la condition que cette réponse lui ait été préalablement notifiée.

Le responsable du service ou de l'organisme ayant instruit la demande **notifie** cette réponse simultanément par pli recommandé avec avis de réception postal au demandeur et au service des impôts auprès duquel le demandeur est tenu de souscrire ses déclarations.

2° Conséquence du défaut de notification à l'administration fiscale.

Lorsque la prise de position formelle du service de recherche ou l'organisme chargé de soutenir l'innovation n'a pas été notifiée à l'administration fiscale, la garantie n'est pas applicable alors même qu'elle aurait été transmise au demandeur.

Par conséquent, dans ce cas, l'entreprise peut bien entendu se prévaloir de cette réponse auprès de l'administration fiscale mais cette dernière ne sera pas liée par le contenu de cette prise de position.

3° Conséquence du retard de notification à l'administration fiscale.

Les services relevant du ministère chargé de la recherche ou l'organisme chargé de soutenir l'innovation consulté doivent notifier leur prise de position formelle à l'administration fiscale dans le délai de trois mois.

À défaut, l'entreprise peut bien entendu se prévaloir auprès de l'administration fiscale de la réponse favorable lui ayant été adressée par les services relevant du ministère chargé de la recherche ou l'organisme chargé de soutenir l'innovation consulté mais cette dernière ne sera pas liée par le contenu de cette prise de position.

Remarque :

L'administration fiscale ne peut alors rejeter la demande du contribuable que pour un motif tiré de ce qu'une autre des conditions mentionnées à l'article 244 *quater* B du CGI n'est pas satisfaite.

b. La réponse est positive mais comporte des conditions.

La réponse faite par le service ou l'organisme consulté n'est opposable à l'administration fiscale que dans la mesure où l'entreprise aura satisfait aux conditions qui y sont énoncées.

c. La réponse est négative.**1° La réponse négative doit être motivée.**

Lorsque les services relevant du ministère chargé de la recherche ou l'un des organismes chargés de soutenir l'innovation mentionnés ci-avant répondent défavorablement à une demande, ils **doivent en exposer les motifs** au demandeur.

Une réponse négative non motivée ou insuffisamment motivée équivaut, dès lors que le délai de trois mois est écoulé, à une décision favorable implicite ultérieurement opposable à l'administration fiscale en cas de contrôle fiscal.

2° Notification de la prise de position formelle au demandeur et à l'administration fiscale.

La réponse doit être notifiée simultanément au demandeur et au service des impôts auprès duquel celui-ci dépose ses déclarations de résultats, par pli recommandé avec avis de réception postal (LPF, art. L. 80 B, 3° *bis* et R* 80 B-6-3).

3° Demande de second examen.

Si l'entreprise **ne partage pas l'avis de l'administration fiscale**, le contribuable a la faculté de solliciter un second examen dans les conditions prévues à l'article L. 80 CB du LPF qui sera assuré par un collège prévu aux articles R* 80 CB-1 à R* 80 CB-3 du LPF (cf. n° 7208).

Si l'entreprise **ne partage pas l'avis du ministre en charge de la recherche** qu'il a saisi directement sur le caractère scientifique et technique de son projet de dépenses de recherche, elle a la faculté de solliciter la mise en œuvre des dispositions prévues à l'article L. 80 CB du LPF qui sera assuré par un collège prévu aux articles R* 80 CB-5 à R* 80 CB-6 du LPF (cf. n° 7208).

Elle peut également passer outre une prise de position négative. Elle s'expose alors à des rectifications en cas de contrôle, si l'administration fiscale s'y rallie.

d. Défaut de réponse dans le délai de trois mois.

Le défaut de réponse, dans le délai de trois mois, des services du ministère de la recherche ou de l'organisme chargé de soutenir l'innovation consulté équivaut à une réponse favorable implicite sur le caractère scientifique et technique du projet de recherche le rendant éligible au crédit d'impôt pour dépenses de recherche.

Celle-ci est opposable à l'administration fiscale en cas de contrôle ultérieur.

5. Décompte du délai de réponse de trois mois.**7204-5**

Le délai de réponse de trois mois prévu au 3° de l'article L. 80 B du LPF est déterminé de la manière suivante.

a. Point de départ.

Le délai de trois mois commence à courir à compter de la réception de la demande par l'administration (LPF, art. R* 80 B-6).

Lorsque la demande parvient à un service géographiquement ou matériellement incompétent.

Lorsque la demande imprécise ou incomplète ne permet pas à l'administration de se prononcer, le délai au terme duquel la demande est réputée acceptée ne court qu'à compter de la réception des pièces requises.

b. Point d'arrivée.

Le délai de trois mois se calcule de quantième à quantième. Il commence à courir le jour de la réception de la demande ou des derniers éléments complémentaires et expire le jour du dernier mois qui porte le même quantième, à minuit.

À défaut de quantième identique, le délai expire le dernier jour du mois.

Le délai qui expirerait normalement un samedi, un dimanche ou un jour férié ou chômé, est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant.

III. EN APPLICATION DU 4^o DE L'ARTICLE L. 80 B DU LPF(LPF, art. L. 80 B, 4^o, R* 80 B-7 et R* 80 B-8 ; BOI-SJ-RES-10-20-20-40)

1. Champ d'application.

7205

Le 4^o de l'article L. 80 B du LPF étend le **dispositif d'accord tacite** aux demandes d'appréciation **relatives aux jeunes entreprises innovantes** (cf. FE n^{os} 1834-1 et suiv.).

Pour prétendre aux avantages fiscaux et sociaux attachés au statut de Jeune Entreprise Innovante (J. E.I) et au statut de Jeune Entreprise Universitaire (J. E.U), l'entreprise doit remplir les conditions prévues par les articles 44 *sexies*-0 A et 44 *sexies* A du CGI qui concernent notamment sa taille, son âge, l'engagement d'un montant minimum de dépenses de recherche, les modalités de détention de capital et le caractère réellement nouveau de l'activité.

2. Conditions d'application de la garantie.

7205-1

a. Dépôt de la demande.

Il est précisé que la demande de l'entreprise ne présente pas un caractère obligatoire.

Toutefois, si cette demande est effectuée, elle doit être adressée par la voie postale, sous pli recommandé avec demande d'acté de réception ou déposée auprès de l'administration contre décharge, éléments déterminant pour le décompte du délai de réponse de l'administration.

b. Objet de la demande.

La demande doit porter exclusivement sur l'article 44 *sexies*-0 A du CGI.

c. Forme et contenu de la demande.

La demande est écrite et signée par le contribuable, doit être établie sur papier libre.

Elle doit préciser les dispositions légales dont le contribuable entend bénéficier et donner une présentation précise et complète de la situation de fait.

d. Service auquel doit être adressée la demande.

Les demandes déposées doivent être adressées à la direction dont dépend le service auprès duquel le contribuable est tenu de souscrire ses obligations déclaratives.

e. Réponse de l'administration.

Depuis le 1^{er} juillet 2009, l'administration fiscale dispose d'un délai de réponse de trois mois¹.

1° Point de départ du délai de trois mois.

Le délai de trois mois commence à courir à compter de la réception de la demande par l'administration.

2° Point d'arrivée du délai de trois mois.

Le délai de trois mois se calcule de quantième à quantième. Il commence à courir le jour de la réception de la demande et expire le jour du dernier mois qui porte le même quantième que le jour de la réception de la demande.

3. Étendue de la garantie.

7205-2

*a. L'administration a répondu dans le délai.**1° La réponse de l'administration est négative.*

La réponse de l'administration doit être motivée en précisant les conditions du rejet de la demande.

Si elle ne partage pas l'avis de l'administration, l'entreprise a la faculté de solliciter un second examen dans les conditions prévues à l'article L. 80 CB du LPF (cf. n^o 7208).

Elle peut aussi décider de passer outre l'avis de l'administration mais s'expose alors à des rehaussements en cas de contrôle.

2° La réponse de l'administration est positive.

La réponse de l'administration vaut prise de position formelle sur la situation de fait de l'entreprise au regard du texte légal en cause.

3° La réponse de l'administration est positive mais comporte des conditions.

L'administration ne sera engagée par sa réponse que dans la mesure où l'entreprise aura satisfait les conditions qui y sont énoncées.

¹. Auparavant il était de quatre mois.

b. L'administration n'a pas répondu dans le délai.

L'administration est réputée avoir pris une position tacite opposable.

Toutefois, il faut notamment que la situation réelle concernée corresponde à la situation décrite dans la demande.

c. Inopposabilité aux tiers.

La garantie ne peut s'appliquer qu'à l'entreprise demandeuse.

4. Autres précisions.

7205-3

a. Information des services de gestion et de contrôle du ministère chargé de la recherche et des organismes chargés du recouvrement des cotisations patronales de sécurité sociale.

À l'issue de l'instruction du dossier, et en cas de saisine du ministère en charge de la recherche, l'administration informe les services chargés d'émettre un avis sur le projet de recherche de la réponse donnée.

En outre, dès lors que la prise de position de l'administration fiscale sur une demande d'éligibilité au statut de Jeune Entreprise Innovante (J.E.I.) est opposable aux organismes chargés du recouvrement des cotisations patronales de sécurité sociale, l'administration doit, comme l'indique l'article R* 80 B-7, en informer l'organisme concerné.

b. Conséquences en matière de rescrit crédit d'impôt recherche.

Lorsqu'une demande d'une J. E. I. a été déposée préalablement à l'engagement de son projet de recherche au titre de l'article L. 80 B-4° du LPF, la réponse favorable de l'administration fiscale lui évite ainsi d'avoir à déposer une nouvelle demande de rescrit spécifique au crédit d'impôt recherche.

IV. EN APPLICATION DU 5° DE L'ARTICLE L. 80 B DU LPF

(LPF, art. L. 80 B, 5°, R* 80 B-8 et R* 80 B-10 ; BOI-SJ-RES-10-20-20-40 au V)

7206

Le 5° de l'article L. 80 B du LPF étend le **dispositif d'accord tacite aux demandes d'appréciation de la situation géographique** des entreprises participant à un projet de recherche et de développement au sein d'un pôle de compétitivité (cf. FE n°s 1977 et suiv.).

Il en est ainsi lorsque l'administration n'a pas répondu de manière motivée dans un délai de trois mois¹ à un contribuable de bonne foi qui a demandé, à partir d'une présentation écrite précise et complète de la situation de fait, si son entreprise pouvait bénéficier des dispositions de l'article 44 *undecies* du CGI.

Les conditions d'application de la garantie sont les mêmes que celles prévues par le 4° de l'article L. 80 B du LPF. Toutefois, il n'est pas prévu de saisine du ministère en charge de la recherche.

L'étendue de la garantie est la même que celle prévue par le 4° de l'article L. 80 B du LPF à l'exception des conséquences en matière de rescrit crédit d'impôt recherche.

Les modalités d'application de ces dispositions sont prévues aux articles R* 80 B-8 et R* 80 B-10 du LPF. Le modèle des demandes d'appréciation sur l'éligibilité au dispositif prévu par l'article 44 *undecies* du CGI est fixé par l'arrêté du 11 juin 2008.

V. EN APPLICATION DU 6° DE L'ARTICLE L. 80 B DU LPF

(LPF, art. L. 80 B, 6° et R* 80 B-9 ; BOI-SJ-RES-10-20-20-50)

7206-1

Le 6° de l'article L. 80 B du LPF étend le **dispositif de rescrit fiscal aux demandes concernant l'existence d'établissements stables en France.**

1. Champ d'application.

À partir d'une présentation écrite, précise, complète et sincère de la situation de fait, un contribuable de bonne foi peut interroger l'administration fiscale, afin que celle-ci lui apporte l'assurance qu'il ne dispose pas en France d'un établissement stable ou d'une base fixe au sens de la convention fiscale liant la France à l'État dans lequel ce contribuable est résident.

Cette possibilité est toutefois réservée au contribuable résident d'un État lié à la France par une convention fiscale internationale.

1. Délai applicable depuis le 1^{er} juillet 2009 ; il était auparavant de quatre mois.

2. Conditions d'application de la garantie.**a. Demande et saisine par l'entreprise.**

L'article R* 80 B-9 du LPF précise les conditions d'application de ce dispositif.

1° Dépôt de la demande.

Le caractère préalable du dépôt de la demande avant l'opération n'est pas exigé.

2° Objet de la demande.

La demande est réservée uniquement aux entreprises qui souhaitent avoir l'assurance qu'elles ne disposent pas en France d'un établissement stable.

3° Forme et contenu de la demande.

La demande précise, complète et sincère doit être adressée par voie postale sous pli recommandé avec avis de réception ou déposée auprès de l'administration fiscale contre décharge.

4° Service auquel doit être adressée la demande.

Les demandes doivent être adressées à l'administration centrale de la DGFIP, au Service Juridique de la Fiscalité, bureau des agréments et rescrits.

b. Réponse de l'administration.

L'administration dispose d'un délai de trois mois pour répondre au contribuable de bonne foi. À défaut, le silence gardé par l'administration, à l'issue de ce délai, vaut acceptation tacite de la demande du contribuable.

1° Point de départ du délai de trois mois.

Le délai de trois mois commence à courir à compter de la réception de la demande par l'administration.

2° Point d'arrivée du délai de trois mois.

Le délai de trois mois se calcule de quantième à quantième.

Il expire le jour du dernier mois qui porte le même quantième que le jour de la réception de la demande. Tout délai expire le dernier jour à minuit.

3. Étendue de la garantie.

La portée de la garantie dépend de la suite donnée par l'administration, dans le délai de trois mois, à la demande présentée.

a. L'administration a répondu dans le délai.

Trois situations peuvent se présenter :

1° La réponse de l'administration est négative.

L'administration ne partage pas les conclusions de l'entreprise au vu de la situation exposée dans la demande et lui fait connaître son désaccord. Elle prend alors formellement position dans un sens différent de celui envisagé par l'entreprise.

Si elle ne partage pas l'avis de l'administration, l'entreprise a la faculté de solliciter un second examen dans les conditions prévues à l'article L. 80 CB du LPF (cf. n° 7208).

Elle peut aussi décider de passer outre l'avis de l'administration mais s'expose alors à des rehaussements en cas de contrôle.

2° La réponse de l'administration est positive.

La réponse de l'administration vaut prise de position formelle sur la situation de fait de l'entreprise au regard du texte légal en cause. L'administration est engagée par sa réponse dans les conditions prévues aux articles L. 80 A et L. 80 B-1° du LPF et ne saurait exercer son droit de reprise.

3° La réponse de l'administration est positive mais comporte des conditions.

L'administration ne sera engagée par sa réponse que dans la mesure où l'entreprise aura satisfait les conditions qui y sont énoncées.

b. L'administration n'a pas répondu dans le délai.

L'administration est réputée avoir pris une position favorable implicite opposable. Le contribuable ne peut opposer la réponse tacite de l'administration que si l'ensemble des conditions requises en matière de garantie contre les changements de doctrine est réuni. Ainsi, il faut notamment que la situation réelle corresponde à la situation décrite dans la demande.

c. Inopposabilité aux tiers.

La réponse présente un caractère relatif, c'est-à-dire que la garantie ne peut s'appliquer qu'à l'entreprise demandeuse. La réponse ne vaut que pour l'entreprise concernée : un contribuable ne saurait invoquer la réponse faite à un autre.

VI. EN APPLICATION DU 7° DE L'ARTICLE L. 80 B DU LPF

(LPF, art. L. 80 B, 7° ; BOI-SJ-RES-20)

7206-2

Le 7° de l'article L. 80 B du LPF a donné une portée législative à la procédure d'accord préalable de prix de transfert en autorisant l'administration à prendre formellement position sur la méthode de détermination des prix de transfert pratiqués et offre la possibilité pour l'administration de conclure un accord unilatéral de prix avec un contribuable.

1. Extension de la garantie prévue à l'article L. 80 B du LPF aux accords préalables en matière de prix de transfert.

L'accord préalable en matière de prix de transfert, mis en place par l'administration fiscale dans le cadre de l'article 25 du modèle de convention OCDE, est un instrument de sécurité juridique pour les entreprises qui leur ouvre la possibilité d'obtenir des administrations française et étrangère un accord bilatéral sur la méthode de valorisation de leurs prix de transfert futurs, dès lors que cette dernière est considérée comme conforme au principe de pleine concurrence.

Jusqu'à présent, cet accord bilatéral était négocié et conclu entre les autorités compétentes sur le fondement des « procédures amiables »¹ prévues par les conventions fiscales conclues entre les États.

Désormais, la garantie prévue à l'article L. 80 A du LPF s'applique lorsque l'administration a conclu un accord préalable portant sur la méthode de détermination des prix mentionnés à l'article L. 13 B-2° du LPF.

Les entreprises disposent ainsi d'une sécurité juridique de nature législative qui leur permet d'éviter toute remise en cause de la méthode de détermination de leur prix de transfert sauf dans les cas suivants :

- présentation erronée des faits, dissimulation d'informations, erreurs ou omissions imputables au contribuable lors de l'établissement de sa demande ;
- non respect des obligations contenues dans l'accord ou manœuvres frauduleuses.

2. Accord préalable unilatéral de prix.

a. Définition de l'accord préalable unilatéral de prix.

L'accord préalable unilatéral en matière de prix de transfert constitue une prise de position formelle de l'administration fiscale française qui garantit l'entreprise demanderesse que les prix pratiqués dans ses relations industrielles, commerciales ou financières intra-groupe n'entrent pas dans les prévisions d'un transfert de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI.

À la différence d'un accord bilatéral, l'accord unilatéral n'est pas négocié avec l'autorité administrative étrangère concernée. Il revêt la forme d'un accord entre la seule administration française et l'entreprise.

Il détermine, préalablement à la réalisation des transactions entre entreprises associées, un ensemble de critères appropriés (notamment la méthode à utiliser, les éléments de comparaison et les hypothèses principales quant à l'évolution future) permettant de fixer le prix de transfert applicable à ces transactions pendant une période donnée.

b. Champ d'application de l'accord préalable unilatéral de prix.

L'un des objectifs d'un accord préalable en matière de prix de transfert est d'éviter le risque de double imposition. Des entreprises française et étrangère liées ne peuvent être sécurisées totalement sur les transactions pratiquées qu'à la condition qu'un accord bilatéral soit conclu entre les deux États concernés.

Aussi, l'accord unilatéral de prix n'offre pas la même garantie de sécurité juridique ; il ne garantit pas en particulier contre une remise en cause de la valorisation des transactions intra-groupe par l'administration de l'autre pays.

Dès lors, l'administration privilégiera, chaque fois que cela est possible, la procédure bilatérale.

Au demeurant, l'OCDE préconise d'ailleurs l'accord préalable bilatéral dans ses recommandations des 13 juillet 1995 et 7 décembre 1998.

Dans ce contexte, les entreprises qui le souhaitent pourront solliciter un accord unilatéral de prix dans les cas suivants :

- aucune procédure d'accord préalable de prix n'existe dans l'autre État concerné. La procédure bilatérale sera donc privilégiée lorsque les transactions sont réalisées avec des entreprises situées dans les principaux États suivants qui connaissent une procédure équivalente :

1. Ces dispositions s'appliquent quelle que soit la procédure utilisée.

- pour les pays de l'OCDE : les États-Unis, le Royaume-Uni, les Pays-Bas, le Japon, la Suisse, l'Allemagne, l'Espagne, le Canada, le Danemark... ;
 - pour les pays non-membres de l'OCDE : l'Argentine, le Brésil, la Russie... ;
- les transactions concernent un grand nombre de pays (exemple : une entreprise de production située en France qui dispose de nombreuses filiales de distribution dans différents pays étrangers). Toutefois, dans ces situations, dans l'hypothèse où les transactions seraient principalement réalisées avec des entreprises situées dans un petit nombre d'États disposant de la procédure bilatérale, cette procédure serait privilégiée avec ces États ;
- les transactions portent sur des sujets particuliers ou d'une complexité limitée mais source récurrente de divergence d'appréciation (par exemple, les refacturations de frais communs à l'ensemble des sociétés du groupe ou de frais de direction générale...) ;
- l'entreprise est une petite ou moyenne entreprise (PME).

Aucune procédure d'accord préalable unilatérale ne sera engagée à raison des transactions existantes avec des entreprises situées dans des pays avec lesquels aucune convention fiscale n'a été conclue si ceux-ci disposent d'un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du CGI.

3. Cas particulier des petites et moyennes entreprises.

L'accord préalable unilatéral est bien adapté à la situation des petites ou moyennes entreprises. En outre, pour tenir compte de leur spécificité, une procédure d'accord préalable bilatérale simplifiée a été mise en place à leur intention.

4. Déroulement de la procédure, conclusion de l'accord préalable, suivi et renouvellement de l'accord unilatéral de prix.

Comme en matière d'accord préalable bilatéral, la demande d'accord préalable unilatéral de prix est formulée au Bureau CF3 de la Direction Générale des Finances Publiques.

Le contenu de la demande, le déroulement de la procédure, la conclusion de l'accord, le mécanisme de suivi et de renouvellement de l'accord préalable unilatéral de prix sont décrits au BOI-SJ-RES-20-10 auquel il convient de se reporter. Bien entendu, les développements afférents à l'aspect bilatéral de cette documentation ne sont pas à prendre en considération.

Pour tout complément d'informations, il convient de s'adresser au Bureau CF3, Affaires internationales, 86-92 allée de Bercy, Télédéc 933, 75574 Paris cedex 12.

VII. EN APPLICATION DU 8° DE L'ARTICLE L. 80 B DU LPF

(LPF, art. L. 80 B, 8° et R* 80 B-15 ; BOI-SJ-RES-10-20-20-60)

7206-3

- Le 8° de l'article L. 80 B du LPF permet de demander à l'administration de prendre position :
- soit sur la catégorie de revenus dont relève l'activité professionnelle d'une entreprise (BIC ou BNC) ;
 - soit sur la nature de l'impôt dû, s'agissant de sociétés civiles.

L'absence de réponse de l'administration dans un délai de trois mois équivaut à une prise de position favorable implicite.

Ces dispositions s'appliquent **aux demandes présentées à l'administration depuis le 1^{er} juillet 2009.**

1. Champ d'application.

La demande doit porter sur la qualification du revenu catégoriel dont relève l'activité professionnelle d'un contribuable personne physique ou la nature de l'impôt dû par une société civile ou par ses membres au titre du résultat issu de son activité professionnelle.

Cette demande peut être présentée soit par :

- les travailleurs indépendants exerçant leur activité au sein d'une entreprise individuelle, ainsi que les associés de sociétés visées à l'article 8 du CGI imposés à l'impôt sur le revenu pour leur part dans les bénéfices de la société ;
- les demandes des sociétés civiles exerçant une activité professionnelle peuvent porter sur la nature de l'impôt auxquels sont soumis leurs bénéfices : impôt sur les sociétés ou impôt sur le revenu des personnes physiques.

2. Conditions d'application de la garantie.

Les conditions générales requises sont identiques à celles qui doivent être réunies pour que s'appliquent les garanties prévues aux articles L. 80 A, al. 1^{er} et L. 80 B-1° du LPF, avec toutefois certaines spécificités.

a. Demande du contribuable.

Le rescrit est une faculté offerte au contribuable.

Mais lorsqu'il entend bénéficier de la garantie prévue à l'article L. 80 B-8° du LPF, le contribuable doit obligatoirement adresser une demande écrite à l'administration.

1° Objet de la demande.

La demande de prise de position formelle est strictement limitée :

- à la qualification fiscale de l'activité professionnelle exercée par un travailleur indépendant au regard de l'impôt sur le revenu ou par une société de personnes dont les bénéfices sont imposables à l'impôt sur le revenu (BIC au sens de l'article 34 du CGI ou BNC au sens de l'article 92 du même code) ;
- la nature de l'impôt dû au titre de son activité professionnelle par une société civile ou ses membres : impôt sur les sociétés ou impôt sur le revenu.

2° Forme et contenu de la demande.

La demande, écrite, complète et sincère, doit être signée par le contribuable et comporter tous les éléments nécessaires à la détermination, selon le cas, de la catégorie de revenus ou de la nature de l'impôt dont relève l'activité professionnelle.

3° Modalités d'envoi de la demande.

Les demandes doivent être adressées, par voie postale sous pli recommandé avec accusé de réception ou dépôt contre décharge, à la direction départementale de l'administration fiscale dans le ressort de laquelle le travailleur indépendant ou la société doit déposer sa déclaration de bénéfices ou de résultat au titre de son activité professionnelle (LPF, art. R* 80 B-15).

b. Réponse de l'administration.

L'administration dispose d'un délai de trois mois pour faire connaître au contribuable sa position sur la qualification fiscale de l'activité professionnelle ou la nature de l'impôt dû au titre de son activité professionnelle.

À défaut de réponse, le silence gardé par l'administration à l'issue de ce délai vaut acceptation tacite de la position du contribuable.

1° Point de départ du délai de trois mois.

Le délai de trois mois commence à courir à compter de la réception de la demande par l'administration.

2° Point d'arrivée du délai de trois mois.

Le délai de trois mois se calcule de quantième à quantième.

Il expire le jour du dernier mois qui porte le même quantième que le jour de la réception de la demande. Tout délai expire le dernier jour à minuit.

3. Étendue de la garantie.

La portée de la garantie dépend de la suite donnée par l'administration, dans le délai de trois mois, à la demande présentée.

a. L'administration répond expressément dans le délai de trois mois.

1° L'administration confirme la position retenue par le contribuable.

La réponse de l'administration vaut prise de position formelle sur la situation de fait du contribuable. L'administration est engagée par sa réponse dans les conditions prévues aux articles L. 80 A, al. 1^{er} et L. 80 B-1° du LPF et ne saurait exercer son droit de reprise.

2° L'administration infirme la position retenue par le contribuable.

L'administration ne partage pas les conclusions du contribuable au vu de la situation exposée dans la demande et lui fait connaître son désaccord.

S'il ne partage pas l'avis de l'administration, le contribuable a la faculté de solliciter un second examen dans les conditions prévues à l'article L. 80 CB du LPF (cf. n° 7208).

Il peut aussi décider de passer outre l'avis de l'administration mais s'expose alors à des rehaussements en cas de contrôle.

3° La réponse de l'administration est positive mais comporte des conditions.

L'administration ne sera engagée par sa réponse que dans la mesure où l'entreprise aura tenu compte des réserves exprimées.

b. L'administration ne répond pas dans le délai de trois mois.

Le silence gardé par l'administration pendant le délai de trois mois vaut approbation tacite de la position retenue par le contribuable dans sa demande quant à la catégorie de revenus dont il relève ou, s'agissant d'une société civile, quant à l'impôt dont elle relève.

Le contribuable ne peut opposer la réponse tacite de l'administration que si l'ensemble des conditions requises en matière de garantie contre les changements de doctrine est réuni. Le contribuable doit avoir précisé sa position et la situation réelle doit correspondre à la situation décrite dans la demande.

c. Portée dans le temps de la garantie accordée au contribuable.

Une prise de position de l'administration n'est susceptible de faire obstacle à des rehaussements des éléments déclarés que pour autant qu'elle soit antérieure à la déclaration en cause.

d. Effet relatif de la prise de position expresse ou tacite.

La réponse, et *a fortiori* l'absence de réponse, présente un caractère relatif, c'est-à-dire que la garantie ne peut s'appliquer qu'au cas particulier exposé dans la demande.

La réponse de l'administration ne saurait bénéficier à une autre situation, même analogue, non visée dans la demande.

De même, la réponse ne vaut que pour le contribuable concerné : un contribuable ne saurait opposer la réponse faite à un autre.

**F. NON APPLICATION DE L'AMENDE DE L'ARTICLE 1740 A DU CGI
LORSQUE L'ADMINISTRATION N'A PAS PRIS POSITION
SUR LA SITUATION DES ORGANISMES RECEVANT DES DONS –
ACCORD TACITE**

(LPF, art. L. 80 C, R* 80 C-1 à R* 80 C-4 ; BOI-SJ-RES-10-20-20-70)

7207

L'amende fiscale prévue à l'article 1740 A du CGI n'est pas applicable lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à un organisme qui a demandé, dans les mêmes conditions que celles prévues à l'avant-dernier alinéa du 2° de l'article L. 80 B du LPF, s'il relève de l'une des catégories mentionnées aux articles 200 et 238 *bis* du CGI (LPF, art. L. 80 C). Le décret n° 2004-692 du 12 juillet 2004, codifié aux articles R. 80 C-1 à R. 80 C-4 du LPF, précise les conditions d'application de ces dispositions.

Précision : les fonds de dotation créés par la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie peuvent demander à l'administration s'ils satisfont aux critères définis aux articles 200 et 238 *bis* du CGI conformément aux dispositions de l'article L. 80 C du LPF.

7207-1

1. Les conditions de la garantie.

a. Dépôt de la demande de l'organisme.

L'organisme qui entend bénéficier de la garantie prévue à l'article L. 80 C du LPF doit en faire la demande auprès de l'administration fiscale. Cette demande doit être présentée selon un modèle fixé par voie réglementaire.

Cette demande doit comporter une présentation précise et complète de l'activité exercée par l'organisme ainsi que toutes les informations nécessaires à l'administration pour apprécier si celui-ci relève de l'une des catégories mentionnées aux articles 200 et 238 *bis* du CGI.

Elle doit être adressée, par pli recommandé avec demande d'avis de réception, à la direction des finances publiques du siège de l'organisme. Elle peut également faire l'objet d'un dépôt contre décharge.

7207-2

b. Délai de réponse de l'administration.

La date de réception de la demande de l'organisme par le service constitue le point de départ du délai de réponse, fixé à six mois.

Ce délai se calcule de quantième à quantième. Il commence à courir le jour de la réception de la demande et expire le jour du dernier mois qui porte le même quantième que le jour de la réception de la demande.

Lorsque la demande ne contient pas tous les éléments nécessaires à l'administration pour statuer, l'auteur de la demande est invité, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, à produire les éléments manquants. Le délai de six mois ne court qu'à compter de la réception de la totalité des éléments du dossier.

7207-3

2. Portée de la garantie.

a. L'administration a répondu positivement ou n'a pas répondu dans le délai de six mois.

La réponse positive de l'administration ne vaut que pour la situation décrite. Elle ne pourrait valablement lui être opposée si les éléments d'information communiqués par l'organisme s'avéraient erronés ou ne pas correspondre à sa situation réelle.

De même, la prise de position de l'administration cesse de lui être opposable si la situation a évolué depuis le jour où elle s'est prononcée. Dans cette circonstance, la garantie prévue à l'article L. 80 C du LPF ne joue plus à compter du jour où la situation de fait sur laquelle l'administration a fondé sa prise de position a changé. La preuve de ce changement incombe au service.

L'administration est par ailleurs en droit de revenir sur son appréciation antérieure. Dans cette situation, la garantie cesse de produire ses effets à compter du jour où l'organisme a été avisé que la prise de position antérieure est rapportée. Dans ce cas et préalablement à la décision de remise en cause de l'appréciation antérieure, l'administration doit informer l'association de son intention en lui ouvrant un délai de trente jours pour présenter ses observations. À l'expiration de ce délai, l'administration peut notifier sa décision à l'association.

L'absence de réponse de l'administration dans le délai de six mois qui lui est imparti vaut accord tacite.

b. L'administration a répondu négativement dans le délai de six mois.

La réponse négative de l'administration doit comporter l'exposé des motifs qui la justifient.

L'organisme qui délivre des reçus fiscaux malgré une réponse négative de l'administration encourt, en toute connaissance de cause, l'amende prévue à l'article 1740 A du CGI.

7207-4

3. Entrée en vigueur.

Ce dispositif s'applique aux demandes présentées par les organismes sur le fondement de l'article L. 80 C du LPF à compter du 17 juillet 2004, date d'entrée en vigueur du décret n° 2004-692 du 12 juillet 2004.

Les demandes présentées sur ce même fondement avant cette date sont néanmoins recevables et doivent être traitées dans le délai de six mois prévu par la loi, les dispositions de ce décret n'étant pas applicables.

G. RECOURS CONTRE LES PRISES DE POSITION FORMELLES

(LPF, art. L. 80 CB et R* 80 CB-1 à R* 80 CB-6 ; BOI-SJ-RES-10-30)

7208

Lorsque l'administration a pris formellement position à la suite d'une demande écrite, précise et complète déposée au titre des 1° à 6° ou du 8° de l'article L. 80 B du LPF ou de l'article L. 80 C du même livre par un redevable de bonne foi, ce dernier **peut saisir** l'administration, **dans un délai de deux mois**, pour solliciter un **second examen** de cette demande, à la condition qu'il n'invoque pas d'éléments nouveaux.

Ce second examen est également ouvert aux redevables de bonne foi ayant déposé une demande au titre de l'article L. 18 du LPF en l'absence d'accord avec l'administration sur une valeur vénale de l'entreprise ou de ses titres.

Lorsqu'elle est saisie d'une demande de second examen, auquel elle procède de manière collégiale, l'administration répond selon les mêmes règles et délais que ceux applicables à la demande initiale, décomptés à partir de la nouvelle saisine.

Ce second examen apporte ainsi plusieurs garanties :

- un champ d'application étendu ;
- un examen collégial ;
- la possibilité pour le contribuable ou son représentant d'être entendu par le collège ;
- des délais de réponse encadrés ;
- une nouvelle prise de position formelle notifiée au contribuable.

1. Champ d'application.

7208-1

a. Principe.

Le champ du second examen collégial est ouvert :

- au rescrit général de l'administration (LPF, art. L. 80 B, 1°) ;
- aux rescrits spécifiques de l'administration prévus aux 2° à 6° et au 8° de l'article L. 80 B du LPF ;
- au rescrit prévu à l'article L. 18 du LPF (rescrit valeur) ;
- au rescrit codifié à l'article L 80 C du LPF.

b. Exceptions.

Sont exclus du champ du second examen collégial :

- le rescrit relatif à la procédure dite d'abus de droit (LPF, art. L. 64 B) ;
- et la procédure d'accord préalable sur les prix de transfert (LPF, art. L. 80 B, 7°).

2. Modalités de mise en œuvre.**7208-2**

Dans le délai de deux mois décompté à partir de la date de réception de la réponse de l'administration à sa demande initiale, un contribuable de bonne foi a la possibilité de solliciter, auprès du service qui lui a répondu, un second examen de sa demande.

La demande de second examen doit être adressée au service à l'origine de la réponse initiale selon les mêmes modalités que la demande originale, c'est-à-dire par la voie postale en recommandé avec accusé de réception ou par remise directe contre décharge (LPF, art. R* 80 CB-1).

Celle-ci doit être présentée dans les mêmes termes, sans invoquer d'éléments nouveaux.

En effet, si, à la suite de la réponse initiale, le contribuable souhaite produire des éléments nouveaux, il conserve la possibilité de faire une nouvelle demande. La réponse alors apportée, au terme de l'examen de tous les éléments (initiaux et nouveaux), pourra, le cas échéant, faire l'objet d'un second examen devant l'administration.

En revanche, l'engagement d'un nouvel examen suppose que l'instance saisie statue sur les mêmes éléments que ceux examinés lors de la réponse initiale contestée.

3. Garanties apportées par le second examen.**7208-3**

Ce second examen est assuré par un collège, constitué de six membres de la DGFIP (ou des représentants des services ou organismes chargés de la recherche lorsque le second examen porte sur le caractère technique et scientifique d'un projet de dépenses de recherche) dont un a la qualité de président.

Le président est désigné par arrêté du ministre en charge du budget. Il a voix prépondérante en cas de partage.

Le contribuable est entendu par le collège lors de l'audience.

Le collège se prononce selon les mêmes règles et délais que ceux prévus pour la demande initiale, décomptés à partir de la réception de la demande de réexamen. Le second examen bénéficie ainsi des mêmes garanties de rapidité d'examen que celles applicables à la demande initiale (LPF, art. R* 80 CB-2).

Le service, dont la réponse initiale a fait l'objet de la demande de second examen, notifie au contribuable, par pli recommandé avec avis de réception postal, une nouvelle réponse conforme à la délibération du collège (LPF, art. R* 80 CB-4). Celle-ci ne peut pas elle-même faire l'objet d'une demande de réexamen. La réponse initiale cesse, quant à elle, de produire ses effets.

4. Mise en œuvre de la collégialité.**7208-4****a. Compétence des collèges.**

Le second examen est **assuré par un collège national** lorsque la demande initiale présentée par le contribuable a fait l'objet d'une réponse, selon le cas, par les services centraux ou les directions à compétence nationale (telle que notamment la direction des grandes entreprises) de la DGFIP ou par les services centraux ou les directions à compétence nationale de la direction générale des douanes et droits indirects (LPF, art R* 80 CB-2).

Dans les autres cas, **un collège territorial** procède à ce second examen. Chaque collège est implanté dans le département de situation de la direction de contrôle fiscal dans le ressort de laquelle se trouve le contribuable. Le collège des directions d'Île-de-France est rattaché à la Direction Spécialisée des Impôts pour la Région Île-de-France (DSIP).

Les directions départementales de Martinique, Guadeloupe et Guyane sont rattachées à la direction départementale du Loiret. La direction départementale de La Réunion est rattachée à la direction départementale des Bouches-du-Rhône-Marseille.

b. Composition des collèges.

La **composition des collèges nationaux** est fixée par arrêté du ministre chargé du budget. Ils comprennent, selon le cas, six membres de la DGFIP (ou représentants des services ou organismes chargés de la recherche) ou six membres de la direction générale des douanes et droits indirects (LPF, art R* 80 CB-3).

Les **collèges territoriaux** sont composés également de six membres.

c. Fonctionnement des collèges.

Le collège national ou territorial désigne un rapporteur de la DGFIP qui ne prend pas part à la délibération.

Sauf en cas d'urgence motivée, ses membres sont convoqués par le président quinze jours au moins avant la date fixée pour la réunion du collège (LPF, art R* 80 CB-3).

S'il apparaît que l'un des membres a eu à prendre position sur l'une des affaires soumises au collège, il ne prend pas part à la délibération du collège (LPF, art R* 80 CB-3).

Le collège délibère valablement à condition qu'il y ait au moins trois membres présents (LPF, art R* 80 CB-3).

Pour mémoire :

Les articles R* 80 CB-1 à R* 80 CB-6 du LPF précisent les conditions d'application de ces dispositions. Pour la composition et la compétence géographique des collèges prévus à l'article R* 80 CB-3 du LPF, voir les articles A. 80 CB-3-1 à A. 80 CB-3-3 du même code.

Ces dispositions s'appliquent aux **demandes présentées à l'administration depuis le 1^{er} juillet 2009.**

7209

H. IMPOSSIBILITÉ DE METTRE EN ŒUVRE LA PROCÉDURE DE L'ABUS DE DROIT DANS CERTAINS CAS

(LPF, art. L. 64 B ; BOI-SJ-RES-10-20-20-80)

7210

La procédure prévue par l'article L. 64 du LPF n'est pas applicable lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'un ou plusieurs actes, a consulté par écrit l'administration centrale de la DGFiP en lui fournissant tous les éléments utiles pour apprécier la portée véritable de cette opération et que l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à compter de la demande (LPF, art. L. 64 B).

I. CONDITIONS D'APPLICATION

7210-1

1. La consultation de l'administration doit concerner la portée d'un ou plusieurs actes susceptibles d'être mis en cause dans le cadre de l'abus de droit (LPF, art. L. 64).

La demande présentée par le contribuable doit porter sur les conséquences fiscales d'un ou plusieurs actes et viser expressément l'article L. 64 B du LPF. Le contribuable doit exposer sa propre analyse fiscale des opérations projetées, indiquer leurs conséquences fiscales et préciser les conséquences fiscales que pourraient engendrer l'application de la procédure d'abus de droit fiscal qu'il entend écarter.

Il est rappelé que l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposable, les actes constitutifs d'un abus de droit :

- soit que ces actes ont un caractère fictif ;

- soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

7210-2

2. La demande doit être préalable à la conclusion de l'acte ou des actes.

L'administration doit être saisie avant la conclusion ou la réalisation des actes écrits ou non produisant des effets de droit (en pratique lorsqu'il s'agit de contrats ou conventions avant leur signature par les parties).

Une consultation qui interviendrait après la signature de l'acte ou des actes aurait le caractère d'une demande de renseignements entrant dans le cadre des dispositions des articles L. 80 A (cf. n^{os} 7193 et suiv.) ou L. 80 B-1^o du LPF.

7210-3

3. La demande doit être adressée par écrit à l'administration centrale (par pli recommandé avec accusé de réception).

La demande signée doit être adressée (par pli recommandé avec avis de réception) à l'administration centrale de la DGFiP, soit au Service juridique de la fiscalité, Bureau des agréments et rescrits, soit à la Direction de la législation fiscale.

7210-4

4. La demande doit comporter tous les éléments utiles pour apprécier la portée véritable de l'opération envisagée.

La demande doit être claire, complète et sincère et comporter tous les éléments nécessaires à la détermination de l'opération envisagée y compris la production des copies de tous les projets de documents, le cas échéant.

La garantie instituée par l'article L. 64 B ne peut bénéficier qu'aux contribuables de bonne foi qui ont exposé tous les éléments qui caractérisent l'opération envisagée.

II. PORTÉE DE LA GARANTIE

7210-5 1. L'administration n'a pas répondu dans le délai de six mois.

La procédure de l'abus de droit n'est pas applicable à l'opération décrite par le contribuable. Aucun rehaussement fondé sur l'article L.64 du LPF n'est donc possible pour l'avenir au titre de cette opération.

Toutefois, le service conserve la possibilité d'effectuer des rectifications sur un fondement autre que l'abus de droit.

7210-6 2. L'administration a répondu dans le délai de six mois.

Deux situations peuvent se présenter :

a. *L'administration ne partage pas l'analyse du contribuable.*

Le contribuable concerné peut néanmoins réaliser l'opération dans les conditions qu'il souhaite mais l'administration peut procéder, s'il y a lieu, à des rehaussements dans les conditions de droit commun.

b. *L'administration n'émet pas d'objections.*

Elle est engagée par sa position dans les conditions prévues aux articles L. 80 A et L. 80 B-1° du LPF (cf. respectivement n^{os} 7193 et suiv. et n^{os} 7199 et suiv.).

I. LIMITATION DU DROIT DE REPRISE EN CAS D'EXAMEN
CONTRADICTOIRE DE LA SITUATION FISCALE PERSONNELLE

(LPF, art. L. 50 ; BOI-CF-PGR-30-30)

7211

Dans le cas où elle a procédé à un examen contradictoire de la situation fiscale d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu, l'administration ne peut plus procéder à des rectifications pour la même période et pour le même impôt, à moins que le contribuable ne lui ait fourni des éléments incomplets ou inexacts ou que l'administration n'ait dressé un procès-verbal de flagrance fiscale, dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA du LPF, au titre d'une période postérieure.

Constituent notamment des « éléments inexacts ou incomplets », la production de pièces ou documents falsifiés ou de complaisance tendant à accréditer des actes ou des circonstances sans existence, la dissimulation volontaire de comptes bancaires, de tous documents ou biens de nature à établir l'existence de revenus non déclarés, la révélation d'une comptabilité occulte, ou encore, de manière plus générale, la mise en œuvre de manœuvres destinées à égarer le service dans ses investigations.

Cette garantie, qui supprime le droit de reprise au titre de la période déjà vérifiée, est strictement réservée aux contribuables de bonne foi. Elle entre en jeu, s'il n'y a pas lieu à rectification, dès la notification au contribuable de l'absence de rehaussements. S'il y a lieu à rectification ou taxation d'office, lorsque les opérations de contrôle sont considérées comme **achevées**, c'est-à-dire au moment de la notification au contribuable, soit de la proposition de rectification, soit des bases ou éléments servant au calcul de l'imposition d'office.

Dans le cas où le contribuable n'accepte pas les rehaussements qui lui sont notifiés, il n'y a donc pas lieu de retenir comme date de clôture de l'ESFP celle de la confirmation des rectifications proposées ou, lorsque la commission départementale a été saisie, celle de la notification de l'avis de cet organisme.

Cependant, il est fait exception à la règle posée par le 1^{er} alinéa de l'article L. 50 du LPF en cas de recours à l'assistance administrative internationale (LPF, art. L. 188 A ; cf. n^{os} 7044-1 et suiv.) ou lorsque l'administration a déposé une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale (LPF, art. L. 188 B ; cf. n^o 7044-4).

J. COMPENSATION ENTRE UN REHAUSSEMENT JUSTIFIÉ
ET UNE SURTAXE OU UNE DOUBLE IMPOSITION

(LPF, art. L. 80 ; BOI-CF-PGR-30-50)

7212

L'administration peut effectuer toutes **compensations** entre l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, la contribution sur les revenus locatifs prévue à l'article 234 *nonies* du même code, la taxe sur les salaires, la cotisation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction, établis au titre d'une même année.

Des compensations peuvent être pratiquées dans les mêmes conditions en ce qui concerne les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, l'impôt de solidarité sur la fortune et les droits de timbre perçus au profit de l'Etat.

Ces compensations de droits sont opérées, dans les mêmes conditions, au profit du contribuable qui a fait l'objet d'une rectification lorsqu'il démontre qu'une taxation excessive a été établie à son détriment ou lorsque la rectification fait apparaître une **double imposition**.

K. DÉDUCTION EN CASCADE

(LPF, art. L. 77, L. 78, L. 79 ; BOI-CF-PGR-30-40)

7213

L'article L. 77 du LPF permet aux contribuables d'obtenir, sous certaines conditions, que les suppléments de droits simples résultant d'une vérification soient admis en déduction des rehaussements apportés aux bases d'autres impôts également vérifiés, l'imputation s'effectuant dans l'ordre où les droits rappelés auraient dû normalement influencer ces bases si les déclarations fiscales avaient été correctement souscrites.

Le système dit de la **déduction en cascade** permet ainsi de placer les contribuables vérifiés dans la situation où ils se seraient trouvés, à l'égard des droits simples, s'ils n'avaient commis **aucune infraction**. Il comporte deux mesures.

I. IMPUTATION DES SUPPLÉMENTS DE TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

(Cascade dite « simple »)

7214

1. Principe.

En cas de **vérification simultanée** des taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, le supplément de **taxes sur le chiffre d'affaires** et taxes assimilées afférent à un exercice donné est déduit, pour l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, des résultats du **même exercice**. Cette déduction est effectuée automatiquement par l'administration dans la proposition de rectification¹.

Toutefois, l'article L. 77 du LPF prévoit la possibilité pour le contribuable de renoncer au bénéfice de la déduction en cascade. Cette demande doit être formulée de manière expresse dans le délai de trente jours à compter de la réception de la proposition de rectification. En ce qui concerne la prescription, cf. n° 7140.

Par ailleurs, la réintégration au bénéfice imposable d'un « profit » sur le Trésor égal au montant de la TVA rappelée est indépendante du mécanisme de la déduction en cascade.

7214-1

2. Exclusion du mécanisme de déduction en cascade dans le cas d'opérations auto-liquidées.

Le deuxième alinéa de l'article L. 77 du LPF exclut l'application du mécanisme de déduction en cascade pour les rappels de TVA portant sur des opérations d'auto liquidation dès lors que la taxe ne constitue pas, dans cette hypothèse, une charge pour l'entreprise.

7214-2

a. Portée de la mesure.

1° Champ d'application.

La mesure concerne tous les rappels portant sur des opérations d'auto liquidation, c'est-à-dire les opérations pour lesquelles la taxe déductible est celle acquittée par les redevables eux-mêmes.

Il s'agit notamment des opérations telles que les acquisitions intracommunautaires, les prestations immatérielles visées à l'article 259 B du CGI, les achats à des non-assujettis, les transports intracommunautaires de biens meubles, les prestations accessoires aux transports intra-communautaires, les travaux et expertises sur biens meubles corporels, les prestations des intermédiaires sur des opérations portant sur des biens meubles autres que celles visées aux 3° et 5° de l'article 259 A du CGI et les livraisons à soi-même de biens taxables en application des dispositions des I et II de l'article 257 du même code.

7214-3

2° Exclusions.

La mesure ne concerne que les rappels de taxe effectivement déductible. Ainsi :

- lorsque l'opération non déclarée n'ouvre pas droit à déduction, le rappel de TVA correspondant demeure dans le champ d'application du mécanisme de la cascade ;
- lorsque l'opération ouvre intégralement droit à déduction, le rappel de TVA correspondant est totalement exclu de ce mécanisme ;
- lorsque l'opération non déclarée ouvre partiellement droit à déduction, seule la partie du rappel qui correspond à la fraction de TVA effectivement déductible est exclue du mécanisme de la cascade.

¹. Ces dispositions s'appliquent quelle que soit la procédure utilisée.

II. IMPUTATION DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS AFFÉRENT AUX BÉNÉFICES COMPRIS DANS LES REHAUSSEMENTS ET RÉPUTÉS DISTRIBUÉS

(Cascade dite « complète »)

7215 Les entreprises soumises à l'**impôt sur les sociétés** peuvent, dans la mesure où le **bénéfice** correspondant aux rehaussements effectués est considéré comme **distribué** à des associés ou actionnaires dont le domicile ou le siège est situé en France, demander que l'impôt sur le revenu dû par les bénéficiaires à raison de cette distribution soit établi sur le montant du rehaussement soumis à l'impôt sur les sociétés, diminué du montant de ce dernier impôt.

Lorsque les associés ou actionnaires sont domiciliés ou ont leur siège hors de France, la **retenue à la source** sur le revenu des capitaux mobiliers due à raison de cette distribution est établie, à la demande des entreprises, sur le montant du rehaussement soumis à l'impôt sur les sociétés, diminué du montant de ce dernier impôt. En outre, le montant de cette retenue à la source constitue un **crédit d'impôt** déductible de l'impôt sur le revenu dû par les bénéficiaires.

7216 Le bénéfice de cette déduction en cascade est subordonné à la condition que les entreprises en fassent la **demande** au plus tard dans le délai de trente jours consécutifs à la réception de la réponse aux observations du contribuable ou, à défaut, d'un document spécifique les invitant à formuler ladite demande.

L'imputation prévue au n° 7215 n'est applicable que si les associés ou actionnaires **reversent dans la caisse sociale** les sommes nécessaires au paiement des taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, de l'impôt sur les sociétés et de la retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers afférents aux sommes qui leur ont été distribuées.

III. CONSÉQUENCES DE LA REMISE EN CAUSE ULTÉRIEURE DES IMPOSITIONS AYANT DONNÉ LIEU À IMPUTATION EN CASCADE

7217 Pour les créances acquises au titre des exercices clos **depuis le 31 décembre 2008**, les dégrèvements d'impôt suivent les règles de droit commun de rattachement des produits et le montant de ces dégrèvements doit donc être rattaché à l'exercice au cours duquel les sommes constituent une créance acquise par l'entreprise.

Pour les créances acquises au titre des exercices clos antérieurement au 31 décembre 2008, si des dégrèvements ou restitutions sont ultérieurement accordés sur le montant des taxes et impôts ayant donné lieu à l'**imputation** prévue à l'article L. 77 du LPF (cf. n°s 7214 à 7216), le montant de ces dégrèvements ou restitutions est, le cas échéant, rattaché dans les conditions de droit commun aux bénéfices ou revenus de l'exercice ou de l'année en cours à la date de l'ordonnancement.

IV. CAS DES VÉRIFICATIONS SÉPARÉES

7218 Les dispositions des articles L. 77 du LPF (cf. n°s 7214 à 7217) sont applicables, dans les mêmes conditions, en cas de **vérifications séparées** des taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées et de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Toutefois, l'**imputation** prévue en ce qui concerne les taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées n'est effectuée que si la vérification des bases de ces taxes est achevée antérieurement à celle des bases de ces derniers impôts (LPF, art. L. 79).

L. INFORMATION DU CONTRIBUABLE SUR LES CONSÉQUENCES FINANCIÈRES D'UN REHAUSSEMENT

(LPF, art. L. 48 ; BOI-CF-PGR-30-10 au II)

7219 En application de l'article L. 48 du LPF, l'administration doit donner au contribuable des informations sur le montant des droits, taxes et pénalités et, dans certains cas, sur l'échelonnement des mises en recouvrement ou le bénéfice d'une transaction.

Ces dispositions ne s'appliquent qu'à l'issue d'une vérification de comptabilité ou d'un ESFP mais quelle que soit la procédure utilisée (procédure contradictoire ou d'office).

I. INFORMATION SUR LE MONTANT DES DROITS, TAXES ET PÉNALITÉS PROPOSÉS OU NOTIFIÉS

7220 **1. Dispositions générales.**

Le montant des droits, taxes et pénalités doit être **porté à la connaissance** du contribuable dans la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 du LPF ou dans la notification mentionnée à l'article L. 76 du livre précité.

Lorsqu'à un stade ultérieur de la procédure de rectification **contradictoire**, l'administration modifie les rehaussements pour tenir compte des observations et avis recueillis au cours de cette procédure, cette modification est portée par écrit à la connaissance du contribuable avant la mise en recouvrement qui peut alors intervenir sans délai.

7220-1 2. Précisions relatives à l'information sur les pénalités.

L'administration doit indiquer, dans la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 du LPF ou dans la notification mentionnée à l'article L. 76 du livre précité, le montant des pénalités résultant des rectifications effectuées. Sont visés, à ce titre, outre l'intérêt de retard¹, les majorations ou amendes fiscales.

L'indication du montant des **pénalités** implique leur qualification préalable. Dès lors, la proposition de rectification ou la notification doit comporter, outre le montant des pénalités, leur nature ainsi que les motifs de droit et de fait qui justifient leur application¹.

Par ailleurs, la décision d'appliquer les majorations des articles 1729 et 1732 du CGI (cf. respectivement nos 7272 et suiv. et 7286) est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental qui vise à cet effet le document comportant la motivation des pénalités (LPF, art. L. 80 E).

7221 3. Cas particuliers.

1° Lorsque le contribuable vérifié est une **société membre d'un groupe** mentionné à l'article 223 A du CGI (cf. FE nos 1440 et suiv.), l'information qui lui est communiquée dans la proposition de rectification porte, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, l'imposition forfaitaire annuelle et les pénalités correspondantes, sur les montants dont elle serait redevable en l'absence d'appartenance à un groupe.

7222 2° Les dispositions de l'article L. 48 du LPF s'appliquent également, lorsque les conditions sont réunies, aux contributions et prélèvements sociaux (cf. FP nos 124 et suiv.).

Remarque :

À compter du 1^{er} janvier 2012, lorsque le contribuable vérifié est un assujetti membre d'un groupe mentionné à l'article 1693 *ter* du CGI, l'information qui lui est communiquée dans la proposition de rectification porte, en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée, les taxes, contributions et redevances mentionnées au 1 du même article 1693 *ter* et les pénalités correspondantes, sur les montants dont il serait redevable en l'absence d'appartenance au groupe.

II. INFORMATION RELATIVE À L'ÉCHELONNEMENT DES MISES EN RECOUVREMENT OU AU BÉNÉFICE D'UNE TRANSACTION

7223 Lorsque l'administration envisage d'accorder au contribuable un **échelonnement** des mises en recouvrement des rappels de droits et pénalités ou le bénéfice d'une transaction, elle doit l'en informer **dans la proposition de rectification**.

Cette information consiste à mentionner que l'administration envisage d'accorder un échelonnement ou le bénéfice d'une transaction, si le contribuable en sollicite ultérieurement l'application.

M. INFORMATION DU CONTRIBUABLE SUR LA TENEUR ET L'ORIGINE DES RENSEIGNEMENTS ET DOCUMENTS OBTENUS AUPRÈS DE TIERS

I. CAS GÉNÉRAL

(LPF, art. L. 76 B ; BOI-CF-PGR-30-10 au III)

7224 L'article L. 76 B du LPF met à la charge de l'administration deux obligations, distinctes mais liées :

- informer le contribuable sur la teneur et l'origine des renseignements et documents obtenus auprès de tiers, sur lesquels elle s'appuie pour motiver des rectifications ;
- communiquer au contribuable, qui en fait la demande avant la mise en recouvrement des impositions, les documents qu'elle a ainsi invoqués.

Le non-respect par l'administration de l'une ou l'autre de ces deux garanties, qui sont attachées au respect des droits de la défense dans le cadre des opérations de contrôle,

¹ Il est toutefois rappelé que l'intérêt de retard ne constitue pas lui-même une sanction. Il n'a donc pas à être motivé même s'il doit figurer sur la proposition de rectification ou la notification pour l'application de l'article L. 48 du LPF (cf. nos 7251 et 7373).

constitue une erreur substantielle. Il entache la procédure d'irrégularité, et entraîne la décharge des impositions fondées sur l'utilisation de ces renseignements et documents.

7224-1 1. Conditions d'application.

a. Principes généraux.

Les obligations d'information et de communication s'imposent à l'administration quelle que soit la nature du contrôle, contrôle sur pièces ou contrôle fiscal externe (vérification de comptabilité ou examen contradictoire de la situation fiscale personnelle).

b. Procédure d'imposition.

Ces obligations s'appliquent quelle que soit la procédure d'imposition, procédure de rectification contradictoire ou procédure d'imposition d'office. Elles ne trouvent toutefois pas à s'appliquer lorsque le contribuable s'est placé en situation d'opposition à contrôle fiscal.

c. Origine de la détention de l'information.

L'article L. 76 B du LPF vise les renseignements et documents obtenus auprès de tiers.

Ces renseignements et documents peuvent :

- être recueillis auprès de tiers ayant fait l'objet de procédures fiscales (examen contradictoire de situation fiscale personnelle, vérification de comptabilité, droit de visite et de saisie, droit de contrôle de billetterie ou des entrepôts, droit d'enquête, droit de communication, assistance administrative internationale...) ;
- provenir de déclarations ou actes déposés auprès de l'administration, dans le cadre des obligations déclaratives à la charge des contribuables ;
- trouver leur source dans les réponses apportées par les contribuables aux demandes de renseignements formulées par l'administration.

Les dispositions de l'article L. 76 B du LPF ne remettent pas en cause l'obligation du secret professionnel nécessaire au respect de la vie privée et s'appliquent dans les limites de cette obligation prévue à l'article L. 103 du LPF. Ainsi, les dispositions protégeant le secret professionnel ou la vie privée peuvent faire obstacle à la communication par l'administration à un contribuable de renseignements concernant un tiers, sauf si le contribuable est débiteur solidaire de l'impôt dû par ce tiers, sans le consentement de celui-ci ou de toute personne habilitée à cet effet. En revanche, l'administration peut communiquer, sans porter atteinte au secret professionnel ou à l'un des secrets légalement protégés, les informations visées par les règles de publicité de l'impôt telles que celles qui résultent des articles L. 111 et R. 111-1 du LPF.

7224-2 2. Obligations d'information.

L'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus auprès de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet d'une proposition de rectification. L'obligation d'information sur la teneur des renseignements et documents implique d'exposer dans la proposition de rectification le contenu des renseignements et documents utilisés au titre de la motivation des rehaussements.

Au titre de l'obligation d'information sur l'origine des renseignements et documents, la proposition de rectification précise les conditions de leur obtention. Sont portées à la connaissance du contribuable :

- la procédure ayant permis de les obtenir (droit de communication, procédure de visite et de saisie, questionnement...) ;
- l'identité du tiers auprès duquel cette procédure a été diligentée (autorité fiscale étrangère, autorité judiciaire, entreprise...) ;
- la nature du document, c'est à dire le support de l'information (document administratif, procès-verbal, facture, contrat...).

L'obligation d'information sur la nature du document n'oblige pas pour autant l'administration à détenir une copie du document concerné. Un renseignement relevé dans la comptabilité d'une entreprise, par l'exercice d'un droit de communication par exemple (sur une facture, sur les journaux obligatoires ou le grand livre...), sans avoir effectué de copie du document, peut être utilement opposé à un autre contribuable dans une proposition de rectification (*CE, arrêt du 29 décembre 2000, n° 209523 ; C. E., arrêt du 14 février 2001 n° 203465, SA Hôtel Le National*). En revanche, la reproduction à l'identique, dans la proposition de rectification, des renseignements figurant sur les documents recueillis dans le cadre de l'exercice du droit de communication, ne dispense pas l'administration de son obligation de communiquer au contribuable les documents en sa possession s'il en fait la demande (*C. A.A. Paris, arrêt du 26 octobre 2006, n° 04PA00211, S. N.C. Lord's location*).

7224-3 3. Obligations de communication.

L'administration est tenue de communiquer avant la mise en recouvrement des impositions, au contribuable qui en fait la demande, une copie des documents sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet d'une proposition de rectification.

a. Caractéristiques de la demande du contribuable.**1° La demande doit être expresse et explicite.**

La demande doit être formulée par le contribuable par écrit (y compris par courriel) avant la mise en recouvrement.

2° La demande doit intervenir avant la mise en recouvrement.

Une demande effectuée par le contribuable postérieurement à la mise en recouvrement et qui ne serait pas satisfaite n'est pas de nature à remettre en cause la régularité de la procédure d'imposition.

3° La demande doit être formulée auprès du service vérificateur.**b. Étendue de l'obligation de communication.****1° Principes généraux.**

La communication des documents doit intervenir avant la mise en recouvrement des impositions.

Sont seuls concernés par l'obligation de communication les documents fondant les rectifications proposées au contribuable, c'est-à-dire ceux effectivement utilisés dans la proposition de rectification pour justifier les rehaussements.

Bien que ne provenant pas de tiers, les documents dont le contribuable est l'auteur ou le destinataire doivent également être communiqués, conformément à la jurisprudence du Conseil d'État.

2° Exceptions à l'obligation de communication.

L'administration n'est pas tenue de communiquer les documents, lorsqu'elle ne détient pas de support matériel de l'information.

Si la condition relative à l'information de la teneur et de l'origine du renseignement est satisfaite dans la motivation des rehaussements, l'absence de document à communiquer ne vicie pas la procédure d'imposition.

L'administration n'est également pas tenue de communiquer les documents qu'elle a obtenus dans le cadre de l'assistance administrative internationale, lorsque la convention internationale fondant l'échange d'informations entre États contient des clauses restrictives interdisant la communication au contribuable. Les documents obtenus dans ce cadre ne peuvent pas être transmis au contribuable, alors même que les informations qu'ils contiennent ont été régulièrement exposées dans la proposition de rectification.

L'absence de communication est sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition.

3° Formalisme de la communication.

La communication se fait par voie postale ou le cas échéant, par consultation dans les locaux de l'administration. Une preuve écrite de la communication est conservée par le service.

La communication est effectuée à titre gratuit.

II. CAS PARTICULIER DANS LE CADRE D'UN DROIT DE VISITE ET DE SAISIE

(LPF, art. L. 76 C ; BOI-CF-COM-20-20)

7224-4

L'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des informations contenues dans les pièces et documents saisis ou leur reproduction, mentionnés à l'article L. 16 B-I du LPF et qui n'ont pu lui être restitués dans les conditions prévues au deuxième alinéa du VI de cet article, sur lesquelles elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 du LPF ou de la notification prévue à l'article L. 76 du livre précité. Le contribuable peut à tout moment obtenir la restitution de ces pièces et documents.

N. PRISE DE POSITION FORMELLE DE L'ADMINISTRATION SUR LA VALEUR D'UNE ENTREPRISE FAISANT L'OBJET D'UNE DONATION

(LPF, art. L. 18 et R* 18-1 ; BOI-SJ-RES-10-20-20-90)

7225 L'article L. 18 du LPF inscrit dans la loi le dispositif doctrinal du rescrit-valeur afin d'améliorer la visibilité de cette procédure qui offre de réelles garanties aux contribuables et d'inciter ces derniers à y recourir plus largement. Cette procédure, à l'origine temporaire, a été pérennisée à compter du 1^{er} juillet 2006.

1. Champ d'application.

7225-1 La procédure de rescrit-valeur est ouverte à tous les contribuables, qu'ils soient ou non assujettis à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), à la seule condition qu'ils exercent, dans la société dont ils souhaitent donner les titres, les fonctions de direction énumérées à l'article 885 O *bis*-1° du CGI.

Toutes les entreprises sont éligibles, quelles que soient leur taille et leur forme, individuelle et sociétaire, à l'exclusion des sociétés qui ont pour activité principale la gestion de leur propre patrimoine mobilier ou immobilier visées à l'article 885 O *quater* du CGI, notamment les sociétés holding non animatrices.

Le projet de donation peut porter sur tout ou partie de l'entreprise individuelle ou des titres possédés par le dirigeant (détermination de la valeur vénale de l'entreprise).

2. Conditions d'application.

7225-2 Le demandeur doit fournir à l'administration tous les éléments utiles pour apprécier la valeur vénale du bien dans le cadre de l'opération de donation envisagée.

Le demandeur doit adresser au Bureau des agréments et rescrits du Service Juridique de la Fiscalité de la DGFiP, par pli recommandé avec avis de réception postal ou par dépôt contre décharge, le projet d'acte de donation ainsi qu'une proposition d'évaluation comportant les éléments mentionnés à l'article R* 18-1 du LPF.

3. Instruction de la demande.

7225-3 L'administration doit apporter une réponse expresse dans les six mois à compter de la réception de la demande de rescrit ou, le cas échéant, à compter de la réception des compléments d'information demandés.

4. Étendue de la procédure.

7225-4 L'usager peut renoncer à tout moment à sa demande de rescrit.

La valeur qu'il propose ne lui est pas juridiquement opposable.

Dès lors, si dans le cadre du contrôle d'impôts où la valeur de l'entreprise est prise en compte, la valeur déclarée par le contribuable est remise en cause, il y a lieu de motiver cette remise en cause.

L'administration doit répondre de manière expresse dans un délai de six mois.

Si ce n'est pas le cas, passé ce délai, le silence de l'administration ne vaut toutefois pas accord tacite de la valeur proposée par le demandeur.

En cas de réponse favorable (lettre recommandée avec accusé de réception), la prise de position de l'administration lui est opposable par les parties à l'acte seulement si ce dernier est signé devant notaire ou, à défaut, enregistré sous certaines conditions.

En l'absence d'accord avec l'administration sur une valeur, l'usager a la faculté de solliciter un second examen dans les conditions prévues à l'article L. 80 CB du LPF (cf. n° 7208).

Remarques :

La valeur déterminée par l'administration dans le cadre du rescrit-valeur est opposable au comptable des finances publiques (demande en paiement différé/fractionné prévue par l'article 397 A de l'annexe III au CGI, la même valeur étant retenue pour la constitution de garanties).

Il n'y a aucune obligation pour l'usager bénéficiaire de la donation de procéder effectivement à la donation.

chapitre 3

conséquences des erreurs affectant la procédure d'imposition

(LPF, art. L. 80 CA)

7230

La juridiction saisie peut, lorsqu'une erreur non substantielle a été commise dans la procédure d'imposition, prononcer, sur ce seul motif, la décharge des majorations et amendes, à l'exclusion des droits dus en principal et des intérêts de retard.

Elle prononce la décharge de l'ensemble lorsque l'erreur a eu pour effet de porter atteinte aux droits de la défense ou lorsqu'elle est de celles pour lesquelles la nullité est expressément prévue par la loi ou par les engagements internationaux conclus par la France.

7231

7239

chapitre 4

relations entre l'administration et les usagers : le décret n° 83-1025 du 28 novembre 1983 modifié et la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000

(BOI-CF-PGR)

7240

Le décret n° 83-1025 du 28 novembre 1983 modifié vise à accorder des garanties aux administrés, à assurer plus de transparence et d'ouverture aux services administratifs. Il s'inscrit dans le cadre de la **recherche de l'amélioration des relations avec le public**.

Cependant, ce décret ne se substitue pas aux normes supérieures ou spécifiques en vigueur dans chaque matière, et en particulier, **ne déroge pas aux dispositions législatives du livre des procédures fiscales**.

Aussi, lorsque le législateur avait expressément prévu des règles propres aux procédures fiscales, en écartant notamment certains principes contenus dans le décret, ce dernier ne saurait déroger aux textes spéciaux ni modifier leur champ d'application.

De même, lorsqu'une disposition législative est venue préciser une procédure fiscale après l'entrée en vigueur du décret, cette norme supérieure s'applique dès sa publication et rend caduque la procédure prévue par le décret du 28 novembre 1983 qui n'avait vocation à s'appliquer que dans l'attente d'une législation spécifique.

La loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations poursuit les objectifs du décret du 28 novembre 1983, notamment en renforçant la transparence de l'action administrative.

7241

Les dispositions des textes précités posent un certain nombre de règles relatives :

- aux principes d'égalité devant la loi et de légalité ;
- au fonctionnement des organismes consultatifs placés auprès des autorités de l'État et de ses établissements publics administratifs ;
- à la levée de l'anonymat et à la détermination de la date d'accomplissement d'une formalité.

Pour plus de précisions, voir BOI-CF-PGR-50.

chapitre 5

réforme de l'État - relations avec les usagers : amélioration de l'accès à la documentation administrative doctrinale

7242

Dans le cadre de la réforme de l'État, plusieurs mesures ont été adoptées afin de faire bénéficier les contribuables d'une meilleure connaissance de la doctrine administrative.

Ainsi, il a été décidé de faciliter l'accès du public à l'ensemble de la documentation relative à la doctrine fiscale.

De même, la base documentaire contenant l'ensemble des textes officiels est disponible sur le site Internet www.impots.gouv.fr, rubrique documentation.

Par ailleurs, le décret n° 2008-1281 du 8 décembre 2008 relatif aux conditions de publication des instructions et circulaires dispose que les instructions administratives (et notamment les instructions fiscales) doivent être publiées sur un site internet relevant du Premier ministre.

chapitre 6

relations avec les usagers : recours au conciliateur fiscal départemental

A. OBJECTIFS

7242-1 La création de la fonction de conciliateur fiscal correspond à la volonté de personnaliser le recours hiérarchique qui existe déjà actuellement et de lui donner toute son efficacité.

La mise en place d'un conciliateur poursuit quatre objectifs :

- améliorer le dialogue avec l'utilisateur le plus en amont possible afin d'éviter les procédures et conflits qui affectent l'image de l'administration fiscale ;
- établir une relation positive entre l'utilisateur et l'administration en sollicitant le niveau départemental, qui constitue un bon compromis entre la proximité pour l'utilisateur et la distance nécessaire par rapport au service à l'origine de la décision ;
- résoudre les conflits en cherchant la solution qui permet d'y apporter une réponse définitive ;
- permettre à l'utilisateur d'informer l'administration du non respect des engagements pris en matière de qualité de service, afin que des mesures d'amélioration soient mises en œuvre.

B. COMPÉTENCE

7242-2 Le champ de compétence du conciliateur fiscal s'étend aux litiges de toute nature portant sur un différend entre l'administration fiscale et l'utilisateur, quelles que soient les circonstances et le mode de contact utilisé. Sont notamment visés :

- d'une part les questions d'assiette, de recouvrement, de contentieux et de contrôle sur pièces ;
- d'autre part, les litiges ayant trait à la qualité du service rendu à l'utilisateur et, plus particulièrement, au respect des engagements communs aux deux réseaux contenus dans le programme « pour vous faciliter l'impôt ».

Seuls trois cas d'exclusion sont prévus :

- les procédures engagées dans le cadre des opérations de contrôle fiscal externe, ainsi que les réclamations contentieuses ou demandes gracieuses qui y font suite ;
- les litiges relatifs à la publicité foncière ;
- les demandes ayant déjà fait l'objet d'un recours formulé dans le cadre du droit pétitionnaire (requêtes adressées au Président de la République, au Premier ministre, au ministre, ainsi qu'au médiateur de la République).

En revanche, le conciliateur peut instruire une demande même si, parallèlement, elle fait l'objet d'une procédure devant une autorité juridictionnelle. Le conciliateur incite l'utilisateur à se désister dans le cas où la proposition de conciliation le satisfait.

C. SAISINE DU CONCILIATEUR

7242-3 La saisine du conciliateur est effectuée par courrier ou par messagerie électronique.

L'utilisateur ne peut saisir le conciliateur qu'après avoir expressément effectué une première démarche auprès du service et que celle-ci s'est soldée par une fin de non-recevoir. Ainsi, le conciliateur fiscal peut être directement saisi à l'issue de toute procédure contentieuse ou gracieuse ayant donné lieu à décision de rejet ou d'admission partielle de la part de l'administration, mais aussi à l'occasion de tout litige qui, au niveau du service local, s'est conclu par une décision formalisée défavorable à l'utilisateur.

Il est toutefois précisé que la saisine du conciliateur fiscal départemental reste sans effet sur le délai de deux mois ouvert pour saisir le tribunal en cas de contentieux et sur le délai de mise en recouvrement en cas de contrôle sur pièces.

chapitre 7

communication et diffusion à des tiers des informations fiscales statistiques

| (BOI-DJC-CADA ; arrêté du 20 février 2008 [*JO* du 18 mars 2008])

7243

| Les conditions de communication ou de diffusion à des tiers de l'ensemble des informations de nature statistique détenues par les services fiscaux sont exposées au BOI-DJC-CADA.

| En matière de communication aux collectivités locales des fichiers de taxe d'habitation, cf. BOI-DJC-CADA-20.

7244

7249

DEUXIÈME PARTIE

infractions et sanctions

introduction

7250

Les dispositions du CGI prévoient une dualité de sanctions, les **pénalités fiscales**, qui correspondent d'une manière générale aux pénalités administratives, et les **sanctions pénales**, qui frappent les infractions graves constituant des délits et jugées à ce titre par les tribunaux répressifs. Toutefois, ces pénalités et sanctions en raison de leur nature différente peuvent s'appliquer **cumulativement** au titre d'une même infraction.

titre 1

infractions et pénalités fiscales

(BOI-CF-INF)

7251 Le régime des pénalités fiscales se caractérise :

- **pour les infractions liées à l'assiette ou au recouvrement de l'impôt :**

- par l'application d'un **intérêt de retard** unique, dû indépendamment de toutes sanctions et qui a pour objet de compenser le préjudice subi par le Trésor public du fait de l'encaissement tardif de sa créance,
- et l'application de **majorations** dont le taux varie en fonction de la gravité de l'infraction ou de la non-régularisation de l'infraction dans les délais prévus par la loi ;

- **pour les autres infractions**, par un dispositif de sanctions spécifiques dont l'importance est adaptée à la gravité réelle de l'infraction relevée.

Les principales pénalités sont résumées dans un **tableau synoptique** qui figure au n° 7376.

7252 **Constatation des infractions et établissement des pénalités.** - Cf. nos 7370 et suivants.

7252-1 **Motivation des sanctions fiscales.** - Cf. n° 7373.

7253 **Recouvrement des pénalités.** - Le recouvrement des pénalités est assuré dans les délais et selon les règles applicables :

- à l'impôt sur lequel elles sont calculées, s'agissant de l'intérêt de retard et des majorations proportionnelles aux droits ;
- aux taxes sur le chiffre d'affaires s'agissant des autres pénalités, c'est-à-dire les amendes forfaitaires et les amendes calculées sur un autre élément que de l'impôt (sauf disposition expresse contraire).

Les pénalités de la première catégorie donnent lieu soit à l'établissement d'un **rôle**, soit à l'émission d'un **avis de mise en recouvrement**, selon le comptable compétent pour les recouvrer.

Les pénalités de la seconde catégorie sont recouvrées par voie d'avis de mise en recouvrement.

En cas de redressement ou de liquidation judiciaires et, à compter du 15 février 2009, en cas de procédure de sauvegarde, l'article 1756-I du CGI prévoit, toutefois, la remise des frais de poursuite et des pénalités fiscales, à l'exception de celles encourues par les contribuables de mauvaise foi ou gravement négligents (cf. n° 7379).

En cas de mise en œuvre de la procédure de rétablissement personnel prévue aux articles L. 332-5 et L. 332-6 du code de la consommation, les majorations, frais de poursuites et pénalités fiscales encourus en matière d'impôts directs dus à la date à laquelle la commission recommande un rétablissement personnel sans liquidation judiciaire ou à la date du jugement d'ouverture d'une procédure de rétablissement personnel avec liquidation judiciaire sont remis, à l'exception des majorations prévues aux b et c du 1 de l'article 1728 et à l'article 1729 (CGI,

art. 1756, II modifié par la loi n° 2010-737 du 1^{er} juillet 2010 portant réforme du crédit à la consommation).

7254 Contentieux des pénalités. - Le contentieux de l'intérêt de retard et des majorations proportionnelles aux droits est suivi selon les règles applicables à la catégorie d'impôts qu'il concerne. Le contentieux des amendes forfaitaires et des amendes calculées sur un autre élément que de l'impôt est suivi selon les règles applicables en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, sauf disposition expresse contraire (cf. n^{os} 7377-3 et 7400 et suiv.). Les conditions dans lesquelles les pénalités peuvent faire l'objet d'une remise, modération ou transaction sont commentées aux n^{os} 7758 et suivants.

7255 Prescription des pénalités. - Cf. n° 7377-4.

7256

7259

chapitre premier

infractions et pénalités fiscales communes à tous les impôts

(BOI-CF-INF)

A. INTÉRÊT DE RETARD

(CGI, art. 1727 ; BOI-CF-INF-10-10)

7260 1. Principe (CGI, art. 1727, I).

Toute créance de nature fiscale, dont l'établissement ou le recouvrement incombe aux administrations fiscales, qui n'a pas été acquittée dans le délai légal donne lieu au versement d'un intérêt de retard. À cet intérêt s'ajoutent, le cas échéant, les sanctions prévues par le code général des impôts.

L'intérêt de retard a donc un champ d'application très large.

7261 2. Exceptions (CGI, art. 1727, II).

L'intérêt de retard n'est pas dû :

- lorsque sont applicables les sanctions prévues aux articles 1791 à 1825 F du CGI en matière de contributions indirectes ;

- au titre des éléments d'imposition pour lesquels un contribuable fait connaître, par une **indication expresse** portée sur la déclaration ou l'acte, ou dans une note annexée, les motifs de droit ou de fait qui le conduisent à ne pas les mentionner en totalité ou en partie, ou à leur donner une qualification qui entraînerait, si elle était fondée, une taxation atténuée, ou fait état de déductions qui sont ultérieurement reconnues injustifiées ;

- **pour les déclarations souscrites depuis le 1^{er} janvier 2009**, au titre des éléments d'imposition afférents à une déclaration souscrite dans les délais prescrits, lorsque le principe ou les modalités de la déclaration de ces éléments se heurtent, soit à une difficulté d'interprétation d'une disposition fiscale entrée en vigueur à compter du 1^{er} janvier de l'année précédant l'échéance déclarative, soit à une difficulté de détermination des incidences fiscales d'une règle comptable, et que les conditions suivantes sont remplies :

- le contribuable doit être de bonne foi ;
- le contribuable doit avoir souscrit sa déclaration dans les délais prescrits ;
- le contribuable doit s'être heurté à une difficulté touchant au principe ou aux modalités de la déclaration de certains éléments d'imposition ;
- le contribuable doit avoir interrogé l'administration fiscale avant l'expiration du délai de déclaration ;
- le contribuable doit joindre à sa déclaration une copie de sa demande restée sans réponse ;
- la difficulté évoquée par le contribuable ne doit pas avoir fait l'objet d'une prise de position formelle de la part de l'administration avant l'expiration du délai de déclaration.

- si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur la valeur locative des biens mentionnés aux articles 1496-I et 1498 du CGI et s'il est démontré, d'une part, que le

contribuable de bonne foi a acquitté l'imposition sur la base du rôle établi par l'administration et, d'autre part, que celui-ci ne résultait ni d'un défaut ni d'une inexactitude de déclaration ;

- sauf manquement délibéré, lorsque l'insuffisance, appréciée pour chaque bien, des chiffres déclarés n'excède pas le **dixième de la base d'imposition en ce qui concerne les droits d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière** ;

- sauf manquement délibéré, lorsque l'insuffisance des chiffres déclarés n'excède pas le **vingtième de la base d'imposition en ce qui concerne l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés**.

Par ailleurs, l'intérêt de retard ne s'applique pas dans les cas suivants :

- application de la majoration prévue à l'article 1730 du CGI pour paiement tardif ;

- erreur commise par le service dans la liquidation des impôts ;

- impositions fondées sur une loi à caractère interprétatif ;

- taxation des honoraires de médecins conventionnés inclus dans des relevés complémentaires de sécurité sociale.

7261-1

Remarques. Pour l'application de la tolérance légale du vingtième, sont assimilées à une insuffisance de déclaration lorsqu'elles ne sont pas justifiées :

- les dépenses de tenue de comptabilité et d'adhésion à un centre de gestion ou à une association agréés ouvrant droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *quater* B du CGI ;

- les charges ouvrant droit aux réductions d'impôt prévues à l'article 199 *septies* du CGI ;

- les dépenses ouvrant droit aux crédits d'impôts prévu aux articles 200 *quater* et 200 *quater* A du CGI ;

- les dépenses de recherche et de formation professionnelle ouvrant droit au crédit d'impôt prévu à l'article 244 *quater* B du CGI.

La tolérance légale ne s'applique pas lorsque le rehaussement trouve son origine dans la rectification du nombre de parts du quotient familial.

En cas de rectifications apportées aux résultats des sociétés appartenant à des groupes soumis au régime de l'intégration fiscale visé à l'article 223 A du CGI, les rehaussements et le résultat imposable à prendre en compte pour déterminer si le seuil du vingtième est ou non dépassé s'apprécie au niveau de chaque société et non au niveau du groupe.

7262

3. Taux (CGI, art. 1727, III).

a. Principe.

Le taux de l'intérêt de retard est de **0,40 %** par mois pour les intérêts courant **depuis le 1^{er} janvier 2006**.

Remarque : Pour les intérêts **courus jusqu'au 31 décembre 2005**, le taux est de **0,75 %** par mois.

7262-1

b. Cas particuliers.

1° Procédure de régularisation prévue par l'article L. 62 du LPF.

En cas d'application de la procédure de régularisation prévue par l'article L. 62 du LPF (cf. n° 7175), le taux de l'intérêt de retard est réduit de 50 % pour les intérêts de retard courus jusqu'au 31 décembre 2005 et de 30 % pour les intérêts de retard courus à compter du 1^{er} janvier 2006.

2° Manquements aux engagements pris en application du b du 2° du 2 et du b du 7° de l'article 793 du CGI.

En cas de manquement aux engagements pris en application de ces dispositions, l'intérêt de retard est décompté au taux prévu à l'article 1727-III du CGI pour les cinq premières annuités de retard, ce taux étant pour les annuités suivantes réduit respectivement d'un cinquième, d'un quart ou d'un tiers selon que le manquement est constaté à l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année suivant la mutation.

7263

4. Base de calcul et modalités de décompte (CGI, art. 1727, III).

a. Base de calcul.

La base de calcul de l'intérêt de retard est constituée par le montant des droits en principal qui n'ont pas été acquittés dans les délais.

La base de calcul de l'intérêt de retard ne comprend pas les frais d'assiette éventuellement exigibles en sus (cas des droits de mutation à titre onéreux d'immeubles) ni les amendes ou majorations spécifiques qui s'ajoutent aux droits réclamés au contribuable.

Remarque : En cas de défaut ou de retard dans le dépôt d'une déclaration, les acomptes versés dans les délais ainsi que les acomptes versés tardivement déjà assortis de l'intérêt de retard sont déduits de la base de calcul de l'intérêt de retard.

7263-1

b. Modalités de décompte.

1° *Principe* (CGI, art. 1727, IV-1-al. 1).

L'intérêt de retard est calculé à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt devait être acquitté jusqu'au dernier jour du mois du paiement.

2° *Modalités particulières de décompte* (CGI, art. 1727, IV-1-al. 2 à 4 et IV-5 et 8).

• **Point de départ.**

En matière d'impôt sur le revenu et à l'exception de l'impôt afférent aux plus-values réalisées sur les biens mentionnés aux articles 150 U à 150 UC du CGI, le point de départ du calcul de l'intérêt de retard est le **1^{er} juillet** de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est établie.

En matière d'impôt de solidarité sur la fortune, le point de départ du calcul de l'intérêt de retard est le **1^{er} juillet** de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie si le redevable est tenu à l'obligation déclarative prévue au premier alinéa du 2 du I de l'article 885 W du CGI (CGI, art. 1727, IV-1-al. 3 nouveau issu du I de l'article 13 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013).

S'agissant de l'**impôt de solidarité sur la fortune dû au titre de l'année 2012**, le point de départ du calcul de l'intérêt de retard est le **1^{er} décembre 2012** si le redevable est tenu à l'obligation déclarative prévue au premier alinéa du 2 du I de l'article 885 W du CGI (loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 13). Cette disposition particulière à l'année 2012 permet ainsi de tenir compte de l'institution de la contribution exceptionnelle sur la fortune.

En cas d'imposition établie dans les conditions fixées aux articles **201 à 204 du CGI** (imposition établie en cas de cession, cessation ou décès), le point de départ du calcul de l'intérêt de retard est le **premier jour du quatrième mois suivant celui de l'expiration du délai de déclaration.**

En cas de retard de paiement d'une créance de nature fiscale devant être acquittée auprès d'un comptable des administrations fiscales, l'intérêt de retard est calculé à compter du premier jour du mois qui suit la date limite de dépôt de la déclaration ou de l'acte comportant reconnaissance par le contribuable de sa dette ou, à défaut, la réception de l'avis de mise en recouvrement émis par le comptable.

Pour toute créance de nature fiscale devant être acquittée sans déclaration préalable, l'intérêt est calculé à partir du premier jour du mois suivant celui au cours duquel le principal aurait dû être acquitté (CGI, art. 1727, IV-5).

Lorsque la convention prévue au premier alinéa de l'article 795 A du CGI prend fin dans les conditions définies par les dispositions types mentionnées au même article, l'article 1727-IV-8 du CGI précise que le point de l'intérêt de retard est fixé au premier jour du mois suivant celui au cours duquel la convention a pris fin.

En matière de taxe sur le chiffre d'affaires, il est admis qu'en cas de rectifications opérées par le service, l'intérêt de retard soit décompté à partir du premier jour de l'exercice suivant celui sur lequel portent les rectifications, lorsqu'il n'est pas possible d'imputer les rappels à un mois ou à un trimestre déterminé ou que cette imputation est trop complexe. Toutefois, en ce qui concerne les rehaussements afférents à l'exercice au cours duquel la vérification est achevée, l'intérêt de retard est calculé à partir du début du mois suivant celui au cours duquel la dernière déclaration soumise à vérification a été ou aurait dû être déposée.

En matière de TVA due au titre des livraisons à soi-même d'immeubles, l'intérêt de retard réclamé à un redevable taxé d'office pour défaut de déclaration de la LASM est décompté à compter du premier jour du mois suivant l'expiration du délai visé à l'article 245 de l'annexe II au CGI.

• **Point d'arrêt.**

En cas de défaut de déclaration ou d'acte, de souscription ou de présentation tardive de déclaration ou d'acte, le point d'arrêt de l'intérêt de retard est fixé au dernier jour du mois soit de la souscription ou de la présentation de la déclaration ou de l'acte (réparation spontanée de l'infraction), soit de la date de notification des bases arrêtées d'office (CGI, art. 1727, IV-3).

En cas de dépôt d'une déclaration rectificative ou d'une déclaration de régularisation dans le cadre de l'article L. 62 du LPF, l'intérêt de retard est arrêté à la fin du mois du dépôt de cette déclaration.

En cas d'insuffisance relevée dans une déclaration ou un acte, le point d'arrêt de l'intérêt de retard est fixé au dernier jour du mois de la proposition de rectification ou de l'émission du rôle en cas d'échelonnement des impositions supplémentaires (CGI, art. 1727, IV-4).

En cas d'application de l'article L. 188 A du LPF, l'intérêt de retard est arrêté au dernier jour du mois de la proposition de rectification intervenue dans le délai initial de reprise ou, à défaut, au dernier jour de ce délai (CGI, art. 1727, IV-6).

7264 5. Cumul de l'intérêt de retard et des autres pénalités fiscales.

Les sanctions prévues au code général des impôts s'ajoutent, le cas échéant, à l'intérêt de retard. Il en résulte que, sauf disposition contraire expresse, l'intérêt de retard doit être appliqué concurremment avec les éventuelles majorations de droits, amendes ou autres sommes complémentaires calculées sur les droits réclamés au contribuable.

7265

7269

B. SANCTIONS FISCALES

I. INFRACTIONS RELATIVES À L'ASSIETTE DE L'IMPÔT

(CGI, art. 1728 et 1729 ; BOI-CF-INF-10-20)

7270 1. Défaut ou retard dans la souscription d'une déclaration ou la présentation d'un acte à la formalité (CGI, art. 1728 ; BOI-CF-INF-10-20-10).

a. Infractions concernées.

L'article 1728 du CGI vise le défaut ou le retard dans la souscription des déclarations de toute nature ou dans la présentation à la formalité d'un acte quelconque, qui comporte l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation d'un impôt établi ou recouvré par la DGFIP.

L'application des sanctions prévues par cet article n'est pas liée à l'utilisation de la procédure de taxation d'office.

La majoration prévue en cas de retard dans l'accomplissement des obligations déclaratives est applicable quelle que soit la nature de la déclaration ou de l'acte concerné dès lors que ces documents sont destinés à être utilisés pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt.

En revanche, les majorations prévues par l'article 1728 du CGI ne sont pas applicables aux documents qui accompagnent un versement présentant le caractère d'un simple acompte.

Les majorations prévues par l'article 1728 du CGI ne s'appliquent que lorsque des droits sont dus.

7271 b. Majorations applicables.

1° Taux et base de calcul.

Le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte servant à l'assiette ou à la liquidation de l'impôt entraîne l'application d'une majoration de :

- **10 %** en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;
- **40 %** lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours après la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;
- **80 %** en cas de découverte d'une activité occulte, sans qu'il soit besoin d'adresser une mise en demeure.

L'application de ces majorations est indépendante des modalités de régularisation de la situation du contribuable.

La base de calcul de ces majorations est en principe identique à celle de l'intérêt de retard. Toutefois, les acomptes ne sont pas déduits de la base de calcul des majorations hormis les mesures d'assouplissement prévues en matière de déclaration de succession (cf. ci-dessous 3°).

2° Précisions relatives à la découverte d'activités occultes.

Se reporter au BOI-CF-INF-10-20-10 au II-B.

3° Mesure d'assouplissement concernant les déclarations de successions.

Pour les déclarations prévues à l'article 800 du CGI, la majoration de 10 % est applicable à partir du premier jour du septième mois suivant celui de l'expiration des délais de six mois et de vingt-quatre mois prévus respectivement aux articles 641 et 641 *bis* du code précité pour la présentation de la déclaration à l'enregistrement.

La majoration de 40 % s'applique lorsque cette déclaration n'a pas été déposée dans les quatre-vingt-dix jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à la produire dans ce délai.

Par mesure de tempérament, les acomptes versés dans les douze ou trente mois suivant le décès sont déduits de l'impôt dû pour déterminer la base de calcul de la majoration de 10 % ; en revanche, lorsque la majoration de 40 % est applicable, elle est due sur la totalité des droits. Cependant, en cas de bonne foi, la pénalité correspondant aux sommes acquittées dans le délai légal fait l'objet, en principe, d'une remise entière prononcée à titre gracieux.

4° Mesure d'assouplissement en cas de formalité fusionnée.

En cas de rejet de la formalité de publicité foncière, les actes soumis à la formalité fusionnée sont néanmoins enregistrés à la date de leur dépôt (CGI, art. 647, IV).

En revanche, les actes de même nature qui font l'objet d'un refus de dépôt ne peuvent être considérés comme enregistrés et toutes les pièces présentées doivent être rendues au déposant ainsi que la provision versée (CGI, art. 647, II).

Le retard résultant de ce refus devrait en principe être sanctionné dans les conditions de droit commun.

Toutefois, l'article 1728-3 du CGI dispose qu'en cas de retard dans l'exécution de la formalité fusionnée prévue à l'article 647 du CGI, il n'est pas tenu compte de la période comprise entre le dépôt de l'acte refusé et la nouvelle présentation à la formalité si celle-ci intervient dans le mois de la notification du refus.

5° Cas particulier à l'impôt sur le revenu : cumul d'infractions au niveau de la déclaration d'ensemble et des déclarations catégorielles (CGI, art. 1728, 4).

En cas de défaut ou de retard dans la souscription des seules déclarations de revenus catégoriels, il existe autant d'infractions distinctes que de déclarations non déposées ou déposées tardivement, d'où l'application concomitante de chaque majoration encourue à concurrence de la part relative de chaque revenu catégoriel dans le revenu global.

Lorsque le défaut ou le retard de souscription porte à la fois sur la déclaration d'ensemble du revenu global et sur une ou plusieurs déclarations catégorielles, les pénalités sont calculées ainsi :

- lorsque qu'il est supérieur ou égal à celui des majorations relatives aux déclarations catégorielles, le taux de la majoration encourue pour défaut ou retard dans la souscription de la déclaration d'ensemble est appliqué à la totalité de l'impôt ;
- lorsque le taux de la majoration encourue au titre d'une ou plusieurs déclarations catégorielles est supérieur à celui de la majoration due au titre de la déclaration d'ensemble, les majorations encourues au titre de ces déclarations catégorielles sont appliquées aux droits mis à la charge du contribuable au prorata des revenus catégoriels concernés. Le taux correspondant à la déclaration d'ensemble est appliqué à la fraction des droits afférente aux autres revenus.

6° Remarque relative aux majorations appliquées en matière de droits d'enregistrement, d'ISF, de droits de timbre et taxes assimilées.

La Cour de cassation considère que la majoration de 40 % prévue à l'article 1728-1 du CGI constitue une sanction ayant le caractère d'une punition et qu'elle revêt donc le caractère d'une accusation en matière pénale au sens de l'article 6-1 de la CEDH.

7272

2. Insuffisance, omission ou inexactitudes dans une déclaration souscrite ou un acte présenté à la formalité (CGI, art. 1729 ; BOI-CF-INF-10-20-20).

a. Infractions concernées.

L'article 1729 sanctionne deux types de comportements :

- les insuffisances, omissions ou inexactitudes constatées dans les déclarations ou les actes comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt qui, lorsqu'elles sont réparées, se traduisent par un supplément d'impôt mis à la charge du contribuable ;
- l'obtention indue du versement d'une créance de nature fiscale.

7273

b. Majorations applicables.

Les majorations sont applicables aux contribuables dont le caractère délibéré du manquement est établi par l'administration ou qui se sont rendus coupables de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du LPF ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat ou encore en cas d'application des dispositions de l'article 792 *bis* du CGI.

Le taux de la majoration de ces droits est de :

- **40 %** en cas de manquement délibéré ;
- **80 %** en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du LPF ; ce taux est ramené à **40 %** lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire. L'application de la majoration de 80 % nécessite une démonstration et une motivation étayées dans la proposition de rectification. Cette démonstration pourra être étayée par tous moyens, notamment par référence à des pièces saisies suite à une opération de visite et de saisie ou par référence aux fonctions et au rôle du ou des intéressés dans l'opération en cause. À défaut, seule la majoration de 40 % est applicable ;
- **80 %** en cas de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat ou en cas d'application des dispositions de l'article 792 *bis* du CGI.

Les majorations s'ajoutent à l'intérêt de retard et sont calculées sur les droits mis à la charge du contribuable ou sur le montant de la créance de nature fiscale dont le reversement lui est demandé.

Remarques :

La décision d'appliquer ces majorations et amendes est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental qui vise à cet effet le document comportant la motivation des pénalités (LPF, art. L. 80 E et R. 80 E-1). À ce sujet, il est précisé que le visa de l'agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental est requis non seulement sur le document initial de motivation des pénalités mais également sur tout document qui, avant la mise en recouvrement et pour quelque motif que ce soit, modifie la base légale, la qualification ou les motifs des pénalités (CE, arrêt du 6 avril 2007, n° 269 402).

Les nouvelles dispositions de l'article 1729-b du CGI, issues de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008, s'appliquent conformément à l'article L. 284 du LPF aux propositions de rectifications notifiées depuis le 1^{er} janvier 2009 sans faire obstacle, le cas échéant, à l'application rétroactive des dispositions de l'article 1729-b du code précité à des agissements commis avant cette date, en vertu de l'application rétroactive de la loi pénale la plus douce (article 8 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789).

7274

c. Qualification des infractions.

Les omissions ou inexactitudes que peuvent commettre les contribuables dans leur déclaration sont présumées involontaires. Dès lors, quels que soient les impôts, droits, taxes ou redevances en cause, les majorations prévues par l'article 1729 du CGI ne peuvent être appliquées que si l'administration établit le caractère délibéré de l'omission ou de l'inexactitude.

S'agissant de la majoration de 40 % pour manquement délibéré, il appartient au service de réunir tous éléments d'information ou d'appréciation utiles en vue d'établir que le contribuable ne pouvait pas ignorer les insuffisances, inexactitudes ou omissions qui lui sont reprochées et que l'infraction a donc été commise sciemment. De même, il appartient au service d'établir l'existence de manœuvres frauduleuses, d'un abus de droit ou d'une dissimulation de prix, passibles de la majoration de 80 %.

Conformément à la jurisprudence du Conseil d'État rendue à propos de la mauvaise foi et applicable à la nouvelle dénomination de « manquement délibéré », chaque chef d'insuffisance doit être apprécié séparément.

Les situations doivent être appréciées au cas par cas, en considération des circonstances particulières à chaque affaire.

Outre l'appréciation du caractère délibéré du manquement, sont examinés dans la présente sous-section la dissimulation juridique ou abus de droit ainsi que la dissimulation de prix.

7275

3. Règles communes aux pénalités prévues par les articles 1728 et 1729 du CGI (BOI-CF-INF-10-20-30).

a. Dépôt hors délai de déclarations complémentaires ou rectificatives.

Lorsqu'une déclaration a été souscrite dans le délai légal, le dépôt, après l'expiration du délai légal, de toute déclaration complémentaire ou rectificative doit être considérée comme révélant une insuffisance, une omission ou une inexactitude et donner lieu à l'application de l'intérêt de retard et, le cas échéant, à l'application des majorations prévues par l'article 1729 du CGI.

Lorsqu'une déclaration déposée tardivement fait elle-même l'objet d'une rectification ou d'un complément, les compléments de droits qui en résultent sont assortis de l'intérêt de retard et des majorations prévues par l'article 1728 du CGI, sous réserve des exceptions prévues à l'article 1729 A-2 du même code (cf. ci-après).

7276 b. Déclaration non souscrite.

Les majorations prévues par l'article 1729 du CGI ne sont applicables qu'aux contribuables qui ont sciemment déclaré ou fait apparaître une base ou des éléments d'imposition inexacts, incomplets ou insuffisants. En conséquence, elles ne sont pas applicables à un contribuable qui n'a pas souscrit de déclaration, même si les circonstances du défaut de déclaration révèlent le caractère délibéré du manquement.

En revanche, ces majorations sont susceptibles d'être appliquées aux inexactitudes, insuffisances ou omissions pour lesquelles le manquement délibéré est établi et qui sont constatées dans des déclarations souscrites tardivement (cf. n° 7277 ci-après).

7277 c. Rectification sur une déclaration souscrite ou un acte enregistré hors délai.**1° Principe.**

La majoration pour retard prévue par l'article 1728 s'applique tant aux droits résultant de la déclaration tardive qu'aux droits résultant des rehaussements apportés à la déclaration.

2° Exception.

Lorsque le taux des majorations pour insuffisance prévues par l'article 1729 du CGI est supérieur, ces majorations se substituent à la majoration pour retard sur la fraction des droits résultant des rehaussements.

7278 Le tableau ci-après résume les différentes situations susceptibles d'être rencontrées en pratique.

	Déclaration déposée avant MD ou dans les 30 jours d'une MD	Déclaration déposée après les 30 jours d'une MD
Rappels en cas de bonne foi	10 % sur le tout (CGI, art. 1728)	40 % sur le tout (CGI, art. 1728)
Rappels en cas de manquement délibéré	10 % sur les droits résultant de la déclaration déposée tardivement (CGI, art. 1728)	40 % sur le tout (CGI, art. 1728)
	40 % sur les droits résultant des rappels (CGI, art. 1729)	
Rappels avec abus de droit ou manœuvres frauduleuses ou dissimulation du prix stipulé dans un contrat	10 % sur les droits résultant de la déclaration déposée tardivement (CGI, art. 1728)	40 % sur les droits résultant de la déclaration déposée tardivement (CGI, art. 1728)
	80 % sur les droits résultant des rappels (CGI, art. 1729) (1)	80 % sur les droits résultant des rappels (CGI, art. 1729) (1)
MD = mise en demeure.		
(1). Pouvant être ramenée à 40 % pour les propositions de rectifications notifiées depuis le 1 ^{er} janvier 2009 en matière d'abus de droit (cf. n° 7273).		

7279 d. Règles communes particulières à certains impôts.

Des règles particulières sont prévues en matière d'application de l'article 168 du CGI, de contribution sociale d'IS prévue à l'article 235 *ter* ZC du même code et en matière de droit d'enregistrement et de taxe de publicité foncière en cas de modification de la ventilation du prix.

7280 e. Modalités de calcul des pénalités en cas d'infractions distinctes.

L'article 1729 A-1 du CGI dispose que lorsque des rehaussements opérés sur une déclaration souscrite dans les délais sont passibles de pénalités n'ayant pas le même taux, les pénalités sont calculées en ajoutant les rehaussements aux éléments déclarés en suivant l'ordre décroissant des différents taux applicables ; cette règle s'applique également lorsque des rehaussements réduisent un déficit ou un crédit et que des pénalités sont appliquées au titre de l'année ou de l'exercice d'imputation.

7281 f. Cumul des sanctions fiscales et des sanctions pénales.

Dans un avis n° 183658 du 4 avril 1997, le Conseil d'État a jugé que l'article 14, paragraphe 7, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques (Pacte de New York) ne fait pas obstacle à ce que le contribuable qui, ayant fait l'objet de poursuites du chef de fraude fiscale sur le fondement de l'article 1741 du CGI, a été, soit définitivement relaxé des fins de cette poursuite, soit reconnu coupable du délit reproché et condamné définitivement par le tribunal correctionnel ou par la cour d'appel, à l'une des peines prévues par cet article, assortie, le cas

échéant, en application de l'article 1745 du même code, d'une obligation de paiement solidaire de l'impôt fraudé, se voit appliquer, s'il y a lieu, par l'administration, les sanctions fiscales que constituent les majorations prévues par les dispositions du 1 de l'article 1728 ou de l'article 1729 du CGI.

L'article 14, paragraphe 7, du Pacte de New-York ne fait, dès lors, pas obligation au juge de l'impôt, saisi d'une contestation portant sur la régularité ou le bien-fondé de ces majorations, d'en prononcer, en pareil cas, la décharge.

II. INFRACTIONS RELATIVES AU RECOUVREMENT DE L'IMPÔT

(CGI, art. 1730 et 1731 ; BOI-CF-INF-10-30)

7282

1. Qualification de l'infraction.

L'infraction de défaut de paiement ou de paiement tardif des impôts est commise lorsqu'une dette fiscale n'est pas acquittée dans le délai légal. Il s'agit d'une infraction qui se produit au stade du recouvrement qu'il convient donc de distinguer de celles relatives à l'assiette de l'impôt.

Par « retard de paiement des impôts », il faut entendre :

- le défaut de paiement ;
- le paiement partiel ;
- le paiement tardif ;

de toute créance fiscale, quels que soient sa dénomination et l'impôt auquel elle se rapporte, qui est le fait du débiteur.

Le retard de paiement s'apprécie à la date limite de paiement déterminée par la loi.

7283

2. Retard de paiement des sommes mentionnées à l'article 1730 du CGI.

a. Principe.

Tout retard dans le paiement des sommes dues au titre de l'impôt sur le revenu, des contributions sociales recouvrées comme en matière d'impôt sur le revenu, de la taxe d'habitation, des taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties et des impositions recouvrées comme les impositions précitées donne lieu à l'application d'une majoration de **10 %**.

La majoration s'applique :

- aux sommes comprises dans un rôle qui n'ont pas été acquittées dans les 45 jours suivant la date de mise en recouvrement du rôle, sans que cette majoration puisse être appliquée avant le 15 septembre pour les impôts établis au titre de l'année en cours ;
- aux acomptes qui n'ont pas été versés le 15 du mois suivant celui au cours duquel ils sont devenus exigibles.

Les dispositions du premier tiret ci-dessus ne s'appliquent pas aux sommes déjà majorées en application du second tiret.

7283-1

b. Cas particuliers.

1° Acomptes d'impôts directs.

Si la date de la majoration coïncide avec celle du versement d'un des acomptes provisionnels prévus à l'article 1664 du CGI, elle peut être reportée d'un mois par arrêté du ministre chargé du budget. La majoration s'applique également au contribuable qui s'est dispensé du second acompte dans les conditions prévues à l'article 1664-4 du CGI lorsqu'à la suite de la mise en recouvrement du rôle les versements effectués sont inexacts de plus du dixième. Toutefois, aucune majoration n'est appliquée lorsque la différence constatée résulte d'une loi intervenue postérieurement à la date du dépôt de la déclaration visée ci-dessus.

La majoration prévue à l'article 1730-1 du CGI s'applique sur les sommes non réglées si, à la suite de la mise en recouvrement du rôle de cotisation foncière des entreprises, la déclaration indiquant le montant de la cotisation foncière des entreprises que le redevable estime dû **au titre de l'année 2010** (cf. Rec. n° 9290) s'avère inexacte de plus de 10 %.

2° Echéances mensuelles impayées.

Si un prélèvement mensuel n'est pas opéré à la date fixée, la somme qui devait être prélevée est acquittée avec le prélèvement suivant. En cas de deuxième retard de paiement au cours de la même année, le contribuable perd pour cette année le bénéfice de son option. Par ailleurs, la totalité des sommes devient exigible et la majoration de 10 % s'applique.

3° Télèrèglement des acomptes ou du solde de l'impôt sur le revenu.

Pour les contribuables particuliers qui acquittent par télèrèglement les acomptes ou les soldes d'imposition dont ils sont redevables, les dates des majorations mentionnées aux a et b

du 2 de l'article 1730 du CGI peuvent être reportées dans la limite de 15 jours. La durée et les conditions de cette prorogation sont fixées par arrêté du ministre chargé du budget.

7284 3. Retard de paiement des sommes mentionnées à l'article 1731 du CGI.

Tout retard dans le paiement des sommes qui doivent être versées aux comptables de l'administration fiscale au titre des impositions autres que celles mentionnées à l'article 1730 du CGI donne lieu à l'application d'une **majoration de 5 %**.

En outre, la **majoration de 5 %** s'applique au contribuable qui, en matière de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, a minoré ses acomptes dans les conditions prévues à l'article 1679 *septies* du CGI lorsqu'à la suite de la liquidation définitive les versements effectués sont inexacts de plus du dixième.

a. Infractions concernées.

Les infractions peuvent être regroupées en trois catégories :

- le dépôt d'une déclaration non accompagnée du paiement intégral des droits correspondants ;
- le paiement tardif de sommes qui doivent être acquittées spontanément par le contribuable sans déclaration préalable ;
- les impositions mises en recouvrement à la suite d'un contrôle.

7284-1 *b. Majoration applicable.*

1° Principe.

Les infractions relatives au recouvrement donnent lieu à l'application d'une majoration de 5 % du montant des sommes dont le versement a été différé.

Lorsque le redevable a versé un acompte dans les délais, la base de calcul de la majoration de 5 % est réduite à due concurrence.

2° Exceptions.

La majoration de 5 % n'est pas applicable lorsque le dépôt tardif d'une déclaration ou d'un acte servant à l'assiette ou à la liquidation de l'impôt est accompagné du paiement de la totalité des droits correspondants.

Par mesure de tempérament, la majoration de 5 % n'est pas appliquée aux impositions résultant d'un contrôle de la déclaration ou de l'acte souscrits ou d'une taxation d'office consécutive au non-dépôt de la déclaration ou de l'acte, mais l'intérêt de retard et les pénalités d'assiette restent, le cas échéant, exigibles.

7284-2 4. Infractions en matière d'acomptes d'impôt sur les sociétés (CGI, art. 1731 A modifié par l'article 26 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013).

L'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et la majoration de 5 % prévue à l'article 1731 du même code sont appliqués à la différence entre, d'une part, respectivement trois quarts, 85 % ou 95 % du montant de l'impôt dû au titre d'un exercice sur le résultat imposé au taux fixé au deuxième alinéa de l'article 219-I du code précité et sur le résultat net de la concession de licences d'exploitation des éléments mentionnés à l'article 39 *terdecies*-1 du même code et, d'autre part, respectivement trois quarts, 85 % ou 95 % du montant d'impôt sur les sociétés estimé au titre du même exercice servant de base au calcul du dernier acompte en application du a, b ou c de l'article 1668-1 du CGI, sous réserve que cette différence soit supérieure à 20 % de ce même montant dû et à 8 millions d'euros lorsque la société réalise un chiffre d'affaires supérieur à 1 milliard d'euros ou à 2 millions d'euros lorsque la société réalise un chiffre d'affaires compris entre 250 millions d'euros et 1 milliard d'euros. Toutefois, ces dispositions ne s'appliquent pas si le montant d'impôt sur les sociétés estimé a été déterminé à partir du compte de résultat prévisionnel mentionné à l'article L. 232-2 du code de commerce, révisé dans les quatre mois qui suivent l'ouverture du second semestre de l'exercice, avant déduction de l'impôt sur les sociétés. Pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI, le compte de résultat prévisionnel s'entend de la somme des comptes de résultat prévisionnels des sociétés membres du groupe.

Voir également BOFIP-Impôts, Actualité du 28/12/2012 : CF - Majoration de 5 % prévue à l'article 1731 du CGI - Obligation de produire un compte de résultat prévisionnel pour les sociétés membres d'un groupe fiscal au sens des dispositions de l'article 223 A du CGI.

7284-3 5. Infractions en matière de contribution exceptionnelle à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 1731 A *bis* nouveau issu de l'article 12 de la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012).

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et la majoration prévue à l'article 1731 du même code sont appliqués :

1° Pour les entreprises mentionnées au a de l'article 1668 B du CGI, à la différence entre, d'une part, trois quarts du montant de la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés due au titre d'un exercice et, d'autre part, trois quarts du montant de cette contribution estimée au titre du même exercice servant de base au calcul du versement anticipé en application du même article 1668 B, sous réserve que cette différence soit supérieure à 20 % du montant de la contribution et à 100 000 € ;

2° Pour les entreprises mentionnées au b de l'article 1668 B du CGI, à la différence entre, d'une part, 95 % du montant de la contribution mentionnée au 1° ci-dessus et, d'autre part, 95 % du montant de cette contribution estimée dans les conditions mentionnées au même 1°, sous réserve que cette différence soit supérieure à 20 % du montant de la contribution et à 400 000 €.

Toutefois, l'intérêt de retard et la majoration mentionnés au premier alinéa ne sont pas appliqués si le montant estimé de la contribution mentionnée au 1° ci-dessus a été déterminé à partir de l'impôt sur les sociétés, lui-même estimé à partir du compte de résultat prévisionnel mentionné à l'article L. 232-2 du code de commerce, révisé dans les quatre mois qui suivent l'ouverture du second semestre de l'exercice, avant déduction de l'impôt sur les sociétés. Pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI, le compte de résultat prévisionnel s'entend de la somme des comptes de résultat prévisionnels des sociétés membres du groupe.

7284-4 | 6. Infractions en matière de cotisation foncière des entreprises (CGI, art. 1731 B).

Pour la cotisation foncière des entreprises, la majoration prévue à l'article 1731-1 du CGI s'applique :

1° aux sommes mentionnées sur un rôle qui n'ont pas été acquittées dans les quarante-cinq jours suivant la date de mise en recouvrement de ce rôle, sans que cette majoration puisse être appliquée avant le 15 septembre pour les impôts établis au titre de l'année en cours ;

2° aux acomptes qui n'ont pas été versés le 15 du mois suivant celui au cours duquel ils sont devenus exigibles. Les sommes majorées sur ce fondement ne sont pas soumises à la majoration visée au 1° ci-dessus ;

3° à la totalité du montant de l'acompte dont le contribuable s'est dispensé du paiement lorsque, à la suite de la mise en recouvrement du rôle, les versements effectués sont inexacts de plus du dixième. Toutefois, aucune majoration n'est appliquée lorsque la différence constatée résulte d'une loi entrée en vigueur postérieurement à la date du dépôt de la déclaration prévue au quatrième alinéa de l'article 1679 *quinquies* du CGI.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux **rôles généraux** de cotisation foncière des entreprises émis **au titre de l'année 2011 et des années suivantes et aux rôles supplémentaires** de cotisation foncière des entreprises et de taxe professionnelle **mis en recouvrement à compter du 30 novembre 2011**.

7284-5

III. AUTRES SANCTIONS RELATIVES AUX INFRACTIONS CONSTITUTIVES DE MANQUEMENTS GRAVES

(CGI, art. 1731 *bis* ; loi n° 2012-354 du 14 mars 2012)

L'article 1731 *bis* du CGI, institué par la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012, renforce les sanctions applicables en cas d'infractions constitutives de manquements graves en privant les contribuables concernés de la possibilité d'imputer certains avantages fiscaux en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt de solidarité sur la fortune.

Ainsi, pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, les déficits mentionnés aux I et I *bis* de l'article 156 du CGI et les réductions d'impôt ne peuvent s'imputer sur les rehaussements et droits donnant lieu à l'application de l'une des majorations prévues aux b et c du 1 de l'article 1728 du CGI, à l'article 1729 et au a de l'article 1732 du même code.

Pour le calcul de l'ISF, les avantages prévus aux articles 885-0 V *bis* et 885-0 V *bis* A du CGI ne peuvent s'imputer sur les droits donnant lieu à l'application de l'une des majorations prévues aux b et c du 1 de l'article 1728 du CGI, à l'article 1729 et au a de l'article 1732 du même code.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2012 et de l'ISF dû au titre de l'année 2012.

Précisions : Par majoration pour manquements graves, il convient d'entendre les majorations d'au moins 40 % correspondant aux manquements suivants :

- absence de dépôt de déclaration dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure (b du 1 de l'article 1728 du CGI qui prévoit une majoration de 40 %) ;
- découverte d'une activité occulte (c du 1 de l'article 1728 du CGI qui prévoit une majoration de 80 %) ;

- insuffisance de déclaration en cas de manquement délibéré, d'abus de droit, de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation de prix (article 1729 du CGI qui prévoit des majorations de 40 % et de 80 %) ;
- opposition au contrôle fiscal conduisant à la mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office des bases d'imposition (a de l'article 1732 du CGI qui prévoit une majoration de 100 %).

IV. AUTRES INFRACTIONS ET PÉNALITÉS COMMUNES

7285 1. Défaut de production ou production tardive d'un document ne comportant pas d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt et devant être remis à l'administration fiscale – Omissions ou inexactitudes dans ces documents (CGI, art. 1729 B ; BOI-CF-INF-10-40-10).

Le défaut de production dans les délais prescrits d'un document qui doit être remis à l'administration fiscale, autre que les déclarations et actes comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt, entraîne l'application d'une amende de **150 €**. L'amende est portée à **1 500 €** s'agissant de la déclaration prévue à l'article 242 *sexies* du CGI¹. Cette amende est également portée à **1 500 €** s'agissant de l'état prévu au III-*bis* de l'article 244 *quater* B du code précité, pour les crédits d'impôt calculés au titre des dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2011.

Les omissions ou inexactitudes constatées dans les renseignements que doivent comporter les documents mentionnés ci-dessus entraînent l'application d'une amende de **15 €** par omission ou inexactitude, sans que le total des amendes applicables aux documents devant être produits simultanément puisse être **inférieur à 60 €** ni **supérieur à 10 000 €**. L'amende est portée à **150 €** s'agissant de la déclaration prévue à l'article 242 *sexies* du CGI¹.

Les sanctions précitées ne **sont pas susceptibles d'être appliquées** à l'encontre des personnes qui sont en mesure de se prévaloir d'un **cas de force majeure**.

Par ailleurs, les amendes susvisées ne sont pas applicables en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, lorsque l'intéressé a réparé l'infraction, soit spontanément, soit dans les trente jours d'une demande de l'administration.

En cas d'inexactitudes ou d'omissions relevées dans un document qui n'a été produit qu'après l'expiration du délai imparti, les amendes sanctionnant ces inexactitudes ou omissions s'ajoutent éventuellement à l'amende encourue pour production tardive du document dont il s'agit.

En revanche, les amendes prévues par l'article 1729 B du CGI ne peuvent se cumuler, pour un même document, avec les majorations prévues par l'article 1728 ou 1729 du CGI. En conséquence, lorsque ces majorations sont appliquées, les amendes prévues par l'article 1729 B ne peuvent pas l'être.

7285-1 2. Défaut de production ou production tardive de l'une des déclarations mentionnées à l'article 1406 du CGI et au XVII de l'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 (CGI, art. 1729 C).

Le défaut de production dans le délai prescrit de l'une des déclarations mentionnées à l'article 1406 et au XVII de l'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 entraîne l'application d'une amende de **150 €**. Les omissions ou inexactitudes constatées dans les mêmes déclarations entraînent l'application d'une amende de **15 €** par omission ou inexactitude, sans que le total des amendes applicables par déclaration puisse être inférieur à 60 € ni supérieur à 150 €.

L'article 1729 C est également applicable à la déclaration visée à l'article 34-XXI de la loi n° 2010-1658 de finances rectificative pour 2010. Cette déclaration est exigée dans le cadre des expérimentations réalisées en 2011 en vue de la révision des valeurs locatives des locaux professionnels. Elle fait l'objet de l'arrêté du 4 mars 2011, publié au JO du 11 mars 2011.

7286 3. Opposition à fonctions et obstacle au contrôle de l'impôt (BOI-CF-INF-10-40-20).

a. Opposition au contrôle fiscal entraînant une évaluation d'office (CGI, art. 1732).

La mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office prévue à l'article L. 74 du LPF entraîne :

- l'application d'une **majoration de 100 %** aux droits rappelés ainsi qu'aux créances de nature fiscale qui doivent être restituées à l'État ;

¹ Pour les investissements réalisés outre-mer à compter du premier jour du sixième mois suivant le 29 mai 2009 (date d'entrée en vigueur de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009), cf. n° 7293-3.

- l'interdiction de participer aux travaux des commissions instituées par les articles 1650 à 1652 bis et 1653 A du CGI.

Remarque : La décision d'appliquer ces majorations et amendes est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental qui vise à cet effet le document comportant la motivation des pénalités (LPF, art. L. 80 E et R. 80 E-1). À ce sujet, il est précisé que le visa de l'agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental est requis non seulement sur le document initial de motivation des pénalités mais également sur tout document qui, avant la mise en recouvrement et pour quelque motif que ce soit, modifie la base légale, la qualification ou les motifs des pénalités (*CE, arrêt du 6 avril 2007, n° 269 402*).

7287 **b. Infractions au droit de communication** (CGI, art. 1734).

L'absence de tenue, la destruction avant les délais prescrits ou le refus de communiquer les documents soumis au droit de communication de l'administration entraîne l'application d'une **amende de 1 500 €**. Cette amende s'applique dès lors que tout ou partie des documents sollicités ne sont pas communiqués.

7288 **c. Refus de communication des opérations de transferts de fonds à l'étranger** (CGI, art. 1735, I).

L'organisme qui ne s'est pas conformé aux obligations de l'article L. 96 A du LPF est passible d'une **amende égale à 50 % des sommes non communiquées**. L'amende est **réduite à 5 %** lorsque le contrevenant apporte la preuve que le Trésor n'a subi aucun préjudice et son montant est **plafonné à 750 €** lorsqu'il s'agit de la **première infraction** de l'établissement concerné commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes.

Ces dispositions s'appliquent indépendamment de celles de l'article 1743 et de l'article 1746-1 du CGI.

7289 **d. Défaut de réponse aux demandes portant sur les transferts indirects de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI** (CGI, art. 1735, II).

Le défaut de réponse à la demande faite en application de l'article L. 13 B du LPF entraîne l'application d'une **amende de 10 000 €** pour chaque exercice visé par cette demande.

7289-1 **e. Obstacle à l'accès aux pièces ou documents sur support informatique, à leur lecture ou à leur saisie, mentionné au IV bis de l'article L. 16 B du LPF** (CGI, art. 1735 *quater* nouveau issu du III de l'article 11 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

L'obstacle à l'accès aux pièces ou documents sur support informatique, à leur lecture ou à leur saisie, mentionné au IV bis nouveau de l'article L. 16 B du LPF (issu du I de l'article 11 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012) entraîne l'application d'une **amende égale à :**

- 10 000 €, ou 5 % des droits rappelés si ce dernier montant est plus élevé, lorsque cet obstacle est constaté dans les locaux occupés par le contribuable mentionné au I de ce même article L. 16 B ;

- 1 500 € dans les autres cas, portée à 10 000 € lorsque cet obstacle est constaté dans les locaux occupés par le représentant en droit ou en fait du contribuable mentionné au même I de l'article L. 16 B du LPF.

7290 **4. Infractions commises par les tiers déclarants** (CGI, art. 1736 ; BOI-CF-INF-10-40-30).

a. Défaut de déclaration des commissions, courtages, ristournes, honoraires, des rémunérations d'associés, des parts de bénéfices et des revenus de capitaux mobiliers (CGI, art. 1736, I).

Le fait de ne pas se conformer aux obligations prévues aux articles 240, 242 *ter*-1 et 242 *ter* B du CGI entraîne l'application d'une **amende égale à 50 %** des sommes non déclarées. **L'amende n'est pas applicable, en cas de première infraction** commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, lorsque les intéressés **ont réparé leur omission, soit spontanément, soit à la première demande** de l'administration, avant la fin de l'année au cours de laquelle la déclaration devait être souscrite, c'est-à-dire la fin de l'année qui suit celle du paiement des sommes en cause.

Cette amende est **plafonnée à 750 € par déclaration** lorsque des revenus distribués sont déclarés à tort comme non éligibles à l'abattement de 40 % mentionné à l'article 158-3-2° du CGI. Les personnes soumises aux obligations prévues à l'article 242 *ter* du CGI et à l'article 242 *ter* B du même code, autres que les sociétés distributrices, sont déchargées de toute responsabilité pour l'individualisation des revenus distribués payés au regard de leur éligibilité à l'abattement de 40 % mentionné à l'article 158-3-2° précité, lorsque cette individualisation

correspond à celle qui a été déclarée ou communiquée par les sociétés distributrices en application de l'article 243 *bis* du CGI. Les personnes soumises aux obligations de l'article 242 *ter* du CGI et à l'article 242 *ter* B du même code sont déchargées de toute responsabilité pour l'individualisation des revenus distribués ou répartis par des organismes ou sociétés mentionnés à l'article 158-3-4° du CGI, au regard de leur éligibilité à l'abattement de 40 % prévu à l'article 158-3-2°, lorsque cette individualisation correspond à la ventilation effectuée par ces organismes ou sociétés en application du sixième alinéa dudit 4°. Cette disposition ne concerne pas les dépositaires des actifs des organismes ou sociétés correspondants.

L'organisme ou l'entité ou, à défaut de personnalité morale, son gérant ou représentant au regard des tiers, qui mentionne sur les documents prévus au huitième alinéa de l'article 242 *ter*-1 du CGI et à l'article 242 *ter* B du même code des informations qui conduisent à tort à ne pas considérer les revenus réalisés lors des cessions, remboursements ou rachats de leurs parts ou actions comme des intérêts au sens du septième alinéa du 1 de ce même article est passible d'une **amende fiscale annuelle de 25 000 €**.

Par dérogation, l'absence d'individualisation des sommes prévues au sixième alinéa de l'article 242 *ter*-1 du CGI et à l'article 242 *ter* B du même code ainsi que l'insuffisance de déclaration des sommes en cause sont sanctionnées par une **amende fiscale de 150 €** par information omise ou erronée, dans la limite de **500 € par déclaration**. Cette amende n'est pas applicable pour les infractions commises par l'établissement payeur sur la base des informations qui lui sont dans les conditions prévues au huitième alinéa de l'article 242 *ter*-1 du CGI et à l'article 242 *ter* B du même code.

7290-1

b. Défaut de déclaration des salaires, pensions et droits d'auteur (CGI, art. 1736, III).

Le non-respect des obligations de déclaration prévues par les articles 87, 87 A, 88 et 241 du CGI entraîne l'application d'une amende égale à **5 %** des sommes non déclarées. L'amende s'applique lorsque les sommes en cause n'ont pas été déclarées ou ne l'ont été que partiellement. Les autres omissions ou inexactitudes (omission de l'adresse du salarié, par exemple) relevées dans les renseignements que doivent comporter les déclarations donnent lieu à l'application des amendes prévues par l'article 1729 B-2 du CGI.

7290-2

c. Défaut de déclaration des comptes ouverts, clos ou utilisés à l'étranger et des avances remboursables ne portant pas intérêt (CGI, art. 1736, IV).

Les infractions aux obligations de déclaration prévues par les articles 1649 A et 1649 A *bis* du CGI sont passibles d'une amende de **1 500 €** par compte ou avance non déclaré.

Toutefois, pour l'infraction aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 A du CGI, ce montant est porté à **10 000 €** par compte non déclaré lorsque l'obligation déclarative concerne un État ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires (dispositions applicables à compter de l'imposition des revenus afférents à l'année 2008).

Pour les déclarations devant être souscrites à compter de l'entrée en vigueur de la loi n° 2012-354 de finances rectificative pour 2012 (soit le 16 mars 2012), si le total des soldes créditeurs du ou des comptes à l'étranger non déclarés est égal ou supérieur à 50 000 € au 31 décembre de l'année au titre de laquelle la déclaration devait être faite, l'amende par compte non déclaré est égale à **5 % du solde créditeur** de ce même compte, sans pouvoir être inférieure aux montants prévus au premier alinéa du IV de l'article 1736 du CGI.

7290-3

d. Défaut de déclaration des trusts (CGI, art. 1736, IV *bis*).

Les infractions à l'article 1649 AB du CGI sont passibles d'une amende de **10 000 €** ou, s'il est plus élevé, d'un montant égal à **5 %** des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés.

7290-4

e. Défaut de déclaration des sillons-kilomètres (CGI, art. 1736, V).

Les infractions à l'article 1649 A *ter* du CGI font l'objet d'une amende de **100 €** par sillon-kilomètre non déclaré et qui ne peut excéder 10 000 €.

7290-5

f. Défaut de déclaration des transformateurs électriques (CGI, art. 1736, VI).

Les infractions mentionnées à l'article 1649 A *quater* du CGI font l'objet d'une amende de **1 000 €** par transformateur non déclaré et qui ne peut excéder 10 000 €.

7290-6 | ***g. Défaut ou erreur de déclaration par le dépositaire central collecteur de la taxe sur les acquisitions de titres de capital ou titres assimilés prévue par les dispositions de l'article 235 ter ZD du CGI*** (CGI, art. 1736, VII).

Pour les acquisitions réalisées à compter du 1^{er} août 2012, en cas de manquement à ses obligations déclaratives mentionnées au IX de l'article 235 *ter* ZD du CGI, le dépositaire central acquitte une amende de 20 000 € pour absence de dépôt de la déclaration et, dans la limite de 20 000 € par déclaration, de 150 € par omission ou inexactitude déclarative.

En cas de manquement à son obligation de mise à disposition de l'administration des informations mentionnées au X du même article 235 *ter* ZD du CGI, le dépositaire central acquitte une amende de 20 000 €.

7290-7 | ***h. Défaut de production par l'établissement payeur de l'attestation sur l'honneur fournie par les personnes demandant la dispense des prélèvements prévus au I de l'article 117 quater du CGI et au I de l'article 125 A du même code*** (CGI, art. 1736, VIII nouveau issu du R du I de l'article 9 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013).

Le défaut de production, sur demande de l'administration, de l'attestation mentionnée à l'article 242 *quater* du CGI par les personnes qui assurent le paiement des revenus mentionnés au premier alinéa du 1 du I de l'article 117 *quater* du CGI et au premier alinéa du I de l'article 125 A du même code entraîne l'application d'une amende de 150 €.

7291 | **5. Infractions aux règles de facturation** (CGI, art. 1737 ; BOI-CF-INF-10-40-40).

a. Défaut de facturation, fausses factures.

1^o Règle générale.

Entraînent l'application d'une amende égale à **50 %** du montant :

- des sommes versées ou reçues, le fait de travestir ou dissimuler l'identité ou l'adresse de ses fournisseurs ou de ses clients, les éléments d'identification mentionnés aux articles 289 et 289 B du CGI et aux textes pris pour l'application de ces articles ou de sciemment accepter l'utilisation d'une identité fictive ou d'un prête-nom¹ ;

- de la facture, le fait de délivrer une facture ne correspondant pas à une livraison ou à une prestation de service réelle ;

- de la transaction, le fait de ne pas délivrer une facture. Le client est solidairement tenu au paiement de cette amende. Toutefois, lorsque le fournisseur apporte, dans les trente jours de la mise en demeure adressée par l'administration fiscale, la preuve que l'opération a été régulièrement comptabilisée, il encourt une amende réduite à 5 % du montant de la transaction.

Les dispositions ci-dessus ne concernent pas les opérations réalisées par des professionnels pour leurs besoins privés ni les ventes au détail ou prestations de services faites ou fournies à des particuliers.

2^o Travaux immobiliers.

Toute personne qui effectue des prestations de service comportant l'exécution de travaux immobiliers, assorties ou non de vente, en infraction aux dispositions de l'article 290 *quinquies* du CGI est passible d'une amende égale à **50 %** du montant TTC des transactions en cause.

Ce dispositif s'applique aux ventes au détail et prestations de services faites ou fournies à des particuliers. Les opérations réalisées au profit de professionnels relèvent de l'article 1737-I-3 du CGI.

7291-1 | ***b. Factures inexactes ou incomplètes.***

Toute omission ou inexactitude constatée dans les factures ou documents en tenant lieu mentionnés aux articles 289 et 290 *quinquies* du CGI donne lieu à l'application d'une amende de **15 €** par omission ou inexactitude. Toutefois, lorsqu'une facture ou document en tenant lieu comporte plusieurs omissions ou inexactitudes, le montant total des amendes dues à ce titre est plafonné à 25 % du montant total de la facture (ou du document en tenant lieu).

7291-2 | ***c. Cumul des amendes relatives à la facturation.***

Les amendes prévues à l'article 1737-I du CGI applicables en cas de fausses factures ou de défaut de facturation ne se cumulent pas avec celles prévues à l'article 1737-II du même code applicables en cas d'omissions ou d'inexactitudes constatées dans les factures.

1. Il a été jugé que cette amende, alors codifiée au 1^{er} alinéa de l'ancien l'article 1740 *ter* du CGI, était proportionnée à l'infraction qu'elle sanctionne et, par suite, conforme aux stipulations du paragraphe 1 de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'Homme (C. E., arrêt du 26 mai 2008, n° 288583, Sté Norelec).

7292 6. Non-respect des obligations de déclaration ou paiement par voie électronique (CGI, art. 1738 modifié par le B du I de l'article 43 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 ; BOI-CF-INF-10-40-50).

a. Règle générale.

1° Télédéclaration.

Le **non-respect de l'obligation de souscrire par voie électronique** une déclaration et ses annexes entraîne l'application d'une **majoration de 0,2 %** du montant des droits correspondant aux déclarations déposées selon un autre procédé. Le montant de la majoration ne peut être **inférieur à 60 €**. En l'absence de droits, le non-respect de l'obligation de souscrire par voie électronique une déclaration et ses annexes entraîne l'application d'une amende de **15 €** par document sans que le total des amendes applicables aux documents devant être produits simultanément puisse être **inférieur à 60 €** ni **supérieur à 150 €**.

2° Télépaiement, paiement par virement ou par prélèvement opéré par le Trésor public.

Le non-respect de l'obligation de payer par virement, télépaiement ou prélèvement opéré à l'initiative du Trésor public entraîne l'application d'une majoration de 0,2 % du montant des sommes dont le versement a été effectué selon un autre mode de paiement. Le montant de la majoration ne peut être inférieur à 60 €. Cette pénalité ne peut donc être appliquée qu'aux sommes qui ont fait l'objet d'un paiement.

Ces dispositions s'appliquent à toutes les infractions à l'obligation de télépaiement ou de paiement par virement ou par prélèvement, quel que soit l'impôt en cause.

Le **non-respect de l'interdiction de payer un impôt par virement** entraîne l'application d'une **majoration de 0,2 %** du montant des sommes dont le versement a été effectué par ce mode de paiement. Le montant de la majoration ne peut être inférieur à 60 €. Cette majoration ne s'applique pas aux sommes déjà majorées en application du I de l'article 1738 du CGI (CGI, art. 1738, 3 complété par le B du I de l'article 43 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

3° Télétransmission des demandes de remboursement de crédit de TVA.

Les demandes de remboursement de crédit de TVA qui ne seront pas télétransmises par les entreprises concernées par l'obligation de recours aux téléprocédures feront l'objet d'un rejet en la forme.

4° Cumul des pénalités.

Le non-respect de l'obligation de souscrire une déclaration par voie électronique et le non-respect de l'obligation d'acquitter un impôt selon un moyen de paiement déterminé constituent deux obligations distinctes.

Le redevable qui a enfreint son obligation de télédéclaration et son obligation de télépaiement encourt donc une majoration au titre de chaque infraction, soit deux majorations de 0,2 %.

Par mesure de tempérament, en cas de **dépôt tardif d'une déclaration selon un autre procédé que celui requis**, seuls sont appliqués l'intérêt de retard et la majoration pour retard prévue par l'article 1728 du CGI.

De même, en cas de **paiement tardif effectué selon un autre moyen que celui requis**, seuls sont appliqués l'intérêt de retard et la majoration pour retard de paiement prévue par l'article 1731 du CGI ou la majoration prévue par l'article 1730 du même code.

Précision : le non-cumul de ces pénalités procède en effet d'une mesure de tempérament consentie par l'administration et non pas d'un droit résultant d'une disposition législative.

7292-1

b. Cas des tiers déclarants.

Le non-respect de l'obligation de souscrire selon un procédé électronique une déclaration de sommes versées à un tiers entraîne l'application d'une amende de **15 €** par **bénéficiaire** de ces sommes.

7293

7. Non-respect des conditions auxquelles sont subordonnés des avantages fiscaux (BOI-CF-INF-10-40-60).

a. Ouverture ou maintien irrégulier de comptes bénéficiant d'une aide publique (CGI, art. 1739 ; Décret n° 2011-645 du 9 juin 2011).

L'article 1739-I du CGI interdit à tout établissement de crédit qui reçoit du public des fonds à vue ou à moins de cinq ans, et par quelque moyen que ce soit, d'ouvrir ou de maintenir ouverts dans des conditions irrégulières des comptes bénéficiant d'une aide publique, notamment sous forme d'exonération fiscale, ou d'accepter sur ces comptes des sommes excédant les plafonds autorisés.

Sans préjudice des sanctions disciplinaires qui peuvent être infligées par l'Autorité de contrôle prudentiel, les infractions aux dispositions de cet article sont punies d'une amende fiscale dont le taux est égal au montant des intérêts payés, sans que cette amende puisse être inférieure à **75 €**.

Un décret pris sur le rapport du ministre chargé du budget fixe les modalités d'application du présent article, et notamment les conditions dans lesquelles seront constatées et poursuivies les infractions (cf. les articles D. 351-1 à D. 351-4 du code monétaire et financier et les articles L. 351-2 et L. 351-3 du même code).

Ces dispositions s'appliquent, quels que soient les entreprises, établissements ou organismes dépositaires, au régime de l'épargne populaire créé par la loi n° 82-357 du 27 avril 1982 portant création d'un régime d'épargne populaire (CGI, art. 1739, II).

7293-1

b. Infractions relatives à l'ouverture d'un livret A en contravention avec les dispositions du troisième alinéa de l'article L. 221-3 du code monétaire et financier (CGI, art. 1739 A).

À compter du 1^{er} janvier 2009, sans préjudice de l'imposition des intérêts indûment exonérés en vertu de l'article 157-7° du CGI, les personnes physiques qui ont sciemment ouvert un livret A en contravention des dispositions du troisième alinéa de l'article L. 221-3 du code monétaire et financier sont passibles d'une amende fiscale égale à 2 % de l'encours du livret surnuméraire. L'amende n'est pas recouvrée si son montant est inférieur à 50 €.

7293-2

c. Infractions relatives à certains avantages fiscaux accordés au titre des investissements réalisés outre-mer (CGI, art. 1740).

1° Dispositions applicables avant la publication de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer.

Lorsqu'il est établi qu'une personne a fourni volontairement de fausses informations ou n'a pas respecté les engagements qu'elle avait pris envers l'administration permettant d'obtenir pour autrui les avantages fiscaux prévus par les articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B, 217 *undecies* et 217 *duodecies* du CGI, elle est redevable d'une amende égale au montant de l'avantage fiscal indûment obtenu, sans préjudice des sanctions de droit commun. Il en est de même, dans le cas où un agrément n'est pas exigé, pour la personne qui s'est livrée à des agissements, manœuvres ou dissimulations ayant conduit à la remise en cause de ces aides pour autrui. Sont notamment ici visés l'utilisation volontaire de fausses informations ou le non-respect intentionnel des conditions de conservation et d'affectation des investissements.

2° Dispositions applicables à compter de la publication de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer.

Lorsque l'octroi des avantages fiscaux prévus par les articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B, 199 *undecies* C, 217 *undecies* et 217 *duodecies* du CGI est soumis à la délivrance d'un agrément du ministre chargé du budget, dans les conditions définies à ces articles, toute personne qui, afin d'obtenir pour autrui les avantages fiscaux susmentionnés, a fourni volontairement à l'administration de fausses informations ou n'a volontairement pas respecté les éventuels engagements pris envers elle est redevable d'une amende égale au montant de l'avantage fiscal indûment obtenu, sans préjudice des sanctions de droit commun.

Toute personne qui, afin d'obtenir pour autrui les avantages fiscaux mentionnés ci-dessus, s'est livrée à des agissements, manœuvres ou dissimulations ayant conduit à la reprise par l'administration des avantages fiscaux est redevable d'une amende, dans les mêmes conditions que celles mentionnées ci-dessus.

7293-3

d. Infractions relatives à l'obligation de déclaration mentionnée à l'article 242 sexies du CGI relative à certains avantages fiscaux accordés au titre des investissements réalisés outre-mer (CGI, art. 1740-0 A).

Le non-respect de l'obligation de déclaration mentionnée à l'article 242 *sexies* du CGI entraîne le paiement d'une amende d'un montant égal à la moitié de l'avantage fiscal obtenu en application des articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B, 199 *undecies* C ou 217 *undecies* du code précité.

Cette amende est applicable aux investissements réalisés à compter du premier jour du sixième mois suivant l'entrée en vigueur de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer.

7293-4

e. Infractions relatives à l'engagement pris par l'entreprise locataire dans le cadre du dernier alinéa du I de l'article 199 *undecies* B du CGI ou du dernier alinéa du I de l'article 217 *undecies* du CGI (CGI, art. 1740-00 A).

Le non-respect par l'entreprise locataire de l'engagement prévu au dernier alinéa du I de l'article 199 *undecies* B du CGI ou au dernier alinéa du I de l'article 217 *undecies* du code

précité au cours des douze mois suivant la fin de la période de cinq ans mentionnée au vingt-troisième alinéa du I de l'article 199 *undecies* B du même code, au neuvième alinéa ou au quinzième alinéa du I de l'article 217 *undecies* du CGI entraîne l'application, à la charge de cette entreprise, d'une amende égale à 50 % du montant de la rétrocession qu'elle a obtenue en application du vingt-sixième alinéa du I de l'article 199 *undecies* B du CGI ou du dix-neuvième alinéa du I de l'article 217 *undecies* du même code. Le taux de l'amende est fixé à 30 % lorsque le non-respect de l'engagement intervient à compter du treizième mois suivant la fin de la même période de cinq ans. Le montant de l'amende est diminué d'un abattement égal au produit de ce montant par le rapport entre le nombre d'années échues d'exploitation du bien au-delà de six ans et la durée d'engagement d'utilisation de ce bien excédant six ans.

Cette amende n'est pas applicable :

- a) Lorsque les investissements exploités par l'entreprise locataire sont cédés, si le cessionnaire s'engage à maintenir leur affectation initiale pendant la fraction du délai d'utilisation restant à courir. L'engagement est pris dans l'acte constatant la transmission ou, à défaut, dans un acte sous seing privé ayant date certaine, établi à cette occasion. En cas de non-respect de cet engagement, le cessionnaire est redevable de l'amende ;
- b) Lorsque le non-respect de l'engagement résulte du décès de l'entrepreneur individuel ou de la liquidation judiciaire de l'entreprise ou lorsque la réduction d'impôt, ou déduction du résultat imposable, afférente aux investissements exploités par l'entreprise locataire a fait l'objet d'une reprise dans les conditions prévues à l'article 199 *undecies* B ou à l'article 217 *undecies* du CGI ;
- c) En cas de force majeure.

L'administration fait connaître par un document au redevable le montant de l'amende qu'elle se propose d'appliquer et les motifs de celle-ci. Elle avise l'intéressé de la possibilité de présenter ses observations dans un délai de trente jours à compter de la notification de ce document.

7293-5 *f. Infractions relatives aux obligations mentionnées à l'article 242 septies du CGI* (CGI, art. 1740-00 AB).

Le non-respect des obligations mentionnées à l'article 242 *septies* du CGI entraîne le paiement d'une amende égale à **50 % du montant des avantages fiscaux** indûment obtenus en application des articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B, 199 *undecies* C, 217 *undecies* et 217 *duodecies* du code précité.

7293-6 *g. Infractions relatives à la demande de dispense des prélèvements prévus au I de l'article 117 quater du CGI et au I de l'article 125 A du même code* (CGI, art. 1740-0 B nouveau issu du S du I de l'article 9 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013).

Pour les revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2013, la présentation d'une attestation sur l'honneur par une personne physique ne remplissant pas la condition prévue au troisième alinéa du 1^{er} du I de l'article 117 *quater* du CGI et au dernier alinéa du I de l'article 125 A du même code pour bénéficier d'une dispense des prélèvements prévus aux mêmes I entraîne l'application d'une amende égale à 10 % du montant de ces prélèvements ayant fait l'objet de la demande de dispense à tort.

7294 **8. Délivrance irrégulière de documents permettant à un tiers de bénéficier d'un avantage fiscal** (CGI, art. 1740 A ; BOI-CF-INF-10-40-60 au II).

La délivrance irrégulière de documents, tels que certificats, reçus, états, factures ou attestations, permettant à un contribuable d'obtenir une déduction du revenu ou du bénéfice imposables, un crédit d'impôt ou une réduction d'impôt, entraîne l'application d'une amende égale à **25 %** des sommes indûment mentionnées sur ces documents ou, à défaut d'une telle mention, d'une amende égale au montant de la déduction, du crédit ou de la réduction d'impôt indûment obtenu.

Cette amende s'applique également en cas de délivrance irrégulière de l'attestation mentionnée à la seconde phrase du 2° du g du 1 de l'article 200 du CGI et du 2° du g du 1 de l'article 238 *bis* du même code.

Cette amende s'applique également aux fonds de dotation créés par la loi n° 2008-776 de modernisation de l'économie et aux organismes qu'ils financent lorsqu'ils ne respectent pas les conditions prévues aux articles 200 et 238 *bis* du CGI.

7295 **9. Procès-verbal de flagrance fiscale** (CGI, art. 1740 B ; BOI-CF-INF-10-40-70 ; loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 11, VII).

L'ensemble des faits constatés par un procès-verbal de flagrance fiscale, mentionnés aux I à I *ter* de l'article L. 16-0 BA du LPF (cf. n° 7074-7), entraîne l'application d'une amende égale à 5 000 €.

Le montant de cette amende est porté à 10 000 € si, à la date du constat de flagrance fiscale, le chiffre d'affaires hors taxes ou le montant des recettes brutes excède les limites prévues au I de l'article 50-0, au 1 de l'article 102 *ter* ou au I de l'article 69 du CGI, selon la nature de l'activité. Il est également porté à 10 000 € si, à cette même date, le revenu imposable établi dans les conditions prévues à l'article 1649 *quater*-0 B *bis* du CGI excède le seuil de la quatrième tranche du barème de l'impôt sur le revenu fixé au I de l'article 197 du code précité.

Ce montant est porté à 20 000 € si, à la date du constat de flagrance fiscale, le chiffre d'affaires hors taxes ou le montant des recettes brutes excède les limites prévues au I de l'article 302 *septies* A du CGI ou au b du II de l'article 69 du même code, selon la nature de l'activité. Il est également porté à 20 000 € si, à cette même date, le revenu imposable établi dans les conditions prévues à l'article 1649 *quater*-0 B *bis* du CGI excède le seuil de la cinquième tranche du barème de l'impôt sur le revenu fixé au I de l'article 197 du code précité.

Ce même montant est porté à 30 000 € si, à la date du constat de flagrance fiscale, le revenu imposable établi dans les conditions prévues à l'article 1649 *quater*-0 B *bis* du CGI excède le seuil de la sixième tranche du barème de l'impôt sur le revenu fixé au I de l'article 197 du code précité.

Lorsque les pénalités prévues au c du 1 de l'article 1728 du CGI et aux b et c de l'article 1729 du même code et l'amende prévue à l'article 1737 du même code sont encourues pour les mêmes faits que ceux visés aux I à I *ter* de l'article L. 16-0 BA du LPF constitutifs d'une flagrance fiscale et au titre de la même période, celles-ci ne sont appliquées que si leur montant est supérieur à celui de l'amende visée à l'alinéa ci-dessus. Dans ce cas, le montant de cette amende s'impute sur celui de ces pénalités et amende.

7296 10. Défaut de réponse ou réponse partielle à la mise en demeure mentionnée au III de l'article L. 13 AA et au deuxième alinéa de l'article L. 13 AB du LPF (CGI, art. 1735 *ter*).

Pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2010, le défaut de réponse ou la réponse partielle à la mise en demeure mentionnée au III de l'article L. 13 AA et au deuxième alinéa de l'article L. 13 AB du LPF, entraîne l'application, pour chaque exercice vérifié, d'une amende d'un montant de 10 000 € ou, si le montant correspondant est supérieur à cette dernière somme, et compte tenu de la gravité des manquements, d'un montant pouvant atteindre 5 % des bénéfices transférés au sens de l'article 57 du CGI.

7297

7299

chapitre 2

infractions et pénalités particulières

(BOI-CF-INF)

A. IMPÔTS DIRECTS ET TAXES ASSIMILÉES

I. MAJORATIONS DE DROITS

(BOI-CF-INF-20-10-10)

7300 1. Non-respect des conditions de rachat d'une entreprise par ses salariés (CGI, art. 1757 ; décret n° 2012-653 du 4 mai 2012).

Lorsque le rachat d'une entreprise a été réalisé avec l'accord préalable du ministre chargé des finances conformément à l'article 220 *quater* B du CGI, les droits rappelés et les crédits d'impôt à rembourser en application des articles 83 *bis*-II et III, 160 A-III, 220 *quater* A du CGI et du troisième alinéa du II de l'article 726 du même code sont assortis de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI, d'une **majoration de 20 %** et, le cas échéant, de la **majoration pour manœuvres frauduleuses** mentionnée à l'article 1729 du code précité.

7301 2. Défaut de déclaration de transferts de capitaux en provenance ou à destination de l'étranger (CGI, art. 1758).

En cas d'application des dispositions prévues au troisième alinéa de l'article 1649 A du CGI, au second alinéa de l'article 1649 AA du même code (à compter de l'imposition des revenus de l'année 2012) et au deuxième alinéa de l'article 1649 *quater* A du même code, le montant des droits est assorti de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et d'une **majoration de 40 %**.

Toutefois, dans les cas où la méconnaissance des obligations énoncées à l'article 1649 *quater* A du CGI est punie de la sanction prévue au I de l'article L. 152-4 du code monétaire et financier, la majoration de 40 % n'est pas mise en œuvre.

| En cas d'application des dispositions du septième alinéa du I de l'article 238 *bis*-0 I du CGI, le montant des droits éludés est assorti de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et de la majoration de 40 %.

En cas d'application des dispositions prévues à l'article 1649 *quater*-0 B *bis* du CGI (cf. n° 7074-8), le montant des droits est assorti d'une majoration de 80 %.

7302 **3. Retard ou défaut de souscription, inexactitudes ou omissions relevées dans les déclarations d'impôt sur le revenu** (CGI, art. 1758 A).

Le retard ou le défaut de souscription des déclarations qui doivent être déposées en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu ainsi que les inexactitudes ou les omissions relevées dans ces déclarations, qui ont pour effet de minorer l'impôt dû par le contribuable ou de majorer une créance à son profit, donnent lieu au versement d'une **majoration** égale à **10 %** des droits supplémentaires ou de la créance indue.

Cette majoration n'est pas applicable :

- en cas de régularisation spontanée ou lorsque le contribuable a corrigé sa déclaration dans un délai de trente jours à la suite d'une demande de l'administration ;
- ou lorsqu'il est fait application de majorations plus élevées de 40, 80 ou 100 % pour dépôt tardif, non dépôt, manquement délibéré, abus de droit, manœuvres frauduleuses ou opposition à contrôle, prévues par les articles 1728, 1729 ou 1732 du CGI.

II. AMENDES FISCALES

(BOI-CF-INF-20-10-20)

7303 **1. Défaut de déclaration de rémunérations et distributions occultes** (CGI, art. 1759).

Aux termes de l'article 111-c du CGI, les rémunérations et avantages occultes sont considérés comme des revenus distribués.

Les sociétés et les autres personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés qui versent ou distribuent, directement ou par l'intermédiaire de tiers, des revenus à des personnes dont, contrairement aux dispositions des articles 117 et 240 du CGI, elles ne révèlent pas l'identité, sont soumises à une **amende égale à 100 %** des sommes versées ou distribuées. Lorsque l'entreprise a **spontanément** déclaré le montant des sommes en cause en même temps que sa déclaration de résultats, le taux de l'amende est ramené à **75 %**.

En ce qui concerne les rémunérations occultes, l'application de la pénalité prévue à l'article 1759 du CGI ne fait pas obstacle à l'application de l'amende pour défaut de déclaration des rémunérations prévue par l'article 1736-III du même code.

En revanche, l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI ne se cumule pas avec l'amende de 100 % ou de 75 %.

7304 **2. Défaut de mention, sur la déclaration 2042, de certains revenus exonérés ou soumis à prélèvement ou retenue libératoires** (CGI, art. 1760).

Toute infraction aux dispositions du troisième alinéa de l'article 170-1 du CGI donne lieu à l'application d'une amende égale à **5 %** des sommes non déclarées, sans que le montant de cette amende puisse être **inférieur à 150 € ni supérieur à 1 500 €** ; lorsqu'aucune infraction aux dispositions de l'article 170-1 du CGI n'a été commise au cours des trois années précédentes, ces montants sont réduits respectivement à **75 € et 750 €**.

7305 **3. Défaut ou insuffisance de retenue de l'impôt sur le revenu - Infractions à l'imposition des plus-values des personnes non domiciliées en France - Défaut de déclaration des transactions portant sur des objets de valeur** (CGI, art. 1761).

Entraînent l'application d'une amende égale à 25 % du montant des droits éludés :

- les infractions aux dispositions de l'article 244 *bis* A-I du CGI ;
- les infractions aux articles 150 VI à 150 VM du code précité.

L'amende de 25 % se cumule avec l'intérêt de retard et, le cas échéant, avec les majorations prévues aux articles 1728 et 1729 du CGI. En revanche, le paiement tardif du prélèvement ou de la taxe n'entraîne, outre l'intérêt de retard, que l'application de la majoration de 5 % prévue à l'article 1731 du même code.

7306 4. Infraction aux mesures de publicité des impositions (CGI, art. 1762).

Toute infraction aux dispositions de l'article L. 111 du LPF, relatif à la publicité de l'impôt, est punie d'une amende fiscale égale au montant des impôts divulgués¹.

7306-1 5. Infraction aux mesures de mise sous conditions des avantages fiscaux attachés aux dons (CGI, art. 1762 *decies*).

À défaut du respect des obligations prévues aux 2 et 3 du III de l'article 1378 *octies* du CGI, les organismes mentionnés à ces 2 et 3 sont passibles d'une amende égale à 25 % du montant des dons, legs et versements qui ont été effectués à leur profit.

7307 6. Défaut de souscription, inexactitudes dans les documents propres aux BIC et à l'IS (CGI, art. 1763 complété par l'article 30 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

Entraîne l'application d'une **amende égale à 5 %** des sommes omises le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet des documents suivants :

- tableau des provisions prévu en application des dispositions de l'article 53 A du CGI ;
- relevé détaillé de certaines catégories de dépenses prévu à l'article 54 *quater* du CGI ;
- état prévu au premier alinéa de l'article 223 Q du CGI (disposition applicable pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009 ; auparavant été visé l'état des abandons de créances et subventions prévu au sixième alinéa de l'article 223 B du CGI) ;
- registre des plus-values en report d'imposition mentionné à l'article 54 *septies*-II du CGI ;
- état prévu aux articles 41-IV, 54 *septies*-I, 151 *octies*-II ou 151 *nonies*-II-2 et VI du CGI au titre de l'exercice au cours duquel est réalisée l'opération visée par ces dispositions ou au titre des exercices ultérieurs ;
- état de suivi des titres transférés mentionné au onzième alinéa de l'article 219-I-a *ter* du CGI ;
- état mentionné au dernier alinéa du 2 de l'article 221 du CGI (s'applique aux transferts réalisés à compter du 14 novembre 2012).

Pour les documents mentionnés aux trois premiers tirets ci-dessus, l'amende s'applique au seul exercice au titre duquel l'infraction est mise en évidence et **le taux est ramené à 1 % lorsque les sommes correspondantes sont réellement déductibles**.

Entraîne l'application d'une amende égale à 5 % des résultats de la société scindée non imposés en application des dispositions prévues aux articles 210 A et 210 B du CGI, le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet de l'état prévu à l'article 54 *septies*-III du code précité (état de situation de propriété des titres grevés d'un engagement de conservation à la suite de la scission).

Entraîne l'application d'une amende égale à 5 % du prix de revient du bien donné en location ou mis à disposition sous toute autre forme le défaut de production de la déclaration prévue à l'article 54 *octies* du CGI.

7307-1 7. Non-respect de l'engagement prévu au II de l'article 210 E du CGI par la société cessionnaire ou crédit-preneuse (CGI, art. 1764, I, al. 1 et CGI, art. 1764, II).

La société bénéficiaire d'un apport soumis aux dispositions de l'article 210 E du CGI qui ne respecte pas l'engagement visé à l'article 210 E-II du CGI est redevable d'une amende dont le montant est égal à **25 %** de la valeur d'apport de l'actif pour lequel l'engagement de conservation n'a pas été respecté.

La société crédit-preneuse qui ne respecte pas les engagements mentionnés au septième alinéa de l'article 210 E-II du CGI est redevable d'une amende dont le montant est égal à **25 %** de la valeur de cession de l'immeuble ou du droit réel à la société crédit-bailleresse ayant acquis l'immeuble ou le droit réel.

La société crédit-preneuse qui ne respecte pas la condition prévue à la seconde phrase du septième alinéa de l'article 210 E-II du CGI est redevable d'une amende dont le montant est égal à **25 %** de la valeur de cession de l'immeuble ou du droit réel à la société crédit-bailleresse ayant acquis l'immeuble ou le droit réel (CGI, art. 1764, II).

7307-2 8. Non-respect du délai minimal d'application du régime fiscal SIIC par la filiale cessionnaire (CGI, art. 1764, I, al. 2).

La société cessionnaire qui ne respecte pas la condition prévue par la deuxième phrase du premier alinéa du II de l'article 210 E du CGI est redevable d'une amende dont le montant est égal à 25 % de la valeur de cession de l'actif au titre duquel la condition n'a pas été respectée.

1. Cette infraction entraîne également l'application des sanctions pénales prévues à l'article 1772-1 du CGI.

7307-3 9. Non-respect de l'engagement prévu au IV de l'article 210 E du CGI par la société cédante (CGI, art. 1764, I-al. 3).

La société cédante qui ne respecte pas l'engagement de réinvestissement visé à l'article 210 E-IV du CGI est redevable d'une amende dont le montant est égal à 25 % de la valeur de cession des immeubles bâtis.

7307-4 10. Non-respect de l'engagement de transformation mentionné au II de l'article 210 F du CGI par la société cessionnaire (CGI, art. 1764, III).

Pour les cessions à titre onéreux réalisées du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014, la société cessionnaire qui ne respecte pas l'engagement de transformation mentionné à l'article 210 F-II du CGI **est redevable d'une amende** dont le montant est égal à **25 %** de la valeur de cession de l'immeuble. La société absorbante substituée aux droits de la société cessionnaire est redevable de la même amende lorsqu'elle ne respecte pas l'engagement de transformation.

7307-5 11. Non-respect de l'engagement d'achèvement des locaux destinés à l'habitation mentionné à l'article 238 octies A du CGI par la personne cessionnaire (CGI, art. 1764, IV).

Pour les cessions à titre onéreux réalisées du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014, la personne cessionnaire qui ne respecte pas l'engagement d'achèvement des locaux destinés à l'habitation mentionné à l'article 238 octies A-II du CGI **est redevable d'une amende** dont le montant est égal à **25 %** de la valeur de cession du droit de surélévation.

7307-6 12. Non-respect des obligations prévues à l'article 210 B du CGI (CGI, art. 1768).

L'associé d'une société scindée qui ne souscrit pas l'engagement de conservation ou ne respecte pas, totalement ou partiellement, l'obligation de conservation des titres des sociétés bénéficiaires des apports auxquels il est soumis pour l'application des dispositions prévues à l'article 210 B du CGI est redevable d'une amende dont le montant est égal à :

- 1 % de la valeur réelle des titres attribués, estimée au moment de la scission, et pour lesquels l'engagement de conservation n'a pas été souscrit ;

- 25 % de la valeur réelle des titres attribués, estimée au moment de la scission, et pour lesquels l'obligation de conservation n'a pas été respectée. Dans ce cas, le montant de l'amende encourue est limité au produit d'une somme égale à 30 % des résultats non imposés de cette société en application des articles 210 A et 210 B du CGI par la proportion de titres détenus qui ont été cédés par l'intéressé et par le pourcentage de sa participation au capital de la société scindée au moment de la scission. Le redevable de l'amende doit attester, sous le contrôle de l'administration, du montant des résultats en cause.

La société bénéficiaire d'un apport comportant des titres qui ne souscrit pas l'engagement de conservation ou ne respecte pas, totalement ou partiellement, l'obligation de conservation des titres représentatifs d'une scission prévus à l'article 210 B *bis*-1-b du CGI est redevable de la même amende.

7308 13. Non-respect des conditions de fonctionnement d'un PEA (CGI, art. 1765).

Si l'une des conditions prévues pour l'application de la loi n° 92-666 du 16 juillet 1992 modifiée relative au plan d'épargne en actions n'est pas remplie, le plan est clos, dans les conditions définies en cas de retrait ou de rachat et prévues aux articles 150-0 A-II-2 du CGI et L. 221-32 du code monétaire et financier à la date où le manquement a été commis et les cotisations d'impôt résultant de cette clôture sont immédiatement exigibles.

Il en est ainsi également en cas de non-respect des conditions d'application du dispositif de retraits ou rachats anticipés du PEA affectés à la création ou à la reprise d'entreprise.

7309 14. Défaut de déclaration des contrats d'assurance vie à l'étranger par les particuliers (CGI, art. 1766).

Pour les déclarations devant être souscrites à compter du 1^{er} janvier 2013, les infractions aux dispositions du premier alinéa de l'article 1649 AA du CGI sont passibles d'une amende de **1 500 € par contrat non déclaré**. Ce montant est porté à **10 000 €** par contrat non déclaré lorsque l'obligation déclarative concerne un État ou territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires.

Si le total de la valeur du ou des contrats non déclarés est égal ou supérieur à 50 000 € au 31 décembre de l'année au titre de laquelle la déclaration devait être faite, l'amende est portée pour chaque contrat non déclaré à **5 % de la valeur de ce contrat**, sans pouvoir être inférieure aux montants prévus au premier alinéa de l'article 1766 du CGI.

Auparavant, les personnes physiques ne se conformant pas aux obligations prévues par l'article 1649 AA du CGI étaient passibles d'une amende égale à **25 %** des versements effectués au titre des contrats non déclarés. Lorsque le contribuable apportait la preuve que le Trésor n'avait subi aucun préjudice, le taux de l'amende était ramené à **5 %** et son montant plafonné à **1 500 €**.

7310 15. Infraction aux règles de déclaration de paiement de revenus de capitaux mobiliers (CGI, art. 1767 ; décret n°2012-653 du 4 mai 2012).

1. Les sociétés qui ne se conforment pas aux prescriptions énoncées à l'article 243 *bis* du CGI sont passibles d'une amende fiscale égale à **5 %** du montant des revenus concernés qui ne peut excéder **750 €** par distribution. Celles qui, en application des dispositions du même article, mentionnent à tort les revenus qu'elles distribuent comme éligibles à l'abattement de 40 % sont passibles d'une amende fiscale égale à **25 %** du montant des revenus concernés. Ces amendes ne sont pas applicables lorsque les sociétés concernées apportent la preuve que le Trésor n'a subi aucun préjudice.

2. Les personnes visées à l'article 243 *ter* du CGI qui ne se conforment pas aux prescriptions de cet article ou qui identifient à tort les revenus qu'elles paient comme éligibles à l'abattement de 40 % sont passibles d'une amende fiscale égale à **5 %** du montant des revenus concernés, ne pouvant excéder **750 €** pour chaque mise en paiement.

3. Les sociétés ou organismes mentionnés au 4° du 3 de l'article 158 du CGI ou, à défaut de personnalité morale, leur gérant ou représentant à l'égard des tiers, qui procèdent à une ventilation de leurs distributions ou répartitions conformément aux dispositions du septième alinéa du 4° du 3 du même article conduisant à les considérer à tort comme éligibles à l'abattement de 40 % mentionné au 2° du 3 de l'article précité sont passibles d'une amende fiscale égale à **25 %** du montant des revenus concernés. Cette amende n'est pas applicable lorsque cette ventilation erronée des distributions ou répartitions est effectuée sur la base des informations déclarées ou communiquées par les sociétés distributrices en application de l'article 243 *bis* du CGI ou, s'agissant de revenus perçus d'autres sociétés ou organismes mentionnés au 4° du 3 de l'article 158 du code précité, lorsque cette ventilation correspond à celle opérée par ces derniers.

4. Le non-respect des modalités de ventilation des revenus distribués ou répartis par les sociétés ou organismes mentionnés au 4° du 3 de l'article 158 du CGI en application du septième alinéa dudit 4° est passible d'une amende annuelle de **1 500 €**. Cette amende n'est pas applicable lorsque celle mentionnée au 3 du présent article est appliquée pour les mêmes revenus.

7311 16. Infractions commises par les sociétés de gestion des FCPR, les SCR, les FCPR, les FCPI et les FIP (CGI, art. 1763 B et 1763 C ; Ordonnance n° 2011-915 du 1^{er} août 2011 relative aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières et à la modernisation du cadre juridique de la gestion d'actifs, art. 27).

a. Non-respect des obligations déclaratives relatives au quota prévues à l'article 242 quinquies du CGI.

La société de gestion d'un fonds commun de placement à risques (FCPR) qui a porté sur la déclaration prévue de l'article 242 *quinquies*-I du CGI des informations erronées ayant conduit à la dissimulation du non-respect du quota de 50 % prévu à l'article 163 *quinquies* B-II-1° du même code est redevable d'une amende fiscale égale à **5 %** de la valeur des investissements portés sur la déclaration précitée et retenus à tort dans le quota d'investissement de 50 % ou pour le calcul de la limite prévue au III de l'article L. 214-28 du code monétaire et financier. Le montant de cette amende est diminué d'un abattement égal à la proportion du montant des souscriptions réalisées par des personnes n'ayant pas, en France, leur domicile fiscal ou leur siège social sur le montant des souscriptions émises par le fonds. Cette proportion s'apprécie au premier jour de chaque exercice. L'amende est plafonnée, par déclaration, à la moitié du montant des sommes qui lui sont dues par le fonds au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné.

La société de capital-risque (SCR) qui a porté sur l'état prévu à l'article 242 *quinquies*-II du CGI des informations erronées ayant conduit à la dissimulation du non-respect du quota de 50 % prévu au troisième alinéa du 1° de l'article 1^{er}-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier est redevable d'une amende fiscale égale à **5 %** de la valeur des investissements portés sur la déclaration précitée et retenus à tort dans le quota d'investissement de 50 % ou pour le calcul de la limite prévue au quatrième alinéa du 1° de l'article 1^{er}-1 précité. Le montant de cette amende est plafonné, par déclaration, à la moitié du montant des charges d'exploitation de la société de capital-risque au titre de l'exercice concerné.

À défaut de production de la déclaration ou de l'état prévu à l'article 242 *quinquies* du CGI dans les délais prescrits, l'administration adresse, par pli recommandé avec accusé de réception, une mise en demeure d'avoir à déposer la déclaration ou l'état susmentionné dans un délai de trente jours. En cas de non-production du document dans les trente jours suivant la

réception de cette mise en demeure, la société de gestion du fonds ou la SCR est redevable d'une **amende égale à la moitié du montant** des sommes qui sont dues à la société de gestion par le fonds au titre des frais de gestion ou à la moitié du montant des charges d'exploitation de la société de capital-risque pour l'exercice concerné.

7312

b. Non-respect des obligations déclaratives relatives à la répartition des distributions prévues à l'article 242 quinquies du CGI.

La société de gestion d'un fonds commun de placement à risques (FCPR) qui a porté sur la déclaration prévue à l'article 242 *quinquies*-I du CGI des informations conduisant à une application erronée de l'article 38-5-2° ou de l'article 219-I-a *sexies* du même code est redevable d'une amende fiscale égale à **5 %** du montant de la répartition concernée. Le montant de cette amende est diminué d'un abattement égal à la proportion du montant des souscriptions réalisées par des personnes n'ayant pas, en France, leur domicile fiscal ou leur siège social sur le montant des souscriptions émises par le fonds. Cette proportion s'apprécie au premier jour de chaque exercice. Le montant de l'amende est plafonné, par déclaration, à la moitié du montant des sommes qui lui sont dues par le fonds au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné.

La société de capital-risque (SCR) qui a porté sur l'état prévu à l'article 242 *quinquies*-II du CGI des informations conduisant à une application erronée de l'article 39 *terdecies*-5 ou de l'article 219-I-a *sexies* du même code est redevable d'une amende fiscale égale à **5 %** du montant de la distribution concernée. Le montant de cette amende est plafonné, par déclaration, à la moitié du montant des charges d'exploitation de la société de capital-risque au titre de l'exercice concerné.

7313

c. Non-respect du quota d'investissement par un FCPR, un FCPI ou un FIP (CGI, art. 1763 C).

Lorsque l'administration établit qu'un FCPR dont le règlement prévoit que les porteurs de parts pourront bénéficier des avantages fiscaux prévus aux articles 38-5-2°, 163 *quinquies* B, 150-0 A, 209-0 A et 219 du CGI n'a pas respecté son quota d'investissement prévu à l'article 163 *quinquies* B-II-1° du même code, la société de gestion du fonds est redevable d'une amende égale à **20 %** du montant des investissements qui permettraient d'atteindre un quota d'investissement de 50 %. Le montant de cette amende est toutefois limité au montant des sommes qui lui sont dues par le fonds au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné.

Lorsque l'administration établit qu'un FCPI ou qu'un FIP n'a pas respecté, dans les délais prévus aux VI et VI *bis* de l'article 199 *terdecies*-0 A du CGI lorsque leurs porteurs de parts bénéficient de la réduction d'impôt sur le revenu prévue à ce même article, son quota d'investissement prévu, selon le cas, au I de l'article L. 214-30 du code monétaire et financier ou au I de l'article L. 214-31 du même code, la société de gestion du fonds est redevable d'une amende égale à 20 % du montant des investissements qui permettraient d'atteindre, selon le cas, la moitié au moins ou la totalité du quota d'investissement de 60 %. Le montant de cette amende est toutefois limité au montant des sommes qui lui sont dues par le fonds au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné.

L'amende prévue aux deux paragraphes du c ci-dessus, est exclusive de l'amende prévue à l'article 1763 B du CGI. Le montant de l'amende prévue aux deux paragraphes du c ci-dessus est diminué d'un abattement égal à la proportion du montant des souscriptions réalisées par des personnes n'ayant pas, en France, leur domicile fiscal ou leur siège social sur le montant des souscriptions émises par le fonds. Cette proportion s'apprécie au premier jour de l'exercice au cours duquel le quota d'investissement n'a pas été respecté.

7313-1

Lorsque l'administration établit qu'un fonds commun d'investissement de proximité (FCIP) ou qu'un FCPI n'a pas respecté, dans les délais prévus au c du 1 du III de l'article 885-0 V *bis* du CGI, ses quotas d'investissement susceptibles de faire bénéficier les porteurs de parts de l'avantage fiscal prévu au même article, la société de gestion du fonds est redevable d'une amende égale à 20 % du montant des investissements qui permettraient d'atteindre, selon le cas, 50 % ou 100 % de ces quotas.

Le montant de cette amende ou, le cas échéant de ces amendes, est toutefois limité au montant des sommes qui lui sont dues par le fonds au titre des frais de gestion pour l'exercice au titre duquel le manquement est constaté.

7313-2

Lorsque l'administration établit qu'une société ne respecte pas les obligations établies à l'avant-dernier alinéa du 3° du I de l'article 199 *terdecies*-0 A du CGI et à l'avant-dernier alinéa du 3 du I de l'article 885-0 V *bis* du même code (arrêté du 7 février 2012 [JO du 15] modifié par l'arrêté du 24 janvier 2013 [JO du 2 février]), la société est redevable d'une amende égale à 1 % du montant de la souscription qui a ouvert droit, pour chaque souscripteur, à la réduction d'impôt prévue par le 1° du I de l'article 199 *terdecies*-0 A ou le 1 du I de l'article 885-0 V *bis* du

code précité, pour l'exercice concerné. Le montant de cette amende est toutefois limité au montant des sommes qui lui sont dues au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné.

7313-3 Lorsque l'administration établit qu'un FIP ou un FCPI ne respecte pas les obligations établies au 2 *bis* du VI de l'article 199 *terdecies*-0 A du CGI et au dernier alinéa du 1 du III de l'article 885-0 V *bis* du même code, le fonds est redevable d'une amende égale à 1 % du montant de la souscription qui a ouvert droit, pour chaque souscripteur, à la réduction d'impôt prévue le 1 du VI de l'article 199 *terdecies*-0 A du CGI ou le 1 du III de l'article 885-0 V *bis* du code précité, pour l'exercice concerné. Le montant de cette amende est toutefois limité au montant des sommes qui lui sont dues au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné.

7313-4 Lorsque l'administration établit qu'une **société n'a pas respecté l'obligation d'information préalable des souscripteurs** prévue au e du 3° du I de l'article 199 *terdecies*-0 A du CGI ou à l'article 885-0 V *bis*-I-3-f du même code, la société est redevable pour l'exercice concerné d'une **amende égale à 10 %** du montant des souscriptions qui ont ouvert droit, pour chaque souscripteur, à la réduction d'impôt prévue au 3° du I de l'article 199 *terdecies*-0 A du CGI ou à l'article 885-0 V *bis*-I du code précité. Le montant de cette amende est toutefois limité aux sommes dues à la société au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné.

7313-5 Lorsque l'administration établit qu'une société **ne lui a pas adressé avant le 30 avril l'état récapitulatif des sociétés financées**, conformément au dernier alinéa du 3° du I de l'article 199 *terdecies*-0 A du CGI et au dernier alinéa du 3 du I de l'article 885-0 V *bis* du même code (voir arrêté du 7 février 2012 [JO du 15] modifié par l'arrêté du 24 janvier 2013 [JO du 2 février]), la société est redevable pour l'exercice concerné d'une **amende égale à 10 %** du montant des souscriptions qui ont ouvert droit, pour chaque souscripteur, à la réduction d'impôt prévue au 1° du I de l'article 199 *terdecies*-0 A du CGI ou à l'article 885-0 V *bis*-I du code précité. Le montant de cette amende est toutefois limité aux sommes dues à la société au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné.

7314 **17. Non-respect du taux minimum d'investissement des SOFICA dans des sociétés de production** (CGI, art. 1763 E).

Lorsque l'administration établit qu'une société définie à l'article 238 *bis* HE du CGI n'a pas respecté l'engagement prévu au second alinéa du 3 de l'article 199 *unvicies* du code précité, la société est redevable d'une **amende égale à 8 %** du montant des souscriptions versées par les contribuables qui ont bénéficié du taux majoré de la réduction d'impôt prévue au même article.

7315 **18. Inexactitude de l'imputation du droit à restitution prévu à l'article 1649-0 A du CGI** (CGI, art. 1783 *sexies*).

Lorsque le montant total des imputations pratiquées en application de l'article 1649-0 A-9 du CGI (n° 7719) excède de plus d'un vingtième le montant du droit à restitution auquel elles se rapportent, le contribuable est redevable d'une majoration égale à 10 % de l'insuffisance de versement constatée. L'application de la majoration spécifique prévue à l'article 1783 *sexies* du CGI ne fait pas obstacle à l'application, le cas échéant, des sanctions de droit commun (disposition applicable à compter du 1^{er} janvier 2009 pour le plafonnement des impositions afférentes aux revenus réalisés à compter de l'année 2007).

Précision :

L'article 1783 *sexies* du CGI est **abrogé à compter du 1^{er} janvier 2016**. En effet, dans le cadre de la réforme de la fiscalité du patrimoine, l'article 30 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 prévoit que les articles 1 et 1649-0 A du CGI **s'appliquent pour la dernière fois pour la détermination du plafonnement des impositions afférentes aux revenus réalisés en 2010**.

7316 **19. Manquement, erreur ou omission au titre des obligations prévues en matière de déclaration de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises** (CGI, art. 1770 *decies*).

À compter du 1^{er} janvier 2012, tout manquement, erreur ou omission au titre des obligations prévues à l'article 1586 *octies*-II du CGI est sanctionné par une amende égale à **200 €** par salarié concerné, dans la limite d'un montant fixé à 100 000 €.

7317

7319

B. TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES ET TAXES ASSIMILÉES

(BOI-CF-INF-20-20)

I. SANCTIONS FISCALES**7320 1. Insuffisances des acomptes de TVA** (CGI, art. 1784 et 1785).**a. Règle générale.**

1° *Acomptes provisionnels (régime réel normal d'imposition).*

Lorsque l'acompte acquitté par un redevable **soumis au régime réel d'imposition** et bénéficiant de l'autorisation prévue au deuxième alinéa de l'article 287-2 du CGI se révèle inférieur de plus de 20 % à la somme réellement due, l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et la majoration de 5 % prévue à l'article 1731 du même code sont applicables.

La base de calcul est constituée par la différence entre le montant de l'acompte réellement versé et celui de l'acompte théorique égal à 80 % des droits réellement dus (CGI, art. 1693).

2° *Acomptes trimestriels (régime simplifié d'imposition).*

Dans le cas où un **acompte** mentionné à l'article 287-3 du CGI est acquitté hors délai ou indûment minoré par un redevable placé sous le **régime simplifié d'imposition**, le montant mis à la charge du redevable est majoré de **10 %**.

Cette majoration ne sera plus applicable **à compter du 1^{er} janvier 2012** (disposition abrogée par l'article 55 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010).

7321 b. Cas particulier des exploitants agricoles.

1° *Exploitants agricoles nouvellement assujettis à la TVA.*

Par dérogation aux dispositions des articles 1727 et 1731 du CGI, aucun intérêt de retard ni majoration ne sont applicables aux exploitants agricoles nouvellement assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée qui ont versé lors de leur première année d'imposition des acomptes **inférieurs de moins de 30 %** au montant de l'impôt réellement dû pour le trimestre correspondant.

Il est admis que les pénalités ne s'appliquent que lorsque la déclaration de régularisation fait ressortir une **insuffisance globale des versements trimestriels supérieure à 30 % de l'impôt exigible**. L'intérêt de retard se calcule à compter de la date prévue pour le dernier versement trimestriel et jusqu'à la date effective du paiement du solde figurant sur la déclaration de régularisation.

2° *Situation des exploitants agricoles à partir de la deuxième année d'imposition.*

Si le montant de l'impôt dû au titre d'une année donnée est supérieur de plus de 30 % au montant des acomptes versés, l'intérêt de retard et la majoration prévue à l'article 1731 du CGI sont applicables.

7322 2. Achats et ventes sans facture régulière (CGI, art. 1786).

Pour l'application des sanctions prévues en cas de manœuvres frauduleuses, tout achat pour lequel il n'est pas représenté de facture régulière et conforme à la nature, à la quantité et à la valeur des marchandises cédées est réputé avoir été effectué en fraude des taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, quelle que soit la qualité du vendeur au regard desdites taxes. En pareil cas, l'acheteur est, soit personnellement, soit solidairement avec le vendeur si celui-ci est connu, tenu de payer lesdites taxes sur le montant de cet achat, ainsi que la pénalité exigible.

7323 3. Défaut d'enregistrement des mutations à titre onéreux et des apports en société passibles de la TVA (CGI, ancien art. 1787).

L'inexécution de la formalité fusionnée ou de la formalité de l'enregistrement dans les conditions fixées à l'article 290-2 du CGI entraîne l'application des sanctions prévues à l'article 1786 du même code pour les ventes sans facture. Dès lors le défaut d'enregistrement des mutations en cause est sanctionné par l'application de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et de la majoration de 80 % prévue à l'article 1729 du même code en cas de manœuvres frauduleuses.

Toutefois, lorsque l'inexécution résulte du refus de publier, ces dernières sanctions ne sont pas applicables si la nouvelle présentation à la formalité fusionnée intervient dans le mois de la notification du refus.

Enfin, par mesure de tempérament, les actes notariés enregistrés avec un retard exceptionnel n'excédant pas trois mois ne sont assortis que de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et de la majoration de 10 % prévue à l'article 1728-1 du même code.

Suite à la refonte du régime de la TVA applicable aux opérations immobilières, ces dispositions sont abrogées par l'article 16 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010.

7324 4. Défaut de présentation de récépissés de consignation (CGI, art. 1788).

Les infractions à l'article 302 *octies* du CGI sont passibles d'une amende de **750 €**. Il s'agit principalement du défaut de présentation, sur réquisition, du récépissé, auquel est assimilée la présentation d'un récépissé inexact, incomplet ou périmé. Ces infractions sont constatées par procès-verbal, conformément aux dispositions des articles L. 213 et L. 225 du LPF.

7325 5. Défaut de déclaration d'échange de biens (DEB) prévue aux articles 289 B et 289 C du CGI et non-respect des obligations liées au régime d'entrepôt fiscal (CGI, art. 1788 A, 1 à 3 et 5).

Entraîne l'application d'une amende de **750 €** :

- le défaut de production dans les délais des déclarations prévues aux articles 289 B et 289 C du CGI ; l'amende est portée à **1 500 €** à défaut de production de la déclaration dans les trente jours d'une mise en demeure ;

- le défaut de présentation ou de tenue des registres, du double des factures ou des documents en tenant lieu et des différentes pièces justificatives prévus à l'article 277 A-III du CGI.

Entraîne l'application d'une amende de **15 €** :

- chaque omission ou inexactitude relevée dans les déclarations prévues aux articles 289 B et 289 C du CGI ; cette amende est plafonnée à **1 500 €** ;

- chaque omission ou inexactitude relevée dans les renseignements devant figurer sur les registres prévus à l'article 277 A-III-1° du CGI.

Les manquants ou excédents constatés, dans le cadre de la mise en œuvre de la procédure prévue aux articles L. 80 K et L. 80 L du LPF, par rapport aux documents prévus à l'article 277 A-III du CGI, donnent lieu à des amendes d'un montant égal à **80 %** de la taxe sur la valeur ajoutée calculée sur la valeur d'achat sur le marché intérieur, à la date de constatation de l'infraction, de biens ou services similaires.

Les infractions prévues ci-dessus peuvent être constatées par des agents des finances publiques ou des douanes et des droits indirects ayant au moins le grade de contrôleur.

Les amendes sont prononcées, dans le même délai de reprise qu'en matière de taxe sur la valeur ajoutée, par l'administration qui constate l'infraction. Le recouvrement et le contentieux sont assurés et suivis par l'administration qui prononce l'amende suivant les mêmes procédures, et sous les mêmes garanties, sûretés et privilèges que ceux prévus pour cette taxe.

Lorsqu'une infraction a fait l'objet d'une amende prononcée par l'une des deux administrations, elle ne peut plus être sanctionnée par l'autre.

7326 6. Non-déclaration par un redevable d'une taxe qu'il peut déduire (CGI, art. 1788 A, 4 ; RES N° 2009/45).

Lorsqu'au titre d'une opération donnée le redevable de la taxe sur la valeur ajoutée est autorisé à la déduire, le défaut de mention de la taxe exigible sur la déclaration prévue à l'article 287-1 du CGI, qui doit être déposée au titre de la période concernée, entraîne l'application d'une amende égale à **5 %** de la somme déductible. Par souci d'une application mesurée de la loi fiscale, cette amende n'est pas appliquée à un contribuable qui, avant toute action de la part de l'administration, constate qu'il a omis de déclarer une opération auto-liquidée et dépose spontanément une déclaration rectificative au titre de la période concernée.

À compter du 11 mars 2010, lorsque l'opération mentionnée à l'alinéa ci-dessus est une livraison à soi-même de biens prévue par l'article 257 du CGI, le montant de l'amende est multiplié par le rapport entre les coûts ou les dépenses non grevés de taxe sur la valeur ajoutée figurant dans la base d'imposition de la livraison à soi-même telle qu'elle résulte de l'article 266 du code précité et la totalité de cette base d'imposition.

7327 7. Défaut de présentation ou de tenue des registres prévus à l'article 286 quater du CGI (CGI, art. 1788 B).

Le défaut de présentation ou de tenue des registres prévus à l'article 286 *quater* du CGI donne lieu à l'application d'une amende de **750 €**.

Les omissions ou inexactitudes relevées dans les renseignements devant figurer sur ces registres donnent lieu à l'application d'une amende de **15 €** par omission ou inexactitude.

II. IMPORTATIONS

7328

Aux termes de l'article 1790 du CGI, les infractions commises en matière de TCA et de taxes assimilées perçues à l'importation sont punies comme en matière de douane.

Il en est de même des infractions relatives à l'assiette, à la liquidation et au recouvrement de la TVA perçue par l'administration des douanes et droits indirects sur les produits pétroliers désignés à l'article 298-1-1°, à l'exception du contentieux relatif aux déductions.

7329

7339

C. CONTRIBUTIONS INDIRECTES

(CGI, art. 1791 modifié par l'article 110-II de la loi n° 2011-267 du 14 mars 2011 d'orientation et de programmation pour la performance de la sécurité intérieure ; LPF, art. L. 26 ; BOI-CF-INF-20-40 au I)

7340

Les infractions en ce qui concerne la billetterie des établissements de spectacles soumis à la TVA (CGI, art. 290 *quater*, III) et celles relatives à la réglementation définissant les obligations des assujettis qui réalisent des opérations portant sur les animaux vivants de boucherie et de charcuterie (CGI, art. 298 *bis*, III et annexe II, art. 267 *quater*, III) sont sanctionnées conformément aux dispositions de l'article 1791-I du CGI (recueil des contributions indirectes et des réglementations assimilées) : amende de 15 € à 750 €, pénalité de une à trois fois les droits fraudés ou compromis, confiscation.

7341

7344

D. DROITS D'ENREGISTREMENT ET TAXE DE PUBLICITÉ FONCIÈRE

(BOI-CF-INF-20-30)

7345

1. Sanctions fiscales.

a. Inobservation des obligations imposées aux dépositaires de titres, sommes ou valeurs après ouverture d'une succession (CGI, art. 1826).

Toute contravention aux dispositions des articles 806-III et 807 du CGI est punie d'une amende égale à **50 %** du supplément de droit exigible. En outre, les dépositaires, détenteurs ou débiteurs ayant contrevenu aux dispositions des articles 806 et 807 du CGI sont personnellement tenus des droits exigibles, sauf recours contre le redevable.

7345-1

b. Défaut de justification du paiement ou de l'exonération de l'impôt de mutation par décès en cas d'acquisition de biens situés hors de France et dévolus à des personnes domiciliées à l'étranger (CGI, art. 1827).

Quiconque a contrevenu aux dispositions de l'article 803 du CGI est personnellement tenu au paiement des droits et pénalités exigibles, sauf recours contre le redevable.

Le notaire qui a reçu l'acte constatant le paiement du prix est solidairement responsable des droits et pénalités exigibles.

7345-2

c. Construction sans autorisation (CGI, art. 1828).

Dans le cas prévu à l'article 1723 *quater*-II du CGI d'une construction sans autorisation ou en infraction aux obligations résultant de l'autorisation, le constructeur est tenu d'acquitter, outre la taxe locale d'équipement ou le complément de taxe exigible, une amende d'égal montant.

7345-3

d. Non-respect par les marchands de biens de l'obligation de tenue du registre prévu à l'article 852-2° du CGI (CGI, ancien art. 1829).

Toute infraction relative au contenu et à la mise en forme du registre prévu à l'article 852-2° du CGI est sanctionnée par l'application :

- d'une amende égale à **1 %** du prix ou de la valeur du bien qui a fait l'objet de la transaction lorsque le registre est tenu mais ne mentionne pas des transactions régulièrement comptabilisées ;

- d'une amende égale à **150 €** en cas de non-mention sur le registre des mandats, promesses de ventes et tous actes autres que ceux translatifs de propriété se rattachant à la profession de marchand de biens ;

- d'une amende de **15 €** pour toute autre infraction formelle (blancs, ratures, non-respect de l'ordre chronologique...).

Suite à la refonte du régime de la TVA applicable aux opérations immobilières, ces dispositions sont abrogées par l'article 16 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010.

7346 2. Autres sanctions et mesures diverses.

a. **Destitution d'officier public ou ministériel** (CGI, art. 1840 B).

L'officier public ou ministériel cessionnaire ou cédant d'un office convaincu d'avoir consenti ou stipulé à son profit un prix supérieur à celui exprimé dans l'acte de cession est frappé de destitution.

Cette sanction disciplinaire est applicable sans préjudice de l'exigibilité des droits élundés assortis de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et de l'amende de 80 % prévue à l'article 1729 du même code en cas de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat.

7346-1 b. **Présentation hors délai à l'enregistrement ou à la formalité d'actes détenus par les huissiers, notaires, greffiers ou autorités administratives ou d'actes non consignés** (CGI, art. 1840 C, 1840 D et 1840 E).

Les notaires, les huissiers et autres agents ayant pouvoir de faire des actes et procès-verbaux, les greffiers et les autorités administratives qui ont négligé de soumettre à l'enregistrement ou à la formalité fusionnée, dans les délais fixés, les actes qu'ils sont tenus de présenter à l'une ou l'autre de ces formalités sont personnellement passibles de la majoration prévue à l'article 1728-1 du CGI. Ils sont, en outre, tenus du paiement des droits ou taxes, sauf leur recours contre les parties pour ces droits ou taxes seulement.

Ces dispositions sont applicables aux officiers d'administration de la marine.

Pour les propositions de rectification **notifiées à compter du 1^{er} janvier 2011**, les notaires sont également personnellement passibles de la majoration prévue à l'article 1728-1-a et b du CGI lorsqu'ils ont accepté à la demande des ayants droit d'assumer les obligations déclaratives mentionnées aux articles 204-2 et 885 W-III du code précité, sauf leur recours contre les parties.

7346-2 Par dérogation aux dispositions ci-dessus, lorsque les droits d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière et les taxes assimilées, afférents aux jugements rendus à l'audience qui doivent être enregistrés sur les minutes, aux actes et procès-verbaux de vente de prises et de navires ou bris de navires et aux actes administratifs, n'ont pas été consignés aux mains des greffiers et des autorités administratives, dans les délais prescrits pour l'enregistrement ou la formalité fusionnée, le recouvrement en est poursuivi contre les parties qui supportent, en outre, la majoration prévue à l'article 1728-1 du CGI.

À cet effet, les greffiers et les autorités administratives fournissent aux agents des finances publiques, dans la décade qui suit l'expiration des délais, des extraits par eux certifiés des actes, procès-verbaux et jugements, dont les droits ou taxes ne leur ont pas été remis par les parties, à peine, pour chaque acte, procès-verbal et jugement, de l'amende prévue à l'article 1729 B-1 du CGI, et d'être, en outre, personnellement contraints au paiement des droits ou taxes et pénalités exigibles.

Il leur est délivré récépissé, sur papier libre, de ces extraits. Ce récépissé est inscrit sur leur répertoire.

7346-3 Sous les réserves formulées ci-dessus aux n°s 7346-1 et 7346-2, les personnes qui sont au regard du Trésor solidaires pour le paiement de l'impôt sont aussi solidaires pour le paiement des pénalités.

7346-4 c. **Déclaration hors délai des transmissions de biens par les tuteurs et curateurs** (CGI, art. 1840 F).

Lorsqu'ils ont négligé de faire, dans les délais prescrits, les déclarations des biens transmis par décès aux héritiers, donataires ou légataires, les tuteurs et curateurs supportent personnellement les peines prévues aux articles 1728 et 1729 B-1 du CGI.

7346-5 d. **Manquement à l'engagement pris par un groupement forestier** (CGI, art. 1840 G).

En cas de manquement à l'engagement pris par un groupement forestier dans les conditions prévues à l'article 793-1-3° du CGI pour bénéficier de l'exonération partielle des droits de mutation au titre des parts du groupement, ce groupement et ses ayants cause sont tenus, solidairement avec les donataires, héritiers, légataires ou leurs ayants cause à titre universel, d'acquitter, à première réquisition, le complément de droit d'enregistrement, et, en outre, un droit supplémentaire égal respectivement à **30 %, 20 % et 10 %** de la réduction consentie selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année

suivant la mutation. Ces dispositions s'appliquent également lorsqu'il s'agit de parts de GFR, pour la fraction de celles-ci représentatives de biens de nature forestière (CGI, art. 848 *bis*).

En cas d'infraction aux règles de jouissance qu'il a pris l'engagement de suivre dans les conditions prévues à l'article 793-2-2°-b et 7°-b du CGI, l'héritier, le donataire ou le légataire, ou leurs ayants cause sont tenus d'acquitter à première réquisition le complément de droit d'enregistrement ou de taxe de publicité foncière et, en outre, un supplément de droit ou taxe égale respectivement à **30 %, 20 % et 10 %** de la réduction consentie selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année.

Pour l'application de l'ensemble de ces dispositions, lorsque le manquement ou l'infraction porte sur une partie des biens, le rappel du complément et du supplément de droit d'enregistrement est effectué à concurrence du rapport entre la superficie sur laquelle le manquement ou l'infraction a été constaté et la superficie totale des biens sur lesquels l'engagement a été souscrit. Sous réserve de l'application du sixième alinéa de l'article 793-2-2° du CGI et du cinquième alinéa de l'article 793-2-7° du même code, l'engagement se poursuit sur les autres biens.

Pour la garantie du paiement des droits complémentaire et supplémentaire éventuellement exigibles, le Trésor possède une hypothèque légale sur les immeubles du groupement forestier ou sur l'immeuble objet de la mutation (CGI, art. 1929-3).

Les infractions sont constatées par des procès-verbaux dressés par les ingénieurs, techniciens et agents de l'État chargés des forêts.

7346-6

e. Violation d'engagements relatifs aux transmissions d'œuvres d'art (CGI, art. 1840 G *bis*).

La violation de l'engagement prévu à l'article 1131-I du CGI met fin de plein droit à la réserve de jouissance et les biens donnés doivent être remis à l'État à la première réquisition, sous peine d'une **astreinte** de **150 €** au plus par jour de retard, établie et recouvrée selon les règles applicables en matière de droits d'enregistrement.

7346-7

f. Déchéances de régimes spéciaux (CGI, art. 1840 G *ter*).

Lorsqu'une exonération ou une réduction de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière ou de taxe additionnelle aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière a été obtenue en contrepartie du respect d'un engagement ou de la production d'une justification, le non-respect de l'engagement ou le défaut de production de la justification entraîne l'obligation de payer les droits dont la mutation a été exonérée. Les droits, majorés de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI, doivent être acquittés dans le mois qui suit, selon le cas, la rupture de l'engagement ou l'expiration du délai prévu pour produire la justification requise. À défaut de paiement spontané, l'administration met en œuvre la procédure de rectification contradictoire.

Ces dispositions s'appliquent notamment en cas de :

- défaut de production de justification de l'exécution des travaux de construction et de leur destination (CGI, art. 1594-0 G, A-II) ;
- non-respect des engagements prix lors d'acquisition d'immeubles ruraux par les fermiers (CGI, art. 1594 F *quinquies*, D-I-2°) ;
- non-respect des conditions d'acquisition d'immeubles ruraux par les jeunes agriculteurs bénéficiaires d'aides à l'installation ou réalisées en vue de les leur donner à bail (CGI, art. 1594 F *quinquies*, E) ;
- non-respect de leurs engagements par les SAFER (CGI, art. 1028 *ter*) ;
- non-respect de l'engagement de revendre dans le cadre du régime spécial des achats en vue de la revente (CGI, art. 1115 ; cf. Enr. n° 4268).

En cas de non-respect des engagements prévus à l'article 1135 *bis*-II du CGI (immeubles et droits immobiliers situés en Corse), à l'article 1137 du CGI (acquisitions de bois et forêts et de terrains nus destinés à être reboisés) et à l'article 1594-I *bis* du CGI (acquisitions destinées à être affectées à l'exploitation d'un hôtel, d'une résidence de tourisme ou d'un village de vacances dans les DOM), un **droit supplémentaire de 1 %** s'ajoute aux droits et à l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du même code.

E. DROITS DE TIMBRE - AUTRES DROITS ET TAXES ASSIMILÉS

(BOI-CF-INF-20-40 au II)

7350

1. Sanctions fiscales.

a. Infraction à la réglementation relative au paiement des droits de timbre en compte avec le Trésor (CGI, art. 1840 H).

Toute infraction aux textes qui réglementent le paiement des droits de timbre en compte avec le Trésor (paiement sur états, machines à timbrer) est passible d'une amende de **15 €**. Cette amende s'applique dans tous les cas où l'infraction n'est pas sanctionnée par les dispositions des articles 1727 et 1729 du CGI et de l'article 1729 B-1 du même code.

7350-1

b. Emploi frauduleux de machines à timbrer (CGI, art. 1840 I).

Toute fraude ou tentative de fraude et, en général, toute manœuvre ayant pour but ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre l'impôt, commise dans l'emploi des machines à timbrer est punie des peines prévues pour chaque impôt éludé. Toutefois, en cas d'utilisation d'une machine sans autorisation de l'administration, l'amende ne peut être inférieure à **15 €**.

Sans préjudice des pénalités prévues à l'article 1840 I du CGI, toute imitation, contrefaçon ou falsification des empreintes, tout usage d'empreintes falsifiées sont punis des peines prévues à l'article 443-2 du code pénal (CGI, art. 1840 Q).

7350-2

c. Infractions à la réglementation relative à l'obligation de paiement par chèque pour les commerçants (CGI, art. 1840 J).

1° *Depuis le 1^{er} février 2009.*

Le débiteur ayant procédé à un paiement en violation des dispositions de l'article L. 112-6 du code monétaire et financier est passible d'une amende dont le montant est fixé, compte tenu de la gravité des manquements, et ne peut excéder **5 %** des sommes payées en violation des dispositions susvisées. Le débiteur et le créancier sont solidairement responsables du paiement de cette amende (code monétaire et financier, art. L. 112-7).

2° *Avant le 1^{er} février 2009.*

Les infractions aux dispositions de l'article L. 112-6 du code monétaire et financier (obligation d'utiliser des chèques barrés, virements, cartes de crédit ou de paiement pour les règlements excédant 1 100 €) sont passibles d'une amende dont le montant ne peut excéder **5 %** des sommes indûment réglées en numéraire ; l'amende incombe pour moitié au débiteur et au créancier, mais chacun d'eux est solidaire du total (code monétaire et financier, art. L. 112-7).

3° *Nature du contentieux applicable aux litiges relative à l'amende.*

Conformément aux conclusions de l'arrêt du Conseil d'État du 16 février 2009, n° 274000, l'amende prévue à l'article 1840 J du CGI constitue une **sanction administrative** dont les litiges relèvent du plein contentieux administratif.

4° *Remarque.*

Par un arrêt du 31 juillet 2009, n° 307781, le Conseil d'État, saisi d'un litige relatif à la sanction prévue à l'article 1840 N *sexies* ancien du CGI, a jugé, sur le fondement d'une loi nouvelle plus douce (art. 1840 J du CGI), que compte tenu du montant des paiements en espèces effectués en France (3 269 835 €), notamment, par deux sociétés clientes établies en Suisse, l'amende infligée (163 492 €), à hauteur de 5 % des sommes indûment réglées en numéraire, n'était pas disproportionnée.

7351

2. Autre sanction et mesures diverses (CGI, art. 1840 R).

Les timbres saisis chez ceux qui s'en permettent le commerce en contravention aux dispositions de l'article 893 du CGI sont confisqués au profit du Trésor.

7352

7359

F. CONTRIBUTION À L'AUDIOVISUEL PUBLIC

(BOI-CF-INF-20-40 au III)

7360

1. Omissions ou inexactitudes dans les déclarations ou défaut de production des déclarations par les redevables de la contribution à l'audiovisuel public (nouvelle dénomination de la redevance audiovisuelle) (CGI, art. 1840 W *ter*).

Les inexactitudes dans les déclarations prévues à l'article 1605 *bis*-4° du CGI (mention de l'absence de détention d'appareil récepteur de télévision ou dispositif assimilé sur la déclaration

des revenus souscrite l'année au cours de laquelle la contribution à l'audiovisuel public est due) entraînent l'application d'une amende de **150 €**.

Les omissions ou inexactitudes dans les déclarations prévues à l'article 1605 *ter*-5° et 6° du CGI (déclaration de contribution à l'audiovisuel public sur les relevés de TVA) ou le défaut de souscription de ces déclarations dans les délais prescrits entraînent l'application d'une amende de **150 €** par appareil récepteur de télévision ou dispositif assimilé.

Le défaut de production dans les délais de la déclaration mentionnée à l'article 1605 *quater* du CGI (déclaration collective souscrite par les vendeurs de télévision) entraîne l'application d'une amende de **150 €**. Lorsque la déclaration n'a pas été déposée dans les trente jours après la réception d'une mise en demeure, l'amende est de **150 €** par appareil récepteur de télévision ou dispositif assimilé. Les omissions dans les déclarations entraînent l'application d'une amende de **150 €** par appareil récepteur de télévision ou dispositif assimilé.

La mise en œuvre, le recouvrement et le contentieux des amendes prévues aux deux premiers paragraphes ci-dessus sont régis par les mêmes règles que celles applicables à la taxe à laquelle elles se rattachent, c'est-à-dire par les règles applicables en matière de taxe d'habitation pour la contribution à l'audiovisuel public due par les particuliers et celles applicables en matière de TCA pour la contribution à l'audiovisuel public due par les professionnels.

7361 2. Défaut de communication ou communication inexacte de documents par les établissements diffuseurs ou distributeurs de services payants de programmes de télévision (CGI, art. 1840 W *quater*).

Les établissements mentionnés à l'article L. 96 E du LPF qui s'abstiennent volontairement de fournir les renseignements demandés par l'administration dans le cadre du contrôle de la contribution à l'audiovisuel public prévue à l'article 1605-I du CGI ou qui fournissent des renseignements inexactes ou incomplets sont passibles d'une amende de **15 €** par information inexacte ou manquante.

7362

7369

chapitre 3

mise en œuvre des pénalités fiscales

(BOI-CF-INF)

A. CONSTATATION ET PREUVE DES INFRACTIONS

I. AUTORITÉ COMPÉTENTE POUR CONSTATER LES INFRACTIONS FISCALES

(BOI-CF-INF-30-10 au I)

7370 1. Principe.

Sauf disposition spécifique, les infractions aux dispositions régissant les impositions dont l'établissement ou le recouvrement incombe au réseau de l'ex-DGI sont constatées par les agents des finances publiques compétents pour effectuer les rehaussements.

Le lieu d'application de l'amende est, en principe, soit le lieu où le contribuable a produit les déclarations, avis ou relevés comportant des omissions ou des inexactitudes ou celui où il aurait dû produire ces déclarations, avis ou relevés, soit le lieu où il a effectué des versements insuffisants ou celui où il aurait dû effectuer les versements auxquels il était tenu.

7371 2. Cas particuliers.

La règle exposée ci-dessus connaît notamment des exceptions en ce qui concerne :

- les pénalités pour retard de paiement des impôts recouvrés par les comptables du Trésor ;
- les infractions à la réglementation concernant les animaux vivants de boucherie et de charcuterie ;
- les infractions à la réglementation relative à la billetterie des établissements de spectacles soumis à la TVA ;
- la déchéance du régime spécial prévu à l'article 1137 du CGI ;
- le défaut de déclaration d'échange de biens (DEB) prévue à l'article 289 C du CGI et le non-respect des obligations liées au régime de l'entrepôt fiscal ;
- le manquement à l'engagement pris par un groupement forestier.

II. MODALITÉS DE CONSTATATION DES INFRACTIONS FISCALES

(BOI-CF-INF-30-10 au II)

7372 1. Acte constatant les infractions fiscales.

Les infractions aux dispositions du CGI peuvent être constituées par des faits fugitifs faisant, en principe, l'objet d'une constatation matérielle immédiate ou tenir au pouvoir de certains agents de relever des infractions déjà consommées en application de textes spéciaux ou de textes généraux concernant le droit de communication : ces infractions sont constatées par procès-verbal.

Les infractions aux dispositions du CGI peuvent également résulter du contrôle des déclarations ou documents que les contribuables souscrivent pour l'assiette des impôts ou taxes ou du défaut de dépôt de ces déclarations ou documents dans les délais prescrits : ces infractions sont constatées par le service sans formalisme particulier, sous réserve des règles relatives à la motivation des sanctions fiscales.

7373 2. Motivation des sanctions fiscales.

En application de la loi du 11 juillet 1979, **toutes les sanctions fiscales doivent être motivées.**

La motivation des pénalités doit s'effectuer en droit et en fait. Ainsi, le document qui comporte la motivation doit comporter, rehaussement par rehaussement, d'une part le fondement légal de la sanction, d'autre part les considérations de fait, et, en particulier, l'existence et la nature exacte des infractions commises par le contribuable qui justifient l'application de la sanction.

L'article L. 80 D du LPF précise les modalités de la motivation des sanctions fiscales. Il dispose que les sanctions fiscales ne peuvent être prononcées avant l'expiration d'un délai de **trente jours** à compter de la notification du document par lequel l'administration a fait connaître au contribuable ou redevable concerné la sanction qu'elle se propose d'appliquer, les motifs de celle-ci et la possibilité dont dispose l'intéressé de présenter dans ce délai ses observations. En vertu de ces dispositions, seules applicables en ce qui concerne les amendes et pénalités fiscales à l'exclusion des dispositions de l'article L. 57 du LPF, l'administration n'est tenue, ni de répondre aux observations présentées par le contribuable sur ces sanctions, même si elle les a motivées dans la proposition de rectification (*C.E., arrêt du 27 juin 2008, n° 305702, S. C.I. Ingrid*), ni de mentionner, dans le document prévu à l'article L. 80 D du LPF, la possibilité pour la personne à laquelle il est envisagé d'infliger l'amende de se faire assister d'un conseil de son choix (*C.E., arrêt du 26 mai 2008 n° 288583, SARL Norelec*).

La décision d'appliquer les majorations et amendes pour manquement délibéré, manœuvres frauduleuses, abus de droit ou dissimulation de prix et opposition à contrôle doit être prise par un agent de catégorie A ayant au moins le grade d'inspecteur départemental (LPF, art. L. 80 E et R. 80 E-1). Cette disposition est également applicable en cas d'application de l'amende prévue à l'article 1735 *ter* du CGI (cf. n° 7296). Conformément à la décision du Conseil d'État du 6 avril 2007 n° 269 402, l'administration est tenue de renouveler cette formalité de visa par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental si, pour quelque motif que ce soit, elle modifie, avant leur mise en recouvrement, la base légale, la qualification ou les motifs des pénalités visées par les articles 1729 et 1732 du CGI qu'elle se propose d'appliquer au contribuable. Ce visa est donc requis, non seulement sur le document initial de motivation des pénalités mais également sur tout document qui, avant mise en recouvrement et pour quelque motif que ce soit, modifie la base légale, la qualification ou les motifs des pénalités.

Remarque : Lorsque le contribuable bénéficie du délai prorogé fixé au deuxième alinéa de l'article L. 57 du LPF pour répondre aux rectifications proposées par le service, il dispose de ce même délai pour présenter ses observations sur les sanctions motivées dans la même proposition de rectification. En revanche, lorsque des sanctions fiscales sont motivées séparément, elles continuent de relever des dispositions du seul article L. 80 D du LPF qui ouvre un délai de 30 jours pour présenter ses observations.

III. PREUVE DES INFRACTIONS FISCALES

(BOI-CF-INF-30-10 au III)

7374 1. Règle générale.

En cas de contestation des pénalités fiscales appliquées à un contribuable, la preuve du manquement délibéré ou des manœuvres frauduleuses incombe à l'administration.

Les constatations des agents commissionnés et assermentés des impôts, consignées dans un procès-verbal ou non, valent en toute matière fiscale jusqu'à ce qu'elles aient été infirmées par la preuve contraire.

En cas de recours du contribuable, l'administration dispose de tous les moyens de preuve du droit commun compatibles avec la procédure à suivre pour établir la matérialité de l'infraction, sauf à tenir compte des règles particulières prévues en matière d'enregistrement et de taxe de publicité foncière.

7375 2. Règles particulières aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière.

Cf. LPF, art. R* 195-1 et CGI, art. 1881, 1882 et 1883.

7376**TABLEAU SYNOPTIQUE DES PRINCIPALES PÉNALITÉS**

Infractions	Pénalités encourues	Observations
1. Défaut de déclaration ou déclaration tardive d'un document servant à l'assiette ou à la liquidation de l'impôt (CGI, art. 1728)	réparé en l'absence de mise en demeure ou dans les 30 jours d'une mise en demeure	Le décompte de l'intérêt de retard est arrêté au dernier jour du mois de la proposition de rectification ou de celui au cours duquel la déclaration ou l'acte a été déposé.
	non réparé dans les 30 jours d'une mise en demeure	
	en cas de découverte d'une activité occulte	
2. Omissions ou inexactitudes dans une déclaration ou un acte servant à l'assiette ou à la liquidation de l'impôt ou permettant la restitution d'une créance de nature fiscale (CGI, art. 1729)	bonne foi	L'intérêt de retard n'est pas dû en cas de mention expresse ou lorsque la tolérance légale trouve à s'appliquer (CGI, art. 1727-II). Le décompte de l'intérêt de retard est arrêté au dernier jour du mois de la proposition de rectification ou de celui au cours duquel le rôle doit être mis en recouvrement en cas d'échelonnement des impositions supplémentaires.
	en cas de manquement délibéré	
	manœuvres frauduleuses, abus de droit ou dissimulation de prix	
3. Défaut de production dans les délais prescrits d'un document autre que ceux mentionnés aux points 1 et 2 ci-dessus (CGI, art. 1729 B-1)	150 € par document	L'amende n'est pas appliquée en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes lorsque l'infraction a été réparée spontanément ou dans les trente jours de la demande de l'administration.
4. Omissions ou inexactitudes relevées dans les documents mentionnés au point 3 ci-dessus (CGI, art. 1729 B-2)	15 € par omission ou inexactitude avec un minimum de 60 € et un maximum de 10 000 € par document	L'amende n'est pas appliquée : - en cas de force majeure ; - en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes lorsque l'infraction a été réparée spontanément ou dans les trente jours de la demande de l'administration.

(1). Pouvant être ramenée à **40 %** pour les propositions de rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2009 en matière d'abus de droit (cf. n° 7273).

B. RECouvreMENT, CONTENTIEUX ET PRESCRIPTION DES PÉNALITÉS FISCALES**I. RECouvreMENT DES PÉNALITÉS FISCALES**

(CGI, art. 1754, I à IV ; BOI-CF-INF-30-30)

7377

Le recouvrement de l'intérêt de retard et des majorations proportionnelles à un impôt est régi par les dispositions applicables à cet impôt.

Le recouvrement des autres pénalités, c'est-à-dire les amendes forfaitaires ou proportionnelles à un autre élément que de l'impôt, est régi par les dispositions applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires, sauf disposition expresse contraire.

- 7377-1** Ainsi, la mise en recouvrement s'effectue par voie de :
- rôle, quand l'intérêt de retard et les majorations proportionnelles se rapportent à des impôts recouvrés par les comptables du Trésor (IR, IDL notamment) ;
 - avis de mise en recouvrement (AMR), quand l'intérêt de retard et les majorations proportionnelles se rapportent à des impôts recouvrés par les comptables des impôts (TVA, IS, droits d'enregistrement, notamment) ou quand les amendes forfaitaires ou proportionnelles ne se rapportent à aucun impôt.

7377-2 **Remarque :** S'agissant des sanctions appliquées pour infraction à la législation relative à la billetterie (CGI, art. 290 *quater*) et aux opérations portant sur les animaux vivants de boucherie et de charcuterie (CGI, art. 298 *bis*-III), la grosse du jugement ou de l'arrêt levé par l'administration permet aux comptables de la DGFIP de poursuivre le recouvrement de l'amende fixée par le tribunal (LPF, art. L. 235).

En cas de décès du contrevenant ou s'il s'agit d'une société, en cas de dissolution, les amendes, majorations et intérêts dus par le défunt ou la société dissoute constituent une charge de la succession ou de la liquidation.

II. CONTENTIEUX DES PÉNALITÉS FISCALES

(CGI, art. 1754, I et II ; BOI-CF-INF-30-30)

7377-3 Le contentieux de l'intérêt de retard et des majorations proportionnelles à un impôt est régi par les dispositions applicables à cet impôt.

Le contentieux des autres pénalités est régi par les dispositions applicables aux TCA, sauf disposition expresse contraire.

III. PRESCRIPTION DES PÉNALITÉS FISCALES

(LPF, art. L. 188 ; BOI-CF-INF-30-30)

7377-4 Aux termes de l'article L. 188 du LPF :

- les amendes fiscales sanctionnant des contraventions aux dispositions qui régissent l'assiette et le recouvrement des droits, taxes, redevances et autres impositions se prescrivent dans les délais prévus par les articles L. 169 à L. 188 A du LPF, selon la catégorie d'impôts concernés et dans les mêmes conditions que les droits simples et majorations correspondants ;
- les autres amendes fiscales sont prescrites à l'expiration de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle les infractions ont été commises ;
- les amendes et confiscations fiscales prononcées par les tribunaux répressifs se prescrivent dans les mêmes délais que les peines correctionnelles de droit commun (cinq ans) et dans les mêmes conditions que les dommages intérêts.

Aux termes du deuxième alinéa de l'article L. 189 du LPF, la prescription des sanctions fiscales autres que celles qui sont prononcées par la juridiction pénale, est interrompue par la mention portée sur la proposition de rectification qu'elles pourront être éventuellement appliquées ou par la notification d'un procès-verbal.

C. RÈGLES DE SOLIDARITÉ DANS LE PAIEMENT DES PÉNALITÉS FISCALES

(CGI, art. 1754, V ; BOI-CF-INF-30-30 au II)

I. RÈGLES DE SOLIDARITÉ PROPRES AUX PÉNALITÉS COMMUNES

7378 **1. Abus de droit ou dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat.**

Pour les propositions de rectifications notifiées **jusqu'au 31 décembre 2008**, en cas d'abus de droit ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat, l'intérêt de retard et la majoration prévue par l'article 1729 du CGI sont dus par toutes les parties à l'acte ou à la convention qui sont solidairement tenues à leur paiement.

Pour les propositions de rectifications notifiées **depuis le 1^{er} janvier 2009**, en cas d'abus de droit ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat, toutes les parties à l'acte ou à la convention sont tenues solidairement, avec le redevable de la cotisation d'impôt ou de la restitution d'une créance induite, au paiement de l'intérêt de retard et de la majoration prévue à l'article 1729 du CGI.

7378-1 **2. Délivrance irrégulière de documents permettant à un tiers de bénéficier d'un avantage fiscal.**

Les dirigeants de droit ou de fait des personnes morales émettrices des documents mentionnés à l'article 1740 A du CGI (documents permettant à un tiers de bénéficier d'un avantage

fiscal), qui étaient en fonction au moment de la délivrance, sont solidairement responsables du paiement de l'amende, en cas de manquement délibéré.

7378-2 3. Solidarité des dirigeants sociaux.

Lorsque les dirigeants sociaux ont fait obstacle par leur comportement au paiement des dettes fiscales d'une personne morale, les comptables de la DGFIP ont la faculté de demander au juge qu'il constate les irrégularités et qu'il déclare ces dirigeants solidairement responsables du paiement des impositions éludées. Sont visées par ces dispositions les impositions de toute nature et les pénalités fiscales y afférentes (LPF, art. L. 267).

II. RÈGLES DE SOLIDARITÉ PROPRES AUX PÉNALTÉS RELATIVES AUX IMPÔTS DIRECTS

7378-3 1. Amende prévue par l'article 1759 du CGI.

Les dirigeants sociaux mentionnés aux articles 62 et 80 *ter-b-1*°, 2° et 3° du CGI, ainsi que les dirigeants de fait gestionnaires de la société à la date du versement des rémunérations en cause ou, à défaut de connaissance de cette date, à la date de déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel les mêmes versements ont eu lieu, sont solidairement responsables du paiement de l'amende pour défaut de déclaration de rémunérations et distributions occultes prévue par l'article 1759 du code précité.

7378-4 2. Amende prévue par l'article 1768 du CGI.

Chaque société bénéficiaire des apports à la suite d'une scission est solidairement responsable du paiement de l'amende prévue par l'article 1768 du CGI dans la proportion des titres cédés qu'elle a émis. Dans la situation visée au 5^{ème} alinéa de l'article 1768 précité, la société apporteuse ou les sociétés apportuses en cas d'apports successifs sont également solidairement responsables du paiement de l'amende.

III. RÈGLES DE SOLIDARITÉ PROPRES AUX PÉNALTÉS RELATIVES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT ET À LA TAXE DE PUBLICITÉ FONCIÈRE

7378-5 1. Règle générale.

En matière de droit d'enregistrement et de taxe de publicité foncière, les personnes qui sont, au regard du Trésor, solidaires pour le paiement de l'impôt, sont aussi solidaires pour le paiement des pénalités, sous réserve des particularités ci-après.

7378-6 2. Règles particulières.

a. Actes publics.

Les notaires, les huissiers et autres agents ayant pouvoir de faire des actes et procès-verbaux, les greffiers, les autorités administratives ainsi que les officiers d'administration de la marine qui ont négligé de soumettre à l'enregistrement ou à la formalité, dans les délais fixés, les actes qu'ils sont tenus d'y présenter, sont personnellement passibles de la pénalité encourue de ce fait selon les modalités prévues aux articles 1840 C et 1840 D du CGI.

Les notaires sont également personnellement passibles de la majoration prévue à l'article 1728-1-a et b du CGI lorsqu'ils ont accepté à la demande des ayants droit d'assumer les obligations déclaratives mentionnées aux articles 204-2 et 885 W-III du code précité, sauf leur recours contre les parties (cf. n° 7346-1).

b. Déclarations hors délai des transmissions de biens par les tuteurs et les curateurs.

Lorsqu'ils ont négligé de faire, dans les délais prescrits, les déclarations des biens transmis par décès aux héritiers, donataires ou légataires, les tuteurs et curateurs supportent personnellement les peines prévues aux articles 1728 et 1729 B-1 du CGI.

c. Fausse attestation d'existence de dettes.

Le prétendu créancier qui a faussement attesté l'existence d'une dette dont la déduction est demandée pour la perception des droits de mutation par décès est tenu, solidairement avec le déclarant, au paiement de l'intérêt de retard et de la majoration prévue à l'article 1729 du CGI.

d. Complicité de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat.

En cas de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat, celui qui s'est rendu complice de manœuvres destinées à éluder le paiement des droits d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière est solidairement tenu avec les contractants au paiement des droits, de l'intérêt de retard et de la majoration prévue à l'article 1729 du CGI.

e. Acquisition d'immeubles ruraux par les fermiers.

Lorsque la déchéance du bénéfice du taux réduit prévue par le 2° du I du D de l'article 1594 F *quinquies* du CGI est encourue du fait du sous-acquéreur, ce dernier est tenu solidairement avec l'acquéreur d'acquitter sans délai le complément de taxe de publicité foncière.

f. Actes sous seing privé et mutations verbales.

Le défaut de présentation de l'acte ou de la déclaration de la mutation verbale dans le délai imparti est passible d'un intérêt de retard et d'une majoration qui sont dus solidairement par les parties. Toutefois, pour les mutations verbales de jouissance d'immeubles et de fonds de commerce, la pénalité incombe personnellement au bailleur, seul tenu de souscrire la déclaration.

g. Successions.

Les pénalités sont dues par les héritiers solidairement et, chacun en ce qui le concerne, par les donataires ou légataires.

h. Infractions à l'article 1649 AB du CGI.

Le constituant et les bénéficiaires soumis au prélèvement de l'article 990 J du CGI sont solidairement responsables avec l'administrateur du trust du paiement de l'amende prévue à l'article 1736-IV *bis* du code précité (CGI, art. 1574, V-8).

IV. RÈGLES DE SOLIDARITÉ PROPRES AUX PÉNALITÉS RELATIVES AUX DROITS DE TIMBRE

7378-7 Sont solidaires pour le paiement des sanctions fiscales encourues en matière de droits de timbre toutes les parties à un acte ou écrit non timbré ou insuffisamment timbré, les prêteurs et les emprunteurs, pour les obligations, les officiers ministériels qui ont reçu ou rédigé des actes énonçant des actes ou livres non timbrés.

D. AUTRES RÈGLES RELATIVES À LA MISE EN ŒUVRE DES PÉNALITÉS FISCALES

I. CONSÉQUENCES ADMINISTRATIVES DES SANCTIONS FISCALES

(CGI, art. 1732 et 1753 ; BOI-CF-INF-30-40 au I)

7378-8 Les personnes condamnées pour fraude fiscale ou dont les bases d'imposition ont été évaluées d'office à la suite d'opposition au contrôle fiscal ne peuvent pas siéger dans les commissions administratives qui participent à la détermination de l'assiette de l'impôt.

II. ABANDON CONDITIONNEL DES MAJORATIONS FISCALES AU PROFIT DES NOUVEAUX ADHÉRENTS D'UN ORGANISME AGRÉÉ

(CGI, art. 1755 ; BOI-CF-INF-30-40 au II-A)

7378-9 **1. Principe.**

Sauf en cas de manœuvres frauduleuses, les majorations fiscales, de quelque nature qu'elles soient, ne sont pas applicables aux contribuables qui auront fait connaître spontanément, par lettre recommandée expédiée dans les trois mois suivant leur adhésion à un centre de gestion ou une association agréés, les insuffisances, inexactitudes ou omissions que comportent les déclarations.

2. Conditions.

Le bénéfice de cette mesure est subordonné à la double condition :

- que ces insuffisances, inexactitudes ou omissions n'aient fait l'objet, antérieurement à la date d'expédition de la lettre recommandée mentionnée au 1 ci-dessus, de l'engagement d'aucune procédure administrative ou judiciaire ni d'aucune proposition de rectification ;
- que l'impôt en principal soit acquitté dans les nouveaux délais impartis.

III. REMISE DES FRAIS DE POURSUITE ET DES PÉNALITÉS FISCALES EN CAS DE REDRESSEMENT OU LIQUIDATION JUDICIAIRES OU DE PROCÉDURE DE SAUVEGARDE OU DE PROCÉDURE DE RÉTABLISSEMENT PERSONNEL

(CGI, art. 1756 ; BOI-CF-INF-30-40 au II-B)

7379 **1. Redressement ou liquidation judiciaires ou procédure de sauvegarde.**

En cas de redressement ou de liquidation judiciaires ou, depuis le 15 février 2009, de procédure de sauvegarde, les frais de poursuite et les pénalités fiscales encourues en matière

d'impôts directs et taxes assimilées, de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, de droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, droits de timbre et autres droits et taxes assimilés, dus à la date du jugement d'ouverture, sont remis, à l'exception des majorations prévues aux articles 1728-1-b et c, 1729 et 1732 du CGI et des amendes mentionnées aux articles 1737 et 1740 A du même code. Cette remise résulte de l'application de la loi. Elle n'est donc pas subordonnée à une demande du redevable ou du mandataire de justice.

7379-1 2. Procédure de rétablissement personnel.

En cas de mise en œuvre de la procédure de rétablissement personnel prévue aux articles L. 332-5 et L. 332-6 du code de la consommation, les majorations, frais de poursuites et pénalités fiscales encourus en matière d'impôts directs dus à la date à laquelle la commission recommande un rétablissement personnel sans liquidation judiciaire ou à la date du jugement d'ouverture d'une procédure de rétablissement personnel avec liquidation judiciaire sont remis, à l'exception des majorations prévues aux b et c du 1 de l'article 1728 et à l'article 1729 (CGI, art. 1756-II modifié par la loi n° 2010-737 du 1^{er} juillet 2010 portant réforme du crédit à la consommation).

titre 2

infractions et sanctions pénales

(BOI-CF-INF)

Les poursuites correctionnelles ont pour objet de faire prononcer, par les **tribunaux correctionnels**, des sanctions pénales à l'encontre des auteurs d'infractions fiscales qui procèdent manifestement d'une **intention frauduleuse** et sont érigées en délits en raison de leur gravité particulière. Ces peines sont susceptibles de **s'ajouter** aux sanctions purement fiscales.

chapitre premier

délit général de fraude fiscale et infractions assimilées

(CGI, art. 1741 à 1743 ; BOI-CF-INF-40-10)

A. ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS ET FORMES DU DÉLIT DE FRAUDE FISCALE ET DU DÉLIT COMPTABLE

(BOI-CF-INF-40-10-10-10 et BOI-CF-INF-40-10-20)

7380

Les délits fiscaux principaux sont, d'une part, le délit général de fraude fiscale réprimé par l'article 1741 du CGI et, d'autre part, le délit comptable prévu par l'article 1743 du CGI.

7380-1

Le délit général de fraude fiscale consiste à **se soustraire** frauduleusement ou à **tenter de se soustraire** frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt. Les éléments constitutifs du délit de fraude fiscale doivent réunir :

- l'existence de faits matériels tendant à permettre au contribuable de se soustraire totalement ou partiellement à l'établissement ou au paiement de l'impôt ;
- une intention délibérée de fraude.

Ce délit peut revêtir les formes suivantes, cette liste n'étant pas limitative :

- omission volontaire de déclaration dans les délais prescrits ;
- dissimulation volontaire de sommes sujettes à l'impôt ;
- organisation d'insolvabilité et autres manœuvres tendant à mettre obstacle au recouvrement de l'impôt ;
- tout autre agissement frauduleux.

En cas de dissimulation de sommes sujettes à l'impôt, le délit est constitué lorsque la base d'imposition dissimulée excède le dixième de la somme imposable ou **153 €**. Aucun seuil n'est en revanche fixé en matière de défaut de déclaration dans le délai.

7380-2 Le délit comptable peut revêtir deux formes :

- omission délibérée de passer ou de faire passer des écritures au livre-journal prévu par les articles L. 123-12 à L. 123-14 du code de commerce, ou dans les documents qui en tiennent lieu ;
- passation délibérée d'écritures fictives ou inexactes au même livre ou dans les documents qui en tiennent lieu.

Remarque : le service peut néanmoins invoquer l'article 1743 du CGI en cas d'omissions d'écritures comptables ou de passation d'écritures inexactes ou fictives sans avoir à établir que ce délit s'est accompagné d'une fraude fiscale.

B. PROCÉDURE

(LPF, art. L. 228, L. 228 A, L. 229, L. 231, L. 232 ; Décret n° 2010-1324 du 5 novembre 2010 relatif au fonctionnement de la commission des infractions fiscales ; BOI-CF-INF-40-10-10-20 au I ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 11, VIII)

7381 Les poursuites sont engagées par l'administration sur avis conforme de la **commission des infractions fiscales**.

Le contribuable est avisé de la saisine de la commission qui l'invite à lui communiquer, dans un délai de **trente jours**, les informations qu'il jugerait nécessaires. Cependant, la procédure devant cet organisme n'est pas contradictoire et l'avis qu'il rend n'a pas à être motivé.

Toutefois, la commission peut examiner l'affaire sans que le contribuable soit avisé de la saisine ni informé de son avis lorsque le ministre chargé du budget fait valoir qu'existent des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves résulte :

- soit de l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis dans un État ou territoire qui n'a pas conclu avec la France, depuis au moins trois ans au moment des faits, une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale française ;
- soit de l'interposition, dans un État ou territoire mentionné au premier tiret ci-dessus, de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable ;
- soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification.

Le VIII de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 élargit le champ d'application de la procédure judiciaire d'enquête fiscale prévue à l'article L. 228 du LPF :

- en cas de domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger (LPF, art. L. 228, 4° nouveau),
- en cas de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration (LPF, art. L. 228, 5° nouveau).

La plainte est déposée entre les mains du procureur de la République qui est seul maître de l'opportunité des poursuites.

Lors de la phase judiciaire, l'administration fiscale se constitue partie civile. Elle est ainsi en mesure, à tous les stades de la procédure, de fournir tous documents et renseignements, de répondre aux arguments des prévenus, de s'opposer à leurs manœuvres dilatoires afin de provoquer les mesures les plus efficaces pour la répression du délit.

Elle peut, s'il y a lieu, demander la solidarité (cf. n° 7384) et l'application de la contrainte par corps (LPF, art. L. 272).

7381-1 Lorsque la commission des infractions fiscales examine les affaires soumises par le ministre du budget en application de la deuxième phrase du troisième alinéa du II de l'article L. 561-29 du code monétaire et financier, elle émet un avis sur le caractère raisonnablement suffisant des soupçons de fraude fiscale déclarés au service mentionné à l'article L. 561-23 du code précité, en application du II de l'article L. 561-15 du même code (LPF, art. L. 228 A).**C. DATE DU DÉLIT - PRESCRIPTION**

(LPF, art. L. 230 ; BOI-CF-INF-40-10-10-20 au II)

7382 La date à laquelle l'infraction se réalise ne doit pas être confondue avec celle où sont accomplis les actes l'ayant facilitée ou permise.

En ce qui concerne le **délit général de fraude fiscale**, l'infraction est commise :

- soit au jour du dépôt d'une déclaration minorée souscrite dans les délais légaux (*Cass. crim., 22 juin 1981*) ;
- soit, en cas de défaut de souscription dans les délais prescrits, à la date d'expiration du délai légal fixé pour le dépôt de la déclaration (*Cass. crim., 13 décembre 1982*) ;

- soit encore, à la date du dernier acte créant l'insolvabilité en cas d'organisation d'insolvabilité.

S'agissant du **délit comptable**, l'infraction est consommée à la date à laquelle l'écriture mensongère a été inscrite sur les documents comptables ou à celle à laquelle aurait dû être passée l'écriture omise (*Cass. crim., 17 mars 1980*). En cas de pluralité ou d'enchaînement d'écritures, le délai de prescription court à compter de la passation de la dernière écriture irrégulière. S'agissant d'une comptabilité commerciale, une écriture irrégulière passée en cours d'exercice se trouve renouvelée lors de la transcription des comptes annuels sur le livre d'inventaire (*Cass. crim., 28 novembre 1994*).

La plainte peut être déposée **jusqu'à la fin de la troisième année** qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise.

La saisine de la commission des infractions fiscales suspend la prescription pendant une durée maximum de six mois.

D. PREUVE DU DÉLIT

(LPF, art. L. 227 ; BOI-CF-INF-40-10-10-20 au III)

7383

La charge de la preuve incombe au ministère public et à l'Administration à qui il appartient d'établir la matérialité du délit ainsi que la responsabilité personnelle de la personne mise en examen. Les parties poursuivantes doivent démontrer, par tous les modes de preuve susceptibles de former l'intime conviction du juge, que l'infraction a été commise intentionnellement, c'est-à-dire dans le dessein de se soustraire à l'établissement ou au paiement de l'impôt.

E. PERSONNES RESPONSABLES DU DÉLIT

(BOI-CF-INF-40-10-10-40)

7384

Le contribuable lui-même, débiteur des impôts auxquels il s'est soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement, doit être considéré comme l'auteur principal du délit.

Pour les personnes morales, les poursuites sont engagées contre les représentants légaux ainsi que contre les dirigeants de fait éventuels, pour leurs périodes de gestion.

L'article 1742 du CGI permet également d'impliquer les complices qui auraient fourni aide et assistance à l'auteur principal du délit ou qui seraient les instigateurs de l'infraction commise par ce dernier. Il s'agit notamment des professionnels de la comptabilité, salariés ou non, qui utilisent leurs connaissances techniques pour masquer les irrégularités comptables ou fiscales commises par leurs employeurs ou clients.

Par ailleurs, tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes (CGI, art. 1745).

F. PEINES

(BOI-CF-INF-40-10-10-50)

7385

La loi n° 92-1336 du 16 décembre 1992, dite loi d'adaptation pour la mise en application de la réforme pénale, a supprimé, pour les textes extérieurs au code pénal, les peines minimales ainsi que les circonstances atténuantes.

I. PEINES PRINCIPALES¹

7385-1

Les peines principales prévues à l'article 1741 du CGI s'entendent de l'emprisonnement et de l'amende :

- emprisonnement de cinq ans ;

- **et** amende de **500 000 € pour les infractions commises à compter du 16 mars 2012** (auparavant, l'amende était de 37 500 €).

Le texte prévoit une **circonstance aggravante** : si la fraude a été réalisée ou facilitée au moyen soit d'achats ou de ventes sans factures, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'elle a eu pour objet d'obtenir de l'État des remboursements injustifiés, son auteur est passible :

- d'un emprisonnement de cinq ans ;

¹ Les peines exposées constituent un maximum.

- et d'une amende de **750 000 € pour les infractions commises à compter du 16 mars 2012** (auparavant, l'amende était de 75 000 €).

À noter que les officiers publics ou ministériels, les experts-comptables condamnés comme auteurs ou complices du délit de fraude fiscale, encouront en outre des peines disciplinaires prévues par la réglementation de leur profession, et pouvant aller jusqu'à la **radiation**.

En outre, **pour les infractions commises à compter du 16 mars 2012**, lorsque les faits constitutifs de la fraude ont été réalisés ou facilités au moyen soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis dans un État ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France, depuis au moins cinq ans au moment des faits, une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale française, soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis dans l'un de ces États ou territoires, les peines sont portées à **sept ans d'emprisonnement et à 1 000 000 € d'amende**.

II. PEINES ACCESSOIRES

7386 Les peines accessoires s'appliquent automatiquement sans que le juge ait à les prononcer et accompagnent toutes les peines principales qui sanctionnent les délits de fraude fiscale et infractions assimilées. Elles peuvent toutefois faire l'objet d'une mesure de relèvement prévue aux articles 702-1 et suivants du code de procédure pénale.

7386-1 **1. Interdiction de participer aux travaux de certaines commissions** (CGI, art. 1753).

Les personnes qui, à l'occasion de fraudes fiscales ou d'oppositions au contrôle fiscal, ont fait l'objet d'une condamnation par le tribunal ne sont pas admises à participer aux travaux des commissions administratives des impôts.

7386-2 **2. Interdictions relatives à la création et à la direction d'organismes de gestion agréés** (CGI, ann. II, art. 371 C, 371 D, 371 O et 371 P).

La condamnation depuis moins de cinq ans à certaines sanctions pénales ou à des sanctions fiscales prononcées par un tribunal répressif peut entraîner pour la personne condamnée l'interdiction de créer, de diriger ou d'administrer un centre de gestion ou une association agréés.

7386-3 **3. Déchéance des avantages résultant d'un agrément fiscal** (CGI, art. 1649 *nonies* A).

Lorsque le bénéficiaire d'avantages fiscaux se rend coupable, postérieurement à la date de l'agrément, d'une infraction fiscale reconnue frauduleuse par une décision judiciaire ayant autorité de chose jugée, il est déchu du bénéfice desdits avantages. Les impôts dont il a été dispensé depuis la date de l'infraction deviennent immédiatement exigibles, sans préjudice de l'intérêt de retard (CGI, art. 1727) calculé à partir de la date à laquelle ils auraient dû être acquittés.

III. PEINES COMPLÉMENTAIRES¹

7387 Les peines complémentaires qui accompagnent les peines principales doivent être expressément prononcées par le tribunal.

7387-1 **1. Publication et affichage du jugement** (CGI, art. 1741, al. 4).

La juridiction **peut** ordonner l'affichage de la décision prononcée et la **diffusion** de celle-ci dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal.

7387-2 **2. Interdiction d'exercer et suspension du permis de conduire** (CGI, art. 1750).

Le tribunal peut prononcer, le cas échéant, cumulativement :

- l'interdiction d'exercer directement ou indirectement une profession libérale, commerciale ou industrielle ;
- la suspension, pour une durée de trois ans au plus, ou de six ans au plus en cas de récidive, du permis de conduire, la juridiction pouvant limiter cette peine à la conduite en dehors de l'activité professionnelle.

7387-3 **3. Radiation des listes électorales** (CGI, art. 1741, al. 3).

Toute personne condamnée en application du présent article peut être privée des droits civiques, civils et de famille, suivant les modalités prévues par l'article 131-26 du code pénal.

¹ Les peines exposées constituent un maximum.

chapitre 2

autres délits

(BOI-CF-INF)

A. DÉLITS SPÉCIAUX DE FRAUDE FISCALE¹

(BOI-CF-INF-40-10-20)

On peut notamment citer :

7388 1. Impôts directs.

Sont passibles d'une amende pénale et d'un emprisonnement de cinq ans (CGI, art. 1771 et 1772) :

- toute personne, association ou organisme qui n'a pas effectué le versement des retenues à la source opérées au titre de l'impôt sur le revenu en vertu des articles 1671 A et 1671 B du CGI ou n'a effectué que des versements insuffisants si le retard excède un mois ;
- toute personne qui fait profession, soit pour son compte, soit comme salarié, de tenir les écritures comptables de plusieurs clients et qui est convaincue d'avoir établi ou aidé à établir de faux documents en vue de la détermination des bases des impôts dus par lesdits clients ;
- quiconque, encaissant directement ou indirectement des revenus à l'étranger, ne les a pas mentionnés séparément dans sa déclaration, lorsque la dissimulation est établie ;
- quiconque est convaincu d'avoir encaissé sous son nom des coupons appartenant à des tiers en vue de faire échapper ces derniers à l'application de l'impôt ;
- quiconque en vue de s'assurer, en matière d'impôts directs ou de taxes assimilées, le bénéfice de dégrèvements de quelque nature que ce soit, a produit des pièces fausses ou reconnues inexactes.

7388-1 2. Droits d'enregistrement.

Les affirmations de sincérité frauduleuses en matière d'enregistrement et de publicité foncière sont punies de trois ans d'emprisonnement et de **45 000 €** d'amende.

Le tribunal peut également prononcer l'interdiction des droits civiques, civils et de famille prévue par l'article 131-26 du code pénal pour une durée de cinq ans au plus (CGI, art. 1837-I).

7388-2 3. Droits de timbre.

Sont également passibles d'une amende et d'un emprisonnement :

- l'abus des timbres pour timbrer (CGI, art. 1840 O) ;
- la vente et l'emploi de timbres mobiles ayant déjà servi (CGI, art. 1840 P) ;
- l'imitation, la contrefaçon ou la falsification des empreintes (CGI, art. 1840 Q).

7388-3 4. Autres délits.

a. Ventes sans facture.

Les infractions aux règles de la facturation (cf. TCA n^{os} 2665 et suiv.) constatées dans les conditions prévues aux articles L. 450-1 (1^{er} alinéa), L. 450-2 et L. 450-3 du code de commerce sont poursuivies pénalement dans le délai le plus bref selon les procédures de la comparution immédiate, de l'information ou de la citation directe (LPF, art. L. 246).

Ces infractions sont punies d'une amende de **75 000 €**.

Dans tous les cas où est relevée l'infraction aux règles de facturation telles que prévues aux articles L. 441-3 à L. 441-5 du code de commerce, l'entreprise de l'auteur du délit peut être placée sous séquestre jusqu'à l'exécution de la décision définitive. La mesure de séquestre peut être étendue à l'ensemble du patrimoine de l'auteur du délit (CGI, art. 1751-2).

7388-4 b. Entremise illicite.

L'article 1743-2^o du CGI prévoit une amende de **37 500 €** et un emprisonnement de cinq ans pour toute personne qui, en vue de faire échapper à l'impôt tout ou partie de la fortune d'autrui, s'entremet, soit en favorisant les dépôts de titres à l'étranger, soit en transférant ou en faisant transférer des coupons à l'étranger pour y être encaissés ou négociés, soit en émettant ou en encaissant des chèques ou tous autres instruments créés pour le paiement des dividendes, intérêts, arrérages ou produits quelconques de valeurs mobilières ou tente de le faire.

1. Les peines exposées constituent un maximum.

7388-5 5. Délivrance de renseignements inexacts en vue de l'obtention d'agrément (CGI, art. 1743-3°).

Quiconque a fourni sciemment des renseignements inexacts en vue de l'obtention des agréments prévus aux articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B, 217 *undecies* et 217 *duodecies* du CGI ou de l'autorisation préalable prévue à l'article 199 *undecies* A du même code (cf. FP n°s 109 et suiv. et FE n°s 1864 et suiv.) encoure les peines prévues à l'article 1741 du CGI (cf. n° 7385-1). Sont notamment visées ici toutes les personnes parties à l'opération ayant bénéficié de l'aide fiscale telles que, outre le bénéficiaire direct de l'aide fiscale à l'investissement outre-mer, les intermédiaires et conseils ayant participé à la mise en place du projet.

B. DÉLITS D'OPPOSITION À L'ÉTABLISSEMENT OU AU RECOUVREMENT DE L'IMPÔT

I. OPPOSITION À FONCTIONS ET À L'EXERCICE DU CONTRÔLE FISCAL

(CGI, art. 1746 ; BOI-CF-INF-40-20)

7389

Le fait de mettre les agents habilités à constater les infractions à la législation fiscale dans l'impossibilité d'accomplir leurs fonctions est puni d'une amende de **25 000 €**. En cas de récidive de cette infraction, le tribunal peut, outre l'amende, prononcer une peine de six mois d'emprisonnement¹.

L'opposition collective à l'établissement de l'impôt est punie de six mois d'emprisonnement et de **7 500 €** d'amende¹.

Les dispositions de l'article L. 228 du LPF ne sont pas applicables à ces infractions.

Qu'il s'agisse de constater une opposition collective impliquant opposition individuelle, ou seulement une opposition individuelle, les faits constitutifs d'infraction doivent être relevés dans un procès verbal devant permettre tant au Parquet qu'à l'administration de disposer d'un élément de preuve sur la base duquel pourront être engagées soit l'action publique et l'action fiscale, soit l'action fiscale seule.

Les infractions de droit commun pouvant accompagner les infractions d'opposition, telles que les outrages, les violences et voies de fait, les menaces de mort, les séquestrations, les dégradations de véhicules, etc., sont réprimées par le code pénal.

II. ORGANISATION DU REFUS COLLECTIF DE L'IMPÔT- INCITATION DU PUBLIC À REFUSER OU RETARDER LE PAIEMENT DE L'IMPÔT

(CGI, art. 1747 ; BOI-CF-INF-40-20)

7390

L'organisation du refus collectif de l'impôt, ou toute tentative, par voies de fait, menaces ou manœuvres concertées est punie des peines prévues à l'article 1^{er} de la loi du 18 août 1936 réprimant les atteintes au crédit de la nation.

L'incitation du public à refuser ou retarder le paiement de l'impôt est punie d'une amende de **3 750 €** et d'un emprisonnement de six mois¹.

C. DÉLIT D'ESCROQUERIE EN MATIÈRE DE TVA

(BOI-CF-INF-40-30)

7391

Certaines fraudes en matière de taxe sur la valeur ajoutée, notamment la falsification de factures d'achats réels, l'établissement de factures d'achats fictifs, la constitution de fausses entreprises, la mise en œuvre de circuits de facturations fictives, la simulation des paiements, causant un préjudice au Trésor soit par l'obtention frauduleuse de remboursements de crédit, soit par l'imputation de crédits fictifs et relevant de l'escroquerie, constituent un délit de droit commun sanctionné par les articles 313-1, 313-7 et 313-8 du code pénal.

La tentative est également punissable au même titre que le délit lui-même (code pénal, art. 313-3) ; elle doit s'être manifestée par un commencement d'exécution et n'avoir été suspendue ou manqué son effet qu'en raison de circonstances indépendantes de la volonté de leur auteur.

7392

7399

¹. Les peines exposées constituent un maximum.

TROISIÈME PARTIE

contentieux de l'impôt

introduction

7400 La présente partie expose l'essentiel des **règles** de la **procédure** à suivre - tant auprès de l'**administration** que devant les **juridictions compétentes** - pour l'examen des contestations mettant en cause le bien-fondé ou le montant des impôts, contributions, droits, taxes, redevances, soultes et pénalités de toute nature, établis ou recouvrés par les agents des finances publiques.

Remarque : Sauf mise en œuvre de sanctions fiscales assimilables à des accusations en matière pénale, l'article 6-1 de la convention européenne des droits de l'Homme relatif aux règles du procès équitable n'est pas applicable au contentieux fiscal.

7401 Elle définit aussi les conditions et les limites dans lesquelles l'administration est autorisée à prendre de sa propre initiative des décisions ayant pour objet de **rectifier** les **erreurs** d'imposition commises au préjudice des contribuables.

7402 En dehors de la procédure relative aux litiges susceptibles d'être portés devant les tribunaux et qui constituent le contentieux proprement dit de l'impôt, sont également exposées les règles observées par l'administration pour consentir à titre **gracieux**, sur demande ou de sa propre initiative, dans le cadre des règlements en vigueur, des remises ou des transactions portant soit sur l'impôt en principal, soit sur les pénalités.

En définitive, il sera traité successivement :

1. Des domaines respectifs de la **juridiction contentieuse** et de la **juridiction gracieuse**.
2. De la procédure devant la **juridiction contentieuse**.
3. Des **décisions prises d'office** par l'administration.
4. Du **plafonnement des impôts** en fonction du revenu.
5. Des modalités d'exercice de la **juridiction gracieuse**.

titre 1

domaines respectifs de la juridiction contentieuse et de la juridiction gracieuse

(BOI-CTX-DG)

A. DOMAINE DE LA JURIDICTION CONTENTIEUSE

(LPF, art. L. 190 ; BOI-CTX-DG-10-20-10 ; loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 26, I)

7403

Les **réclamations** présentées par les contribuables afin d'obtenir soit la **réparation d'erreurs** commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le **bénéfice d'un droit** résultant d'une disposition légale sont du ressort de la **juridiction contentieuse**.

Relèvent de la même juridiction les réclamations qui tendent à obtenir la réparation d'erreurs commises par l'administration dans la détermination d'un résultat déficitaire, même lorsque ces dernières n'entraînent pas la mise en recouvrement d'une imposition supplémentaire. Les réclamations peuvent être présentées à compter de la réception de la réponse aux observations du contribuable mentionnée à l'article L. 57 du LPF ou, en cas de saisine de la commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, à compter de la notification de l'avis rendu par cette commission.

Complétant ces dispositions, l'article 28 de l'ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004 prévoit que relèvent également de la juridiction contentieuse les réclamations qui tendent à obtenir la réparation d'erreurs commises par l'administration dans la détermination d'un excédent de TVA déductible sur la TVA collectée au titre d'une période donnée, même lorsque ces erreurs n'entraînent pas la mise en recouvrement d'une imposition supplémentaire. De plus, la même ordonnance élargit la possibilité de présenter les recours concernés par le deuxième alinéa de l'article L. 190 du LPF (existence d'un résultat déficitaire ou d'un crédit de TVA) aux rehaussements effectués dans le cadre d'une procédure de taxation ou d'évaluation d'office.

Sont instruites et jugées selon les règles de la juridiction contentieuse toutes les actions tendant à la décharge ou à la réduction d'une imposition ou à l'exercice de droits à déduction ou à la restitution d'impositions indues, fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure, révélée par une décision juridictionnelle ou par un avis rendu au contentieux (LPF, art. L. 190, al. 3 modifié par le a) du 1° du I de l'article 26 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 ; cf. n° 7411).

Précision : les aménagements issus du a) du 1° du I de l'article 26 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 s'appliquent aux réclamations et demandes fondées sur une décision juridictionnelle ou un avis rendu au contentieux **prononcés à compter du 1^{er} janvier 2013**.

L'action en réparation du préjudice subi fondée sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure ou la demande de dommages et intérêts résultant de la faute commise dans la détermination de l'assiette, le contrôle et le recouvrement de l'impôt ne **peut porter que sur une période postérieure au 1^{er} janvier de la deuxième année précédant celle au cours de laquelle l'existence de la créance a été révélée au demandeur** (LPF, art. L. 190 A nouveau issu du I de l'article 26 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

Précision : les dispositions du nouvel article L. 190 A du LPF s'appliquent aux actions en réparation relatives à des créances dont l'existence a été **révélée au demandeur à compter du 1^{er} janvier 2013**.

En ce qui concerne les dégrèvements et restitutions d'office, voir n°s 7630 et suivants.

I. RÉPARATION D'ERREURS

Les demandes relevant de cette catégorie comprennent :

7404 1. En toute matière fiscale, les réclamations tendant à obtenir :

- une **décharge**, pour les contribuables qui, pour un motif quelconque, estiment avoir été imposés à tort ;
- une **réduction**, pour ceux qui estiment avoir été surtaxés ;
- une **restitution** de versements indus se rapportant à des impositions n'ayant donné lieu ni à l'établissement d'un rôle, ni à la notification d'un avis de mise en recouvrement ;
- une **modification du résultat déficitaire** déterminé par l'administration en l'absence de mise en recouvrement d'une imposition supplémentaire ;
- une modification de l'excédent de TVA déductible déterminé par l'administration en l'absence de mise en recouvrement d'une imposition supplémentaire.

Remarque : Les dégrèvements ou restitutions de toutes impositions ou créances fiscales d'un montant inférieur à **8 €** ne sont pas effectués. Ce montant s'apprécie par cote, exercice ou affaire (CGI, art. 1965 L).

7405 2. En matière d'impôts directs, des demandes de nature particulière, à savoir notamment :

- les demandes d'**inscription** au rôle en matière de taxe d'habitation ;
- les demandes en **restitution** de versement présentées par les personnes physiques ou les sociétés tenues d'opérer certaines retenues à la source.

II. EXERCICE D'UN DROIT

7406 Parmi les demandes relatives à l'exercice d'un droit, il convient de comprendre toutes celles visant les impositions qui, régulièrement établies ou perçues, sont susceptibles d'être remises en cause par suite d'une situation ou d'un événement particulier spécialement prévu par les textes en vigueur.

Ces demandes visent principalement :

7407 1. En matière d'impôts directs, les dégrèvements :

- de la taxe foncière sur les propriétés bâties en cas de vacance de maison ou d'inexploitation d'immeuble à usage industriel ou commercial ;
- de la taxe foncière sur les propriétés non bâties en cas de disparition d'un immeuble par suite d'un événement extraordinaire, de perte de récoltes sur pied ou de perte de bétail par suite d'épizootie ;
- de la taxe d'habitation en ce qui concerne certaines personnes de condition modeste ;
- de la cotisation foncière des entreprises pour cessation d'activité en cours d'année.

7408 2. En matière de taxes sur le chiffre d'affaires, le remboursement :

- de crédit de TVA déductible non imputable (cf. TCA n°s 2463 et suiv. ; CGI, art. 271, IV ; CGI, ann. II, art. 242-0 A à 242-0 K) ;
- de taxe perçue à l'occasion de la conclusion de ventes ou de services qui sont par suite résiliés, annulés ou demeurent impayés.

7409 3. En matière de droits d'enregistrement et de timbre et de taxes assimilées aux droits d'enregistrement, la restitution des droits perçus :

- sur un acte produit en justice (cf. Enr. n° 4012) ;
- sur un acte ou un contrat annulé, résolu ou rescindé ;

- sur des cessions amiables en matière d'expropriation, d'alignement, d'utilisation de l'énergie hydraulique ;
- sur une transmission d'office ministériel non suivie d'effet ou dont le prix a été réduit ;
- sur la mutation d'une nue-propriété en cas d'usufruits successifs ;
- sur la valeur la plus élevée de l'usufruit ou de la nue-propriété à défaut d'indication ou de justification de la date et du lieu de naissance de l'usufruitier ;
- en cas de retour de l'absent ou de paiement des majorations légales d'une rente viagère par les héritiers du débirentier ou à la suite d'un règlement judiciaire ou d'un règlement définitif d'une distribution par contribution postérieure à la déclaration ;
- sur les conventions d'assurances.

7410 4. En toute matière fiscale, éventuellement, le bénéfice de dispositions nouvelles qui comportent un effet rétroactif.

III. NON-CONFORMITÉ DE LA RÈGLE DE DROIT À UNE RÈGLE DE DROIT SUPÉRIEURE

(BOI-CTX-DG-20-10-40 ; loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 26, I)

7411 Il résulte du 3^e alinéa de l'article L. 190 du LPF que les actions tendant à la réduction ou à la décharge d'une imposition ou à l'exercice de droits à déduction ou à la restitution d'impositions indues, fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure, révélée par une décision juridictionnelle ou par un avis rendu au contentieux, relèvent des règles propres du contentieux fiscal.

Ces actions sont introduites selon les règles de délais applicables aux réclamations mentionnées au premier alinéa de l'article L. 190 du LPF. Un décret en Conseil d'État fixe les conditions d'application de l'avant-dernier alinéa de l'article L. 190 du LPF modifié par le I de l'article 26 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 (LPF, art. L. 190, al. 4 modifié par le b) du 1^o du I de l'article 26 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

Précision : Ces dispositions s'appliquent aux réclamations et demandes fondées sur une décision juridictionnelle ou un avis rendu au contentieux **prononcés à compter du 1^{er} janvier 2013**.

7411-1 L'article L. 190 du LPF concerne les réclamations par lesquelles les contribuables ou redevables concluent à :

- la décharge ou réduction d'une imposition mise en recouvrement par voie de rôle ou d'avis de mise en recouvrement ;
- la restitution de sommes acquittées sans émission d'un titre exécutoire ;
- l'exercice d'un droit à déduction.

Le 5^e alinéa de l'article L. 190 du LPF définit les décisions juridictionnelles et les avis rendus aux contentieux susceptibles de révéler la non-conformité. Il s'agit des décisions du Conseil d'État ainsi que des avis rendus en application de l'article L. 113-1 du code de justice administrative, des arrêts de la Cour de cassation ainsi que les avis rendus en application de l'article L. 441-1 du code de l'organisation judiciaire et des arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne se prononçant sur un recours en annulation, sur une action en manquement ou sur une question préjudicielle.

7411-2 Lorsque le juge de l'impôt se prononce par une interprétation de la loi fiscale différente de celle qui est exprimée par l'administration dans ses instructions régulièrement publiées, il statue sur le fondement direct et exclusif de la loi, de sorte qu'il ne déclare pas non conforme à une règle de droit supérieure l'interprétation administrative fondant l'imposition litigieuse.

Sa décision ne saurait ainsi constituer la justification et le fondement d'actions en répétition de l'indu engagées ultérieurement par des tiers (*arrêt Cour de cassation, Com. 24 mai 1994, Bull. IV, n° 187, p. 149*).

Constitue, en revanche, une action en répétition de l'indu la demande en restitution d'une imposition acquittée sur le fondement de directives de l'administration se présentant, non comme l'interprétation de la loi fiscale, mais comme son substitut pur et simple (*arrêt Cour de cassation, Com. 17 novembre 1998*).

7411-3 À l'appui des actions concernées, les contribuables peuvent invoquer, parmi les moyens relatifs au bien-fondé de l'imposition, la non-conformité des règles dont il est fait application, c'est-à-dire :

- leur illégalité (par exemple, décret contraire à la loi) ;

- leur incompatibilité ou contrariété avec une norme internationale (par exemple, loi contraire à un traité).

- 7411-4** Sur les actions en répétition de l'indu au regard du droit communautaire, cf. arrêts :
 - *Cour de cassation, Com. 13 décembre 1994, n^{os} 2337 P et 2338 P, 7 avril 1998, n^o 1018 P + B, 6 octobre 1998, n^o 1495 P, 19 octobre 1999, n^o 1558 P et n^o 1560 P ;*
 - *CJCE, 17 juillet 1997, affaires C-90/94, C-114/95 et C-115/95 et 2 décembre 1997, affaire C-188/95, 15 septembre 1998, affaire C-231/96 et 28 novembre 2000, affaire C-88/89.*

B. DOMAINE DE LA JURIDICTION GRACIEUSE

(LPF, art. L. 247 ; BOI-CTX-DG-10-20-20)

I. DEMANDES PRÉSENTÉES PAR LES CONTRIBUABLES OU PAR LES COMPTABLES PUBLICS

- 7412** La juridiction gracieuse est compétente pour l'examen des demandes présentées :
 - soit par les contribuables en vue d'obtenir une mesure de bienveillance portant abandon ou atténuation des impositions ou des pénalités mises à leur charge ;
 - soit par les comptables publics en vue d'être dispensés d'effectuer de leurs deniers personnels le versement des impositions dont ils n'ont pu assurer le recouvrement.

7413 1. Demandes des contribuables.

a. En matière d'impôts directs.

Conformément à l'article L. 247 du LPF, les contribuables peuvent solliciter la remise ou une modération du principal de leur dette fiscale mais seulement pour des motifs de gêne ou d'indigence les mettant dans l'impossibilité de se libérer envers le Trésor.

- 7413-1** Conformément à l'article L. 247 A du LPF modifié par l'article 42 de la loi n^o 2010-1249 du 22 octobre 2010 de régulation bancaire et financière, les contribuables de bonne foi, en situation de gêne ou d'indigence, qui ont déposé auprès de la commission de surendettement des particuliers visée à l'article L. 331-1 du code de la consommation une demande faisant état de dettes fiscales et qui ne font pas l'objet d'une procédure de rétablissement personnel prévue aux articles L. 332-5 ou L. 332-6 dudit code, bénéficient d'une remise d'impôts directs au moins équivalente à celle recommandée par la dite commission pour les autres créances.

- 7414** *b. En toute matière fiscale*, les contribuables ayant fait l'objet de **sanctions** (amendes, majorations) peuvent, même lorsque leur solvabilité n'est pas en cause, demander :
 - la **remise** ou une **modération** de ces sanctions, dans tous les cas où les pénalités et, le cas échéant, les impositions qu'elles concernent sont devenues **définitives** ;
 - une **transaction** portant atténuation desdites sanctions, lorsque celles-ci et, le cas échéant, les impositions principales **ne sont pas définitives**.

Depuis le 1^{er} janvier 2004, les dispositions concernant les amendes ou majorations sont, le cas échéant, applicables aux sommes dues au titre de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du CGI.

À compter du 1^{er} mars 2011, les contribuables peuvent également solliciter une remise totale ou partielle des frais de poursuites mentionnés à l'article 1912 du CGI, tel qu'il résulte de l'article 55-IV-A de la loi n^o 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, et des intérêts moratoires prévus à l'article L. 209 du LPF (LPF, art. L. 247, 2^e bis).

- 7415** *c. Les personnes susceptibles d'être mises en cause, à titre de responsables*, pour le paiement d'impositions dues par un tiers peuvent, quelle que soit la nature des impôts, droits ou taxes dont il s'agit, solliciter de la juridiction gracieuse la **décharge** totale ou partielle de leur responsabilité.

- 7415-1** *d. Enfin*, les administrations financières peuvent, dans les conditions fixées à l'article L. 626-6 du code de commerce, consentir des remises de dettes en cas de procédure de conciliation, de plan de sauvegarde ou de plan de redressement (LPF, art. L. 247 B à L. 247 D).

7416 2. Demandes des comptables publics (CGI, ann. III, art. 426 à 444).

En matière d'impôts directs, les comptables publics soumettent à la juridiction gracieuse :

- les demandes tendant à l'**admission en non-valeur** des impositions dont le recouvrement ne peut être effectué par suite notamment de l'absence, du décès ou de l'insolvabilité du contribuable ;

- les demandes **en sursis** de versement des impositions susceptibles d'être recouvrées mais dont le recouvrement n'a pu être obtenu dans le délai prévu pour l'apurement des rôles ; ces demandes n'ont pas à être soumises à l'avis du service de l'assiette ;
- les demandes **en décharge** ou en atténuation de responsabilité, afin d'être dispensés, en totalité ou en partie, de verser de leurs propres deniers le montant des impositions qui n'ont pas été recouvrées dans le délai prescrit et dont l'admission en non-valeur a été refusée.

II. DÉCISIONS D'OFFICE

7417

La juridiction gracieuse peut, dans certaines limites, et sous certaines conditions, prendre d'office des décisions portant **abandon** ou **atténuation** d'impositions ou de pénalités.

titre 2

la juridiction contentieuse

(BOI-CTX)

7418

Quelle que soit la nature des impôts, contributions, droits ou taxes en cause, les contestations élevées par les contribuables sont d'abord obligatoirement soumises, par voie de réclamation, à l'administration, qui doit notifier sa décision au réclamant dans un **délai de six mois**.

Le contribuable peut porter le litige devant la juridiction compétente après notification de cette décision ou à l'expiration du délai de six mois. L'administration a de son côté la faculté de **soumettre d'office** à cette juridiction toute réclamation qui lui a été adressée et sur laquelle il lui appartient normalement de statuer.

La juridiction compétente pour connaître du contentieux de l'impôt est :

- en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires, le **tribunal administratif** qui statue en première instance et dont les jugements sont susceptibles d'appel devant la **cour administrative d'appel** ;
- en matière de droits d'enregistrement et de timbre, de taxe de publicité foncière, d'impôt de solidarité sur la fortune, le **tribunal de grande instance** qui statue en premier ressort et dont les jugements rendus sont susceptibles d'appel devant la **cour d'appel**.

chapitre premier

réclamations préalables auprès du service des impôts

(BOI-CTX-PREA)

7419

Les réclamations que les contribuables doivent adresser au service des impôts avant de pouvoir régulièrement saisir la juridiction compétente sont soumises à des règles générales applicables à l'ensemble des réclamations.

Il existe, en outre, des règles de procédure particulières à certaines réclamations (cf. n^{os} 7406 et suiv.).

A. INTRODUCTION DES RÉCLAMATIONS

I. SERVICE COMPÉTENT POUR RECEVOIR LES RÉCLAMATIONS

(LPF, art. R* 190-1 ; BOI-CTX-PREA-10-10)

7420

1. Principe.

La réclamation doit être adressée au service des impôts dont dépend le lieu d'imposition.

Toutefois, une réclamation qui n'est pas adressée au service compétent mais à une autorité hiérarchique supérieure, ou à un autre service extérieur des impôts 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.

Il en est de même des réclamations adressées au **service du recouvrement** qui doivent être assimilées aux demandes adressées au service de l'assiette ; la date d'enregistrement de la réclamation est alors celle de la réception par le service du recouvrement (LPF, art. R* 190-2).

Enfin, lorsque l'imposition contestée a été établie à l'initiative d'une direction des finances publiques autre que celle dont dépend le lieu de l'imposition, d'une direction spécialisée ou d'un service à compétence nationale, la réclamation est adressée au directeur chargé de cette direction ou de ce service. Ainsi, par exemple, lorsqu'un contribuable domicilié dans le ressort d'une autre direction des finances publiques exerce une activité professionnelle indépendante dans le ressort d'une autre direction des finances publiques et que cette activité a donné lieu à des rehaussements du revenu professionnel de la part de la direction du lieu d'exercice de la profession, les réclamations portant sur les rappels d'impôt sur le revenu correspondants sont de la compétence de la direction des finances publiques qui a effectué le contrôle. Celle-ci peut donc non seulement instruire la demande contentieuse, mais aussi statuer.

7421 2. Cas particuliers.

a. **Droit d'enregistrement et impôt de solidarité sur la fortune.**

En matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière ou d'impôt de solidarité sur la fortune, les réclamations relatives à la valeur vénale réelle d'immeubles, fonds de commerce et marchandises neuves qui en dépendent, clientèles, droits à un bail ou au bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, navires et bateaux, sont adressées au service des impôts du lieu de **situation des biens ou d'immatriculation des navires et bateaux**.

7422 b. **Biens ne formant qu'une seule exploitation situés sur plusieurs circonscriptions.**

Lorsque des biens ne formant qu'une seule exploitation sont situés sur plusieurs circonscriptions, le service des impôts compétent est celui de la circonscription sur le territoire de laquelle 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.

7422-1 c. **Demandes de remboursement de crédits de TVA générés par des opérations occasionnelles.**

En ce qui concerne les demandes de remboursement de crédits de TVA générés par des **opérations occasionnelles**, elles doivent être adressées :

- au service des impôts du lieu de situation des biens, à raison des opérations immobilières réalisées ;
- au service des impôts dont dépend le domicile du redevable ou le siège de l'organisme sans but lucratif, pour les opérations autres qu'immobilières.

7422-2 d. **Demandes de remboursement d'excédents de prélèvements ou de retenue à la source sur revenus de capitaux mobiliers.**

Les demandes de remboursement d'excédents de prélèvements ou de retenue à la source sur revenus de capitaux mobiliers doivent être adressées au Pôle RCM, 10, rue du Centre, TSA 30012, 93465 Noisy-Le-Grand cedex.

7422-3 e. **Entreprises relevant de la direction des grandes entreprises** (LPF, art. R* 190-1).

L'article R* 190-1 du LPF détermine le lieu de dépôt des réclamations. Ainsi, les entreprises qui relèvent de la direction des grandes entreprises (DGE) doivent déposer auprès de cette direction l'ensemble des réclamations contentieuses relatives aux impositions à l'égard desquelles cette direction est compétente, quelle que soit la période sur laquelle portent ces réclamations. Toutefois, les réclamations portant sur une imposition dont l'assiette a été établie à l'initiative d'une direction des finances publiques, d'une direction spécialisée ou d'un autre service à compétence nationale sont adressées à cette direction ou à ce service.

Par ailleurs, les réclamations relatives à la taxe foncière et à la cotisation foncière des entreprises, autres que les demandes de plafonnement de la contribution économique territoriale en fonction de la valeur ajoutée (article 1647 B *sexies* du CGI) et les demandes de dégrèvement de cotisation foncière des entreprises pour diminution des bases (article 1647 *bis* du CGI), doivent être déposées auprès du service des impôts qui a établi l'imposition et qui est mentionné sur l'avis d'imposition. Il en va de même des réclamations portant sur un impôt acquitté auprès d'un autre service que la DGE (droits d'enregistrement par exemple) et pour les réclamations portant sur une imposition consécutive à un contrôle réalisé par une direction nationale ou interrégionale de contrôle qui doivent être adressées à cette direction.

7423 3. Récépissé.

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

II. DÉLAIS D'INTRODUCTION DES RÉCLAMATIONS

(LPF, art. R* 196-1 à R* 196-6)

7424 1. Généralités (BOI-CTX-PREA-10-20).

À peine d'**irrecevabilité définitive**, les réclamations adressées au service compétent doivent être présentées dans les **délais** fixés par la loi.

La date à retenir pour apprécier la recevabilité d'une réclamation est celle à laquelle celle-ci a été envoyée¹ par le contribuable (LPF, art. L. 286).

Les délais de réclamation ne sont pas des délais francs, c'est-à-dire, en particulier, qu'ils expirent le jour de l'échéance, sans prorogation d'un jour ; la demande peut donc être présentée jusqu'au dernier jour du délai, à minuit.

Toutefois, si le dernier jour du délai est un dimanche ou un jour férié, les réclamations parvenues au service compétent par le courrier du premier jour ouvrable qui suit doivent être considérées comme recevables.

7425 2. Délai général (LPF, art. R* 196-1 et R* 196-2 ; BOI-CTX-PREA-10-30).**a. Principe.**

Sous réserve des cas dans lesquels sont prévus des **délais spéciaux** (cf. n^{os} 7433 et suiv.), les **réclamations** doivent être présentées au service des impôts :

- **en matière d'impôts locaux et de taxes accessoires**, au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle de la mise en recouvrement du rôle (cf. n^o 7426) ou de la réalisation de l'événement (cf. n^o 7429) ;

- **en toute autre matière fiscale**, au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle :

7426 1^o 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.

7427 2^o de la notification d'un avis de mise en recouvrement (impôts perçus par les comptables des impôts).

La notification effectuée par pli postal recommandé doit être considérée comme faite le jour de la remise effective du pli au destinataire ou à son fondé de pouvoir.

7428 3^o 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.**7428-1** Les contestations susceptibles de s'élever au sujet des acomptes ou versements provisionnels d'impôt sur les sociétés ou sur le revenu, d'impôts directs locaux, ou de taxes sur le chiffre d'affaires notamment, sont soumises, du point de vue des délais de présentation, à la déchéance quadriennale des créanciers de l'État.

Elles doivent être distinguées de celles visant l'impôt proprement dit.

7428-2 Remarque : la restitution d'un excédent d'impôt sur les sociétés, lors du versement d'un acompte ou résultant de la liquidation de l'impôt, s'analyse comme une opération comptable de remboursement qui incombe au seul comptable chargé du recouvrement.**7429 4^o de la réalisation** de l'événement qui motive la réclamation.

Par **événement**, il faut entendre tout fait ou circonstance se rapportant directement à la situation propre du contribuable auteur de la réclamation, ou aux éléments de base ou de calcul de l'imposition contestée ayant pour conséquence :

- soit de mettre en cause le principe de l'imposition ;
- soit de modifier rétroactivement l'assiette ou le calcul de cette imposition ;
- soit d'ouvrir droit au dégrèvement ou à la restitution de tout ou partie d'une imposition régulièrement établie ou calculée.

Une décision administrative ou judiciaire modifiant la doctrine ou la jurisprudence antérieure ne peut être considérée comme un « événement ».

De même, un arrêt rendu par la Cour de cassation à l'égard d'un autre contribuable ne constitue pas un événement au sens du c du premier alinéa de l'article R* 196-1 du LPF.

1. Le cachet de la poste faisant foi.

Constituent, par contre, des événements ouvrant le délai de réclamation :

- la publication d'un texte législatif ou réglementaire comportant des dispositions qui modifient, avec effet rétroactif, les règles d'imposition ;
- la constatation de l'existence d'un paiement indu lors de la liquidation des droits exigibles sur une déclaration de succession ;
- une décision de justice fixant rétroactivement la véritable situation du contribuable ou la nature réelle d'un élément d'imposition¹ ;
- tout fait ouvrant droit, par lui-même, en vertu d'une disposition législative ou réglementaire, à un dégrèvement ou à une restitution ;
- pour les demandes de remboursement de crédits de TVA générés par des opérations occasionnelles, selon le cas (CGI, art. 271, I-2) :
 - l'exigibilité de la taxe chez le redevable ;
 - la livraison du bien cédé (qui s'entend, pour les mutations d'immeubles ou les cessions de droits sociaux, de la date de la vente).

Toutefois, si l'imposition contestée donne lieu à l'émission d'un rôle ou à l'établissement d'un avis de mise en recouvrement, le point de départ du délai de réclamation est la date de mise en recouvrement du rôle ou de la notification de l'avis de mise en recouvrement lorsque cette date est postérieure à celle de l'événement qui motive la demande.

En effet, lorsque le point de départ du délai de réclamation peut être fixé à plusieurs dates différentes, la date d'expiration doit toujours être déterminée d'après la dernière de ces dates.

7430

b. Conséquences.

1° Réclamations prématurées.

Les réclamations qui parviennent au service des impôts antérieurement à la date servant de point de départ au délai légal de réclamation (mise en recouvrement du rôle, notification d'un avis de mise en recouvrement ou versement spontané de l'impôt, événement motivant la réclamation) sont **irrecevables** comme prématurées, le contribuable conservant, bien entendu, la faculté de renouveler sa demande dans le délai légal.

Cependant, doivent être considérées comme recevables, bien qu'elles soient en principe prématurées :

- en matière d'impôts directs établis par voie de rôle, les réclamations présentées, notamment, avant la date de mise en recouvrement du rôle mais après réception par le contribuable de l'avis d'imposition relatif à l'imposition contestée ;
- pour tous autres impôts, droits ou taxes, les réclamations présentées entre la date de notification de l'avis de mise en recouvrement - ou la date du paiement de l'impôt, si celui-ci est versé sans émission préalable d'un avis de mise en recouvrement - et la date du point de départ du délai, si celle-ci est postérieure à la précédente.

Une réclamation prématurée, dirigée contre une imposition qui n'a pas encore été mise en recouvrement, se trouve régularisée par l'émission du rôle ou de l'avis de mise en recouvrement correspondant.

7431

2° Réclamations tardives.

Les réclamations présentées après l'**expiration** du délai légal sont définitivement frappées de **déchéance** ou de **forclusion** et doivent, par conséquent, faire l'objet d'une **décision de rejet** à moins que le réclamant ne parvienne à faire la preuve que la production hors délai de la demande résulte d'un retard anormal dans la distribution du courrier.

7432

Remarque : la **déchéance** dont se trouve entachée une réclamation n'a pas pour effet de priver l'administration de la possibilité qu'elle tient de l'article R* 211-1 du LPF de **prononcer d'office**, jusqu'au **31 décembre de la quatrième année** suivant celle de l'expiration du délai de réclamation, le dégrèvement ou la restitution des impositions ou fractions d'impositions formant surtaxe (cf. n^{os} 7631 et suiv.).

1. Il en est ainsi des faits de nature à exercer une influence sur le bien-fondé de l'imposition, dans son principe ou dans son montant, qui sont au nombre de ceux regardés comme motivant la réclamation au sens de l'article R* 196-1. du LPF (cf. CE, arrêt du 30 janvier 1976, n^o 96173 ; CE, arrêt du 11 mars 1992, n^o 77438, SCI Bellecour ; CAA Nantes, arrêt du 4 décembre 2006, n^o 05NT01856).

7433 | 3. Délais spéciaux ou particuliers (BOI-CTX-PREA-10-40).**a. Délai spécial applicable lorsque le contribuable a fait l'objet d'une procédure de rehaussement** (LPF, art. R* 196-3).

Ce texte ouvre au contribuable un délai spécial de réclamation qui ne peut trouver son application qu'à l'égard des seules impositions qui ont fait l'objet d'une proposition de rectification, une vérification de comptabilité ne constituant pas une procédure de reprise au sens de l'article R* 196-3 du LPF (*arrêt Cour de cassation, Com. 10 juin 1997, n° 1515 P*).

Le délai est égal à celui dont l'administration dispose elle-même pour établir l'impôt. Il expire donc, en général, le 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle est intervenue la proposition de rectification. Toutefois, dans la mesure où il a fait l'objet d'une procédure de reprise sur la période décennale, le contribuable dispose d'un délai spécial de réclamation qui expire le 31 décembre de la dixième année qui suit celle de la proposition de rectification.

Le point de départ du délai spécial est constitué par la **date de réception** de la proposition de rectification (*arrêt Cour de Cassation, Com. 7 février 1995, n° 316 P*).

Ce délai est ouvert aussi bien en ce qui concerne les **impositions primitives** sur lesquelles a porté la procédure de rehaussement engagée par le service, que les **impositions complémentaires** mises en recouvrement à la suite de cette procédure. Il s'applique tant dans le cas de rehaussement selon la **procédure contradictoire** que dans celui de reprise opérée notamment par voie d'**imposition d'office**.

En outre, ce délai peut être mis à profit pour contester l'imposition primitive ayant donné lieu à l'**engagement** d'une procédure de rectification contradictoire, même lorsque celle-ci n'a pas abouti à l'établissement d'une imposition supplémentaire.

Enfin, le délai spécial ne se substitue pas purement et simplement au délai général de réclamation, celui-ci pouvant toujours être utilisé, dès lors, notamment, qu'il vient à expiration à une date postérieure à celle du délai spécial.

Mais, dans cette hypothèse, le contribuable qui n'aurait pas présenté une réclamation avant l'expiration du délai spécial serait déchu du droit de contester l'imposition primitive. L'intéressé ne pourrait plus alors que réclamer contre l'imposition supplémentaire dans la fraction du délai général, propre à cette imposition, qui reste à courir après l'expiration du délai spécial.

7433-1**b. Délai spécial applicable lorsque la non-conformité de la règle de droit a été révélée par une instance juridictionnelle ou un avis rendu au contentieux** (LPF, art. L. 190 modifié par le I de l'article 26 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

Les actions tendant à la réduction ou à la décharge d'une imposition ou à l'exercice de droits à déduction ou à la restitution d'impositions indues, relèvent des règles propres du contentieux fiscal même lorsqu'elles sont fondées sur la non-conformité d'une règle de droit par rapport à une règle de droit supérieure (cf. n°s 7411 et suiv.).

Lorsque cette non-conformité est révélée par une décision juridictionnelle ou un avis rendu au contentieux (LPF, art. L. 190, al. 3), le délai de recours dont disposent les contribuables pour présenter leur réclamation est décompté à partir de l'événement motivant la demande (la décision de justice révélant l'illégalité ; cf. *arrêt Cour de cassation, Com. 17 novembre 1998*). Il expire dans les conditions fixées par le c du premier alinéa de l'article R* 196-1 du LPF.

Le II de l'article 26 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 instaure un nouvel article L. 190 A du LPF en vertu duquel l'action en réparation du préjudice subi fondée sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure ne peut porter que sur une période postérieure au 1er janvier de la deuxième année précédant celle au cours de laquelle l'existence de la créance a été révélée au demandeur. Cette nouvelle disposition s'applique aux actions en réparation relatives à des créances dont **l'existence a été révélée au demandeur à compter du 1^{er} janvier 2013**.

Cette décision peut être prononcée par :

- le juge national : jugé à cet égard, que dans les matières soumises à la compétence de l'ordre judiciaire, la décision juridictionnelle à prendre en considération est la **première** décision rendue par la Cour de cassation concernant la compatibilité des dispositions de droit interne avec la règle de droit supérieure : cf. *arrêts Cour de Cassation, Com. 6 mai 1996, Bull. IV, n° 124, p. 108, 17 novembre 1998 et 5 octobre 1999, n° 1447 P* ;

- la Cour de Justice de l'Union européenne.

La recevabilité de la demande s'apprécie tant au regard du délai dans lequel elle a été présentée qu'au regard de la période sur laquelle portent les conclusions.

7434 *c. Délais particuliers aux impôts directs* (LPF, art. R* 196-1).

Ne s'appliquant, bien entendu, que s'ils sont plus favorables au contribuable que le délai général (cf. nos 7425 et suiv.), ces délais sont prévus à l'occasion :

7435 **1° De l'envoi de nouveaux avis d'imposition.**

Les avis d'imposition rectifiés à la suite d'erreurs d'expédition commises dans la confection des rôles (ou avis d'imposition) sont adressés au contribuable sous pli recommandé avec demande d'avis de réception postal. C'est la date portée sur l'avis de réception postal qui constitue le point de départ du délai particulier de réclamation. Ce délai expire le **31 décembre de l'année** suivant celle au cours de laquelle le contribuable a reçu le nouvel avis d'imposition.

7436 **2° De retenues à la source et de prélèvements** (revenus de capitaux mobiliers, sommes payées à des personnes domiciliées ou établies hors de France).

Le délai de réclamation expire le **31 décembre de l'année** suivant celle au cours de laquelle ces retenues ou prélèvements ont été opérés.

7437 **3° De cotisations établies à tort ou faisant double emploi.**

Dans ce cas, le délai pour la présentation des réclamations ne prend fin que le **31 décembre de l'année** suivant celle au cours de laquelle le contribuable a eu connaissance certaine de l'existence de la cotisation indûment imposée.

Le bénéfice de ce délai particulier ne s'applique qu'aux réclamations portant sur l'intégralité de cette cotisation.

7438 La connaissance certaine de l'existence d'une cotisation indûment imposée résulte de toute circonstance impliquant l'impossibilité, pour le contribuable, d'ignorer l'existence de l'imposition établie à son nom.

Ainsi, la date servant de point de départ au délai peut être :

- celle du **premier paiement** effectué sur l'imposition litigieuse en cas de faux emploi, ou, en cas de double emploi, la date du premier paiement effectué sur celle des deux cotisations qui a été acquittée en dernier lieu ;
- celle des **premières poursuites** engagées en vue du recouvrement de l'impôt ;
- celle à laquelle le contribuable a eu, de son propre **aveu**, connaissance de l'imposition contestée ;
- celle à laquelle le contribuable a fait une **réclamation** visant une cotisation portée sur le même avis d'imposition que l'imposition litigieuse.

7439 *d. Délais particuliers à certaines réclamations de nature spéciale¹.***1° Impôts directs.**

Des délais spéciaux sont prévus en ce qui concerne :

- les **réclamations pour pertes de récoltes** sur pied en matière de taxe foncière sur les propriétés non bâties qui peuvent être présentées, au choix des intéressés (cf. n° 7407) :

- soit quinze jours au moins avant la date où commence habituellement l'enlèvement des récoltes ;
- soit dans les quinze jours du sinistre (LPF, art. R* 196-4).

- les **demandes en décharge ou réduction** de la taxe foncière sur les propriétés bâties pour vacance de maison ou inexploitation d'immeuble à usage industriel ou commercial ; les demandes doivent être présentées au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle la vacance ou l'inexploitation a atteint une durée de trois mois (LPF, art. R* 196-5).

Aucun délai n'est exigé pour la présentation des demandes concernant les pertes de bétail par suite d'épizootie, en matière de taxe foncière sur les propriétés non bâties, le dégrèvement devant être accordé dans le cadre de la juridiction gracieuse (cf. nos 7751 et suiv.).

7440 **2° Taxe sur la valeur ajoutée.**

Des délais spéciaux sont prévus pour les demandes en restitution de crédits de taxe non imputables (cf. TCA nos 2463 et suiv. pour les redevables occasionnels).

7440-1 **3° Réduction d'un déficit.**

En application de l'article R* 196-1 du LPF, le délai de réclamation ouvert à l'encontre des réductions de déficit expire le 31 décembre de la deuxième année suivant celle au cours de

1. Les autres réclamations spéciales, énumérées aux nos 7407 et suivants, doivent être présentées dans le délai général.

laquelle est intervenue, selon le cas, soit la réception de la réponse aux observations du contribuable, soit la notification de l'avis de la commission.

III. FORME ET CONTENU DES RÉCLAMATIONS

(LPF, art. R* 197-1 à R* 197-5 ; BOI-CTX-PREA-10-50)

7441 Les réclamations au service des impôts doivent réunir un certain nombre de conditions touchant leur mode de présentation, leur contenu, la qualité de leur auteur, les pièces qui doivent leur être annexées et leurs conséquences éventuelles sur le recouvrement de l'impôt qu'elles concernent (à cet égard, cf. sursis de paiement, aux n^{os} 7601 et suiv.).

7442 1. Forme matérielle de la réclamation.

La réclamation doit être établie par **écrit**, sous forme d'une **simple lettre** sur papier libre. Les demandes de remboursement des crédits de TVA non imputables, générés par des opérations occasionnelles, obéissent aux mêmes règles de forme.

7443 2. Présentation individuelle (LPF, art. R* 197-1).

a. Principe.

Les réclamations sont **individuelles**.

Toutefois en cas de réclamation **collective**, et en l'absence de difficultés particulières pour statuer sur la réclamation, le service devra s'abstenir de demander aux contribuables de produire des réclamations individuelles, et prendre autant de décisions qu'il y a de réclamants. En ce qui concerne la régularisation, cf. n^o 7461.

7444 b. Exceptions.

Des réclamations **collectives** peuvent être présentées par :

- les contribuables imposés collectivement (propriétaires indivis par exemple) ;
- 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 regard du même impôt, au bailleur et au preneur en matière de calamités agricoles.

7445 3. Présentation par commune (LPF, art. R* 197-2).

Il doit être présenté une **réclamation distincte par commune** en matière d'impôts directs locaux.

Une réclamation portant sur des impôts directs locaux assis dans plusieurs communes n'est recevable qu'à l'égard des cotisations établies dans la commune dénommée la première mais le contribuable doit être invité au préalable à régulariser sa demande (cf. n^o 7461).

Pour tous autres impôts ou taxes, les contribuables peuvent valablement viser dans la même réclamation des impositions établies dans des communes différentes à condition que la réclamation en cause soit adressée au service territorialement compétent.

7446 4. Contenu des réclamations (LPF, art. R* 197-3 et R* 197-5).

Outre qu'elle doit permettre d'identifier le réclamant (nom et adresse), toute réclamation doit :

7447 a. Mentionner le ou les impôts, droits ou taxes qu'elle concerne.

7448 b. Contenir l'exposé sommaire des moyens par lesquels son auteur prétend la justifier.

7449 c. Indiquer les conclusions du réclamant, c'est-à-dire l'objet réel et la portée exacte de la demande (base, montant du dégrèvement ou du remboursement de crédit de taxe sollicité).

7450 d. Être accompagnée des pièces suivantes :

- **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 ;
- **avis de mise en recouvrement** ou copie de cet avis pour les impôts, droits ou taxes ayant donné lieu à la notification d'un tel avis ;
- **pièce 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.

Pour les demandes de remboursement de crédits de TVA non imputables (cf. TCA n^{os} 2463 et suiv.).

7451 e. **Porter la signature manuscrite du contribuable ou de son mandataire** (cf. n^{os} 7453 et suiv.).

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.

En ce qui concerne la régularisation du défaut de signature, cf. n^o 7461.

7452 f. **Désigner le lieu d'élection de domicile en France pour le réclamant domicilié hors de France.**

Cette condition est réputée remplie lorsque la réclamation est présentée :

- par un avocat, la qualité du réclamant emportant de plein droit élection de domicile au cabinet du signataire ;
- par un mandataire domicilié en France, la délivrance du mandat valant présomption d'élection de domicile à l'adresse du signataire.

7453 5. **Qualité de l'auteur de la réclamation et mandat** (LPF, art. R* 197-4).

C'est le contribuable lui-même (en matière d'impôt sur le revenu, l'un des conjoints s'il s'agit d'un ménage) qui doit introduire la réclamation. Un tiers peut, cependant, se substituer à lui pour l'accomplissement de cette formalité.

7454 a. **Principe.**

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

7455 b. **Dérogations.**

Certaines personnes, notamment celles qui tiennent de leurs fonctions ou de leur qualité le droit d'agir au nom du contribuable, peuvent réclamer pour autrui **sans justifier d'un mandat régulier**, par l'effet d'une disposition légale expresse. Il en est ainsi :

7456 1^o *En toute matière fiscale :*

- des avocats régulièrement inscrits au barreau ;
- des personnes solidairement responsables du paiement en vertu d'une disposition légale ou d'une décision de justice ou qui ont été mises en demeure d'acquitter les impositions établies au nom d'un tiers et visées dans la réclamation ;
- des personnes qui tiennent de leurs fonctions ou de leur qualité le droit d'agir au nom du contribuable. Tel est le cas notamment :
 - de l'acquéreur d'un immeuble qui peut réclamer contre les impositions établies au nom du vendeur au titre d'une année quelconque suivant celle de l'acquisition (taxes foncières),
 - des héritiers et légataires, au nom du contribuable décédé,
 - des notaires chargés par un tribunal de liquider une succession, qui peuvent réclamer sans mandat, pour le compte des héritiers contre les impositions établies au nom du défunt,
 - des dirigeants de sociétés et associés en nom collectif au nom des sociétés qu'ils dirigent,
 - de l'un des époux ou partenaire lié par un PACS solidairement responsables par application de l'article 1691 bis du CGI au nom du conjoint ou du partenaire,
 - de l'époux d'un exploitant individuel redevable légal de l'impôt lorsqu'est mentionnée sur le registre du commerce sa qualité de « fondé de pouvoir ayant procuration générale ».

7457 2^o *En matière de droits d'enregistrement et de taxe de publicité foncière.*

Les notaires et huissiers peuvent réclamer contre les impôts, dus à raison des actes ou jugements de leur ministère, qu'ils sont tenus d'acquitter en soumettant ces derniers à la formalité.

7458 3^o *En matière d'impôts directs, dans les cas visés au n^o 7444.*

Il est en outre admis qu'un tiers réclamant pour le compte d'un contribuable illettré ou physiquement incapable n'est pas astreint à la production d'un mandat régulier.

7459 6. **Incidence des vices de forme sur la validité des réclamations.** Les vices de forme dont se trouvent entachées les réclamations introduites auprès du service des impôts, ont, en principe, pour effet de rendre ces réclamations **irrecevables**.

7460 a. Peuvent, cependant, être régularisés jusqu'à la décision du service, les vices de forme tenant :

- à l'absence de mention de l'imposition contestée ;
- à l'absence d'exposé sommaire des moyens et conclusions ;
- au 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.

7461 b. Peuvent rendre les réclamations définitivement irrecevables, les vices de forme entachant :

- les réclamations collectives, mais seulement à l'égard des contribuables autres que le premier signataire ;
- en matière d'impôts directs locaux, les réclamations visant des impositions établies dans des communes différentes, mais seulement en ce qui concerne les communes autres que la première nommée dans la demande ;
- les réclamations non signées (LPF, art. R* 197-3-c).

Toutefois, une décision de rejet en la forme 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 qui doit être faite par le service au moyen d'une lettre recommandée avec accusé de réception.

En ce qui concerne le défaut de signature, le contribuable qui ne réexpédie pas à l'administration la réclamation qui lui a été renvoyée aux fins de régularisation est considéré comme s'étant désisté de sa demande.

B. INSTRUCTION DES RÉCLAMATIONS

(LPF, art. R* 198-1 à R* 198-10 ; BOI-CTX-PREA-10-70)

7462 D'une manière générale, les demandes contentieuses sont instruites par les agents de l'administration des finances publiques (LPF, art. R* 198-1).

Toutefois, il peut être **statué immédiatement** - c'est-à-dire sans soumettre le dossier à l'instruction - sur les **réclamations** présentées hors délais ou entachées d'un vice de forme les rendant **définitivement irrecevables** (cf. n° 7461).

Cependant, l'irrecevabilité en la forme d'une réclamation n'étant pas de nature à priver l'administration du droit, qu'elle tient de l'article R* 211-1 du LPF, de prononcer d'office le dégrèvement des impositions ou fractions d'imposition formant surtaxe, il convient de s'abstenir de faire usage de cette faculté dans tous les cas où le dégrèvement sollicité pourrait être prononcé d'office (cf. n°s 7630 et suiv.).

I. AGENTS CHARGÉS DE L'INSTRUCTION

7463 1. Principe.

Quelle que soit la nature des impôts, droits ou taxes contestés, l'instruction incombe, en principe, à l'agent ayant établi les bases ou assuré la liquidation ou le recouvrement de l'imposition contestée.

L'instruction d'une réclamation doit donc, en règle générale, être effectuée par l'agent du service dont dépend le lieu d'imposition.

Si l'imposition a été établie à l'initiative d'une direction des finances publiques autre que celle dont dépend le lieu de l'imposition, d'une direction spécialisée ou d'un service à compétence nationale, il appartient à cette direction ou ce service de procéder à l'instruction. Cette direction ou ce service est d'ailleurs également compétent pour recevoir et statuer sur une telle réclamation.

7464 2. Règles particulières.

a. Règles particulières aux impôts directs.

1° Impôt sur le revenu.

Dans l'hypothèse où le lieu d'exercice de la profession diffère de celui où est établie l'imposition, l'instruction des réclamations portant sur les revenus catégoriels (BA, BIC, BNC) doit être effectuée par l'**agent** du service auprès duquel sont souscrites les **déclarations spéciales** (cf. FP n° 133) et non par celui ayant établi l'imposition conformément à la transmission qui lui a été adressée par son collègue.

- 7465 *2° Réclamations dont l'instruction incombe au service du cadastre* (LPF, art. R* 198-1).
Le service du cadastre est chargé de l'examen des réclamations contentieuses concernant les taxes foncières et les taxes annexes ainsi que la valeur locative servant de base à la taxe d'habitation, à l'exception de celles relatives :
- à l'évaluation de la valeur locative des établissements industriels selon la méthode comptable ;
- aux dégrèvements spéciaux en faveur des personnes de condition modeste ;
- aux dégrèvements en cas de vacance de maison ou d'inexploitation d'immeubles à usage industriel ou commercial en l'absence de remise en cause de l'évaluation de la taxe foncière sur les propriétés bâties.
- 7466 *3° Redevances des mines.*
L'instruction des réclamations visant les redevances communale et départementale des mines incombe, en principe, à l'agent des finances publiques du lieu d'imposition ; mais si la contestation porte sur les bases d'imposition, l'instruction est assurée avec le concours de l'ingénieur des mines qui détient les documents d'assiette.
- 7467 *4° Taxe d'apprentissage.*
Les réclamations sont instruites par le **service des impôts**.
- 7468 *5° Participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue.*
Les réclamations relatives au champ d'application et à la base de la participation sont instruites par le **service des impôts** qui est également chargé de l'exécution, au plan comptable, de toutes les décisions de dégrèvement.
Le service chargé du contrôle de la formation professionnelle est compétent pour recevoir et statuer sur les réclamations visant la validité ou la réalité des dépenses de formation et produire ses observations sur les recours introduits devant la juridiction administrative.
- 7469 *b. Règles particulières aux droits d'enregistrement.* Les réclamations tendant à contester les droits d'enregistrement assis sur la valeur vénale réelle des immeubles, fonds de commerce, navires, etc., sont instruites par le **service** dont dépend le **lieu de la situation** des immeubles et fonds de commerce ou d'immatriculation des navires et bateaux dont la valeur vénale est contestée.

II. MODALITÉS DE L'INSTRUCTION DES RÉCLAMATIONS

- 7470 L'instruction des réclamations comporte, pour les agents, outre l'obligation de recueillir, le cas échéant, certains **avis**, la nécessité d'un **examen** en la forme et au fond et la **formulation de conclusions** sur le mérite des demandes.
- 7470-1 En outre, l'administration peut solliciter toute personne dont l'expertise est susceptible de l'éclairer pour l'instruction des réclamations, lorsque cette instruction requiert des connaissances ou des compétences particulières (LPF, art. L. 103 A ; cf. n° 7827).
- 7471 **1. Avis à recueillir** (LPF, art. R* 198-3 à R* 198-7).
Il convient tout d'abord de préciser que sont instruites sans aucune communication préalable, les réclamations visant :
- les taxes sur le chiffre d'affaires ;
- les droits d'enregistrement ou de timbre et la taxe de publicité foncière.
- 7472 *a. En matière d'impôts directs.*
À l'exception de celles qui concernent les impôts et taxes accessoires sur les revenus, la taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat et les amendes fiscales, les réclamations doivent être communiquées, pour avis, à peine d'irrégularité de la procédure, **lorsque le litige porte sur une question de fait** :
- au **maire** lorsqu'elles visent les taxes foncières et la cotisation foncière des entreprises ;
- à la **commission communale** lorsqu'elles concernent la taxe d'habitation, les redevances communale et départementale des mines et la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.
- 7473 *b. La chambre des métiers et de l'artisanat.*
Elle doit être invitée à donner son avis sur toute réclamation, relative à la taxe perçue à son profit, portant sur le principe de l'imposition.

7474 | *c. Le représentant local du ministre chargé du logement.*

Il doit obligatoirement recevoir communication de toutes les demandes relatives à la cotisation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction.

7475 | *d. L'ingénieur des mines.*

Il peut être consulté sur les réclamations présentées, en matière d'impôts sur les revenus et de taxes accessoires à ces impôts, par les exploitants de carrière, les concessionnaires de mines, les amodiateurs et sous-amodiateurs de concessions minières, les titulaires de permis d'exploitations minières, les titulaires de permis d'exploitation de mines et les explorateurs de mines de pétrole ou de gaz combustibles.

7476 | **2. Examen en la forme.**

L'agent instructeur examine la réclamation au double point de vue des **délais** et des conditions de **recevabilité** visés aux n^{os} 7424 à 7458.

Les irrégularités dont les réclamations peuvent se trouver entachées de ce double point de vue n'ont pas toujours pour conséquence de priver le réclamant de la possibilité d'obtenir une décision lui donnant satisfaction.

D'une part, en effet, certains vices de forme sont susceptibles d'être régularisés (cf. n^{os} 7460 et 7461) et, d'autre part, il est toujours possible de prononcer d'office le dégrèvement ou la restitution des droits formant surtaxe.

Dès lors, l'existence d'un vice de forme ou la constatation de la déchéance pour inobservation des délais n'est pas, en principe, de nature à dispenser l'agent instructeur d'examiner au fond les réclamations irrégulières (cf. n^o 7462).

7477 | **3. Examen au fond.**

L'instruction au fond d'une réclamation comporte :

- l'examen des **faits** exposés par le réclamant et, éventuellement, le rétablissement de ceux-ci ;
- l'examen et la discussion des **motifs de droit** invoqués ;
- l'appréciation du fondement de la demande compte tenu des principes régissant la **charge** et l'**administration de la preuve** ;
- le cas échéant, la recherche des insuffisances d'imposition susceptibles de **compenser les surtaxes** constatées.

7478 | *a. Examen des motifs de fait.* La réalité des faits allégués peut résulter de constatations déjà effectuées par le service, ou être établie à l'aide de toutes pièces ou documents joints par le réclamant à la pétition, ou par les documents déjà en possession de l'agent chargé de l'instruction. À défaut, celui-ci recueille par correspondance les renseignements utiles et, s'il y a lieu, procède sur place aux constatations et vérifications nécessaires.

7479 | 1^o Par **correspondance**, il peut, à l'occasion de la communication de la réclamation aux autorités ou organismes chargés de donner leur avis, demander les confirmations, précisions ou compléments d'information que ces derniers peuvent être en mesure de fournir.

Il peut aussi inviter le contribuable ou ses représentants à donner toutes explications utiles.

7480 | 2^o **Sur place**, l'agent instructeur peut, lorsqu'il l'estime nécessaire, dans les cas notamment où la réclamation porte sur des bases d'imposition (impôt sur le revenu ou taxes sur le chiffre d'affaires) qui ont été soumises à vérification de comptabilité, procéder à des investigations dans ladite comptabilité.

À cet égard, la circonstance que la comptabilité du réclamant a déjà fait l'objet d'une vérification n'est pas de nature à empêcher le service de procéder à un nouvel examen sur place. Au surplus, aux termes de l'article L. 52 du LPF (cf. n^o 7190), la limitation de la durée des vérifications n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des requêtes présentées par les contribuables après achèvement des opérations de vérification.

7481 | 3^o Enfin, il est toujours possible à l'agent instructeur faisant usage du **droit de communication** prévu par l'article L. 81 du LPF, de se renseigner auprès d'organismes ou de personnes étant, ou ayant été en relations d'affaires avec le contribuable sauf, bien entendu, à prendre toutes dispositions utiles afin de ne pas enfreindre les règles du secret professionnel (cf. n^{os} 7825 et suiv.).

7482 | *b. Examen des motifs de droit.*

Après avoir rassemblé les éléments de fait nécessaires à l'appréciation du mérite de la réclamation, l'agent instructeur examine et discute la valeur des moyens de droit invoqués par le réclamant.

Par ailleurs, il recherche les dispositions légales qui lui paraissent de nature à justifier le bien-fondé de tout ou partie de l'imposition contestée.

L'examen et la discussion des moyens de droit s'effectuent en tenant compte des textes législatifs ou réglementaires et en retenant l'interprétation qui leur est donnée par la jurisprudence et la doctrine administrative.

7483

c. Charge et administration de la preuve (LPF, art. L. 191 à L. 195 A) :

1° Preuve à la charge de l'administration.

Lorsque l'imposition contestée fait suite à une **procédure de rectification contradictoire**, l'administration supporte en principe la charge de la preuve (cf. toutefois n° 7484).

Tel est le cas :

- lorsque la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ou la commission départementale de conciliation n'a pas été saisie du litige ;
- lorsque la commission départementale de conciliation a été saisie du litige, quel que soit le sens de l'avis rendu ;
- lorsque la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires a été saisie du litige :
 - et que la comptabilité présentée est régulière ;
 - ou que la comptabilité présentée étant gravement irrégulière, l'administration n'a pas suivi l'avis de cet organisme ;
- lorsque le service invoque le fait que le contribuable n'a pas présenté sa comptabilité¹ ou que celle-ci comporte de graves irrégularités, il lui appartient de prouver ces affirmations ; si cette preuve préalable est apportée, cf. n° 7484 (2 derniers tirets) ;
- lorsque l'administration a usé des dispositions de l'article L. 64 du LPF sans prendre l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit ou n'a pas suivi cet avis.

7483-1

Lorsque l'imposition contestée est **établie d'office**, l'administration n'a pas à établir le bien-fondé de l'imposition (c'est le contribuable qui supporte la charge de la preuve, cf. n° 7484), mais elle reste tenue de justifier que la procédure employée était bien applicable et que celle-ci a été régulièrement mise en œuvre.

Devant le juge de l'impôt, le service doit notamment être en mesure :

- d'apporter la preuve que le contribuable était bien dans la situation d'être imposé d'office et que la mise en demeure et la notification éventuellement prévues par la loi ont bien été effectuées (cf. nos 7183 et suiv.) ;
- d'établir l'existence d'une opposition à contrôle fiscal en vue de justifier la régularité de la procédure d'évaluation d'office prévue par l'article L. 74 du LPF².

7484

2° Preuve à la charge du contribuable.

La charge de la preuve incombe au contribuable dans les principaux cas suivants :

- lorsque l'imposition a été établie avec son accord :
 - soit d'après les bases indiquées dans la déclaration qu'il a souscrite ou dans l'acte qu'il a présenté³,
 - soit avec son accord exprès ou tacite (notamment après procédure de rehaussement)³ ;

1. La preuve de la non-présentation de comptabilité peut résulter d'un procès-verbal dûment établi par le service.

2. Par deux arrêts rendus respectivement le 30 décembre 2009 et le 7 avril 2010, le Conseil d'État illustre les conditions dans lesquelles la procédure d'évaluation d'office peut-être mise en œuvre en présence d'un dirigeant qui a :

- refusé de présenter la comptabilité de la société (*CE 30 décembre 2009, n° 307732*) ;
- adopté un comportement visant à éluder systématiquement les entrevues avec le vérificateur et la production de la comptabilité (*CE 7 avril 2010, n° 325292*).

3. La jurisprudence de la Cour de cassation a précisé les modalités d'administration de la preuve dans les affaires touchant à la détermination de la valeur vénale des biens soumis aux droits d'enregistrement. Ainsi, lorsqu'un usager souhaite obtenir la révision de la valeur d'un immeuble lui appartenant qu'il a lui-même portée dans sa déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune, il doit démontrer que la valeur déclarée ne correspond pas à la valeur vénale du bien en cause à la date du fait générateur de l'impôt (*arrêt n° 388 FS-D du 12 février 2002*). La Cour de cassation a toutefois indiqué que les dispositions de l'article R* 194-1 du LPF n'ont pas pour effet de dispenser l'administration de justifier de la régularité formelle de la proposition de rectification lorsque celle-ci est contestée par l'usager (*arrêt n° 1375 F-D du 28 septembre 2004*).

- lorsque l'intéressé invoque certaines situations entraînant par elles-mêmes un allègement de l'impôt (par exemple, charges de famille) ;
- en matière de droits d'enregistrement, lorsque l'imposition a été établie en application d'une présomption légale ;
- en cas d'imposition d'office, et notamment à l'issue d'un ESFP (cf. n° 7051-2), même si celle-ci n'est pas conforme à l'avis de la commission appelée à se prononcer ;
- lorsque l'imposition est établie conformément à l'avis de la commission départementale des impôts directs et que la comptabilité du contribuable présente de graves irrégularités (cf. également n° 7483, 4^e tiret) ;
- quel que soit l'avis de la commission éventuellement saisie, lorsque le contribuable n'a pas présenté de comptabilité (cf. également n° 7483, 4^e tiret).

7484-1 3° *Preuve à la charge des deux parties.*

Indépendamment de celles évoquées ci-dessus (comptabilité irrégulière, taxation d'office), il existe de nombreuses situations où le problème de la preuve doit être décomposé, l'une des parties ayant la charge de la preuve sur certains points, et la seconde sur d'autres.

7485 4° *Administration de la preuve.*

Le service et le contribuable, chacun en ce qui le concerne, peuvent faire appel à tous les modes de preuve de droit commun, sauf à respecter le caractère écrit de la procédure. Les justifications apportées doivent être précises et détaillées, se rapporter au cas particulier, et non se limiter à de simples affirmations, indications ou évaluations de caractère général.

7486 *d. Compensations et substitutions de base légale* (cf. n^{os} 7613 et suiv.).

7487 4. *Avis de l'agent instructeur.*

L'instruction étant achevée, l'agent instructeur consigne les résultats de ses constatations, touchant la forme et le fond, dans un **rapport** circonstancié exposant ses conclusions sur la suite à réserver à la demande.

Dès qu'il a formulé son avis, l'agent instructeur informe du sens de ses propositions le comptable chargé du recouvrement de l'imposition litigieuse et transmet le dossier de la réclamation à la direction pour décision (voir le n° 7490 en ce qui concerne la délégation du pouvoir de statuer).

C. DÉCISION DE L'ADMINISTRATION

(LPF, art. R* 198-10 ; BOI-CTX-PREA-10-80)

I. AUTORITÉ COMPÉTENTE POUR STATUER

7488 Le service compétent pour statuer sur une réclamation est celui à qui elle doit être adressée en application de l'article R* 190-1 du LPF (cf. n° 7420).

L'administration des impôts statue sur les réclamations.

En principe, le **directeur** a seul pouvoir de statuer sur les réclamations ou de les soumettre d'office à la décision du tribunal compétent (CGI, ann. II, art. 408).

Cependant, le service de base est appelé à statuer dans de très nombreux cas par le jeu des **délégations de signature** (cf. n° 7490).

En effet, chaque fonctionnaire des impôts peut déléguer sa signature aux agents placés sous son autorité dans les conditions fixées par le directeur général des finances publiques (CGI, ann. II, art. 410).

7489 1. *Directeur compétent pour statuer.*

En règle générale, le directeur sous l'autorité duquel est placé le service compétent pour recevoir la réclamation statue.

7490 2. *Délégations de signature en matière contentieuse.*

Pour des précisions relatives aux délégations de signature, il convient de se reporter au BOI-CTX-PREA-10-90.

II. DÉLAI IMPARTI POUR STATUER

7495 1. Principe.

Le service des impôts statue sur les réclamations dans le **délai de six mois** suivant la date de leur présentation (LPF, art. R* 198-10, 1^{er} al.).

S'il estime ne pas être en mesure de statuer dans ce délai, il doit en informer le réclamant et lui préciser le terme du délai **complémentaire** qui lui paraît nécessaire pour prendre sa décision.

Ce délai complémentaire ne peut excéder **trois mois**.

7496 2. Conséquences.

L'**expiration** du délai de six mois :

- d'une part, ne dispense pas le service de **statuer** et de **notifier** sa décision qui ne saurait, du fait de ce retard, être entachée de nullité ;

- d'autre part, ouvre le droit au contribuable, qui n'a pas reçu la notification de la décision, de **saisir** directement le **tribunal compétent** qui est, selon le cas, le **tribunal administratif** ou le **tribunal de grande instance**, et ce, alors même qu'il a été informé qu'un délai supplémentaire est nécessaire pour prendre la décision.

Si la décision de l'administration intervient postérieurement au délai de six mois, le contribuable, s'il n'a pas encore saisi le tribunal, peut le faire dans le délai normal de deux mois (cf. n^{os} 7528 et 7580).

Mais, ni l'absence de décision du service dans le délai qui lui est imparti, ni l'abstention du réclamant de saisir la juridiction compétente avant d'avoir reçu notification d'une décision tardive, ne permettent de considérer que l'administration doit être réputée avoir, implicitement et définitivement, fait droit à la réclamation.

III. INTERVENTION DE LA DÉCISION

7497 La décision de l'administration intervient lorsque l'instruction est achevée, c'est-à-dire après examen de l'avis formulé par l'agent instructeur, auquel est éventuellement prescrit un complément d'instruction.

7498 1. La décision est prise par le directeur lui-même.

a. *Sens de 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.

Sauf le cas où il est fait droit intégralement à la réclamation du contribuable la **décision** doit être **motivée**, c'est-à-dire qu'elle doit indiquer, d'une façon sommaire, les motifs sur lesquels est fondé le rejet total ou partiel de la demande.

Si, au cours de la phase d'instruction, le réclamant a déclaré, par écrit, se désister purement et simplement de sa réclamation, le directeur rend une décision prenant acte du désistement.

Dans sa décision, le directeur prononce, s'il y a lieu, le remboursement des frais d'enregistrement du mandat.

7499 b. *Renvoi d'office au tribunal compétent.*

Aux termes de l'article R* 199-1 du LPF, le directeur peut s'abstenir de prendre lui-même une décision sur la réclamation et soumettre d'office le litige au tribunal compétent.

Si l'affaire relève de la compétence du **tribunal administratif**, cette juridiction est saisie par un mémoire, adressé par le directeur au bureau central du greffe et la réclamation initiale, qui vaut requête, n'a pas à être renouvelée par le réclamant.

Le mémoire du directeur est notifié au contribuable intéressé par les soins du greffe du tribunal administratif.

Si l'affaire relève de la compétence du **tribunal de grande instance**, celui-ci est saisi par un mémoire du directeur signifié au réclamant avec assignation, et dont il reçoit copie. Le renvoi d'office, qui est destiné à accélérer la procédure lorsque la décision du directeur ne paraît pas susceptible de mettre fin au litige, peut donc, notamment, être utilisé lorsqu'un litige analogue relatif à une autre année est déjà pendant devant le tribunal ou lorsque, dans une affaire importante, l'étude du dossier donne à penser que le contribuable a la ferme intention de soumettre le litige aux tribunaux.

Mais cette procédure n'est nullement obligatoire et ne doit être utilisée qu'à bon escient, afin d'éviter une surcharge inutile des tribunaux.

7500 c. Exécution et notification de la décision.

Le directeur assure l'exécution des décisions.

7501 1° Autorité compétente pour notifier la décision.

La décision est notifiée par le directeur (territorial ou spécialisé) compétent pour statuer (cf. n° 7489).

7502 2° Forme et contenu de la notification.

Sauf le cas où il est intégralement fait droit à la requête du contribuable, les décisions sont notifiées par **lettre recommandée** avec avis de réception postal ; la **date de réception** sert de point de départ au délai dont dispose le contribuable pour saisir la juridiction compétente au premier degré.

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

L'absence de motifs de la décision entraînant son irrégularité a pour effet de ne pas faire courir le délai pour porter le litige devant la juridiction compétente, mais cette circonstance n'est pas de nature à vicier la régularité de l'imposition proprement dite.

Lorsque la réclamation est irrecevable en la forme, et doit également être rejetée au fond, il convient de faire connaître au contribuable les motifs de fond pour lesquels elle est rejetée.

Cas particulier : Lorsque le dégrèvement est prononcé à la suite d'une irrégularité de la mise en recouvrement, l'administration ne peut ultérieurement mettre en recouvrement de nouvelles impositions sur les mêmes bases sans avoir, au préalable, informé le contribuable de la persistance de son intention de l'imposer (*arrêt CE n° 67938 du 8 avril 1991*). Dès lors, dans cette hypothèse, l'avis de dégrèvement doit mentionner qu'une nouvelle mise en recouvrement sera prochainement effectuée.

7503 3° Destinataire de la notification.

Sauf cas particuliers, la notification doit être adressée au **contribuable**. Une copie de la décision est adressée, le cas échéant, pour information au mandataire.

7504 2. La décision est prise par un agent délégué (cf. n° 7490).**a. Sens de la décision.**

L'agent délégué est habilité à statuer dans les limites de sa compétence.

b. Notification de la décision.

Le caractère définitif des décisions prises par l'agent délégué n'est pas lié à l'approbation par le directeur.

L'agent délégué notifie lui-même les décisions prises, au **contribuable** et au **service du recouvrement**.

7505 3. Exécution de la décision.

L'exécution comptable des décisions de dégrèvement ou de restitution portant sur des impôts recouverts par les comptables du Trésor est assurée par le service qui prend la décision : direction d'une part, service de base d'autre part. La direction territoriale assure l'exécution des autres décisions (notamment dégrèvements portant sur des impôts recouverts par les comptables des impôts).

IV. VOIES DE RECOURS CONTRE LES DÉCISIONS DE L'ADMINISTRATION**7506 Les décisions contentieuses** prises par le directeur ou par un agent délégué sont susceptibles d'être portées devant :

- le **tribunal administratif**, lorsque le litige vise les impôts directs ou les taxes sur le chiffre d'affaires (cf. n°s 7521 et suiv.) ;

- le **tribunal de grande instance**, lorsque l'affaire porte sur des droits d'enregistrement et de timbre, sur la taxe de publicité foncière ou l'impôt de solidarité sur la fortune (cf. n°s 7578 et suiv.).

7507

7520

chapitre 2

procédure devant le tribunal administratif

(BOI-CTX-ADM)

A. COMPÉTENCE

(LPF, art. L. 199 ; BOI-CTX-ADM-10-10)

I. EN RAISON DE L'OBJET DU LITIGE

7521 Le **tribunal administratif** est, en principe, juge de droit commun, en premier ressort et sous réserve d'appel devant une cour administrative d'appel, du contentieux relatif **aux impôts directs, aux taxes sur le chiffre d'affaires et aux taxes assimilées**.

Toutefois, le tribunal administratif statue en premier et dernier ressort sur les recours de plein contentieux fiscal concernant les impôts locaux autres que la contribution économique territoriale¹.

Par ailleurs, le V de l'article L. 16-0 BA et les II et III de l'article L. 252 B du LPF instituent une procédure de référé spécifique contre le procès-verbal de flagrante fiscale en cas de mise en œuvre des dispositions de l'article L. 16-0 BA du même livre (cf. n° 7577).

II. TERRITORIALEMENT

7522 Le tribunal administratif compétent est généralement celui dont dépend le **lieu d'imposition** de la cotisation ayant fait l'objet de la réclamation.

B. INTRODUCTION DES INSTANCES

(LPF, art. R* 199-1 ; BOI-CTX-ADM-10-20-10)

7523 Les instances devant le tribunal administratif peuvent être introduites par les contribuables ou par l'administration.

I. INTRODUCTION PAR LES CONTRIBUABLES

7524 **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 (LPF, art. L. 199, 1^{er} al.) ou si, dans le **délai de six mois** suivant la date de la présentation de leur réclamation, ils n'ont pas reçu l'avis de la décision de l'administration (LPF, art. R* 199-1) ;
- contre les décisions rendues par l'administration sur les demandes relatives au remboursement des frais de constitution de garantie ou de paiement d'intérêts moratoires (LPF, art. L. 208).

7525

II. INTRODUCTION PAR L'ADMINISTRATION

7526 Cf. n° 7499

III. PRÉSENTATION DES DEMANDES

7527 Les demandes doivent être présentées au **greffe** du tribunal administratif où elles sont enregistrées. Elles sont en outre marquées ainsi que les pièces jointes, d'un timbre indiquant la date de leur arrivée.

Les demandes sont ensuite notifiées en copie aux parties défenderesses et notamment à l'administration lorsqu'elles émanent des contribuables.

¹. La contribution économique territoriale qui comprend la cotisation foncière des entreprises et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises remplace depuis le 1^{er} janvier 2010 la taxe professionnelle.

C. DÉLAIS D'INTRODUCTION DES INSTANCES

(BOI-CTX-ADM-10-20-20)

I. INTRODUCTION PAR LE CONTRIBUABLE

7528

Le contribuable dispose, en général et notamment pour les litiges visant l'assiette de l'impôt, d'un **délai de deux mois** - sauf allongement à raison des distances (cf. n° 7580) - à partir de la réception de la notification de la décision administrative.

Il peut également saisir le tribunal administratif dès lors qu'à l'expiration du délai de **six mois** imparti à l'administration pour statuer sur la réclamation, il n'a pas reçu notification de la décision prise. En cas d'opposition à acte de poursuite, ce délai est ramené à deux mois.

Le délai est franc : ni le jour du point de départ, ni le jour de l'échéance ne doivent être retenus pour sa computation ; le point de départ est la réception de la notification de la décision du directeur (jour de la remise au demandeur ou à son fondé de pouvoir de l'avis de décision).

L'administration doit faire la **preuve** de la date de la notification à l'adresse indiquée par le contribuable ; ce dernier doit justifier que le défaut de réception ne lui est pas imputable. Si le dernier jour du délai est un samedi, un dimanche ou un jour férié ou chômé, le délai est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant.

II. INTRODUCTION PAR L'ADMINISTRATION

7529

Le service des impôts peut **saisir d'office** le tribunal administratif à condition bien entendu :
- qu'il n'ait pas notifié sa décision ;
- 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.

D. FORME ET CONTENU DES DEMANDES

(LPF, art. R* 200-2 ; BOI-CTX-ADM-10-20-30)

I. FORME

7530

Le tribunal administratif est saisi par **voie de requête**, qui peut prendre la forme d'une simple lettre adressée au greffe du tribunal.

7531

II. SIGNATURE

7532

Sauf si elle émane d'un illettré, la demande doit être signée par son auteur. Le **défaut de signature** peut être régularisé par une lettre à cet effet, signée par le pétitionnaire et remise au greffe **avant la clôture de l'instruction**.

III. QUALITÉ ET MANDAT

7533

Les règles régissant l'introduction de la réclamation préalable sont applicables à l'instance devant le tribunal administratif¹.

IV. CONTENU DES DEMANDES

7534

La demande doit contenir explicitement l'**exposé** des **faits** et **moyens**, les **conclusions**, les **nom** et **demeure** du demandeur. L'auteur d'une requête ne contenant l'exposé d'aucun moyen ne peut la régulariser par le dépôt d'un mémoire exposant un ou plusieurs moyens que jusqu'à l'expiration du délai de recours.

En outre, elle doit concerner exclusivement les impositions visées dans la réclamation à l'administration.

7535

Le **contribuable** doit donc préciser, dans l'exposé des faits, les points sur lesquels porte la contestation, les **motifs** justifiant le bien-fondé de ses prétentions ainsi que l'**objet** réel de son instance. À défaut, la demande, non motivée, serait **irrecevable**.

¹ Il est, toutefois, précisé qu'un expert-comptable n'est pas autorisé à représenter son client devant les tribunaux de l'ordre administratif ou judiciaire.

7536 L'article L. 199 C du LPF autorise l'administration ainsi que le contribuable à présenter **tout moyen nouveau** jusqu'à la **clôture de l'instruction** (cf. n° 7549), **dans la limite du dégrèvement** ou de la restitution primitivement sollicités et pour les seules cotisations ayant fait l'objet de la réclamation préalable.

Ces dispositions ne modifient, toutefois, pas le principe selon lequel l'autorité qui s'attache à la chose jugée (jugement de tribunal administratif ou arrêt de cour administrative d'appel devenu définitif) s'oppose à ce qu'un contribuable conteste les mêmes impositions par un moyen qui, tout en étant distinct de ceux antérieurement invoqués, est fondé sur la même cause juridique (*arrêt du Conseil d'État du 6 octobre 1999, n° 178026*).

V. PRODUCTIONS

7537 1. Production de copies de la requête.

La requête présentée soit par le contribuable, soit par l'administration, doit, à peine d'irrecevabilité, être accompagnée de copies en nombre égal à celui des autres parties en cause, augmenté de deux.

Une régularisation peut, toutefois, être effectuée dans les conditions exposées au n° 7541.

7538 2. Production de l'avis de décision de l'administration.

La requête doit, à peine d'irrecevabilité, être accompagnée, sauf impossibilité justifiée :

- de la décision attaquée lorsqu'elle fait suite à une décision de l'administration ;
- ou de la pièce justifiant de la date du dépôt de la réclamation, lorsque le contribuable saisit le tribunal administratif en l'absence d'une décision prise par l'administration dans le délai qui lui est imparti pour statuer.

VI. VICES DE FORME SUSCEPTIBLES D'ÊTRE RÉGULARISÉS

7539 Il faut distinguer selon que le vice de forme affecte la réclamation préalable ou la requête au tribunal.

7540 1. Vices de forme affectant la réclamation préalable.

Peuvent être couverts dans la demande au tribunal administratif :

- l'absence de mention de l'impôt contesté ;
- le défaut de production, soit de l'avis d'imposition ou de l'avis de mise en recouvrement ou d'une copie de ces documents, soit de la pièce justifiant la retenue ou le versement de l'imposition contestée ;
- l'absence d'exposé sommaire des moyens et conclusions ;
- le défaut de signature lorsque l'administration a omis d'en demander la régularisation.

Par contre, **ne peuvent pas être couverts** (cf. toutefois n° 7461) les vices de forme tenant à ce que la réclamation :

- concernait plusieurs communes (impôts directs locaux) ;
- concernait plusieurs contribuables non imposés collectivement ;
- ne portait pas de signature si, malgré la demande expresse de l'administration, ce vice de forme n'a pas été régularisé.

Enfin, en cas de saisine directe du tribunal par le contribuable à l'expiration du délai de six mois (cf. n° 7524), le vice de forme tenant au défaut de signature de la réclamation ne pourra être soulevé que dans la mesure où l'intéressé n'aura pas donné suite, dans le délai imparti, à la demande du service l'invitant à régulariser sa situation.

7541 2. Vices de forme entachant la demande au tribunal administratif.

Certains vices de forme entachant la demande sont susceptibles d'être régularisés dans les conditions exposées au BOI-CTX-ADM-10-20-30.

Cette régularisation peut, en outre, être opérée selon les dispositions suivantes :

- lorsque des conclusions sont entachées d'une irrecevabilité susceptible d'être couverte après l'expiration du délai de recours, la juridiction ne peut les rejeter en relevant d'office cette irrecevabilité qu'après avoir invité leur auteur à les régulariser.

La **demande de régularisation** mentionne qu'à défaut de régularisation, les conclusions pourront être rejetées comme irrecevables dès l'expiration du délai imparti qui, sauf urgence, ne peut être inférieur à quinze jours ;

- en ce qui concerne les irrecevabilités relatives au droit de timbre, à la production de la décision attaquée et des copies de la requête, cette demande de régularisation peut prendre la forme

d'une **mise en demeure**. Dans ce cas, le délai offert au requérant pour régulariser sa situation est d'un mois ; ce délai expiré, l'irrecevabilité ne pourra plus être couverte.

E. INSTRUCTION DES DEMANDES

(LPF, art. R* 200-4 et R* 200-5 ; BOI-CTX-ADM-10-30)

7542 L'instruction des instances devant le tribunal administratif se déroule selon une **procédure écrite, contradictoire et conduite par le tribunal lui-même**.

I. OUVERTURE DE L'INSTRUCTION

7543 Une fois la demande enregistrée au greffe, le président désigne, le cas échéant, un rapporteur qui, sous son autorité, peut demander aux parties toutes pièces ou documents utiles à la solution du litige.

II. NOTIFICATION DE LA DEMANDE ET DES MÉMOIRES ULTÉRIEURS AU DIRECTEUR

7544 Le greffier du tribunal notifie ensuite au directeur une copie de la demande ainsi que, s'il y a lieu, une copie des mémoires ampliatifs du demandeur.

III. COMMUNICATION DE LA DEMANDE À L'AGENT CHARGÉ DE L'INSTRUCTION

7545 La demande et les mémoires ultérieurs sont communiqués, par le directeur, à l'agent ayant établi ou fait établir l'imposition en cause. Celui-ci, après instruction de l'affaire, renvoie à la direction les pièces communiquées accompagnées d'un rapport circonstancié et motivé contenant son **avis** et ses **conclusions**, et propose, s'il y a lieu, les dégrèvements qui lui paraissent justifiés.

IV. MÉMOIRE EN DÉFENSE DU DIRECTEUR

7546 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.

Lorsque le directeur n'a pas respecté les délais fixés et n'a pas produit son mémoire en défense malgré la mise en demeure du président de la formation du jugement, l'administration est **réputée** avoir admis l'exactitude des faits exposés dans la demande du contribuable.

Dans son **mémoire en défense**, le directeur examine la demande tant en la forme qu'au fond et produit ses conclusions.

Si la réclamation est reconnue entièrement **fondée**, il prononce les **dégrèvements** ou **restitutions** demandés, notifie sa décision au réclamant et établit un mémoire sommaire indiquant que la demande est devenue sans objet et, le cas échéant, qu'il y a lieu de prononcer le remboursement des frais d'enregistrement du mandat.

Si la réclamation n'est reconnue **fondée qu'en partie**, il prononce **immédiatement les dégrèvements** ou **restitutions** d'office justifiés, notifie sa décision au demandeur et établit ensuite son mémoire.

V. NOTIFICATION DU MÉMOIRE EN DÉFENSE AU DEMANDEUR

7547 Le mémoire du directeur est notifié, en copie, au demandeur ou à son mandataire par les soins du greffier, qui, à cette occasion, signale éventuellement à l'intéressé les vices de forme qu'il peut régulariser.

Le greffier fixe au demandeur le délai qui lui est imparti pour produire un **mémoire en réplique**.

VI. MÉMOIRES EN RÉPLIQUE

7548 En réponse à cette notification, le demandeur peut transmettre au greffe un ou plusieurs mémoires en réplique.

Ainsi la procédure se poursuit par un **échange de mémoires** entre le demandeur et le directeur jusqu'à ce que l'affaire soit en état d'être jugée.

Le demandeur qui ne produit pas de mémoire en réplique dans les délais impartis et après mise en demeure du président de la formation de jugement est réputé s'être désisté.

VII. CLÔTURE DE L'INSTRUCTION

7549 Le président de la formation de jugement peut, par **ordonnance**, fixer la date à partir de laquelle l'instruction sera close.

En l'absence d'une ordonnance de clôture, l'instruction est close **trois jours francs avant la date de l'audience** indiquée dans l'avis d'audience.

En outre, en cas d'observation du délai imparté pour produire, l'instruction pourra être close dans les mêmes conditions, sans mise en demeure préalable.

Les mémoires produits après la clôture de l'instruction ne sont pas communiqués aux parties et ne sont pas examinés par la juridiction, sauf en cas de réouverture de l'instruction pour supplément d'instruction (cf. n° 7561).

VIII. COMMUNICATION DES PIÈCES DU DOSSIER

7550 La requête et les mémoires en observations, ainsi que les pièces produites par les parties, sont déposés au greffe.

Les copies des pièces jointes à l'appui des requêtes et mémoires sont notifiées aux parties dans les mêmes conditions que les requêtes et mémoires. Lorsque le nombre, le volume ou les caractéristiques des pièces jointes ont fait obstacle à la production de copies, l'inventaire détaillé de ces pièces est notifié aux parties qui sont informées qu'elles-mêmes ou leurs mandataires peuvent en prendre connaissance au greffe et en prendre copie à leurs frais.

Par ailleurs, afin de garantir le **secret professionnel**, les indications relatives aux bénéfices ou revenus de tiers et utilisées par l'administration comme moyen de comparaison ne doivent porter que sur des moyennes de chiffre d'affaires ou de revenus. Seul le tribunal administratif, au cours de l'audience, peut demander une communication intégrale des documents nominatifs (LPF, art. L. 201).

F. MESURES SPÉCIALES D'INSTRUCTION

(LPF, art. R* 200-9 à R* 200-12 ; BOI-CTX-ADM-10-40)

7551 Lorsqu'il estime que l'instruction est **incomplète** ou qu'il ne se trouve pas suffisamment éclairé pour pouvoir prendre sa décision, le tribunal administratif peut ordonner certaines mesures spéciales d'information notamment une expertise ou un supplément d'instruction.

Il pourrait ordonner également, comme en droit commun, une visite des lieux, une vérification d'écritures... En revanche, il ne peut ordonner, en matière fiscale, ni une enquête, ni un interrogatoire ou une confrontation de personnes, ni entendre de témoins.

I. EXPERTISE

7552 L'expertise, qui ne doit, en aucun cas, porter sur des questions de principe, peut être **ordonnée** par le tribunal administratif soit **d'office**, soit sur la demande du **contribuable**, soit sur celle du **directeur**.

7553 **1. Expertise ordonnée d'office.**

La **faculté** d'ordonner d'office une expertise est absolument générale pour le tribunal, qui peut prescrire cette mesure d'instruction même si le réclamant et l'administration estiment qu'il n'y a pas lieu d'y recourir.

7554 **2. Expertise demandée par le contribuable ou par l'administration.**

Le contribuable et le directeur peuvent, chacun en ce qui le concerne, demander qu'il soit procédé **avant-dire-droit** à une **vérification par expert**.

Cette demande doit être conçue en termes suffisamment précis et peut être formulée à **tout moment de la procédure**.

Mais, quels que soient les motifs sur lesquels s'appuie la demande d'expertise, le tribunal administratif a toujours la **faculté** de passer outre et de statuer au fond sans ordonner, au préalable, la mesure d'instruction sollicitée, à la condition de **motiver son refus**.

7555 **3. Nombre et désignation des experts.**

En principe, l'expertise est faite par **un seul expert**.

Toutefois, le tribunal peut estimer nécessaire d'en nommer plusieurs. Si l'expertise est faite par un seul expert, celui-ci est désigné par le tribunal. Lorsque l'expertise est confiée à trois experts, l'un d'eux est désigné par le tribunal et chacune des parties est appelée à nommer un expert.

Les fonctionnaires affectés à la direction des finances publiques à laquelle a incombé l'établissement de l'imposition contestée ne peuvent être désignés comme experts. D'une manière générale, toutes les personnes qui ont eu à connaître de l'affaire à un titre quelconque sont tenues, avant d'accepter d'être désignées comme experts, de le faire connaître au tribunal ; celui-ci apprécie s'il y a empêchement.

Ainsi, toutes personnes autres que celles visées ci-dessus, peuvent être désignées comme expert, sous réserve de l'exercice éventuel par les parties de leur droit de récusation.

7556 4. Rapport d'expertise.

Il est dressé un seul rapport, même s'il y a plusieurs experts. Si ceux-ci ne peuvent parvenir à la rédaction de conclusions communes, le rapport comporte l'avis motivé de chacun d'eux. Le rapport d'expertise doit être déposé au greffe dans le délai imparti par le tribunal administratif.

Le rapport d'expertise est notifié aux parties (demandeur et directeur) qui formulent, s'il y a lieu, leurs observations sous forme de mémoires.

7557 5. Frais d'expertise.

a. Liquidation et taxe.

La liquidation et la taxe des frais d'expertise est faite par ordonnance du président du tribunal administratif à laquelle les parties peuvent faire opposition dans le délai d'un mois à dater de la notification qui leur en est faite.

b. Attribution.

En statuant sur le fond du litige, le tribunal attribue les frais d'expertise.

c. Contribution aux frais d'expertise.

Les frais d'expertise sont supportés par la partie¹ qui succombe. Le contribuable qui obtient partiellement gain de cause participe aux frais en proportion de la part de sa demande qui est rejetée et compte tenu de l'état du litige au début de l'expertise.

Toutefois, cette règle ne doit pas être interprétée strictement, le tribunal administratif ayant toujours la possibilité d'en atténuer ou d'en aggraver la rigueur pour tenir compte des circonstances de fait particulières à chaque litige.

Elle ne fait pas obstacle, notamment, à ce que chaque partie supporte intégralement, quelle que soit l'issue du litige, les frais inutilement engagés par sa faute ou sa négligence.

7558

7560

II. SUPPLÉMENT D'INSTRUCTION

7561 Si les parties présentent avant la clôture de l'instruction des conclusions nouvelles ou des moyens nouveaux, le tribunal ne peut les adopter sans ordonner un supplément d'instruction.

Par ailleurs, dans tous les cas où il lui apparaît - même en l'absence de moyens nouveaux - que les échanges de mémoires intervenus entre les parties ou les mesures spéciales d'instruction déjà ordonnées n'ont pas apporté des **éléments d'information suffisants** pour lui permettre de se prononcer en toute connaissance de cause, le tribunal a la faculté d'ordonner également un **supplément d'instruction**, dont il précise l'objet.

G. INCIDENTS DE PROCÉDURE

(BOI-CTX-ADM-10-60)

I. QUESTION PRÉJUDICIELLE

7562 Lorsque, devant le tribunal administratif, s'élève une question préjudicielle étrangère à sa compétence, il est tenu de **surseoir à statuer** jusqu'à ce que la question ait été tranchée par la **juridiction compétente**.

¹ Les parties sont, d'une part, le demandeur et, d'autre part, l'administration, représentée par le directeur.

Si cette juridiction n'est pas saisie dans le délai fixé par le tribunal administratif, l'instance est rejetée purement et simplement.

II. DÉSISTEMENT

7563 Tout demandeur qui désire se désister de sa demande doit le faire connaître **avant le jugement** par lettre signée de lui-même ou de son mandataire.

Pour être valable, le désistement doit être :

- fait par **écrit et signé** ;
- donné par une **personne qualifiée** (demandeur lui-même, mandataire ayant introduit ou soutenu l'instance, tiers spécialement habilité à cet effet) ;
- **pur et simple** mais il peut être limité à un ou plusieurs chefs de la demande ;
- soumis à **l'acceptation** de la partie adverse lorsque celle-ci a présenté des conclusions reconventionnelles.

III. CONCLUSIONS RECONVENTIONNELLES

(LPF, art. R* 200-15)

7564 Le **directeur** peut, en **cours d'instance**, présenter des conclusions reconventionnelles tendant à **l'annulation** ou à la **réformation** de la décision qu'il a prise sur la réclamation primitive, en tenant compte, éventuellement, des **compensations** autorisées par l'article L. 203 du LPF.

IV. CONNEXITÉ

7565 Le **tribunal administratif** territorialement compétent pour connaître d'une instance qui a été régulièrement introduite devant lui peut être **dessaisi** de cette instance, en cours de procédure, dans le cas où une instance connexe est pendante devant une autre juridiction administrative.

7566

H. JUGEMENT

(LPF, art. R* 200-1 ; BOI-CTX-ADM-10-70)

7567 Les jugements sont, en principe, rendus en formation collégiale composée d'un nombre impair de conseillers (président compris).

Toutefois, dans certains domaines, le président du tribunal administratif ou le magistrat qu'il désigne à cette fin peut statuer seul.

Lorsque l'imposition litigieuse a été établie après intervention de la **commission départementale** des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, le **conseiller** qui a présidé cette commission (président du tribunal ou conseiller délégué par lui) ne peut siéger à l'audience où l'affaire est appelée pour être jugée.

I. PRÉLIMINAIRES DE L'AUDIENCE

7568 Le rôle de chaque audience du tribunal est arrêté par le président du tribunal. Les parties doivent être averties, **dans tous les cas**, du jour où l'affaire sera appelée à l'audience.

II. PROCÉDURE À L'AUDIENCE

(BOI-CTX-ADM-10-70-10 au IV)

7569 À l'audience, un **rapport** est présenté par l'un des conseillers.

Les parties peuvent présenter des **observations orales**, à l'appui de leurs **conclusions écrites**, soit en personne, soit par un avocat, à l'exclusion de tout autre mandataire.

Le tribunal administratif peut entendre les agents de l'administration ou les appeler devant lui pour fournir des explications.

Mais le demandeur ne peut, en aucun cas, exiger la comparution d'un agent de l'administration.

Le **rapporteur public** (ex commissaire du gouvernement) doit, à peine de **nullité** de la procédure, donner des **conclusions** sur toutes les affaires. Les parties ne sont pas admises à lui répliquer.

Les affaires sont **jugées en séance publique** (LPF, art. L. 199 B). Le non-respect de la publicité des audiences constitue un moyen qui peut être soulevé d'office par la juridiction d'appel.

III. POUVOIRS DU TRIBUNAL

(BOI-CTX-ADM-10-70-20)

7570

Sous réserve qu'il respecte le caractère contradictoire de la procédure au cours de l'instruction de l'instance, le tribunal administratif dispose d'une grande indépendance de jugement au regard des avis donnés et des mesures prises dans le cadre de cette instruction.

Il peut soulever d'office les moyens d'ordre public ; cependant, le président de la formation de jugement doit en informer les parties avant la séance de jugement et fixer le délai dans lequel elles peuvent, sans qu'y fasse obstacle la clôture éventuelle de l'instruction, présenter leurs observations sur le moyen communiqué.

Il peut aussi décider soit d'un non-lieu à statuer, soit d'un sursis à statuer et rendre ses jugements dans l'ordre qui lui convient.

Il peut également procéder à la jonction d'instances présentant entre elles une étroite connexité.

S'il est tenu de se prononcer sur toutes les conclusions des parties, le tribunal administratif **ne peut cependant statuer au-delà desdites conclusions**. C'est ainsi qu'il ne peut accorder à un contribuable :

- la décharge d'une imposition alors qu'il n'est demandé qu'une réduction ;
- une réduction plus importante que celle qui est demandé ;
- une réduction sur un impôt non visé par la demande.

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 (cf. n° 7613).

IV. FORME DU JUGEMENT

(BOI-CTX-ADM-10-70-30)

7571

1. Mentions.

Les jugements pris par le tribunal administratif doivent comporter un certain nombre de mentions nécessaires (publicité de l'audience, nom et conclusions des parties, visa des pièces et des dispositions législatives ou réglementaires applicables, audition du rapporteur, du commissaire du gouvernement et, le cas échéant, des parties, etc.) ; leur absence constitue, en principe, une cause de nullité de la décision.

Les mentions portées, même par erreur, sur les minutes des jugements font foi jusqu'à preuve contraire.

7572

2. Motifs.

Les **jugements** du tribunal administratif doivent être **motivés**.

Les **motifs** doivent être particuliers à chaque affaire et suffisamment **précis** et **développés** pour permettre au juge d'appel d'exercer éventuellement son contrôle. Ils doivent constituer une réponse à tous les moyens invoqués par le demandeur, et ne peuvent se limiter à de simples références aux conclusions du défendeur ou du commissaire du gouvernement.

7573

3. Dispositif.

Le **dispositif** est la partie du jugement qui contient la **décision** du tribunal administratif. Il constitue la **chose jugée**, qui peut seule faire l'objet d'un **recours contentieux**.

V. NOTIFICATION DES JUGEMENTS

(BOI-CTX-ADM-10-70-50 au I)

7574

Le jugement est notifié le **même jour** à toutes les **parties** en cause, à leur **domicile réel**, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception.

La notification est valablement faite soit à la partie elle-même, soit à son **mandataire** s'il a reçu pouvoir, non seulement d'introduire ou de soutenir l'instance devant le tribunal administratif, mais encore de se pourvoir, le cas échéant.

VI. EFFETS DES JUGEMENTS

(BOI-CTX-ADM-10-70-50 au II)

7575 Les jugements du tribunal administratif sont **exécutoires**¹.

I. VOIES DE RECOURS

7576 En principe, les jugements des tribunaux administratifs sont susceptibles de faire l'objet de recours :

- soit devant la cour administrative d'appel ;
- soit devant le tribunal administratif lui-même.

Toutefois, les jugements rendus par les tribunaux administratifs en matière d'impôts locaux autres que la contribution économique territoriale (cf. n° 7521) ne sont susceptibles que d'un pourvoi en cassation.

Le **principe de l'autorité de la chose jugée** s'oppose à ce que le tribunal administratif se prononce une seconde fois sur une affaire à l'égard de laquelle il a déjà pris une décision.

Cependant, le tribunal a le pouvoir d'**interpréter** un jugement précédemment rendu par lui qui serait obscur ou ambigu.

J. PROCÉDURE DU RÉFÉRÉ EN CAS DE FLAGRANCE FISCALE

(LPF, art. L. 16-0 BA, V et L. 252 B, II et III ; BOI-CTX-ADM-10-110 ; loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 11, IV et V)

7577 Le juge du référé administratif mentionné à l'article L. 279 du LPF, saisi dans un délai de huit jours à compter de la réception du procès-verbal de flagrance fiscale mentionné à l'article L. 16-0 BA-I du LPF, met fin à la procédure prévue au même article s'il est fait état d'un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux sur la régularité de cette procédure.

Le juge du référé statue dans un délai de quinze jours. Faute d'avoir statué dans ce délai, le juge des référés est dessaisi au profit du tribunal administratif qui se prononce en urgence.

La décision du juge du référé est susceptible d'appel devant le tribunal administratif dans le délai de huit jours. Le tribunal se prononce en urgence.

La décision du juge du référé ou du tribunal administratif ordonnant qu'il soit mis fin à la procédure entraîne la mainlevée immédiate des mesures conservatoires éventuellement prises.

Remarque : L'article 11 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 permet désormais de recourir à l'ensemble des mesures conservatoires mentionnées aux articles L. 521-1 à L. 533-1 du code des procédures civiles d'exécution, et non plus seulement aux saisies conservatoires.

Le juge du référé administratif mentionné à l'article L. 279 du LPF, saisi dans un délai de huit jours à compter de la signification des mesures conservatoires mentionnées au I de l'article L. 252 B du LPF, ordonne qu'il soit mis fin à l'exécution de ces mesures en cas d'urgence et s'il est fait état d'un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux sur la régularité de cette procédure.

Le juge du référé statue dans un délai de quinze jours. Faute d'avoir statué dans ce délai, le juge des référés est dessaisi au profit du tribunal administratif qui se prononce en urgence.

La décision du juge du référé est susceptible d'appel devant le tribunal administratif dans le délai de huit jours. Le tribunal se prononce en urgence.

La décision du juge du référé ou du tribunal administratif ordonnant qu'il soit mis fin à l'exécution des mesures conservatoires entraîne leur mainlevée immédiate.

Le paiement des impositions dues au titre de l'exercice ou de la période comprenant celle couverte par le procès-verbal prévu à l'article L. 16-0 BA du LPF entraîne la mainlevée des mesures conservatoires prévues au I de l'article L. 252 B du livre précité, sauf si l'administration réunit des éléments permettant d'établir que les déclarations du contribuable au vu desquelles ce paiement est intervenu ne sont pas sincères.

1. Cf. toutefois n° 7594-2.

chapitre 3

procédure devant le tribunal de grande instance

(BOI-CTX-JUD)

A. COMPÉTENCE

(LPF, art. L. 199 et R* 202-1 ; BOI-CTX-JUD-10-10)

I. EN RAISON DE L'OBJET DU LITIGE

7578

Le tribunal de grande instance est seul compétent pour connaître, en premier ressort, des instances qui s'élèvent en matière de :

- droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, impôt de solidarité sur la fortune, timbre et taxes assimilées¹ ;
- contributions indirectes proprement dites (y compris pour les contestations en matière de tarifs) et taxes assimilées.

Les règles de la procédure spéciale définie aux articles R* 202-1 et suivants du LPF sont d'**ordre public**.

II. TERRITORIALEMENT

7579

Le tribunal compétent est celui dans le ressort duquel est située le **service chargé 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.

B. INTRODUCTION DES INSTANCES

(LPF, art. R* 199-1 et R* 202-2 ; BOI-CTX-JUD-10-20)

I. ENGAGEMENT DE L'INSTANCE

7580

L'instance est engagée par voie d'**assignation** dans le délai de **deux mois** à compter du jour de la réception de l'avis portant notification de la décision de l'administration².

Ce délai expire à 24 heures le jour du deuxième mois portant le même quantième que celui de son point de départ. Ce n'est donc pas un délai franc.

Toutefois, si le dernier jour du délai est un samedi, un dimanche ou un jour férié ou chômé, le délai est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant.

D'autre part, ce même délai est augmenté d'un mois pour les réclamants qui demeurent dans un département ou un territoire d'outre-mer et de deux mois pour ceux qui demeurent à l'étranger.

Le réclamant qui n'a pas reçu d'avis de décision dans le délai de **six mois** peut assigner le service compétent après l'expiration dudit délai.

Le service des impôts peut, de son côté, **soumettre d'office** le litige à la décision du tribunal par un **mémoire** signifié au réclamant avec **assignation** (LPF, art. R* 199-1).

II. L'ASSIGNATION

7581

L'assignation est signifiée à la partie adverse par voie d'**huissier**.

1. Il n'entre pas dans les pouvoirs du juge des référés de connaître de tels litiges (*arrêts Cour de cassation, Com. 27 juin 2000, n° 1377 F-D et 24 octobre 2000, n° 1771 FS-P, Bull. IV n° 165, p. 147*).

2. En cas de contestation de la décision prise sur une réclamation relative aux droits d'enregistrement et taxes assimilées, ce délai court à compter de la notification de cette décision faite au contribuable ou à son mandataire (*arrêt Cour de cassation, Com. 4 mai 1999, n° 860 D*).

Comme tous les actes d'huissier, l'assignation doit être datée et comporter les coordonnées de l'huissier et l'identification précise des parties.

Elle doit, en outre, contenir les mentions spécifiques relatives notamment à l'indication du tribunal saisi, à l'objet de la demande et à l'exposé des moyens **de fait et de droit** ainsi qu'à la comparution du demandeur.

III. SAISINE DU TRIBUNAL

- 7581-1** Le **saisine** du tribunal est effectuée à la diligence du demandeur à qui il incombe de déposer au secrétariat-greffe le second original de l'assignation dans un délai de quatre mois, calculé de la même façon que ci-dessus (cf. n° 7580).

C. INSTRUCTION DES INSTANCES

(LPF, art. R* 202-2 à R* 202-4 ; BOI-CTX-JUD-10-30)

- 7582** L'instruction se fait normalement par le moyen de **mémoires** respectivement signifiés, et sous la conduite du juge rapporteur, le tribunal pouvant ordonner, si besoin est, d'autres mesures d'instruction.
Le ministère d'avocat est facultatif.

I. MÉMOIRES

- 7583** L'original de l'assignation et les pièces annexes étant déposés au greffe, le **défendeur** doit produire sa **réponse**, sous forme de **mémoire**, dans le délai fixé par le tribunal.

Les mémoires, produits en original et copie, ne peuvent servir de base aux jugements que dans la mesure où ils ont été **signifiés** par huissier à la partie adverse. Cette signification doit être faite à la partie elle-même ; cependant elle est valablement faite à son avocat au cabinet duquel elle est réputée avoir fait élection de domicile.

Jusqu'à la clôture de l'instruction, l'administration, ainsi que le contribuable, dans la limite du dégrèvement ou de la restitution sollicités, peuvent faire valoir **tout moyen nouveau** (LPF, art. L. 199 C).

- 7583-1** L'article 753 du code de procédure civile impose aux parties trois obligations :
- formuler expressément leurs prétentions et les moyens en fait et en droit ; en l'absence de qualification en droit d'un ou des moyens invoqués, la partie adverse pourra invoquer un grief résultant de l'impossibilité dans laquelle elle se trouve de déterminer le fondement juridique auquel elle doit répondre ;
 - énumérer les pièces justifiant leurs prétentions dans un bordereau annexé aux conclusions ;
 - reprendre dans leurs dernières conclusions les prétentions et moyens présentés dans leurs précédentes écritures ; à défaut d'avoir été repris dans les dernières conclusions, les prétentions et moyens invoqués dans les précédentes écritures seront réputés avoir été abandonnés par l'auteur de ces conclusions.

II. MESURES SPÉCIALES D'INSTRUCTION

- 7584** Le **tribunal** peut ordonner toutes les mesures d'instruction compatibles avec le caractère écrit de la procédure ; **il ne peut donc recourir ni à la preuve testimoniale**, ni au serment.

Dans les instances relatives à la valeur vénale réelle de certains biens, immeubles, fonds de commerce, etc., en matière de droits d'enregistrement et d'impôt de solidarité sur la fortune, l'**expertise** est de droit¹ si elle est demandée par le contribuable ou par l'administration.

L'expertise est faite par **un seul expert**.

La **décision** qui ordonne l'**expertise** et désigne l'expert fixe sa mission ainsi que le **délai** dans lequel il est tenu de déposer son **rapport** au greffe.

Le greffier avise les parties, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, du dépôt du rapport au greffe. Les **observations** du contribuable et de l'administration sur ce rapport sont formulées par conclusions régulières dans les **deux mois** qui suivent cette notification.

¹ Lorsque le redevable conteste la valeur vénale d'un bien retenue par l'administration pour asseoir une taxation, le tribunal peut reprendre totalement le travail d'évaluation, au lieu de se borner à l'examen de chaque détail spécialement contesté du calcul de la valeur sur lequel l'administration se fonde (*arrêt Cour de cassation, Com. 5 octobre 1999*).

Le juge qui a ordonné l'expertise fixe, sur justifications produites, la rémunération de l'expert. Les frais d'expertise sont supportés par la partie qui succombe (cf. n° 7557).

D. INCIDENTS DE PROCÉDURE

(BOI-CTX-JUD-10-40)

7585 Les **événements** qui peuvent **interrompre** provisoirement ou définitivement le cours d'une instance ou modifier sa physionomie sont les mêmes qu'en droit commun.

I. EXCEPTIONS

7586 Ce sont des **moyens de forme** qui doivent, en principe, être soulevés au **début** du litige, à savoir notamment : les exceptions d'incompétence, de connexité, dilatoires et de nullité.

II. FINS DE NON-RECEVOIR

7587 Les fins de non-recevoir, qui constituent des **défenses au fond**, sont : le défaut de qualité ou d'intérêt, la chose jugée, la prescription, le délai préfix et la compensation.

III. QUESTIONS PRÉJUDICIELLES

7588 Le tribunal de grande instance est juge de droit commun en matière civile. Il en résulte que la question préjudicielle n'est admissible que si elle ressortit au juge pénal ou au juge administratif.

IV. DEMANDES INCIDENTES

7588-1 Les demandes incidentes peuvent avoir pour objet :

- soit d'étendre le domaine du litige en ajoutant de nouvelles demandes au débat (demandes reconventionnelles ou additionnelles) ;
- soit de faire entrer dans le débat une ou plusieurs parties qui y étaient jusqu'alors restées étrangères (intervention).

Jugé que :

- l'action en responsabilité dirigée par l'acquéreur d'un terrain à bâtir contre son sous-acquéreur, même intentée au moyen d'un appel en garantie dans un litige de nature fiscale ou d'une action jointe à un tel litige, n'entre pas dans les prévisions de l'article L. 199 du LPF. Dès lors, conformément aux règles de droit commun, le chef du dispositif du jugement statuant sur la responsabilité du sous-acquéreur était susceptible d'appel, en raison du montant de la demande ;
- l'appel en garantie n'a pas pour effet de constituer le garant débiteur des impositions litigieuses établies au nom du garanti.

Le garant n'est donc pas titulaire de l'action fiscale réservée par l'article L. 199 du LPF au contribuable, auteur de la réclamation préalable. Il n'a pas qualité, en cas d'inaction du contribuable pour former le pourvoi en cassation constituant la voie de recours ouverte par l'article L. 199 précité (*arrêt Cour de cassation, Com. 9 mars 1993, Bull. IV, n° 96, p. 65*).

V. INCIDENTS D'INSTANCE PROPREMENT DITS

7588-2 Ce sont les incidents d'instance relatifs à :

- la jonction et la disjonction d'instances ;
- l'interruption de l'instance (par majorité du contribuable, décès...) ;
- la suspension de l'instance ;
- l'extinction de l'instance (péremption, désistement, acquiescement).

E. JUGEMENT

(LPF, art. R* 202-2 ; BOI-CTX-JUD-10-50)

7589 Le jugement est rendu par le tribunal composé d'au moins trois juges, dont le juge chargé du rapport. Mais le président du tribunal peut, jusqu'à fixation de la date de l'audience, décider que l'affaire sera jugée par le tribunal statuant à juge unique.

Lorsqu'il y a eu plusieurs audiences, les mêmes juges doivent avoir assisté à toutes les audiences.

L'affaire est en état d'être jugée dès la **signification du mémoire** en réponse à l'acte d'assignation¹, si aucun délai n'a été demandé au tribunal pour répliquer à ce mémoire en réponse.

À cet égard :

- rien n'oblige le tribunal à accorder un délai pour un mémoire en réplique dès l'instant où les mémoires échangés lui paraissent suffisants pour fonder sa conviction ;
- le tribunal n'est pas tenu d'avertir les parties de la venue de l'affaire à l'audience.

7590

Les jugements sont rendus en **audience publique**. Cette publicité de l'audience s'applique aussi bien à l'ensemble des débats qu'au prononcé du jugement (cf. également n° 7569).

La **procédure** à l'audience est fixée comme suit :

- **rapport** du juge, qui n'est pas une formalité obligatoire ;
- **audition** du contribuable ou de l'avocat qui le représente ; **audition** de l'agent de l'administration. Ces auditions permettent aux parties de présenter des explications orales, lesquelles, purement **facultatives**, ne dérogent pas au caractère écrit de la procédure, les **moyens nouveaux** soulevés au cours de ces explications étant **irrecevables** et ne pouvant servir de base au jugement ;
- **conclusions**, le cas échéant, du ministère public.

7591

Les pouvoirs du tribunal de grande instance sont les mêmes que ceux du tribunal administratif, le jugement est rédigé dans les mêmes conditions et a les mêmes effets que celui rendu par le tribunal administratif (cf. n°s 7570 et suiv.).

La signification du jugement par ministère d'huissier à la partie elle-même fait courir les **délais de recours** et constitue un préliminaire de l'**exécution de la décision**.

7591-1

L'irrégularité, constatée par le tribunal, touchant un chef de rectification n'affecte pas la régularité de l'ensemble de la procédure d'imposition, laquelle doit être maintenue pour les rehaussements confirmés (*arrêts Cour de cassation, Com. 11 janvier 2000, n° 124 D et 7 mars 2000, n° 569 D*).

7592

Indépendamment des recours particuliers ou extraordinaires, les jugements rendus peuvent faire l'objet de recours devant la cour d'appel (cf. n°s 7596 et suiv.).

7592-1

L'article R* 202-5 du LPF confère aux jugements des tribunaux de grande instance un caractère exécutoire de droit à titre provisoire.

Toutefois, il donne également au premier président de la cour d'appel, statuant en référé, le pouvoir d'**arrêter l'exécution provisoire de droit** dans l'hypothèse où cette mesure risque d'entraîner des **conséquences manifestement excessives** ou de l'aménager. Présentent un caractère manifestement excessif, les situations dans lesquelles l'exécution provisoire risque de laisser des traces indélébiles d'une gravité suffisante, c'est-à-dire de causer un dommage irréparable, ou quasi irréparable.

Ainsi, sous réserve de l'existence d'un **appel préalable** (cf. n°s 7596 et suiv.), les personnes parties à la procédure d'appel et ayant un intérêt à l'obtention d'une telle mesure peuvent saisir le premier président d'une demande d'arrêt ou d'aménagement de l'exécution provisoire.

chapitre 4

voies de recours contre les jugements des tribunaux administratifs et des tribunaux de grande instance

(BOI-CTX-ADM et BOI-CTX-JUD)

A. PROPOS LIMINAIRES

7593

1. Jurisdiction administrative.

Conformément aux articles L. 811-1 et R. 811-1 et suivants du code de justice administrative, les jugements rendus par les tribunaux administratifs peuvent être portés, en appel, devant les cours administratives d'appel (CAA).

¹. En cas de non-comparution d'une partie devant la juridiction de renvoi, cette dernière ne peut statuer sur le fond du litige sans examiner si la partie défaillante avait été régulièrement assignée (*arrêt Cour de Cassation du 19 mai 1998, n° 695 P + B*).

Toutefois, les tribunaux administratifs statuent en premier et dernier ressort sur les litiges de plein contentieux fiscal relatifs aux impôts locaux autres que la contribution économique territoriale (cf. n° 7521).

7593-1

En outre, aux termes de l'article L. 113-1 du code de justice administrative, le Conseil d'État a pour mission d'interpréter les questions de droit nouvelles présentant une difficulté sérieuse et susceptibles de se poser dans de nombreux litiges. Avant de statuer sur une requête posant une telle question, les TA et les CAA peuvent, par jugement non susceptible de recours, transmettre le dossier de l'affaire au Conseil d'État qui dispose d'un délai de trois mois pour se prononcer. Il est sursis à toute décision jusqu'à l'**avis** du Conseil d'État ou jusqu'à l'expiration de ce délai. L'avis rendu par le Conseil d'État 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. Mais, son autorité devrait permettre au juge de « dire le droit » dans des délais raisonnables et à l'administration d'en tirer les conséquences notamment en ce qui concerne sa doctrine.

Dans ce cadre, le Conseil d'État s'est prononcé **notamment** sur les points suivants :

- applicabilité de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'Homme et du principe du contradictoire au regard des sanctions fiscales : *avis CE n°s 164008 du 31 mars 1995 et 164911-165321 du 31 mars 1995* ;
- conséquences de l'annulation par la Cour de cassation d'une ordonnance autorisant une visite domiciliaire sur la régularité de la procédure d'imposition d'un contribuable distinct : *avis CE n° 174244 du 1^{er} mars 1996* ;
- conséquences de l'annulation par la Cour de cassation d'une ordonnance autorisant une visite domiciliaire sur la régularité de la procédure d'imposition engagée à l'encontre du même contribuable : *avis CE n°s 174245 et 174246 du 1^{er} mars 1996* ;
- compatibilité de l'article 14, paragraphe 7, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques avec l'application cumulative de sanctions fiscales et pénales pour fraude fiscale : *avis CE n° 183658 du 4 avril 1997* ;
- conséquences éventuelles d'une erreur de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires sur sa propre compétence ou d'un vice de forme entachant son avis : *avis CE n° 183969 du 23 avril 1997* ;
- portée de la garantie accordée aux contribuables, prévue à l'article L. 80 A du LPF, au regard de la procédure de répression des abus de droit : *avis CE n° 192539 du 8 avril 1998* ; cf. n° 7180-2 ;
- compatibilité de l'absence de pouvoir de modulation du taux des sanctions fiscales par le juge administratif avec les dispositions de l'article 6-1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales : *avis CE n° 195664 du 8 juillet 1998* ;
- calcul du plafonnement de la réduction d'impôt pour investissement locatif, applicable en cas d'acquisition d'un logement en indivision : *avis CE n° 182180 du 17 février 1997* ; ;
- modalités de calcul du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires : *avis CE n° 197839 du 23 novembre 1998* ;
- conditions d'application de la réduction de 50 % sur les bénéfices des jeunes agriculteurs établis à compter du 1^{er} janvier 1982 et jusqu'au 31 décembre 1988 : *avis CE n° 183617 du 10 mars 1997* ;
- imposition, au regard de la TVA, des recettes perçues par les établissements de soins privés en contrepartie de la mise à la disposition d'une chambre individuelle : *avis CE n° 216836 du 31 mai 2000*.

7593-2

2. Juridiction judiciaire.

Conformément aux articles L. 199 et L. 199 C du LPF, les jugements rendus par les tribunaux de grande instance sont susceptibles d'appel.

7593-3

Par ailleurs, 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.

7593-4

Remarque : Sauf mise en œuvre de sanctions fiscales assimilables à des accusations en matière pénale (amendes ou majorations), l'article 6-1 de la convention européenne des droits de l'Homme relatif aux règles du procès équitable n'est pas applicable au contentieux fiscal.

B. RECOURS DEVANT LA COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL

(LPF, art. R* 200-1 à R* 200-18 ; BOI-CTX-ADM-10-80 et BOI-CTX-ADM-20)

I. INTRODUCTION DES REQUÊTES**7594 1. Présentation de la requête.**

Les appels contre les jugements des tribunaux administratifs sont formés au moyen d'une requête déposée au greffe de la cour compétente qui est celle dans le ressort de laquelle le tribunal dont le jugement est attaqué a son siège.

Pour les litiges fiscaux, le ministère d'avocat est désormais obligatoire pour les appels formés devant les CAA (décret n° 2003-543 du 24 juin 2003).

7594-1 2. Délai d'appel.**a. Délai d'appel du contribuable.**

Le contribuable dispose, pour faire appel, d'un délai de deux mois courant de la notification du jugement attaqué auquel s'ajoutent éventuellement les délais de distance.

b. Délai d'appel du ministre.

Il est fixé par l'article R* 200-18 du LPF, soit :

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

7594-2 3. Effets de l'appel.

Comme celui des redevables, l'appel du ministre n'a **pas d'effet suspensif**. Dès lors, les dégrèvements prononcés par le tribunal administratif doivent être ordonnancés au profit du bénéficiaire sans attendre la décision de la cour administrative d'appel.

Parallèlement, les contribuables sont tenus, même s'ils interjetent appel du jugement qui a rejeté leur demande, d'acquiescer les impositions concernées. Ils peuvent, toutefois, obtenir du juge des référés la suspension de l'exécution de la décision administrative, ou de certains de ses effets, lorsque l'urgence le justifie et qu'il est fait état d'un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux quant à la légalité de cette décision¹.

Remarque : l'État peut également demander le sursis à exécution d'un jugement rendu par un tribunal administratif ou d'un arrêt d'une cour administrative d'appel si les conditions prévues sont réunies : l'existence de moyens sérieux et de conséquences difficilement réparables.

7594-3 4. Forme et contenu de la requête.

Elle doit contenir, à peine d'irrecevabilité, les faits, moyens et conclusions, ainsi que les nom et demeure du demandeur.

Comme devant le tribunal administratif, l'administration ainsi que le contribuable, dans la limite du dégrèvement ou de la restitution sollicités, peuvent faire valoir tout moyen nouveau, jusqu'à la clôture de l'instruction.

II. INSTRUCTION DES REQUÊTES**7595** L'instruction de la requête d'appel obéit à des règles analogues à celles prévues en première instance.

L'administration fiscale dispose pour procéder à l'examen des requêtes d'un délai de quatre mois qui peut être exceptionnellement prolongé sur sa demande motivée. Ce délai peut également être réduit par la CAA.

III. ARRÊT**7595-1** Les audiences des cours administratives d'appel sont publiques.

Les arrêts rendus doivent comporter un certain nombre de mentions et être motivés.

1. Cette procédure du référé-suspension, prévue à l'article L. 521-1 du code de justice administrative, s'est substituée à celle du sursis à exécution.

C. RECOURS DEVANT LA COUR D'APPEL

(LPF, art. L. 199 à L. 199 C et R* 202-2 à R* 202-6 ; BOI-CTX-JUD-20)

Les jugements rendus depuis le 1^{er} mars 1998 par les tribunaux de grande instance sont susceptibles d'appel.

I. CARACTÈRES GÉNÉRAUX

7596 1. Compétences des cours d'appel.

La cour d'appel est compétente des affaires portées en première instance devant le tribunal de grande instance (cf. n° 7578).

La juridiction territorialement compétente pour connaître de l'appel interjeté contre un jugement est la cour d'appel dans le ressort de laquelle le tribunal de grande instance ayant prononcé la décision a son siège.

7596-1 2. Le délai d'appel.

En matière fiscale comme en toute matière contentieuse, l'appel doit être formé dans le délai **d'un mois** à compter de la **notification** du jugement (code de procédure civile, art. 538).

7596-2 3. La formation de l'appel.

Sous réserve de l'application des alinéas 2 et 4 de l'article R* 202-2 du LPF, l'appel est formé, instruit et jugé selon les règles de la **procédure avec représentation obligatoire** prévue au code de procédure civile (LPF, art. R* 202-6).

Il en résulte qu'en matière fiscale :

- les parties sont tenues de **constituer avoué** (ou avocat lorsqu'il n'existe pas d'avoué près la Cour d'appel saisie, comme dans le cas des départements d'Alsace-Moselle et d'Outre-Mer) ;
- l'appel est formé par voie de déclaration (cette déclaration doit contenir, à peine de nullité, un certain nombre d'indications prévues par l'article 901 du code de procédure civile) ;
- la cour est saisie par la remise au secrétariat-greffe d'une demande d'inscription au rôle.

II. INSTRUCTION DE L'APPEL

7596-3 1. Caractéristiques.

La procédure suivie devant la cour d'appel est exclusivement **écrite et contradictoire**. L'instruction se fait par simples mémoires respectivement signifiés (LPF, art. R* 202-2, 2^e al.) par **huissier audiencier**.

7596-4 2. Procédure de mise en état.

Sous réserve de la mise en œuvre de la procédure de renvoi à l'audience, l'affaire est instruite sous le contrôle d'un magistrat de la chambre à laquelle elle est distribuée (procédure de mise en état).

Outre les attributions reconnues au juge de la mise en état devant le tribunal de grande instance, ce magistrat dispose de pouvoirs particuliers propres à l'instance d'appel lui permettant notamment de trancher toute question ayant trait à la recevabilité de l'appel.

III. L'AUDIENCE

7596-5 Les règles applicables sont celles prévues par les tribunaux de grande instance (cf. n° 7590). La mise en délibéré constitue la clôture de l'instruction au sens de l'article L. 199 C du LPF.

IV. L'ARRÊT

7596-6 1. Délibéré et prononcé de l'arrêt.

Le délibéré est secret. En revanche, le prononcé de l'arrêt a lieu en séance publique (LPF, art. L. 199 B).

L'arrêt peut être prononcé sur le champ (c'est-à-dire le jour même de la clôture des débats) ou renvoyé pour plus ample délibéré.

7596-7 2. Notification et exécution de l'arrêt.

Pour être mis à exécution, l'arrêt d'appel doit, sauf exécution volontaire, être régulièrement et préalablement notifié.

Il est précisé que, s'agissant d'une décision rendue à l'issue d'une procédure avec représentation obligatoire, la signification à partie doit obligatoirement, et à peine de nullité, être précédée d'une notification aux avoués constitués (code de procédure civile, art. 678).

D. POURVOIS EN CASSATION

I. DEVANT LE CONSEIL D'ÉTAT

(BOI-CTX-ADM-30)

Les arrêts rendus par les CAA peuvent être déférés au CE par voie de recours en cassation¹.

7597 1. Cas d'ouverture du recours en cassation.

Les motifs pouvant justifier l'introduction d'un recours en cassation sont :

- l'incompétence, c'est-à-dire la méconnaissance par la juridiction d'appel des règles régissant sa compétence *ratione materiae* ou *ratione loci* ;
- le vice de forme ou la violation des règles générales de procédure ;
- la violation de la règle de droit.

7598 2. Délai et forme.

Que le pourvoi soit formé par le ministre ou par le contribuable, le délai de recevabilité du recours en cassation est de **deux mois** à compter de la date de la notification de l'arrêt ou du jugement attaqué.

Le ministère d'avocat au Conseil d'État est obligatoire. Le ministre en est cependant dispensé.

7599 3. Décision du Conseil d'État.

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

- soit, renvoyer l'affaire devant la même cour statuant, sauf impossibilité tenant à la nature de cette **juridiction**, dans une autre formation ;
- soit, renvoyer l'affaire devant une autre cour ;
- soit, statuer au fond.

Le Conseil d'État statue définitivement sur les affaires faisant l'objet d'un deuxième pourvoi en cassation.

II. DEVANT LA COUR DE CASSATION

(LPF, art. L. 199 ; BOI-CTX-JUD-30)

7600 1. Introduction du pourvoi.

Le délai du pourvoi contre les arrêts des cours d'appel est de **deux mois**, sauf allongement à raison des distances ; il est computed de la même manière que pour le tribunal de grande instance (cf. n° 7580) et son point de départ est :

- le jour de la signification du jugement ;
- le jour où l'opposition n'est plus possible à l'égard des jugements par défaut.

Les services départementaux doivent rendre compte à la direction générale des jugements rendus contrairement à leurs conclusions.

Le pourvoi en cassation est formé par **une déclaration** au secrétariat-greffe de la Cour de cassation. En principe, il doit être individuel au regard tant de son auteur que du jugement attaqué.

Sous peine d'irrecevabilité, la copie de la décision attaquée ainsi qu'une copie de l'acte de signification doivent être jointes à l'appui du pourvoi.

7600-1 2. Effets du pourvoi.

Le pourvoi en cassation ne produit en principe **ni effet suspensif, ni effet dévolutif**.

Il en résulte que les jugements peuvent être **exécutés**. En cas de jugements totalement ou partiellement défavorables à l'administration, le directeur compétent procède à leur exécution immédiate en précisant que cette exécution **ne vaut pas acquiescement** ; exceptionnellement,

1. Les arrêts des CAA peuvent également donner lieu à tierce opposition ou faire l'objet d'opposition ou de recours en rectification d'erreur matérielle.

cette exécution peut être différée lorsqu'elle est de nature à entraîner des conséquences manifestement excessives.

chapitre 5

dispositions communes

(BOI-CTX-DG et BOI-CTX-ADM)

A. SURSIS DE PAIEMENT

(LPF, art. L. 277, R* 277-1, R* 277-2, R. 277-3-1, R. 277-5 à R. 277-7 ; BOI-CTX-DG-20-70-10)

7601 L'article 66 de la loi de finances rectificative pour 2008 a modifié les modalités de mise en œuvre du sursis de paiement.

Ces aménagements, applicables aux demandes de sursis de paiement formulées **depuis le 1^{er} juillet 2009**, sont repris ci-dessous.

Pour les dispositions applicables antérieurement, il convient de se reporter au Précis de fiscalité édition 2009, paragraphes 7601 à 7604.

I. CONDITION

7601-1 Le contribuable qui conteste le bien-fondé ou le montant des impositions mises à sa charge **est autorisé**, s'il en a expressément formulé la demande dans sa réclamation et précisé le montant ou les bases du dégrèvement auquel il estime avoir droit, à différer le paiement de la partie contestée de ces impositions et des pénalités y afférentes.

II. EFFETS

7601-2 L'exigibilité de la créance et la prescription de l'action en recouvrement sont suspendues jusqu'à ce qu'une décision définitive ait été prise sur la réclamation soit par l'administration, soit par le tribunal compétent.

III. LIMITATION DU MONTANT DES GARANTIES AUX SEULS DROITS CONTESTÉS ET EXIGIBLES SUPÉRIEURS À UN CERTAIN MONTANT

7601-3 Lorsque la réclamation mentionnée au 1 ci-dessus porte sur un montant de droits supérieurs à **4 500 €**, le débiteur doit constituer des garanties portant sur le montant des droits contestés.

IV. DÉFAUT DE CONSTITUTION DE GARANTIES OU GARANTIES INSUFFISANTES

7601-4 À défaut de constitution de garanties ou si les garanties offertes sont estimées insuffisantes, le comptable peut prendre des mesures conservatoires pour les impôts contestés.

Lorsque le comptable a fait procéder à une telle saisie conservatoire, le contribuable peut demander au juge du référé prévu, selon le cas, aux articles L. 279 et L. 279 A du LPF, de prononcer la limitation ou l'abandon de cette mesure si elle comporte des conséquences difficilement réparables. Les dispositions des troisième et quatrième alinéas de l'article L. 279 du LPF sont applicables à cette procédure, la juridiction d'appel étant, selon le cas, le tribunal administratif ou le tribunal de grande instance.

B. DIFFÉRÉ DE PAIEMENT EN CAS DE CONTESTATION PAR UN TIERS DU PERMIS DE CONSTRUIRE OU DE DÉCLARATIONS PRÉALABLES

(LPF, art. L. 278)

7602 L'article L. 278 du LPF instaure un différé de paiement des impositions afférentes à l'autorisation de construire en cas de contestation par un tiers du permis de construire ou de la non-opposition à la déclaration préalable.

Ainsi, en cas de contestation **par un tiers** auprès du **tribunal administratif** du permis de construire ou de la non-opposition à la déclaration préalable, le paiement des impositions afférentes à cette autorisation est **différé**, sur demande expresse de son bénéficiaire, jusqu'au prononcé d'une décision juridictionnelle devenue définitive. À l'appui de sa demande, le

bénéficiaire de cette autorisation doit constituer auprès du comptable les garanties prévues à l'article L. 277 du LPF. La prescription de l'action en recouvrement est suspendue jusqu'au prononcé de la décision définitive.

7603

7605

C. PROCÉDURE DU RÉFÉRÉ

- I (LPF, art. L. 277, L. 279 et L. 279 A ; BOI-CTX-ADM-10-90 ; Loi n° 2011-1862 du 13 décembre 2011 relative à la répartition des contentieux et à l'allègement de certaines procédures juridictionnelles, art. 51)

7606

Les contestations susceptibles de s'élever à l'occasion de la constitution des garanties présentées à l'appui d'une demande de **sursis de paiement** peuvent donner lieu, en ce qui concerne les impôts directs, les taxes sur le chiffre d'affaires et les taxes assimilées, à une **procédure spéciale** devant le juge du référé administratif, membre du tribunal administratif, et, en appel, devant ce tribunal.

Il en est de même en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, de droits et taxes assimilés, d'impôt de solidarité sur la fortune, ainsi qu'en matière de timbre et de législations assimilées. Dans ces cas, le juge du référé est un membre du tribunal de grande instance désigné par le président de cette juridiction, laquelle statue en appel.

En outre, lorsque le comptable a fait procéder à une saisie conservatoire dans le cas prévu au n° 7604, le contribuable peut demander au juge du référé, administratif ou judiciaire selon le cas, de prononcer la limitation ou l'abandon de cette mesure si elle comporte des **conséquences difficilement réparables**. Les dispositions indiquées aux n°s 7608 et 7609 s'appliquent à cette requête.

- Remarque :** La procédure du référé spécifique au cas de flagrance fiscale est exposé au n° 7577 et détaillée au BOI-CTX-ADM-10-110.

I. ENGAGEMENT DE LA PROCÉDURE

7607

Le **référé** est introduit par une simple **requête** du contribuable (cf. n°s 7530 et suiv.), qui doit parvenir au greffe du tribunal dans le **délai de quinze jours** suivant la date de réception par l'intéressé de l'avis de notification de la **décision** prise par le **comptable**.

Cette requête n'est recevable que si elle est engagée **avant** l'intervention du jugement du tribunal statuant sur l'instance, le contribuable devant par ailleurs justifier avoir effectué la **consignation** à un compte d'attente d'une somme égale au **dixième** de l'impôt contesté.

Une caution bancaire ou la remise de valeurs mobilières cotées en bourse peut tenir lieu de consignation.

II. INSTRUCTION ET JUGEMENT

7608

La **requête en référé** est **obligatoirement** soumise à une **procédure contradictoire** qui se caractérise par un échange de **mémoires** entre l'administration et le contribuable, la **décision du juge** du référé devant en tout état de cause intervenir dans le **délai d'un mois** à compter de la date d'enregistrement de la requête au greffe. Le défaut de décision dans ce délai vaut décision implicite de rejet.

Lorsque le juge du référé estime suffisantes les garanties initialement offertes, les sommes consignées sont restituées. Dans le cas contraire, les garanties supplémentaires à présenter sont réduites à due concurrence.

III. APPEL CONTRE L'ORDONNANCE DU JUGE DU RÉFÉRÉ

- (Loi n° 2011-1862 du 13 décembre 2011 relative à la répartition des contentieux et à l'allègement de certaines procédures juridictionnelles, art. 51)

7609

Le contribuable et l'administration **peuvent faire appel** devant le tribunal judiciaire ou devant, **à compter du 15 décembre 2011**, le président de la cour administrative d'appel ou le magistrat qu'il désigne à cet effet (auparavant c'était le tribunal administratif qui était compétent pour l'organisation administrative) - dans la **huitaine** de la décision - de l'ordonnance du juge du référé.

Le tribunal judiciaire ou le président de la cour administrative d'appel (ou tribunal administratif avant le 15 décembre 2011) doit statuer **dans le délai d'un mois** à compter de l'appel.

Pour les requêtes enregistrées **postérieurement** à l'entrée en vigueur de la loi n° 2011-1862 du 13 décembre 2011, une décision doit être prise en appel. Auparavant, avant l'entrée en vigueur de ladite loi, à défaut de décision en appel dans le délai d'un mois, l'ordonnance prise par le juge du référé était réputée confirmée.

Le jugement (ou l'arrêt, le cas échéant, **à compter du 15 décembre 2011**) qui est alors rendu peut être déféré soit à la **Cour de cassation**, soit au **Conseil d'État** par la voie du **recours en cassation** pour violation de la loi.

D. FRAIS ET INTÉRÊTS

I. FRAIS DIVERS

(LPF, art. L. 207 et R* 207-1)

7610

Lorsqu'une réclamation contentieuse est admise en totalité ou en partie, les frais des significations des mémoires ainsi que, le cas échéant, les frais d'enregistrement du mandat, doivent être **remboursés** ; le contribuable ne peut prétendre au remboursement d'autres frais ni à l'allocation de dommages-intérêts ou d'indemnités quelconques. En revanche, il peut bénéficier d'**intérêts moratoires** (cf. n° 7611).

En ce qui concerne les frais d'**expertise**, cf. n° 7557.

II. PAIEMENT D'INTÉRÊTS MORATOIRES

(LPF, art. L. 208, L. 208 A, L. 208 B, L. 209, R* 208-1 à R* 208-6 et R* 208 A-1 ; BOI-CTX-DG-20-50)

7611

1. Au profit du contribuable.

a. *Champ d'application.*

Les contribuables peuvent prétendre au versement d'intérêts moratoires lorsqu'ils obtiennent :

- soit un **remboursement** d'impôt en raison des **dégrèvements** prononcés par une juridiction, ou par l'administration à la suite d'une réclamation **écrite ou verbale**¹ tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions.

Une demande verbale est assimilée à une réclamation dès lors que le contribuable a daté et signé le document établi par le service pour en prendre note (fiche de visite).

- soit la **restitution** des sommes versées à titre de **garanties** à l'occasion d'une réclamation contentieuse comportant sursis de paiement.

Si le contribuable a constitué des garanties autres qu'un versement en espèces, il peut également obtenir le remboursement des frais qu'il a exposés (frais de timbre, d'acte, de banque, de magasinage...), en appuyant sa demande de toutes justifications utiles dans le délai d'un an à compter de la notification de la décision de dégrèvement.

7611-1

Les contribuables peuvent également obtenir le versement d'intérêts moratoires lorsque les sommes remboursées à la suite d'une réclamation présentée sur le fondement des articles 119 *quater* et 182 B *bis* du CGI (cf. FP n°s 726 et suiv.) le sont plus d'un an après la demande (LPF, art. L. 208 A).

Ces réclamations doivent être présentées à l'administration dans le délai prévu à l'article R* 196-1 du LPF (cf. n°s 7426 et suiv.).

Elles doivent répondre aux exigences de l'article R* 197-3 du LPF (cf. n°s 7446 et suiv.) et être assorties des renseignements propres à établir que les conditions prévues à l'article 119 *quater*-2 du CGI sont remplies.

L'administration statue sur les réclamations dans le délai d'un an à compter de leur réception ou, le cas échéant, de la réception des renseignements manquants qu'elle doit lui demander dans les six mois suivant la réception de la réclamation.

À défaut de décision dans le délai d'un an, le contribuable peut saisir le tribunal administratif (LPF, art. R* 208 A-1).

1. Par un arrêt du 27 juillet 2009, n° 297474, le Conseil d'État a jugé à l'égard d'un redevable qui avait surestimé le chiffre d'affaires déclaré, sans que cette erreur ait donné lieu à un paiement effectif de TVA du fait de la situation de crédit permanent de taxe dans laquelle ce redevable se trouvait, qu'il devait, pour obtenir le versement des intérêts moratoires prévus à l'article L. 208 du LPF, souscrire préalablement, dans les formes prévues aux articles 242-0 A et suivants de l'annexe II au CGI, une demande tendant au remboursement d'un crédit de taxe.

7611-2 Par ailleurs, un assujetti non établi en France mais établi dans un autre État membre reçoit le paiement d'intérêts moratoires calculés sur le montant de la taxe sur la valeur ajoutée à rembourser sur le fondement des dispositions du d du V de l'article 271 du CGI, lorsque le remboursement intervient après l'expiration d'un délai fixé par décret en Conseil d'État.

Les intérêts ne sont pas dus si l'assujetti n'a pas fourni l'ensemble des informations complémentaires prévues par les articles 20 et 21 de la directive 2008/9/CE du Conseil, du 12 février 2008, définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre. Si les documents à transmettre par voie électronique, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'État, ne l'ont pas été dans le délai prévu à l'alinéa ci-dessus, les intérêts ne courent qu'à compter de la date de leur réception (LPF, art. L. 208 B).

7611-3 **b. Taux de liquidation.**

Pour les **intérêts courant depuis le 1^{er} janvier 2006**, le taux des intérêts moratoires est identique à celui de l'intérêt de retard. Les intérêts moratoires courant depuis le 1^{er} janvier 2006 sont donc liquidés au taux de **0,40 %**.

Pour les intérêts courus antérieurement, ils sont liquidés au taux de l'intérêt légal défini par l'article L. 313-2 du code monétaire et financier dont le taux était fixé à 2,05 % pour 2005, 2,27 % pour 2004, 3,29 % pour 2003 et 4,26 % pour 2002.

7611-4 **c. Précisions.**

Les intérêts sont applicables sur la totalité des sommes remboursées. Ils ne sont pas capitalisés.

Dans les cas visés au n° 7611, ils courent du **jour du paiement** jusqu'au jour :

- soit du **remboursement** ;
- soit, s'il s'agit d'un dégrèvement affecté à l'apurement d'autres impôts, de l'**exigibilité** de ces impôts.

Dans les cas visés au n° 7611-1, ils courent du **jour de l'expiration du délai d'un an**.

Dans les cas visés au n° 7611-2, ils courent **du lendemain de l'expiration du délai fixé pour le remboursement**.

Lorsque les intérêts moratoires dus n'ont pas été versés par le Trésor à la date du remboursement, ils constituent une créance dont le montant détermine la base de liquidation des intérêts (sur intérêts) à courir, lesquels se calculent à compter de la date de la demande de versement des intérêts moratoires afférents à la créance en principal.

7612 **d. Régime fiscal des intérêts moratoires.**

Les intérêts moratoires afférents à des dégrèvements d'impôts ne sont pas imposables.

Toutefois, les intérêts moratoires dont sont assortis les dégrèvements d'impôts demeurent imposables si les droits dégrévés le sont (ce qui est le cas lorsqu'il s'agit d'impositions antérieurement admises dans les charges déductibles : CGI, art. 39-1-4°, taxe foncière par exemple).

7612-1 **2. Au profit du Trésor.**

a. Les intérêts moratoires au profit du Trésor sont dus en matière d'impôts directs (LPF, art. L. 209) :

- lorsque des impositions consécutives à une rectification ou à une taxation d'office, pour lesquelles le contribuable avait présenté une réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement, ont donné lieu à une décision défavorable, partielle ou totale, du tribunal administratif à l'égard de ce contribuable ;
- en cas de désistement du contribuable devant cette même juridiction administrative. Ces intérêts moratoires ne sont pas dus sur les cotisations ou fractions de cotisations d'impôts soumises à l'intérêt de retard mentionné à l'article 1727 du CGI.

7612-2 **b. Les intérêts liquidés au taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI¹.**

Ces intérêts courent du premier jour du treizième mois suivant celui de la date limite de paiement jusqu'au jour du paiement effectif des cotisations.

1. Disposition applicable aux intérêts courant depuis le 1^{er} janvier 2006. Antérieurement, les intérêts étaient liquidés au taux de l'intérêt légal (cf. n° 7611-2).

Le montant des intérêts moratoires peut être réduit sur demande justifiée du contribuable, des frais engagés pour la constitution des garanties propres à assurer le recouvrement des impôts contestés.

7612-3

c. Cas particuliers.

Lorsque les impositions litigieuses sont rétablies par la juridiction d'appel, les intérêts moratoires ne sont pas dus par le contribuable.

Lorsque le juge d'appel décide le dégrèvement des impositions ayant précédemment fait l'objet d'un jugement défavorable au contribuable, les intérêts moratoires réclamés à l'issue de la procédure de première instance doivent être annulés ou remboursés.

E. COMPENSATIONS

(LPF, art. L. 203 à L. 205 et R* 203-1 ; BOI-CTX-DG-20-40)

I. COMPENSATIONS OUVERTES À L'ADMINISTRATION

7613

Lorsqu'un contribuable demande la décharge ou la réduction d'une imposition quelconque, l'**administration** peut, à **tout moment** de la procédure et malgré l'expiration des **délais de répétition**, opposer toutes **compensations** entre les **dégrèvements** reconnus justifiés et les **insuffisances** ou **omissions** de toute nature constatées au cours de l'instruction dans l'assiette ou le calcul de l'imposition contestée.

En outre, lorsque la réclamation se rapporte à l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, la contribution sur les revenus locatifs, la taxe d'apprentissage, la taxe sur les salaires ou la cotisation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction, les **mêmes compensations** peuvent être effectuées, non seulement dans la limite de l'imposition contestée, mais également **entre ces divers impôts et taxes**, à condition qu'ils soient établis au titre d'une **même année**.

Les compensations ainsi prévues peuvent être pratiquées, dans les mêmes conditions, en ce qui concerne les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, l'impôt de solidarité sur la fortune et les droits de timbre perçus au profit de l'État.

Lorsque la réclamation concerne les évaluations foncières des propriétés bâties, la compensation s'exerce entre les impositions relatives aux divers éléments d'une propriété ou d'un établissement unique imposés sous l'article du rôle indiqué dans la réclamation, même s'ils sont inscrits séparément à la matrice cadastrale.

7614

Par ailleurs, lorsque la même matière imposable est susceptible de demeurer soumise au même impôt, non pas en vertu de la disposition législative initialement invoquée, mais sur le fondement d'une autre disposition législative, **la nouvelle base légale** peut être invoquée par l'administration en vue de justifier le bien-fondé de l'imposition litigieuse. Toutefois, cette substitution de base légale ne doit pas priver le contribuable des garanties attachées aux procédures de rehaussement correspondant à chaque catégorie de revenus ou d'impositions. Lorsque la procédure primitivement mise en œuvre ne correspond pas au nouveau fondement légal qu'elle envisage de retenir, l'administration doit, si la prescription ne s'y oppose pas, procéder au dégrèvement de l'imposition établie sur un fondement erroné et engager la procédure appropriée au nouveau fondement.

II. COMPENSATION AU PROFIT DU CONTRIBUABLE

7615

Les **compensations** de droits prévues ci-dessus sont opérées dans les mêmes conditions au profit du **contribuable** à l'encontre duquel l'administration effectue un **rehaussement** lorsque l'intéressé invoque une **surtaxe** commise à son préjudice ou lorsque la rectification fait apparaître une **double imposition**.

7616

7619

F. FRAIS IRRÉPÉTIBLES

7620

L'article 75 de la loi n° 91-647 du 10 juillet 1991 relative à l'aide juridique dispose que dans toutes les instances, le juge condamne la partie tenue aux dépens ou, à défaut, la partie perdante, à payer à l'autre partie la somme qu'il détermine, **au titre des frais exposés et non compris dans les dépens**.

Le juge détermine la somme à allouer en tenant compte de l'**équité** ou de la **situation économique** de la partie condamnée.

Il peut, même d'office, pour des raisons tirées des mêmes considérations, dire qu'il n'y a pas lieu à cette condamnation.

7621

Le remboursement des frais irrépétibles peut être sollicité du juge sur le fondement :

- de l'article 700 du code de procédure civile, applicable devant les juridictions judiciaires ;
- de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

7622

7629

titre 3

dégrèvements ou restitutions d'office

(BOI-CTX-DRO)

7630 L'administration est autorisée, sous certaines conditions, à prendre, de sa propre initiative ou à la suite de démarches faites auprès d'elle, des **décisions** de nature à **réparer**, en toute matière fiscale, les **erreurs** d'imposition commises au préjudice des contribuables.

D'autre part, en matière d'impôts directs, des dispositions légales particulières lui font une **obligation de prononcer d'office** des **dégrèvements** en faveur de certains contribuables de condition modeste.

A. DISPOSITIONS COMMUNES À TOUS LES IMPÔTS

(LPF, art. R* 211-1 ; BOI-CTX-DRO-10)

I. PRINCIPES

7631 Sous réserve des dispositions applicables en matière de prescription (cf. n° 7640), le **dégrèvement** ou la **restitution** des impositions ou fractions d'impositions formant surtaxe peut être prononcé d'office :

- soit, en l'absence de toute démarche du contribuable, sur l'initiative du service ;
- soit, lorsque le contribuable a présenté une réclamation (verbale ou écrite) qui ne remplit pas toutes les conditions de forme et de délais prévues (cf. n°s 7424 à 7461) ;
- dès l'instant qu'il ne subsiste aucun doute sur l'**existence** d'une surtaxe et qu'il n'y a pas matière à compensation.

Sauf les cas où la loi lui en fait une obligation, la procédure de **dégrèvement** ou de **restitution d'office** ne constitue, en principe, qu'une **faculté** offerte au service des impôts.

Il en résulte plusieurs conséquences :

7632 a. La possibilité donnée au service de **prononcer** des **dégrèvements** ou des **restitutions d'office** n'ouvre pas aux contribuables **un droit** dont ils peuvent se prévaloir pour revendiquer des dégrèvements d'impôts, droits ou taxes à l'égard desquels ils n'auraient pas produit, dans le délai légal, une réclamation régulière.

7633 b. Quand **le délai légal de réclamation est expiré**, le contribuable ne peut déférer au tribunal, s'il ne la juge pas entièrement satisfaisante, la **décision** qui a été **prise d'office** en sa faveur par l'administration.

7634 c. D'une manière générale, les **dégrèvements et restitutions d'office** peuvent être prononcés non seulement pour **réparer les erreurs** incombant au service, mais également pour **rectifier**

des impositions établies d'après des bases conformes aux déclarations souscrites par les **contribuables** qui sont alors seuls **responsables** de l'erreur constatée. Bien plus, la circonstance que l'imposition erronée aurait été établie par voie de **taxation d'office** n'est pas de nature à mettre obstacle à l'octroi d'un **dégrèvement d'office**, alors même qu'en cas de réclamation, la charge de la preuve contraire incomberait au contribuable.

- 7635 d. En outre, le service ne doit pas manquer de tenir compte, lors de l'établissement des impositions au titre d'une année déterminée, des dégrèvements qui ont été prononcés sur les cotisations des années précédentes, sauf changement intervenu dans la situation de fait ou dans la législation applicable.

II. EXCEPTIONS

- 7636 La faculté de dégrever ou restituer d'office les impositions formant surtaxe reconnue à l'administration se trouve limitée dans les cas suivants :

7637 **1. Compensation.**

Lorsque l'administration constate à la fois :

- une **surtaxe** commise au préjudice du contribuable ;
- et une **insuffisance** d'imposition à l'encontre du même contribuable, la **surtaxe** ne peut faire l'objet d'un dégrèvement ou d'une restitution d'office que pour la fraction qui excède le montant des droits omis (cf. n° 7613).

7638 **2. Demandes spéciales.**

La **procédure d'office** ne peut permettre d'accorder au contribuable un dégrèvement ou une restitution subordonnée à des **conditions spéciales**.

Il en est ainsi notamment en matière :

- de taxes sur le chiffre d'affaires pour la restitution des droits perçus sur les objets ou marchandises exportés ;
- de droits d'enregistrement pour les droits perçus sur les actes et conventions ultérieurement révoqués ou résolus.

7639 **3. Changement de doctrine.**

En ce cas, le service doit s'abstenir de faire usage de la procédure de dégrèvement ou de restitution d'office en vue de rectifier les impositions qui ne peuvent plus faire l'objet d'une réclamation régulière.

7640 **4. Prescription.**

La **faculté de dégrèvement d'office** ne peut être exercée d'une manière générale que jusqu'au **31 décembre de la quatrième année** suivant celle :

- de l'expiration du délai de réclamation ;
- ou, en cas d'instance, de la notification de la décision intervenue ;
- ou au cours de laquelle est intervenu l'acte interruptif de cette prescription (demande ou démarche faite par le contribuable lui-même ou, pour son compte, par un tiers même non muni d'un mandat régulier).

Pour apprécier si le délai de prescription est, ou non, expiré, il convient de se placer non pas à la date de la décision de dégrèvement, mais à celle des propositions faites par l'agent qui est à l'origine de cette décision.

B. DISPOSITIONS PARTICULIÈRES AUX IMPÔTS DIRECTS

(LPF, art. R* 211-1 ; BOI-CTX-DRO-20)

I. EN MATIÈRE D'IMPÔTS LOCAUX

Sont prévus, **à titre obligatoire**, et sans limite de délai autre que la prescription trentenaire mais sous certaines conditions, notamment de ressources, des dégrèvements d'office :

- 7641 **1. En matière de taxe d'habitation** (CGI, art. 1414, III et 1414 A ; cf. IDL n^{os} 6014-2 et 6015 et suiv.) ;
- 7642 **2. En matière de taxe pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat** (CGI, art. 1601 ; cf. IDL n^{os} 6505 et suiv.).

II. EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LE REVENU

- 7643 Tous les contribuables sont fondés à obtenir la **restitution** des sommes **retenues à la source**¹ sur les revenus de capitaux mobiliers dans la mesure où leur cotisation d'impôt sur le revenu est inférieure au montant des retenues, ou lorsque les intéressés ne sont pas imposables (CGI, art. 199 *ter*, I-a-al. 2).

La restitution est ordonnée d'office au vu de la déclaration de revenus souscrite par les intéressés ; cf. toutefois la remarque du n° 7404.

- 7644 Par ailleurs, lorsque le contribuable a transféré son domicile hors de France dans un État membre de la Communauté européenne, ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, avant le 1^{er} janvier 2005, l'impôt établi sur le fondement de l'article 167-1 *bis* du CGI dans sa rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2005 est dégrèvé d'office pour la fraction correspondant aux titres qu'il détient au 1^{er} janvier 2006 (cf. FP n° 177).

C. PROCÉDURE ET DÉCISION

(LPF, art. R* 211-2 ; BOI-CTX-DRO-30)

I. COMPÉTENCE DES AGENTS

- 7645 Les **dégrèvements** ou **restitutions d'office** sont proposés par l'**agent** du service compétent (cf. n^{os} 7463 et suiv.).

II. PROCÉDURE

- 7646 Le service doit, chaque fois qu'il est appelé à prononcer un dégrèvement d'office afférent à une contribution principale, prononcer également, sauf exceptions, le dégrèvement des taxes établies d'après les mêmes bases au profit de l'État, des régions, des départements, communes ou collectivités diverses.

En matière d'impôts directs locaux, sauf s'il s'agit des dégrèvements prévus obligatoirement en faveur de certains contribuables de condition modeste, les **propositions** de dégrèvements sont **communiquées** par le service des impôts au **maire** ou à la **commission communale** dans les cas prévus à l'article R* 198-3 du LPF (cf. n° 7472).

III. DÉCISION

(CGI, ann. II, art. 408 et 410)

- 7647 Les dégrèvements ou restitutions d'office sont prononcés par le **directeur départemental ou régional des finances publiques** (ou par le directeur d'un service spécialisé, suivant les distinctions exposées au n° 7489 en ce qui concerne les réclamations), qui a la possibilité de **déléguer sa signature** dans les mêmes conditions et sous les mêmes réserves que pour les réclamations (cf. n° 7490).

Les **décisions** d'office doivent être **notifiées** au contribuable intéressé et au comptable chargé du recouvrement.

7648

7699

1. En ce qui concerne la restitution de la retenue à la source temporairement prélevée par la Belgique, le Luxembourg et l'Autriche, conformément à l'article 11 de la directive du Conseil du 3 juin 2003, cf. le c du 1 de l'article 199 *ter* du CGI (cf. FP n° 114-1).

titre 4

plafonnement des impôts (bouclier fiscal)

(CGI, art. 1649-0 A ; CGI, ann. III, art. 344-00 A ; BOI-CTX-BF)

7700

Le I de l'article 30 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 supprime le dispositif du droit à restitution des impositions directes en fonction du revenu à compter du 1^{er} janvier 2013. Ce dispositif s'applique donc pour la dernière fois au titre de l'année 2012 (« bouclier fiscal 2012 » portant sur les revenus réalisés en 2010 et comparés aux impositions payées en 2010 ou 2011 au titre desdits revenus ou établies au regard du patrimoine ou de la situation constatés au 1^{er} janvier 2011).

Auparavant, l'article 1649-0 A du CGI avait instauré, au profit de chaque contribuable, un droit à restitution des impositions directes pour la fraction qui excédait un certain pourcentage de ses revenus.

Initialement fixé à 60 %, ce pourcentage avait été abaissé à **50 %** par l'article 11 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 (dite loi TEPA) qui avait également **ajouté les contributions et prélèvements sociaux** aux impôts retenus pour la détermination de ce droit.

Ce droit à restitution avait pu être exercé pour la première fois en 2007, les modifications apportées par la loi TEPA étant applicables pour la première fois en 2008.

Pour la détermination du droit à restitution acquis au 1^{er} janvier 2008 (« bouclier fiscal 2008 »), le VIII de l'article 121 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie apportait deux aménagements, le premier précisant les conditions dans lesquelles les contribuables qui établissaient leur domicile fiscal en France au cours d'une année N pouvaient bénéficier en année N+ 2 du plafonnement des impôts directs et le deuxième, visant à mieux apprécier la faculté contributive des contribuables qui réalisaient des revenus hors de France et qui supportaient à ce titre des impositions versées au profit d'autres États (cf. n° 7714).

L'article 38 de la loi de finances pour 2009 avait introduit la possibilité pour le contribuable d'utiliser, à compter du 1^{er} janvier 2009, la créance qu'il détenait sur l'État à raison du droit à restitution pour le paiement de ses impositions (cf. n° 7719).

La loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 avait aménagé de nouveau le droit à restitution pour notamment se conformer au principe du « bouclier fiscal » selon lequel les impositions prises en compte dans le calcul doivent correspondre à un revenu inclus dans le « bouclier ».

En outre, par un arrêt du 14 février 1995 (affaire C-279/93, Schumacker), la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que les États membres, qui étaient fondés à traiter différemment les non-résidents de leurs résidents, devaient en revanche les traiter à l'identique lorsque les premiers se trouvent, du fait qu'ils tirent de l'État concerné la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus, dans une situation comparable à celle des seconds.

L'étude des bénéficiaires du droit à restitution fait l'objet du BOI-CTX-BF-10.

- | L'étude de la détermination du droit à restitution fait l'objet du BOI-CTX-BF-20.
- | L'étude des modalités d'exercice du droit à restitution fait l'objet du BOI-CTX-BF-30.

chapitre premier

dispositions applicables pour l'exercice du droit à restitution acquis au 1^{er} janvier 2007

(BOI-CTX-BF)

A. BÉNÉFICIAIRES DU DROIT À RESTITUTION

Le contribuable bénéficiaire du droit à restitution s'entend du foyer fiscal défini à l'article 6 du CGI, redevable des impositions prises en compte pour le calcul de ce droit et fiscalement domicilié en France.

I. CONTRIBUABLE AU SENS DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

- 7701 Le contribuable bénéficiaire du droit à restitution s'entend du foyer fiscal, c'est-à-dire de l'ensemble des personnes physiques composant le foyer fiscal imposable à l'impôt sur le revenu.

II. CONTRIBUABLE REDEVABLE DES IMPOSITIONS

- 7702 Le droit à restitution est acquis par le contribuable redevable des impositions prises en compte pour le calcul de ce droit.

Le contribuable qui demande le droit à restitution est le foyer fiscal, au sens de l'impôt sur le revenu, redevable de cet impôt l'année de son paiement. Les personnes redevables de l'ISF, des taxes foncières et de la taxe d'habitation pris en compte pour la détermination du droit à restitution n'étant pas nécessairement les mêmes, il y a lieu d'opérer certains retraitements pour déterminer la part de ces impositions à prendre en compte pour l'application du droit à restitution.

À titre d'exemple, les concubins notoires soumis à une imposition commune au regard de l'ISF doivent déposer des demandes de restitution distinctes dès lors qu'ils forment, pour l'IR, deux foyers fiscaux distincts.

III. CONTRIBUABLE FISCALEMENT DOMICILIÉ EN FRANCE

- 7703 Pour le bénéfice du droit à restitution, le contribuable doit être fiscalement domicilié en France au sens de l'article 4 B du CGI.

L'appréciation de cette condition est effectuée au 1^{er} janvier de l'année de paiement des impositions prises en compte pour la détermination du droit à restitution.

Précision : Cas des « non-résidents Schumacker ».

Par un arrêt du 14 février 1995 (affaire C-279/93, Schumacker), la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que les États membres, qui sont fondés à traiter différemment les non-résidents de leurs résidents, doivent en revanche les traiter à l'identique lorsque les premiers se trouvent, du fait qu'ils tirent de l'État concerné la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus, dans une situation comparable à celle des seconds.

B. DÉTERMINATION DU DROIT À RESTITUTION

La détermination du droit à restitution consiste à comparer le montant des impositions éligibles au montant des revenus réalisés par le contribuable l'année précédant celle du paiement des impositions.

La fraction des impositions qui excède 60 % des revenus ouvre droit à restitution.

I. IMPOSITIONS PAYÉES

- 7704 Les impositions à prendre en compte sont l'impôt sur le revenu, l'impôt de solidarité sur la fortune, les taxes foncières et d'habitation afférentes à l'habitation principale du contribuable.

7705 1. Nature des impositions.

Les impositions autres que celles mentionnées au n° 7704 ne sont pas retenues. Il en est ainsi par exemple des prélèvements sociaux, de la contribution à l'audiovisuel public (nouvelle dénomination de la redevance audiovisuelle), des impôts locaux afférents à des résidences secondaires ou des logements donnés en location.

7706 2. Conditions de prise en compte des impositions.

Les impositions sont retenues sous réserve qu'elles ne soient pas déductibles d'un revenu catégoriel de l'impôt sur le revenu, qu'elles aient été payées en France, par le bénéficiaire du droit et, s'agissant de l'IR et de l'ISF, qu'elles aient été régulièrement déclarées. Elles sont diminuées des restitutions perçues et des dégrèvements obtenus.

II. REVENUS RÉALISÉS

7707 Les revenus à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution s'entendent des revenus soumis ou non à l'impôt sur le revenu, à l'exception de certains revenus limitativement énumérés et réalisés par le contribuable au titre de l'année qui précède celle du paiement des impositions.

7708 1. Nature des revenus.

Les revenus à prendre en compte s'entendent des revenus soumis à l'impôt sur le revenu nets de frais professionnels ainsi que ceux qui en sont exonérés.

7709 2. Conditions de prise en compte des revenus.

Les revenus à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution s'entendent de ceux réalisés par le contribuable au titre de l'année qui précède celle du paiement des impositions. Il y a lieu de retenir non seulement les revenus déclarés mais également ceux rectifiés par l'administration fiscale dans le cadre d'une procédure de contrôle.

Sur les modalités de prise en compte du revenu issu d'un contrat d'assurance-vie souscrit en euros puis transformé en contrat dit « multisupport », cf. RES N° 2009/51.

Les revenus exonérés à prendre en compte sont réputés réalisés, en principe, lors de leur appréhension effective par le contribuable.

III. CALCUL DU DROIT À RESTITUTION

7710 La détermination du droit à restitution consiste à comparer le montant des impositions directes au montant des revenus réalisés par le contribuable. La fraction des impositions qui excède 60 % des revenus est restituée sur demande du contribuable.

Toutefois, les restitutions d'un montant inférieur à 8 € ne sont pas effectuées.

Le droit à restitution n'est pas affecté à une imposition particulière. Il ne correspond pas au remboursement d'une fraction déterminée d'un impôt ou d'une taxe.

C. MODALITÉS D'EXERCICE DU DROIT À RESTITUTION

Le droit à restitution est exercé sur demande du contribuable, à l'aide d'un imprimé fourni par l'administration fiscale.

Le reversement des sommes indûment restituées est demandé selon les mêmes règles de procédure et sous les mêmes conditions qu'en matière d'impôt sur le revenu.

La restitution est budgétairement prise en charge par l'État.

I. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

7711 Le droit à restitution est exercé sur demande du contribuable, à l'aide d'un imprimé fourni par l'administration fiscale. Cet imprimé comprend notamment l'identité et l'adresse du demandeur, les impositions supportées et les revenus réalisés par le contribuable.

Cette demande constitue une réclamation contentieuse au sens de l'article L. 190 du LPF.

La restitution obtenue par le contribuable n'ouvre pas droit au versement d'intérêts moratoires.

Les contribuables disposent d'une année pour demander le bénéfice du droit à restitution. Ainsi, les demandes de restitution doivent être déposées, auprès du service des impôts du lieu de l'habitation principale du contribuable au 1^{er} janvier de l'année qui précède celle au titre de laquelle le droit à restitution est acquis, du 1^{er} janvier au 31 décembre de l'année suivant celle

du paiement des impositions prises en compte. Elles doivent être accompagnées d'un relevé d'identité bancaire ou postal afin que la restitution soit effectuée par virement.

Le contribuable n'est pas tenu de fournir des justificatifs à l'appui de sa demande. Il doit cependant conserver les documents justifiant les éléments figurant sur sa demande de restitution afin de pouvoir les présenter à la demande de l'administration.

II. CONTRÔLE ET REPRISE DU DROIT À RESTITUTION

7712 Le reversement des sommes indûment restituées est demandé selon les mêmes règles de procédure et sous les mêmes sanctions qu'en matière d'impôt sur le revenu.

Ainsi, le droit à restitution est corrigé à l'occasion de la rectification des revenus suite à une procédure de contrôle.

Le complément d'impôt acquitté à la suite de cette rectification n'a pas de conséquence sur le montant des impositions soumis à plafonnement dès lors que seules les impositions correspondant à des revenus ou un patrimoine régulièrement déclarés sont prises en compte.

En revanche, les revenus rectifiés sont le cas échéant à prendre en compte et à réintégrer aux revenus réalisés.

Le délai de reprise du droit à restitution s'exerce jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle le droit a été acquis. La loi prévoit expressément que le reversement des sommes indûment restituées peut être demandé par l'administration fiscale, même lorsque les revenus rectifiés à prendre en compte sont issus d'une période prescrite.

Ainsi, la restitution accordée au titre d'une demande déposée en 2007 pourra être remise en cause jusqu'au 31 décembre 2010.

Cette remise en cause pourra notamment porter sur les revenus perçus en 2005, même si le droit de reprise de l'administration ne peut alors plus être exercé sur l'impôt correspondant.

Dès lors que les demandes de restitution sont présentées, instruites et jugées selon les règles de procédure applicables en matière d'impôt sur le revenu, le juge administratif est compétent.

III. PRISE EN CHARGE BUDGÉTAIRE DE LA RESTITUTION

7713 La restitution prévue à l'article 1649-0 A du CGI est prise en charge par l'État.

chapitre 2

dispositions applicables pour l'exercice du droit à restitution acquis à compter du 1^{er} janvier 2008

(BOI-CTX-BF)

7714 L'article 11 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (dite loi TEPA) a modifié les modalités d'application du plafonnement des impôts en fonction des revenus, pour la détermination du droit à restitution pouvant être demandé à compter du 1^{er} janvier 2008 (prise en compte des revenus réalisés en 2006).

Par ailleurs, le VIII de l'article 121 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie apportent deux aménagements pour la détermination du droit à restitution acquis au 1^{er} janvier 2008 (prise en compte des revenus réalisés en 2006 et, s'agissant de l'ISF et des impôts locaux, au titre de la situation constatée au 1^{er} janvier 2007) [« bouclier fiscal 2008 »].

L'article 12 de la loi généralisant le revenu de solidarité active et réformant les politiques d'insertion inclut les contributions additionnelles de 1,1 % instituées par l'article L. 262-24 du code de l'action sociale et des familles pour la détermination du plafonnement des impositions afférentes aux revenus réalisés à compter de l'année 2008.

A. ABAISSEMENT DU SEUIL DE PLAFONNEMENT

7715 Le seuil du plafonnement mentionné à l'article 1 du CGI est abaissé de 60 % à **50 %** des revenus.

B. PRISE EN COMPTE DES CONTRIBUTIONS ET PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX**7716**

Les contributions et prélèvements sociaux payés en France sur les revenus mentionnés au 4 de l'article 1649-0 A du CGI (CSG, CRDS, prélèvement social, contribution additionnelle à ce prélèvement) sont désormais pris en compte pour la détermination du droit à restitution.

Ces contributions ou prélèvements sociaux peuvent ou non être déductibles d'un revenu catégoriel de l'impôt sur le revenu, doivent avoir été payés par le redevable et, pour certains d'entre eux, avoir été régulièrement déclarés.

L'article 12 de la loi généralisant le revenu de solidarité active et réformant les politiques d'insertion inclut les contributions additionnelles instituées par l'article L. 262-24 du code de l'action sociale et des familles pour la détermination du plafonnement des impositions afférentes aux revenus réalisés à compter de l'année 2008, c'est-à-dire aux revenus du patrimoine depuis le 1^{er} janvier 2008 et aux produits de placement à compter du 1^{er} janvier 2009.

C. ANNÉE DE RÉFÉRENCE DANS LE DISPOSITIF DU PLAFONNEMENT DES IMPÔTS DIRECTS**7717**

L'année de référence est désormais celle de l'année de réalisation des revenus et non plus celle du paiement des impositions.

Par conséquent, l'ensemble des modalités de détermination du droit à restitution sont définies en fonction de cette année de référence. Plus particulièrement, les impositions prises en compte sont définies en fonction des revenus réalisés l'année de référence ainsi que du patrimoine et de la situation constatés au 1^{er} janvier de l'année suivante.

D. AMÉNAGEMENTS APPORTÉS AUX REVENUS RÉALISÉS**7718****1. Modification de la base de calcul du revenu réalisé.**

L'article 11 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (dite loi TEPA) prévoit désormais que le revenu réalisé à retenir est constitué des revenus nets catégoriels soumis à l'impôt sur le revenu.

Toutefois, afin de mieux faire correspondre les impositions et les revenus pris en compte, cet article précise également des règles applicables à certains régimes spécifiques d'imposition, notamment ceux prévoyant la soumission à l'impôt sur le revenu sur une base moyenne ou fractionnée. De même, les revenus nets soumis à l'impôt sur le revenu sont majorés, le cas échéant, du montant de l'abattement mentionné à l'article 150-0 D *bis* du CGI.

En outre, l'article 11 de la loi TEPA complète la liste limitative des revenus exonérés qui ne sont pas pris en compte pour la détermination du droit à restitution en y intégrant la prestation de compensation du handicap (PCH) et les indemnités versées aux victimes de l'amiante ou à leurs ayants droit, légalisant ainsi la doctrine administrative qui admettait déjà leur non prise en compte.

2. Aménagement des modalités de détermination du revenu de l'année du transfert du domicile en France.

Les revenus réalisés hors de France au titre de l'année N au cours de laquelle le contribuable transfère son domicile en France ne sont pris en compte, pour le calcul du droit à restitution acquis en N+ 2, qu'à compter du jour de ce transfert.

Ne doivent désormais être retenus, pour la détermination du droit à restitution acquis en N+ 2, après transfert en N du domicile fiscal en France, que les revenus réalisés en N, dans la limite de ceux déclarés et imposables en France, c'est-à-dire :

- tous les revenus de source française réalisés en année N ;
- les revenus de source étrangère réalisés en année N, à compter de la date du transfert du domicile fiscal en France.

Les revenus de source étrangère réalisés avant la date du transfert du domicile fiscal en France en année N ne sont donc plus pris en compte.

3. Prise en compte des revenus de source étrangère.

Le revenu à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution s'entend de celui réalisé par le contribuable. Il comprend notamment le montant des revenus réalisés hors de France, y compris lorsque ces revenus ont été soumis à l'impôt à l'étranger. Cette prise en compte des revenus étrangers s'effectue pour leur montant net des impositions acquittées hors de France. Pour plus de précisions sur ce dispositif.

4. Prise en compte du montant des moins-values non imposables.

Pour les cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2014, l'article 43 de la loi de finances rectificative pour 2008 prévoit que le revenu pris en compte pour le calcul du plafonnement est diminué du montant des moins-values non imposables en application du I bis de l'article 150-0 A du CGI, dans la limite du montant des plus-values mentionnées au même article ainsi que des gains et profits de même nature pris en compte dans le revenu précité.

chapitre 3

dispositions applicables pour l'exercice du droit à restitution acquis à compter du 1^{er} janvier 2009

(CGI, art. 1649-0 A, 9 ; BOI-CTX-BF)

7719

L'article 1649-0 A du CGI met en place une nouvelle modalité d'exercice du droit à restitution. Ainsi, les bénéficiaires du bouclier fiscal peuvent désormais procéder eux-mêmes à l'imputation sur le paiement des impositions à venir de la créance qu'ils détiennent sur l'État à raison du plafonnement d'impositions déjà versées, c'est-à-dire de la créance dite « bouclier » égale au montant du droit à restitution auquel les bénéficiaires du plafonnement pourraient prétendre.

Ces nouvelles modalités d'exercice du droit à restitution s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2009 pour le plafonnement des impositions directes afférentes aux revenus réalisés à compter de l'année 2007 (« bouclier 2009 » et des années suivantes).

Cette nouvelle procédure est une faculté offerte au contribuable. Elle ne supprime pas la procédure contentieuse de demande de restitution antérieurement mise en place qui reste applicable.

Cette procédure d'imputation, dite d'**autoliquidation du plafonnement**, est assortie de l'obligation de déposer, auprès du service chargé du recouvrement de l'imposition qui fait l'objet de cette imputation, une déclaration faisant état du montant total des revenus et des impositions pris en compte, de celui de la créance et, enfin, de l'imposition sur laquelle la créance est imputée. L'imputation ne peut notamment pas être effectuée sur l'impôt sur le revenu, dont le montant ne peut en principe, à lui seul, être supérieur à la moitié des revenus, le taux marginal supérieur étant de 40 %.

1. Montant de la créance imposable.

La créance, acquise au 1^{er} janvier N, correspond à la fraction du montant total de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux versés en N-2 et N-1 au titre des revenus de l'année N-2, des impôts locaux afférents à l'habitation principale et de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) établis en N-1, qui excède la moitié des revenus de l'année N-2.

La créance est acquise à la même date que le droit à restitution, c'est-à-dire au 1^{er} janvier de la deuxième année suivant celle de la réalisation des revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement (par exemple, au 1^{er} janvier 2009 pour le plafonnement des impositions afférentes aux revenus réalisés en 2007).

2. Modalités d'imputation.

a. Impositions pouvant donner lieu à imputation de la créance.

La créance peut être utilisée pour le paiement des impositions suivantes :

- l'impôt de solidarité sur la fortune ;
- les taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties afférentes à l'habitation principale du contribuable ainsi que les taxes additionnelles à ces taxes, à l'exception de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères ;
- la taxe d'habitation afférente à l'habitation principale du contribuable ainsi que les taxes additionnelles à cette taxe ;
- les contributions et prélèvements sociaux (CSG, CRDS, prélèvement social et contributions additionnelles à ce prélèvement) sur les revenus du patrimoine.

Seules les impositions mentionnées ci-dessus peuvent donner lieu à imputation de la créance.

Par suite, l'imputation ne peut être effectuée ni sur l'impôt sur le revenu, ni sur les autres impositions susceptibles d'être plafonnées (contributions et prélèvements sociaux sur les revenus d'activité et de remplacement et sur les produits de placement), ni sur la « contribution à l'audiovisuel public ».

b. Imputation sur les impositions exigibles au cours de l'année.

Seules les impositions exigibles au cours de l'année au titre de laquelle le droit à restitution est acquis peuvent donner lieu à l'imputation de la « créance bouclier » se rapportant à ce droit.

Ainsi, le contribuable pourra imputer la créance acquise au 1^{er} janvier N sur les impositions éligibles exigibles au cours de l'année N, y compris sur les impositions correspondantes exigibles en N se rapportant à une année antérieure, par exemple faisant suite à une rectification opérée par l'administration fiscale. L'imputation peut également porter sur les pénalités d'assiette ou de recouvrement dont sont, le cas échéant, assorties les impositions en principal concernées.

En revanche, l'imputation ne pourra intervenir sur les impositions exigibles au cours des années antérieures ou ultérieures.

c. Dépôt d'une déclaration d'imputation de la créance.

L'imputation est assortie de l'obligation de déposer, auprès du service chargé du recouvrement de l'imposition qui fait l'objet de cette imputation, une déclaration faisant état :

- du montant total des revenus et des impositions pris en compte ;
- de celui de la créance correspondant au droit à restitution (« créance bouclier ») ;
- et, enfin, de l'imposition sur laquelle la créance est imputée.

La déclaration doit être déposée par le contribuable au service de recouvrement dont il dépend au moyen de l'imprimé n° 2041-DRBF. Cette déclaration, disponible sur le portail fiscal : www.impots.gouv.fr, doit parvenir au service de recouvrement à partir de la date d'exigibilité de l'impôt et jusqu'à la date limite de paiement.

3. Effets du caractère déclaratif de la procédure.

Par son caractère déclaratif, la procédure d'imputation est soumise aux mêmes règles de contrôle et de prescription que celles prévues en matière d'impôt sur le revenu, même lorsque les revenus pris en compte pour la détermination du plafonnement sont issus d'une période prescrite.

Le délai de reprise s'exerce jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle le droit a été acquis.

Ainsi, le pouvoir de contrôle de l'administration s'exerce sur les déclarations déposées par le contribuable dans le cadre de la procédure d'imputation (LPF, art. L. 10 ; cf. n° 7050) et la reprise des sommes indûment imputées est demandée selon les mêmes règles de procédures et sous les mêmes sanctions qu'en matière d'impôt sur le revenu.

4. Sanction spécifique en cas d'imputation excessive.

L'article 1783 *sexies* du CGI prévoit l'application d'une sanction spécifique en cas d'imputation excessive par le contribuable au regard de son droit à restitution (cf. n° 7315).

L'application de la majoration spécifique ne fait pas obstacle à l'application, le cas échéant, des sanctions de droit commun.

Précision : l'article 1783 *sexies* du CGI est abrogé à compter du 1^{er} janvier 2016.

5. Maintien de la procédure actuelle de demande de restitution.

Le premier alinéa du 9 de l'article 1649-0 A du CGI prévoit que, par dérogation à la procédure actuelle de demande de restitution mentionnée au 8 du même article, le contribuable **peut**, sous sa responsabilité, utiliser la créance qu'il détient pour le paiement de certains impôts. Le recours à la nouvelle procédure ne constitue donc pas une obligation, mais une faculté offerte au contribuable qui ne supprime pas la procédure contentieuse actuelle de demande de restitution.

Le recours à la nouvelle procédure s'effectue sous la responsabilité du contribuable.

Le contribuable peut imputer sa créance en totalité ou en partie. A cet égard, la circonstance que le caractère partiel de l'imputation résulte d'un choix ou d'une impossibilité matérielle (cas où les impositions exigibles sont insuffisantes pour permettre d'imputer la totalité de la créance) est sans incidence.

6. Incidences de l'imputation sur l'assiette de l'ISF et sur le droit au plafonnement au titre de l'année suivante.

Sur le régime de la « créance bouclier » au regard de l'assiette de l'ISF et du droit au plafonnement des impositions directes au titre de l'année suivante, voir BOI-CTX-BF-30-10-20.

chapitre 4

dispositions applicables pour l'exercice du droit à restitution acquis à compter du 1^{er} janvier 2011

(BOI-CTX-BF)

A. AMÉNAGEMENTS LIÉS AU RÉGIME DE L'AUTO-ENTREPRENEUR

(CGI, art. 1649-0 A, 4-a ; BOI-CTX-BF-20-10-10)

7720

L'article 1^{er} de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie institue à compter du 1^{er} janvier 2009, un dispositif de versement forfaitaire libératoire social et fiscal en faveur des entrepreneurs individuels placés sous le régime fiscal des « micro-entreprises » (régime micro-BIC ou régime spécial BNC ; dispositif dit de l'auto-entrepreneur). Le VII de ce même article 1^{er} apporte des précisions sur le revenu qui doit être pris en compte pour le plafonnement des impôts directs lorsque le contribuable opte pour l'application du versement libératoire de l'IR.

Ces aménagements s'appliquent pour la détermination du droit à restitution acquis à compter du 1^{er} janvier 2011 (« bouclier fiscal 2011 »), relatif au plafonnement des impositions (IR, contributions et prélèvements sociaux) établies au titre des revenus réalisés en 2009 ou, s'agissant de l'ISF et des impôts locaux, au titre de la situation constatée au 1^{er} janvier 2010.

Ainsi, le VII de l'article 1^{er} de la loi de modernisation de l'économie prévoit qu'en cas d'option pour le dispositif de versement libératoire de l'IR, le revenu à prendre en compte pour la détermination du plafonnement des impôts directs s'entend du montant du chiffre d'affaires ou des recettes diminué, selon le cas, de l'abattement prévu à l'article 50-0-1 du CGI (régime « micro-BIC ») ou de la réfaction forfaitaire prévue à l'article 102 *ter*-1 du même code (« régime spécial BNC »).

Par ailleurs, le versement libératoire de l'impôt sur le revenu prévu à l'article 151-0 du CGI constitue une imposition directe qui, à ce titre, est prise en compte, au titre de l'impôt sur le revenu, pour la détermination du droit à restitution résultant du plafonnement des impôts directs.

De plus, le versement forfaitaire « social », dont le taux est prévu à l'article D. 131-6-1 du code de la sécurité sociale, inclut notamment la CSG et la CRDS dues au titre des revenus d'activité et de remplacement. En conséquence, la fraction de ce versement représentative de ces contributions sociales est également prise en compte pour la détermination du droit à restitution résultant du plafonnement des impôts directs.

B. AMÉNAGEMENTS APPORTÉS AUX REVENUS RÉALISÉS ET AUX IMPOSITIONS PAYÉES

(CGI, art. 1649-0 A, 4-a et 7)

7721

I. AMÉNAGEMENTS POUR LES REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS

(BOI-CTX-BF-20-20-10-10 au III-B)

1. Principe.

À compter du « bouclier 2011 » (revenus 2009), l'article 101 de la loi de finances pour 2010 prévoit que le montant des revenus de capitaux mobiliers pour la détermination du droit à restitution comprend :

- l'abattement proportionnel de 40 % prévu par le 2° du 3 de l'article 158 du CGI ;
- l'abattement forfaitaire annuel, prévu par le 5° du 3 de l'article 158 du CGI (1 525 € ou 3 050 €). L'abattement forfaitaire s'applique chaque année après imputation des frais et dépenses déductibles.

Ces nouvelles modalités de prise en compte des revenus distribués pour la détermination des revenus réalisés au sens du bouclier fiscal s'appliquent en principe au droit à restitution acquis à compter du 1^{er} janvier 2011, soit celui relatif aux revenus réalisés en 2009.

2. Exceptions.

Toutefois, pour les seuls revenus distribués éligibles à l'abattement de 40 % prévu à l'article 158-3-2° du CGI, l'article 56 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009-1674 du 30 décembre 2009) **prévoit** une entrée en vigueur progressive.

En effet, **la réintégration des abattements** d'assiette pour la détermination du droit à restitution va s'effectuer de la façon suivante :

- **70 %** de leur montant brut pour les revenus **perçus en 2009** ;
- **80 %** de leur montant brut pour les revenus **perçus en 2010** ;
- **90 %** de leur montant brut pour les revenus **perçus en 2011**.

À compter des revenus réalisés en 2012, les revenus distribués à prendre en compte pour le calcul du droit à restitution sont déterminés conformément au a du 4 de l'article 1649-0 A du CGI, dans sa rédaction résultant de l'article 101 de la loi de finances pour 2010.

II. AMÉNAGEMENTS EN MATIERE DE DEFICITS

(BOI-CTX-BF-20-20-10-10 au III-A-1)

7722

1. En matière de déficits catégoriels.

Pour le calcul du droit à restitution, **les déficits catégoriels antérieurs**, qui ne s'imputent pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu que sur les revenus de même nature, viennent en majoration des revenus à prendre en compte au titre de l'année de référence (CGI, art. 156, I).

2. En matière de déficits globaux.

Pour le calcul du droit à restitution, les déficits globaux antérieurs, les déficits catégoriels, dont l'imputation sur le revenu global de la même année est autorisée par l'article 156-I du CGI, peuvent conduire, lorsque le montant du revenu global de l'année considérée ne permet pas d'opérer l'imputation totale des déficits catégoriels concernés, à la constatation d'un déficit global à hauteur de l'excédent de déficit. Ce déficit global est reportable sur le revenu global des six années suivantes.

Pour la détermination du droit à restitution acquis au titre d'une année, le déficit global ainsi généré au titre d'une année antérieure à l'année de référence des revenus retenus pour le calcul dudit droit ne peut venir en diminution des revenus de ladite année.

III. AMÉNAGEMENTS EN MATIERE DE MOINS-VALUES DE CESSION DE VALEURS MOBILIÈRES

(BOI-CTX-BF-20-20-10-10 au III-A-2)

7723

Les moins-values concernées sont des moins-values de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux constatées au cours d'une année antérieure à l'année de référence de revenus retenu pour le droit à restitution concerné, dont le report sur les plus-values de même nature est autorisé pour la détermination de l'impôt sur le revenu sur les dix années suivantes en application du 11 de l'article 150-0 D du CGI.

Pour le calcul du droit à restitution, les moins-values subies au cours d'années antérieures, qui ne s'imputent à l'impôt sur le revenu que sur les plus-values de même nature (CGI, art. 150-0 D, 11), viennent en majoration des revenus de l'année de référence lorsqu'elles sont prises en compte à l'impôt sur le revenu.

IV. AMÉNAGEMENTS EN MATIERE D'IMPOSITIONS PRISES EN COMPTE POUR LE CALCUL DU DROIT À RESTITUTION

7724

Rappel :

L'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale soumet aux prélèvements sociaux les gains nets de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux réalisés par des particuliers dès le premier euro de cession, et cela pour les gains nets réalisés à compter des plus-values réalisées en 2010 (loi n° 2009-1646 du 24 décembre 2009 de financement de la sécurité sociale pour 2010, art. 17-I).

1. Prélèvements sociaux concernés.

Il s'agit de la contribution sociale généralisée (CSG) au taux de 8,2 %, de la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) au taux de 0,5 %, du prélèvement social de 2 % et de ses contributions additionnelles solidarité-autonomie de 0,3 % et de financement du revenu de solidarité active (RSA) de 1,1 %, soit un taux global de 12,1 % pour les gains nets réalisés depuis le 1^{er} janvier 2008.

Le montant des prélèvements sociaux à retenir, pour les gains nets de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux réalisés sous le seuil de cession, est le montant total versé par le contribuable. Pour la détermination du droit à restitution, les prélèvements sociaux :

- doivent avoir été payés par le redevable ;
- doivent correspondre à des gains nets régulièrement déclarés par le contribuable.

Remarque : Plus-values concernées.

Il s'agit de l'ensemble des gains nets de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux réalisés sous le seuil annuel de cession prévu à l'article 150-0 A-I-1 du CGI (25 830 € en 2010).

À compter des revenus de l'année 2010, les gains retirés de cessions de valeurs mobilières et de droits sociaux réalisés sous le seuil de cession (25 830 € en 2010) sont pris en compte pour leur montant net soumis aux prélèvements sociaux. (CGI, art. 1649-0 A-7 modifié par l'article 17 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2010).

2. Impositions concernées.

L'article 68-II-D de la loi n° 2010-874 du 27 juillet 2010 prévoit, **à compter du 1^{er} janvier 2011**, que les intérêts des comptes épargne d'assurance pour la forêt mentionnés au 23° de l'article 157 du CGI **sont compris dans le revenu retenu** pour la détermination du droit à restitution (CGI, art. 1649-0 A, 6).

chapitre 5

dispositions issues de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011

(BOI-CTX-BF)

7725

L'article 30 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificatives pour 2011 prévoit que le bouclier fiscal s'applique pour la dernière fois pour la détermination du plafonnement des impositions afférentes aux revenus réalisés en 2010.

Les dispositions issues de la loi n° 2011-900 de finances rectificative pour 2011 sont commentées au BOI-CTX-BF-30-10-30.

A. DROIT À RESTITUTION ACQUIS AU 1^{er} JANVIER 2011

(loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, art. 5 ; RES N° 2011/36)

7725-1

Les contribuables qui sont redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune au titre de l'année 2011 et qui n'exercent pas le droit à restitution acquis au 1^{er} janvier de la même année en déposant une demande de restitution selon les modalités prévues au 8 de l'article 1649-0 A du CGI avant le 30 septembre 2011 exercent ce droit à restitution, selon les modalités prévues au 9 du même article 1649-0 A, en imputant le montant correspondant à ce droit exclusivement sur celui de la cotisation d'impôt de solidarité sur la fortune due au titre de 2011.

La part du droit à restitution non imputée sur la cotisation d'impôt de solidarité sur la fortune due par les contribuables, en application du premier alinéa de l'article 5 de la loi n° 2011-900 de finances rectificative pour 2011, constitue une créance sur l'État imputable exclusivement sur les cotisations d'impôt de solidarité sur la fortune dues au titre des années suivantes (RES N° 2011/36 au BOI-CTX-BF-30-10-30 au I-C).

Toutefois, la restitution du reliquat de la créance née du droit à restitution acquis en 2011 peut être demandée par le contribuable ou ses ayants droit avant le 31 décembre de l'année au titre de laquelle :

- le contribuable titulaire de la créance n'est plus redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune ;
- les membres du foyer fiscal titulaire de la créance font l'objet d'une imposition distincte à l'impôt de solidarité sur la fortune ;
- l'un des membres du foyer fiscal titulaire de la créance décède.

B. DROIT À RESTITUTION ACQUIS AU 1^{er} JANVIER 2012

(loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, art. 30)

7725-2

Les contribuables qui sont redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune au titre de l'année 2012 exercent le droit à restitution acquis au 1^{er} janvier de la même année en application de

l'article 1649-0 A du CGI, selon les modalités prévues au 9 du même article, en imputant le montant correspondant à ce droit exclusivement sur celui de la cotisation d'impôt de solidarité sur la fortune due au titre de la même année.

La part du droit à restitution non imputée sur la cotisation d'impôt de solidarité sur la fortune due par les contribuables, en application du premier alinéa de l'article 30-II de la loi n° 2011-900 de finances rectificative pour 2011 (cf. alinéa ci-dessus), constitue une créance sur l'État imputable exclusivement sur les cotisations d'impôt de solidarité sur la fortune dues au titre des années suivantes.

Toutefois, la restitution du reliquat de la créance née du droit à restitution acquis en 2012 peut être demandée par le contribuable ou ses ayants droit avant le 31 décembre de l'année au titre de laquelle :

- le contribuable titulaire de la créance n'est plus redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune ;
- les membres du foyer fiscal titulaire de la créance font l'objet d'une imposition distincte à l'impôt de solidarité sur la fortune ;
- l'un des membres du foyer fiscal titulaire de la créance décède.

7726

7749

titre 5

la juridiction gracieuse

(BOI-CTX-GCX)

7750 Le domaine de la juridiction gracieuse est défini aux n^{os} 7412 et suivants.

chapitre premier

demandes des contribuables : transactions, remises ou modérations¹

(BOI-CTX-GCX)

7751 Les décisions de la juridiction gracieuse ne peuvent intervenir, en principe, que sur demande des contribuables.

A. INTRODUCTION DES DEMANDES

(LPF, art. R* 247-1 ; BOI-CTX-GCX-10-10)

I. SERVICE COMPÉTENT ET DÉLAI

7752 La demande doit être adressée au service des impôts dont dépend le lieu d'imposition (cf. n^o 7420). Ces dispositions sont également applicables en matière de droits d'enregistrement et de taxe de publicité foncière.

7753 Quel que soit leur objet, les demandes gracieuses ne sont soumises à aucune condition au regard des délais de présentation. Elles peuvent donc être **formées à toute époque**, après la mise en recouvrement de l'impôt ou de la pénalité dont l'abandon ou l'atténuation est sollicité.

II. FORME ET OBJET DES DEMANDES

7754 1. Forme.

Les demandes gracieuses sont établies sous la forme d'une **simple lettre**.

Elles doivent être **individuelles** et **signées** par le contribuable ou son mandataire.

En outre, ces demandes doivent contenir les **documents** nécessaires à l'identification des droits et pénalités en cause (avis d'imposition ou extrait de rôle ; avis de mise en recouvrement).

¹. Sur la définition de ces termes, cf. n^o 7758.

Dans la pratique, le service doit s'abstenir de prononcer le rejet pour vice de forme des demandes qui, n'étant pas accompagnées de ces pièces, contiennent néanmoins les indications de nature à permettre l'identification des droits et pénalités en cause.

7755 | **2. Objet** (LPF, art. L. 247 ; cf. n° 7413 ; BOI-CTX-GCX-10-20).

a. Demandes visant l'impôt en principal.

Les demandes visant l'impôt en principal ne sont recevables que dans la mesure où elles concernent des **impôts directs**, à l'exclusion par conséquent, des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière, des droits de timbre et des taxes sur le chiffre d'affaires qui ne peuvent en aucun cas faire l'objet d'une remise ou modération à titre gracieux.

7756 Les contribuables peuvent demander la **remise** ou une **modération** de l'impôt en principal dont ils sont redevables en invoquant des motifs de **gêne** ou d'**indigence** les mettant dans l'impossibilité de se libérer vis-à-vis du Trésor.

En conséquence, ces demandes doivent être strictement réservées aux contribuables qui éprouvent des difficultés financières telles qu'ils se trouvent réellement hors d'état de s'acquitter, en totalité ou en partie, des impôts mis à leur charge.

En outre, en application de l'article L. 247 A du LPF modifié par l'article 42 de la loi n° 2010-1249 du 22 octobre 2010 de régulation bancaire et financière, les contribuables de bonne foi, en situation de gêne ou d'indigence, qui ont déposé auprès de la commission de surendettement des particuliers visée à l'article L. 331-1 du code de la consommation une demande faisant état de dettes fiscales et qui ne font pas l'objet d'une procédure de rétablissement personnel prévue aux articles L. 332-5 ou L. 332-6 dudit code, bénéficient d'une remise d'impôts directs au moins équivalente à celle recommandée par la dite commission pour les autres créances (cf. n° 7768).

7757 Il ne peut s'agir que de demandes en remise ou modération, l'impôt en principal n'étant pas susceptible d'atténuation par voie de transaction.

7758 *b. Demandes visant les pénalités.*

1° Champ d'application.

La **remise** ou **modération** est un **abandon** consenti unilatéralement par l'administration, de la totalité (remise) ou d'une partie (modération) des **amendes fiscales** ou **majorations** d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les **impositions** qu'elles concernent sont **définitives**.

La **transaction** est une **convention** entre l'administration et le contribuable (cf. n° 7781) portant **atténuation** des mêmes amendes ou majorations lorsque celles-ci et, le cas échéant, les **impositions** principales **ne sont pas définitives**.

Les **pénalités** et **impositions** principales doivent être considérées comme **définitives** lorsque les **délais** de réclamation ou de recours sont expirés, ou encore lorsqu'une décision de justice irrévocable est intervenue.

Depuis le 1^{er} janvier 2004, l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du CGI peut, le cas échéant, faire l'objet de remises, modérations ou transactions (cf. n° 7414).

À compter du 1^{er} mars 2011, les contribuables peuvent également solliciter une remise totale ou partielle des frais de poursuites mentionnés à l'article 1912 du CGI, tel qu'il résulte de l'article 55-IV-A de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, et des intérêts moratoires prévus à l'article L. 209 du LPF (LPF, art. L. 247-2° *bis*).

7759 *2° Exclusions propres aux transactions.*

Les amendes prononcées par les tribunaux correctionnels ne peuvent faire l'objet d'une transaction.

Est, par ailleurs, **exclue** en pratique la conclusion d'une **transaction** pour ce qui concerne les amendes encourues en vertu des articles 1729 B, 1734 et 1746 du CGI ainsi que les pénalités afférentes à une imposition qui a donné lieu au dépôt d'une plainte de l'administration du chef de fraude fiscale ou pour laquelle le dépôt d'une plainte est envisagé.

7760 *3° Remarque.*

Toute demande en remise ou modération de pénalités qui **ne sont pas définitives** à la date à laquelle la juridiction gracieuse est appelée à statuer, doit, en principe, être considérée comme une demande de transaction.

Inversement, toute demande de transaction visant des majorations ou amendes qui **sont devenues définitives**, doit être regardée comme une demande en remise ou modération.

B. INSTRUCTION DES DEMANDES

(LPF, art. R. 247-2 ; BOI-CTX-GCX-10-30)

- 7761** Les **demandes gracieuses** doivent, en règle générale, être soumises à l'instruction avant de faire l'objet d'une **décision**. Toutefois, il n'y a pas lieu de soumettre à une instruction préalable les demandes de transaction, remise ou modération qui, en l'état des procédures en cours, ne peuvent être accueillies favorablement à l'époque où elles sont formées.

I. AGENTS CHARGÉS DE L'INSTRUCTION

(BOI-CTX-GCX-10-30-20)

- 7762** Les règles exposées pour les réclamations contentieuses sont applicables, pour l'essentiel, aux demandes gracieuses (cf. n^{os} 7463 et suiv.). Cependant les agents du cadastre éventuellement compétents en matière contentieuse ne le sont pas dans le domaine de la juridiction gracieuse.

II. MODALITÉS D'INSTRUCTION DES DEMANDES

(BOI-CTX-GCX-10-30-30)

7763 1. Avis à recueillir.

Les **demandes gracieuses** présentées par les contribuables en matière **d'impôts directs** doivent être communiquées pour **avis** :

- 7764** a. **Au maire** en ce qui concerne les impôts locaux (LPF, art. R. 247-2, 2^e alinéa).
- 7765** b. **Au représentant des services de l'équipement**, en ce qui concerne la cotisation versée par les employeurs au titre de leur participation à l'effort de construction.
- 7766** c. **À la commission départementale ou nationale** des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, lorsque ces demandes tendent à obtenir la remise des majorations prévues par l'article 1729 du CGI, et qui sont consécutives à des rectifications relevant de la compétence de l'une ou l'autre de ces commissions (LPF, art. L. 250).

7767 2. Intervention de la commission de surendettement des particuliers.

Afin d'assurer une meilleure coordination entre l'action de la commission de surendettement des particuliers et celle de la direction des finances publiques, la loi n^o 98-657 du 29 juillet 1998 relative à la lutte contre les exclusions avait introduit deux mesures :

- la composition de la commission a été élargie au directeur départemental ou régional des finances publiques ;
- l'article L. 247-1^o du LPF prévoyait que les remises totales ou partielles peuvent être prises au vu des recommandations de ladite commission (sur des créances autres que fiscales) ou des mesures prises par le juge visées à l'article L. 332-3 du code de la consommation.

- 7768** Les dispositions visées au n^o 7767 ci-dessus ont été modifiées par le titre III de la loi d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine qui crée notamment une procédure de rétablissement personnel à l'égard des personnes surendettées qui se trouvent dans une situation irrémédiablement compromise caractérisée par l'impossibilité manifeste de mettre en œuvre un plan conventionnel de redressement.

Désormais, les dettes fiscales non professionnelles peuvent faire l'objet de remises totales ou partielles dans les mêmes conditions que les autres dettes.

En outre, les contribuables de bonne foi, en situation de gêne ou d'indigence, qui ont déposé auprès de la commission de surendettement des particuliers visée à l'article L. 331-1 du code de la consommation une demande faisant état de dettes fiscales et qui ne font pas l'objet d'une procédure de rétablissement personnel prévue aux articles L. 332-5 ou L. 332-6 dudit code, bénéficient d'une remise d'impôts directs au moins équivalente à celle recommandée par la dite commission pour les autres créances (LPF, art L. 247 A).

Par ailleurs, en cas de mise en œuvre de la procédure de rétablissement personnel prévue à l'article L. 332-6 du code de la consommation, les majorations, frais de poursuite et pénalités fiscales encourus en matière d'impôts directs dus à la date du jugement d'ouverture sont remis, à l'exception des majorations prévues aux articles 1728-b et c et 1729 du CGI (CGI, art. 1756).

La circulaire du 12 mars 2004 relative à la procédure de traitement des situations de surendettement des particuliers publiée au JO du 23 mars 2004 commente ces modifications.

7769 3. Examen en la forme.

Dès réception de la demande, l'agent instructeur s'assure qu'elle émane du **contribuable** lui-même ou d'un **représentant qualifié** et, au besoin, invite le contribuable à la signer ou à la compléter ; en effet, sauf cas exceptionnel, les demandes gracieuses ne doivent pas être rejetées pour **vice de forme** (cf. n° 7754).

7770 4. Examen au fond des demandes de transaction ou de remise ou modération.**7771 a. Majorations et amendes.**

L'agent instructeur doit examiner les circonstances particulières de l'affaire (raisons ayant motivé l'application des pénalités, étendue de la responsabilité du contribuable, examen de son comportement au regard de ses obligations fiscales), et réunir les éléments d'information les plus complets tant sur la situation économique et financière de l'intéressé que sur ses possibilités réelles de paiement.

7772 b. Intérêt de retard.

Les demandes gracieuses portant sur les intérêts de retard doivent être instruites selon les mêmes modalités que celles prévues pour les demandes portant sur les majorations ou amendes (cf. n° 7771).

Il convient de procéder pour chaque demande, d'une part, à un examen des circonstances particulières de l'affaire et, d'autre part, à un examen de la situation de l'usager.

7773 c. Impôt en principal.

Dans ce cas, l'examen au fond des demandes qui ne peuvent concerner que les impôts directs est conduit conformément aux règles tracées au n° 7756.

7774 5. Avis de l'agent instructeur.

Après avoir exposé, dans un **rapport** détaillé, les circonstances de l'affaire (analyse et nature de la demande, situation du recouvrement) et discuté l'argumentation du requérant, l'agent formule son **avis** sur le mérite même de cette demande.

7775 6. Délais.**a. Principe** (loi n° 2000-321 du 12 avril 2000, art. 21).

Le silence gardé plus de **deux** mois par le service vaut décision de rejet.

7776 b. Exceptions (décret n° 2001-907 du 3 octobre 2001, art. 2).

Lorsque la complexité de la demande le justifie, et à condition d'en avoir informé le demandeur avant l'expiration du délai visé au n° 7775, le délai au terme duquel le silence gardé par l'administration vaut décision de rejet est fixé à **quatre** mois en ce qui concerne les demandes gracieuses mentionnées à l'article L. 247 du LPF tendant à la remise totale ou partielle :

- d'impôts directs ou de pénalités fiscales ou à une décharge de responsabilité ;
- d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts, lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent sont définitives.

7777 Le délai au terme duquel le silence gardé par l'administration vaut décision de rejet est fixé à **quatre** mois en ce qui concerne les demandes gracieuses mentionnées à l'article L. 247 du LPF tendant à obtenir par voie de transaction une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives.

C. DÉCISION**I. AUTORITÉ COMPÉTENTE POUR STATUER**

(BOI-CTX-GCX-10-40-10)

7778 1. Impôts autres que les contributions indirectes (LPF, art. R* 247-4).

L'autorité compétente pour statuer sur les demandes gracieuses est :

- **le directeur chargé de la direction des finances publiques, de la direction spécialisée ou nationale concernée** lorsque les sommes faisant l'objet de la demande n'excèdent pas **150 000 €** ;
- **le ministre chargé du budget**, après avis du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes (CCFDC), dans les autres cas.

Lorsque la demande porte simultanément sur plusieurs exercices ou années d'imposition, le seuil de 150 000 € s'apprécie séparément par année ou exercice. En cas de dépassement du seuil pour une année ou un exercice, le ministre est compétent pour se prononcer sur l'ensemble de la demande.

En matière de droits de mutation et de publicité foncière, le seuil s'apprécie par affaire. Est considérée comme une affaire chaque infraction ou série d'infractions faisant l'objet d'une constatation unique à l'encontre d'un même redevable ou de plusieurs redevables solidaires.

Lorsque la demande porte à la fois sur les droits en principal et les pénalités, le seuil s'apprécie en fonction du montant global des droits et des pénalités. En revanche, si la demande ne porte que sur les pénalités, seules celles-ci sont prises en compte. En matière de taxe sur la valeur ajoutée et en matière de droits d'enregistrement et assimilés, le seuil s'apprécie toujours en fonction des pénalités, dès lors que les droits ne peuvent pas faire l'objet de remise.

Lorsque la demande d'atténuation vise aussi bien les intérêts de retard que des majorations ou amendes, le seuil s'apprécie en fonction du montant global des pénalités dont l'atténuation est demandée. Ainsi, par exemple, lorsque le montant cumulé des intérêts de retard et de la majoration de 10 % pour dépôt tardif d'une déclaration prévue par l'article 1728 du CGI excède 150 000 €, la demande est soumise à l'avis du comité du contentieux fiscal douanier et des changes puis la décision est prise par le ministre.

De même, les sommes à prendre en considération pour l'appréciation du seuil de compétence du CCFDC comprennent non seulement les pénalités d'assiette mais aussi les pénalités de recouvrement réclamées par le comptable des impôts.

- 7779** **2. Pour les contributions indirectes**, cf. LPF, art. R* 247-5 modifié par le décret n° 2010-298 du 19 mars 2010.

II. EXÉCUTION ET NOTIFICATION DES DÉCISIONS

(BOI-CTX-GCX-10-40-40)

- 7780** La décision prise en matière gracieuse par l'autorité compétente pour statuer n'a pas, quels qu'en soient le sens et la forme, à être motivée.

La juridiction gracieuse peut subordonner l'exécution des décisions à l'observation par le contribuable de certaines conditions, notamment l'obligation de payer dans un délai déterminé les sommes restant dues.

- 7781** **1. Décision portant transaction** (LPF, art. L. 251 et R* 247-3).

S'il estime que la demande peut être accueillie, le service arrête les conditions de la transaction et établit un **projet**. Dans les clauses de ce projet de transaction, il y a lieu d'indiquer, outre le montant de la pénalité transactionnelle, celui de l'impôt en principal et celui de la pénalité encourue. Le projet est transmis au contribuable sous pli recommandé avec demande d'accusé de réception.

Le contribuable dispose d'un **délai franc de trente jours** à compter de la date de réception de la lettre, pour faire connaître son **acceptation** ou notifier son **refus** :

- en cas de **d'acceptation**, la transaction est conclue et il en est donné **avis** à l'intéressé ;
- en cas de **refus**, la demande de transaction est rejetée et l'intéressé en est **informé**. Dans ce cas, si le redevable porte ultérieurement le litige devant le tribunal compétent, celui-ci fixe le taux des majorations ou pénalités en même temps que la base de l'impôt.

Lorsqu'elle est **définitive**, c'est-à-dire lorsqu'elle est exécutée après avoir été approuvée par l'autorité compétente, la transaction fait obstacle à toute **introduction** ou **reprise** d'une **procédure contentieuse**, tant en ce qui concerne les droits en principal que les pénalités.

L'**inexécution** de la transaction par le redevable conduit à déclarer celle-ci **caduque** et à **poursuivre** le recouvrement de l'intégralité des sommes légalement exigibles.

- 7782** **2. Décision portant remise ou modération.**

La décision portant remise ou modération est **notifiée** au contribuable, sous pli ordinaire, lorsqu'il s'agit d'une remise ou d'une modération pure et simple, sous pli recommandé avec demande d'accusé de réception, s'il s'agit d'une remise ou d'une modération conditionnelle.

- 7783** **3. Décision portant rejet.**

La **notification** de cette décision est assurée sous pli ordinaire.

- 7784** **Remarque** : quelle que soit la décision prise, celle-ci est portée à la connaissance des services chargés de l'instruction et du recouvrement.

III. DÉLÉGATION DU POUVOIR DE STATUER

(LPF, art. R. 247-9 ; BOI-CTX-GCX-10-40-20)

- 7785** Le directeur peut **déléguer**, dans les conditions fixées par le Directeur général des finances publiques, à des agents des catégories **A** et **B**, son **pouvoir de statuer** sur les demandes des contribuables tendant à obtenir une remise, une modération ou une transaction (cf. n° 7490).

IV. VOIES DE RECOURS

(LPF, art. R. 247-7 ; BOI-CTX-GCX-10-50)

- 7786** La décision du directeur départemental ou régional des finances publiques, du directeur chargé d'une direction spécialisée ou d'un service à compétence nationale, ou d'un agent délégataire peut être soumise au ministre chargé du budget.

La décision du ministre chargé du budget peut faire l'objet d'un recours devant la même autorité, mais seulement si des faits nouveaux sont invoqués.

chapitre 2

décisions d'office

(LPF, art. R. 247-8 ; BOI-CTX-GCX-20)

- 7787** Les commentaires relatifs aux décisions d'office font l'objet du BOI-CTX-GCX-20.

En règle générale, les décisions de la juridiction gracieuse ne peuvent intervenir que sur une demande des contribuables.

A. PRINCIPES

- 7788** L'administration est toutefois habilitée à **prononcer d'office** des **remises** ou **modérations** d'impôts directs ou, en toute matière fiscale, de pénalités, et à consentir d'office des **transactions** aux conditions suivantes :

- les impôts ou pénalités en cause n'ont donné lieu à aucune **instance** devant les tribunaux administratifs ou judiciaires ;
- la transaction, la remise ou la modération doit porter exclusivement sur des **sommes non acquittées** ;
- aucune des sommes en cause ne doit excéder la limite de **compétence du directeur** (cf. n° 7778).

B. PROCÉDURE ET DÉCISION

- 7789** L'initiative des transactions ou des remises ou modérations d'office appartient à l'**agent** qui a établi les impositions ou appliqué les pénalités dont l'atténuation est envisagée.

Sous réserve des conditions énoncées ci-dessus, les règles relatives à l'**exécution** et à la **notification** des décisions de l'espèce sont identiques à celles concernant les décisions prises à la suite des demandes des contribuables (cf. n°s 7780 et suiv.).

chapitre 3

demandes des tiers mis en cause

(LPF, art. R. 247-10 et R. 247-11 modifié par le décret n° 2011-646 du 9 juin 2011 ; BOI-CTX-GCX)

A. DÉFINITION

7790

Les tiers qui, par application des dispositions du CGI ou de toutes autres dispositions légales, sont tenus de payer l'impôt en l'acquit des redevables, peuvent soumettre à la juridiction gracieuse une demande tendant à être dispensés de l'obligation qu'ils assument en vertu des dispositions précitées¹.

Les personnes en situation de gêne ou d'indigence qui ont été déchargées de l'obligation de paiement d'une fraction des impôts, conformément à l'article 1691 *bis*-II du CGI, peuvent demander à l'administration de leur accorder une remise totale ou partielle de la fraction de l'impôt sur le revenu ou de la taxe d'habitation restant à leur charge. Dans ce cas, la situation de gêne ou d'indigence s'apprécie au regard de la seule situation de la personne divorcée ou séparée à la date de la demande de remise. Ce dispositif ne peut donner lieu à restitution (CGI, art. 1691 *bis*-III).

Les commentaires relatifs aux demandes des tiers mis en cause font l'objet du BOI-CTX-GCX-30.

B. PROCÉDURE

7791

La demande est adressée au **directeur des finances publiques** dont dépend le comptable chargé du recouvrement.

7792

C. DÉCISION

7793

1. En matière d'impôts recouvrés par les comptables du Trésor, le **trésorier-payeur général statue sur avis conforme du directeur départemental ou régional des finances publiques** lorsque le versement dont le requérant demande à être dispensé n'excède pas **304 898,03 €** par cote. Toutefois, lorsque les sommes n'excèdent pas **38 112,25 €** par cote, le trésorier-payeur général prend la décision si le directeur départemental ou régional des finances publiques n'a pas formulé son avis dans le délai de deux mois.

Dans les autres cas, la décision appartient au **ministre chargé du budget**.

7794

2. En ce qui concerne les impôts recouvrés par les comptables des impôts, le pouvoir de statuer est dévolu :

- au **directeur des finances publiques, lorsque les sommes faisant l'objet de la demande n'excèdent pas 304 898,03 €** par exercice ou affaire, selon la nature des impôts ;
- au **ministre chargé du budget**, dans les autres cas.

7795

7799

1. La **saisine de la commission de surendettement** mentionnée à l'article L. 331-1 du code de la consommation (cf. nos 7767 et 7768) **par des tiers tenus au paiement de l'impôt** vaut demande de dispense de paiement au sens de l'article R. 247-10 du LPF dès lors que cette saisine satisfait aux conditions prévues à l'article R. 331-7-3 du code de la consommation (LPF, art. R. 247-18).

QUATRIÈME PARTIE

réglementations diverses

introduction

7800

- Sous l'intitulé « réglementations diverses » sont exposées les dispositions concernant :
- les commissions administratives des impôts ;
 - le secret professionnel ;
 - les centres de gestion et associations agréés ;
 - les agréments fiscaux.

titre 1

commissions administratives des impôts

(BOI-CF-CMSS)

A. COMMISSION COMMUNALE DES IMPÔTS DIRECTS

(CGI, art. 1650 ; BOI-CF-CMSS-10)

I. COMPOSITION ET FONCTIONNEMENT

(CGI, ann. III, art. 345)

7801

Dans chaque commune, il est institué une **commission communale** des impôts directs composée de **sept membres**¹ : le maire, président, et six commissaires, désignés par le directeur départemental ou régional des finances publiques sur une liste de contribuables dressée par le conseil municipal.

Cette commission se **réunit** à la demande du **directeur départemental ou régional des finances publiques** ou de son délégué, et sur convocation du **maire** au moins cinq jours à l'avance.

Pour que la délibération soit valable, la présence de cinq commissaires au moins est requise.

La réunion de la commission doit donner lieu à la rédaction d'un **procès-verbal** annoté éventuellement des observations formulées au cours de la réunion par les membres de la commission.

II. COMPÉTENCE

7801-1

La commission est compétente pour :

- dresser avec l'Administration la **liste des locaux de référence** retenus pour la détermination de la valeur locative des biens imposables à la taxe foncière sur les propriétés bâties et à la taxe d'habitation, déterminer la surface pondérée et établir les tarifs d'évaluation correspondants (CGI, art. 1503), procéder à l'évaluation des propriétés bâties pour l'assiette des mêmes taxes (CGI, art. 1505) et arrêter les tarifs d'évaluation des propriétés non bâties (CGI, art. 1510) ;
- formuler des **observations** et **avis** sur la **liste** annuelle des personnes assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés (LPF, art. L. 111), ou sur les réclamations portant sur une **question de fait** relative à certains impôts directs locaux (cf. n° 7472) et désigner deux de ses membres pour assister aux opérations d'**expertise** ordonnées par le président du tribunal administratif si la réclamation lui a été soumise (LPF, art. R* 200-11 et R* 200-12) ;
- recevoir communication, dans certains cas, des propositions de dégrèvements (LPF, art. R* 211-2).

1. Neuf membres, soit deux commissaires de plus, dans les communes de plus de 2 000 habitants.

B. COMMISSION INTERCOMMUNALE DES IMPÔTS DIRECTS

(BOI-CF-CMSS-10)

I. COMPOSITION ET FONCTIONNEMENT

(CGI, art. 1650 A modifié par l'article 42 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012)

7802

Dans chaque établissement public de coopération intercommunale soumis de plein droit ou sur option au régime fiscal prévu à l'article 1609 *nonies* C du CGI, il est institué une commission intercommunale des impôts directs composée de onze membres, à savoir le président de l'établissement public de coopération intercommunale ou un vice-président délégué et dix commissaires (loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 42).

Les commissaires doivent remplir les mêmes conditions que celles édictées au troisième alinéa du 1 de l'article 1650 du CGI pour être membres de la commission communale des impôts directs à l'exception de la quatrième condition. Mais ils doivent être inscrits aux rôles des impositions directes locales de l'établissement public de coopération intercommunale ou des communes membres.

Un des commissaires est domicilié en dehors du périmètre de l'établissement public de coopération intercommunale.

Les commissaires ainsi que leurs suppléants en nombre égal sont désignés par le directeur départemental ou régional des finances publiques sur une liste de contribuables, en nombre double, remplissant les conditions prévues ci-dessus, dressée par l'organe délibérant de l'établissement public de coopération intercommunale sur proposition de ses communes membres.

La condition prévue au deuxième alinéa du 2 de l'article 1650 du CGI doit être respectée. La durée du mandat des membres de la commission est la même que celle de l'organe délibérant de l'établissement public de coopération intercommunale.

Les modalités d'application de ces dispositions sont précisées par décret.

II. COMPÉTENCE

7802-1

Lorsqu'une commission intercommunale des impôts directs est constituée :

- elle participe, en lieu et place des commissions communales, à la désignation des locaux types à retenir pour l'évaluation par comparaison des biens visés à l'article 1498 du CGI. En cas de désaccord ou si la commission intercommunale des impôts directs refuse de prêter son concours, la liste des locaux types est arrêtée par l'administration fiscale ;
- elle donne, en lieu et place des commissions communales, un avis sur les évaluations foncières des locaux visés à l'article 1498 proposées par l'administration fiscale. En cas de désaccord ou si la commission intercommunale des impôts directs refuse de prêter son concours, les évaluations sont arrêtées par l'administration fiscale.

C. COMMISSION DÉPARTEMENTALE DES IMPÔTS DIRECTS ET DES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES¹

(BOI-CF-CMSS-20)

I. RÔLE DE LA COMMISSION

(BOI-CF-CMSS-20-10)

7803

La **commission** peut, sous certaines conditions, être appelée à intervenir dans les cas suivants :

- lorsqu'à la suite d'une rectification opérée selon la **procédure de rectification contradictoire**, elle est saisie d'un litige s'élevant entre l'administration et le contribuable : la commission émet un **avis motivé** sur les chiffres proposés par les parties en présence (cf. n° 7154) ;
- lorsque, à l'issue d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP), le désaccord persiste sur les rehaussements notifiés en application de l'article L. 69 du LPF : la commission peut également être saisie pour avis (LPF, art. L. 76) ;

¹ La commission **nationale** des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires est évoquée au n° 7819 ci-après.

- pour participer à la détermination :

- des éléments du forfait des bénéfices agricoles (cf. FP n°s 338-2 et suiv.) ;
- de la valeur locative des propriétés bâties et des tarifs d'évaluation des propriétés non bâties (CGI, art. 1503, II et 1510).

II. COMPOSITION DE LA COMMISSION

(CGI, art. 1651 à 1651 F ; annexe III, art. 347 et 348 ; BOI-CF-CMSS-20-20)

7804

La commission départementale présidée par le **président du tribunal administratif**, ou par un membre du tribunal désigné par lui comprend **trois¹ représentants des contribuables** - dont un doit obligatoirement être un **expert-comptable²** lorsque la commission a à connaître des litiges relatifs aux BIC, BA, BNC, TCA ou rémunérations excessives - et **deux¹ représentants de l'administration** ayant au moins le grade d'inspecteur départemental. Un ou plusieurs agents de l'administration fiscale remplissent respectivement, avec voix consultative, les fonctions de secrétaire ou de secrétaires adjoints. Par ailleurs, le président du tribunal administratif peut demander au président de la Cour administrative d'appel de désigner un membre de cette cour pour assurer la présidence de la commission.

Le nombre des suppléants est fixé au III de l'article 347 de l'annexe III au CGI et à l'article 170 *undecies* de l'annexe IV au même code.

7804-1

Lorsqu'elle est saisie, dans le cadre d'un ESFP, la commission comprend, outre le président, deux représentants des contribuables, choisis par celui-ci parmi ceux désignés aux n°s 7805 à 7808, et un représentant de l'administration.

7805

Les représentants des contribuables sont désignés par :

a. Sous réserve du n° 7808-1 ci-après, la chambre de commerce et d'industrie territoriale ou les chambres de métiers et de l'artisanat lorsque le désaccord porte sur l'impôt sur le revenu (catégorie BIC) ou l'impôt sur les sociétés.

7806

b. La fédération départementale des syndicats d'exploitants agricoles pour les litiges et questions relatifs aux bénéfices agricoles.

7807

c. Les organisations professionnelles intéressées lorsque l'affaire concerne les bénéfices des professions non commerciales.

7808

d. La chambre de commerce et d'industrie territoriale, la chambre de métiers et de l'artisanat et les organisations nationales les plus représentatives des ingénieurs et cadres supérieurs lorsque le désaccord concerne la déduction des rémunérations directes ou indirectes allouées aux dirigeants d'entreprises passibles de l'IS (CGI, art. 39, 1-1°).

7808-1

e. Les organismes représentatifs des associations ou fondations (deux représentants) et la chambre de commerce et d'industrie territoriale ou la chambre des métiers et de l'artisanat (un représentant) lorsque le désaccord concerne les associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 ou la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin et les fondations.

Le contribuable peut demander que l'un des représentants désignés par les organismes représentatifs des associations ou fondations soit remplacé par un expert-comptable.

7809

f. Les organismes représentatifs des propriétaires d'immeubles bâtis et des locataires desdits immeubles lorsque la question porte sur l'évaluation des propriétés bâties et des coefficients d'actualisation de ces propriétés.

7809-1

g. La chambre départementale d'agriculture lorsqu'il s'agit d'arrêter les tarifs des évaluations foncières des propriétés non bâties ou les coefficients d'actualisation des mêmes propriétés.

7809-2

h. Les fédérations départementales des syndicats d'exploitants agricoles, les organismes représentatifs des propriétaires d'immeubles bâtis et la chambre de commerce et d'industrie ou la chambre de métiers et de l'artisanat, pour la détermination de la valeur vénale retenue pour l'assiette de la TVA, dans les cas prévus au 1° du I de l'article L. 59 A du LPF.

1. Ce nombre est différent pour les affaires soumises à la commission en application des articles 1651 C à 1651 E du CGI.

2. Voir cependant les dispositions spécifiques aux associations au n° 7808-1.

7809-3 Remarques :

1. Lorsqu'elle est appelée à se prononcer sur des litiges relatifs aux taxes sur le chiffre d'affaires, la commission siège dans la même composition que celle prévue pour examiner les différends relatifs au bénéfice (CGI, art. 1651 A, I).
2. Pour les propositions de rectifications adressées à compter du 1^{er} juillet 2008, le président de la commission départementale peut solliciter, à la demande du contribuable et aux frais de celui-ci, toute personne dont l'expertise est susceptible d'éclairer la commission.
La commission peut communiquer à cette personne, sans méconnaître la règle du secret professionnel, les renseignements destinés à lui permettre de remplir sa mission.
Les personnes consultées sont tenues au secret professionnel dans les conditions prévues par l'article L. 103 du LPF (CGI, art. 1651 M).

III. FONCTIONNEMENT DE LA COMMISSION

(LPF, art. L. 60, R* 60-1 à R* 60-3 ; BOI-CF-CMSS-20-40)

7810 La commission se réunit sur convocation du **président** qui arrête pour chaque affaire sa composition et peut donner délégation à cet effet au secrétaire.

Le **contribuable** intéressé est avisé trente jours à l'avance. La convocation doit spécifier qu'il dispose d'un délai de trente jours pour **prendre connaissance** au secrétariat de la commission du **rapport** et de ses annexes établis par l'administration, qu'il peut se présenter lui-même à la séance et s'y faire **assister** par deux personnes de son choix, ou s'y faire représenter par un mandataire habilité, et qu'il peut se borner à faire parvenir à la commission des observations écrites.

Tous les **membres** sont soumis aux règles relatives au **secret professionnel**. L'administration est, inversement, déliée de cette obligation à l'égard de la commission, en ce qui concerne les affaires soumises à son appréciation.

En ce qui concerne la saisine de la commission et les conditions de recevabilité des demandes, cf. n^{os} 7151 et suivants.

IV. DÉCISION OU AVIS DE LA COMMISSION

(LPF, art. L. 192 ; BOI-CF-CMSS-20-40-30)

7811 Après l'**audition** du contribuable, et éventuellement celle de l'agent des finances publiques ayant pris part à la détermination de la base d'imposition, la commission délibère et, suivant le cas, prend une **décision** ou émet un **avis motivé**.

En cas de partage égal des suffrages, la voix du président est prépondérante.

7812 1. Décision de la commission.

Les conditions dans lesquelles la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires est appelée à prendre une décision, ainsi que les effets de cette décision, sont exposés :

- en matière de bénéfices agricoles forfaitaires : FP n^o 338-2 ;
- en matière d'impôts directs locaux : Cad. n^{os} 8152 et 8164.

7813 2. Avis de la commission.

L'**avis** rendu doit préciser la **nature** des divers **rehaussements retenus** par la commission, et chacun de ces rehaussements doit être sommairement justifié, par l'indication des **motifs** sur lesquels la commission s'est fondée (par exemple pour écarter les résultats accusés par la comptabilité) ou, d'une manière plus générale, par l'énoncé des conditions de détermination de la base d'imposition.

L'avis de la commission **ne s'impose pas** aux parties en cause. Sur la charge de la preuve, cf. n^{os} 7483 et suivants.

D. COMMISSION DÉPARTEMENTALE DE CONCILIATION

(CGI, art. 1653 A, 1653 B et 1653 BA ; LPF, art. L. 59 B, L. 192, R* 59 B-1 et 2 ; BOI-CF-CMSS-40)

7814 La commission départementale de conciliation est appelée à connaître des litiges pouvant survenir à l'occasion d'insuffisances de prix ou d'évaluation relevées en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et d'impôt de solidarité sur la fortune (cf. n^o 7155).

Conformément à l'article 1653 B du CGI, complété par l'article 9 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, la commission départementale de conciliation compétente est **celle dans le ressort de laquelle les biens sont situés** ou immatriculés s'il s'agit de navires ou de bateaux.

Lorsque des **biens ne formant qu'une seule exploitation sont situés sur plusieurs départements**, la commission compétente est celle du département sur le territoire 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.

La **commission départementale de conciliation de Paris** est compétente lorsque, en vertu des autres dispositions du CGI, les biens ne sont situés dans le ressort territorial d'aucune autre commission départementale de conciliation.

Les biens meubles corporels autres que ceux mentionnés au premier alinéa de l'article 1653 B du CGI sont réputés être situés au lieu de dépôt de l'acte ou de la déclaration mentionnée à l'article 667 du CGI ou de la déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune.

Conformément à l'article 1653 A du CGI, la commission départementale de conciliation est présidée par un **magistrat du siège désigné par arrêté du ministre de la Justice**.

Outre le président, elle est composée du **directeur départemental ou régional des finances publiques** ou de son délégué, de **trois fonctionnaires** de la direction générale des finances publiques ayant au moins le grade d'inspecteur départemental, d'un **notaire** désigné par la chambre des notaires du département, de **trois représentants des contribuables** : un commerçant ou un industriel éligible aux tribunaux de commerce désigné par la ou les chambres de commerce et d'industrie territoriales, un propriétaire rural relevant de l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices agricoles désigné par la fédération départementale des syndicats d'exploitants agricoles et une personne choisie par la chambre syndicale des propriétaires. Un agent de catégorie A de la direction générale des finances publiques est désigné par le directeur pour remplir les fonctions de **secrétaire** et assister aux séances avec voix consultative.

À l'exception du secrétaire, tous les membres de la commission ont **voix délibérative**. La commission délibère valablement à condition qu'il y ait au moins cinq membres présents y compris le président. En cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante.

Les contribuables intéressés sont convoqués **trente jours** au moins avant la date de la réunion. Ils peuvent prendre connaissance du rapport du service et des documents annexes. Ils sont invités à se faire entendre ou à faire parvenir leurs observations écrites, et peuvent se faire **assister** par une personne de leur choix ou désigner un mandataire dûment habilité.

L'**avis** de la commission **doit être motivé** : la motivation permet de faire connaître au contribuable l'ensemble des raisons qui ont emporté la conviction des commissaires (notamment les termes de comparaisons retenus) ; il est **notifié** au redevable par l'administration qui lui fait connaître en même temps le chiffre qu'elle se propose de retenir comme base d'imposition.

La Cour de cassation est venue préciser par plusieurs arrêts la teneur que doit avoir la motivation de l'avis de la commission départementale de conciliation qu'elle analyse comme une formalité substantielle de la procédure d'imposition. Il en résulte que :

- cet avis doit être motivé de manière à permettre aux parties, à défaut d'accord, de poursuivre utilement leur discussion devant le juge au vu des éléments qu'elle a pris en considération ;
- cette motivation peut résulter d'une adoption pure et simple, par annexion à l'avis, des termes de comparaison cités par l'administration avec indication de leurs caractéristiques essentielles, éventuellement corrigés d'abattements ou de réfections afin de tenir compte des caractéristiques particulières de biens en cause.

L'administration supporte la charge de la preuve en cas de réclamation, quel que soit l'avis rendu par la commission.

Remarque : Pour les propositions de rectifications adressées à compter du 1^{er} juillet 2008, le président de la commission de conciliation peut solliciter, à la demande du contribuable et aux frais de celui-ci, toute personne dont l'expertise est susceptible d'éclairer la commission.

La commission peut communiquer à cette personne, sans méconnaître la règle du secret professionnel, les renseignements destinés à lui permettre de remplir sa mission.

Les personnes consultées sont tenues au secret professionnel dans les conditions prévues par l'article L. 103 du LPF (CGI, art. 1653 BA).

E. COMMISSIONS CENTRALES DES IMPÔTS DIRECTS

(BOI-CF-CMSS-50)

7815

Deux commissions centrales permanentes des impôts directs sont instituées au ministère. Elles constituent essentiellement des organismes d'appel en matière de **bénéfices agricoles** et d'**évaluations foncières**.

I. BÉNÉFICES AGRICOLES

(CGI, art. 1652 ; BOI-CF-CMSS-50 au I)

7816

Cette commission est compétente pour **fixer** les éléments à retenir pour le calcul du bénéfice agricole forfaitaire lorsque ces éléments n'ont pas été déterminés par la **commission départementale** des impôts directs siégeant à cet effet, ou lorsque les **présidents** des fédérations départementales des syndicats d'exploitants agricoles ou le **directeur** départemental ou régional des finances publiques ont fait **appel** de la **décision** de cette commission.

Elle est composée de **trois magistrats** : un conseiller d'État, président, un conseiller à la Cour de Cassation et un conseiller-maître à la Cour des comptes.

Cinq membres avec voix consultative assistent la commission : deux hauts fonctionnaires de l'administration des finances publiques, un haut fonctionnaire de l'administration de l'agriculture et deux représentants désignés par la fédération nationale des syndicats d'exploitants agricoles.

Les **décisions** de la commission ne peuvent être attaquées que devant le **Conseil d'État**, par voie de recours pour **excès de pouvoir**.

II. ÉVALUATIONS FONCIÈRES

(CGI, art. 1652 *bis* ; BOI-CF-CMSS-50 au II)

7817

Cette commission est compétente pour **statuer** sur les **appels** introduits par le maire de la commune ou l'administration des finances publiques contre les tarifs des évaluations foncières arrêtés par la commission départementale des impôts directs, ou par les propriétaires contre les tarifs afférents à une nature de culture ou de propriété.

Elle est composée du **ministre** ou de son délégué, président, de **trois** hauts fonctionnaires de l'administration des finances, d'**un** haut fonctionnaire de l'administration de l'agriculture, de **quatre** membres désignés par les fédérations nationales de la propriété agricole et des syndicats d'exploitants agricoles et d'un agent supérieur de la l'administration fiscale, secrétaire, avec voix consultative.

F. COMITÉ DE L'ABUS DE DROIT FISCAL

(BOI-CF-CMSS-50 au III)

I. COMPOSITION

(CGI, art. 1653 C ; LPF, art. L. 64)

7818

La procédure de l'abus de droit fiscal visée à l'article L. 64 du LPF (cf. nos 7176 et suiv.) prévoit l'intervention du **comité de l'abus de droit fiscal** pour connaître des litiges portant sur l'appréciation du véritable caractère des actes opposés par les contribuables à l'administration. **Depuis le 1^{er} avril 2009**, cette instance comprend :

- un conseiller d'État, président ;
- un conseiller à la Cour de cassation ;
- un avocat ayant une compétence en droit fiscal ;
- un conseiller maître à la Cour des comptes ;
- un notaire ;
- un expert-comptable ;
- et un professeur des universités, agrégé de droit ou de sciences économiques.

Ces membres sont nommés par le ministre chargé du budget sur proposition du Conseil national des barreaux s'agissant de l'avocat, du Conseil supérieur du notariat s'agissant du notaire et du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables s'agissant de l'expert-comptable.

Des suppléants sont nommés dans les mêmes conditions. Les membres titulaires et suppléants de ce comité ont été nommés par l'arrêté du 12 mai 2009, modifié par l'arrêté du 9 avril 2010.

Comme par le passé, le ministre chargé du budget désigne en outre un ou plusieurs agents de catégorie A de la direction générale des finances publiques (DGFIP) pour remplir les fonctions de rapporteur auprès du comité. Les rapporteurs auprès du comité de l'abus de droit fiscal ont été nommés par l'arrêté du 19 juin 2009.

II. OBLIGATIONS DES MEMBRES

(CGI, art. 1653 D)

7818-1 L'article 1653 D du CGI prévoit différentes obligations pour les membres du comité.

1. Règles d'incompatibilité (CGI, art. 1653 D, I).

Tout membre du comité de l'abus de droit fiscal doit informer le président :

- des intérêts qu'il a détenus au cours des deux ans précédant sa nomination, qu'il détient ou vient à détenir ;
- des fonctions dans une activité économique ou financière qu'il a exercées au cours des deux ans précédant sa nomination, qu'il exerce ou vient à exercer ;
- de tout mandat au sein d'une personne morale qu'il a détenu au cours des deux ans précédant sa nomination, qu'il détient ou vient à détenir.

Ces informations ainsi que celles concernant le président sont tenues à la disposition des membres du comité.

Aucun membre du comité ne peut délibérer dans une affaire dans laquelle lui-même ou, le cas échéant, une personne morale au sein de laquelle il a, au cours des deux ans précédant la délibération, exercé des fonctions ou détenu un mandat, a ou a eu un intérêt au cours de la même période. Il ne peut davantage participer à une délibération concernant une affaire dans laquelle lui-même ou, le cas échéant, une personne morale au sein de laquelle il a, au cours des deux ans précédant la délibération, exercé des fonctions ou détenu un mandat, a représenté une des parties intéressées au cours de la même période.

Le président du comité prend les mesures appropriées pour assurer le respect de ces obligations et interdictions.

2. Respect des règles de secret professionnel (CGI, art. 1653 D, II).

Les membres et les personnels du comité de l'abus de droit fiscal sont tenus au respect des règles de secret professionnel définies à l'article L. 103 du LPF.

Ce secret n'est pas opposable à l'autorité judiciaire agissant dans le cadre d'une procédure pénale.

3. Incapacité à la désignation comme membre du comité (CGI, art. 1653 D, III).

Nul ne peut être membre du comité s'il a été condamné au cours des cinq années passées, selon les modalités prévues à l'article 131-27 du code pénal, à une peine d'interdiction d'exercer une profession commerciale ou industrielle, de diriger, d'administrer, de gérer ou de contrôler à un titre quelconque, directement ou indirectement, pour son propre compte ou pour le compte d'autrui, une entreprise commerciale ou industrielle ou une société commerciale.

III. SAISINE DU COMITE

7818-2 1. Mise en œuvre de la saisine.

La mise en cause de la sincérité des actes ou conventions conclus par les contribuables ne peut que revêtir un caractère exceptionnel. Dès lors, le comité n'est appelé à se prononcer que sur des affaires importantes ou particulièrement délicates.

La décision de mettre en œuvre les dispositions de l'article L. 64 du LPF est prise par un agent ayant **au moins le grade d'inspecteur départemental**, qui vise à cet effet la proposition de rectification (LPF, art. R* 64-1). Les rectifications envisagées sont notifiées au contribuable selon les principes applicables en matière de procédure de redressement contradictoire (LPF, art. L. 57), mais l'intéressé est en même temps informé que l'administration fait usage du droit que lui confère l'article L 64 du LPF.

Si, à la suite de cette notification, **l'intéressé accepte** expressément les rectifications, les impositions correspondantes sont établies suivant les règles habituelles. **En cas de désaccord** sur les rectifications notifiées sur le fondement de l'article L 64 du LPF, le litige peut être soumis, à la demande du contribuable ou de l'administration, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal.

La saisine du comité **est toujours effectuée par l'intermédiaire de l'administration centrale** sous la forme d'un rapport circonstancié adressé par le service local.

2. Conditions de recevabilité de la demande de saisine présentée par le contribuable.

Conformément aux dispositions de l'article R* 64-2 du LPF, le contribuable dispose d'un **délai de trente jours** à compter de la réception de la réponse de l'administration à ses observations pour demander que le litige soit soumis à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal.

Lorsqu'un contribuable, en réponse à une proposition de rectifications, exprime purement et simplement son désaccord et demande, à ce stade, la saisine du comité, il est procédé à la saisine de cet organisme. En outre, un imprimé (n° 3926) lui est adressé afin de formaliser la persistance du désaccord.

a. **Computation du délai de demande de saisine.**

La date à partir de laquelle doit être calculé le délai de réponse de trente jours est celle à laquelle le contribuable a reçu ou est réputé avoir reçu la réponse de l'administration à ses observations. Il s'agit notamment de :

- la date de signature de l'avis de réception postale, y compris en cas de retrait après mise en instance au guichet ;
- la date de remise en mains propres ;
- ou de la date de présentation du pli en l'absence de retrait.

Le délai de trente jours doit être considéré comme un délai franc.

b. **Appréciation de la recevabilité de la demande.**

Pour apprécier la recevabilité de la demande à l'égard du délai, il convient de retenir comme date celle de l'envoi de la demande par le contribuable, le cachet de la poste faisant foi.

c. **Demandes tardives.**

Les demandes présentées à l'expiration du délai de trente jours, calculé dans les conditions décrites ci-dessus, ne sont pas prises en compte et la forclusion est opposée au contribuable. Lorsque la demande de saisine émanant du contribuable est forclosée, l'administration conserve la possibilité de saisir le comité.

d. **Effet de la saisine.**

La saisine du comité suspend la mise en recouvrement des impositions qui ne pourra intervenir qu'après notification de l'avis au contribuable.

IV. OBSERVATIONS DU CONTRIBUABLE OU DE L'ADMINISTRATION

(CGI, art. 1653 E)

7818-3

Lorsque le comité de l'abus de droit fiscal est saisi, le contribuable et l'administration sont invités par le président à présenter leurs observations dans le cadre d'un **débat oral et contradictoire**.

V. LES AVIS RENDUS PAR LE COMITÉ

7818-4

Lorsque pour les motifs prévus à l'article L. 64 du LPF, l'administration ou le contribuable saisit le comité de l'abus de droit fiscal, cet organisme émet **un avis sur le bien-fondé de la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal**.

Une copie du rapport transmis par l'administration centrale au comité est adressée par cette dernière au contribuable qui est invité à produire ses observations dans un **délai de trente jours**.

1. **Notification de l'avis du comité.**

Lorsque l'avis du comité est émis, l'administration centrale l'adresse à la direction à l'origine de l'affaire.

Dès qu'il est informé de cet avis, le service le notifie au contribuable et lui indique, en même temps, le chiffre sur la base duquel il se propose de l'imposer. La circonstance que l'avis émis par le comité n'aurait été notifié que moins de trente jours avant la mise en recouvrement du rôle est sans influence sur la validité de la procédure d'imposition dès lors que cet avis était conforme aux propositions de rectification dont l'intéressé avait été exactement informé en temps voulu (CE, arrêt du 16 avril 1969 n° 68707, RJ, 2^e partie, p. 55).

2. **Effets de l'avis du comité.**

La charge de la preuve du bien-fondé des impositions incombe à l'administration quand le comité n'a pas été saisi ou a émis un avis défavorable à la mise en œuvre de la procédure. Elle incombe au contribuable en cas d'avis favorable du comité pour la mise en œuvre de cette procédure.

3. **Publication des avis du comité.**

Le comité établit un rapport annuel sur les avis qu'il a rendus.

De plus, afin d'assurer une information plus complète et plus rapide, les avis rendus par ce comité sont publiés après chaque séance.

G. COMMISSION NATIONALE DES IMPÔTS DIRECTS ET DES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

(CGI, art. 1651 H à 1651 L et ann. III, art. 348 B et 348 C ; BOI-CF-CMSS-30)

7819

Les articles 1651 H à 1651 L du CGI instituent une Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

1. Composition.

a. *Présidence de la commission.*

Cette commission est présidée par un conseiller d'État¹ désigné par le vice-président du Conseil d'État. Le président de la commission peut être suppléé par un magistrat administratif nommé dans les mêmes conditions.

En cas de partage des voix, la voix du président est prépondérante.

b. *Membres fonctionnaires.*

La Commission nationale des impôts comprend deux représentants de l'administration ayant au moins le grade d'inspecteur départemental. Par dérogation, ce nombre est porté à trois lorsque le litige porte sur la détermination de la valeur vénale retenue pour l'assiette de la TVA immobilière.

Par ailleurs, un agent de la direction générale des finances publiques, qui peut être assisté de secrétaires adjoints, remplit les fonctions de secrétaire de la commission. Le secrétaire et, le cas échéant, les secrétaires adjoints ont voix consultative.

c. *Représentants des contribuables.*

La composition de la Commission nationale des impôts varie, en ce qui concerne les représentants des contribuables, en fonction du domaine de compétence ou de la nature de la matière imposable (CGI, art. 1651 I à 1651 K).

2. Compétence.

Cette commission est compétente pour les litiges relatifs à la détermination du bénéfice ainsi que du chiffre d'affaires des entreprises qui exercent une activité industrielle ou commerciale et dont le chiffre d'affaires hors taxes excède 50 000 000 € 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, ou de 25 000 000 € s'il s'agit d'autres entreprises. Le chiffre d'affaires à retenir est le chiffre d'affaires rectifié de l'un des exercices vérifié ou sur lequel porte la proposition de rectification. Lorsque l'activité de l'entreprise se rattache à la fois aux deux catégories d'opérations (ventes et prestations de services), la compétence de la Commission nationale des impôts est conditionnée par le dépassement de l'un au moins des deux seuils. De plus, afin de faciliter le règlement global des litiges, l'article 1651 L du CGI prévoit la faculté de saisine de la Commission nationale des impôts pour les litiges concernant certains contribuables n'entrant pas dans le champ de compétence du 2 de l'article 1651 H du même code. Cette modalité particulière de saisine concerne les sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré, dès lors que les rehaussements au sein du groupe sont fondés sur les mêmes motifs ainsi que les personnes physiques bénéficiaires de rémunérations excessives distribuées par une entreprise relevant de la Commission nationale des impôts.

3. Expertise.

Pour les propositions de rectifications adressées à compter du 1^{er} juillet 2008, le président de la Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires peut solliciter, à la demande du contribuable et aux frais de celui-ci, toute personne dont l'expertise est susceptible d'éclairer la commission (CGI, art. 1651 M).

4. Déontologie.

a. *Moralité fiscale.*

En application des articles 1753 et 1732 du CGI, les personnes convaincues de fraude fiscale ou d'opposition au contrôle fiscal et condamnées à l'un de ces deux titres, ou celles dont les bases d'imposition ont été évaluées d'office en application de l'article L. 74 du LPF, ne peuvent pas siéger au sein de la Commission nationale des impôts.

1. Un conseiller d'État ne peut siéger dans une formation de jugement ayant à connaître d'un litige portant sur une imposition dont il a eu à apprécier la base comme président de la Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (LPF, art. R* 201-1).

b. Secret professionnel.

En application de l'article L. 136 du LPF, la Commission nationale des impôts peut recevoir des agents des finances publiques communication des renseignements utiles pour lui permettre de se prononcer sur les désaccords qui lui ont été soumis. Ces renseignements peuvent porter sur des éléments de comparaison extraits des déclarations d'autres contribuables.

Conformément aux dispositions de l'article L. 113 du LPF, les membres de la Commission nationale des impôts sont eux mêmes soumis à cette obligation dans les termes des articles 226-13 et 226-14 du code pénal.

7820

7824

titre 2

secret professionnel

(LPF, art. L. 103 et suiv., R* 103-1 et suiv. ; BOI-DJC-SECR)

7825 Le secret professionnel est l'**interdiction**, faite par les articles 226-13 et 226-14 du code pénal, et sous les sanctions prévues par les mêmes textes, à toutes personnes dépositaires, par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, de révéler lesdits secrets.

Il doit être distingué de l'obligation de **discrétion professionnelle**. Cette obligation, définie par l'article 26 de la loi n° 83-634 du 13 juillet 1983 portant droits et obligations des fonctionnaires, lie tout fonctionnaire pour l'ensemble des faits et informations dont il a connaissance dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de ses fonctions.

7826 L'article L. 103 du LPF transpose en matière fiscale la règle du secret professionnel en précisant que toute personne appelée à l'occasion de ses fonctions ou attributions à intervenir dans l'assiette, le contrôle, le recouvrement ou le contentieux des impôts, droits, taxes et redevances prévus au CGI est tenue au secret professionnel. Le secret s'étend à toutes les informations recueillies à l'occasion de ces opérations, et notamment aux éléments relatifs à la vie privée du contribuable, dont le vérificateur peut avoir connaissance, à l'occasion d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle.

7827 En outre, l'administration peut solliciter toute personne dont l'expertise est susceptible de l'éclairer pour l'exercice de ses missions d'étude, de contrôle, d'établissement de l'impôt ou d'instruction des réclamations, lorsque ces missions requièrent des connaissances ou des compétences particulières.

L'administration peut communiquer à cette personne, sans méconnaître la règle du secret professionnel, les renseignements qui lui sont nécessaires pour remplir sa mission.

Les personnes consultées sont tenues au secret professionnel sous peine des sanctions pénales prévues à l'article 226-13 du code pénal (LPF, art. L. 103 A).

A. APPLICATIONS DE LA RÈGLE DU SECRET PROFESSIONNEL

(BOI-DJC-SECR-10-10)

7828 En l'absence d'une disposition dérogatoire expresse, le service des impôts doit opposer la règle du secret professionnel à toute personne autre que le contribuable lui-même ou les tiers régulièrement et dûment mandatés par celui-ci. Dans cette hypothèse, seuls les renseignements couverts par le mandat sont susceptibles d'être fournis.

Ainsi, le secret professionnel peut être opposé aux héritiers du contribuable à moins qu'ils ne soient directement mis en cause pour les impositions correspondantes.

I. COMPTABLES CHARGÉS DU RECOUVREMENT

7829 En matière d'impôts directs d'État et taxes assimilées, les **comptables chargés du recouvrement** ne peuvent délivrer soit un extrait de rôle ou un certificat de non-inscription au rôle, soit

une copie de l'avis de mise en recouvrement qu'au contribuable lui-même. En revanche, en matière d'impôts locaux et taxes annexes, ces documents peuvent être délivrés à toute personne figurant personnellement au rôle (LPF, art. L. 104).

Des bordereaux de situation sont également délivrés aux contribuables eux-mêmes ou aux personnes auxquelles le paiement de l'impôt est réclamé à leur place (LPF, art. L. 105).

II. AGENTS DE L'ADMINISTRATION CHARGÉS DE L'ENREGISTREMENT

7830

Les **agents de l'administration chargée de l'enregistrement** peuvent délivrer des extraits des registres de l'enregistrement clos depuis moins de cinquante ans (délai applicable aux demandes déposées à compter du 1^{er} mai 2009 et à celles déposées antérieurement et non encore traitées à cette date). Ces extraits ne peuvent être délivrés que sur une ordonnance du juge du tribunal d'instance s'ils sont demandés par des personnes autres que les parties contractantes ou leurs ayants cause (LPF, art. L. 106, 1^{er} et 2^e alinéas).

Ces extraits peuvent être délivrés, sans qu'il soit nécessaire de demander l'ordonnance du juge du tribunal d'instance, pour les besoins des recherches généalogiques nécessaires au règlement d'une succession, au notaire chargé dudit règlement ou aux personnes agissant à sa demande (LPF, art. L. 106, 3^e alinéa). Ainsi, le notaire chargé du règlement d'une succession, ou une autre personne qu'il désigne, par exemple un généalogiste auquel le notaire demande de procéder à des recherches, peut obtenir la délivrance d'extraits ou de copies de tout document enregistré nécessaire au règlement d'une succession, notamment de déclarations de succession. En revanche, la communication à tout autre tiers des documents enregistrés reste conditionnée par une ordonnance délivrée par le juge du tribunal d'instance.

La délivrance des extraits concernés est gratuite.

Le maire ou les personnes agissant à sa demande peuvent, sur délibération du conseil municipal, sans qu'il soit besoin de demander l'ordonnance du juge du tribunal d'instance, obtenir des extraits des registres de l'enregistrement clos depuis moins de cent ans pour le besoin des recherches relatives à la dévolution d'un bien mentionné à l'article 713 du code civil (LPF, art. L. 106, 5^e alinéa).

III. PERSONNES DISPOSANT D'UN DROIT IMMOBILIER

7830-1

Toute personne peut obtenir communication ponctuelle, le cas échéant par voie électronique, d'**informations relatives aux immeubles** situés sur le territoire d'une commune déterminée, ou d'un arrondissement pour les communes de Paris, Lyon et Marseille, sur lesquels une personne désignée dans la demande dispose d'un droit réel immobilier. Toute personne peut obtenir, dans les mêmes conditions, communication d'informations relatives à un immeuble déterminé. Les informations communicables sont les références cadastrales, l'adresse ou, le cas échéant, les autres éléments d'identification cadastrale des immeubles, la contenance cadastrale de la parcelle, la valeur locative cadastrale des immeubles, ainsi que les noms et adresses des titulaires de droits sur ces immeubles. Un décret en Conseil d'État, pris après avis de la Commission nationale de l'informatique et des libertés, définit les modalités d'application de ces dispositions et les conditions de communication par voie électronique des informations visées à la phrase précédente (LPF, art. L. 107 A).

IV. PERSONNE SOUMISE À UNE PROCÉDURE D'EXPROPRIATION OU DE CONTRÔLE DE LA VALEUR VÉNALE

(LPF, art. L. 107 B)

7830-2

Sans préjudice des dispositions de l'article L. 135 B, **toute personne physique faisant l'objet d'une procédure d'expropriation ou d'une procédure de contrôle portant sur la valeur d'un bien immobilier** ou faisant état de la **nécessité d'évaluer la valeur vénale** d'un bien immobilier pour la détermination de l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune ou des droits de mutation à titre gratuit **peut obtenir**, par voie électronique, communication des éléments d'information relatifs aux mutations à titre onéreux de biens immobiliers comparables intervenues dans un périmètre et pendant une période déterminés et qui sont utiles à la seule appréciation de la valeur vénale du bien concerné.

Les biens immobiliers comparables s'entendent des biens de type et de superficie similaires à ceux précisés par le demandeur.

Les informations communicables sont la rue et la commune, ainsi que la superficie, le type et les caractéristiques du bien immobilier, la nature et la date de mutation ainsi que la valeur foncière déclarée à cette occasion et les références de publication au fichier immobilier.

Ces informations sont réservées à l'usage personnel du demandeur.

La consultation de ces informations est soumise à une procédure sécurisée d'authentification préalable, aux fins de laquelle le demandeur doit justifier de sa qualité et accepter les conditions générales d'accès au service ainsi que l'enregistrement de sa consultation.

La circonstance que le prix ou l'évaluation d'un bien immobilier ait été déterminé sur le fondement d'informations obtenues ne fait pas obstacle au droit de l'administration de rectifier ce prix ou cette évaluation suivant la procédure contradictoire prévue à l'article L. 55 du LPF.

Un décret en Conseil d'État, pris après avis de la Commission nationale de l'informatique et des libertés, définit les modalités d'application du présent article, notamment les conditions de communication d'informations par voie électronique.

B. DÉROGATIONS À LA RÈGLE DU SECRET PROFESSIONNEL

- I (BOI-DJC-SECR-10-20 ; loi n° 2011-267 du 14 mars 2011 d'orientation et de programmation pour la performance de la sécurité intérieure, art. 104-II)

I. ADMINISTRATIONS, COLLECTIVITÉS, PARTICULIERS, ORGANISMES DIVERS

7831

Des dérogations à la règle du secret professionnel sont établies limitativement pour éclairer, informer ou délivrer des documents, notamment :

1. En matière d'**assistance fiscale internationale** (LPF, art. L. 114 et L. 114 A) ;
2. Envers **certaines administrations**, à l'égard, notamment :
 - des autorités administratives, collectivités, services et organismes publics chargés d'enquêtes, de contrôles, de poursuites d'infractions relatifs aux réglementations économiques et sociales ou de l'attribution, du maintien, de la fixation de subventions ou indemnités diverses (plus particulièrement, envers les agents de l'INSEE, voir l'article L. 135 D du LPF) ;
 - du médiateur, de la Banque de France, des chambres de métiers et de l'artisanat et des membres du Parlement chargés de certaines missions de contrôle ;
 - des officiers et agents de police judiciaire agissant dans le cadre de la lutte contre les activités lucratives non déclarées portant atteinte à l'ordre public et à la sécurité publique ;
 - des propriétaires faisant l'objet d'une procédure d'expropriation ;
 - des services de l'État, des collectivités territoriales, des établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre, des établissements publics administratifs et des établissements publics visés aux articles L. 321-1, L. 324-1 et L. 326-1 du code de l'urbanisme en ce qui concerne les informations mentionnées à l'article L. 135 B du LPF¹. Les articles 113 et 114 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 complètent l'article L. 135 B du LPF pour permettre la transmission du montant des impôts directs non recouvrés par voie de rôle et la liste des logements soumis à la taxe sur les logements vacants (CGI, art. 232) ou à la taxe d'habitation sur les logements. L'article 100 de la loi de finances pour 2012 prévoit la transmission de l'ensemble des informations déclarées par le redevable intervenant dans le calcul du montant par impôt, notamment les effectifs salariés. De même, les collectivités locales et les établissements publics de coopération intercommunale peuvent se communiquer entre eux des informations fiscales sur leurs produits d'impôt (LPF, art. L. 135 B) ;
 - des agences de l'eau en ce qui concerne les documents qui leur sont nécessaires pour l'assiette et le contrôle des redevances mentionnées aux articles L. 213-10 à L. 213-10-12 du code de l'environnement ;
 - des agents individuellement désignés et dûment habilités des services de renseignement spécialisés, placés sous l'autorité des ministres chargés de la défense et de l'intérieur, pour tout document utile à l'exercice de leurs missions aux fins de recherche et de prévention des atteintes aux intérêts fondamentaux de la nation en matière de sécurité publique et de sûreté de l'État ; (décret n° 2009-1095 du 4 septembre 2009) ;

1. Pour l'application de l'article L. 135 B-a du LPF, les collectivités locales et leurs groupements dotés d'une fiscalité propre peuvent se faire communiquer par l'administration fiscale le montant des impositions émises à leur profit par voie de rôle supplémentaire lorsque ce montant, apprécié par rôle, excède 5 000 euros (arrêté du 22 janvier 2007). Depuis le 1^{er} janvier 2009, pourront également être transmis les renseignements individuels nécessaires à l'appréciation de ce montant, à l'exclusion des informations révélant l'origine du rôle supplémentaire. Pourront également être communiquées les listes des établissements appartenant à une entreprise bénéficiaire du plafonnement VA de contribution économique territoriale, ainsi que, pour les groupements qui perçoivent la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, les rôles généraux de taxe foncière sur les propriétés bâties. Sur les modalités de mise en œuvre du premier alinéa de l'article L. 135 B du LPF.

- des services de l'État chargés de mettre en œuvre les mesures de gel des avoirs dans le cadre des articles L. 562-1 à L. 562-5 du code monétaire et financier ou du règlement (CE) n° 2580/2001 du 27 décembre 2001 concernant l'adoption de certaines mesures restrictives à l'encontre de certaines personnes et entités dans le cadre de la lutte contre le terrorisme et au titre des sanctions financières internationales décidées par l'Union européenne ou l'Organisation des Nations unies (loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services, art. 23-III) ;
 - des fournisseurs de données et les gestionnaires des observatoires nominatifs prévus à l'article 4 de la loi n° 90-449 du 31 mai 1990 qui peuvent recevoir sur leur demande les renseignements détenus par les services fiscaux nécessaires au recensement et au suivi du traitement des logements, locaux ou installations indignes et non décents ;
 - de l'Autorité de régulation des jeux en ligne (LPF, art. L. 115 à L. 135 L, L. 135 P à L. 135 U ; loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne, art. 40 ; loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement, art. 108-II) ;
 - des agents des finances publiques, des douanes et de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes sont habilités à se communiquer entre eux et aux services mentionnés à cet article tous renseignements obtenus dans l'accomplissement de leur missions respectives et relatifs aux substances et procédés mentionnés à l'article L. 232-9 du même code (LPF, art. L. 135 V). Par ailleurs, conformément aux articles L. 114-16-1 à L. 114-16-3 du code de la sécurité sociale, les agents de la direction générale des finances publiques et de la direction générale des douanes et des droits indirects sont habilités à communiquer et à recevoir communication de tous documents ou renseignements utiles à la lutte contre la fraude en matière sociale (LPF, art. L. 134 C) ;
 - des agents de la direction générale des finances publiques et des agents des services préfectoraux chargés des associations et fondations qui peuvent se communiquer les renseignements et documents utiles à l'appréciation de la capacité des associations et fondations à recevoir des dons ou legs ou à bénéficier des avantages fiscaux réservés à ces organismes (LPF, art. L. 135 ZA) ;
 - du groupement d'intérêt public mentionné à l'article 35 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer ainsi que les personnes déléguées par lui (LPF, art. L. 135 W) ;
 - des représentants de l'État dans les collectivités d'outre-mer et en Nouvelle-Calédonie habilités à recevoir de l'administration fiscale les informations mentionnées à la première phrase du premier alinéa de l'article 242 *sexies* du CGI (LPF, art. L. 135 XA), ainsi que les informations mentionnées à la seconde phrase du deuxième alinéa de l'article 242 *septies* du CGI (LPF, art. L. 135 Z) ;
 - des services des ministres chargés du commerce, de la consommation et de la concurrence, à des fins exclusives de réalisation d'études économiques prévues à l'article L. 711-2 du code de commerce et afin d'alimenter leurs bases de données et d'information dans les conditions fixées par voie réglementaire (LPF, art. L. 135 Y nouveau, instauré par l'article 44 de la loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services) ;
 - de l'Agence de services et de paiement mentionnée à l'article L. 313-1 du code rural et de la pêche maritime, sur sa demande, les informations nominatives qui sont nécessaires à l'instruction des demandes d'indemnités compensatoires de handicaps naturels prévues par l'article 37 du règlement (CE) n° 1698/2005 du Conseil du 20 septembre 2005 concernant le soutien au développement rural par le Fonds européen agricole pour le développement rural (FEADER), dans les conditions et selon les modalités fixées par décret (LPF, art. L. 119 instauré par l'article 77 de la loi n° 2010-874 du 27 juillet 2010 de modernisation de l'agriculture et de la pêche). Le nouvel article R. 119-1 du LPF définit les informations nominatives prévues à cet article L. 119 du LPF, ainsi que leurs modalités de transmission à l'Agence de services et de paiement (décret n° 2011-1032 du 29 août 2011, art. 1).
3. Envers **certaines commissions** : commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, commission des infractions fiscales, comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, commission départementale d'aménagement foncier, commission de surendettement des particuliers, commission de régulation de l'énergie (LPF, art. L. 135 N, L. 136 à L. 139 A) ;
4. Envers les **autorités judiciaires** et les juridictions (LPF, art. L. 140 à L. 147 C) ; à ce sujet, il est précisé qu'à compter du 1^{er} janvier 2006, la loi du 26 juillet 2005 crée une nouvelle dérogation au secret professionnel en instaurant un droit de communication direct au profit des adminis-

trateurs ou mandataires judiciaires (procédures de sauvegarde et de redressement judiciaire) ou des liquidateurs (procédure de liquidation judiciaire) ;

5. Envers les **officiers ministériels** (LPF, art. L. 148 à L. 151 A) ;

6. Envers les **autorités ou organismes chargés de l'application de la législation sociale** (LPF, art. L. 152, L. 152 A, L. 152 B, L. 153, L. 158, L. 158 A, L. 162 A et L. 162 B ; Arrêté du 12 octobre 2010 [JO du 03/11/2010], arrêté du 10 novembre 2010 [JO du 16/11/2010] désignant les services et organismes habilités à mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 158 A du LPF, arrêté du 7 juillet 2011 [JO du 11/08/2011] et arrêté du 9 août 2011 modifiant l'arrêté du 25 septembre 2008 [JO du 26/10/2011] ;

7. À l'égard de **divers organismes** (LPF, art. L. 163 à L. 166 D), notamment :

- le Centre national du cinéma et de l'image animée qui peut recevoir communication, pour chaque redevable, de tous les renseignements relatifs au montant de la taxe mentionnée à l'article 1609 *sexdecies* B du CGI ainsi que, à compter du 1^{er} janvier 2010, de tous les renseignements relatifs aux recettes réalisées par les entreprises soumises à son contrôle et de tous ceux nécessaires au recouvrement et au contrôle des impositions mentionnées aux articles L. 115-1, L. 115-6 et L. 115-14 du code du cinéma et de l'image animée (ordonnance n° 2009-901 du 24 juillet 2009) ;

- les présidents des centres de gestion ou des associations agréés, pour leur permettre de prononcer, en tant que de besoin, l'exclusion des adhérents qui ne respectent pas les obligations leur incombant. Ces renseignements peuvent porter sur la nature et le montant des rehaussements dont l'adhérent a fait l'objet ;

- la commission régionale qui émet un avis sur la demande de renouvellement ou sur le retrait de l'agrément accordé à un centre de gestion ;

- le Groupement d'intérêt public France Télé numérique : à sa demande, les renseignements peuvent porter sur les nom, prénom et adresse des personnes visées aux 2° à 3° *bis* de l'article 1605 *bis* du CGI ;

- le président du conseil régional de l'ordre des experts-comptables ou le président de la commission nationale d'inscription prévue à l'article 42 *bis* de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'Ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable, à raison des résultats des contrôles dont ont fait l'objet respectivement les clients ou adhérents des professionnels de l'expertise comptable. Ces renseignements peuvent porter sur la nature et le montant des rectifications dont le client ou l'adhérent a fait l'objet (disposition applicable à compter du 1^{er} janvier 2010) ;

- l'agence mentionnée à l'article L. 5311-1 du code de la santé publique les données collectées **à compter du 1^{er} janvier 2012**, à partir des déclarations des redevables des taxes prévues aux articles 1600-0 N et 1600-0 O du CGI, dans les conditions et suivant les modalités déterminées par décret : le nom de l'établissement, l'identifiant SIRET, l'adresse de l'établissement principal ou du siège du redevable et le montant acquitté pour chacune des taxes précitées (LPF, art. L. 166 D).

Pour l'exercice de leurs contrôles, les organismes débiteurs de prestations familiales peuvent demander toutes les informations nécessaires aux administrations publiques, notamment les administrations financières qui sont tenus de les leur communiquer. Les informations ainsi demandées doivent être limitées aux données strictement nécessaires à l'attribution des prestations familiales.

7832 Les informations communiquées en application des dérogations ci-dessus énoncées doivent en principe faire l'objet d'une demande préalable. Ces informations sont limitées aux éléments nécessaires à l'accomplissement des missions pour lesquelles elles sont consenties.

7833 D'une manière générale, ceux qui bénéficient de ces dérogations sont eux-mêmes soumis au secret professionnel.

II. PUBLICITÉ DE L'IMPÔT

(LPF, art. L. 111 et L. 112 ; BOI-DJC-SECR-10-20-90)

7834 Une liste des personnes assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés est dressée de manière à distinguer les deux impôts par commune pour les impositions établies dans son ressort.

L'indication des personnes physiques ou morales non assujetties dans la commune à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, mais y possédant une résidence, y figure.

La liste concernant l'impôt sur le revenu est complétée, dans des conditions fixées par décret, par l'indication du nombre de parts retenu pour l'application du quotient familial, du revenu imposable et du montant de l'impôt mis à la charge de chaque redevable.

Cette liste est tenue par la direction départementale ou régionale des finances publiques à la disposition des contribuables relevant de sa compétence territoriale. L'administration peut en prescrire l'affichage.

7835

Est interdite, sous peine de l'amende fiscale prévue à l'article 1762 du CGI, la publication ou la diffusion par tout autre moyen, soit des listes prévues ci-dessus, soit de toute indication quelconque se rapportant à ces listes et visant des personnes nommément désignées (cf. n° 7306).

Les créanciers et débiteurs d'aliments dont la qualité est reconnue par une décision de justice peuvent consulter les éléments des listes mentionnées au n° 7834 afférents à l'imposition de leur débiteur ou créancier, selon le cas, quelle que soit la direction des finances publiques dans le ressort de laquelle l'imposition du débiteur ou du créancier est établie.

7836

Enfin, la liste des négociants en bestiaux assujettis à la TVA dans chaque département peut être consultée dans les services des impôts de ce département (LPF, art. L. 112).

7837

7839

titre 3

centres de gestion et associations agréés, associations de gestion et de comptabilité, professionnels de l'expertise comptable

(CGI, art. 158, 7-1° ; CGI, art. 1649 *quater* C à 1649 *quater* M ; BOI-DJC-OA et BOI-DJC-EXPC)

A. CENTRES DE GESTION ET ASSOCIATIONS AGRÉÉS

(BOI-DJC-OA)

7840

Il existe deux catégories d'organismes agréés :

- les centres de gestion agréés (CGA) ;
- les associations agréées (AA).

Les centres de gestion agréés ont pour objet d'apporter aux industriels, commerçants, artisans et agriculteurs, personnes physiques ou morales une **assistance en matière de gestion** et de leur fournir une analyse des informations économiques, comptables et financières en matière de prévention des difficultés économiques et financières (CGI, art. 1649 *quater* C).

Les associations agréées s'adressent aux membres des professions libérales et aux titulaires des charges et offices. Elles ont pour but de développer l'usage de la comptabilité, de leur fournir une analyse des informations économiques, comptables et financières en matière de prévention des difficultés économiques et financières et de faciliter l'accomplissement des obligations administratives et fiscales de leurs adhérents (CGI, art. 1649 *quater* F).

L'administration assure des missions d'information et de formation auprès des centres de gestion et des associations agréés. Par ailleurs, un corps de contrôleurs est chargé d'exercer une mission de surveillance et de contrôle de qualité de leur fonctionnement.

I. CRÉATION

(BOI-DJC-OA-10-10)

7841

1. Les membres fondateurs.

Seules certaines catégories de personnes limitativement énumérées par la loi peuvent prendre l'initiative de créer un organisme agréé. Ces personnes sont les membres fondateurs.

La personnalité des membres fondateurs diffère selon qu'il s'agit d'un centre de gestion ou d'une association agréée.

Les centres de gestion agréés ont pour membres fondateurs soit des experts-comptables, ou des sociétés membres de l'Ordre des experts-comptables, soit des chambres de commerce et d'industrie, des chambres de métiers et de l'artisanat ou des chambres d'agriculture, soit des organisations professionnelles légalement constituées d'industriels, de commerçants, d'artisans ou d'agriculteurs.

Les associations agréées ont, quant à elles, exclusivement pour membres fondateurs, soit des Ordres ou des organisations professionnelles, légalement constitués de membres de professions libérales ou de titulaires de charges et offices (conseils et chambres de notaires, syndicats professionnels et leurs unions, associations professionnelles de personnes exerçant la même profession, des métiers similaires ou connexes), soit des experts-comptables ou des sociétés d'expertise comptable membres de l'Ordre des experts-comptables.

Dans les deux cas, certaines **conditions de moralité** sont exigées tant des personnes qui sont à l'origine de la création des centres de gestion et des associations agréés que de celles qui en assurent la direction (cf. n° 7386-2).

7842

2. Les statuts.

Les centres de gestion et les associations agréés doivent être constitués sous la forme d'associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 ou pour les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle, conformément aux dispositions du code civil local.

7843

3. La qualité des adhérents.

Peuvent adhérer à un centre de gestion agréé, les personnes physiques ou morales ayant la qualité d'industriel, de commerçant, d'artisan ou d'agriculteur, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

Il en est de même de celles qui, sans pouvoir se faire inscrire au registre du commerce ou immatriculer au répertoire des métiers, exercent légalement et à titre habituel une activité professionnelle imposée dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (cf. *arrêt CE n° 140797 du 17 novembre 1997*).

Peuvent également adhérer à un centre de gestion agréé, les contribuables qui disposent de revenus non professionnels imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, soumis au régime simplifié d'imposition selon le bénéfice réel ou le régime normal d'imposition selon le bénéfice réel.

Par ailleurs, les adhérents exploitant plusieurs entreprises doivent formuler une seule adhésion.

Peuvent adhérer à une association agréée, les personnes physiques et les personnes morales ou les groupements relevant de l'IR¹ qui remplissent les trois conditions suivantes :

- exercer à titre habituel et constant une activité professionnelle dont les résultats sont soumis à l'impôt dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. Les agents généraux d'assurances et leurs sous-agents ayant opté pour le régime fiscal des salariés peuvent néanmoins adhérer à une association agréée ;
- relever d'un Ordre ou d'une organisation professionnelle ayant pris l'engagement d'améliorer la connaissance des revenus de leurs membres ;
- avoir souscrit à titre individuel, à cet engagement.

Peuvent également adhérer à ces associations agréées tous les contribuables qui disposent de revenus non professionnels imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, soumis au régime de la déclaration contrôlée de droit ou sur option, et qui auront souscrit un engagement d'amélioration de la connaissance des revenus, selon un modèle fixé par l'arrêté ministériel du 26 juin 2009 (JO du 8 octobre).

7844

4. Les effectifs (CGI, ann. II, art. 371 B et 371 N).

L'exigence d'un nombre minimum d'adhérents a pour objectif d'assurer aux organismes agréés les ressources nécessaires minimales pour fonctionner en toute indépendance. Ce nombre s'apprécie à la date du dépôt de la demande d'agrément ou du renouvellement de celle-ci.

Le nombre d'adhérents d'un centre de gestion agréé doit être au minimum de 100 à la date de l'agrément. Ce dernier ne pourra pas être renouvelé si le nombre des adhérents n'atteint pas 300 dans un délai de 3 ans à compter de la date d'agrément.

1. À l'exclusion des groupements qui ont pour objet de mettre en commun tout ou partie des dépenses professionnelles, mais qui permettent à leurs membres d'appréhender individuellement les recettes procurées par leur activité personnelle.

Pour les associations agréées, l'effectif doit être au minimum de 50 adhérents à la date de l'agrément.

Ces conditions de minimums d'adhérents ne sont pas exigées dans les départements d'outre-mer.

7845

5. La convention.

Une fois constitué, l'organisme agréé doit conclure avec l'administration fiscale une convention qui précise le rôle du ou des agents chargé(s) de lui apporter une assistance technique.

Depuis le 1^{er} janvier 2010, la convention précise également les modalités d'assistance et de contrôle de ces organismes par l'administration fiscale (cf. n^{os} 7849-3, 7850, 7854 et suiv.).

La signature de la convention entre le directeur départemental ou régional des finances publiques et le président de l'organisme agréé constitue l'un des actes de la procédure d'agrément.

La convention doit être établie selon les modèles joints en annexe à l'arrêté du 25 novembre 2010 (JO du 10 décembre 2010). Ce modèle de convention définit d'une part les modalités de l'assistance apportée par l'administration aux centres de gestion et aux associations agréées et d'autre part, précise les obligations imparties au centre de gestion ou à l'association agréé (tenue d'un registre des adhérents, respect de ses obligations fiscales et sociales, respect des dispositions contenues dans la Charte des bonnes pratiques des organismes agréés).

La convention entre en vigueur à compter de la date de notification de l'agrément.

Elle est conclue pour une durée de 3 ans, à la date de prise d'effet de l'agrément, renouvelable une première fois pour 3 ans, les renouvellements ultérieurs étant accordés par période de 6 ans. La validité de la convention suit celle de l'agrément.

II. AGRÉMENT

(BOI-DJC-OA-10-20)

7846

La demande d'agrément ou de renouvellement d'agrément est adressée au directeur départemental ou régional des finances publiques du département dans lequel le centre de gestion ou l'association agréé a son siège.

Dès délivrance du récépissé de la demande d'agrément, le directeur des finances publiques du département dans lequel le centre de gestion ou l'association agréé a son siège transmet au directeur des finances publiques situé au chef-lieu de région dans laquelle le centre de gestion ou l'association agréé a son siège un exemplaire du dossier d'agrément.

Pour les associations agréées, la décision d'agrément ou de refus d'agrément est prise par le directeur des finances publiques situé au chef-lieu de la région dans laquelle l'association a son siège.

La date de délivrance du récépissé a pour effet de faire courir le délai de 4 mois imparti à la commission régionale d'agrément pour se prononcer sur la demande d'agrément.

Pour les centres de gestion, la décision d'agrément est prise par une commission instituée au chef-lieu de région. Cette commission, placée sous la présidence du directeur des finances publiques situé au chef-lieu de la région dans laquelle le centre de gestion agréé a son siège. L'agrément initial est délivré pour une période de 3 ans. Le premier renouvellement est accordé pour 3 ans. La durée de l'agrément est portée à 6 ans à compter du deuxième renouvellement.

Les décisions de refus d'agrément peuvent être déferées à la juridiction administrative par la voie du recours pour excès de pouvoir dans le délai de 2 mois à compter du jour de la réception de l'avis portant notification de la décision contestée.

7847

L'agrément peut être retiré en cours de contrat (CGI, ann. II, art. 371 K et 371 V) :

- en cas d'inexécution des engagements pris ;
- en cas de non respect de la convention ;
- s'il y a parmi les administrateurs une personne ayant fait l'objet d'une des sanctions prévues à l'article 371 D de l'annexe II au CGI ;
- si les adhérents qui ne respectent pas leurs obligations ne sont pas exclus ;
- si le nombre d'adhérents est inférieur pendant plus d'un an aux chiffres prévus.

La commission régionale d'agrément instituée au chef-lieu de région peut retirer l'agrément à un centre de gestion agréé si les engagements pris ne sont pas respectés.

De même, le directeur des finances publiques situé au chef-lieu de la région dans laquelle une association agréée a son siège peut lui retirer l'agrément si les engagements pris ne sont pas respectés.

Les adhérents doivent obligatoirement être informés par le centre de gestion ou l'association agréée de la décision de retrait d'agrément. Ils conservent le bénéfice des avantages fiscaux pour l'année ou l'exercice en cours à la date du retrait.

7848

L'agrément peut être renouvelé sur demande présentée au plus tard six mois avant l'expiration de l'agrément en cours (CGI, ann. II, art. 371 J et 371 U).

En cas de demande de renouvellement d'agrément présentée par un centre de gestion ou de retrait d'agrément, l'administration peut porter à la connaissance de la commission régionale les renseignements qui lui sont nécessaires pour lui permettre de se prononcer sur les affaires qui lui sont soumises (LPF, art. L. 166, al. 2).

Après avoir informé les intéressés des manquements constatés dans l'exécution de leurs missions et les avoir mis en mesure de présenter leurs observations, l'autorité administrative désignée par décret peut subordonner le maintien ou le renouvellement de l'agrément d'un centre de gestion ou d'une association agréée au changement de leur équipe dirigeante (CGI, art. 1649 *quater* K).

III. FONCTIONNEMENT

(BOI-DJC-OA-20)

7849

1. Rôle des centres de gestion et des associations agréés.

Les différentes prestations des centres de gestion et des associations agréés sont réservées à leurs adhérents. Toutefois, les formations proposées par l'organisme agréé sont également offertes au représentant de l'adhérent.

Les organismes agréés ne peuvent pas agir en qualité de mandataires de leurs membres. Toutefois, ils doivent recevoir mandat de leurs membres ayant adhéré au système de transfert des données fiscales et comptables (TDFC) pour transmettre les informations correspondant aux obligations déclaratives de ces membres (CGI, ann. II, art. 371 A et 371 M).

7849-1

a. Centres de gestion agréés.

1° Mission d'assistance.

- Établissement d'un dossier de gestion.

Les centres de gestion fournissent chaque année à leurs adhérents imposés d'après le bénéfice réel un dossier complet de gestion comportant divers ratios, un commentaire sur la situation financière et économique de l'entreprise, une analyse comparative des comptes de résultat et des bilans.

En cas de pluralité d'entreprises entraînant le dépôt de déclarations distinctes, un dossier de gestion correspondant à chacune d'elles doit être élaboré. Si une seule déclaration est déposée, ce dossier doit tenir compte, notamment dans le commentaire personnalisé de gestion, de l'existence d'activités multiples.

De plus, les centres de gestion peuvent élaborer les déclarations fiscales de leurs adhérents placés sous un régime de bénéfice réel.

- Actions de formation et d'information des adhérents.
- Obligation de dématérialiser et de télétransmettre.

Les centres de gestion agréés ont l'obligation de dématérialiser et de télétransmettre aux services de la Direction générale des Finances publiques, selon la procédure prévue par le système de transfert des données fiscales et comptables, les attestations qu'ils délivrent à leurs adhérents, ainsi que les déclarations de résultats, leurs annexes et les autres documents les accompagnant. Ils doivent recevoir mandat de leurs adhérents pour transmettre les informations correspondant à leurs obligations déclaratives, selon des modalités définies par arrêté ministériel (CGI, art. 1649 *quater* E).

7849-2

2° Mission de prévention.

Le rôle des centres de gestion agréés consiste également à détecter et à prévenir les erreurs et anomalies d'ordre fiscal. Ils sont donc tenus :

- de procéder à un examen en la forme des déclarations puis à l'examen de leur cohérence et de leur vraisemblance ;
- d'informer les adhérents des anomalies apparentes constatées et de leur demander des précisions ;
- de s'assurer que leurs interventions sont suivies d'effet.

Ils doivent en effet veiller au respect des engagements pris par leurs membres (cf. n° 7851) et sanctionner par l'exclusion les manquements graves ou répétés qui ont pu être commis.

Remarque : ce rôle de formation et de prévention est spécifique aux centres de gestion agréés. Par les prérogatives et les moyens mis en œuvre, il est totalement distinct, d'une part, du contrôle fiscal qui ne peut être exercé que par les agents de l'administration, d'autre part, de la révision comptable qui demeure du ressort exclusif des membres de l'Ordre des experts-comptables. De même, les centres de gestion agréés ne peuvent procéder à des investigations dans les éléments du patrimoine privé de leurs membres.

7849-3 3° *Modalités d'assistance et de contrôle des centres de gestion agréés.*

Les modalités d'assistance et de contrôle des centres de gestion agréés par l'administration fiscale sont précisées dans la convention visée à l'article 371 C de l'annexe II au CGI.

7849-4 4° *Procédure de contrôle des déclarations par les centres de gestion agréés.*

Les centres de gestion demandent à leurs adhérents tous renseignements utiles afin de procéder chaque année, sous leur propre responsabilité, à un examen en la forme des déclarations de résultats et de leurs annexes, des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires, puis à l'examen de leur cohérence, de leur vraisemblance et de leur concordance.

Les centres de gestion ont l'obligation de procéder aux contrôles de concordance, de cohérence et de vraisemblance des déclarations de résultats et de taxes sur le chiffre d'affaires de leurs adhérents dans les six mois à partir de la date de réception des déclarations des résultats par le centre.

Les centres de gestion sont tenus d'adresser à leurs adhérents un compte rendu de mission dans les deux mois qui suivent la fin des opérations de contrôle. Dans le même délai, une copie de ce compte rendu est transmise, par le centre, au service des impôts des entreprises dont dépend l'adhérent concerné.

Les modèles de compte rendu de mission et les modalités de leur transmission aux services fiscaux sont définis par l'arrêté ministériel du 25 novembre 2010.

7850 b. *Associations agréées.*

Depuis le 1^{er} janvier 2010, les associations agréées s'assurent de la régularité des déclarations de résultats et des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires que leur soumettent leurs adhérents. À cet effet, elles leur demandent tous renseignements utiles de nature à établir la concordance, la cohérence et la vraisemblance entre :

- les résultats fiscaux et la comptabilité établie conformément aux plans comptables visés à l'article 1649 *quater* G du CGI ;
- les déclarations de résultats et les déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires.

Elles sont habilitées à élaborer pour le compte de leurs adhérents, placés sous un régime réel d'imposition, les déclarations destinées à l'administration fiscale.

Les modalités d'assistance et de contrôle des associations agréées par l'administration fiscale sont précisées dans la convention visée à l'article 371 O de l'annexe II au CGI.

Les associations agréées ont l'obligation de procéder aux contrôles de concordance, cohérence et vraisemblance des déclarations de résultats et de taxes sur le chiffre d'affaires de leurs adhérents dans les six mois à partir de la date de réception des déclarations des résultats par l'association.

Les associations agréées sont tenues d'adresser à leur adhérent un compte rendu de mission dans les deux mois qui suivent la fin des opérations de contrôle. Dans le même délai, une copie de ce compte rendu est transmise, par l'association, au service des impôts des entreprises dont dépend l'adhérent concerné.

Les modèles de compte rendu de mission et les modalités de leur transmission aux services fiscaux sont définis par l'arrêté ministériel du 25 novembre 2010.

7851 2. *Obligations des adhérents (BOI-DJC-OA-20-30).*

a. *Centres de gestion agréés.*

Les adhérents des centres de gestion agréés sont tenus de produire tous les éléments nécessaires à l'établissement d'une comptabilité sincère.

Sauf s'il s'agit de ventes de faible importance qu'il est d'usage de régler en espèces ou lorsque les frais d'encaissement sont disproportionnés par rapport au montant de la transaction, ils doivent accepter les règlements par chèques, faire libeller ces chèques à leur ordre et ne pas les endosser sauf pour remise directe à l'encaissement.

Ils sont tenus d'informer la clientèle de leur qualité d'adhérent à un centre de gestion agréé et des conséquences qui en résultent en ce qui concerne l'acceptation des règlements par chèques, au moyen d'une affichette apposée dans les locaux destinés à recevoir la clientèle (ou dans les emplacements et véhicules aménagés en vue d'effectuer des ventes ou des prestations de services), et d'une mention dans la correspondance et sur les documents professionnels adressés ou remis à leurs clients.

Remarque : les pharmaciens d'officine n'ont toutefois pas à faire figurer cette mention sur les ordonnances ou les feuilles de maladie constatant une vente au détail de médicaments payés comptant.

L'adhésion à un centre de gestion agréé implique l'autorisation donnée à ce dernier de communiquer à l'agent de l'administration fiscale qui apporte son assistance technique, les renseignements ou documents visés à l'article 371 E de l'annexe II au CGI.

7852

7853

b. Associations agréées.

L'adhésion à une association agréée implique :

- l'engagement par les membres soumis au régime de la déclaration contrôlée de suivre les recommandations qui leur ont été adressées, conformément à l'article 371 Y de l'annexe II au CGI par les ordres et organisations professionnelles dont ils relèvent, en vue d'améliorer la connaissance des revenus de leurs membres ;
- l'engagement par les membres dont les déclarations de bénéfices sont élaborées par l'association de fournir à celle-ci tous les éléments nécessaires à l'établissement de déclarations sincères et complètes ;
- l'engagement par les membres qui ne font pas élaborer leur déclaration par l'association agréée de communiquer à celle-ci, préalablement à l'envoi aux services de la Direction générale des Finances publiques de la déclaration prévue à l'article 97 du CGI, le montant du résultat imposable déclaré et l'ensemble des données utilisées pour la détermination de ce résultat. Le moyen le plus expédient de respecter cette obligation est de faire parvenir un imprimé de déclaration n° 2035 qui comporte tous les renseignements utiles. Les associations agréées doivent demander à leurs adhérents de leur adresser ce document avant son envoi à l'administration fiscale ;
- l'autorisation donnée à l'association agréée de communiquer à l'agent de l'administration fiscale qui apporte son assistance technique, les renseignements ou documents visés ci-dessus.

7854

3. Rôle de l'administration (BOI-DJC-OA-20-40).

Le directeur départemental ou régional des finances publiques désigne un correspondant, en principe, au sein du bloc professionnel, chargé d'une mission d'assistance. Son identité est communiquée par écrit à l'ensemble des présidents des organismes agréés. Ce correspondant suit l'intégralité des travaux relatifs aux organismes agréés : visa du registre, états OA1, réponses aux questions complexes, procédure d'agrément ou de renouvellement d'agrément.

La DGFIP assure des missions d'information et de formation auprès des organismes agréés. À cette fin, l'administration apporte son assistance pour l'organisation de séances d'information et de formation.

Le directeur départemental ou régional des finances publiques ou son représentant assiste, avec voix consultative, aux délibérations des organes dirigeants des centres de gestion et associations agréés lorsqu'elles sont relatives au budget et aux conditions de fonctionnement de ceux-ci. À cet effet, les documents utiles doivent lui être communiqués huit jours au moins avant la date de ces délibérations.

La mission de surveillance et de contrôle des procédures internes des organismes agréés est confiée à un corps de contrôleurs qui assure un contrôle de qualité triennal de l'ensemble des organismes agréés d'une région ou interrégion. Ces contrôleurs sont regroupés à un niveau supra-départemental, à savoir en règle générale, la direction chef-lieu de région.

7855

Enfin l'administration, quand elle a connaissance de manquements graves ou répétés commis par les adhérents, doit en informer les présidents des centres de gestion ou des associations agréés (LPF, art. L. 166, 1^{er} al.).

L'article L. 166 du LPF prescrit à l'administration de communiquer aux présidents des organismes agréés les renseignements utiles à ces organismes pour prononcer l'exclusion des adhérents qui ne respectent pas leurs obligations.

IV. ALLÈGEMENTS FISCAUX

(BOI-DJC-OA-30)

7856

Les adhérents des centres de gestion et associations agréés peuvent bénéficier, sous certaines conditions, des allègements fiscaux suivants :

- déduction intégrale du salaire du conjoint de l'adhérent ;
- réduction d'impôt pour frais de tenue de comptabilité et d'adhésion ;
- abandon conditionnel des majorations fiscales.

7857

7859

7860

1. Déduction du salaire du conjoint (CGI, art. 154, al. 2).

Les adhérents des centres de gestion ou des associations agréés, mariés sous un régime de communauté et imposés à l'impôt sur le revenu peuvent inclure, parmi les charges déductibles du résultat imposable, le salaire de leur conjoint, si celui-ci participe effectivement à l'exploitation (cf. FP n° 519 et FE n° 1035).

Le bénéfice de cet avantage est réservé aux exploitants individuels (sauf les forfaitaires BA), aux associés de sociétés relevant du régime des sociétés de personnes visées aux articles 8, 8 *ter* et 8 *quater* du CGI (y compris l'associé unique, personne physique, d'une EURL ou d'une EARL) qui ont été membres d'un centre de gestion ou d'une association agréée pendant, en principe, la durée totale de l'exercice ou de l'année civile considérée.

7861

2. Réduction de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 199 *quater* B).

Les adhérents des centres de gestion ou des associations agréés peuvent bénéficier d'une réduction de leur cotisation d'impôt sur le revenu pour les dépenses qu'ils ont exposées à raison de la tenue de leur comptabilité et de l'adhésion à un centre de gestion ou à une association agréée.

Toutefois, cette réduction est applicable seulement aux adhérents dont le chiffre d'affaires ou les recettes sont inférieures aux limites du forfait prévu aux articles 64 à 65 B du CGI (cf. FP n° 316) ou des régimes définis aux articles 50-0 (micro-entreprises) et 102 *ter* (micro BNC) du code précité et qui ont régulièrement opté pour un mode réel de détermination de leur résultat.

Elle est cependant maintenue pour la première année d'application de plein droit du régime réel normal ou simplifié d'imposition des bénéfices agricoles.

La réduction d'impôt ne peut ni excéder **915 €** par an, ni être supérieure au montant de l'impôt sur le revenu dû pour une année, avant déduction d'impôt afférent aux revenus mobiliers, ainsi que des prélèvements et retenues non libératoires, mais après application éventuelle de la décote.

Lorsque la cotisation d'impôt sur le revenu lui est inférieure, le solde correspondant n'est ni restituable, ni imputable sur l'impôt sur le revenu dû à un taux proportionnel ; il ne peut davantage être reporté sur l'impôt dû au titre des années suivantes.

Les dépenses prises en charge par l'État du fait de cette réduction doivent être réintégrées pour la détermination du résultat catégoriel. En revanche, le surplus des dépenses non prises en compte à titre de réduction d'impôt constitue une charge déductible.

Par ailleurs, la limite de non-recouvrement des cotisations initiales d'impôt sur le revenu (cf. FP n° 32) s'apprécie après application de l'ensemble des réductions d'impôts dont peuvent bénéficier les adhérents de centres de gestion ou d'associations agréés.

Enfin, un manquement délibéré du contribuable entraîne la perte de la réduction d'impôt.

7862

3. Abandon conditionnel des majorations (CGI, art. 1755).

Sauf en cas de manœuvres frauduleuses, les majorations fiscales, de quelque nature qu'elles soient, ne sont pas applicables aux contribuables qui auront fait connaître spontanément, par lettre recommandée expédiée dans les trois mois suivant leur adhésion à un centre de gestion ou à une association agréée, les insuffisances, inexactitudes ou omissions que comportent les déclarations.

Le bénéfice de cette mesure est subordonné à la double condition :

- que ces insuffisances, inexactitudes ou omissions n'aient fait l'objet, antérieurement à la date d'expédition de la lettre recommandée mentionnée ci-dessus, de l'engagement d'aucune procédure administrative ou judiciaire ;
- que l'impôt en principal soit acquitté dans les délais impartis.

V. RÉDUCTION DU DÉLAI DE REPRISE DE L'ADMINISTRATION FISCALE

(LPF, art. L. 169 et L. 176 ; BOI-CF-PGR-10-20 et BOI-CF-PGR-10-30)

7862-1

Les contribuables adhérents d'un centre de gestion agréé ou d'une association agréée susceptibles de bénéficier de la réduction du délai de reprise sont ceux dont les revenus sont imposables :

- à l'impôt sur le revenu selon un régime réel, dans la catégorie des BIC, BNC et BA (LPF, art. L. 69, al. 2) pour les déclarations de résultats dont la date légale de dépôt expire à compter du 1^{er} janvier 2010, ainsi qu'aux déclarations de TVA de la période correspondante ;
- à l'impôt sur les sociétés sur option exercée dans les conditions prévues à l'article 239 du CGI, des SARL et des SELARL dont l'associé unique est une personne physique pour les déclarations de résultats dont la date limite de dépôt expire à compter du 17 juin 2010 ainsi qu'aux déclarations de TVA de la période correspondante ;
- sur option à l'impôt sur les sociétés pour les EIRL ;
- aux taxes sur les chiffres d'affaires (LPF, art. L. 176).

La réduction du délai de reprise est soumise à la double condition :

- que le service des impôts des entreprises, dont relève l'adhérent, ait reçu une copie du compte rendu de mission rédigé par l'organisme agréé au titre des exercices concernés ;
- que le contribuable n'ait fait l'objet d'aucune pénalité, autre que l'intérêt de retard, sur les périodes d'imposition non prescrites au regard du délai spécial de deux ans. Les pénalités incluent notamment les pénalités de recouvrement.

VI. RÉGIME FISCAL DES CENTRES DE GESTION ET ASSOCIATIONS AGRÉÉS

(BOI-DJC-OA-40)

7863

Les centres de gestion et les associations agréés sont assujettis de plein droit à la TVA et sont passibles de l'IS dans les conditions de droit commun.

Toutefois, les cotisations versées par les adhérents peuvent être considérées, pour partie et à certaines conditions, comme un droit d'entrée ne donnant pas lieu à assujettissement à la TVA et à l'IS.

Ces organismes sont par ailleurs exonérés de l'imposition forfaitaire annuelle.

Les centres de gestion et les associations agréés sont redevables des taxes à la charge des employeurs (taxe d'apprentissage, participation au développement de la formation professionnelle continue et à l'effort de construction), et passibles de la contribution économique territoriale dans les conditions définies pour les commerçants et artisans.

Cependant, les centres de gestion agréés regroupant exclusivement des agriculteurs sont dispensés de l'obligation d'investir dans la construction.

7864

7868

B. PROFESSIONNELS DE L'EXPERTISE COMPTABLE

(CGI, art. 1649 *quater* L et 1649 *quater* M et annexe II, art. 371 *bis* A à 371 *bis* L ; BOI-DJC-EXPC)

7869

1. Conditions d'autorisation des professionnels de l'expertise comptable (CGI, art. 1649 *quater* L)

Pour l'application des dispositions du 1^o du 7 de l'article 158 du CGI, les professionnels de l'expertise comptable doivent disposer d'une **autorisation** délivrée par le commissaire du Gouvernement auprès du conseil régional de l'Ordre des experts-comptables dans le ressort duquel ils sont inscrits, après avis du conseil régional si elle est demandée par un expert-comptable indépendant ou une société d'expertise comptable, ou après avis de la commission nationale d'inscription prévue à l'article 42 *bis* de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'Ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable si elle est demandée par une association de gestion et de comptabilité.

Ils doivent, en outre, conclure avec l'administration fiscale une **convention** portant sur une période de trois ans et dans laquelle ils s'engagent :

- à viser les documents fiscaux transmis par leurs clients ou leurs adhérents, ou les documents fiscaux qu'ils établissent pour le compte de leurs clients ou adhérents, après s'être assurés de

leur régularité et avoir demandé à leurs clients ou adhérents tous renseignements utiles de nature à établir la concordance entre les résultats fiscaux et la comptabilité ;

- à procéder à un examen de cohérence et de vraisemblance du résultat déclaré à partir notamment de ratios économiques et financiers ;

- à dématérialiser et à télétransmettre aux services fiscaux, selon la procédure prévue par le système de transfert des données fiscales et comptables, les déclarations de résultats de leurs clients ou adhérents, leurs annexes et les autres documents les accompagnant. Ils doivent recevoir mandat pour transmettre les informations correspondant à leurs obligations déclaratives, selon des modalités définies par arrêté ministériel ;

- à fournir annuellement à leurs clients ou adhérents commerçants ou artisans un dossier de gestion ;

- à fournir annuellement à leurs clients ou adhérents un dossier d'analyse économique en matière de prévention des difficultés économiques et financières ;

- à se soumettre à un contrôle spécifique défini par l'administration fiscale.

Les conditions et les modalités de la délivrance de l'autorisation, de la conclusion de la convention avec l'administration fiscale et du contrôle sont précisées par les articles 371 *bis* A à 371 *bis* L de l'annexe II au CGI issus du décret n° 2010-297 du 19 mars 2010. En outre, le modèle de la convention prévue par l'article 371 *bis* B de l'annexe II au CGI est fixé par l'arrêté du 7 avril 2010 (JO du 22).

7869-1 2. Retrait de l'autorisation.

Après avoir informé les intéressés des manquements constatés dans l'exécution de la convention mentionnée à l'article 1649 *quater* L du CGI et les avoir entendus, le commissaire du Gouvernement peut retirer l'autorisation. Les clients ou adhérents du professionnel doivent être informés de cette décision.

7869-2 3. Communication des résultats des contrôles.

L'administration fiscale doit communiquer soit au président du conseil régional de l'ordre des experts-comptables, soit au président de la commission nationale d'inscription prévue à l'article 42 *bis* de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945, les résultats des contrôles dont ont fait l'objet respectivement les clients ou adhérents de ces professionnels. Ces renseignements peuvent porter sur la nature et le montant des rectifications dont le client ou l'adhérent a fait l'objet. Ces résultats sont également communiqués aux Commissaires du Gouvernement auprès du conseil régional intéressé (LPF, art. L. 166 C).

7869-3 4. Entrée en vigueur.

Ces dispositions sont en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2010.

titre 4

agréments fiscaux

(BOI-SJ-AGR)

7870 Les agréments fiscaux sont des procédures administratives qui permettent à un contribuable de bénéficier d'un régime fiscal dérogatoire pour certaines opérations prévues par la loi. Leur obtention est subordonnée à une demande de l'intéressé et à une décision de l'autorité compétente.

A. PRINCIPAUX AGRÈMENTS

7871 Actuellement, les agréments fiscaux constituent un ensemble de dispositions aux origines souvent disparates que l'on peut toutefois classer en fonction du but poursuivi par les pouvoirs publics.

Certains agréments spécifiques ne peuvent, toutefois, être rattachés à aucune catégorie.

I. LES AGRÈMENTS FINANCIERS

7872 Régime du bénéfice mondial ou consolidé (CGI, art. 209 *quinquies* ; cf. FE n° 1444).

Rénovation de la structure des sociétés (BOI-SJ-AGR-20) :

- opérations d'apport partiel d'actif et de scission (agrément prévu au 3 de l'article 210 B du CGI) ;
- reports de déficits en cas de fusions ou opérations assimilées (CGI, art. 209, II ; cf. FE n° 1450) ;
- attribution de titres représentatifs d'un apport partiel d'actifs (agrément prévu à l'article 115-2 du CGI) ;
- transferts de créances sur le Trésor (CGI, art. 220 *quinquies*, II).

II. LES AGRÈMENTS GÉOGRAPHIQUES

7873 Mesures fiscales en faveur de l'aménagement du territoire : crédit d'impôt en faveur des entreprises qui relocalisent leur activité en France.

Mesures spécifiques en faveur du développement des départements d'outre-mer :

- défiscalisation des investissements réalisés dans les départements et autres collectivités françaises d'outre-mer (CGI, art. 199 *undecies* A, 199 *undecies* B et 217 *undecies* ; cf. FP n°s 109 et suiv. et FE n°s 1864 et suiv.) ;
- exonération d'impôt sur les sociétés pour les créations d'activités nouvelles (CGI, art. 208 *quater*).

Mesures spécifiques en faveur du développement des départements de la Corse (CGI, art. 44 *decies*, 1466 B et 1466 C ; cf. FE n° 1910 et IDL n° 6065-11).

III. LES AGRÈMENTS EN FAVEUR DE LA CONSERVATION DU PATRIMOINE ARTISTIQUE NATIONAL OU DE L'ESPACE LITTORAL

7874 Exonération des droits de mutation des dons et legs à l'État d'œuvres de haute valeur artistique ou historique (CGI, art. 1131 ; BOI-SJ-AGR-50-10).

Dation en paiement (CGI, art. 1716 *bis* ; BOI-SJ-AGR-50-20 ; décret n° 2012-1241 du 7 novembre 2012 relatif aux conditions d'agrément des dations d'œuvres d'art, de livres, d'objets de collection, de documents de haute valeur artistique ou historique).

Imputation sur le revenu global des charges afférentes à certains immeubles (CGI, art. 156, II-1° *ter* ; BOI-SJ-AGR-50-50).

Souscription au capital et amortissement exceptionnel des actions des SOFICA (sociétés de financement des œuvres cinématographiques et audiovisuelles) [CGI, art. 199 *unviciés* et 217 *septies* ; cf. FP n° 113-5 et FE n° 1111 ; BOI-SJ-AGR-50-60-20].

IV. LES AGRÈMENTS EN FAVEUR DE LA CRÉATION, LA TRANSMISSION OU LA REPRISE D'ENTREPRISES

7875 Exonération des sociétés créées pour la reprise d'entreprises industrielles en difficulté (CGI, art. 44 *septies* ; cf. FE n° 1987 et suiv.).

V. AUTRE AGRÈMENT

7876 Mécénat des entreprises (CGI, art. 238 *bis*, 4 ; cf. FE n° 1060 et s. ; BOI-SJ-AGR-60-10 ; décret n° 2013-57 du 16 janvier 2013 relatif aux conditions de délivrance de l'agrément aux organismes concernés afin que les entreprises qui leur versent des dons puissent bénéficier de la réduction d'impôt en faveur du mécénat prévue à l'article 238 *bis* du CGI).

B. PROCÉDURE

7877 Les décisions d'agrément ont des objets divers et des effets variables mais elles ont en commun d'être subordonnées à l'observation de principes généraux de procédure qui confèrent des garanties sérieuses aux intéressés.

1. Sauf disposition expresse contraire, toute demande d'agrément auquel est subordonnée l'application d'un régime fiscal particulier doit être déposée préalablement à la réalisation de l'opération qui la motive.

La demande doit au minimum préciser :

- l'identité complète du demandeur ;
- la nature de l'opération prévue ;
- l'avantage fiscal demandé.

Le service destinataire procède alors à une première instruction et met le demandeur en situation de fournir les renseignements et documents manquants.

Lorsque la demande est faite après le début de l'opération qui la motive, elle est irrecevable et l'agrément demandé ne peut être accordé.

2. L'article 1649 *nonies* du CGI complété par la décision du directeur général du 9 juillet 2005 prévoient, par ailleurs, que les agréments sont délivrés par le ministre ou, par délégation, par les agents des finances publiques ayant au moins le grade de directeur départemental ou un grade équivalent. Pour les directions n'ayant pas d'agent titulaire d'un tel grade dans leurs effectifs, les directeurs peuvent déléguer leur signature à des agents ayant le grade de directeur divisionnaire.

L'échelon de déconcentration retenu est la direction des finances publiques du département au chef-lieu duquel est localisée la direction de contrôle fiscal dans le ressort de laquelle est situé, selon le cas :

- l'établissement ou le siège de l'entreprise concernée, pour les aides fiscales à l'aménagement du territoire et les agréments prévus en matière d'impôt sur les sociétés ;
- l'immeuble pour l'agrément mentionné au 3° du I de l'article 156 du CGI.

Toutefois, sont compétentes :

- pour la région Île-de-France et Paris, la direction spécialisée pour la région Île-de-France et pour Paris ;
- pour les agréments demandés par les entreprises établies dans les départements d'outre-mer, les directions des finances publiques territorialement compétentes ;

- pour les agréments mentionnés aux I et IV de l'article 44 *decies* du CGI, la direction des finances publiques de la Corse-du-Sud.

Les différents arrêtés de déconcentration sont codifiés aux articles 170 *quinquies* et suiv. de l'annexe IV au CGI.

3. Les décisions d'agrément prennent la forme d'un arrêté individuel. Elles visent les textes légaux en vertu desquels elles sont prises, les demandes et différents documents adressés par les demandeurs.

4. Le maintien des avantages fiscaux attachés à l'agrément est toujours subordonné à la réalisation des engagements contractés par l'entreprise bénéficiaire et aux conditions particulières de la décision.

5. Le délai au terme duquel le silence gardé par l'administration vaut décision de rejet est fixé à quatre mois en ce qui concerne les demandes tendant à l'obtention des agréments fiscaux mentionnés à l'article 1649 *nonies* du CGI, à l'exception des agréments prévus aux articles 217 *duodecies* et 1716 *bis* du même code qui demeurent soumis aux délais spécifiques prévus par les textes qui les régissent (décret n° 2001-907 du 3 octobre 2001, art. 2).

C. RETRAIT ET DÉCHÉANCE DES AGRÉMENTS

(CGI, art. 1649 *nonies* A)

7878

Lorsque les engagements souscrits en vue d'obtenir un agrément administratif ne sont pas exécutés ou lorsque les conditions auxquelles l'octroi de ce dernier a été subordonné ne sont pas remplies, cette inexécution entraîne le retrait de l'agrément et les contribuables sont déchus du bénéfice des avantages fiscaux attachés à l'agrément.

La même déchéance est encourue lorsque les bénéficiaires d'avantages fiscaux accordés du fait d'un agrément administratif ou d'une convention passés avec l'État se rendent coupables d'une infraction fiscale reconnue frauduleuse par une décision judiciaire ayant autorité de chose jugée.

Dans les deux cas, les impôts dont les contribuables ont été dispensés, soit depuis la date de l'agrément, soit depuis celle de l'infraction, deviennent immédiatement exigibles¹ (cf. n° 7045).

7879

7999

1. Toutefois, les effets de la déchéance peuvent, dans le premier cas, être limités, par décision ministérielle, à une fraction des avantages obtenus du fait de l'agrément.

LIVRE VIII

affaires foncières

Cadastre • Publicité foncière.

sommaire

N^{os}

PREMIÈRE PARTIE CADASTRE

TITRE 1. - HISTORIQUE ET MISSIONS DU CADASTRE.

Chapitre premier. - HISTORIQUE.	
A. Le cadastre parcellaire de 1807	8001
B. La rénovation générale du cadastre	8002
C. La réforme de la publicité foncière de 1955	8003
D. Le remaniement du cadastre	8004
Chapitre 2. - LES MISSIONS CADASTRALES ACTUELLES	
A. Mission fiscale	8006
B. Mission foncière	8007
C. Mission technique	8008
D. Mission documentaire	8009
E. Missions « induites »	8009-1

TITRE 2. - LA DOCUMENTATION CADASTRALE

Chapitre premier. - LE PLAN.	
A. Le plan cadastral	8011
I. Les feuilles parcellaires	8014
II. Le tableau d'assemblage	8020
III. Localisation du plan cadastral	8021
B. L'informatisation du plan cadastral	8026
Chapitre 2. - LA DOCUMENTATION LITTÉRALE	
	8030

	N ^{os}
A. La documentation des services du cadastre	8031
I. Organisation des données.....	8032
II. Description de la documentation.....	8033
B. La documentation des mairies	8050
Chapitre 3. - CONSULTATION ET DÉLIVRANCE DES DOCUMENTS.....	8054
A. Consultation des documents cadastraux	8055
B. Délivrance des documents cadastraux	8057
I. Délivrance par la DGFiP.....	8059
II. Tarification par la DGFiP.....	8071
III. Délivrance des documents par les mairies.....	8073
IV. Délivrance par les partenaires aux conventions.....	8075
C. Consultation et délivrance des documents fiscaux	8076
TITRE 3. - LES TRAVAUX TOPOGRAPHIQUES.	
Chapitre premier. - GÉNÉRALITÉS.....	8080
Chapitre 2. - LA CONFECTION DU PLAN CADASTRAL.....	8081
A. L'établissement du canevas	8086
B. Le lever des détails	8094
I. Reconnaissance, attribution et délimitation.....	8095
II. Les méthodes de lever terrestre.....	8101
III. Les méthodes de lever photogrammétrique.....	8103
C. Classes de précision applicables aux levés à grande échelle entrepris par les services publics	8108
D. La communication aux propriétaires des résultats des opérations	8114
E. L'incorporation des résultats des opérations dans la documentation	8115-1
Chapitre 3. - LES ORGANISMES EXTERNES DE CONCERTATION ET DE COORDINATION DES TRAVAUX RELATIFS À L'INFORMATION GÉOGRAPHIQUE.	
A. Le conseil national de l'information géographique (CNIG)	8131
B. Les comités départementaux de l'information géographique (CDIG)	8132
TITRE 4. - LES ÉVALUATIONS FONCIÈRES.	
Présentation générale.....	8138
Chapitre premier. - LES ÉVALUATIONS FONCIÈRES DES PROPRIÉTÉS BÂTIES.....	8139
A. Les diverses natures de locaux	8140
B. Les modalités d'évaluation.	
I. Évaluation des locaux d'habitation ou professionnels.....	8143
II. Évaluation des locaux à usage commercial et biens divers.....	8144
III. Évaluation des établissements industriels.....	8146
C. Le processus des opérations d'évaluation	8150
I. Le rattachement du local à la classification existante est possible.....	8151
II. La classification communale existante est inadaptée.....	8152
III. Conclusion du processus.....	8152-1
D. Réduction des valeurs locatives de certains locaux d'habitation situés dans certains immeubles collectifs	8152-2
Chapitre 2. - LES ÉVALUATIONS FONCIÈRES DES PROPRIÉTÉS NON BÂTIES.....	8153
A. La classification	8154
B. Les modalités d'évaluation	8155
I. Évaluation à l'aide des actes de location.....	8156
II. Évaluation par comparaison.....	8157
III. Évaluation d'après la valeur vénale.....	8158
IV. Évaluation par voie d'appréciation directe.....	8159

	N ^{os}
C. Le processus des opérations d'évaluation	8160
Chapitre 3. - LA MISE À JOUR PÉRIODIQUE DES ÉVALUATIONS FONCIÈRES DES PROPRIÉTÉS BÂTIES ET NON BÂTIES.....	8175
A. Constatation annuelle	8176
I. Définition des changements.....	8177
II. Obligations des propriétaires.....	8179
III. Évaluation des changements.....	8180
B. Actualisation	8182
I. Mode de détermination des coefficients d'actualisation.....	8182-1
II. Procédure d'établissement des coefficients d'actualisation.....	8182-2
III. Réalisation des actualisations.....	8182-3
C. Révision	8183
D. Revalorisations forfaitaires annuelles	8184
E. Recours des contribuables	8185
Annexe 1. Tableau de classification des locaux d'habitation ou à usage professionnel ordinaires, des dépendances bâties et des éléments bâtis formant dépendances.....	8186
Annexe 2. Mode de calcul de la valeur locative approchée des locaux d'habitation ou à usage professionnel.....	8188
Annexe 3. Coefficients de pondération moyens.....	8189
TITRE 5. - LA CONSERVATION CADASTRALE	8190
Chapitre premier. - PRINCIPES DE BASE.....	8192
A. Concordance du fichier immobilier et du cadastre.	
I. Généralités.....	8192
II. Les extraits cadastraux.....	8193
III. Les documents d'arpentage.....	8201
IV. Les procès-verbaux et autres documents de liaison.....	8209
B. La constatation des changements.	
I. Généralités.....	8210
II. La constatation sur pièces.....	8214
III. La constatation d'office en commune.....	8217
Chapitre 2. - LA TENUE À JOUR DU PLAN.....	8221
A. Les modifications de limites de propriété	8222
I. Nature des documents d'arpentage.....	8223
II. Présentation.....	8224
III. Confection des documents d'arpentage.....	8225
B. Les changements d'ordre foncier et fiscal	8230
C. L'intégration des plans d'aménagement foncier	8232
Chapitre 3. - LA TENUE À JOUR DE LA DOCUMENTATION LITTÉRALE.	
A. La tenue à jour de la documentation littérale du service	8241
B. La tenue à jour de la documentation littérale des mairies	8254

DEUXIÈME PARTIE PUBLICITÉ FONCIÈRE

INTRODUCTION.....	8300
A. La réforme de 1955	8301
I. Portée de la réforme sur le plan du droit.....	8301
II. Portée de la réforme sur le plan de la technique.....	8302
B. La réforme de 1998 poursuivie en 2000 : Adaptation du régime de la publicité foncière à la modernisation des services	8304-1

	N ^{os}
C. La réforme de 2010 : suppression du régime des conservateurs des hypothèques	8304-2
D. Les missions des services chargés de la publicité foncière	8305
TITRE 1. - LE DROIT ET LES CONDITIONS DE LA PUBLICITÉ FONCIÈRE	8306
Chapitre premier. - LES PUBLICATIONS DE DROITS SUR LES IMMEUBLES AUTRES QUE LES PRIVILÈGES ET HYPOTHÈQUES	8307
A. Actes et décisions judiciaires dont la publication est la condition de leur opposabilité aux tiers.	
I. Actes et décisions judiciaires visés principalement aux 1 ^o et 2 ^o de l'article 28 du décret du 4 janvier 1955	8308
II. Effets de la publication	8312
III. Sanction du défaut de publicité	8315
B. Actes dont la publication est prescrite pour l'information des usagers.	
I. Actes visés principalement aux 3 ^o à 9 ^o de l'article 28 et aux articles 36 et 37 du décret du 4 janvier 1955	8319
II. Effets de la publication	8325
III. Sanction du défaut de publicité	8326
C. Actes et décisions judiciaires visés à l'article 35 du décret du 4 janvier 1955.	
I. Actes et décisions judiciaires concernés	8329
II. Effets attachés à la publicité	8331
D. Actes admis à la publicité à titre facultatif.	
I. Actes cités à l'article 37 du décret du 4 janvier 1955	8332
II. Effets attachés à la publicité	8333
Chapitre 2. - LES INSCRIPTIONS DE PRIVILÈGES ET HYPOTHÈQUES	8334
A. Les privilèges	8335
I. Les privilèges généraux sur les immeubles	8336
II. Les privilèges spéciaux sur les immeubles	8338
B. Les hypothèques	8340
I. Les diverses hypothèques	8341
II. Effets des inscriptions	8344
C. Transmission et extinction des sûretés.	
I. La transmission des sûretés	8345
II. L'extinction des sûretés	8346
III. Les mentions en marge et leurs effets	8347
Chapitre 3. - RÈGLES GOUVERNANT LES RÉQUISITIONS DE FORMALITÉS ET LA CONSERVATION DE LA DOCUMENTATION	8348
A. Les réquisitions de formalités.	
I. Lieu, forme, auteur et époque des réquisitions	8349
II. Forme des documents déposés pour être publiés (ou mentionnés) ou produits en vue d'une inscription	8353
III. Contenu des documents. Pièces jointes	8356
IV. Refus ou rejet des documents irréguliers	8358
B. La vie des publications.	
I. Règle de la perpétuité et de l'intangibilité des publications	8361
II. Exception apparente : les publications provisoires	8366
III. Exception véritable : les saisies	8367
C. La vie des inscriptions.	
I. Durée des inscriptions	8370
II. Les mentions en marge des inscriptions	8373
TITRE 2. - CONSTITUTION, MISE À JOUR ET EXPLOITATION DE LA DOCUMENTATION FONCIÈRE	8375
Chapitre premier. - LA CONSTITUTION DE LA DOCUMENTATION	8376
A. Les documents enliassés	8377

	N ^{os}
B. Le fichier immobilier.	
I. Composition du fichier immobilier tenu jusqu'à l'informatisation	8378
II. Composition et tenue du fichier immobilier informatisé	8382
Chapitre 2. - LA MISE À JOUR DE LA DOCUMENTATION.	
A. Mise à jour des documents enliassés.	
I. Caractère cumulatif des informations	8390
II. Mises à jour effectuées	8391
B. Mise à jour du fichier immobilier	8392
Chapitre 3. - L'EXPLOITATION DE LA DOCUMENTATION	8396
A. Les réquisitions de renseignements	8397
I. Règles générales de recevabilité des réquisitions	8398
II. Portée des réquisitions	8401
B. Les recherches	8404
I. Principes directeurs des recherches	8405
II. Mécanisme des recherches	8409
C. Les états et les certificats délivrés.	
I. Établissement des états et certificats	8410
II. Délai de délivrance des états et des certificats	8416
III. Conservation des réquisitions	8418
Chapitre 4. - LES FONCTIONS DU FICHIER IMMOBILIER	8419
A. Le fichier, récepteur d'informations	8420
B. Le fichier, fournisseur d'informations	8421
C. Le fichier, générateur de publicité	8422
TITRE 3. - LES PERCEPTIONS	8423
Chapitre premier. - IMPÔTS RECOUVRÉS PAR LES SERVICES CHARGÉS DE LA PUBLICITÉ FONCIÈRE.	8424
A. Perceptions sous le régime de la formalité fusionnée	8425
B. Perceptions en cas de publication simple ou d'inscription.	
I. Publications simples	8427
II. Inscriptions	8429
III. Recouvrement et contentieux	8431
Chapitre 2. - LA CONTRIBUTION DE SÉCURITÉ IMMOBILIÈRE	8432
A. La contribution de sécurité immobilière exigible	8433
I. Contribution de sécurité immobilière exigible lors de l'accomplissement des formalités	8434
II. Contribution de sécurité immobilière exigible lors de la délivrance de renseignements ou de copies de documents	8436
B. Régimes particuliers.	
I. Formalités requises au profit de l'État	8438
II. Inscriptions prises par l'État	8439
III. Formalités intéressant plusieurs services de la publicité foncière	8440
IV. Indications à opérer dans l'acte ou la décision déposée	8441
C. Règles générales d'exigibilité, de recouvrement et de contentieux.	
I. Principes généraux	8442
II. Règle du paiement d'avance	8443
III. Insuffisance de prix ou d'évaluation	8444
IV. Contentieux	8445
D. Recouvrement des salaires du conservateur des hypothèques restant dus	8446

PREMIÈRE PARTIE

Cadastre

titre 1

historique et missions du cadastre

8000

chapitre premier

historique

A. LE CADASTRE PARCELLAIRE DE 1807

8001

L'institution d'un cadastre parcellaire généralisé a été décidée par Napoléon 1^{er} (loi du 15 septembre 1807).

Le cadastre comprenait trois catégories de documents : le plan cadastral, le registre des états de section et les matrices cadastrales. Mais, à l'époque, seules ces dernières étaient annotées des mutations ; quant au plan, il n'était pas « conservé », c'est-à-dire qu'il n'était pas mis à jour.

B. LA RÉNOVATION GÉNÉRALE DU CADASTRE

8002

Dans les départements d'Alsace et de la Moselle, la rénovation du cadastre napoléonien a été entreprise en application d'une loi locale du 31 mars 1884. Cette loi prévoit le renouvellement du cadastre de toutes les communes, soit au moyen d'une révision, soit au moyen d'une réfection reposant sur un nouvel arpentage parcellaire. À ce jour, les travaux de rénovation sont terminés.

Dans ces départements, le régime du livre foncier s'applique en matière de publicité foncière et hypothécaire, le service correspondant étant placé sous la responsabilité des magistrats de l'ordre judiciaire.

En ce qui concerne les autres départements, c'est la loi du 16 avril 1930 qui décida, en vue de procéder à une révision exceptionnelle des évaluations foncières, de rénover l'ancien cadastre et d'en assurer la conservation.

Commencée en 1930, la rénovation du cadastre est à ce jour achevée dans l'ensemble des départements relevant de cette loi.

C. LA RÉFORME DE LA PUBLICITÉ FONCIÈRE DE 1955

8003

À la suite de cette réforme (cf. n^{os} 8301 à 8304), une liaison très étroite a été instituée entre les services de la conservation des hypothèques et du cadastre. La liaison s'effectue par le moyen

d'un extrait cadastral que le notaire demande au bureau du cadastre ou, maintenant, depuis son étude et via une connexion à l'internet (www.impots.gouv.fr – Professionnels – Accès spécialisés [notaires et géomètres-experts] – Serveur professionnel des données cadastrales)¹.

L'extrait d'acte est transmis au moyen d'une liaison automatique de la conservation des hypothèques au bureau du cadastre qui procède à la mise à jour de la documentation cadastrale.

En application du décret du 30 avril 1955, la rénovation du cadastre, qui peut être effectuée d'office aux frais de l'État (communes rurales et semi-urbaines) ou avec la participation de la commune (communes de plus de 10 000 habitants où les immeubles peuvent être identifiés par la rue et le numéro), est assurée par voie de révision, à savoir par simple mise à jour, ou de réfection, c'est-à-dire d'après un nouvel arpentage parcellaire. Le procédé de la réfection a été en fait étendu à toutes les agglomérations en employant les méthodes les plus modernes.

D. LE REMANIEMENT DU CADASTRE

8004

Le « remaniement » du cadastre a été autorisé par l'article 6 de la loi du 18 juillet 1974.

Le terme « remaniement » recouvre toutes les opérations ayant pour objet d'assurer une nouvelle rénovation du cadastre, en vue d'améliorer la qualité du plan lorsque celle-ci est devenue insuffisante pour permettre l'identification et la détermination correctes des immeubles.

chapitre 2

les missions cadastrales actuelles

8005

Le service de la DGFIP exerçant les missions cadastrales est chargé de recenser toutes les propriétés foncières, de rechercher leurs propriétaires apparents ou réels, de reconnaître et de définir les limites cadastrales de ces propriétés, de les décrire et de les évaluer.

À l'origine, le cadastre n'avait dans la plupart des pays qu'un but fiscal qui était l'assiette de l'impôt foncier. Mais, il est apparu rapidement qu'en permettant de décrire et de situer les immeubles sans équivoque il pouvait servir à constituer une présomption de propriété et la base de la politique foncière. Par suite, sont venues s'ajouter à la mission fiscale du cadastre une mission juridique et foncière ainsi qu'une mission technique et documentaire, sans préjudice de diverses missions induites.

A. MISSION FISCALE

8006

Le service de la DGFIP exerçant les missions cadastrales assure l'ensemble des évaluations foncières des **propriétés bâties et des propriétés non bâties**.

En matière de **propriétés non bâties**, la valeur locative de chaque parcelle n'est pas déterminée cas par cas mais d'après un tarif à l'hectare établi dans chaque commune par nature de culture ou de propriété et par classe (cf. n^{os} 8154 et suiv.).

Une révision générale des évaluations foncières des propriétés non bâties a été exécutée de 1959 à 1962, la date de référence étant le 1^{er} janvier 1961. Les résultats ont été utilisés depuis 1963 pour l'établissement de l'impôt. Une nouvelle opération de même nature a eu lieu une dizaine d'années plus tard selon une procédure simplifiée, la date de référence étant cette fois le 1^{er} janvier 1970 comme pour les propriétés bâties.

Il convient enfin de noter que les évaluations des propriétés non bâties sont utilisées pour l'assiette des bénéfices agricoles forfaitaires et, parmi d'autres éléments, pour celle des cotisations sociales agricoles.

En matière de **propriétés bâties**, la première révision opérée après la réforme des impôts locaux de 1959 a eu lieu de 1970 à 1974. Elle a porté sur 28 millions de locaux. Il faut remarquer en effet que, sous le nouveau régime de la fiscalité directe locale, l'évaluation se fait par local et non plus par propriété, la valeur locative servant de base commune aux divers impôts directs locaux.

1. L'arrêté du 4 avril 2011 (JO du 22 avril 2011) modifie l'arrêté du 2 avril 2003 portant création par la direction générale des impôts d'un traitement automatisé d'informations nominatives dénommé « serveur professionnel de données cadastrales (SPDC) ».

En plus des évaluations foncières des propriétés bâties et des propriétés non bâties, les services chargés du cadastre sont compétents pour l'assiette de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères ; ils interviennent également dans l'assiette de la taxe d'habitation et de la cotisation foncière des entreprises dans la mesure où ils évaluent la valeur locative des locaux d'habitation, des locaux commerciaux et des établissements industriels.

Une actualisation des valeurs locatives cadastrales des propriétés bâties et non bâties à la date du 1^{er} janvier 1978 a été réalisée au cours des années 1978 et 1979. Ses résultats ont été incorporés dans les rôles de l'année 1980, conformément aux dispositions de l'article 4 de la loi n° 79-15 du 3 janvier 1979.

Par ailleurs, l'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 organise la révision des valeurs locatives cadastrales des propriétés bâties mentionnées à l'article 1498 du CGI ainsi que celles affectées à une activité professionnelle non commerciale au sens de l'article 92 du code précité.

Toutefois, l'article 37 de la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 **reporte d'un an** l'application de cette révision. Ainsi, la nouvelle valeur locative de ces propriétés bâties est déterminée à la date de référence du **1^{er} janvier 2013** pour l'établissement des bases de l'année 2015. Pour l'exécution de cette révision des valeurs locatives, les propriétaires de locaux professionnels sont tenus de souscrire une déclaration précisant les informations relatives à chacune de leurs propriétés.

Remarque : Cette révision des valeurs locatives cadastrales a débuté dès 2011 par une phase d'expérimentation menée dans cinq départements : Hérault, Pas-de-Calais, Bas-Rhin, Paris et Haute-Vienne.

B. MISSION FONCIÈRE

8007

À la mission foncière se rattachent deux séries d'opérations. La première, de caractère réel, a trait à l'identification et à la détermination physique des biens. La seconde, de caractère personnel, concerne l'identification des propriétaires et de leurs droits.

En matière d'identification des parcelles, le cadastre rénové apporte une utile contribution dans la mesure où chaque parcelle est désignée par une référence cadastrale unique qui permet de la distinguer sans ambiguïté. En revanche, la délimitation n'est pas parfaitement assurée, sauf en cas d'incorporation des résultats d'un aménagement foncier.

Quant à l'identification des propriétaires, les règles en vigueur n'ont jamais prescrit de déterminer de façon certaine le propriétaire réel des biens. Il s'agit généralement du propriétaire apparent, qui est le débiteur de l'impôt foncier.

Cependant, la réforme de 1955 a renforcé la mission foncière du cadastre en instaurant un système de publicité foncière appuyé sur la concordance du cadastre et du fichier immobilier.

S'il n'a pas pour vocation d'affirmer ou de garantir le droit de propriété, le cadastre est susceptible de constituer un élément d'information des magistrats sur les litiges soumis à leur appréciation et concernant ce droit.

C. MISSION TECHNIQUE

8008

L'accomplissement de ces missions fiscale et foncière s'appuie sur un plan, support qui représente la propriété foncière en vue d'en permettre l'identification et la description physique. La confection et la maintenance du plan cadastral constituent la première des missions techniques du service (centre des impôts foncier ou Pôle de Topographie et de Gestion Cadastre – PTGC).

Seul plan parcellaire à grande échelle couvrant la totalité du territoire national, tenu à jour au surplus d'une façon permanente, le plan cadastral rénové ou remanié est en mesure de répondre à des besoins aussi nombreux que variés. En outre, sa dématérialisation (cf. n° 8028) en fait une composante essentielle de la plupart des systèmes d'information géographique.

Depuis l'entrée en vigueur de l'article 110 de la loi n° 2009-526, le plan cadastral est devenu la donnée de référence en matière de découpage parcellaire et de représentation du bâti.

D. MISSION DOCUMENTAIRE

8009

À l'heure actuelle, un grand nombre d'administrations, de collectivités locales ou d'organismes publics ressentent le besoin de banques de données où ils trouveraient les éléments susceptibles d'orienter leur action, notamment en matière d'aménagement du territoire. Or le

cadastre, source d'informations fiscales, foncières et économiques, représente un moyen privilégié de description et de localisation des données et constitue à ce titre le support de telles banques de données.

E. MISSIONS « INDUITES »

8009-1

À côté des grandes missions du cadastre, il convient de faire une place à d'autres fonctions de la documentation cadastrale qui, sans revêtir le caractère fondamental des missions précédentes, n'en demeurent pas moins importantes. Il s'agit des fonctions parafiscales d'une part (financement de certains régimes sociaux de l'agriculture, attribution de certains avantages professionnels ou sociaux aux agriculteurs), économiques d'autre part (aménagement foncier, fichier cadastral forestier).

titre 2

la documentation cadastrale

(BOI-CAD-DIFF et BOI-CAD-INFO)

8010 La documentation cadastrale se compose du plan et de la documentation littéraire.

chapitre premier

le plan

(BOI-CAD-DIFF)

Les commentaires relatifs au plan sont développés au BOI-CAD-DIFF-10 au I.

A. LE PLAN CADASTRAL

8011 D'une manière générale, le territoire de chaque commune est représenté par un document cartographique, décrit ci-après, que l'on dénomme le plan cadastral.

8012

8013

I. LES FEUILLES PARCELLAIRES

8014 Le plan cadastral représente graphiquement le territoire communal dans tous les détails de son morcellement en propriétés et en natures de cultures ainsi que certains détails utiles à sa compréhension.

Il est subdivisé en sections et lieux-dits ; suivant les cas, la section comporte une ou plusieurs feuilles parcellaires.

8015 **1. Désignation :** chaque feuille parcellaire est désignée par la ou les lettres de sections et, lorsque la section comporte plusieurs feuilles, le numéro de feuille (ex. : A, B1, AD, ZA) ; dans les départements d'Alsace-Moselle, la désignation des sections peut être numérique.

8016 **2. Échelle :** le plan cadastral est rédigé aux échelles allant, pour les plus courantes, du 1/5 000 au 1/500 ; d'autres échelles, moins fréquentes, peuvent se rencontrer (1/8 000, 1/250...). Dans tous les cas, l'indication de l'échelle est donnée pour chaque feuille parcellaire.

8017 **3. Éléments figurant au plan :** les limites parcellaires, ainsi que tous les éléments qui s'appuient sur ces limites, telles les limites de communes, de sections, de subdivision de sections, de lieux-dits, et, le cas échéant, les voies de communication et l'hydrographie, sont nécessairement représentées au plan ; en outre, sont figurés au plan les bâtiments, la topony-

mie et les points géodésiques ; enfin, sur certains plans peuvent figurer les bornes et les clôtures, les signes de mitoyenneté ainsi que les détails topographiques importants.

8018 4. Représentation des parcelles et bâtiments. Chaque parcelle est représentée par ses limites, celles-ci ayant été levées sur place par les géomètres. Les limites non visibles sur le terrain sont indiquées en fonction des renseignements fournis par les propriétaires. Enfin, toute parcelle reçoit un numéro cadastral attribué par section de telle sorte que la désignation de la section et le numéro cadastral identifient parfaitement chaque parcelle. Lorsqu'une même parcelle est exploitée en natures de culture différentes, chaque subdivision (dite « subdivision fiscale »), à l'exception du sol supportant une construction, se distingue par une lettre minuscule (exemple : la parcelle AD 258 comporte une partie en terre et l'autre en verger ; il y aura deux « subdivisions fiscales » : 258-a et 258-b).

8019 Les bâtiments sont figurés par leur emprise ; à l'intérieur de celle-ci sont dessinés des hachures ou des croisillons (pour le plan cadastral informatisé sous format vectoriel, les hachures et les croisillons sont remplacés par un aplat gris). Ils sont identifiés par le numéro de la parcelle sur laquelle ils sont édifiés et par une lettre majuscule inscrite au fichier des propriétés bâties, mais actuellement reproduite sur une minorité de plans, ce mode d'identification étant relativement récent. Ceux construits sur le domaine public reçoivent généralement une désignation de la forme DP/n, « n » étant le numéro de la parcelle la plus voisine. Dans le cas de vastes complexes industriels ou d'habitation, il peut être procédé à une identification particulière. Le parcellaire d'assise est défini par bâtiment ou par zone justiciable d'une concession distincte ; chaque parcelle reçoit alors un numéro dans la section concernée.

II. LE TABLEAU D'ASSEMBLAGE

8020 Établi généralement à l'échelle de 1/10 000 environ, il représente le découpage du territoire communal entre les différentes sections ou feuilles ainsi que les principaux détails topographiques (voies, groupes de constructions...). Il permet ainsi aux usagers d'identifier les feuilles cadastrales où sont situées les parcelles qui les intéressent. Depuis la dématérialisation du plan cadastral, il ne concerne plus que le plan géré sous forme image.

III. LOCALISATION DU PLAN CADASTRAL

8021 Les centres des impôts fonciers (CDIF) et les pôles de topographie et de gestion cadastrale (PTGC) détiennent le « plan minute de conservation » sous forme numérique, et le mettent à jour au fur et à mesure de la connaissance des changements. Des copies sont délivrées au public sous forme numérique ou papier, et à jour de la dernière situation connue (cf. n^{os} 8057 et suiv.).

8022 Une collection complète est disponible en **mairie** ; elle est mise à jour annuellement. Les communes peuvent opter pour une collection numérique ou conserver une collection éditée sur papier selon le procédé retenu pour les reproductions destinées à la vente.

8023

8025

B. L'INFORMATISATION DU PLAN CADASTRAL

(BOI-CAD-INFO)

8026 Depuis fin 2004, le plan cadastral est entièrement dématérialisé. Selon les communes, la forme numérique disponible du plan peut-être le vecteur ou l'image.

8027 Le premier, le mode vectoriel, est alimenté en données informatisées à partir des sources suivantes :

- levés neufs réalisés en mode numérique à l'occasion d'opérations de remaniement cadastral ou d'aménagement foncier ;
- numérisation des plans images, réalisée notamment dans le cadre des conventions passées avec des organismes investis de missions de service public (collectivités territoriales, administrations et gestionnaires de réseaux pour l'essentiel) ;
- numérisation des plans images réalisées en interne par la DGFIP.

8028 Les feuilles de plan cadastral non concernées par la forme vectorielle sont dématérialisées sous forme d'images..

8029

chapitre 2

la documentation littérale

(BOI-CAD-DIFF)

8030

Depuis l'établissement du cadastre, la présentation de la documentation cadastrale littérale a été plusieurs fois modifiée, en particulier selon l'état du cadastre (ancien ou nouveau) et suivant la situation des communes au regard de l'informatisation des renseignements gérés relatifs aux propriétés bâties et non bâties.

Le présent chapitre a pour objet de décrire la documentation en vigueur. Il ne fait pas état cependant des quelques particularités propres aux départements d'Alsace et de la Moselle et aux départements d'Outre-Mer.

Les commentaires relatifs à la documentation littérale figurent au BOI-CAD-DIFF-10 au II.

A. LA DOCUMENTATION DES SERVICES DU CADASTRE

8031

Le système MAJIC, implanté dans tous les services de la DGFIP exerçant des missions cadastrales, traite d'informations communales regroupées sous forme de bases départementales de données cadastrales centralisées dans deux établissements de services informatiques (ESI).

Ces données sont mises à jour en temps réel dans les services du cadastre permettant ainsi de disposer à tout moment d'une information actualisée des derniers changements connus.

I. ORGANISATION DES DONNÉES

8032

Chaque service de la DGFIP exerçant des missions cadastrales (Centre des impôts foncier, Pôle de topographie et de gestion cadastrale, Centre des impôts, Service des impôts des particuliers) met à jour la base de données des informations relevant de sa mission et de son ressort territorial.

L'information cadastrale est organisée sous forme d'ensembles structurés d'informations regroupées en entités (parcelle, local, lot, personne...), liées entre elles par des liens hiérarchiques ou fonctionnels¹.

II. DESCRIPTION DE LA DOCUMENTATION

8033

1. Fichiers fonciers.

À partir des bases de données MAJIC, cinq fichiers principaux sont obtenus :

- fichier des propriétaires d'immeubles : il recense, dans chaque commune, l'identification et l'adresse des personnes physiques et morales redevables des taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties, des gestionnaires et des fonctionnaires ou employés publics logés dans des immeubles exonérés de la taxe foncière et passibles de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères ;
- fichier des propriétés bâties (ou fichier des immeubles) : il répertorie toutes les informations relatives à l'identification et à l'évaluation des locaux ;
- fichier des propriétés divisées en lots : il répertorie l'ensemble des informations relatives aux lots ;
- fichier des propriétés non bâties (ou fichier parcellaire) : il présente, par commune, toutes les informations relatives aux parcelles, aux lots non bâtis et, le cas échéant, aux subdivisions fiscales correspondantes ;
- fichier annuaire topographique initialisé réduit (FANTOIR) : il a pour objet essentiel de recenser, pour chaque commune du territoire, la désignation en clair des rues, des ensembles immobiliers dont la voirie interne n'a pas reçu de dénomination, des lieux-dits et des pseudo-voies (voies ferrées, autoroutes, rivières, canaux, etc.) nécessaires à l'adressage.

1. Une entité est liée hiérarchiquement à une autre entité lorsque son existence dépend de l'existence de cette autre entité (exemple : section ← → parcelle). Le lien fonctionnel relie entre elles deux entités de même niveau (exemple : parcelle ← → personne).

8034 Ces cinq fichiers donnent la situation au 1^{er} janvier de l'année et servent à établir les rôles et avis d'imposition correspondant aux taxes foncières.

Les quatre premiers sont reconstitués annuellement par les établissements de services informatiques à partir des bases de données MAJIC.

Le cinquième (FANTOIR) est actualisé mensuellement par transfert des mises à jour opérées dans MAJIC.

8035 2. La matrice cadastrale.

Le terme communément utilisé de matrice cadastrale désignait les microfiches des relevés de propriété (RP) et les tables d'accès correspondantes (LP, LA, LN) ainsi que des états récapitulatifs concernant les propriétés bâties et non bâties et les taux d'imposition d'une commune.

Les microfiches cadastrales sont remplacées depuis 2004 par un cédérom qui inclut le logiciel de consultation VisuDGFiP version cadastre. Cette consultation s'effectue à partir notamment du nom du propriétaire, de son numéro communal ou de l'identifiant de la parcelle ou du local.

La matrice cadastrale sur cédérom est produite annuellement et donne la situation de l'information au 1^{er} janvier de l'année considérée ; sa production intervient au début du second semestre. Cette documentation est principalement utilisée pour renseigner les contribuables lors de la sortie des avis d'imposition.

Le logiciel VisuDGFiP version cadastre permet également d'éditer les relevés de propriété.

Ces relevés de propriété recensent pour chaque propriétaire la liste précise des immeubles bâtis et non bâtis lui appartenant dans la commune considérée. Ils comportent les informations suivantes :

- pour les propriétés bâties :

- la désignation du local,
- les informations relatives à l'évaluation (affectation, méthode d'évaluation, nature du local, catégorie, revenu cadastral, code collectivité, nature de l'exonération, pourcentage appliqué, fraction de revenu exonérée, année du début d'exonération, année de retour à imposition),
- les informations relatives à la taxe sur l'enlèvement des ordures ménagères,
- le revenu imposé par collectivité locale ;

- pour les propriétés non bâties :

- la désignation des parcelles,
- les renseignements relatifs à l'évaluation (série tarif, lettre indicative de subdivision fiscale, contenance de la parcelle, groupe, classe, nature de culture spéciale, revenu cadastral, code de collectivité, code de nature d'exonération, pourcentage appliqué, fraction de revenu exonéré, année de retour à imposition),
- la totalisation des revenus imposés par collectivité.

Les états récapitulatifs des propriétés bâties n° 6034 NR répertorient, pour chaque catégorie de locaux, les valeurs locatives de l'année ainsi que les bases d'imposition. Les états récapitulatifs des propriétés non bâties n° 6035 NR présentent la contenance et le revenu cadastral pour chaque groupe, sous groupe et nature de culture spéciale. Les taux des taxes foncières figurent sur l'état n° 6036 N. Ces feuillets sont regroupés par commune et classés dans des reliures. La production de ces états récapitulatifs intervient au cours du dernier trimestre de l'année d'imposition.

8036 3. La documentation relative aux évaluations foncières.

8036-1 a. Évaluations foncières des propriétés bâties.

La documentation de base en matière d'évaluations foncières des propriétés bâties comprend :

- les déclarations de propriétés bâties souscrites par les propriétaires pour chaque local. Elles sont classées selon le cas par adresse (ordre alphabétique des rues et ordre croissant des numéros de voirie) ou dans l'ordre des références cadastrales (section et numéro de plan). En outre, dans le cas d'immeubles collectifs, elles sont rangées dans l'ordre des indicatifs des locaux (bâtiment, escalier, niveau, local).

À l'intérieur des déclarations sont insérés, notamment, les fiches de calcul de la valeur locative, les bulletins de renseignements pour certains établissements dits « spéciaux » (hôtels, cinémas, etc.) et les déclarations anciennes (déclarations refaites, déclarations relatives à un changement de consistance, etc.).

On trouvera donc au service du cadastre l'ensemble des déclarations H, C, ME, U, US et IL, ainsi que les bulletins en tenant lieu utilisés pour la détermination de la valeur locative (notamment bulletin 6692 UE concernant les transformateurs d'électricité).

On trouvera également les déclarations modèle P mises en place dans le cadre de la révision générale des évaluations cadastrales (cf. loi du 30 juillet 1990) et souscrites désormais pour les biens à usage professionnel. Depuis 2003, les déclarations modèle CBD ont remplacé les déclarations modèles P.

La liasse des déclarations de propriétés bâties comporte tous les documents reflétant la dernière situation connue pour chaque local, à l'exception des renseignements personnels (propriétaire, occupant, montant éventuel du loyer), pour lesquels elles ne sont pas tenues à jour ;

- les procès-verbaux et annexes, comportant, pour les locaux d'habitation et à usage professionnel ordinaires, la classification communale, la liste, la situation, le descriptif et l'évaluation des locaux de référence et, pour les locaux commerciaux, la liste, la situation, le descriptif et l'évaluation des locaux types ; les locaux de référence et les locaux types sont utilisés pour évaluer un nouveau local par comparaison ;

- les autres documents rédigés à l'occasion de la révision (rapports d'enquête, liste des locaux loués, états récapitulatifs, états de classement, cahiers auxiliaires d'évaluation...).

8036-2 **b. Évaluations foncières des propriétés non bâties.**

L'évaluation foncière d'une propriété non bâtie résulte de l'application à sa superficie d'un tarif à l'hectare par classe de la classification communale. De ce fait, la documentation de base comporte principalement :

- le procès-verbal communal des évaluations de la révision de 1961-1963 (ou celui établi depuis, à l'occasion de la rénovation du cadastre) sur lequel figurent la classification communale, la liste des parcelles types (pour les natures de culture comportant plusieurs classes) ainsi que les tarifs d'évaluation ;

- le tableau, par région agricole ou forestière, des coefficients d'adaptation à appliquer aux tarifs de 1961 pour les actualiser au 1^{er} janvier 1970.

8036-3 **c. Évaluations foncières des propriétés bâties et non bâties.**

Les coefficients d'adaptation destinés à actualiser au 1^{er} janvier 1978 les valeurs locatives figurent sur des tableaux dressés par régions agricoles ou forestières départementales (propriétés non bâties) ou par département (propriétés bâties).

8037 **4. La documentation relative à la taxe sur les locaux à usage de bureaux.**

Depuis 1990, la documentation des services de la région d'Ile-de-France comprend également les déclarations de taxe sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux et de stockage (cf. FI n^{os} 3800 et s.).

8038

8049

B. LA DOCUMENTATION DES MAIRIES

8050 Les communes disposent de la matrice cadastrale.

À ce titre, les mairies reçoivent chaque année un cédérom VisuDGFiP version cadastre dont l'utilisation requiert un micro-ordinateur standard aux performances courantes sans qu'il soit nécessaire d'acquérir d'autres logiciels ou de recourir à des prestataires informatiques (cf. n^o 8035).

Par ailleurs, elles reçoivent également des feuillets récapitulatifs n^{os} 6034 NR et 6035 NR (cf. n^o 8035).

8051

8053

chapitre 3

consultation et délivrance des documents

(BOI-CAD-DIFF)

8054

Le cadastre, créé à l'origine pour fournir les bases des contributions foncières, constitue en fait l'inventaire foncier du territoire dans tous les détails de son morcellement en propriétés et en cultures.

En particulier, les références cadastrales sont devenues obligatoires pour l'identification des biens dans tout acte sujet à publicité foncière ; lors des aménagements fonciers, le calcul des apports des propriétaires est effectué en partant de la contenance cadastrale des parcelles ; en outre, le plan est utilisé dans la plupart des études d'aménagement foncier.

Les usagers ont la faculté de prendre connaissance des données du cadastre soit en consultant les documents, soit en demandant des extraits de la matrice et des plans. Toutefois, l'utilisation des renseignements obtenus ne doit pas déroger aux dispositions des lois en vigueur, notamment la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 modifiée relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés. La confidentialité des informations délivrées aux tiers fait l'objet d'une information aux demandeurs.

La consultation et la délivrance des documents font l'objet de commentaires au BOI-CAD-DIFF-20.

A. CONSULTATION DES DOCUMENTS CADASTRAUX

8055 Dans les **centres des impôts fonciers** et les **pôles de topographie et de gestion cadastrale**, les usagers peuvent consulter gratuitement les plans cadastraux.

Une consultation directe des matrices cadastrales peut être autorisée, sous la surveillance d'un agent et dans les seuls cas suivants :

- examen de leurs propres comptes par des propriétaires fonciers possédant un patrimoine important (SNCF, EDF, ONF, OPHLM, ...) ;
- recherches menées par les administrations d'État, les collectivités territoriales et les organismes exerçant une mission de service public, dans le cadre de la gestion de leurs immeubles ou de leurs missions de service public ;
- recherches des géomètres experts et, le cas échéant, des notaires, dans le cadre de leurs missions de service public (délimitations, formalités de publication, ...).

8055-1 Sur le site Internet « cadastre. gouv. fr », les usagers peuvent consulter librement et gratuitement le plan cadastral.

8056 **En mairie**, les plans cadastraux peuvent être consultés gratuitement sous la surveillance et la responsabilité du maire. Cette documentation, mise à jour annuellement par les services de la DGFIP exerçant des missions cadastrales, comprend les plans et le cédérom VisuDGFiP version cadastre. Le public n'est cependant pas autorisé à accéder directement au logiciel de consultation VisuDGFiP version cadastre.

B. DÉLIVRANCE DES DOCUMENTS CADASTRAUX

8057 La documentation cadastrale n'a qu'une simple vocation administrative et fiscale et ne fait en aucun cas titre de propriété. Aucune certification d'exactitude ne peut être donnée pour les renseignements ainsi recueillis. Seuls, les extraits ou copies établis par le service ou édités à partir du site Internet « cadastre. gouv. fr » sont certifiés conformes aux documents originaux.

8058 Conformément aux dispositions de la loi précitée du 6 janvier 1978, la DGFIP doit prévenir les utilisations abusives des informations nominatives, sans remettre en cause le caractère public de la documentation cadastrale. Dès lors, l'utilisateur est informé des obligations de discrétion et de sécurité liés à la délivrance des informations ainsi que des limites d'utilisation de ces informations. Des imprimés spéciaux de commande sont fournis sur simple demande ; ils peuvent également être téléchargés sur le site www.impots.gouv.fr.

I. DÉLIVRANCE PAR LA DGFIP

8059 **1. Par les services en charge de la mission foncière.**

Les extraits ou copies délivrés sont soit directement édités à l'imprimante, soit établis manuellement, par photocopie ou par reproduction industrielle.

8060 a. **Les relevés de propriétés** (LPF, art. L 107 A).

Les usagers peuvent demander ponctuellement des relevés de propriété (cf. n° 8035) comportant la désignation de l'ensemble des propriétés communales appartenant à un même propriétaire ou bien la désignation d'une propriété bâtie ou non bâtie déterminée. Cette délivrance est gratuite.

Une lettre de non-inscription aux matrices cadastrales peut être éventuellement délivrée pour les personnes qui ne possèdent pas de propriété dans une commune donnée.

8061 b. Le plan cadastral.

Les services délivrent des extraits du plan cadastral. Cet extrait de plan indique le dernier état connu de la propriété.

Les services peuvent également procéder à la commande d'édition A (sur support papier ou plastique) ou la commande de fichiers numériques (cédérom ; DVDrom ou fichiers en téléchargement) via l'application interne ICAD.

8062 2. Par les services des impôts fonciers ou les pôles de topographie et de gestion cadastrale (PTGC).

Ces services spécifiques étant en charge de la mission foncière assurent les délivrances évoquées ci-dessus (cf. n^{os} 8060 à 8062). En outre, ils se doivent d'assurer les formalités étudiées ci-après.

8063 a. La documentation utile aux formalités de la publicité foncière.

Il s'agit des extraits modèles n^{os} 1 et 3 qui comportent la désignation et l'identification des immeubles telles qu'elles figurent sur les documents cadastraux. Ils ne concernent que les parcelles et, pour les fractions d'immeubles, les numéros de lots visés par le demandeur (cf. n^o 8193). Ces extraits sont gratuits.

8063-1 Lorsque les actes doivent constater une division de propriété, un extrait de plan est délivré, sur demande et éventuellement sous forme numérique, pour servir de support au document d'arpentage qui sera établi par une personne agréée (cf. n^o 8205).

Le fond de plan est généré directement à partir des applications informatiques de gestion du plan cadastral informatisé. À défaut de transmission numérique, ce fond de plan est édité sur support papier.

8063-2 Tous ces extraits sont délivrés par le service dans un délai de cinq jours.

8063-3 Les extraits modèles n^o 1 ont une durée de validité de six mois.

8063-4 Les extraits modèles n^{os} 1 et 3 sont certifiés par le service. Chaque notaire peut directement, depuis son étude et via une connexion à l'internet (www.impots.gouv.fr - Professionnels - Accès spécialisés [notaires et géomètres-experts] - Serveur professionnel des données cadastrales)¹, obtenir les extraits modèle 1 certifiés concernant tous les immeubles situés en métropole ou dans les départements d'outre-mer. Compte tenu de leurs missions de service public, l'accès au SPDC est également disponible pour les cabinets de géomètres-experts agréés à l'établissement des documents d'arpentage.

8064 b. Le plan cadastral.

Ces services peuvent, en tant que de besoin, assurer la délivrance directe de fichiers numériques du plan cadastral et passent les commandes d'assemblages cadastraux particuliers (ACP) [BOI-CAD-DIFF-20-20-10-20].

Les ACP regroupent l'ensemble des productions cartographiques du 1/500 au 1/5 000 obtenues par l'assemblage de réductions, de reproductions à l'échelle ou d'agrandissements des plans minutes de conservation du cadastre. Ils sont établis à la demande et aux frais des demandeurs et tiennent compte des différentes spécifications de ces derniers.

8065 3. Par les directions.**a. Documents délivrés pour les opérations d'aménagement foncier.**

Les conseils généraux, les directions territoriales de la DGFIP ainsi que les conseils régionaux de l'Ordre des géomètres-experts ont la possibilité de signer une convention fixant les modalités d'échanges des données littérales et cartographiques en matière d'aménagements fonciers ruraux.

Les conseils généraux doivent souscrire aux engagements de sécurité et de confidentialité prescrits par la loi.

Dans ce cadre, la délivrance des données cadastrales s'effectue comme suit :

1° Lors des études préalables à un aménagement foncier rural.

Les informations littérales et cartographiques sont délivrées gratuitement par la DGFIP aux conseils généraux, quel que soit le type d'aménagement foncier rural. Cette gratuité n'est

1. L'arrêté du 4 avril 2011 (JO du 22 avril 2011) modifie l'arrêté du 2 avril 2003 portant création par la direction générale des impôts d'un traitement automatisé d'informations nominatives dénommé « serveur professionnel de données cadastrales (SPDC) ».

accordée qu'une seule fois. La délivrance de nouveaux jeux de données cadastrales supplémentaires s'effectue à titre onéreux.

Les informations cadastrales sont délivrées sous forme numérique sur cédéroms.

2° *Au début des travaux d'aménagement foncier.*

Les modalités diffèrent selon le type d'aménagement foncier :

- pour les aménagements fonciers donnant lieu à l'établissement d'un procès-verbal et de nouveaux plans, la première délivrance des données littérales et cartographiques est gratuite. En contrepartie, le maître d'ouvrage s'engage à traiter les exclus ;
- pour les autres aménagements fonciers, le fichier des propriétés non bâties, le fichier des propriétaires et le fichier des voies et lieux-dits (ou fichier FANTOIR) peuvent être délivrés sur demande, à titre onéreux.

8066

b. Communication à des tiers de renseignements contenus dans la documentation foncière.

La direction générale des finances publiques (DGFIP) peut délivrer, sous certaines conditions, les fichiers fonciers des propriétaires, des propriétés bâties et non bâties ou une extraction de ces fichiers ou de la base MAJIC ou les cédéroms VisuDGFIP version cadastre. L'accès à ces produits est limité aux collectivités territoriales, administrations et organismes chargés d'une mission de service public. La seule exception concerne le fichier des voies et lieudits (fichier FANTOIR) et son actualisation annuelle (fichier FANTOMEX), cessibles à tout demandeur.

Les informations délivrées sont disponibles en situation de référence (au 1^{er} janvier de l'année considérée) pour les fichiers fonciers (ou des extractions de ces fichiers), ou en situation actualisée, au jour de leur extraction par l'établissement de services informatiques, dans le cas de données issues de la base MAJIC. Le cédérom VisuDGFIP version cadastre n'est disponible qu'en situation de référence (cf. n° 8035).

La délivrance est effectuée sur demande et à titre onéreux (cf. n° 8071).

Les demandeurs doivent souscrire aux engagements de sécurité et de confidentialité prescrits par la loi. Les mêmes engagements s'imposent aux prestataires de services en informatique auxquels le demandeur pourrait avoir recours dans le cas de transmission de fichiers informatiques.

En outre, le bénéficiaire de la prestation portant sur les fichiers fonciers doit soumettre, dès lors que des traitements sont prévus, un dossier déclaratif auprès de la commission nationale de l'informatique et des libertés.

8067

c. Communication aux partenaires de conventions ou aux gestionnaires de S.I.G.

La DGFIP délivre gratuitement à ses partenaires, selon une période trimestrielle, semestrielle ou annuelle, les mises à jour cartographiques réalisées sur les communes couvertes par la convention.

La DGFIP délivre gratuitement, sous conditions de réciprocité, les plans cadastraux aux services de l'État qui lui sont associés dans le cadre des systèmes d'informations géographiques inter-services mis en œuvre par les préfetures.

8068

4. Par l'administration centrale.

Dans le cadre de conventions d'échange de données, le plan cadastral est mis à la disposition d'autres administrations ou établissements publics.

8069

Au cas particulier de l'Institut National de l'Information Géographique et Forestière (IGN), la convention du 25 mars 2010 prévoit la mise à disposition du plan cadastral pour la tenue à jour de la composante parcellaire (BD parcellaire) du Référentiel à Grande Echelle (RGE).

8070

5. Par le site Internet « cadastre. gouv. fr ».

Le site Internet « cadastre. gouv. fr » propose gratuitement la consultation et l'édition d'extraits de plan aux formats A3 et A4 sur l'ensemble du territoire national. Il permet également la commande de feuilles de plan grand format (format A0) sur support physique (papier ou plastique) ou sur support numérique (cédérom, DVDrom ou en téléchargement). Le paiement de la commande peut s'effectuer soit en ligne (par carte bancaire ou débit d'une réserve monétaire pré-créditée), soit en différé (par chèque).

II. TARIFICATION PAR LA DGFIP

8071

Les tarifs de délivrance des plans cadastraux et des fichiers fonciers sont fixés par les articles 5 et 6 de l'arrêté du 19 décembre 2001 modifiant l'arrêté du 28 août 2000 (JO du 11 janvier 2002).

8072

III. DÉLIVRANCE DES DOCUMENTS PAR LES MAIRIES

8073

Les maires peuvent délivrer, sous leur responsabilité et dans les conditions fixées par les articles R* 107 A-1 à R* 107 A-6 du Livre des Procédures Fiscales, des extraits de la matrice cadastrale aux personnes ayant déposé une demande de renseignements dûment motivée. Ces extraits ne peuvent toutefois être utilisés dans le cadre d'une publication au fichier immobilier.

8074

Les communes détentrices d'une collection du plan cadastral sous forme papier ou numérique peuvent délivrer, sous leur responsabilité, des extraits sous forme papier de ce plan. Elles doivent toutefois indiquer sur ces extraits l'origine « source DGFIP » et le millésime d'actualité « mois-année » du plan cadastral délivré.

IV. DÉLIVRANCE PAR LES PARTENAIRES AUX CONVENTIONS

8075

Les partenaires aux conventions de numérisation du plan cadastral peuvent délivrer, sous leur responsabilité, le plan cadastral informatisé constitué dans le cadre de la convention.

La diffusion peut être réalisée sans restriction de forme (papier ou numérique) ou de format ; seules les mentions de l'origine « source DGFIP » et du millésime d'actualité « mois-année » doivent être portées sur les produits diffusés.

C. CONSULTATION ET DÉLIVRANCE DES DOCUMENTS FISCAUX

8076

Le contribuable ou son mandataire peut consulter gratuitement la **déclaration** ou la **fiche de calcul** à l'origine de son imposition.

Il peut également solliciter copie de ces documents.

Les déclarations ou les fiches de calcul accessibles sont celles qui se rapportent directement à l'imposition du consultant. Il n'est donc pas donné suite aux demandes de déclaration ou de fiche de calcul d'un local voisin, même identique. Le contribuable dispose en effet des termes de comparaison suffisants au vu du revenu cadastral, des extraits de matrice correspondants et du procès-verbal d'évaluation, document également communicable aux contribuables sur la base des frais de copies. En revanche, les déclarations et les fiches de calcul des locaux types ou de référence sont accessibles dès lors que ce local a servi de terme de comparaison pour établir l'imposition du demandeur (BOI-CAD-DIFF-20-30).

8077

8079

titre 3

les travaux topographiques

(BOI-CAD-TOPO)

chapitre premier

généralités

(BOI-CAD-TOPO)

8080

Du point de vue de leur organisation, les travaux topographiques cadastraux peuvent être divisés en deux grandes opérations :

- la confection de plans cadastraux réalisée lors de travaux de remaniement et qui a pour but de substituer aux documents cadastraux non adaptés une documentation nouvelle conforme à la situation actuelle (cf. n^{os} 8190 et suiv.) ;
- la conservation de plans cadastraux, consistant à tenir ces documents, rénovés ou remaniés, à jour des changements constatés par le service ou portés à sa connaissance.

En outre, des travaux topographiques liés à la dématérialisation du plan peuvent s'avérer nécessaires :

- géoréférencement ;
- traitement des raccords de feuilles cadastrales.

Depuis 2002, l'exercice de la mission topographique est déconcentré et placé sous l'autorité du directeur départemental ou régional des finances publiques, dans le cadre des PATD (plan d'action topographique départemental). Ceux-ci, élaborés pour une période de trois ans, visent à rendre un meilleur service aux usagers et aux collectivités locales en prenant notamment appui sur les nouvelles technologies. L'objectif principal est d'accélérer la mise à jour du plan, objectif qui doit se concilier avec les travaux liés à la qualité du plan, de façon à ce que la conservation puissent être réalisée correctement.

Dans le cadre de l'exécution et de la publication des levés de plans entrepris par les services publics, le décret n° 2000-1276 du 26 décembre 2000, modifié par le décret n° 2006-272 du 3 mars 2006, a institué, pour la métropole, le Réseau Géodésique Français (RGF93) comme réseau géodésique planimétrique de référence associé au système de projection Lambert-93 et conique conforme 9 zones. Le réseau altimétrique de référence NGF-IGN 69 reste le réseau altimétrique de référence.

En vertu de ces deux décrets, la DGFIP appuie les travaux topographiques qu'elle exécute en métropole, sur le RGF93 associé au système de projection conique conforme 9 zones pour la planimétrie et, sur le réseau NGF-IGN69 pour l'altimétrie.

chapitre 2

la confection du plan cadastral

(BOI-CAD-TOPO)

8081 **La rénovation de l'ancien cadastre** a été entreprise de façon généralisée en application de la loi du 16 avril 1930 et poursuivie sous le régime de la loi du 17 décembre 1941 et du décret du 30 avril 1955. Elle a été réalisée suivant trois modes : la révision par voie de mise à jour, le renouvellement et la réfection qui pouvaient être mis en œuvre concurremment dans une même commune.

8082 La révision par voie de mise à jour était appliquée lorsqu'il pouvait être procédé d'une manière utile à une simple actualisation du plan cadastral existant. L'emploi de la méthode était subordonné à une valeur suffisante de la charpente de l'ancien plan et à une répartition convenable sur chaque feuille des parcelles ou groupes de parcelles dont le périmètre n'est pas modifié. Ce mode de rénovation donnait lieu à des opérations topographiques très simples (cf. instruction du 15 juillet 1967 ; § III) rattachées aux éléments maintenus ou supposés tels de l'ancien plan. Ces opérations n'étaient jamais appuyées sur un canevas d'ensemble.

Le renouvellement et la réfection étaient mis en œuvre lorsque les conditions précédentes n'étaient pas remplies.

Le renouvellement reposait sur un lever parcellaire régulier entièrement neuf et appuyé sur un canevas d'ensemble calculé.

8083 La réfection comportait les mêmes travaux d'art que le renouvellement mais s'accompagnait en outre d'une délimitation des propriétés publiques et privées, sous l'égide d'une commission communale de délimitation créée à cet effet.

8084 **Le remaniement cadastral**, autorisé par l'article 6 de la loi n° 74-645 du 18 juillet 1974, est une nouvelle rénovation par réfection des cadastres antérieurement rénovés qui présentent des insuffisances topographiques marquées. Son but est d'obtenir une identification et une détermination physique correctes des immeubles (cf. n° 8004).

Cette opération donne lieu à délimitation contradictoire des propriétés et production de plans numériques devant obligatoirement satisfaire à des tolérances fixées selon la nature ou l'échelle des plans (cf. n° 8108).

8085 La confection du plan cadastral est exécutée soit en régie, soit à l'entreprise par des personnes agréées par l'administration.

On peut distinguer, dans l'articulation des travaux, les cinq phases suivantes :

- l'établissement du canevas ;
- le lever des détails ;
- les travaux techniques de bureau ;
- la communication aux propriétaires des résultats des opérations ;
- l'incorporation des résultats des opérations dans la documentation.

A. L'ÉTABLISSEMENT DU CANEVAS

8086 L'exécution rationnelle d'opérations topographiques étendues exige de déterminer au préalable la position précise d'un certain nombre de points définis dans un système de référence général et qui constituent le « canevas » du lever. Ce canevas est appelé canevas cadastral.

8087 Le canevas cadastral est un canevas topographique. Il est constitué, pour un chantier couvrant une commune ou un groupe de communes, par des points bien répartis géographiquement, connus en coordonnées rectangulaires, permettant d'encadrer et par suite d'ajuster les opérations topographiques ultérieures ; il sera :

- soit un canevas ordinaire appuyé sur le système de référence RGF93 et fourni en coordonnées planes à la fois dans le système de projection Lambert 93 et dans le système de projection conique conforme 9 zones (cf. n° 8080) ;
- soit un canevas indépendant de précision (mais avec orientation et origine ramenées dans le système géodésique officiel) lorsque le réseau géodésique n'apparaît pas de valeur suffisante pour obtenir, à l'issue des travaux, la catégorie de plans souhaitée.

Depuis l'équipement de la DGFIP en matériel GPS (Global Positionning System), les canevas cadastraux sont réalisés par la technique du positionnement par satellites.

8088 | Tous les sommets du canevas cadastral autres que les points dits « naturels » sont matérialisés préalablement à l'exécution des opérations topographiques.

En vue de retrouver rapidement l'emplacement de ces points et, en cas de disparition, de les rétablir à leur position exacte, il est dressé pour chacune d'elles un croquis de repérage, appelé fiche signalétique, qui peut être mis à la disposition des usagers.

8089

8092

8093 | En préalable à l'emploi de procédés photogrammétriques, le canevas cadastral est remplacé par un aérocanevas.

B. LE LEVER DES DÉTAILS

8094 | Le lever des détails, effectué, soit par procédés terrestres, soit par procédés photogrammétriques complétés si besoin est de levés terrestres, est précédé d'une reconnaissance générale du terrain en vue de la recherche des propriétaires (attribution) et des limites du parcellaire.

I. RECONNAISSANCE, ATTRIBUTION ET DÉLIMITATION

8095 | Dans un premier temps, des travaux préparatoires sont effectués par analyse de la documentation existante (photographies aériennes, plans existants, fichier des propriétaires, fichiers des propriétés bâties et non bâties...).

Ce travail est ensuite poursuivi et affiné sur le terrain, parcelle par parcelle, en présence des propriétaires et au vu des documents communiqués par eux (actes, plans de bornage...).

8096 | Le géomètre établit à cette occasion un croquis dit de délimitation, destiné principalement à recevoir le nom des propriétaires et toutes les indications quant à la position et à la nature matérielle des limites.

Il convient de préciser que la délimitation est la **définition** sur le terrain des limites qui séparent deux fonds contigus ; elle se distingue du bornage qui n'est que la matérialisation de la délimitation. Dans ce domaine, il y a lieu de faire une distinction selon qu'il s'agit de limites intercommunales, de propriétés publiques ou de propriétés privées.

8097 | **1. Délimitation intercommunale.** Le décret du 30 avril 1955 (art. 11) fait obligation aux communes de délimiter le périmètre de leurs territoires respectifs.

Cette délimitation est faite par les maires des communes intéressées ou leurs représentants en présence du géomètre chargé des travaux agissant en tant que conseiller technique.

Elle donne lieu à la rédaction de procès-verbaux transmis au préfet pour approbation.

8098 | **2. Délimitation des propriétés publiques.** En application de l'article 11 du décret du 30 avril 1955, l'État, les départements, les communes, les établissements publics et les entreprises publiques sont tenus de délimiter les propriétés de toute nature qui leur appartiennent. La délimitation des propriétés publiques doit en conséquence être effectuée avec le concours de délégués qualifiés des services et collectivités auxquels ces propriétés sont affectées.

8099 | **3. Délimitation des propriétés privées.** En ce qui concerne les propriétés privées, le rôle du géomètre consiste à **constater** l'accord **exprès** des propriétaires sur la position des limites séparatives de leurs fonds. Il est assisté dans cette tâche par la commission communale de délimitation.

8100 | Cette commission a la même composition que la commission communale des impôts directs. Elle a pour double mission :

- préalablement au lever, de fournir au géomètre tous les renseignements de nature à faciliter la recherche des propriétaires et des limites de propriétés ;
- postérieurement au lever, d'entériner l'accord des propriétaires sur les limites de l'immeuble, et en cas de désaccord, de s'efforcer de les concilier (cf. n^{os} 8114 et 8115).

II. LES MÉTHODES DE LEVER TERRESTRE

(BOI-CAD-TOPO-30)

8101 | **1. Lever à la chaîne.** Le lever à la chaîne fait appel exclusivement à des mesures de distance. Il comprend principalement deux procédés :

- le lever par alignements consiste à déterminer les éléments à représenter au plan en les enserrant de lignes d'opération passant par les points ou par le prolongement des limites à lever. Les cotes sont relevées au fur et à mesure sur les lignes d'opération ;

- le lever par rattachement permet de lever un point à l'aide des distances mesurées à partir de deux ou plusieurs points déjà connus.

8101-1 2. Lever au lasermètre. Le lever au lasermètre consiste lui aussi exclusivement en des mesures de distances. Par rapport à la chaîne, le lasermètre constitue un outil moderne, précis et rapide.

Les méthodes essentiellement utilisées sont celles de l'alignement ou du rattachement. L'utilisation du lasermètre sans chaîneur implique la mise en œuvre de méthodes plus complexes.

8102 3. Lever par rayonnement. Le lever par rayonnement, appelé encore « lever tachéométrique », est mis en œuvre à l'aide d'un théodolite et consiste à situer les points à lever, à partir des sommets du canevas de détail, au moyen de leurs coordonnées polaires (orientation de la visée et mesure de la distance).

8102-1 4. Lever au GPS. De manière très ponctuelle, le lever de détails peut être réalisé à l'aide de matériel GPS.

III. LES MÉTHODES DE LEVER PHOTOGRAMMÉTRIQUE

(BOI-CAD-TOPO-20)

8103 Les procédés photogrammétriques sont mis en œuvre dans les chantiers de remaniement dès lors qu'ils apparaissent plus opportuns que les procédés terrestres eu égard à l'étendue géographique de l'opération.

Les travaux comprennent les phases suivantes :

8104 1. Stéréopréparation. Cette opération consiste à équiper le chantier d'un certain nombre de points connus en X, Y, Z, nécessaires au calcul et au contrôle de l'aérocanevas. Elle s'appuie sur un canevas d'ensemble, qu'elle densifie.

8104-1 2. Signalisation. Pour faciliter les travaux ultérieurs, il est procédé, **avant la prise de vues**, à la signalisation au sol des points de la stéréopréparation et d'un certain nombre de points complémentaires (points auxiliaires de charpente, pour asseoir les levés des zones non exploitables par photogrammétrie).

Cette signalisation est effectuée au moyen de plaquettes carrées blanches ou à la peinture.

8105 3. Prise de vues. Les prises de vues sont réalisées à grande échelle (1/2 500 ; 1/4 000), selon l'échelle du plan à remanier (1/500 ; 1/1 000 ; 1/2 000). Elles sont dites « stéréoscopiques », c'est-à-dire qu'une même portion de terrain apparaît sur deux clichés successifs dans le sens du vol. La zone de recouvrement commune à deux clichés consécutifs (60 %) est appelée « couple stéréoscopique » ou « couple ».

8106 4. Aérotriangulation. L'exploitation des clichés nécessite pour chaque couple la connaissance des coordonnées planimétriques et altimétriques de points privilégiés appelés « points de calage » situés à chacun des angles du couple et au voisinage des deux centres des clichés adjacents.

Les coordonnées de ces points de calage, dont l'ensemble constitue l'aérocanevas, sont déterminées par la méthode photogrammétrique dite de l'aérotriangulation.

8107 5. Restitution. La restitution est l'opération qui consiste à transformer l'image donnée par un couple de photographies en un plan.

Elle est suivie de travaux de postcomplètement qui permettent d'effectuer la mise en place d'éléments non restituables (emprise au sol des bâtiments, limites non visibles, détails masqués par la végétation...).

La restitution proprement dite est exécutée à l'aide d'appareils appelés « stéréorestituteurs ».

C. CLASSES DE PRÉCISION APPLICABLES AUX LEVERS À GRANDE ÉCHELLE ENTREPRIS PAR LES SERVICES PUBLICS

8108 Économie du système des tolérances et des vérifications. L'arrêté du 21 janvier 1980 (JO du 19 mars 1980) fixait jusqu'à présent les tolérances applicables à tous les travaux visés par

l'arrêté du 20 mai 1948 et ayant pour but l'établissement de plans graphiques ou d'orthophotoplans aux échelles supérieures ou égales à 1/5 000 ainsi que les levés numériques prévus pour une échelle de représentation supérieure ou égale à 1/5 000.

L'arrêté du 16 septembre 2003 (JO du 30 octobre 2003) applicables aux travaux topographiques réalisés par l'État, les collectivités locales ou pour leur compte s'est substitué aux arrêtés des 20 mai 1948 et 21 janvier 1980. Il s'applique aux travaux de canevas et de lever de détails réalisés par ou pour le compte de la DGFIP.

Cet arrêté a été conçu dans le but de tenir compte des évolutions technologiques de la saisie et du traitement des données et dans celui de faciliter les relations entre les donneurs d'ordre et les entreprises prestataires exécutant des travaux topographiques. Le nouveau texte ne spécifie pas les moyens à mettre en œuvre pour atteindre une certaine précision, mais simplement les outils statistiques à employer pour évaluer un lever donné.

C'est en s'appuyant sur la circulaire accompagnant l'arrêté du 16 septembre 2003 que la DGFIP a défini les classes de précision relatives à l'ensemble de ses travaux : les canevas, le lever des détails et les travaux de géoréférencement.

8109

8113

D. LA COMMUNICATION AUX PROPRIÉTAIRES DES RÉSULTATS DES OPÉRATIONS

8114

Les résultats des travaux de confection du plan sont communiqués à chaque propriétaire par la voie d'un relevé présentant l'énumération de toutes les parcelles à son nom.

D'autre part, le plan cadastral est déposé pendant un mois au moins à la mairie, où les intéressés sont admis à le consulter.

8115

Les réclamations peuvent être produites dans ce délai, soit par écrit, soit verbalement à un représentant du service qui se tient à cet effet à la mairie. Dans le cas de rénovation par réfection ou de remaniement, elles sont instruites par le service en charge des travaux puis examinées par la commission de délimitation, qui s'attache dans un premier temps à concilier les intéressés et qui fixe en cas d'échec la limite provisoire à faire figurer au plan au moyen de tout élément dont elle peut disposer (titres de propriétés, ancien cadastre...).

E. L'INCORPORATION DES RÉSULTATS DES OPÉRATIONS DANS LA DOCUMENTATION

8115-1

Dans le cas de remaniement, la correspondance entre anciennes et nouvelles désignations cadastrales des parcelles est ensuite communiquée à la conservation des hypothèques par procès-verbal (cf. n° 8209) afin de maintenir la concordance entre le cadastre et le fichier immobilier.

8115-2

Les résultats de la rénovation ou du remaniement sont également incorporés dans la documentation cadastrale du service.

Le plan donne lieu à une édition nouvelle.

La mise à jour de la documentation littéraire est effectuée dans la base MAJIC.

8116

8130

chapitre 3

les organismes externes de concertation et de coordination des travaux relatifs à l'information géographique

A. LE CONSEIL NATIONAL DE L'INFORMATION GÉOGRAPHIQUE

8131

Le conseil national de l'information géographique (CNIG), institué par le décret n° 2011-127 du 31 janvier 2011, est une instance consultative placée auprès du ministre chargé du développement durable.

Le CNIG a pour mission d'éclairer le Gouvernement dans le domaine de l'information géographique, notamment pour ce qui concerne la coordination des contributions des acteurs concernés et l'amélioration des interfaces entre ces derniers. Il prend en compte les besoins exprimés et en particulier les besoins des utilisateurs. Il peut formuler des avis sur toute question relative à l'information géographique.

Il peut être consulté par les ministres concernés sur les projets de textes législatifs et réglementaires ainsi que sur toute question relative à l'information géographique.

Le conseil constitue la structure de coordination nationale prévue aux articles 18 et 19.2 de la directive 2007/2/CE du Parlement européen et du Conseil du 14 mars 2007 établissant une infrastructure d'information géographique dans la Communauté européenne. Cette directive est communément appelée directive « Inspire ».

Dans ce cadre, le CNIG dispose d'un secrétariat permanent chargé des missions suivantes :

- il anime et coordonne les contributions des utilisateurs, des producteurs, des fournisseurs de service à valeur ajoutée et des organismes de coordination, selon les orientations qu'il a définies ;
- il est également chargé, dans le cadre de la mise en œuvre de la directive « Inspire » du 14 mars 2007, de préparer les actions suivantes :
 - la concertation et la coordination pour l'identification précise des données concernées ;
 - la concertation pour la mise en œuvre des mesures concernant le partage des données entre les autorités publiques mentionnées à l'article L. 124-3 du code de l'environnement ;
 - la coordination de l'adaptation des règles de mise en œuvre de la directive « Inspire » au niveau français ;
 - la diffusion d'informations et les échanges d'expériences ;
 - l'organisation du retour d'informations sur la mise en œuvre de la directive « Inspire ».

B. LES COMITÉS DÉPARTEMENTAUX DE L'INFORMATION GÉOGRAPHIQUE (CDIG)

8132

Le comité départemental de l'information géographique (CDIG), institué par l'arrêté interministériel du 19 décembre 1994, est un organe consultatif qui réunit au niveau de chaque département les représentants des principaux acteurs de l'information géographique.

Il est présidé par le préfet ou son représentant, et se réunit, au minimum, une fois par an.

L'arrêté du 4 mars 2002 a modifié les missions des CDIG en insistant sur les deux points suivants :

- le suivi des opérations de mise en place de systèmes d'information géographique des collectivités locales et des administrations dans le département ;
- la coordination des activités autour des référentiels d'information géographique et de leur usage.

L'Administrateur des Finances Publiques Adjoint responsable des missions cadastrales à la direction départementale ou régionale des finances publiques est membre du CDIG. Il peut être amené à assurer, sur demande du préfet, le secrétariat du comité.

8133

8137

titre 4

les évaluations foncières

(BOI-IF-TFB et BOI-IF-TFNB)

8138

Les évaluations foncières déterminent le revenu foncier d'un bien, appelé valeur locative. La valeur locative d'un bien représente le loyer ou le revenu net que le propriétaire tire ou pourrait tirer d'un immeuble, loué à des conditions normales.

Cette valeur locative sert de base commune au calcul des taxes et cotisations, constitutives de l'imposition directe locale (taxe foncière sur les propriétés bâties, taxe foncière sur les propriétés non bâties, pour la taxe d'habitation et cotisation foncière des entreprises).

En outre, les évaluations cadastrales des propriétés non bâties sont utilisées pour l'assiette des bénéfices agricoles forfaitaires, par l'intermédiaire de leur revenu cadastral, qui correspond à 80 % de la valeur locative.

Le service de la DGFIP exerçant des missions cadastrales évalue les propriétés bâties et non bâties, soit 49 millions de locaux et 103 millions de parcelles ou de subdivisions fiscales.

Les propriétés bâties comprennent toutes les constructions destinées à l'habitation, à l'exercice d'une activité économique et au stockage, les sols des bâtiments et terrains formant une dépendance indispensable et immédiate des constructions, les bateaux utilisables en un point fixe, les terrains non cultivés employés à un usage commercial et industriel (chantiers, lieux de dépôt, terrains de camping, golfs, etc.).

Les propriétés non bâties recouvrent toutes les parcelles, productives ou non de revenus (les terrains occupés par des serres affectées à une exploitation agricole ou par des chemins de fer en font, notamment, partie).

Les propriétés bâties et non bâties sont régies par des règles d'évaluation spécifiques, mises en œuvre lors de leur dernière révision générale respective.

L'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 organise la révision des valeurs locatives cadastrales des propriétés bâties mentionnées à l'article 1498 du CGI ainsi que celles affectées à une activité professionnelle non commerciale au sens de l'article 92 du code précité.

Toutefois, l'article 37 de la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 **rapporte d'un an** l'application de cette révision. Ainsi, la nouvelle valeur locative de ces propriétés bâties est déterminée à la date de référence du **1^{er} janvier 2013** pour l'établissement des bases de l'année 2015. Pour l'exécution de cette révision des valeurs locatives, les propriétaires de locaux professionnels sont tenus de souscrire une déclaration précisant les informations relatives à chacune de leurs propriétés.

Remarque : Cette révision des valeurs locatives cadastrales a débuté dès 2011 par une phase d'expérimentation menée dans cinq départements : Hérault, Pas-de-Calais, Bas-Rhin, Paris et Haute-Vienne.

Le décret n° 2011-1267 du 10 octobre 2011 (JO du 12/10/2011), pris pour l'application de l'article 34-II de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010,

fixe les sous-groupes et catégories de locaux professionnels en vue de l'évaluation de leur valeur locative.

Enfin, le décret n° 2011-1313 du 17 octobre 2011 (*JO* du 19/10/2011), pris pour l'application de l'article 34-V de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, définit les modalités de calcul de la surface des locaux à usage professionnel ou commercial ainsi que les coefficients de pondération applicables aux différentes parties des locaux.

chapitre premier

les évaluations foncières des propriétés bâties

(BOI-IF-TFB)

8139

La loi n° 68-108 du 2 février 1968 a prescrit la première révision quinquennale des évaluations foncières des propriétés bâties et a déterminé les principes d'évaluation actuellement utilisés. Les résultats ont été incorporés dans les rôles d'imposition de 1974 avec le 1^{er} janvier 1970 pour date de référence. Dans les DOM, les résultats de la révision des propriétés bâties et non bâties ont été incorporés dans les rôles de 1979 avec le 1^{er} janvier 1975 pour date de référence.

Les modalités d'évaluation varient selon la nature du local à évaluer.

A. LES DIVERSES NATURES DE LOCAUX

Les immeubles sont répartis en trois catégories qui font chacune l'objet de modalités d'évaluation spécifiques : les **locaux d'habitation** et les locaux à usage professionnel, les **locaux commerciaux** et biens divers et les **locaux industriels**.

8140

La catégorie des **locaux d'habitation et des locaux à usage professionnel ordinaire** concernent les locaux suivants :

- les locaux d'habitation proprement dits ;
- les locaux utilisés pour une activité salariée à domicile ;
- les locaux accueillant une activité professionnelle non commerciale au sens du 1 de l'article 92 du CGI (notamment, professions libérales ou charges et offices).

Cette liste est limitative. Dès lors, les locaux qui ne sont pas désignés ci-dessus et qui n'ont pas de caractère industriel relèvent de la catégorie des locaux commerciaux et biens divers.

L'ensemble de ces locaux d'habitation ou professionnels, sauf les maisons exceptionnelles (châteaux, abbayes, monastères, etc.), appartient à une nomenclature type nationale instituée entre huit catégories décroissantes, en fonction de critères tels que l'aspect architectural, la nature et la qualité des matériaux mis en œuvre, la conception générale des locaux et les éléments de confort (voir tableau au n° 8186). Pour leur part, les dépendances bâties sont rangées entre quatre catégories (voir tableau au n° 8187).

8141

La catégorie des **locaux commerciaux et biens divers** comprend notamment :

- les locaux affectés à un usage commercial ou agricole ;
- les locaux utilisés pour leur fonctionnement par les administrations publiques, les organismes publics ou semi-publics et généralement par toutes les personnes morales dont l'objet statutaire ne vise pas la recherche systématique de bénéfices (locaux occupés par l'État, les collectivités territoriales, les établissements publics sans caractère industriel ou commercial, les caisses de sécurité sociale, d'assurance vieillesse ou d'allocations familiales, les syndicats, les associations et fondations, les mutuelles, les établissements d'enseignement privé, etc.) et ce, quel que soit le mode juridique d'occupation par ces organismes (prise à bail, occupation à titre gratuit ou occupation par le propriétaire).

8142

Le groupe des **établissements industriels** comprend :

- les usines et ateliers où s'effectuent, à l'aide d'un outillage relativement important, la transformation des matières premières ainsi que la fabrication ou la réparation des objets ;
- les établissements n'ayant pas ce caractère mais où sont réalisées :
 - soit des opérations d'extraction (carrières de pierres, par exemple),
 - soit des opérations de manipulation ou de prestation de services (marchands de gros utilisant notamment des engins de levage de grande puissance tels que grues, ponts roulants et monte-charge ou des installations de stockage de grande capacité telles que réservoirs et silos, blanchisseries automatiques, teintureries, entreprises de conditionnement, etc.) et dans lesquels **le rôle de l'outillage et de la force motrice est prépondérant**.

B. LES MODALITÉS D'ÉVALUATION

I. ÉVALUATION DES LOCAUX D'HABITATION OU PROFESSIONNELS

8143

Elle se fait par comparaison avec celle des locaux de référence choisis dans la commune et représentatifs des catégories présentes sur le territoire communal. La valeur locative des locaux de référence a été calculée en fonction des données fournies par les actes de location, dont la normalité a été contrôlée. Un tarif d'évaluation a pu ainsi être établi pour chaque catégorie afin d'être appliqué aux locaux autres que les locaux de référence.

Le tarif exprime une valeur locative au m² pondéré. La superficie pondérée résulte d'un calcul décrit en annexe n° 2 (cf. n° 8188).

Le III de l'article 1496 du CGI établit une exception à cette règle générale en faveur des locaux soumis à la réglementation de la loi du 1^{er} septembre 1948 (locaux dits de 1948), pour l'assiette de la taxe foncière. En effet, la base de leur taxe foncière correspond à la plus faible des deux valeurs suivantes : valeur locative de droit commun ou loyer réel des locaux au 1^{er} janvier, majoré par un coefficient triennal fixé par décret en Conseil d'État.

II. ÉVALUATION DES LOCAUX À USAGE COMMERCIAL ET BIENS DIVERS

8144

Pour la plupart de ces locaux, trois méthodes d'évaluation sont prévues :

- celle du **bail** pour les immeubles loués dans des conditions normales, au 1^{er} janvier 1970 ;
- à défaut, celle de la **comparaison**, pour les immeubles non loués au 1^{er} janvier 1970, ou loués à des conditions anormales ou occupés par leur propriétaire ou par un tiers à un autre titre que la location, vacants ou concédés à titre gratuit. Le tarif tiré des loyers des immeubles types est appliqué à la superficie pondérée totale du local commercial obtenue par le jeu des coefficients de pondération, indiqués à l'annexe n° 3 (cf. n° 8189) ;
- celle de l'**appréciation directe**, pour les immeubles ne pouvant faire l'objet d'aucune des deux règles d'évaluation précédentes. Cette méthode consiste à appliquer, à la valeur vénale du local, un taux d'intérêt, choisi en fonction des taux de placements immobiliers constatés dans la région et au regard des particularités de chaque immeuble. La valeur vénale est recherchée dans les actes constituant l'origine de propriété de l'immeuble : acte de vente, déclaration de succession...

Sur la possibilité d'évaluer par comparaison un hôtel-restaurant, cf. notamment *arrêt CAA Paris, n° 03PA04228 du 25 octobre 2006, Société Gestion Hôtel Joinville-le-Pont*.

Certaines installations présentant un caractère commercial sont évaluées selon la méthode des barèmes prévue à l'article 1501 du CGI. C'est le cas des autoroutes et, à compter de 2014, des postes d'amarrage dans les ports de plaisance (article 37 de la loi n° 2012-1510 de finances rectificative pour 2012 ; cf. IDL n° 6215-5).

8145

Quant aux établissements spéciaux, il convient de distinguer les établissements spéciaux ordinaires et les établissements exceptionnels :

- les premiers sont évalués selon la procédure d'évaluation des biens divers ordinaires, décrite ci-dessus. Toutefois, il peut être tenu compte de données spécifiques (nombre de lits, de chambres, de places) et de coefficients de pondération propres à ces établissements ;
- les seconds relèvent de la méthode d'évaluation des maisons exceptionnelles :
 - par comparaison à l'aide d'une « classification régionale », et non communale,
 - ou par appréciation directe.

III. ÉVALUATION DES ÉTABLISSEMENTS INDUSTRIELS

8146

La méthode d'évaluation des établissements industriels est différente selon leur régime d'imposition :

- une méthode générale, la méthode comptable, lorsque les bâtiments et terrains industriels figurent à l'actif du bilan de leur propriétaire ou de leur exploitant et que celui-ci est soumis aux obligations définies à l'article 53 A du CGI (entreprises soumises au régime réel d'imposition) ;
- une méthode dérogatoire, appelée méthode particulière, dans les autres cas.

8147

Les établissements industriels soumis à la méthode comptable reçoivent, pour leurs éléments passibles de la taxe foncière, une valeur locative provisoire. Cette valeur est déterminée par les services de la DGFIP exerçant des missions cadastrales, en appliquant le taux d'intérêt au prix de revient indiqué au bilan, éventuellement révisé si le bien a été créé avant le 1^{er} janvier 1959.

Ainsi, pour les constructions et installations foncières, le taux d'intérêt retenu est de 9 % pour les biens acquis ou créés avant le 1^{er} janvier 1976 et de 8 % pour les biens acquis ou créés après cette date.

Dans le cas des sols et terrains, le prix de revient, éventuellement révisé pour les biens acquis ou créés avant le 1^{er} janvier 1970, est affecté d'un taux d'intérêt de 8 %.

Le contrôle des éléments portés sur la déclaration relève de la compétence de l'inspection spécialisée de la fiscalité des entreprises qui détient le dossier de l'établissement.

8147-1 Lorsque les biens immobiliers mentionnés à l'article 1499 du CGI pris en crédit-bail sont acquis par le crédit-preneur, la valeur locative de ces biens ne peut, pour les impositions établies au titre des années suivantes, être inférieure à celle retenue au titre de l'année d'acquisition.

Lorsque les biens immobiliers mentionnés à l'article 1499 du CGI font l'objet d'un contrat de crédit-bail ou de location au profit de la personne qui les a cédés, la valeur locative de ces biens immobiliers ne peut, pour les impositions établies au titre des années suivantes, être inférieure à celle retenue au titre de l'année de cession.

Ces dispositions s'appliquent à compter des impositions établies au titre de l'année 2009 et aux seules cessions et acquisitions postérieures au 31 décembre 2006 (CGI, art. 1499-0 A).

8148 Les établissements relevant de la méthode particulière sont évalués selon les règles applicables aux locaux commerciaux et biens divers.

Le changement du régime d'imposition de l'entreprise demeure sans incidence sur l'évaluation des biens effectuée antérieurement à ce changement. En revanche, les nouveaux éléments entrant dans l'actif sont évalués selon la méthode afférente au nouveau régime d'imposition.

8149 Les règles d'évaluation applicables aux établissements industriels comportent, néanmoins, une exception prévue à l'article 1501 du CGI et à l'article 310 M de l'annexe II au même code. Ceux-ci visent, en effet, l'application d'un barème pour des installations existant dans différentes communes sur l'ensemble du territoire et présentant des caractéristiques analogues. Sont ainsi concernées les entreprises exerçant les activités suivantes : transport public par voie ferrée, production d'énergie électrique, de gaz, d'eau potable, radiodiffusion et télévision. Toutefois, **seules les immobilisations acquises ou créées antérieurement au 1^{er} janvier 1974** sont évaluées par barème. **Quant aux immobilisations acquises ou créées après cette date**, elles relèvent de la méthode comptable.

En revanche, il est rappelé que les autoroutes sont évaluées selon le barème prévu au II de l'article 1501 du CGI, **quelle que soit la date de leur réalisation**.

Il en va de même pour les ports de plaisance dont les règles d'évaluation de leur valeur locative sont précisées **à compter des impositions dues au titre de 2014** par le III de l'article 37 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 (CGI, 1501, III nouveau issu de la loi précitée ; cf. IDL n° 6215-5).

C. LE PROCESSUS DES OPÉRATIONS D'ÉVALUATION

8150 Les opérations constitutives de l'évaluation des propriétés bâties s'inscrivent dans le cadre des travaux réalisés lors de la révision générale, consignés sur les procès-verbaux d'évaluation de la commune.

Le classement du nouveau local constitue la première étape. Les deux hypothèses qui peuvent se présenter sont exposées ci-dessous.

I. LE RATTACHEMENT DU LOCAL À LA CLASSIFICATION EXISTANTE EST POSSIBLE

8151 Dans ce cas, la valeur locative approchée du local est déterminée en multipliant sa surface pondérée totale, calculée d'après la déclaration souscrite par le propriétaire, par le tarif au mètre carré du local de référence de la catégorie communale dans laquelle le local a été classé.

II. LA CLASSIFICATION COMMUNALE EXISTANTE EST INADAPTÉE

8152 Dès lors, il est nécessaire de créer une nouvelle catégorie et de déterminer son tarif. La procédure d'évaluation comporte, dans cette hypothèse, quatre phases :

La première phase consiste à rechercher des locaux de référence afin de définir la nouvelle catégorie, au vu des dispositions de l'article 324 H de l'annexe III au CGI (voir annexe n° 1 au n° 8186), en choisissant des locaux représentatifs situés sur le territoire de la commune.

La deuxième phase a pour objet de classer le nouveau local avec le concours de la commission communale des impôts directs, par comparaison avec les locaux de référence.

La troisième phase est axée sur l'établissement, de concert avec la commission communale, du tarif des locaux de référence. Ce tarif est fixé par commune, en base au 1^{er} janvier 1970. Il est affiché en mairie, ainsi que la liste et la surface pondérée des locaux de référence.

Dans les trois mois qui suivent l'affichage, ces éléments peuvent être contestés par le maire dûment autorisé par le conseil municipal, ainsi que par les propriétaires et les locataires sous certaines conditions. La contestation est soumise à la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, qui statue définitivement.

La dernière phase consiste à déterminer la valeur locative individuelle des locaux autres que les locaux de référence. Celle-ci est calculée comme ci-dessus (voir n° 8151).

III. CONCLUSION DU PROCESSUS

8152-1 Dans les deux hypothèses exposées ci-dessus, la valeur locative approchée n'est rendue définitive qu'après approbation par la commission communale des impôts directs.

Bien entendu, ce processus d'opérations n'est pas appliqué pour les évaluations des établissements industriels effectuées selon la méthode du prix de revient.

Remarques :

1. Les procès-verbaux portant création d'un local de référence ou d'un local ou immeuble type nouveau ou des évaluations des locaux d'habitation ou à usage professionnel ordinaires peuvent être signés par tout agent de catégorie A ou B, sans qu'il soit nécessaire qu'ils disposent d'une délégation de signature à cet effet.
2. Lorsqu'une commission intercommunale des impôts directs est constituée, elle participe, en lieu et place des commissions communales, à la désignation des locaux types à retenir pour l'évaluation par comparaison des locaux commerciaux et des biens divers visés à l'article 1498 du CGI. En cas de désaccord ou si la commission intercommunale des impôts directs refuse de prêter son concours, la liste des locaux types est arrêtée par l'administration fiscale (CGI, art. 1504, 3^e alinéa).
3. Lorsqu'une commission intercommunale des impôts directs est constituée, elle donne, en lieu et place des commissions communales, un avis sur les évaluations foncières des locaux commerciaux et des biens divers visés à l'article 1498 du CGI proposées par l'administration fiscale. En cas de désaccord ou si la commission intercommunale des impôts directs refuse de prêter son concours, les évaluations sont arrêtées par l'administration fiscale (CGI, art. 1505, 3^e alinéa).

D. RÉDUCTION DES VALEURS LOCATIVES DE CERTAINS LOCAUX D'HABITATION SITUÉS DANS CERTAINS IMMEUBLES COLLECTIFS

(CGI, art. 1518 A *ter*)

8152-2 Les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération concordante prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A *bis-I* du CGI, instituer un abattement de 30 % appliqué à la valeur locative des locaux affectés à l'habitation situés dans des immeubles collectifs issus de la transformation de locaux évalués conformément aux articles 1498 à 1500 et dans des communes sur le territoire desquelles sont situés un ou plusieurs quartiers classés en zones urbaines sensibles définies au 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

Le conseil municipal de la commune sur le territoire de laquelle ces biens sont situés communique, avant le 1^{er} octobre 2009, la liste des adresses des biens susceptibles d'être concernés pour l'établissement des impositions au titre de l'année 2010. Pour les années suivantes, il communique les modifications apportées à cette liste avant le 1^{er} octobre de l'année qui précède l'année d'imposition.

Pour bénéficier de cet abattement, le propriétaire porte à la connaissance de l'administration, dans les conditions prévues à l'article 1406 du CGI, le changement d'affectation de ses biens et les éléments justifiant que les conditions prévues au premier alinéa ci-dessus sont remplies.

chapitre 2

les évaluations des propriétés non bâties

(BOI-IF-TFNB)

8153

Les évaluations cadastrales des propriétés non bâties déterminées lors de la dernière révision ont été incorporées dans les rôles d'imposition de 1963, avec pour date de référence le 1^{er} janvier 1961.

La valeur locative des propriétés non bâties résulte de tarifs fixés, par nature de culture ou de propriété et par classe, conformément aux règles établies par l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908 (cf. BOI-IF-TFNB-20-10).

Celle-ci prévoit, notamment, la classification, au niveau de la commune, de l'ensemble des parcelles, et les modalités d'évaluation applicables.

A. LA CLASSIFICATION

8154

Les propriétés non bâties sont classées au sein de treize groupes : 1. Terres, 2. Prés, 3. Vergers, 4. Vignes, 5. Bois, 6. Landes, 7. Carrières, 8. Lacs et étangs, 9. Jardins, 10. Terrains à bâtir, 11. Terrains d'agrément, 12. Chemins de fer et canaux, 13. Sols de propriétés bâties.

La classification consiste à déterminer le nombre de classes à créer dans chacun des douze premiers groupes de natures de culture ou de propriété, éventuellement représentés dans la commune, pour fixer la valeur locative des biens imposables. Les degrés de fertilité du sol, la situation topographique des propriétés et la valeur des produits constituent les critères de classification.

Lors des opérations de classification, aucune distinction n'est établie pour les propriétés qui sont dans la période d'improductivité au moment de leur évaluation (exemple : vergers, vignes, bois).

La classification est effectuée, en principe, par groupe de nature de culture et non par nature de culture envisagée isolément.

Toutefois, cette règle générale n'est pas respectée lorsque, dans un groupe, plusieurs natures de culture diffèrent sensiblement, par leurs caractéristiques ou leur rendement, des autres propriétés du même groupe (exemple : les terres légumières, les terres irriguées dans le groupe des terres ; les herbages plantés dans le groupe des prés ; chacune des natures de bois : taillis simples, taillis sous futaie, peupleraies).

Le groupe considéré peut comporter une ou plusieurs classes, réservées :

- soit à un sous-groupe de natures de culture ou de propriété ;
- soit à une nature de culture spéciale (classe préalablement affectée à une nature de culture, pour le 11^e groupe notamment).

Pour chaque groupe de nature de culture et chaque classe définie dans la classification, une ou plusieurs parcelles représentatives, appelées parcelles types, sont retenues. Ces parcelles, dont la valeur locative doit correspondre à celle de la moyenne des propriétés à ranger dans la classe, servent de termes de comparaison pour le classement des autres propriétés non bâties.

B. LES MODALITÉS D'ÉVALUATION

8155

En principe, **la valeur locative des propriétés non bâties est déduite des données fournies par les actes de location** relatifs aux propriétés de la commune ou, en cas d'insuffisance de ces actes, par des actes de location concernant des immeubles de même nature situés dans les communes voisines.

À défaut d'actes de location normaux en nombre suffisant, la valeur locative est déterminée, suivant le cas :

- **par comparaison ;**
- **par application d'un taux d'intérêt à la valeur vénale ;**
- **par appréciation directe.**

I. ÉVALUATION À L'AIDE DES ACTES DE LOCATION

8156

Celle-ci consiste à déterminer des tarifs à l'hectare, fixés par nature de culture ou de propriété à partir des actes de location.

Les baux font l'objet :

- d'un contrôle destiné à vérifier la normalité de leur prix ;

- d'une conversion monétaire des baux exprimés en denrées agricoles ;
- d'un abattement pour éliminer, le cas échéant, la quote-part représentative de la valeur des bâtiments ;
- de corrections diverses destinées à tenir compte des conditions particulières de location.

II. ÉVALUATION PAR COMPARAISON

- 8157** La valeur locative cadastrale par hectare des natures de culture pour lesquelles l'exploitation en faire-valoir direct constitue la règle générale ou qui sont louées à des conditions de prix anormales, est déterminée par comparaison avec celle qui est déduite des actes de location pour les autres natures de culture, soit dans la commune, soit dans les communes voisines appartenant à la même région agricole. Le recours à cette méthode intervient également pour l'évaluation des carrières, canaux non navigables et dépendances, terrains d'agrément, chemins de fer et canaux de navigation.

III. ÉVALUATION D'APRÈS LA VALEUR VÉNALE

- 8158** Cette méthode, qui consiste à déterminer la valeur locative par application d'un taux d'intérêt à la valeur vénale du bien, est utilisée, notamment, pour l'évaluation des terrains à bâtir.

IV. ÉVALUATION PAR VOIE D'APPRÉCIATION DIRECTE

- 8159** Lorsque aucun des trois procédés d'évaluation ci-dessus exposés ne peut être employé, il est nécessaire de recourir à l'évaluation directe.

Celle-ci consiste :

- à déterminer le produit brut par hectare en appliquant au rendement-matière le prix de vente unitaire moyen des récoltes à la date de référence de l'évaluation ;
- à calculer le produit net par hectare en retranchant du produit précédent les frais d'exploitation, d'amortissement, etc. ;
- enfin, à ventiler ce produit net en deux parts représentatives, l'une du bénéfice agricole (ou des éléments étrangers à la rente du sol), l'autre de la rente foncière.

Cette méthode est utilisée pour l'évaluation des bois, des vignes et, le cas échéant, des vergers.

C. LE PROCESSUS DES OPÉRATIONS D'ÉVALUATION

- 8160** Après constatation de la nature de culture des parcelles considérées, l'évaluation cadastrale de celles-ci se fait par comparaison à la classification existante, définie dans les procès-verbaux des opérations de révision de la commune.

Deux hypothèses peuvent se présenter :

- 8161 1. Le rattachement des parcelles à la classification existante est possible.**

La valeur locative des parcelles est, dans ce cas, obtenue en multipliant la superficie des parcelles par le tarif communal des parcelles types correspondant à la classe des parcelles.

- 8162 2. La classification existante est inadaptée.**

L'apparition de nouvelles natures de culture sur le terrain communal entraîne le complètement de la classification et l'établissement de nouveaux tarifs.

Les opérations d'évaluation se déroulent alors en deux phases :

- 8163 a. Les travaux de la première phase** comportent successivement :

- la définition des natures de culture ou de propriété nouvellement représentées dans la commune ;
- la classification, c'est-à-dire la détermination du nombre de classes à créer dans les nouveaux groupes de natures de culture présents sur le territoire de la commune. Cette détermination tient compte des facteurs suivants : fertilité du sol, situation topographique des propriétés et valeur des produits ;
- le choix des parcelles types représentant aussi exactement que possible chacune des classes envisagées ;
- la constatation de la nature de culture de chaque parcelle et son classement, c'est-à-dire son rattachement à l'une des diverses classes.

8164 *b. La seconde phase* englobe les travaux relatifs à l'évaluation proprement dite, qui conduisent à la fixation des tarifs à l'hectare communaux définitifs s'insérant dans les tarifs de référence régionaux établis lors de la précédente révision.

La mise au point des tarifs définitifs nécessite l'accord de la commission communale des impôts directs. En cas de désaccord, le directeur départemental ou régional des finances publiques doit obligatoirement saisir la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. Les tarifs fixés d'entente avec la commission communale ou par décision de la commission départementale sont notifiés au maire de la commune et affichés. Dans le délai de deux mois suivant cet affichage, le maire dûment autorisé par le conseil municipal, le directeur départemental ou régional des finances publiques ou (à certaines conditions) les propriétaires fonciers, peuvent contester tout ou partie des éléments de ce tarif devant la commission centrale des impôts directs, qui statue définitivement.

La valeur locative de chacune des parcelles est obtenue par application du tarif qui la concerne à sa superficie.

8165

8174

chapitre 3

la mise à jour périodique des évaluations foncières des propriétés bâties et non bâties

(BOI-IF-TFB et BOI-IF-TFNB)

8175 Les lois du 31 décembre 1973 et du 18 juillet 1974, en abrogeant le principe de la fixité des évaluations, ont institué un régime de mise à jour des évaluations articulé en trois temps :

- la constatation annuelle des changements affectant les propriétés ;
- l'actualisation, tous les trois ans, des évaluations résultant de la précédente révision ;
- les révisions générales, tous les six ans.

De plus, entre deux actualisations, les valeurs foncières sont majorées par application des revalorisations forfaitaires annuelles fixées par la loi de finances.

Enfin, l'article 124 de la loi de finances rectificative pour 2006 permet, à compter des impositions établies au titre de 2008, aux collectivités territoriales et leurs EPCI à fiscalité propre, de limiter, sous certaines conditions, certaines augmentations de valeur locative des locaux affectés des logements (cf. n° 8178-1).

Ces dispositions sont codifiées sous les articles 1516 à 1518 du CGI et commentées au BOI-IF-TFB-20-20 et au BOI-IF-TFNB-20-20.

A. CONSTATATION ANNUELLE

8176 L'article 1517 du CGI définit les changements susceptibles d'être pris en compte chaque année, ainsi que le mode de détermination des nouvelles valeurs locatives correspondant à ces changements.

I. DÉFINITION DES CHANGEMENTS

8177 Cinq types de modifications sont susceptibles d'être pris en compte :

- construction nouvelle ;
- changement de consistance : vise la modification de la superficie d'une parcelle due à des phénomènes naturels ou à des travaux, ou celle d'un local, en raison d'une addition de construction ou d'une démolition ;
- changement d'affectation : concerne le changement de destination d'un immeuble (exemple : immeuble d'habitation devenu immeuble commercial), le retour à une imposition en taxe foncière à la fin d'une exonération, le changement de nature de culture d'une parcelle (exemple : terre transformée en vigne) ;
- changement de caractéristique physique : se rapporte à toute transformation n'entraînant pas une modification de la superficie de l'immeuble, mais pouvant influencer l'évaluation (exemples : aménagements intérieurs, installation d'équipements de confort, travaux de drainage ou de fertilisation d'une parcelle) ;

- changement d'environnement : recouvre les changements extérieurs modifiant de manière substantielle le voisinage de l'immeuble (exemples : création ou suppression de voies d'accès, création ou fermeture d'établissements générateurs de nuisances).

8178 Toutefois, ces modifications des caractéristiques physiques et d'environnement n'entraînent une rectification de l'évaluation primitive que si cette dernière varie d'au moins 10 %.

8178-1 Enfin, à compter des impositions établies au titre de 2008 et afin de prévenir toute augmentation brutale de la valeur locative foncière due à la constatation de changements de caractéristiques physiques ou d'environnement, le deuxième alinéa du 1^{er} du I de l'article 1517 du CGI offre la possibilité aux collectivités territoriales et aux EPCI de lisser sur une période triennale les majorations de valeur locative des locaux affectés à l'habitation. L'institution de ce mécanisme de lissage est subordonnée à des délibérations concordantes des collectivités territoriales et des EPCI concernés. Il est mis en œuvre dès lors que l'augmentation de la valeur locative résulte exclusivement de la constatation de changements de caractéristiques physiques ou d'environnement et est supérieure à 30 % de la valeur locative de l'année précédant celle de la constatation de ces changements. L'augmentation de la valeur locative ainsi constatée est retenue à hauteur d'un tiers la première année, des deux tiers la deuxième année et en totalité à compter de la troisième année suivant celle de la constatation des changements.

II. OBLIGATIONS DES PROPRIÉTAIRES

8179 L'article 1406 du CGI prévoit que les **constructions nouvelles, ainsi que les changements de consistance ou d'affectation des propriétés bâties ou non bâties**, doivent être déclarés à l'administration, par les propriétaires, dans les **quatre-vingt-dix jours** de leur réalisation définitive. Il en est de même pour les **changements d'utilisation** des locaux mentionnés à l'article 34-I de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010.

Le II de l'article 1406 du CGI subordonne le bénéfice des exonérations temporaires de taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties à la production de la déclaration du changement qui les motive. Il précise, en outre, que si la déclaration est souscrite hors délai, l'exonération s'applique pour la période restant à courir après le 31 décembre de l'année suivant celle de la déclaration (cf. IDL n° 6409).

En revanche, les changements de caractéristiques physiques ou d'environnement sont constatés d'office par l'administration.

Par ailleurs, afin de procéder à **la mise à jour de la valeur locative des propriétés bâties**, les propriétaires sont tenus de souscrire une déclaration sur demande de l'administration fiscale selon des modalités fixées par décret (CGI, art. 1406, I bis).

Précision : les modalités de déclaration des changements affectant les propriétés bâties sont précisées aux articles 321 E à 321 G bis de l'annexe III au CGI, modifiés par le décret n° 2011-1795 du 6 décembre 2011.

En outre, dans le cadre des expérimentations¹ réalisées en 2011 en vue de la révision des valeurs locatives des locaux professionnels, les propriétaires concernés souscrivent une déclaration précisant **la nature, la destination, l'utilisation, les caractéristiques physiques, la situation et la consistance** de chacune de leurs propriétés, ainsi que le **montant annuel du loyer exigible au 1^{er} janvier 2011**. Cette déclaration fait l'objet de l'arrêté du 4 mars 2011, publié au JO du 11 mars 2011.

Les résultats de la révision des évaluations professionnelles seront pris en compte pour l'établissement des bases de l'année 2015 (en effet, l'article 37 de la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 **reporte d'un an** l'application de la révision).

Remarque : l'arrêté du 5 avril 2011 (JO du 22 avril 2011) porte création par la direction générale des finances publiques d'un traitement automatisé de données à caractère personnel permettant la transmission par voie électronique des éléments descriptifs des locaux professionnels et commerciaux dénommé « TREVI ».

III. ÉVALUATION DES CHANGEMENTS

8180 Pour la généralité des propriétés, la valeur locative est appréciée :

- à la date de référence de la dernière révision générale (1^{er} janvier 1970 pour les propriétés bâties et le 1^{er} janvier 1961 pour les propriétés non bâties) ;
- en utilisant pour les propriétés bâties les règles d'évaluation fixées par les articles 1494 à 1501 du CGI et, pour les propriétés non bâties, les tarifs communaux arrêtés pour des parcelles de même nature, ou, s'il n'en n'existe pas, un tarif établi à cet effet.

1. Sont concernés par cette expérimentation les départements de l'Hérault, du Bas-Rhin, du Pas-de-Calais, de Paris et de la Haute-Vienne.

- 8181** Par dérogation au principe général, la valeur locative des immobilisations industrielles soumises à la taxe foncière et qui appartiennent à des entreprises ne relevant pas du régime des micro-entreprises prévu à l'article 50-0 du CGI est calculée d'après le prix de revient, tel qu'il doit figurer en comptabilité ; elle n'a pas été ramenée à un niveau correspondant à la dernière révision générale. En outre, la commission communale des impôts directs est seulement tenue informée des évaluations retenues pour les immobilisations industrielles concernées. Lorsqu'une commission intercommunale des impôts directs est constituée, elle est tenue informée de ces évaluations en lieu et place des commissions communales (disposition applicable aux impositions établies au titre de 2009 et des années suivantes).

B. ACTUALISATION

- 8182** L'article 1518 du CGI prévoit une actualisation, tous les trois ans, des valeurs locatives des propriétés bâties et non bâties autres que les bâtiments et installations industriels évalués selon la méthode comptable.

I. MODE DE DÉTERMINATION DES COEFFICIENTS D'ACTUALISATION

8182-1 1. Propriétés bâties.

Les coefficients applicables aux valeurs locatives de la généralité des propriétés bâties sont définis par le rapport des loyers d'un échantillon représentatif de locaux considérés aux deux dates de référence respectives de la dernière révision générale (1^{er} janvier 1970) et de l'actualisation.

Ces indices sont déterminés, en principe, par secteur géographique et par nature ou catégorie de biens.

Toutefois, par dérogation à cette règle, la valeur locative de l'ensemble des locaux à usage d'habitation ou professionnel peut être actualisée au moyen d'un coefficient unique par département. Il en va de même pour la valeur locative des locaux commerciaux et biens divers assimilés. Pour les impositions établies à compter de l'année 2005, la valeur locative des locaux occupés par les organismes privés à but non lucratif est actualisée au moyen du coefficient applicable aux locaux mentionnés à l'article 1496 du CGI.

S'agissant des établissements industriels relevant du mode d'évaluation comptable, le 1^{er} de l'article 1518 du code susvisé limite l'application des coefficients d'actualisation aux seules valeurs locatives des sols et terrains industriels, à l'exclusion des bâtiments. Mais il a été dérogé à ce principe, lors de la première actualisation triennale appliquée en 1980 par l'article premier de la loi n° 79-15 du 3 janvier 1979, qui a prévu que, pour cette actualisation, les valeurs locatives des sols, terrains et bâtiments industriels évalués à partir du prix de revient (méthode comptable) seraient majorées d'un tiers.

2. Propriétés non bâties.

Les coefficients dont il s'agit, qui retracent l'évolution des valeurs locatives depuis le 1^{er} janvier 1961, date de référence de la dernière révision générale, jusqu'à la date de référence de l'actualisation, sont déterminés en tenant compte des différents modes d'évaluation des propriétés non bâties suivantes.

a. Propriétés évaluées à partir des baux ou locations verbales (terres, prés, landes, jardins maraîchers, etc.).

Les coefficients d'actualisation sont tirés des variations du prix d'un ou de plusieurs baux-types régionaux représentants de la région agricole au point de vue des conditions générales des fermages. Dans chaque cas, le bail-type régional est, en principe, constitué par un échantillon représentatif des locations de fonds ruraux en cours dans la région à la fois à la date de référence de la dernière révision générale et à celle retenue pour l'actualisation. Toutefois, lorsqu'un même échantillon ne peut être susceptible d'assurer cette double représentativité compte tenu de l'importance des modifications intervenues dans la population des baux en cours au 1^{er} janvier 1961, des échantillons distincts sont constitués à cette dernière date et à la date de référence de l'actualisation. Dans ce cas, le coefficient d'actualisation est égal au rapport des fermages à l'hectare constatés sur échantillon, respectivement à la date de référence de l'actualisation et au 1^{er} janvier 1961.

b. Propriétés évaluées par comparaison (carrières, terrains d'agrément, chemins de fer, etc.).

Le coefficient d'actualisation recherché est, au cas particulier, le coefficient arrêté pour la nature de culture de comparaison à laquelle il est le plus fréquemment référé dans la région agricole considérée.

c. Propriétés évaluées par application d'un taux d'intérêt à la valeur vénale (terrains à bâtir).

Le coefficient est tiré du rapport des valeurs vénales unitaires constatées aux mêmes dates de référence que ci-dessus.

d. Propriétés soumises au régime de l'évaluation directe (bois, vergers, vignes).

Le coefficient d'actualisation est tiré du rapport des produits nets d'exploitation à l'hectare correspondant à chaque type de spéculation et constatés respectivement à la date de référence de l'actualisation et au 1^{er} janvier 1961. Les produits nets comparés résultent de la combinaison de trois paramètres distincts :

- les rendements-matière à l'hectare calculés sur une moyenne de cinq ans ;
- les prix unitaires des produits qui peuvent également être pondérés sur une période de plusieurs années sans excéder cinq ans pour tenir compte des variations anormales imputables aux caractéristiques quantitatives et qualitatives des récoltes ;
- les frais déductibles du produit brut pour obtenir le produit net d'exploitation, ces derniers frais étant exprimés en pourcentage du produit brut.

II. PROCÉDURE D'ÉTABLISSEMENT DES COEFFICIENTS D'ACTUALISATION

8182-2

Les coefficients arrêtés par l'autorité compétente de l'État après avis de la commission consultative départementale des évaluations foncières sont notifiés aux maires des communes intéressées et aux présidents des communautés urbaines et des districts, puis affichés. Dans un délai de trente jours, ils peuvent faire l'objet d'un recours administratif, de la part du maire ou des représentants des contribuables, devant la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires qui prend une décision définitive.

III. RÉALISATION DES ACTUALISATIONS

8182-3

La première actualisation triennale a été incorporée dans les rôles de l'année 1980, la date de référence ayant été fixée au 1^{er} janvier 1978 (CGI, art. 1518, III).

Les actualisations suivantes ont été remplacées par une revalorisation forfaitaire effectuée dans les conditions fixées par l'article 1518 *bis* du CGI.

C. RÉVISION

8183

Les coefficients d'actualisation ne permettant pas de traduire, les variations relatives des valeurs locatives des propriétés entre elles, il est prévu que les ajustements nécessaires soient opérés, tous les six ans, à l'occasion d'une révision générale.

La loi n° 90-669 du 30 juillet 1990 qui fixait les conditions des futures révisions générales des évaluations des immeubles retenus pour la détermination des bases des impôts directs locaux a été abrogée par l'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 qui organise la révision des valeurs locatives des locaux professionnels.

D. REVALORISATIONS FORFAITAIRES ANNUELLES

8184

Aux termes de l'article 1518 *bis* du CGI, dans l'intervalle de deux actualisations, les valeurs locatives foncières sont revalorisées par application de coefficients forfaitaires de majoration fixés par les lois de finances en tenant compte des variations de loyers.

Ces coefficients figurent dans le tableau suivant :

Années	Propriétés bâties		Propriétés non bâties
	Établissements industriels évalués selon la méthode comptable	Autres que les établissements industriels évalués selon la méthode comptable	
1981	1,10	1,10	1,09
1982	1,11	1,11	1,09
1983	1,08	1,13	1,10

Années	Propriétés bâties		Propriétés non bâties
	Établissements industriels évalués selon la méthode comptable	Autres que les établissements industriels évalués selon la méthode comptable	
1984	1,10	1,12	1,08
1985	1,06	1,08	1,08
1986	1,06	1,08	1,08
1987	1,03	1,05	1,01
1988	1,01	1,03	1,00
1989	1,02	1,04	1,01
1990	1,00	1,01	1,00
1991	1,01	1,03	1,00
1992	1,00	1,01	1,00
1993	1,01	1,03	1,00
1994	1,01	1,03	1,00
1995	1,00	1,02	1,00
1996	1,00	1,01	1,00
1997	1,00	1,01	1,00
1998	1,00	1,011	1,00
1999	1,01	1,01	1,01
2000	1,01	1,01	1,01
2001	1,01	1,01	1,01
2002	1,01	1,01	1,01
2003	1,015	1,015	1,015
2004	1,015	1,015	1,015
2005	1,018	1,018	1,018
2006	1,018	1,018	1,018
2007	1,018	1,018	1,018
2008	1,016	1,016	1,016
2009	1,025	1,025	1,015
2010	1,012	1,012	1,012
2011	1,02	1,02	1,02
2012	1,018	1,018	1,018
2013	1,018	1,018	1,018

E. RECOURS DES CONTRIBUABLES

8185

L'abandon du principe de la fixité des évaluations entraîne comme conséquence que les redevables peuvent contester chaque année les bases d'après lesquelles ils sont imposés aux taxes foncières, à la taxe d'habitation et aux autres taxes établies sur les mêmes données.

Le contentieux touchant la valeur locative est évoqué à l'occasion de l'étude de chacune des taxes concernées (cf. IDL n^{os} 6000 et suiv.).

Par ailleurs, ce contentieux obéit à des règles identiques à celles appliquées pour les autres impôts. Ces règles sont étudiées au livre VII, RC n^{os} 7400 et suivants.

CRITÈRES À CONSIDÉRER	CARACTÉRISTIQUES GÉNÉRALES PROPRES À CHAQUE CATÉGORIE DE LOCAUX							
	1 ^{re}	2 ^e	3 ^e	4 ^e	5 ^e	6 ^e	7 ^e	8 ^e
Pièces de réception *	Présence obligatoire de pièces de réception spacieuses.	Présence obligatoire de pièces de réception dans les locaux comportant un certain nombre de pièces.			Existence, en général, d'une pièce de réception : - dans les locaux anciens dès qu'il y a 4 pièces ; - dans les locaux modernes, quel que soit le nombre de pièces.	En général, absence de pièces de réception		
Locaux d'hygiène *	Nombreux locaux bien équipés.	Locaux d'hygiène	En général plusieurs salles d'eau.	Présence NECESSAIRE d'une salle de bains ou de douches ou d'un cabinet de toilette avec eau courante.	Présence, au minimum, d'un cabinet de toilette avec eau courante.	En général : - absence de locaux d'hygiène dans les immeubles anciens ; - présence d'une salle d'eau dans les immeubles récents.	Absence très fréquente de locaux d'hygiène.	
4. ÉQUIPEMENT Équipements usuels :								

CRITÈRES À CONSIDÉRER		CARACTÉRISTIQUES GÉNÉRALES PROPRES À CHAQUE CATÉGORIE DE LOCAUX							
		1 ^{re}	2 ^e	3 ^e	4 ^e	5 ^e	6 ^e	7 ^e	8 ^e
Eau *		Nombreux postes d'eau courante intérieure au local			Un ou plusieurs éléments par local	Un ou plusieurs postes intérieurs	Un ou plusieurs postes d'eau	En général, à l'extérieur.	Absence habituelle de tout équipement, notamment de W.-C.
W.-C. *		Un ou plusieurs éléments par local				W.-C. particuliers généralement intérieurs.	W.-C. particuliers parfois extérieurs.	W.-C. généralement extérieurs.	
Chauffage central		Présence habituelle				Présence fréquente dans les immeubles anciens, habituelle dans les immeubles récents.	-	-	
Ascenseur		Présence habituelle				Absence fréquente dans les immeubles anciens, présence habituelle dans les immeubles récents de plus de quatre étages.	Absence très fréquente dans les immeubles anciens ; présence habituelle dans les immeubles récents de plus de quatre étages.	-	
Tapis d'escalier, escalier de service		Présence habituelle surtout dans les immeubles anciens			Absence fréquente	-	-	-	
IMPRESSION D'ENSEMBLE (Caractère général de l'habitation)		GRAND LUXE	LUXE	TRÈS CONFOR-TABLE	CONFOR-TABLE	ASSEZ CONFOR-TABLE	ORDINAIRE	MÉDIOCRE	TRÈS MÉDIOCRE

* Ne pas tenir compte de ce critère pour les locaux affectés exclusivement à usage professionnel.

* Ne pas tenir compte de ce critère pour les locaux affectés exclusivement à usage professionnel.

8187

CLASSIFICATION DES DÉPENDANCES BÂTIES ET DES ÉLÉMENTS BÂTIS FORMANT DÉPENDANCES

Remarque : pour le choix de la catégorie, il convient de prendre en considération le fait que les dépendances bâties ne présentent pas, d'une manière générale, une finition aussi complète que celle des locaux d'habitation ou à usage professionnel.

Critères à considérer	Caractéristiques générales propres à chaque catégorie			
	A	B	C	D
Qualité de la construction (à titre principal) :				
Murs.....	Matériaux de bonne qualité.	Matériaux ordinaires utilisés habituellement dans la région, le plus souvent mis en œuvre sans recherche et d'une façon économique.	Matériaux bon marché, légers, présentant souvent certains défauts.	Matériaux de qualité médiocre ; parfois même, absence quasi totale de murs (hangars, etc.).
Toiture	Habituellement, matériaux courants.	couverture en	Le plus souvent, couverture légère.	
Équipement (à titre accessoire) :				
Électricité	Présence habituelle.	Présence assez fréquente.	Présence peu fréquente.	
Eau.....	Idem	Idem	Idem	
Chauffage	Présence assez peu fréquente.	Présence exceptionnelle.	Absence habituelle.	Absence habituelle.
Divers.....	Selon la nature de l'élément, présence occasionnelle de bac à laver, de fosse de visite automobile, etc.	Absence habituelle.	Idem	
Qualité du service rendu	Bonne protection ; fermeture complète et solide.	Protection suffisante ; fermeture complète et encore satisfaisante.	Protection sommaire ; parfois abris partiellement clos.	Protection des plus rudimentaires.
Impression d'ensemble	Bonne	Passable	Médiocre	Mauvaise

ANNEXE N° 2

8188**Mode de calcul de la valeur locative approchée des locaux d'habitation ou à usage professionnel.**

L'évaluation des locaux affectés à l'habitation ou à un usage professionnel est effectuée par comparaison avec la valeur locative des locaux de référence, choisis dans la commune, pour chaque catégorie.

Pour calculer la valeur locative d'un local, celui-ci doit d'abord être classé dans l'une des catégories représentées dans la commune.

En cas d'inadaptation de la classification existante, une nouvelle catégorie est créée pour établir un nouveau tarif.

Le point de départ du calcul repose sur la surface réelle totale du local à laquelle est appliqué un « coefficient d'importance » (voir tableau A au n° 8188-1).

Pour le calcul de la surface réelle, les éléments secondaires (garages, caves, greniers, etc.) sont affectés d'un coefficient de pondération.

La valeur obtenue, appelée **surface pondérée brute**, fait ensuite l'objet d'une nouvelle pondération par application **d'un correctif d'ensemble**. Ce correctif représente la somme algébrique des coefficients d'entretien, de situation générale, de situation particulière, éventuellement, d'ascenseur.

Le produit du correctif d'ensemble par la surface pondérée brute arrondie au mètre carré inférieur constitue **la surface pondérée nette**.

Le calcul des **équivalences superficielles** intervient ensuite, traduisant forfaitairement, en superficie, le confort et l'équipement du local (voir tableau E au n° 8188-5).

Dans le cas de locaux mixtes (à usage d'habitation et à usage professionnel), la répartition s'opère au prorata de la superficie des éléments, affectés à l'un ou à l'autre usage.

La surface pondérée totale de la propriété ou fraction de propriété correspond à la somme de la surface pondérée nette et des équivalences superficielles.

La valeur locative approchée est obtenue en multipliant la surface pondérée totale par le tarif relatif au local de référence correspondant à la catégorie dans laquelle est classé le local considéré.

Cette valeur locative approchée devient définitive après consultation de la commission communale des impôts directs.

Schématiquement, le calcul de la valeur locative approchée d'un local se présente donc sous la forme suivante :

Éléments de calcul	Partie principale du local	Dépendance bâtie ou élément bâti formant dépendance
1	2	3
Calcul de la surface pondérée totale :		
1. Surface réelle des pièces et de leurs annexes	m ²	m ²
2. Surface comparative de la partie principale du local (1).....	m ²	»
3. Surface pondérée brute des éléments secondaires (autres que les pièces et leurs annexes) (2).....	m ²	m ²
4. Total :		
col. 2 = ligne 2 + ligne 3.....	m ²	
col. 3 = ligne 1 + ligne 3.....		m ²
5. Correctif d'ensemble :		
a. Coefficient d'entretien (3).....	.....	.....
b. Coefficient de situation générale (MI) (4) .....	.....	.....
c. Coefficient de situation particulière (MI) (4) .....	.....	.....
d. Correctif d'ascenseur, le cas échéant (5) .....	.....	.....
Total .....	.....	.....
6. Surface pondérée nette (ligne 4 × total ligne 5).....	m ²	m ²

Éléments de calcul	Partie principale du local	Dépendance bâtie ou élément bâti formant dépendance
1	2	3
7. Équivalences superficielles (6)	m ²	m ²
8. Surface pondérée partielle (ligne 6 + ligne 7)	m ²	m ²
9. Surface pondérée totale du local (ligne 8 : col. 2 + col. 3)	m ²	
Calcul de la valeur locative :		
10. Tarif (valeur locative au m ² pondéré) .....	.....	€
11. Valeur locative approchée (ligne 9 × ligne 10) .....	.....	€
(1) Application à la surface réelle (ligne 1) du correctif d'importance suivant le barème figurant au tableau A (cf. n° 8188-1).		
(2) Surface des buanderies, caves, greniers, celliers, bûchers, terrasses et toitures-terrasses affectées d'un coefficient de pondération variable de 0,2 à 0,6 pour tenir compte de leur valeur d'usage.		
(3) Cf. tableau B au n° 8188-2.		
(4) Cf. tableau C au n° 8188-3.		
(5) Cf. tableau D au n° 8188-4.		
(6) Cf. tableau E au n° 8188-5.		

8188-1

Tableau A :
Correctifs d'importance à appliquer à la surface réelle des pièces et de leurs annexes
pour déterminer la surface pondérée comparative (ligne 2 du tableau du n° 8188).

CATÉGORIES FONCIÈRES	MAISONS INDIVIDUELLES				LOCAUX DES IMMEUBLES COLLECTIFS			
	1 ^{re} tranche (les 20 premiers mètres carrés) - Coefficient	2 ^e tranche		3 ^e tranche (les 20 mètres carrés suivants) - Coefficient	1 ^{re} tranche (les 20 premiers mètres carrés) - Coefficient	2 ^e tranche		3 ^e tranche (les 20 mètres carrés suivants) - Coefficient
		De 20 mètres carrés à :	Coefficient			De 20 mètres carrés à :	Coefficient	
1 ^{re} catégorie	3,00	m ² 400			2,60	m ² 350		
2 ^e catégorie	2,50	320			2,20	260		
3 ^e catégorie	2,10	240			1,90	200		
4 ^e catégorie	1,70	160			1,60	140		
5 ^e catégorie	1,45	110	0,90	0,75	1,35	90	0,90	0,75
6 ^e catégorie	1,30	80			1,25	70		
7 ^e catégorie	1,20	60			1,15	50		
8 ^e catégorie	1,10	40			1,05	30		

8188-2

Tableau B :**Détermination du coefficient d'entretien** (ligne 5 a du tableau du n° 8188).

Le coefficient d'entretien est déterminé conformément au barème ci-dessous :

État d'entretien	Coefficient
<i>Bon.</i> - Construction n'ayant besoin d'aucune réparation	1,20
<i>Assez bon.</i> - Construction n'ayant besoin que de petites réparations.....	1,10
<i>Passable.</i> - Construction présentant, malgré un entretien régulier, des défauts permanents dus à la vétusté, sans que ceux-ci compromettent les conditions élémentaires d'habitabilité.....	1
<i>Médiocre.</i> - Construction ayant besoin de réparations d'une certaine importance, encore que localisées.....	0,90
<i>Mauvais.</i> - Construction ayant besoin de grosses réparations dans toutes ses parties.	0,80

8188-3

Tableau C :**Détermination du coefficient de situation** (ligne 5 b et c du tableau du n° 8188).

Le coefficient de situation est égal à la somme algébrique de deux coefficients destinés à traduire, le premier la situation générale dans la commune, le second, l'emplacement particulier :

Appréciation de la situation (générale ou particulière)	Coefficient de situation générale	Coefficient de situation particulière
Situation excellente, offrant des avantages notoires sans inconvénients marquants.....	+ 0, 10	+ 0, 10
Situation bonne, offrant des avantages notoires en partie compensés par certains inconvénients.....	+ 0, 05	+ 0, 05
Situation ordinaire, n'offrant ni avantages ni inconvénients ou dont les uns et les autres se compensent	0	0
Situation médiocre, présentant des inconvénients notoires en partie compensés par certains avantages	- 0,05	- 0,05
Situation mauvaise, présentant des inconvénients notoires sans avantages particuliers.....	- 0,10	- 0,10

8188-4

Tableau D :**Correctif d'ascenseur** (ligne 5 d du tableau du n° 8188).

Pour tenir compte de l'avantage ou de l'inconvénient résultant de la présence ou de l'absence d'ascenseur dans les immeubles collectifs, un correctif d'ascenseur, applicable à la seule partie principale du local, est déterminée conformément au barème ci-dessous :

	Coefficient à retenir	
	Immeuble avec ascenseur	Immeuble sans ascenseur
6 ^e et au-dessus	+ 0, 05	- 0,15
5 ^e	+ 0, 05	- 0,10
4 ^e	+ 0, 05	- 0,05
3 ^e	+ 0, 05	0
2 ^e	+ 0, 05	0

	Coefficient à retenir	
	Immeuble avec ascenseur	Immeuble sans ascenseur
1 ^{er}	0	0
Rez-de-chaussée	0	0

8188-5

Tableau E :**Équivalences superficielles des éléments de confort** (ligne 7 du tableau du n° 8188).

Les surfaces représentatives des divers éléments d'équipement sont indiquées dans le tableau ci-après, remarque faite que la liste des équipements qui figurent sur ce tableau présente un caractère limitatif :

Nature de l'équipement du local	Équivalences superficielles		Observations
	Partie principale (en m ²)	Dépendance bâtie ou élément bâti formant dépendance (en m ²)	
Eau courante	4	2 (*)	
Gaz (par installation)	2	"	En cas d'installation fixe seulement : gaz de ville, propane, etc.
Électricité (par installation)	2	2 (*)	Quelle que soit l'utilisation du courant.
Installation sanitaire :			
- par baignoire	5	5	
- par receveur de douche, ou bac à laver	4	4	
- par w. -c. particulier	3	3	
- par lavabo et autre appareil sanitaire	3	3	Éviers exclus.
Égout (raccordement au réseau d').	3	"	Par local.
Chauffage central (par pièce et annexe d'hygiène)	2	2	Que l'installation soit particulière au local ou commune à différents locaux de l'immeuble.
Vide-ordures (par installation)	3	"	Que le vide-ordures soit particulier au local ou commun à l'étage.

(*) Équivalence superficielle applicable seulement lorsque la dépendance bâtie ou l'élément formant dépendance doit faire l'objet d'une évaluation distincte.

8189

ANNEXE N° 3

À titre indicatif, le tableau ci-après donne le barème des coefficients de pondération moyens dont on se sert ordinairement :

Groupe	Boutiques, magasins, etc.	Coefficient de pondération	Bureaux commerciaux, commerces en étages, ateliers	Coefficient de pondération
1	Boutiques, magasins et autres locaux similaires (cafés, restaurants, etc.)	1	Pièce principale.....	1
2	Arrière-boutiques, réserves, débarras et autres dépendances à usage commercial, dégagements, sanitaires, etc.	0,33 (1)	Annexes diverses, réserves, débarras, dégagements, sanitaires, etc.	0,50
3	Sous-sols aménagés (plafonds ; cloisons ; sols parquetés, cimentés ou carrelés, etc.)	0,20 (1)		0,20
4	Caves et greniers	0,10 (2)		0,10

(1) Taux de 0,33 et 0,20 respectivement portés à 0,50 et 0,25 lorsque l'arrière-boutique ou le sous-sol constitue un élément de l'exploitation appréciable : laboratoire (pharmacien, photographe, charcutier, etc.), salon d'essayage (couturier, tailleur, etc.), petit atelier (bijoutier, horloger, etc.), salle de réunions, locaux sanitaires (grands cafés, restaurants, etc.).

(2) Taux portés à 0,15 lorsque la cave présente une utilité particulière pour le commerce (marchands de vins, restaurants, etc.).

L'application de ces coefficients aux surfaces réelles des différentes parties composant un local commercial ou artisanal permet d'obtenir la surface pondérée de ce local.

Exemple : local commercial d'une surface réelle de 140 m² et 4 m de façade.

Consistance	Surface réelle	Groupe	Coefficient de pondération	Surface pondérée
	m ²			
Magasin.....	25	1	1	25
Arrière-boutique	18	2	0,33	20
Débarras	15			
Réserve	27			
Sous-sol d'exposition	20	3	0,20	4
Cave.....	10	4	0,10	3,50
Grenier	25			
Total	140			52,50

Remarque : si le loyer est de 850 €, la valeur locative au mètre carré pondéré ressort ainsi à :

$$850 \text{ €} / 52,5 = 16,19 \text{ €}$$

titre 5

la conservation cadastrale

(BOI-CAD-MAJ)

8190 La conservation cadastrale a pour objet de tenir la documentation à jour de toutes les modifications constatées dans la situation des biens et des propriétaires. Ces modifications proviennent :

- soit de causes juridiques (ventes, donations, partages...) ;
- soit de changements n'affectant pas la situation juridique des immeubles (constructions nouvelles, démolitions, changements de nature de culture...).

8191 Son exécution obéit à des sujétions particulières qui tiennent à l'existence du fichier immobilier des conservations des hypothèques (cf. n^{os} 8301 et suiv.), dont le fonctionnement implique d'étroits rapports avec l'organisation cadastrale, et à la nécessité d'asseoir au 1^{er} janvier de chaque année les bases de la fiscalité directe locale.

chapitre premier

principes de base

(BOI-CAD-MAJ)

A. CONCORDANCE DU FICHIER IMMOBILIER ET DU CADASTRE

I. GÉNÉRALITÉS

8192 L'article 870 du CGI dispose en effet que « la désignation des immeubles, d'après les données actuelles du cadastre, est obligatoire dans tous les actes authentiques et sous seing privé, ou jugements translatifs, déclaratifs, constitutifs ou extinctifs de propriété ou droits réels immobiliers ».

De même, sur le plan fiscal, les articles 1402 à 1404 du même code prescrivent que les mutations cadastrales - et par conséquent le transfert des impositions correspondantes - ne peuvent être opérées qu'après publication au fichier immobilier de l'acte ou de la décision judiciaire constatant cette mutation.

L'un des principes directeurs de la réforme de la publicité foncière est que l'identification des biens publiés au fichier immobilier doit être effectuée par référence au cadastre rénové.

Ces deux règles fondamentales imposent donc une concordance rigoureuse et permanente entre le fichier immobilier et le cadastre. Les liaisons sont assurées au moyen de trois types de documents :

- les extraits cadastraux ;
- les documents d'arpentage ;
- les procès-verbaux et autres documents.

II. LES EXTRAITS CADASTRAUX

8193 Les conditions de production des extraits cadastraux sont précisées par les articles 20, 21 et 30 du décret du 14 octobre 1955, modifié par les décrets des 22 juin 1970, 23 juin et 3 juillet 1998. En cadastre rénové, il existe deux sortes d'extraits cadastraux, les extraits modèle 1 et les extraits modèle 3 :

8194 - **l'extrait modèle 1** est remis, sous peine de refus du dépôt, à l'appui de tout document déposé à la conservation des hypothèques en vue de publier une mutation par décès, un acte ou une décision judiciaire translatif, déclaratif, constitutif ou extinctif d'un droit de propriété, d'usufruit, d'emphytéose ou de superficie.

Sont seuls exclus les actes ou décisions réalisant un transfert de propriété en matière d'aménagement foncier.

Depuis le 2 mai 2003, le serveur professionnel de données cadastrales permet à chaque notaire d'obtenir directement depuis son étude et via une connexion à l'internet les extraits certifiés concernant tous les immeubles situés en métropole ou dans les départements d'outre-mer. Compte tenu de leurs missions de service public, les cabinets de géomètres experts agréés à l'établissement des documents d'arpentage ont également accès au SPDC depuis mars 2007.

8195 - **l'extrait cadastral modèle 3** est remis au conservateur des hypothèques, sous peine de rejet, à l'appui de la première formalité requise, à partir du 1^{er} janvier 1956 (ou de la mise en service du cadastre rénové, pour les communes dont le cadastre est rénové postérieurement à cette date), lorsque cette formalité ne donne pas lieu à la mutation du bien. En pratique, et par mesure de simplification, un extrait cadastral modèle 1 peut se substituer à l'extrait cadastral modèle 3.

8196 1. Certification des extraits cadastraux.

Les extraits cadastraux sont certifiés conforme à la documentation cadastrale du service gestionnaire au jour de leur production. À titre dérogatoire, la désignation des fractions d'immeubles peut être certifiée par le rédacteur de l'acte pour les formalités relatives à la vente de lots de copropriété en l'état futur d'achèvement ou dépendantes d'un état descriptif de division en cours de publication (cf. n° 8063).

8197 Ces extraits comportent les références cadastrales des parcelles et la contenance cadastrale.

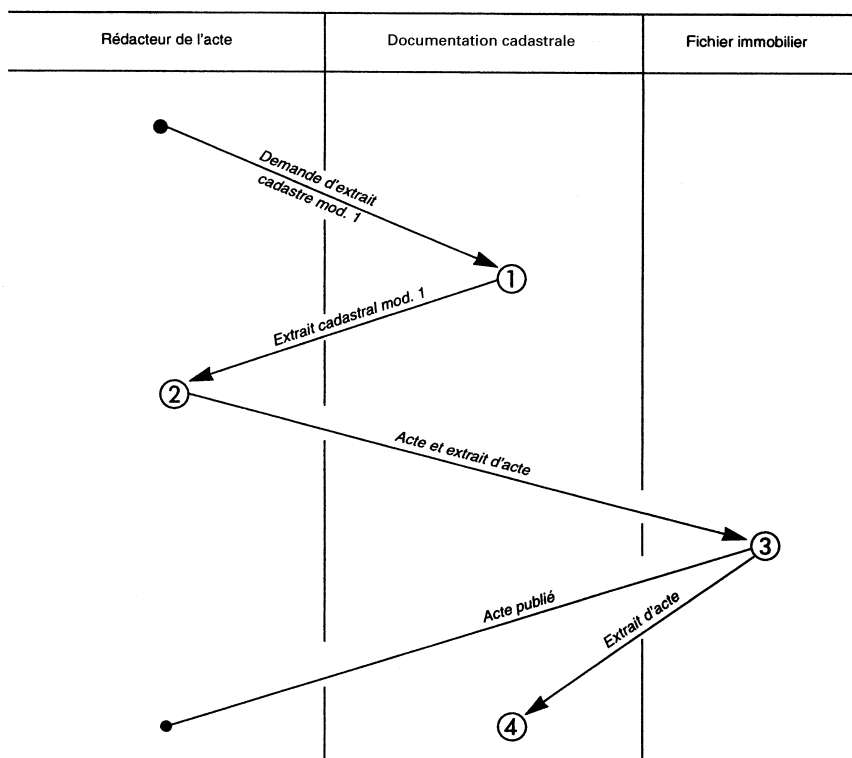
Dans les immeubles faisant l'objet d'un état descriptif de division, ces documents comportent également l'identifiant des lots concernés et leurs quote-parts.

8198 2. Validité des extraits cadastraux.

Le principe d'une date limite de validité de l'extrait cadastral est posé par l'article 7 du décret du 4 janvier 1955 modifié par les décrets des 23 juin et 3 juillet 1998 : l'extrait cadastral doit avoir « moins de six mois de date au jour de la réquisition de la formalité ».

8199 Lorsque les rédacteurs d'actes sont habilités à certifier eux-mêmes l'extrait modèle 1, le délai de validité de six mois de cet extrait court de la date à laquelle le service de la DGFIP exerçant les missions cadastrales a délivré l'extrait cadastral afférent aux parcelles d'assise de l'état descriptif de division au vu duquel il a été délivré.

8200 3. Transmission des extraits cadastraux. Le circuit de transmission des extraits cadastraux peut être schématisé de la façon suivante :



III. LES DOCUMENTS D'ARPEMENTAGE

(BOI-CAD-MAJ-10)

8201 Les documents d'arpentage servent à assurer l'identification des nouvelles parcelles et à obtenir la mise à jour du plan cadastral (cf. n^{os} 8221 et suiv.).

8202 1. Champ d'application.

D'une façon générale, tout changement de limite de propriété (division, lotissement, partage...) se produisant dans une commune à cadastre rénové doit être constaté par un document d'arpentage établi aux frais et à la diligence des parties et certifié par elles.

8203 En revanche, il n'y a pas lieu de produire un document d'arpentage à l'occasion de la publicité de droits réels portant sur des fractions de parcelles (privilèges, hypothèques, servitudes, etc.) autres que le droit de propriété, d'usufruit, d'emphytéose ou de superficie. Les fractions de parcelles grevées de privilèges ou d'hypothèques sont désignées conformément à un état descriptif de division.

8204 De même, il n'est pas exigé de documents d'arpentage pour les changements suivants :
- changements de limites intercommunales ;

- changements dans la consistance des parcelles provenant de causes naturelles (alluvions, érosion...);
- déplacement du lit des rivières non domaniales ;
- changement de nature de culture portant sur des fractions d'unité cadastrale.

Tous ces changements sont constatés d'office par l'administration au moyen de croquis de conservation (cf. n° 8230).

8205

2. Personnes agréées pour l'établissement des documents d'arpentage.

a. En France métropolitaine, à l'exception des départements d'Alsace-Moselle.

L'agrément pour établir des documents d'arpentage est **accordé d'office** :

- aux géomètres-experts (professionnels inscrits au tableau de l'Ordre des géomètres-experts) ;
- aux professionnels ressortissants d'un État membre de la Communauté européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen, ayant déposé auprès du Conseil supérieur de l'Ordre des géomètres-experts la déclaration préalable de libre prestation de services, telle qu'elle est prévue au titre III du décret du 31 mai 1996 portant règlement de la profession de géomètre-expert et code des devoirs professionnels.

Peuvent être agréés pour établir des documents d'arpentage, sur demande expresse de leur part et sous réserve de remplir certaines conditions :

- les agents retraités de la DGFIP ;
- les géomètres-experts retraités figurant au tableau de l'Ordre au moment de leur mise à la retraite ;
- certaines personnes qualifiées non inscrites au tableau de l'Ordre des géomètres-experts ;
- les personnes attachées à titre permanent à une administration, à une collectivité territoriale, à un organisme regroupant des collectivités territoriales ou à un organisme chargé d'une mission de service public pour les documents dressés dans l'exercice de leurs fonctions.

b. Dans les départements d'Alsace-Moselle.

Peuvent être agréés les géomètres-experts (professionnels inscrits au tableau de l'Ordre des géomètres-experts) et, pour les documents dressés dans l'exercice de leurs fonctions, les géomètres attachés à titre permanent à une administration, une collectivité territoriale ou une entreprise nationalisée.

c. Dans les départements d'outre-mer.

Peuvent être agréés pour l'établissement des documents d'arpentage :

- les géomètres-experts (professionnels inscrits au tableau de l'Ordre des géomètres-experts) ;
- les agents retraités du cadastre ;
- les géomètres attachés à titre permanent à une administration, une collectivité territoriale ou un organisme chargé d'une mission de service public pour les documents dressés dans l'exercice de leurs fonctions ;
- les personnes agréées pour l'exécution de ces travaux.

La liste des personnes agréées dans chaque département d'outre-mer est arrêtée par le préfet.

Ces personnes participent aux travaux de mise à jour du plan cadastral lorsqu'il s'agit de modifications des limites parcellaires répondant aux demandes des propriétaires. Leur rétribution est à la charge de ces propriétaires.

Les conditions d'établissement des documents d'arpentage sont décrites au chapitre 2 (cf. n°s 8223 et suiv.).

Les listes des personnes agréées sont disponibles sur le site internet www.cadastre.gouv.fr.

8206

3. Signature des documents d'arpentage.

Le document d'arpentage a essentiellement pour objet d'enregistrer l'accord des parties quant à la position des limites nouvelles. Lorsque le document d'arpentage est publié en dehors de toute autre formalité, celui-ci doit être certifié par les propriétaires ou les titulaires d'un droit réel sur les parcelles concernées par le document. Pour un document d'arpentage lié à la publication d'un acte de vente, les propriétaires actuels et les acquéreurs certifient le document d'arpentage.

En cas de mandat, le pouvoir donné par le mandant (« parties ») au mandataire peut être justifié par une simple lettre. Les parties peuvent donner pouvoir au professionnel agréé lui-même.

8208 5. Transmission des documents d'arpentage en Alsace-Moselle.**SCHEMA DE CIRCUIT DU DOCUMENT D'ARPEMENTAGE**

PERSONNES AGRÉÉES		SERVICE DU CADASTRE		LIVRE FONCIER
Dépose le dossier comprenant : – une chemise n° 6463 AM incluant : 2 ex. du croquis d'arpentage 1 fond de plan présentant les situations anciennes et nouvelles – une chemise n° 6463 PVA accompagnée d'un tirage du fond de plan – 2 ex. de la requête en inscription n° 6463 RAM portant la signature du requérant.		– Vérifie, – Numérote les nouvelles parcelles, – Certifie et conserve, – Numérote et certifie, – Vise – Edite l'extrait de PVA n° 6463 RsAM en situation ancienne et nouvelle. Assure la mise à jour de l'ensemble de la documentation : plan et documentation littérale.	Dépôt par le requérant → → ← ←	– Inscrit puis complète les documents – Classe dans les annexes du Livre Foncier, – 1 ex. archivé – 1 ex. transmis au requérant, – Annote et transmet au Cadastre. ↓

IV. LES PROCÈS-VERBAUX ET AUTRES DOCUMENTS DE LIAISON**8209**

De la même manière, le cadastre (CDIF ou PTGC) signale au conservateur des hypothèques les changements touchant la désignation ou la consistance des immeubles, constatés en dehors des liaisons habituelles liées aux « transactions ».

Ces changements notifiés par voie de procès-verbal concernent pour les immeubles inscrits au fichier immobilier et situés dans les communes soumises à la conservation cadastrale :

- les modifications apportées dans le numérotage des parcelles à la suite des changements que le service est habilité à constater d'office ou à l'issue d'un agencement nouveau de la propriété sans modification des droits réels qui l'affectent (par exemple division d'une parcelle souhaitée par son propriétaire en vue de location à deux fermiers différents), ou à l'issue des travaux de remaniement,
- les déclarations d'abandon des terres vaines et vagues, landes, etc.

Un exemplaire des procès-verbaux est retourné au cadastre après publication au fichier immobilier.

Remarque : Le BOI-CAD-MAJ-20-10 énonce les conditions de fond devant être vérifiées préalablement à la publication d'une réunion de parcelles ou du passage d'une parcelle au domaine non cadastré et en précise certaines modalités pratiques. En outre, afin d'éviter des travaux lourds et redondants, les contrôles préalables aux réunions de parcelles, tant en conservation cadastrale qu'en remaniement, sont à présent du seul ressort des services du cadastre (CDIF ou PTGC).

B. LA CONSTATATION DES CHANGEMENTS**I. GÉNÉRALITÉS****8210**

La constatation des changements consiste à déceler et à prendre en compte dans la documentation cadastrale les modifications de toute nature intéressant, d'une part, l'assiette des taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties et de leurs taxes annexes et, d'autre part, le plan cadastral.

8211 Elle concerne notamment :

- les mutations cadastrales (CGI, art. 1402) qui n'ont pas pu être prises en compte par la liaison automatique entre la documentation hypothécaire et la documentation cadastrale (cf. n° 8003) ;
- les changements relatifs aux propriétés bâties et non bâties soumis au régime déclaratif (constructions nouvelles et changements de consistance ou d'affectation [CGI, art. 1406]).

À défaut de déclarations souscrites spontanément par les propriétaires, il appartient au bureau d'assurer la relance de ceux-ci, et de mettre en œuvre - si besoin est - les sanctions prévues par les textes. Pour recenser les changements, le bureau utilise toutes les sources d'informations possibles, notamment celles communiquées par les services de l'équipement.

- la constatation d'office par le service (changements de caractéristiques physiques ou d'environnement, rectifications d'erreurs, variations de revenu cadastral découlant de l'application des lois et règlements, défaut de déclaration, etc.).

8212 La constatation des changements par le cadastre nécessite ainsi deux sortes d'interventions :

- une intervention sur pièces, au bureau, à partir des déclarations des propriétaires ou des autres informations parvenues spontanément ou sur rappel ;
- une intervention sur place, par le géomètre, avec le concours de la commission communale (ou intercommunale quand elle est constituée et compétente) des impôts directs, et au besoin, à l'occasion d'un parcours du territoire communal.

8213

II. LA CONSTATATION SUR PIÈCES

Ce mode de constatation concerne :

8214 - les changements de propriétaire (non pris en compte par liaison automatique) qui sont constatés :

- au vu des extraits d'acte lorsqu'il s'agit de transfert d'immeubles entiers (parcelles ou locaux),
- au vu de ces mêmes extraits accompagnés de documents d'arpentage dans le cas de mutation portant sur des parties de parcelles.

Le bureau exploite par ailleurs les renseignements reçus en ce qui concerne l'adresse des contribuables ;

8215 - les changements touchant à la matière imposable. Les déclarations souscrites par les propriétaires sont vérifiées. Dans le même temps, le bureau assure le classement des nouvelles unités imposables bâties ou non bâties en vue de leur évaluation. Il procède ensuite au calcul des valeurs locatives des nouveaux locaux et à la détermination de la superficie des nouvelles subdivisions fiscales créées.

Les changements de nature de culture, classements et valeurs locatives des propriétés bâties sont ensuite soumis à la commission communale des impôts directs (cf. n° 8219).

8216 Le cadastre (CDIF ou PTGC) constate, en outre, divers changements relatifs :

- aux voies (dénominations, numérotages), signalées notamment par les mairies à la suite de délibérations des conseils municipaux ;
- aux états descriptifs de division, publiés à la conservation des hypothèques, et dont des copies sont transmises au service du cadastre. L'objet de ces états est de décrire les immeubles divisés en lots, en particulier les immeubles en copropriété. La prise en compte des changements relatifs aux états descriptifs de division est l'objet d'une transmission automatique à l'instar des autres modifications publiées à la conservation des hypothèques.

III. LA CONSTATATION D'OFFICE EN COMMUNE

8217 Ce travail revient à l'agent de terrain du cadastre qui a pour tâche de compléter au besoin les informations recueillies par le service de la DGFIP exerçant les missions cadastrales pour parfaire la constatation des changements déjà préparés et de confectionner les documents nécessaires à la tenue à jour du plan.

8218 Il est ainsi chargé, lorsque l'action du bureau nécessite une intervention complémentaire :

- du recensement et de la recherche des changements non déclarés ;
- de la vérification de ces changements ;
- du classement des nouvelles unités imposables, qu'elles soient bâties ou non bâties.

Il est par ailleurs chargé de la constatation des modifications à apporter au plan cadastral en matière de subdivisions fiscales et de bâtiments. À ce titre, il établit des croquis de conservation ou assure la mise au point fiscale des documents d'arpentage (cf. n^{os} 8225 et suiv.).

8219 Enfin, la commission communale des impôts directs fournit au représentant de l'administration les renseignements utiles pour compléter les dossiers des ultimes changements qui auraient pu lui échapper. À l'issue des travaux de constatation, cette même commission communale procède à l'examen de l'ensemble des travaux d'évaluation, fait part de ses observations éventuelles et, après discussion, manifeste son accord ou son désaccord sur les propositions de l'administration.

8220

chapitre 2

la tenue à jour du plan

(BOI-CAD-MAJ)

8221 La tenue à jour du plan est le prolongement logique des opérations d'établissement. Elle doit être en conséquence entourée des mêmes garanties de précision ; les modalités de maintenance du plan cadastral sont précisées dans le BOI-CAD-MAJ relatif à la mise à jour du plan. Il y a lieu de considérer successivement :

- les modifications de limites de propriété ;
- les changements d'ordre topographique et fiscal ;
- l'intégration des plans d'aménagement foncier.

A. LES MODIFICATIONS DE LIMITES DE PROPRIÉTÉ

8222 Par modification de limite de propriété, on doit entendre tout changement de limite de parcelle, c'est-à-dire d'une surface affectée d'un numéro au plan.

L'article 25 du décret du 30 avril 1955 dispose que, dans les communes soumises au régime de la conservation cadastrale, tout changement de limite de propriété doit être constaté par un document d'arpentage établi aux frais et à la diligence des parties et certifié par elles (cf. n^{os} 8201 et suiv.).

I. NATURE DES DOCUMENTS D'ARPEMENTAGE

8223 Le document d'arpentage est soit un procès-verbal de délimitation, soit une esquisse.

Le procès-verbal de délimitation est le résultat d'un lever régulier rattaché à des éléments stables du terrain, identifiables sans ambiguïté sur le plan cadastral.

L'esquisse a la valeur d'un croquis indiquant le mode de division de la surface cadastrale et la position des nouvelles limites d'une manière assez exacte pour permettre la mise à jour du plan cadastral.

Un procès-verbal de délimitation est exigé lorsque le plan cadastral est régulier (cf. n^{os} 8082 et 8083) et, lorsque, en cadastre révisé par voie de mise à jour, la partie modifiée a fait l'objet d'un arpentage ou d'un bornage. Dans les autres cas, les propriétaires peuvent ne produire qu'une esquisse.

Cas particulier des documents d'arpentage d'ensemble.

En règle générale, un document d'arpentage est établi pour l'ensemble des parcelles contiguës figurant sur une même feuille de plan et comprises dans un même acte quel que soit le nombre d'acquéreurs ou de vendeurs mentionnés dans ce dernier.

Or, dans le cas de lotissements, d'expropriations ou d'aliénations consenties par des collectivités, les documents d'arpentage, bien que portant sur un ensemble de parcelles contiguës, donnent généralement lieu à la rédaction d'actes distincts.

En effet, en matière de lotissement, afin d'éviter toute difficulté dans l'identification des lots, le document d'arpentage établi par le géomètre dès l'aliénation du premier lot n'est pas généralement limité à celui-ci, mais constate la division de l'ensemble du lotissement ou de la tranche entière dans laquelle les travaux de viabilité sont exécutés.

De même, dans le cas d'expropriation pour cause d'utilité publique, un document d'arpentage unique pour l'ensemble des parcelles contiguës ou voisines comprises dans une même

feuille de plan cadastral peut être dressé, avant l'arrêté de cessibilité, à partir du plan parcellaire des terrains et des bâtiments dont l'acquisition a paru nécessaire à l'expropriant.

Ces documents d'arpentage particuliers sont dits « **d'ensemble** ».

Ils se distinguent de documents d'arpentage classiques par une présentation légèrement différente mais surtout au travers des modalités d'application qui leur sont spécifiques.

II. PRÉSENTATION

8224

Le document d'arpentage présente la configuration ancienne de la partie modifiée et la configuration nouvelle telle qu'elle résulte de l'accord intervenu entre les parties.

Il a pour base un fond du plan cadastral dans lequel il est appelé à être incorporé. Il présente :

- en noir, la situation ancienne ;
- en vert, les radiations ;
- en rouge, les éléments nouveaux appelés à figurer sur le plan cadastral ;
- en violet, certaines indications non appelées à figurer sur le plan cadastral (fractionnement des parcelles, lignes d'opérations et cotes nécessaires au rapport des limites nouvelles, etc.) ;
- en gris (ou au crayon à papier), les noms et prénoms des propriétaires.

Le document d'arpentage peut également emprunter, pour sa partie graphique et à la convenance de la personne agréée, le format d'échange numérique établi conjointement par la DGFIP et l'Ordre des géomètres-experts.

Les DA numériques sont vérifiés, comme les DA « papier » traditionnels, selon les dispositions du BOI-CAD-MAJ-10-30.

III. CONFECTION DES DOCUMENTS D'ARPEMENTAGE

8225

1. Constatation de la délimitation.

Le document d'arpentage a essentiellement pour objet d'enregistrer l'accord des parties sur la position des limites nouvelles et permettre la mise à jour du plan cadastral. Il peut être établi de façon différente suivant les conditions dans lesquelles les propriétaires entendent faire cette délimitation.

Dans le cas où le plan cadastral est issu d'une simple mise à jour du plan napoléonien, la délimitation peut être effectuée soit par division graphique de la parcelle modifiée, soit encore d'après les données métriques fournies par les propriétaires (bande de 10 m de large par exemple). En pareil cas, le document d'arpentage est établi au bureau du professionnel agréé, sans constatation sur le terrain.

La délimitation peut, au contraire, résulter d'un piquetage sur le terrain effectué par les propriétaires, avec ou sans intervention d'un homme de l'art. L'établissement du document d'arpentage comporte alors à la fois un travail de lever sur terrain et un travail de bureau.

8226

Enfin, la délimitation peut ressortir d'un plan régulier d'arpentage ou de bornage. Dans cette hypothèse, la confection du document d'arpentage n'exige qu'un travail de bureau, les éléments du plan d'arpentage ou de bornage devant permettre de rapporter les limites nouvelles sur l'extrait du plan cadastral.

Seuls les deux derniers modes de délimitation ci-dessus peuvent s'appliquer aux plans cadastraux réguliers.

8227

2. Détermination des contenances des parcelles nouvelles.

D'une manière générale, les contenances des parcelles nouvelles sont calculées graphiquement.

Lorsqu'une parcelle est divisée par répartition de contenance (cas des plans « mis à jour »), on attribue aux acquéreurs la surface demandée et au vendeur la partie restante de la contenance cadastrale. Dans le cas d'une cession totale entre plusieurs acquéreurs, la contenance cadastrale est répartie au prorata des surfaces proposées par les propriétaires.

Les contenances déterminées pour leur intégralité à l'aide des éléments cotés mesurés sur le terrain, ou à l'aide de coordonnées issues également des observations de terrain (plan régulier d'arpentage ou de bornage), se substituent aux contenances cadastrales et reçoivent l'appellation d'« arpentage ».

8228

Les contenances « non arpentées », calculées graphiquement sur le document d'arpentage, doivent satisfaire aux tolérances prévues en matière de conservation cadastrale, d'une part, pour les plans refaits (procès-verbaux de délimitation), d'autre part, pour les plans révisés par voie de mise à jour (esquisses).

B. LES CHANGEMENTS D'ORDRE FONCIER ET FISCAL

8230 Les changements d'ordre foncier et fiscal sont constatés par voie de **croquis de conservation** établis par le service.

Les conditions générales de formation et de présentation diffèrent selon la nature du changement à constater.

Les croquis fonciers sont utilisés pour constater les changements affectant le numérotage cadastral et généralement indépendants de la volonté des propriétaires.

Les croquis sont généralement établis à l'échelle du plan cadastral, en prenant pour base un extrait de ce dernier. Ils ont sensiblement la même présentation que les documents d'arpentage.

Les éléments nouveaux sont mis en place suivant les règles qui ont présidé à la confection du plan. Lorsqu'il s'agit de plans réguliers, les mesures sont appuyées sur les éléments anciens stables les plus voisins (bornes ou autres signes permanents de délimitation).

Les croquis fiscaux sont utilisés pour constater les changements qui ne requièrent pas une délimitation de propriétés avec attribution de nouveaux numéros de plan. Il s'agit de constructions nouvelles, démolitions, changements de natures de cultures portant sur une partie de parcelle....

8231 **Application.** Les documents d'arpentage et les croquis de conservation sont « appliqués » sur le plan cadastral.

C. L'INTÉGRATION DES PLANS D'AMÉNAGEMENT FONCIER

8232 Les travaux topographiques relevant d'un aménagement foncier sont pris en charge par les conseils généraux. Le cadastre effectue cependant à cette occasion les opérations suivantes :

1. En début de travaux :

- établissement ou complètement du canevas d'ensemble ;
- reproduction des feuilles cadastrales établies par procédés réguliers pour servir de base au projet du nouveau lotissement ;
- délivrance d'extraits de documents cadastraux nécessaires à la détermination des apports.

2. Conjointement à l'aménagement foncier : traitement de la partie du territoire exclue des opérations.

3. À l'achèvement des travaux :

- vérification des travaux topographiques ;
- mise au point topographique et fiscale du nouveau plan (lever des limites de natures de culture)¹ ;
- incorporation des résultats dans les documents cadastraux.

8233 Sur le plan technique, les travaux liés à la confection des nouveaux plans donnent lieu à des opérations de lever comparables à celles utilisées pour la confection des plans cadastraux réguliers, avec en plus détermination de toutes les cotes de façade des parcelles.

8234 Les contenances assignées aux différents lots sont adoptées comme contenances cadastrales, sauf le cas de variation du domaine public ou d'erreur reconnue.

8235 Le plan d'aménagement foncier est complété par les changements constatés au cours de la mise au point topographique et fiscale.

Le nouveau plan obtenu se substitue aux anciennes feuilles cadastrales.

8236

8239

¹. Le lever des bâtiments est effectué par le géomètre-expert en contrepartie de la gratuité des fichiers littéraires.

chapitre 3

la tenue à jour de la documentation littérale

8240 Les taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties ainsi que la taxe d'habitation sont établies pour l'année entière d'après les faits existant au 1^{er} janvier de l'année d'imposition¹ (CGI, art. 1415).

La réédition annuelle de la documentation cadastrale découle de ce principe de l'annualité de l'impôt.

Il convient toutefois de distinguer, d'une part, la documentation actualisée, qui fait l'objet d'une mise à jour permanente en raison de la prise en charge continue des modifications et, d'autre part, la documentation de référence, relatant la situation au 1^{er} janvier, mise à la disposition des communes chaque année.

A. LA TENUE À JOUR DE LA DOCUMENTATION LITTÉRALE DU SERVICE

8241 Dans le système MAJIC, la prise en compte des changements est effectuée par les services dès réception des documents justificatifs (extraits d'acte, documents d'arpentage, états descriptifs de division, déclarations de propriétés bâties...).

8242 La mise à jour des bases de données est donc réalisée en temps réel, tout au long de l'année, permettant ainsi aux services de disposer à tout instant d'une information actualisée.

8243

8253

B. LA TENUE À JOUR DE LA DOCUMENTATION LITTÉRALE DES MAIRIES

8254 La documentation littérale des mairies est mise à jour une fois par an.

Les communes sont destinataires d'un cédérom reprenant l'intégralité des données en situation de référence au 1^{er} janvier de l'année. Seul le cédérom de l'année précédente peut être conservé en sus du nouvel exemplaire transmis.

8255

8299

1. La règle selon laquelle il n'est pas tenu compte des changements survenus au cours de l'année d'imposition comporte deux exceptions :

- en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties, en cas de vacance d'une maison ou d'inexploitation d'un immeuble à usage commercial ou industriel (cf. IDL n° 6219) ;
- en matière de taxe foncière sur les propriétés non bâties, en cas de disparition d'un immeuble non bâti ou de pertes de récoltes ou de bétail (cf. IDL n° 6306).

DEUXIÈME PARTIE

publicité foncière

introduction

8300

La publicité foncière est l'ensemble des règles, des techniques et des modalités de leur mise en œuvre qui concourent, en vue, généralement, de la production d'effets de droit, à assurer la collecte, la conservation et la délivrance d'informations juridiques sur les immeubles (droits réels, principaux ou accessoires, et certains droits personnels représentant des charges importantes).

Tendant à permettre de déterminer avec précision et, dans une large mesure, de consolider la situation juridique des immeubles et le patrimoine immobilier des personnes, elle est strictement nécessaire à la sécurité aussi bien des transactions concernant les biens de l'espèce que du crédit garanti par les mêmes biens.

La publicité foncière existait en France, dès avant la Révolution. Un édit du 17 juin 1771 avait créé les offices de conservateurs des hypothèques ; la loi du 21 ventôse an VII réunit la conservation de ces sûretés à la régie nationale de l'enregistrement. Partiellement réglementée par le code civil de 1804, qui ne traitait guère que des privilèges et hypothèques, améliorée notamment en 1855 et en 1935, la législation était très imparfaite et appelait, au lendemain de la deuxième guerre mondiale, une importante réforme entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1956. En 1998, la modernisation des services, par la voie notamment de l'informatisation, a rendu nécessaire l'adaptation de ces textes.

Plus récemment, l'ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010 a supprimé le régime des conservateurs des hypothèques à compter du 1^{er} janvier 2013.

A cette date, l'État reprend la responsabilité civile attachée à l'exécution de la mission, sans modification du rôle dévolu aux services de la publicité foncière vis à vis des usagers.

Le salaire du conservateur est supprimé et remplacé par une nouvelle taxe perçue au profit de l'État, la contribution de sécurité immobilière (CSI).

A. LA RÉFORME DE 1955

Le régime français général de publicité foncière¹ a été profondément remanié par le décret n° 55-22 du 4 janvier 1955, complété, en particulier, par un décret du 14 octobre de la même année.

I. PORTÉE DE LA RÉFORME SUR LE PLAN DU DROIT

8301

De nouveaux actes ont été soumis à la publicité obligatoire tels que les baux de plus de douze ans, états descriptifs de division, attestations notariées dressées pour constater la transmission ou la constitution par décès de droits réels immobiliers, quel que soit le nombre des héritiers ou des légataires, demandes en justice tendant à l'anéantissement d'un droit...

1. Un régime spécial est en vigueur dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle ainsi qu'à Mayotte (livres fonciers).

A également été rendue obligatoire l'inscription de tous les privilèges (autres que les privilèges généraux) et de toutes les hypothèques, sur des immeubles désignés pour sûreté de sommes déterminées, et supprimée l'inscription d'office de certaines sûretés ou la perpétuité de différentes inscriptions.

En outre, des améliorations diverses ont été réalisées, parmi lesquelles il faut citer : la réglementation des mentions en marge d'inscriptions, des allègements en matière de radiation, une définition précise des effets de la publicité, l'obligation mise à la charge des rédacteurs d'actes de requérir la formalité dans des délais de rigueur, l'organisation d'une publicité facultative de certains actes dont la connaissance peut être utile aux usagers (promesses de vente, notamment).

II. PORTÉE DE LA RÉFORME SUR LE PLAN DE LA TECHNIQUE

8302 Le décret du 4 janvier 1955 a, d'autre part, prévu toute une série de mesures d'ordre technique destinées à accroître l'efficacité et la sûreté de la documentation foncière :

- la plus importante est l'institution du **fichier immobilier**, instrument moderne de publicité et de recherche ;
- les autres ont fixé soit les obligations matérielles auxquelles les requérants doivent se conformer (désignation certaine des immeubles et des personnes, publication préalable du titre du disposant, authenticité des actes...), soit les modalités de l'exploitation par les conservateurs des informations contenues dans les documents déposés à leur bureau.

8303 **1. Ses compléments.** La réforme de 1955 a reçu des compléments : harmonisation et assouplissements (1959), états descriptifs de division (1956-1960-1979), réforme de la délivrance des renseignements (1966-1981-1985), renouvellement des inscriptions et saisies figurant dans l'ancienne documentation (1967-1972), réforme de la durée des inscriptions (1967), remaniement des circonscriptions (1970-1971-1989), identification des immeubles urbains (1985).

Ont, au surplus, été fusionnées en une formalité unique à compter du 1^{er} octobre 1970, les anciennes formalités de l'enregistrement et de publicité foncière pour la plupart des actes à publier au fichier immobilier (1969-1970).

8304 **2. Les objectifs.** Outre la concordance absolue des documents cadastraux et de la documentation tenue dans les bureaux des hypothèques, les auteurs des textes de 1955 et des textes ultérieurs ont cherché à obtenir que cette dernière documentation soit la meilleure possible.

Ils y sont parvenus puisque la documentation actuelle présente les qualités attendues d'un bon instrument de publicité foncière :

- elle est à la fois réelle et personnelle (elle permet de connaître, non seulement la situation juridique des immeubles, mais encore la situation patrimoniale des personnes) ;
- elle est complète (elle concerne tous les immeubles susceptibles d'appropriation et tous les actes ou faits juridiques qui les ont affectés) ;
- elle apporte à ceux qui l'utilisent une grande sécurité ;
- elle est souple et facile à consulter (elle se plie à la complexité des situations juridiques nouvelles, en restant claire et précise).

B. LA RÉFORME DE 1998 POURSUIVIE EN 2000 : ADAPTATION DU RÉGIME DE LA PUBLICITÉ FONCIÈRE À LA MODERNISATION DES SERVICES

8304-1 Tout en préservant les grands principes juridiques issus des décrets de 1955, la loi n° 98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de la publicité foncière et les décrets pris pour son application ont mis en place le cadre juridique nécessaire à la modernisation du service de la publicité foncière.

À cet effet, ils adaptent la réglementation hypothécaire existante aux nouvelles règles de gestion induites par l'utilisation d'applications informatiques (MADERE : Module Accéléré de Délivrance des Renseignements ; FIDJI : Fichier Informatisé des Données Juridiques sur les Immeubles) et apportent des aménagements et simplifications destinés à améliorer le fonctionnement des bureaux des hypothèques ainsi que le service rendu aux usagers.

Poursuivi en 2000, ce processus de modernisation a conduit à élaborer le décret n° 2000-489 du 29 mai 2000 qui a pour objet d'une part, d'adapter la procédure de rejet de la formalité aux nouvelles technologies de la communication et d'autre part, d'aménager pour les travaux dotés de l'application FIDJI, le processus de délivrance des renseignements hypothécaires.

C. LA RÉFORME DE 2010 : SUPPRESSION DU RÉGIME DES CONSERVATEURS DES HYPOTHÈQUES

8304-2

L'ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010 supprime à compter du 1^{er} janvier 2013 le régime des conservateurs des hypothèques. Les conservations des hypothèques sont remplacées par les services chargés de la publicité foncière et il est instauré une contribution de sécurité immobilière due à l'État par les requérants du service chargé de la publicité foncière en remplacement du salaire du conservateur.

D. LES MISSIONS DES SERVICES CHARGÉS DE LA PUBLICITÉ FONCIÈRE

8305

L'accomplissement des formalités de publicité, la tenue à jour de la documentation et la délivrance de renseignements à toute personne qui en fait la demande incombent, à compter du 1^{er} janvier 2013, au sein de la DGFIP, aux services chargés de la publicité foncière investis à cet égard d'un rôle essentiellement civil. Avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010, ces missions étaient assurées par les conservateurs des hypothèques.

À côté de leur mission à caractère civil, les services chargés de la publicité foncière ont un rôle fiscal, qui les conduit à percevoir la taxe de publicité foncière et, éventuellement, les autres impôts exigibles à l'occasion des formalités de publicité.

La responsabilité de l'État est substituée, à compter du 1^{er} janvier 2013, à celle incombant auparavant aux conservateurs des hypothèques, au titre des préjudices résultant d'erreurs ou d'omissions commises dans l'exécution des missions civiles.

*

* *

Les développements qui suivent traitent successivement du droit et des conditions de la publicité foncière, de la constitution, de la mise à jour et de l'exploitation de la documentation foncière, des perceptions opérées dans les services chargés de la publicité foncière.

titre 1

le droit et les conditions de la publicité foncière

8306

Les formalités de publicité, au fur et à mesure de l'exécution desquelles se constitue la documentation, se répartissent en deux catégories principales :

- les « **publications** » d'actes ou de décisions judiciaires relatifs à des droits sur les immeubles autres que les privilèges et hypothèques, publications qui, s'il s'agit de **saisies**, sont complétées ou modifiées par des « **mentions en marge** » (cf. n^{os} 8307 et suiv.).
- les « **inscriptions** » de privilèges ou d'hypothèques, elles-mêmes modifiées par des « **mentions en marge** » (cf. n^{os} 8334 et suiv.).

Ces diverses formalités sont requises et conservées dans des conditions impérativement fixées par les textes (cf. n^{os} 8348 et suiv.).

chapitre premier

les publications de droits sur les immeubles autres que les privilèges et hypothèques

8307

Les publications portent sur les droits réels autres que les privilèges et hypothèques, sur quelques droits personnels et même sur des faits matériels.

Elles sont obligatoires ou facultatives.

Les actes ou décisions dont la publication est obligatoire peuvent être classés en trois groupes selon les effets juridiques attachés à la formalité :

- actes ou décisions dont la publication est la condition de leur opposabilité aux tiers (cf. n^{os} 8308 et suiv.) ;
- actes ou décisions dont la publication est prescrite, à peine de dommages-intérêts, pour l'information des usagers (cf. n^{os} 8319 et suiv.) ;
- actes ou décisions soumis à publicité en vertu de textes spéciaux qui fixent les effets particuliers découlant de la formalité (cf. n^{os} 8329 et suiv.).

Quant aux publications de caractère facultatif, elles produisent également des effets tantôt d'opposabilité, tantôt de simple information des usagers (cf. n^{os} 8332 et suiv.).

A. ACTES ET DÉCISIONS JUDICIAIRES DONT LA PUBLICATION EST LA CONDITION DE LEUR OPPOSABILITÉ AUX TIERS

I. ACTES ET DÉCISIONS JUDICIAIRES VISÉS PRINCIPALEMENT AUX 1° ET 2° DE L'ARTICLE 28 DU DÉCRET DU 4 JANVIER 1955

8308 **1. Actes et décisions judiciaires translatifs ou constitutifs entre vifs de droits réels immobiliers** (art. 28, 1^o-a et c du décret du 4 janvier 1955).

Ces actes et décisions, qui doivent être soumis à la formalité même s'ils sont affectés d'un terme ou d'une condition (résolutoire ou suspensive), sont les plus nombreux et les plus importants des actes publiés.

Les actes ou décisions portant mutation de propriété ou d'autres droits réels tels que l'usufruit, l'emphytéose ou le droit de superficie, englobent notamment les opérations suivantes :

- **la vente**, quelles que soient sa nature (volontaire - vente de gré à gré ou adjudication amiable ou forcée - adjudication judiciaire) ou sa dénomination (dation en paiement ; promesse synallagmatique de vente, c'est-à-dire constatant l'accord des parties sur la chose et sur le prix ; licitation ; cession de droits successifs ou transaction translatrice ; renonciation à titre onéreux ; préemption...) ;

- **l'échange**, avec ou sans soulte ;

- **l'apport en société**, pur et simple, ou à titre onéreux ;

- **la donation et la donation-partage** ou partage d'ascendants.

Quant aux actes ou décisions portant constitution de droits réels immobiliers autres que le droit de propriété et les privilèges ou hypothèques, ce sont essentiellement :

- d'une part, **des titres constitutifs d'une servitude, d'un usufruit** (y compris les actes contenant une clause de réversibilité d'usufruit), **d'un droit d'usage, d'habitation** ou de **superficie, de gage immobilier** ;

- d'autre part, **des baux de longue durée** qui confèrent un droit réel au preneur (baux emphytéotiques).

Relèvent, en outre, de l'une ou de l'autre des deux catégories précitées, lorsqu'ils ne sont pas eux-mêmes visés par une disposition particulière, les actes ou décisions qui modifient ou complètent ceux dont la publicité est prévue au a du 1^o de l'article 28 du décret du 4 janvier 1955 ou qui en forment le prolongement.

Enfin, l'article 3 du décret n° 95-595 du 6 mai 1995 soumet obligatoirement à la formalité de publicité les titres d'occupation du domaine public de l'État ou de l'un de ses établissements publics constitutifs d'un droit réel immobilier délivrés en application des articles L. 2122-5 à L. 2122-18 du code de la propriété des personnes publiques, ainsi que les actes portant cession, transmission ou retrait de ces titres (art. 28, 1^o-c du décret du 4 janvier 1955).

Remarque : L'acte portant changement de régime matrimonial doit être obligatoirement publié lorsqu'il emporte transmission de droits réels immobiliers ou partage.

8309 **2. Actes et décisions judiciaires constitutifs de certains droits de créance concernant des immeubles ou relatifs à de tels droits** (art. 28, 1^o-b du décret du 4 janvier 1955).

Il s'agit des actes et décisions qui portent ou constatent, même sous condition, bail de plus de douze ans (ne conférant pas un droit réel, cf. n° 8308) ou quittance ou cession d'une somme équivalente à trois années de loyers ou fermages non échus, conventions génératrices de charges très lourdes en ce qui concerne la jouissance des immeubles du fait de la durée anormalement longue de leurs effets, contrats de crédit-bail.

8310 **3. Actes et décisions judiciaires restreignant le droit de disposer.**

a. Le 2^o de l'article 28 du décret du 4 janvier 1955 vise en **premier lieu** les actes entre vifs dressés distinctement (de ceux cités ci-dessus, n°s 8308 et 8309) pour constater :

- soit des clauses d'inaliénabilité temporaire et toutes autres restrictions au droit de disposer ; Exemples : clause d'inaliénabilité temporaire d'un immeuble ou d'aliénabilité sous certaines conditions ; condition résolutoire conventionnelle ; droit de retour conventionnel ; convention de cour commune ou de droits communs à plusieurs immeubles.

- soit des clauses susceptibles d'entraîner la résolution ou la révocation d'actes soumis à publicité en vertu du 1^o de l'article 28 du décret précité (cf. n° 8308).

Lorsque les clauses ou restrictions susvisées sont contenues dans un acte soumis à la formalité par ce même 1^o de l'article 28, elles sont, bien entendu, publiées en même temps que cet acte.

b. Il oblige, **en second lieu**, à publier les décisions judiciaires constatant l'existence des mêmes clauses.

8311 4. Autres actes ou décisions judiciaires :

- attestations notariées constatant la transmission ou la constitution de droits réels immobiliers au profit d'un légataire particulier (décret du 4 janvier 1955, art. 28-3° et 30 § 4, al. 2).
- certains des actes ou décisions judiciaires visés à l'article 35 du décret du 4 janvier 1955 (cf. n° 8329).

II. EFFETS DE LA PUBLICATION

8312 1. La publication des titres précités les rend opposables aux tiers.

a. **D'une manière générale**, est un tiers, pour le titulaire d'un droit public résultant de l'un de ces titres, toute personne qui a acquis un droit concurrent, du même auteur, sur le même immeuble et qui n'en a pas fait opérer la publication ou l'inscription avant la formalité donnée au titre dudit titulaire à condition :

- d'une part, que ce titulaire, si son titre est postérieur, ait ignoré la naissance du droit antérieur ;
- et d'autre part, que son adversaire n'ait pas été lui-même chargé de faire publier son propre droit.

Ainsi, de deux acquéreurs tenant leurs droits, sur le même immeuble, du même aliéneur, est préféré, sous les réserves qui précèdent, non pas celui qui a le titre le plus ancien, mais celui qui l'a le premier publié. En d'autres termes, la personne de bonne foi qui envisage d'acquérir un immeuble n'a pas à redouter une aliénation antérieurement consentie par son vendeur, si la documentation ne révèle pas qu'une telle aliénation a été publiée.

La jurisprudence écarte l'opposabilité en cas de fraude et même, depuis peu, de faute. Une autre jurisprudence (propriété apparente, erreur commune...) a, au contraire, un effet consolidateur.

b. **Des dispositions particulières ont pour objet :**

- les unes, de trancher les conflits entre formalités accomplies le même jour (décret du 4 janvier 1955, art. 31) ;
- les autres, de faire jouer l'opposabilité dans des conditions spéciales pour certains actes ou décisions : décisions anéantissant un droit publié, baux, quittances et cessions de loyers ou fermages, legs particuliers, donations (décret du 4 janvier 1955, art. 30, § 1 à 4 ; C. civ., art. 941).

8313 2. La publication arrête, à sa date, le cours des inscriptions utiles (c'est-à-dire efficaces) de privilèges ou d'hypothèques à l'encontre des précédents propriétaires (C. civ., art. 2427). L'arrêt du cours des inscriptions utiles est, en fait, l'un des aspects de l'opposabilité aux tiers.

8314 3. Autres effets. La publication des contrats translatifs constitue une formalité préalable à la mise en œuvre de la purge des sûretés pouvant grever les biens en cause (C. civ., art. 2476 et suiv.).

III. SANCTION DU DÉFAUT DE PUBLICITÉ

8315 1. Les actes non publiés sont inopposables aux tiers. Ces actes ne sont pas nuls, puisqu'ils restent valables entre les parties, mais ils sont frappés d'une inefficacité relative. L'acquéreur court le risque, s'il ne publie pas son droit, que le vendeur procède à une seconde aliénation dont la publication serait requise et qui lui serait opposable (cf. n° 8312).

8316 2. Aucune formalité concernant le droit acquis ne peut être accomplie. Le principe dit de « l'effet relatif des formalités » (décret du 4 janvier 1955, art. 3 ; C. civ., art. 2428, al. 3-6°), qui tend à établir une relation continue entre les formalités successives intéressant un même immeuble, s'oppose généralement à toute publication ou inscription, si le titre ou le fait juridique ayant donné naissance au droit du disposant n'a pas été préalablement publié.

8317 3. La mutation cadastrale correspondante ne peut être opérée. Dans les communes à cadastre rénové, aucune modification de la situation juridique d'un immeuble ne peut faire l'objet d'une mutation cadastrale si l'acte ou la décision judiciaire constatant cette modification n'a pas été préalablement publié au fichier immobilier (décret du 4 janvier 1955, art. 2) [cf. n° 8192].

8318 4. Autre sanction : responsabilité des rédacteurs d'actes.

B. ACTES DONT LA PUBLICATION EST PRESCRITE POUR L'INFORMATION DES USAGERS

I. ACTES VISÉS PRINCIPALEMENT AUX 3° À 9° DE L'ARTICLE 28 ET AUX ARTICLES 36 ET 37 DU DÉCRET DU 4 JANVIER 1955

8319 1. Attestations notariées de constitution ou de mutation par décès de droits réels immobiliers. Les notaires doivent être requis par les héritiers ou légataires d'établir ces attestations dans les six mois du décès.

Sur l'opposabilité de certaines attestations, cf. n° 8311.

8320 2. Actes et décisions judiciaires ayant un effet « confirmatif ». Ce sont des titres qui fixent ou « confirment », soit la nature ou l'étendue, soit le titulaire définitif d'un droit.

Exemples :

- actes confirmatifs de conventions nulles ou rescindables ou constatant l'accomplissement d'une condition suspensive ;
- décisions rejetant des demandes tendant à l'anéantissement de droits ;
- actes et décisions déclaratifs (est déclaratif le titre qui a pour effet de constater, de déterminer ou de préciser un droit préexistant. Tel est le cas des actes de partage et des actes équipollents à partage) ;
- conventions d'indivision, actes interruptifs de prescription...

8321 3. Actes et décisions judiciaires restreignant ou tendant à restreindre (voire anéantir) un droit.

Il s'agit essentiellement :

- des demandes en justice tendant à restreindre ou à anéantir un droit (résolution d'une vente pour défaut de paiement du prix, rescision d'une vente ou d'un partage pour lésion, révocation d'une donation pour cause de survenance d'enfant, d'ingratitude ou d'inexécution des charges, annulation d'un acte quelconque, réduction d'une donation excédant la quotité disponible...) ;
- des actes et décisions constatant la restriction du droit ou son anéantissement.

On peut également citer les actes de renonciation à la prescription acquise et la décision donnant acte du délaissement hypothécaire.

8322 4. Actes relatifs soit à la désignation des personnes, soit à la consistance ou à la désignation des immeubles :

- a. Actes qui constatent un changement affectant un élément d'identification des personnes.
- b. Procès-verbaux établis par le service du cadastre pour constater, notamment, des modifications de références cadastrales (cf. n° 8209).
- c. États descriptifs de division et actes modificatifs de ces états. Ces états et actes modificatifs sont obligatoirement dressés pour les besoins de la publicité dans tous les cas où des fractions d'immeubles ne correspondant pas à une division parcellaire sont soumises à des droits différents ou susceptibles de l'être. Lesdites fractions y font l'objet d'une désignation et d'un numérotage appropriés.

8323 5. Limitations administratives au droit de propriété et dérogations à ces limitations. Les limitations dont il s'agit sont souvent dénommées « servitudes d'utilité publique ».

8324 6. Autres actes ou décisions judiciaires.

Ce sont certains des actes ou décisions visés à l'article 35 du décret du 4 janvier 1955 (cf. nos 8329 et 8330).

II. EFFETS DE LA PUBLICATION

8325 La publicité ne produit que des effets documentaires. Elle ne rend pas le titre opposable aux tiers, car celui-ci ne fait que reconnaître une situation juridique préexistante (actes et décisions déclaratifs, attestations notariées...), ou tire de lui-même (renonciations à prescription...), ou d'une autre publicité (limitations administratives, changements de nom...), sa pleine efficacité.

III. SANCTION DU DÉFAUT DE PUBLICITÉ

8326 1. Exigibilité de dommages et intérêts. Le défaut de publicité engage, le cas échéant, la responsabilité de celui qui a négligé de requérir la formalité ; il devra alors réparation aux personnes lésées. Il en est de même, éventuellement, dans l'hypothèse d'une publication tardive, irrégulière ou incomplète.

8327 **2. Irrecevabilité de certaines demandes en justice.** Les demandes tendant à obtenir la résolution, la rescision, la révocation ou l'annulation d'actes soumis à publicité, sont irrecevables si elles n'ont pas été publiées.

8328 **3. Autres sanctions.** S'il y a lieu, il est fait application des sanctions particulières citées au chapitre précédent (application du principe de l'effet relatif, interdiction des mutations cadastrales).

C. ACTES ET DÉCISIONS JUDICIAIRES VISÉS À L'ARTICLE 35 DU DÉCRET DU 4 JANVIER 1955

I. ACTES ET DÉCISIONS JUDICIAIRES CONCERNÉS

8329 **1. Actes et décisions judiciaires cités à l'article 35 du décret du 4 janvier 1955.**

Les actes et décisions les plus courants parmi ceux qui sont assujettis à la formalité par des textes particuliers et cités à l'article 35 sont :

- les commandements valant saisie et les différents actes qui s'y rattachent ;
- les ordonnances, cessions amiables et certains « accords » en matière d'expropriation pour cause d'utilité publique ;
- les procès-verbaux de réorganisation foncière ou d'aménagement foncier et les actes d'échange d'immeubles ruraux ;
- les règlements de copropriété des immeubles ou ensembles immobiliers ;
- les décisions de classement et de déclassement des monuments historiques et des sites.

8330 **2. Autres actes ou décisions judiciaires.** Dans une formule très générale, l'article 35 vise, en outre, « les actes ou décisions judiciaires dont la publication est prescrite par les dispositions législatives particulières ». À titre d'exemples, sont ainsi soumis à publicité par des textes spéciaux postérieurs à 1955 :

- les aménagements fonciers ayant pour but une redistribution des propriétés urbaines, les baux à construction, les contrats de promotion immobilière ;
- les ordonnances interdisant temporairement à un époux de disposer de ses droits sur des immeubles ;
- les actes notariés constatant la déclaration d'insaisissabilité, par l'entrepreneur individuel, de sa résidence principale mais aussi de tout bien foncier bâti ou non bâti lui appartenant et qu'il n'a pas affecté à son usage professionnel ainsi que les actes constatant la renonciation à cette déclaration d'insaisissabilité (article 14 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie).

II. EFFETS ATTACHÉS À LA PUBLICITÉ

8331 Les textes particuliers évoqués ci-dessus (cf. nos 8329 et 8330), prévoient parfois que la publicité (ou le défaut de publicité) produit des effets originaux.

Exemples :

- l'acte de constitution d'un bien de famille est nul s'il n'est pas publié ;
- la date de publication d'une ordonnance d'expropriation (qui purge l'immeuble des sûretés inscrites) est prise en considération pour le report desdites sûretés sur l'indemnité.

Les effets ordinaires qui ne sont pas incompatibles avec ces effets originaux ne sont pas pour autant exclus.

Il arrive aussi que les textes particuliers retiennent expressément les effets de droit commun ou renvoient aux textes qui les définissent (exemple : contrat de promotion immobilière assimilé à une restriction au droit de disposer).

Dans le silence de ces textes, les effets produits sont ceux prévus pour la publication ou la non-publication des titres de même nature (exemple : classement de sites à rapprocher des autres limitations administratives au droit de propriété). Des dispositions spéciales règlent le sort des saisies requises le même jour.

D. ACTES ADMIS À LA PUBLICITÉ À TITRE FACULTATIF

I. ACTES CITÉS À L'ARTICLE 37 DU DÉCRET DU 4 JANVIER 1955

8332 Peuvent être publiées :

- les promesses unilatérales de vente et les promesses unilatérales de bail de plus de douze ans ;

- les conventions relatives à l'exercice de servitudes légales (dérivant de la situation des lieux ou établies par la loi).

Peuvent également être publiés, pour trois années sauf prorogation, les documents suivants auxquels sont annexés ou dans lesquels sont littéralement reproduits des actes soumis ou admis à publicité quoique ces derniers n'aient pas été dressés en la forme authentique :

- demande en justice tendant à obtenir la réitération ou la réalisation en la forme authentique desdits actes ;
- procès-verbal notarié constatant le défaut ou le refus du cocontractant ou promettant de procéder à cette réitération ou réalisation ;
- déclaration notariée de la volonté du bénéficiaire de l'acte d'exiger lesdites réitération ou réalisation.

En principe, un écrit, autre que ceux ainsi énumérés, ne saurait être publié si la publication n'est pas prévue par ailleurs à titre obligatoire. Mais, dans les cas marginaux, le service de la publicité foncière a intérêt à accomplir la formalité (RA, V^o Hypothèques, livre III, n^o 750, al. 4 et 5).

II. EFFETS ATTACHÉS À LA PUBLICITÉ

8333

Les promesses et les conventions d'exercice visées au n^o 8332 sont publiées pour l'information des usagers (cf. n^{os} 8319 et suiv.).

La publication des autres actes, de caractère provisoire, produit tous ses effets si un acte authentique ou une décision judiciaire constatant la réitération ou réalisation est publié en temps utile. Ces effets sont ceux prévus pour la publication normale des actes de la même nature (opposabilité ou simple information des usagers).

chapitre 2

les inscriptions de privilèges et hypothèques

8334

Les privilèges (cf. n^{os} 8335 et suiv.) et les hypothèques (cf. n^{os} 8340 et suiv.) sur les immeubles sont des sûretés réelles qui emportent affectation spéciale de ces immeubles au paiement d'une dette sans dessaisissement du débiteur.

Ces sûretés réelles permettent aux créanciers qui en sont titulaires de se faire payer par préférence sur le prix de vente de l'immeuble grevé, tandis que les créanciers chirographaires ne peuvent que se répartir le surplus, s'il en existe.

À l'exception des privilèges généraux, elles confèrent, en outre, à leurs bénéficiaires le droit de suite, c'est-à-dire la possibilité de saisir le bien grevé quel qu'en soit le propriétaire actuel, et doivent être obligatoirement inscrites.

A. LES PRIVILÈGES

8335

Le privilège est un droit, que la qualité de sa créance, donne à un créancier d'être préféré sous certaines conditions aux autres créanciers, même hypothécaires, de son débiteur.

I. LES PRIVILÈGES GÉNÉRAUX SUR LES IMMEUBLES

8336

1. Liste et classement.

La loi institue **quatre privilèges généraux** qui s'exercent dans l'ordre suivant :

- super-privilège des salariés ;
- privilège des frais de justice ;
- privilège ordinaire des salariés ;
- privilège des auteurs, compositeurs et artistes.

8337

2. Caractères et effets.

Ces privilèges portent à la fois sur les meubles et sur les immeubles et ce n'est, d'après les textes, qu'en cas d'insuffisance du prix de vente des meubles, qu'ils s'exercent sur les immeubles.

Dispensés en principe d'inscription (et, par conséquent, occultes), ils priment alors les privilèges immobiliers spéciaux et les hypothèques.

II. LES PRIVILÈGES SPÉCIAUX SUR LES IMMEUBLES

8338

1. Énumération. L'article 2374 du code civil établit plusieurs privilèges spéciaux sur les immeubles :

a. Le privilège du vendeur d'immeuble impayé ou non intégralement payé.

L'existence de ce privilège se justifie par le fait que le créancier de tout ou partie du prix de vente a mis une valeur nouvelle dans le patrimoine du débiteur et qu'il est équitable de lui garantir le paiement du prix - sur cette valeur - par préférence aux autres créanciers même hypothécaires.

b. Le privilège du prêteur de deniers pour l'acquisition d'un immeuble.

Un privilège analogue mais indépendant du privilège du vendeur est accordé à ceux qui ont fourni les fonds nécessaires à l'acquisition d'un immeuble.

c. Le privilège du copartageant créancier de soulte.

Ce privilège, qui garantit les obligations nées du partage et mises à la charge des autres copartageants, est également accordé aux cohéritiers créanciers d'indemnités dues par le successible gratifié qui conserve un bien donné au-delà de la quotité disponible.

d. Le privilège des architectes et entrepreneurs.

Il porte sur la plus-value procurée à l'immeuble par les travaux dont le prix est dû.

e. Le privilège du prêteur de deniers pour le paiement des ouvriers auteurs des travaux visés au d.

f. Le privilège des créanciers et légataires d'un défunt, dit privilège de la séparation des patrimoines.

Ce privilège permet aux créanciers et légataires d'un défunt d'échapper à l'action des créanciers d'un héritier insolvable.

g. Le privilège des accédants à la propriété titulaires d'un contrat de location-accession régi par la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 définissant la location-accession à la propriété immobilière sur l'immeuble faisant l'objet du contrat, pour la garantie des droits qu'ils tiennent de ce contrat.

h. Le privilège du syndicat des copropriétaires, non soumis à la formalité de l'inscription (articles 2374-1° bis et 2378 du code civil).

i. Le privilège de la collectivité publique (État ou commune) pour la garantie des créances dont elle est titulaire à l'encontre du propriétaire d'un immeuble à usage d'habitation lorsqu'elle y a effectué des travaux d'office ou lorsqu'elle a pris en charge le logement même temporaire des occupants.

8339

2. Effets des inscriptions. Les privilèges spéciaux ne produisent d'effet que si et dans la mesure où ils ont été inscrits. Ils confèrent alors à leur bénéficiaire droit de préférence et droit de suite pour la garantie du capital de la créance, de ses accessoires et de trois années d'intérêts au taux indiqué dans le bordereau. Mais leur publicité, comparable par ses effets à celle de la publication des actes translatifs, n'est ni constitutive, ni confortative de droits.

Inscrits dans un certain délai (**deux mois** de l'acte de vente ou de partage, de l'adjudication sur licitation ou de l'acte fixant l'indemnité, du contrat de location-accession, pour les sûretés référencées aux *a*, *b*, *c*, *g* du n° 8338 ; **quatre mois** de l'ouverture de la succession pour l'avant-dernière sûreté référencée au *f* du n° 8338), les privilèges, autres que ceux visés aux *d* et *e* du n° 8338, prennent effet à la date de l'acte, de l'adjudication ou du décès. Non inscrits dans ce délai, ils dégénèrent en simples hypothèques légales.

Le privilège des architectes ou entrepreneurs et celui, correspondant, du prêteur de deniers font l'objet de deux inscriptions : avant et après l'exécution des travaux. Ils prennent effet à la date de la première inscription.

On notera que l'inscription du privilège du vendeur conserve l'action résolutoire.

Lorsqu'il a fait inscrire son droit, le créancier privilégié jouit d'une situation de faveur dans ses rapports :

- avec les autres créanciers, chirographaires ou inscrits ultérieurement, du même débiteur, puisqu'il possède à leur encontre un droit de préférence ;
- avec les tiers acquéreurs du bien grevé, dès lors qu'il jouit d'un droit de suite.

B. LES HYPOTHÈQUES

8340

L'hypothèque est un droit que la qualité ou la nature de sa créance ou la volonté du débiteur donne à un créancier d'être préféré sous certaines conditions aux créanciers chirographaires du même débiteur.

I. LES DIVERSES HYPOTHÈQUES

L'hypothèque est légale, judiciaire ou conventionnelle.

8341

1. L'hypothèque légale.

L'hypothèque légale est celle qui est conférée par la loi au créancier se trouvant dans une certaine situation de droit ou de fait. Elle atteint soit tous les immeubles du débiteur, soit un immeuble déterminé.

Les hypothèques légales se rangent en trois catégories :

a. *Hypothèques légales prévues par l'article 2400 du code civil.*

Elles sont au nombre de cinq :

- celle d'un époux sur les biens de l'autre époux ;
- celle des mineurs et des majeurs en tutelle sur les biens du tuteur ou de l'administrateur légal ;
- celle de l'État, des départements, des communes et des établissements publics sur les biens des receveurs et administrateurs comptables ;
- celle du légataire sur les biens de la succession, en vertu de l'article 1017 du code civil ;
- celle qui garantit l'une des créances énumérées aux 2°, 3°, 5° à 8° de l'article 2331 ; il s'agit, notamment, des frais funéraires ; des frais de dernière maladie ; des fournitures de subsistances faites au débiteur et à sa famille pendant la dernière année ; de la créance de la victime de l'accident ou de ses ayants droit relative aux frais médicaux, pharmaceutiques et funéraires.

b. *Hypothèques légales prévues par des dispositions diverses.*

Exemples :

- hypothèque légale du syndicat des copropriétaires pour la garantie des créances de toute nature à l'encontre de chaque copropriétaire (art. 19 de la loi du 10 juillet 1965) ;
- hypothèque légale du Trésor pour le recouvrement des impôts de toute nature et amendes fiscales (CGI, art. 1929 *ter*).

c. *Hypothèques légales résultant de la déchéance de privilèges immobiliers spéciaux* (cf. n° 8339).

8342

2. L'hypothèque judiciaire.

a. L'hypothèque judiciaire résulte des jugements de condamnation. Elle est attachée, de plein droit, à ces jugements, sans que le tribunal ait à constater son existence.

Cette sûreté peut être inscrite sur un immeuble quelconque du débiteur. Elle garantit le recouvrement des sommes au paiement desquelles ce débiteur a été condamné.

b. L'article L. 511-1 du code des procédures civiles d'exécution permet à toute personne dont la créance paraît fondée en son principe de solliciter du juge l'autorisation de prendre une hypothèque judiciaire conservatoire sur les biens de son débiteur, sans commandement préalable, si elle justifie de circonstances susceptibles d'en menacer le recouvrement.

Toutefois, une autorisation préalable du juge n'est pas nécessaire lorsque le créancier se prévaut de l'un des titres visés à l'article L. 511-2 du code précité.

8343

3. L'hypothèque conventionnelle.

Instrument principal du crédit sur immeuble, avec les privilèges du vendeur et du prêteur de deniers pour l'acquisition, l'hypothèque conventionnelle est, en pratique, la sûreté la plus souvent inscrite avec ces privilèges.

Elle résulte d'un acte authentique, notarié, d'affectation hypothécaire, passé entre le créancier et le propriétaire débiteur ou une caution.

Est grevé chaque immeuble désigné comme tel dans l'acte. Sont garanties les sommes qui y sont spécialement indiquées, étant observé que la créance peut résulter soit du même acte, soit d'un acte distinct.

L'ordonnance n° 2006-346 du 23 mars 2006 a :

- créé l'hypothèque rechargeable, qui permet à l'emprunteur d'inscrire une hypothèque pouvant être affectée à la garantie de créances autres que celles visées dans l'acte initial. Cette faculté doit être prévue dans l'inscription initiale. Le rechargement est publié par voie de mention en marge (article 2422 du code civil). L'hypothèque rechargeable est inscrite pour une durée de cinquante ans ;

- mis en place le prêt viager hypothécaire : l'immeuble hypothéqué garantit une créance devenant exigible seulement au décès de l'emprunteur. La créance exigible ne peut pas excéder la valeur de l'immeuble au décès.

Par ailleurs, l'article 30 de l'ordonnance n° 2006-346 du 23 mars 2006 relative aux sûretés, permet la conclusion d'un pacte commissaire dans les actes d'affectation hypothécaire. Conformément aux dispositions de l'article 2459 du code civil, le pacte commissaire apparaît ainsi comme une stipulation supplétive d'une convention d'hypothèque, dont il ne peut être détaché. Pour permettre la publicité d'une telle stipulation suivant les règles de l'hypothèque à laquelle il se rattache, le décret n° 2008-466 du 19 mai 2008 prévoit les modalités de mention de ce pacte dans les différents bordereaux d'inscription.

II. EFFETS DES INSCRIPTIONS

8344

Comme celle des privilèges spéciaux, l'inscription des privilèges et hypothèques garantit le capital de la créance, ses accessoires et trois années d'intérêts ; elle produit des effets comparables à ceux des publications d'actes translatifs : elle n'est ni constitutive, ni même confortative de droits.

Lorsqu'il a fait inscrire son droit, le créancier hypothécaire jouit d'une situation de faveur comparable à celle du créancier privilégié (cf. n° 8339).

Contrairement à l'inscription des privilèges spéciaux, celle des hypothèques n'a jamais d'effet rétroactif : elle prend toujours rang à sa propre date.

Des dispositions particulières fixent les rangs respectifs des inscriptions prises le même jour (C. civ., art. 2425).

C. TRANSMISSION ET EXTINCTION DES SÛRETÉS

I. LA TRANSMISSION DES SÛRETÉS

8345

Le privilège ou l'hypothèque se transmet par voie accessoire ou par voie principale.

La transmission est accessoire lorsqu'elle est la conséquence de la transmission de la créance elle-même intervenue soit à titre successoral, soit entre vifs à la suite d'une cession ou d'une subrogation le plus souvent conventionnelle mais parfois légale ou judiciaire.

La transmission a lieu à titre principal lorsqu'elle ne porte que sur la sûreté ou sur son inscription. Dans le premier cas, la convention consiste en une cession de sûreté ou en une subrogation à la sûreté. Dans le second, il n'est disposé que du rang de l'inscription (cession de rang ou d'antériorité, promesse d'abstention, stipulation de concurrence).

II. L'EXTINCTION DES SÛRETÉS

8346

Le privilège ou l'hypothèque s'éteint de même par voie accessoire ou par voie principale.

L'extinction par voie accessoire est le mode normal d'extinction. La sûreté étant l'accessoire d'une créance, si cette dernière s'éteint pour quelque cause que ce soit (paiement, prescription, confusion, compensation...), la sûreté s'éteint également. L'extinction peut d'ailleurs n'être que partielle (réduction de créance).

Dans l'hypothèse d'**extinction par voie principale**, la sûreté disparaît alors que la créance garantie subsiste. Il en est ainsi en cas de prescription de la sûreté, d'anéantissement du droit grevé et, surtout, en pratique, de renonciation totale (mainlevée totale) ou partielle (réduction de gage) à cette sûreté.

Il est, en outre, des situations où l'extinction n'affecte que le droit de suite (exemple : perte du droit de suite résultant de la purge). Il arrive, enfin, que l'hypothèque éteinte sur un bien soit reportée sur un autre (exemple : après clôture d'opérations d'aménagement foncier).

III. LES MENTIONS EN MARGE ET LEURS EFFETS

8347

La plupart des situations évoquées ci-dessus (cf. n° 8345) peuvent, comme toutes les modifications qui n'aggravent pas la situation du propriétaire grevé, être rendues publiques par de simples mentions portées par le service chargé de la publicité foncière en marge des inscriptions concernées (cf. n° 8373).

Les mentions autres que celles des radiations totales ou partielles étaient, récemment encore, tenues pour opérées, facultativement, dans le seul but d'informer les usagers. La Cour de cassation semble vouloir les considérer comme obligatoires et nécessaires à l'opposabilité des modifications constatées.

Quant aux mentions de radiations (cf. n° 8374), elles ont, par définition, pour objet de mettre fin en totalité ou en partie aux effets des inscriptions avant l'événement de leur péremption.

chapitre 3

règles gouvernant les réquisitions de formalités et la conservation de la documentation

8348

Le double fait que les formalités de publicité foncière produisent des effets de droit dans l'ordre civil et peuvent engager la responsabilité de l'État (jusqu'au 31 décembre 2012, la responsabilité personnelle des conservateurs des hypothèques était engagée) explique que les formalités soient requises (cf. n°s 8349 et suiv.) et conservées (cf. n°s 8361 et suiv.) suivant des règles précises.

A. LES RÉQUISITIONS DE FORMALITÉS

I. LIEU, FORME, AUTEUR ET ÉPOQUE DES RÉQUISITIONS

8349

1. Bureau compétent.

Les formalités sont requises au service chargé de la publicité foncière de la situation des immeubles concernés.

8350

2. Forme de la réquisition.

Aucune opération, aucun fait juridique ne saurait être publié s'il n'est pas constaté par un écrit authentique (Code civil, art. 710-1), dressé spécialement, si besoin est, en vue de l'accomplissement de la formalité.

Pour les publications, la réquisition résulte implicitement du dépôt (remise directe par voie postale ou dématérialisée *via* le serveur Télé@ctes) de deux reproductions de l'écrit ; les réquisitions écrites sont exceptionnelles.

Pour les inscriptions, au contraire, le texte même des documents déposés contient une réquisition expresse de formalité. Il en est de même pour la plupart des mentions en marge d'inscriptions et spécialement pour les mentions de radiation.

8351

3. Auteur de la réquisition.

Une partie, son représentant, une personne quelconque peut effectuer le dépôt des documents à publier.

Mais plusieurs dispositions obligent certaines personnes à requérir des formalités déterminées : article 32 du décret du 4 janvier 1955 pour les rédacteurs d'actes et avocats, article 87 du décret du 14 octobre 1955 pour le ministère public (hypothèque légale d'un époux) et pour le greffier du juge des tutelles (hypothèque légale des personnes en tutelle)...

En outre, dans les cas où le service chargé de la publicité foncière vérifie que le consentement d'un titulaire de droit a été valablement exprimé (mentions en marge des inscriptions), il importe que la réquisition, alors expresse, émane bien de ce titulaire.

8352

4. Époque de la réquisition.

a. Le délai des publications (prescrit sous peine de sanctions civiles) est normalement de trois mois. Il court : pour les actes, de leur date, pour les décisions judiciaires, du jour où elles sont devenues définitives.

Ce délai est, toutefois :

- réduit à un mois pour les actes, soumis à la formalité fusionnée (sous peine de sanctions fiscales) sauf en cas d'adjudication pour lequel le délai est porté à deux mois ;
- réduit à un mois pour les décisions anéantissant un acte de nature à être publié et à un mois à compter de son homologation pour l'acte constitutif d'un bien de famille ;
- fixé pour les attestations notariées après décès à quatre mois à dater du jour où le notaire a été requis de les établir.

b. En général, aucun délai de rigueur n'est imparti pour les réquisitions d'inscrire, mais les créanciers ont le plus grand intérêt à les formuler rapidement puisque :

- le rang de l'inscription dépend de la date de la formalité ;

- les privilèges spéciaux non inscrits dans un certain délai dégèrent en hypothèques légales. Il en est ainsi de l'inscription du privilège de prêteur de deniers ou du copartageant, qui doit être faite dans les deux mois suivant la date de l'acte. Cette prescription affecte la publication de l'acte de vente ou de partage, qui doit être requise préalablement ou en même temps que l'inscription ;

- certains événements arrêtent le cours des inscriptions utiles : publication d'une aliénation, acceptation sous bénéfice d'inventaire ou vacance d'une succession, redressement et liquidation judiciaires, saisie.

c. Sauf cas particuliers (ex. : mention prévue à l'article 2403 du code civil), il n'est pas fixé de délai pour la réquisition des mentions.

d. La date de la réquisition étant fondamentale pour la détermination des effets des formalités, les remises de documents sont constatées au registre dit « des **dépôts** », tenu par ordre chronologique.

II. FORME DES DOCUMENTS DÉPOSÉS POUR ÊTRE PUBLIÉS (OU MENTIONNÉS) OU PRODUITS EN VUE D'UNE INSCRIPTION

8353 1. Règle de l'authenticité obligatoire.

En règle générale, ne peuvent donner lieu à une publication, inscription ou mention que des écrits en la forme authentique (Code civil, art. 710-1) :

a. Un écrit est authentique lorsqu'il émane ou a été établi avec le concours d'un représentant, direct ou délégué de la puissance publique, agissant en cette qualité, dans les limites de sa compétence (*ratione materiae et loci*) et de sa capacité avec les solennités requises par la loi à peine de nullité.

Les écrits des représentants directs de la puissance publique sont : soit des actes d'autorité (lois, décrets, arrêtés, décisions), soit des décisions judiciaires, soit, enfin, des actes en la forme administrative.

Dressent des écrits authentiques sur délégation : les notaires, les chanceliers de consulat, les huissiers de justice agissant dans le cadre d'une mission légale ou judiciaire.

b. L'écrit authentique présente des avantages appréciables : il est l'œuvre d'une personne qualifiée et responsable, tenue de requérir la publicité ; il est, la plupart du temps, conservé en minute et exécutoire ; contenant des énonciations faisant foi jusqu'à inscription de faux, il se prête mal aux manœuvres frauduleuses.

8354 2. Applications de la règle.

a. Outre que les décisions judiciaires à publier sont naturellement revêtues du caractère d'authenticité, tout acte sujet à publicité doit être dressé en la forme authentique (Code civil, art. 710-1).

Ce n'est que dans de très rares hypothèses que des écrits rédigés et demeurés sous seing privé peuvent donner lieu à publication sans autre exigence ou après avoir fait l'objet d'un dépôt simple aux minutes d'un notaire.

b. L'hypothèque conventionnelle résulte, en principe, d'un acte notarié (Code civil, art. 2416), exceptionnellement, d'un acte en la forme administrative. Les jugements qui emportent hypothèque judiciaire sont naturellement authentiques.

Quant aux titres prouvant qu'un créancier est titulaire d'un privilège spécial ou se trouve dans la situation de bénéficiaire d'une hypothèque légale, ils sont en fait le plus souvent authentiques, notamment en raison de l'application de l'article 710-1 précité ou du fait de l'intervention d'un représentant de la puissance publique.

c. En matière de mentions en marge, l'authenticité :

- procède, pour les saisies, de la nature même des actes et décisions mentionnés ;

- est imposée, pour les inscriptions, par l'article 710-1 déjà cité et par l'article 2441 du code civil (jugements ou mainlevées en la forme administrative ou notariée).

8355 3. Documents remis au service chargé de la publicité foncière.

a. Les publications s'opèrent par le dépôt de deux expéditions, extraits littéraux ou copies de l'acte ou de la décision certifiés conformes à la minute et collationnés. L'un des documents, établi sur une formule de publication spéciale fournie par l'administration ou reproduite selon des normes préétablies, est conservé au service chargé de la publicité foncière, l'autre est rendu au requérant après exécution de la formalité (revêtu d'une mention constatant cette exécution : « Publié... », ou « Publié et enregistré », ou, en cas de rejet d'un acte soumis à la formalité fusionnée, « Enregistré... »).

L'extrait littéral permet, essentiellement, lorsqu'un titre concerne des immeubles situés dans le ressort de plusieurs services chargés de la publicité foncière, de ne faire apparaître dans les documents remis à chaque service que les biens relevant de sa compétence territoriale. Mais si le titre est soumis à la formalité fusionnée, deux expéditions ou copies complètes sont obligatoirement déposées au service chargé de la publicité foncière où cette formalité est requise.

S'agissant des ventes d'immeubles autres que judiciaires, les expéditions, extraits littéraux ou copies de l'acte doivent comporter une partie normalisée, seule publiée au fichier immobilier, qui contient uniquement les éléments indispensables à la publicité des droits réels et à l'assiette de la contribution de sécurité immobilière prévue à l'article 879 du CGI, des impôts, droits et taxes (articles 34 et 34-1 du décret du 4 janvier 1955 modifié).

b. Les sûretés sont inscrites sur le dépôt de deux bordereaux d'inscription, sortes d'extraits analytiques, certifiés conformes entre eux dont l'un destiné aux archives, est obligatoirement rédigé sur un imprimé normalisé fourni par l'administration ou reproduit selon des normes préétablies. Le bordereau d'inscription mentionne également, si elle existe, la clause portant pacte commissaire. Pour l'inscription des hypothèques et sûretés judiciaires, le requérant doit en outre présenter, au service chargé de la publicité foncière, l'original, une expédition authentique ou un extrait littéral du titre donnant naissance à la sûreté.

Les renouvellements d'inscription sont requis au moyen de deux bordereaux spéciaux (à cadres).

c. En ce qui concerne les mentions en marge, une certaine latitude est laissée aux services chargés de la publicité foncière pour décider de la nature et du nombre des documents à exiger.

III. CONTENU DES DOCUMENTS - PIÈCES JOINTES

8356

1. Contenu des documents.

Seul est ici évoqué le contenu des documents établis sur les formules de publicité fournies par l'administration ou sur les papiers admis en leur lieu et place.

a. *Énonciations fixant la portée de l'opération ou du fait juridique à publier.*

Pour les actes et décisions judiciaires à publier, ces énonciations, reproduction littérale du titre lui-même, varient selon la nature de ce titre : vente, échange, annulation, résolution, etc.

Pour les inscriptions, il s'agit d'énonciations analytiques concises indiquant : le domicile élu, le titre du créancier, la créance garantie et les précisions imposées par des dispositions particulières.

b. *Les parties sont désignées* au vu de pièces justificatives déterminées.

Elles le sont, s'il s'agit :

- de **personnes physiques**, par leurs nom, prénoms dans l'ordre de l'état civil, domicile, date et lieu de naissance, profession, et nom du conjoint ;
- de **personnes morales**, par leurs dénomination, leur forme juridique et leur siège.

À ces éléments d'identification s'ajoutent, selon le cas, d'autres éléments obligatoires :

- pour **les personnes morales inscrites au répertoire prévu par le décret n° 73-314** du 14 mars 1973 modifié : le numéro d'identité (n° SIREN) qui leur a été attribué, complété pour les personnes morales assujetties à immatriculation au registre du commerce et des sociétés par la mention « RCS » suivie du nom de la ville où se trouve le greffe où l'immatriculation a été effectuée. Pour **les personnes morales non identifiées au répertoire** précité, le certificat d'identité doit être complété d'une mention attestant de la situation ;
- pour **les associations ou les syndicats**, la date et le lieu de leur déclaration d'existence ou du dépôt de leurs statuts.

Enfin, l'acte doit contenir l'identification du ou des représentants de la personne morale partie à l'acte ou à la décision judiciaire soumise à publicité.

c. *Les biens sont identifiés :*

- dans tous les cas et sur la base d'un extrait cadastral récent, par leurs nature, situation (commune, arrondissement...), contenance et désignation cadastrale : section, numéro du plan et lieu-dit (ou voie et numéro pour les immeubles dits « urbains ») ;
- en outre, quand ils consistent en certaines fractions d'immeuble, par un numéro de lot (donné dans un état descriptif de division) et par la quote-part dans la propriété du sol incluse dans ce lot, lorsqu'elle existe et est déterminée.

d. *Par application du principe de l'effet relatif* des formalités, sont généralement exigées les références (date, volume, numéro) de la publicité donnée au titre du disposant.

e. *Il est certifié, in fine*, que l'identité des parties a été régulièrement justifiée.

L'article 75 du décret du 14 octobre 1955 énumère les pièces pouvant être utilisées pour établir le certificat d'identité des parties à un acte.

Remarque : Auparavant lorsque la partie concernée était une personne morale, le certificat devait énoncer la pièce justifiant l'identité de cette personne. **Cette exigence est supprimée par l'article 2 du décret n° 2012-1462 du 26 décembre 2012** pris pour l'application de l'ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010 portant suppression du régime des conservateurs des hypothèques et pour l'adaptation de la publicité foncière.

Les différentes pièces et les particularités correspondantes du certificat sont indiquées dans le tableau figurant ci-après au n° 8356-1.

Sont habilités à certifier l'identité, outre les notaires, avoués, avocats, huissiers de justice et autorités administratives, un certain nombre de personnes limitativement énumérées par les textes (décret du 14 octobre 1955, art. 38).

8356-1

PIÈCES JUSTIFICATIVES DE L'IDENTITÉ DES PARTIES

Parties concernées		Pièces justificatives	Libellé du certificat
Personnes physiques nées en France (1).		Extrait de l'acte de naissance ayant moins de six mois de date.	Indiquer que l'identité a été régulièrement justifiée, sans autre précision.
Personnes physiques nées hors de France (1)	Ayant acquis ou recouvré la nationalité française.	Extrait de l'acte tenant lieu d'acte de naissance ayant moins de six mois de date (art. 98 et 98-2 du code civil).	
	Mariées en France (1).	Extrait de l'acte de mariage ayant moins de six mois de date.	
	Non mariées en France (1) mais naturalisées françaises.	Un des documents administratifs constatant la naturalisation.	
	Autres cas.	Extrait de l'acte de naissance, quelle que soit sa date (2).	
	S'il est impossible d'obtenir un extrait de l'acte de naissance ou une des pièces indiquées ci-dessus.	Passeport, carte d'identité ou acte de notoriété (2).	
Personnes morales	Si la formalité est requise sans le concours du titulaire du droit et s'il est impossible d'obtenir l'une des pièces déjà citées.	Renseignements d'état civil obtenus des administrations, services ou établissements publics de l'État, des départements, des communes ou des établissements nationalisés. À défaut : renseignements figurant dans les documents déjà transcrits ou publiés ou dans des actes ou décisions précédemment enregistrés.	Indiquer que l'identité a été régulièrement justifiée, sans autre précision.
	Ayant leur siège en France (1).	Original, expédition ou copie collationnée de tout document constatant la dénomination, la forme juridique et le siège actuels de la personne morale ainsi que, si elle est inscrite au répertoire des entreprises et de leurs établissements, son numéro d'identité.	
	N'ayant pas leur siège en France (1).	Même documents, délivrés ou certifiés par l'autorité administrative ou l'agent diplomatique ou consulaire qui représente la France au lieu du siège (2).	

(1) France métropolitaine, Guadeloupe, Guyane, Martinique, Réunion et Saint-Pierre-et-Miquelon.
(2) Accompagné(s), le cas échéant, d'une traduction en français certifiée soit par un agent diplomatique ou consulaire, soit par un interprète habituellement commis par les tribunaux.

8357 2. Pièces jointes.

Pour assurer la concordance de la documentation juridique et du cadastre, le requérant, dans de très nombreuses hypothèses, joint aux documents déposés un extrait modèle n° 1, n° 2 ou n° 3 selon le cas, destiné à être transmis au service chargé de la tenue des documents cadastraux (cf. n°s 8193 et suiv.).

D'autres pièces sont parfois nécessaires. On citera, à titre d'exemples :

- le document d'arpentage, s'il y a division de parcelle (cf. n°s 8201 et suiv.) ;
- la copie ou l'extrait, comportant la désignation et le numérotage des lots, de l'état descriptif de division ;
- la déclaration de TVA.

IV. REFUS OU REJET DES DOCUMENTS IRRÉGULIERS**8358 1. Rôle actif du service chargé de la publicité foncière.**

a. Afin de conférer à la documentation une valeur optimale, les textes donnent au service chargé de la publicité foncière, sans en faire pour autant un juge, le pouvoir d'écarter les documents irréguliers de la publicité dans des hypothèses nombreuses, mais que la jurisprudence semble vouloir tenir pour limitativement énumérées.

Par le refus du dépôt, sont sanctionnées des irrégularités graves ou évidentes ; par le rejet de la formalité, précédé d'une tentative de régularisation, des irrégularités moins importantes ou n'apparaissant qu'à la suite de rapprochements avec les formalités antérieures.

Cependant, des irrégularités qui entraîneraient le refus de publication ne sont quelquefois sanctionnées en matière d'inscriptions que par le rejet, de façon à laisser au créancier la plus grande chance de ne pas perdre son rang.

À l'inverse, en cas de renouvellement, la péremption ou la radiation de l'inscription originaire est une cause de refus du dépôt alors que sa constatation oblige à consulter le fichier.

Le contrôle par le service chargé de la publicité foncière ne porte que sur des éléments matériels apparents.

b. S'agissant de mentions en marge, le service chargé de la publicité foncière a un rôle encore plus étendu puisqu'il vérifie l'état, la qualité et la capacité des parties intéressées.

8359 2. Le refus du dépôt.

Le dépôt est refusé si, par exemple :

- le document à conserver au service chargé de la publicité foncière ne comporte pas la mention de certification de l'identité des parties ou si cette mention est irrégulière (absence, notamment, d'un élément de désignation) ;
- les immeubles n'y sont pas individuellement désignés (omission d'un élément d'identification) ;
- l'extrait modèle n° 1 ou n° 2 ou le document modificatif du parcellaire cadastral qui était obligatoire fait défaut ;
- les expéditions, extraits littéraux ou copies des actes de vente autre que judiciaire ne comportent pas de partie normalisée ou si cette partie ne figure pas en tête des extraits ou copies ou n'est pas terminée par une mention de clôture ;
- l'expédition, copie ou extrait destiné aux archives, ne répond pas aux conditions de forme prescrites ou ne contient pas les références nécessaires à la publicité donnée au titre du disposant.

Aucun commencement d'exécution de la formalité n'est permis : le registre des dépôts n'est pas annoté.

Chaque formalité refusée fait l'objet d'une décision de refus notifiée au déposant dans le délai de 15 jours à compter de la remise des documents (8 jours pour les commandements valant saisie et 1 mois pour les formalités requises en vertu de l'article 2430 du code civil). Cette notification s'accompagne de la restitution des documents déposés et doit satisfaire à certaines conditions de forme et de délai. La décision du service chargé de la publicité foncière peut, s'il y a lieu, faire l'objet, dans les huit jours de sa notification, d'un recours devant le président du tribunal de grande instance qui statue comme en matière de référé.

8360 3. Le rejet de la formalité.

La formalité est rejetée si, par exemple :

- le document à conserver au service chargé de la publicité foncière ne contient pas l'un des éléments de la désignation des parties suivants : domicile, profession pour les personnes physiques, date et lieu de déclaration de dépôt des statuts pour les personnes morales ;
- une discordance existe entre le document déposé et les documents antérieurement publiés au regard des éléments de désignation des parties ou des immeubles ;
- un extrait modèle n° 3 était obligatoire et n'a pas été produit ;

- une cause de refus est constatée après annotation du registre des dépôts ;
- la partie normalisée produite dans les expéditions, extraits ou copies d'actes de vente autre que judiciaire n'est pas conforme aux prescriptions réglementaires (article 34-1 du décret du 4 janvier 1955) ;
- le bordereau d'inscription destiné aux archives ne répond pas aux conditions de forme prescrites ou ne contient pas les références à la publicité donnée au titre du propriétaire grevé.

Par hypothèse, le registre des dépôts est annoté. Le fichier immobilier reçoit lui-même une annotation d'attente.

Sauf cas particuliers, la cause de rejet est notifiée dans le mois du dépôt au signataire du certificat d'identité qui dispose également d'un délai d'un mois pour réparer l'irrégularité signalée.

Si la réparation a lieu en temps utile, elle est constatée pour ordre au registre des dépôts et la formalité est opérée. Dans le cas contraire, le rejet est prononcé.

La décision de rejet peut, s'il y a lieu, faire l'objet, dans les huit jours de sa notification, d'un recours devant le président du tribunal précité qui statue comme en matière de référé.

B. LA VIE DES PUBLICATIONS

I. RÈGLE DE LA PERPÉTUITÉ ET DE L'INTANGIBILITÉ DES PUBLICATIONS

8361 En règle générale, les publications sont perpétuelles et intangibles : à partir du moment où elles ont été opérées, elles sont et doivent demeurer éternellement dans la documentation en leur état originaire.

8362 **1. Absence d'effet des publications ultérieures modificatives ou infirmatives.**

Si l'acquisition d'un immeuble est suivie de la vente du même immeuble ou de l'annulation du contrat, le service chargé de la publicité foncière révèle l'acquisition **et** la vente ou l'acquisition **et** l'annulation. C'est à l'usager à en tirer la conséquence que l'acquéreur est en réalité dépossédé.

8363 **2. Absence d'effet du caractère temporaire des droits ou restrictions publiées.**

Bien que l'interdiction faite à un époux de disposer de ses droits sur des immeubles ne puisse durer plus de trois ans, que la plupart des baux soient à durée limitée ou qu'une promesse de vente ne soit consentie qu'à l'intérieur d'un certain délai, les formalités correspondantes sont révélées même après l'expiration du temps prévu.

8364 **3. Absence d'effet des conditions de mise à jour du fichier immobilier.**

Le fichier présente la situation exacte des immeubles à un moment donné. Toutefois, les publications qui ont perdu leur caractère d'actualité conservent leur intérêt « historique » (et peuvent, du reste, être remises en cause - en théorie - dans les limites de la prescription).

8365 **4. Absence d'effet des conditions d'archivage des documents et des fiches.**

Conformément aux dispositions de l'article 10 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 dans sa rédaction résultant de l'article 1^{er} du décret n° 2008-1055 du 10 octobre 2008, les documents déposés dans les services chargés de la publicité foncière depuis plus de cinquante ans ainsi que ceux produits pour leur exploitation sont versés aux services départementaux d'archives suivant les modalités déterminées par un arrêté des ministres chargés de la culture et du budget. Cette disposition ne s'applique pas aux inscriptions subsistantes.

Les documents postérieurs au 31 décembre 1955, qui sont conservés sur des supports de substitution ou sous forme dématérialisée, sont versés sous ces formes aux services départementaux d'archives. Ces documents continuent néanmoins d'être délivrés dans les conditions et selon les modalités fixées par l'arrêté du 10 octobre 2008 (JO du 12 octobre) [cf. n° 8403-2 sur les modalités de délivrance par le service chargé de la publicité foncière].

II. EXCEPTION APPARENTE : LES PUBLICATIONS PROVISOIRES

8366 La publication de certains documents cités à l'article 37 du décret du 4 janvier 1955 a un caractère **provisoire** (cf. n° 8332) : elle a effet pendant **trois ans**, sauf prorogation.

Même devenue inefficace, pareille publication demeure dans la documentation et est, le cas échéant, révélée.

III. EXCEPTION VÉRITABLE : LES SAISIES**8367 1. Durée de la publication du commandement.**

La publication du commandement pour valoir saisie a effet pendant deux ans¹, sauf prorogation mentionnée en marge.

Toutes les saisies non révélées par le fichier immobilier ont dû être renouvelées avant le 1^{er} janvier 1975 pour y apparaître à peine de péremption.

8368 2. Mentions en marge du commandement.

Sont mentionnés en marge du commandement publié, qui joue (comme le cahier des charges au greffe) un rôle « centralisateur », le refus du service chargé de la publicité foncière de publier une autre saisie du même immeuble du chef du même propriétaire et les principaux actes de la procédure de saisie, y compris la publication de l'adjudication (cf. art. 80 du décret du 14 octobre 1955).

8369 3. Radiation des saisies.

Il peut être mis fin aux saisies en cours par leur radiation, mentionnée en marge du commandement publié (même article). La saisie radiée disparaît comme la saisie périmée.

C. LA VIE DES INSCRIPTIONS

À l'inverse des publications autres que les saisies en cours, les inscriptions n'ont qu'une durée limitée et ne sont pas intangibles.

I. DURÉE DES INSCRIPTIONS**8370 1. Période normale d'efficacité.****a. Régime antérieur au 1^{er} janvier 1968.**

Avant le 1^{er} janvier 1956, les inscriptions avaient effet :

- soit pendant dix ans, délai à l'expiration duquel elles étaient périmées ;
- soit sans limitation de durée.

Du 1^{er} janvier 1956 au 31 décembre 1967, la plupart des inscriptions qui auraient été autrefois perpétuelles n'ont pu être requises que pour trente-cinq ans ou jusqu'à une date telle que leur durée n'excède pas trente-cinq ans ; les autres étaient soumises à la péremption décennale.

b. Régime actuel (article 2434 du code civil dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2006-346 du 23 mars 2006 relative aux sûretés entrée en vigueur le 25 mars 2006).

1° Les inscriptions requises conservent le privilège ou l'hypothèque jusqu'à une date qu'il appartient au créancier de fixer lui-même, en tête des bordereaux, dans certaines limites :

- si l'obligation doit être acquittée à une ou plusieurs échéances déterminées, cette date ne peut être postérieure de plus d'un an (deux ans avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance n° 2006-346 du 23 mars 2006 relative aux sûretés) à l'échéance ou à la dernière échéance, sans que la durée de l'inscription puisse excéder cinquante ans (trente-cinq ans avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance n° 2006-346 du 23 mars 2006 relative aux sûretés) ;
- si l'échéance ou la dernière échéance est indéterminée, la durée de l'inscription est au plus de cinquante années (dix ans avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance n° 2006-346 du 23 mars 2006). Cette règle s'applique notamment en cas d'inscription d'hypothèque garantissant un prêt viager hypothécaire ou d'inscription d'hypothèque rechargeable ;
- si l'échéance est antérieure ou concomitante à l'inscription, elle ne peut être postérieure de plus de dix ans au jour de la formalité ;
- lorsque la sûreté garantit plusieurs créances et que celles-ci sont telles que plusieurs des trois alinéas précédents sont applicables, le créancier peut requérir soit, pour chacune d'elles, des inscriptions distinctes, soit une inscription unique pour l'ensemble jusqu'à la date la plus éloignée. Il en est de même lorsque plusieurs créances à échéances déterminées différentes.

Par exception, les inscriptions provisoires d'hypothèque judiciaire et de l'hypothèque légale des époux ont effet jusqu'au dernier jour d'un délai uniforme de trois années décompté à partir de la formalité (délai préfix non susceptible d'interruption, ni de suspension).

2° Toutes les inscriptions non encore révélées par le fichier immobilier ont dû être renouvelées, pour y apparaître à peine de péremption, avant le 1^{er} janvier 1972 avec effet jusqu'à une date fixée conformément aux nouvelles règles.

1. Article R. 321-20 du Code des procédures civiles d'exécution.

Quant aux inscriptions prises de 1956 à 1967, elles conservent la durée initialement prévue, sauf leur renouvellement éventuel dans les conditions actuelles.

8371 2. Péréemption et radiation des inscriptions.

Les inscriptions disparaissent du fait de leur péréemption ou radiation.

a. La péréemption. Une inscription est périmée le lendemain à zéro heure de la date extrême d'effet fixée par le créancier. Elle disparaît ainsi naturellement sans formalité ni frais.

Si l'inscription vient à périmé alors que l'hypothèque subsiste, le créancier demeure créancier hypothécaire, mais il perd le bénéfice du rang que lui assurait cette inscription et ne peut éventuellement que requérir une nouvelle inscription, prenant rang à sa propre date.

b. La radiation. Inversement, une sûreté peut disparaître (cf. n° 8346), ou être jugée inutile alors que l'inscription, signe de sa publicité, demeure. Si la péréemption est lointaine, la radiation de l'inscription peut s'imposer (cf. n° 8374).

8372 3. Renouvellement des inscriptions.

Le moyen d'éviter la péréemption de l'inscription est de requérir son renouvellement avant la cessation de ses effets.

L'inscription en renouvellement n'est pas une nouvelle inscription : elle n'est pas attributive de rang, mais conserve au privilège ou à l'hypothèque le rang que lui assignait l'inscription renouvelée. C'est une inscription de consolidation.

Elle est elle-même requise jusqu'à une date déterminée, comme il est dit au n° 8370-b.

II. LES MENTIONS EN MARGE DES INSCRIPTIONS

8373 1. Les différentes mentions en marge.

Le bordereau d'inscription indique sur quel immeuble et pour garantie de quelle somme la publicité du privilège ou de l'hypothèque est requise. Toute extension du gage, toute augmentation de la créance oblige à prendre une inscription complémentaire ayant effet à compter de sa propre date.

En revanche, toute modification qui se situe dans les limites de la charge primitivement publiée peut faire l'objet d'une simple mention en marge du bordereau (analyse succincte mais précise de la modification, datée et signée par le service chargé de la publicité foncière). Cette manière de procéder présente l'avantage d'actualiser le bordereau, sans danger pour le propriétaire grevé et les tiers ; on peut ainsi connaître à toute époque, sur la base d'un document unique, la situation exacte de l'inscription.

L'article 2430 du code civil autorise la mention :

- des changements de domicile,
- des prorogations de délai,
- des transferts qui ont été consentis,
- des subrogations et cessions d'antériorité,
- des mainlevées et réductions,
- et, d'une manière générale, de « toutes modifications, notamment dans la personne du créancier bénéficiaire de l'inscription, qui n'ont pas pour effet d'aggraver la situation du débiteur »,
- des conventions de rechargement visées à l'article 2422 du code civil.

L'exécution de la formalité est attestée, pour les mentions autres que les radiations, par un certificat portant copie de la mention. Ce certificat est parfois précédé d'un extrait de la formalité concernée.

8374 2. La radiation de l'inscription.

a. En vertu de l'article 2440 du code civil, les inscriptions sont rayées soit sur le consentement du créancier qui en donne mainlevée (mainlevée volontaire), soit sur l'ordre du tribunal (mainlevée judiciaire).

La mainlevée est l'acte (ou la décision) par lequel le créancier (ou l'autorité judiciaire) consent à la radiation destinée à anéantir l'inscription (ou l'ordonne) ; la radiation est l'œuvre du service chargé de la publicité foncière.

La radiation totale met fin à tous les effets de l'inscription. La radiation peut aussi n'être que partielle, soit qu'elle constate la diminution de la somme garantie (réduction de créance), soit qu'elle dégrève un élément du gage primitif (réduction de gage ou « cantonnement »).

La plupart des autres mentions autorisées, du moins celles qui constatent un changement dans la personne du créancier (ne serait-ce que pour le rang de l'inscription), sont également graves car elles valent dans une certaine mesure radiation et modifient les conditions dans lesquelles la radiation définitive pourra intervenir. Aussi bien les règles gouvernant les radiations leur sont-elles généralement applicables.

b. Si le code civil n'a pas accordé au service chargé de la publicité foncière le droit de contrôler le bien fondé de l'inscription, il l'oblige, par contre, à vérifier sous sa responsabilité la régularité des actes ou décisions de mainlevée.

Ce contrôle étendu se justifie, d'une part, par le fait que le service chargé de la publicité foncière est le gardien des inscriptions opérées auprès de lui, d'autre part, par les conséquences parfois irréparables qui découleraient d'une radiation injustifiée.

Il conduit le service chargé de la publicité foncière à vérifier la validité de la mainlevée en la forme et au fond et à exiger, dans certains cas, en plus de l'expédition de l'acte authentique ou du jugement, la production de toutes les pièces justificatives nécessaires à sa pleine information, notamment en ce qui concerne l'état, la qualité et la capacité des parties intéressées ou la circonstance que la décision est passée en force de chose jugée.

c. La complexité de certaines radiations a conduit à rechercher des allègements :

1° Aucune pièce justificative n'est exigée en ce qui concerne les énonciations de l'acte qui établissent effectivement l'état, la qualité et la capacité des parties, lorsque ces énonciations sont certifiées exactes dans ledit acte par le notaire ou l'autorité administrative (C. civ., art. 2441, al. 2).

Une disposition comparable a été adoptée pour le pouvoir d'un époux de donner mainlevée, seul, d'inscriptions faisant suite à un contrat passé par lui sans le concours de son conjoint (décret du 14 octobre 1955, art. 59-1).

2° De même, le régime actuel de la durée des inscriptions tend à rendre les radiations moins fréquentes (cf. nos 8370 et 8371).

d. L'acte de mainlevée des inscriptions hypothécaires a été normalisé pour faciliter son traitement.

e. L'ordonnance n° 2006-346 du 23 mars 2006, en instituant un troisième alinéa à l'article 2441 du code civil, a permis la radiation d'une inscription d'hypothèque conventionnelle par production d'une copie d'acte notarié certifiant que le créancier a, à la demande du débiteur, donné son accord à ladite radiation. Le contrôle du service chargé de la publicité foncière se limite à la régularité formelle de l'acte à l'exclusion de sa validité au fond. Ce dispositif de radiation simplifiée, initialement réservé aux inscriptions d'hypothèques conventionnelles, a été étendu par l'article 10 de la loi n° 2007-212 du 20 février 2007 à tous types de sûretés.

titre 2

constitution, mise à jour et exploitation de la documentation foncière

8375

La publicité foncière s'opère par le dépôt de documents relatifs à des droits, par leur analyse au fichier immobilier et par la délivrance des informations contenues dans ces documents et fichier. Si la qualité de la documentation résulte des règles exposées ci-avant, son efficacité dépend étroitement des conditions techniques dans lesquelles les documents déposés sont classés et analysés (cf. n^{os} 8376 et suiv.), mis à jour (cf. n^{os} 8390 et suiv.) et exploités (cf. n^{os} 8396 et suiv.). Le fichier joue, à cet égard, un rôle capital (cf. n^{os} 8419 et suiv.).

chapitre premier

la constitution de la documentation

8376

La documentation conservée dans les services chargés de la publicité foncière a toujours comporté des « registres de formalités » et des instruments de recherches permettant d'y accéder. Depuis le 1^{er} janvier 1956, elle se compose, de surcroît, d'analyses faites au fichier immobilier, forme moderne de livre foncier adapté aux besoins présents, qui est, en droit et en fait, l'instrument fondamental de la publicité (cf. n^{os} 8419 et suiv.). Tout en préservant les principes posés par les décrets de 1955, la loi n^o 98-261 du 6 avril 1998 et les décrets pris pour son application ont notamment introduit les règles applicables à une gestion informatisée du fichier immobilier.

A. LES DOCUMENTS ENLIASSÉS

8377

La documentation que représentent les expéditions, extraits ou copies d'actes ou de décisions judiciaires et les bordereaux d'inscriptions se constitue au fur et à mesure de l'exécution des formalités.

Lorsque ces dernières ont été accomplies, les documents correspondants, revêtus des références (date, numéro) de leur inscription au registre des dépôts et de leurs propres références d'enlissement, sont placés dans des reliures pour former les registres dits « de formalités » classés en cinq séries distinctes :

- expéditions, copies ou extraits autres que ceux indiqués ci-après (ou « publications ordinaires ») ;
- expéditions des procès-verbaux ou arrêtés de réorganisation foncière ou d'aménagement foncier ;

- copies de commandements valant saisie ;
- bordereaux d'inscription.

Les documents justifiant une mention en marge ou se trouvant en instance de rejet font l'objet d'un classement spécial pour les premiers, provisoire pour les seconds.

B. LE FICHIER IMMOBILIER

I. COMPOSITION DU FICHIER IMMOBILIER TENU JUSQU'À L'INFORMATISATION

8378 1. Distinction entre immeubles.

Les textes de 1955 ont établi, pour la constitution du fichier immobilier, une distinction entre deux sortes d'immeubles :

a. les immeubles urbains, qui sont :

- les immeubles, bâtis ou non, situés dans des communes qui dépendaient de l'ancien département de la Seine ;
- les immeubles, bâtis ou non, situés dans les communes de plus de 10 000 habitants des départements d'outre-mer, dès la mise en service du cadastre ;
- les immeubles, bâtis ou non, situés dans les communes de plus de 10 000 habitants des départements d'outre-mer, dès la mise en service du cadastre ;
- dans toutes les communes à cadastre rénové, les immeubles qui font l'objet d'un lotissement, de certaines divisions ou d'une copropriété ;
- dans les communes à ancien cadastre de plus de 10 000 habitants, les immeubles bâtis se trouvant dans les parties agglomérées et en bordure de voies régulièrement numérotées.

b. les immeubles ruraux, appellation englobant tous les autres immeubles.

8379 2. Composition du fichier immobilier.

Ce fichier se compose de trois catégories essentielles de fiches de format 43 × 29,5 cm : les fiches personnelles de propriétaire, les fiches d'immeuble et les fiches parcellaires, qui ont été numérisées et constituent la base d'images autonome (BIA).

8379-1 *a. Les fiches personnelles de propriétaire.*

Tenues par commune, au nom de chaque titulaire d'un droit sur un immeuble (le créancier privilégié ou hypothécaire excepté), les fiches personnelles (de couleur bulle) permettent de connaître pour la période du 1^{er} janvier 1956 à la date de l'informatisation toutes les formalités accomplies du chef de ce titulaire dans la commune considérée, soit qu'elles en contiennent l'analyse (cas des immeubles ruraux), soit qu'elles renvoient à la fiche d'immeuble qui la comporte (cas des immeubles urbains).

Ces fiches étaient créées à l'occasion des premières formalités exécutées depuis le 1^{er} janvier 1956, même si ces formalités avaient trait à un titre dépossédant le titulaire du droit.

Elles sont formées - outre leur en-tête réservé à l'indication de la commune concernée, des autres fiches créées et de l'identité du titulaire - de trois tableaux qui recevaient :

- le tableau I, la désignation de chaque immeuble urbain ;
- le tableau II, la section et le numéro du plan cadastral de chaque parcelle rurale en cadastre rénové ;
- le tableau III, l'analyse des formalités concernant les immeubles ruraux (cadre A : toutes formalités autres que les charges, portées au cadre B).

Le numéro d'ordre affecté au tableau II à chaque parcelle rurale des communes à cadastre rénové permet le repérage de cette parcelle au tableau III et l'on peut dire que, dans ces communes, les fiches personnelles, rendues nécessaires par le morcellement excessif de la propriété, ont, en fait, une **structure réelle**.

Les fiches des personnes physiques et celles des personnes morales font l'objet d'un classement distinct : les premières, dans l'ordre alphabétique des noms de famille (complétés, si besoin est, par d'autres éléments et, notamment, par les dates de naissance), les secondes, dans l'ordre croissant des numéros d'ordre qui leur sont affectés et qui sont retrouvés à l'aide d'un fichier annexe géré par mots principaux des dénominations. Dans chacune des deux séries, les diverses fiches créées au nom de la même personne sont groupées dans l'ordre croissant des numéros qui leur ont été attribués au moment de leur création.

8380 *b. Les fiches d'immeuble.*

Une fiche d'immeuble (de couleur verte) était tenue pour chaque immeuble urbain ou pour chaque fraction d'immeuble urbain.

Lorsque l'immeuble est divisé en fractions, la fiche concernant l'ensemble est appelée **fiche générale** ; celle de chaque fraction, **fiche particulière de lot**.

Les fiches de l'espèce, purement réelles, étaient créées dans les mêmes cas que les fiches personnelles (dont elles sont un prolongement) et recevaient à leur tableau III des analyses comparables. Leur en-tête est réservé à la désignation du bien, le tableau I à sa description, le tableau II à la division par lots.

Les fiches d'immeuble sont classées par commune (les fiches de lots étant placées à la suite de la fiche générale correspondante). Dans chaque commune, le classement se fait par section et numéro du plan cadastral.

8381

c. Les fiches parcellaires.

Les fiches parcellaires (de couleur rose) sont des fiches de renvoi. Par une indication portée en regard de chaque numéro de parcelle, elles permettent de se reporter soit à une fiche personnelle de propriétaire (pour les immeubles ruraux), soit à une fiche d'immeuble (pour les immeubles urbains).

Ces fiches, purement réelles, étaient créées dans les mêmes cas que les fiches personnelles ou d'immeuble, mais exclusivement dans les communes à cadastre rénové.

Elles sont classées par commune et, pour chaque commune, dans l'ordre alphabétique des sections et dans l'ordre croissant des numéros du plan cadastral.

II. COMPOSITION ET TENUE DU FICHIER IMMOBILIER INFORMATISÉ

8382

1. Principe.

Le contexte de la documentation hypothécaire existante au 1^{er} janvier 1956 a conduit à créer des modalités d'établissement et de tenue du fichier immobilier très strictes et pas toujours compatibles avec la constitution d'un fichier informatisé. Ainsi, la loi du 6 avril 1998 et ses décrets d'application ont défini les principes applicables à une gestion informatisée des données hypothécaires.

Ainsi, la distinction selon le caractère urbain ou rural des immeubles nécessaire pour la tenue d'un fichier manuel ne revêt pas d'utilité dans le cadre de la constitution du fichier informatisé.

En dehors des contraintes techniques, les règles d'établissement du fichier informatisé ne diffèrent pas de celles applicables en procédure manuelle tant en ce qui concerne les formalités répertoriées au fichier que le contenu des annotations.

Tous les services chargés de la publicité foncière, à l'exception de celui de Saint-Pierre-et-Miquelon, sont informatisés depuis le 1^{er} juillet 2003.

8383

2. Annotation du fichier immobilier informatisé.

L'identification des personnes et des immeubles constitue les tâches préalables et nécessaires à la mise en œuvre de l'annotation du descriptif de la formalité.

a. Identification des personnes et des immeubles dans l'application Fidji.

1° Les personnes.

Les tâches « Identifier Personne physique » et « Identifier Personne morale » permettent de prendre en compte les personnes parties à l'acte, qui sont associées au descriptif de la formalité en cours de traitement, et pour lesquelles la formalité sera délivrée en cas de demande de renseignements personnelle.

2° Les immeubles.

La tâche « Identifier immeubles » permet de prendre en compte dans la base les immeubles pour pouvoir ensuite les associer au descriptif de la formalité en cours de traitement.

b. Annotation du descriptif.

Cette tâche correspond à l'annotation manuscrite portée antérieurement en fichier manuel. Elle se caractérise par le rapatriement des personnes et des immeubles identifiés précédemment et par une saisie simplifiée des autres éléments, grâce à un masque de saisie préaffiché en fonction du code enregistrement.

La fenêtre permettant de prendre en compte le descriptif de la formalité est divisée en deux blocs :

1° Informations communes.

Les éléments saisis au moment de l'enregistrement de la formalité sont préaffichés et sont modifiables.

2° Dispositions.

Neuf masques de saisie sont à disposition de l'opérateur en fonction du code saisi lors de l'enregistrement :

- Publications ;
- Inscriptions, saisies, mentions, radiations ;
- Baux ;
- Changement de consistance-Cadastre ;
- Changement de désignation-Cadastre ;
- Changement de désignation-Personne ;
- Aménagement foncier agricole et forestier ;
- EDD/RCP ;
- Saisie libre.

8384

8389

chapitre 2

la mise à jour de la documentation

A. MISE À JOUR DES DOCUMENTS ENLIASSÉS

I. CARACTÈRE CUMULATIF DES INFORMATIONS

8390

Comme vu précédemment, les publications sont en règle générale perpétuelles et intangibles et la détermination, à un moment donné, de la situation juridique d'un immeuble suppose le rapprochement de plusieurs documents à caractère en quelque sorte cumulatif.

II. MISES À JOUR EFFECTUÉES

8391

Il en va autrement pour les saisies et les inscriptions de privilège ou d'hypothèque : la consultation de la copie de commandement ou du bordereau, émargé de mentions d'actualisation, révèle immédiatement l'état présent de la formalité.

B. MISE À JOUR DU FICHIER IMMOBILIER

8392

C'est, au contraire, **en permanence et dans sa totalité**, que le fichier immobilier doit être tenu à jour pour pouvoir présenter « telle qu'elle résulte des documents publiés, la situation juridique actuelle des immeubles » (décret du 4 janvier 1955, art. 1^{er}, al. 2).

La mise à jour du fichier informatisé est effectuée selon des procédures automatisées.

8393

8395

chapitre 3

l'exploitation de la documentation

8396

Un système de publicité foncière ne doit pas seulement assurer une protection juridiquement efficace des droits et être organisé autour d'un instrument techniquement bien conçu, il faut encore, pour qu'il donne satisfaction à ses usagers, qu'il leur permette d'obtenir les renseignements dont ils ont besoin avant de prendre un engagement.

À cet effet, les informations contenues dans la documentation sont à la disposition de toute personne qui peut en obtenir des copies ou des extraits sans avoir à justifier d'un intérêt quelconque.

La fourniture d'informations réformée en 1966, 1981 et 1985 se décompose en trois volets :

- les réquisitions de renseignements ;

- les recherches ;
- la délivrance des états et des certificats.

Il ne sera pas traité des renseignements dits « administratifs » qui, fournis dans des cas particuliers et dans des conditions également particulières, n'engagent pas la responsabilité de l'État.

A. LES RÉQUISITIONS DE RENSEIGNEMENTS

8397

La délivrance des renseignements s'effectue dans le cadre d'une réquisition écrite. Sauf les rares hypothèses où un droit de communication directe est accordé à certains représentants de la puissance publique, **il est formellement interdit au service chargé de la publicité foncière de déferer à des demandes verbales et de donner connaissance « visuellement » des documents.**

La nécessité d'une réquisition écrite se justifie aisément puisque c'est en fonction de ses énonciations que les tribunaux pourront éventuellement apprécier la responsabilité de l'État s'il est reproché au service chargé de la publicité foncière d'avoir ou de n'avoir pas délivré telle formalité.

I. RÈGLES GÉNÉRALES DE RECEVABILITÉ DES RÉQUISITIONS

8398

La réquisition de renseignements - qui peut être formulée à l'occasion d'une formalité (« réquisition sur formalité ») ou en dehors de toute formalité (« réquisition hors formalité ») - doit satisfaire à des règles très précises tant en ce qui concerne sa forme que son contenu. L'inobservation de ces règles entraîne le refus de la demande.

8399

1. Forme et contenu des réquisitions.

a. Conditions de forme.

Les réquisitions de renseignements sont obligatoirement établies en deux exemplaires par procédé bureautique sur un formulaire fourni par l'administration (voir n° 8399-1) ou reproduit selon des normes préétablies, le second exemplaire étant obtenu par duplication.

Les noms de famille (ou les dénominations de personnes morales) qui y sont portés doivent figurer en lettres majuscules d'imprimerie.

Les deux exemplaires de la demande de renseignements doivent être datés et signés (à l'exclusion de toute signature par duplication carbonée) par ceux qui les formulent.

Remarque : Auparavant la demande de renseignements sur formalité devait obligatoirement être établie sur un imprimé administratif de prorogation joint à l'état ou au certificat délivré suite à la demande de renseignements hors formalité. Cette disposition de l'article 53-7 du décret n° 55-1350 du 14 octobre 1955 est **supprimée par l'article 20 du décret n° 2012-1462 du 26 décembre 2012** pris pour l'application de l'ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010 portant suppression du régime des conservateurs des hypothèques et pour l'adaptation de la publicité foncière.

b. Contenu des réquisitions.

Les réquisitions peuvent être purement réelles (sur un immeuble désigné sans indication de personne), purement personnelles (du chef d'une personne sur tous immeubles dans le ressort du service chargé de la publicité foncière) ou formulées du chef d'une ou de plusieurs personnes sur un ou plusieurs immeubles déterminés (« réelles personnalisées »). De toute façon, les personnes du chef desquelles ou les immeubles sur lesquels les renseignements sont requis sont identifiés par les principaux éléments de leur désignation. Toutefois, en ce qui concerne la réquisition de renseignements sur la période antérieure au 1^{er} janvier 1956, la désignation des personnes et des immeubles n'est pas obligatoire, la seule désignation des références à la formalité est suffisante pour que la réquisition soit satisfaite. L'indication des personnes ou des immeubles a pour effet de limiter la demande aux dites personnes ou auxdits immeubles (ou aux deux à la fois dans le cas où des personnes et des immeubles sont désignés sur la même réquisition).

Le traitement des demandes « réelles personnalisées » s'effectue selon le mode « réel ».

Les réquisitions sont susceptibles de comporter d'autres limitations (cf. n° 8404).

8399-1 Les différents modèles d'imprimés mis à la disposition des usagers sont les suivants¹ :

1 – Renseignements portant sur la documentation hypothécaire constituée avant le 1 ^{er} janvier 1956.	
N° de nomenclature	Nature des imprimés
3230-SD	Demande de relevé des formalités.
3231-SD	Demande de copie de documents.
2 – Renseignements portant sur la documentation hypothécaire constituée depuis le 1 ^{er} janvier 1956.	
N° de nomenclature	Nature des imprimés
3233-SD	Demande de renseignements.
3234-SD	Demande de renseignements – Feuille intercalaire (à l'imprimé 3233-SD).
3236-SD	Demande de copie de documents.
3240-SD	Demande complémentaire de renseignements.

8400 2. Contrôle de la régularité des réquisitions.

a. Refus des réquisitions irrégulières.

Les réquisitions irrégulières sont restituées à leur auteur après indication de la cause du refus par l'inscription d'une croix dans la case correspondante du cadre *ad hoc* aménagé sur l'imprimé.

Important : les demandes de renseignements qui ne sont pas accompagnées d'un moyen de paiement ou déposées avec un moyen de paiement dont le montant ne couvre pas le coût exact sont refusées.

b. Conséquence des irrégularités entachant des réquisitions acceptées.

La responsabilité de l'État ne saurait être engagée si l'erreur ou l'omission entachant l'état ou le certificat délivré résulte d'une insuffisance ou d'une inexactitude de désignation commise dans la réquisition (C. civ., art. 2450-2° ; décret du 4 janvier 1955, art. 8-1 et 9).

II. PORTÉE DES RÉQUISITIONS

8401 Les requérants, seuls à même d'apprécier leurs intérêts, sont libres de demander les renseignements qu'ils jugent nécessaires à leur information. Il leur appartient donc, lors de l'établissement des réquisitions, de bien en définir la portée, c'est-à-dire de fixer, dans les limites permises, la forme et l'étendue des informations qu'ils désirent se procurer.

8402 1. Forme des états qui peuvent être requis.

Hors le cas où est demandée la copie d'un document publié, ou déposée la réquisition de renseignements pour la période antérieure au 1^{er} janvier 1956, tous les renseignements sont, en droit ou en fait, révélés à l'aide du fichier immobilier et du registre des dépôts informatisé (décret du 4 janvier 1955, art. 8-1).

a. Copies des documents publiés.

Les usagers peuvent obtenir la copie intégrale des documents publiés, y compris le texte complet des mentions en marge. Ces dernières ne sont pas, du reste, révélées distinctement : cette faculté n'existe, pour les saisies et inscriptions, que s'il s'agit de saisies en cours ou d'inscriptions subsistantes (non périmées, ni radiées) ou encore de saisies émargées de la mention de transcription ou de publication de l'adjudication.

b. Renseignements délivrés à partir du fichier immobilier informatisé.

Les formalités intervenues depuis la mise en service du fichier informatisé sont délivrées sous la forme prévue à l'article 42-1 du décret du 14 octobre 1955².

Les demandes de renseignements donnent lieu à la délivrance d'un état-réponse qui comporte :

- un relevé informatisé des formalités publiées depuis la date de mise en service du fichier informatisé jusqu'à la date de dépôt de la demande sauf limitation fixée par le requérant ;

1. À compter du 1^{er} janvier 2013.

2. Modifié par le décret n° 2012-1462 du 26 décembre 2012.

- des copies de fiches (personne et/ou immeuble) pour les informations antérieures à l'informatisation (formalités du stock) présentant, à la date de mise en service du fichier immobilier informatisé, la situation juridique des immeubles telle qu'elle résultait des documents publiés.

Toutes les annotations de formalités visées par la réquisition, même soulignées en rouge, sont délivrées à l'exception, toutefois, des annotations relatives à des inscriptions ou à des saisies périmées ou radiées.

Cette exception n'est pas applicable dans le cadre des photocopies de fiches délivrées en réponse à des réquisitions formulées par un notaire ou un avocat.

c. Renseignements délivrés à partir du registre des dépôts.

L'article 2457 du code civil permet l'utilisation des renseignements contenus dans le registre des dépôts informatisé à des fins de délivrance automatisée sous la forme d'un certificat des formalités acceptées au dépôt et en instance d'enregistrement au fichier immobilier sur les immeubles individuellement désignés dans la demande de renseignements.

La délivrance du certificat de dépôts est effectuée dans le cadre des réponses aux demandes de renseignements visées aux articles 42-1 § II et 53-6, alinéa 1^{er}, 2^o) du décret du 14 octobre 1955.

Le contenu du certificat est fixé par l'article 8-1 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 modifié.

8403 2. Étendue des réquisitions.

L'étendue des réquisitions est limitée dans le temps.

8403-1 a. Principe.

Les renseignements que le service chargé de la publicité foncière est tenu de délivrer en application de l'article 2449 du code civil concernent les copies de documents déposés auprès de lui dans la limite des cinquante années précédant celles de la réquisition.

Depuis le 1^{er} janvier 2006, la délivrance de renseignements porte donc sur les documents déposés depuis le 1^{er} janvier 1956.

Cependant, l'étendue de la période sur laquelle devra porter la certification peut être restreinte par le requérant dans les limites qu'il lui appartient de fixer (décret du 14 octobre 1955, art. 40 et 41).

8403-2 b. Modalités de conservation de la documentation et de délivrance des renseignements publiés depuis plus de cinquante ans.

Les documents déposés dans les services chargés de la publicité foncière depuis plus de cinquante ans ainsi que ceux produits pour leur exploitation sont versés dans des services départementaux d'archives, habilités à en délivrer des copies ou extraits suivant les modalités déterminées par arrêté (article 10 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 dans sa rédaction issue du décret n° 2008-1055 du 10 octobre 2008).

Dans l'attente du versement de l'ensemble de la documentation déposée avant 1956 actuellement conservée par la DGFIP, l'arrêté du 10 octobre 2008 (JO du 12 octobre) prévoit les modalités de délivrance par le service chargé de la publicité foncière des renseignements portant sur cette documentation.

Les renseignements délivrés dans ces conditions n'engagent pas la responsabilité de l'État.

B. LES RECHERCHES

8404 Saisi d'une demande régulière de renseignements, le service chargé de la publicité foncière procède aux investigations nécessaires pour retrouver :

- soit les références à la (ou aux) formalité(s) dans le cas de la réquisition de relevé des formalités antérieures au 1^{er} janvier 1956 ;

- soit les documents enliassés (système de l'ancien répertoire et de ses tables et registres d'accès) dans le cas de la réquisition de renseignements sur la période antérieure au 1^{er} janvier 1956 ;

- soit les formalités répertoriées au fichier immobilier dans le cas de réquisitions de renseignements (copie de documents ou demande de renseignements) sur la période postérieure au 1^{er} janvier 1956.

C'est l'ensemble de ces investigations que l'on désigne traditionnellement sous le nom de « recherches ».

I. PRINCIPES DIRECTEURS DES RECHERCHES

Quatre principes gouvernent les recherches :

- 8405** | **1. La réquisition fait la loi des parties.** La réquisition pose les bases et fixe les limites des recherches. Sous aucun prétexte, le service chargé de la publicité foncière ne peut « étendre », « restreindre » ou « interpréter » une réquisition. En le faisant, il commettrait une faute susceptible, le cas échéant, d'engager la responsabilité de l'État.
- 8406** | **2. Le service chargé de la publicité foncière n'a pas à effectuer de recherches extrinsèques.** Il n'est tenu qu'à la délivrance de renseignements conformes aux énonciations de la documentation dont il a la charge. Il n'a, par conséquent, à effectuer aucune recherche extérieure à sa compétence territoriale. Même à l'intérieur de son ressort, il doit s'en tenir aux documents qui sont en relation avec l'objet de la demande. Par contre, il lui appartient d'épuiser toutes les sources de renseignements se rapportant à cette demande.
- 8407** | **3. Règle de la « conformité absolue ».** Le service chargé de la publicité foncière ne doit relever, au cours des recherches, que les formalités dont les indications sont entièrement concordantes avec celles de la réquisition : c'est la règle dite de « **conformité** » ou « **d'identité absolue** ».
- Cette règle est, actuellement, rigoureusement applicable pour les recherches qui sont effectuées dans la nouvelle documentation, tant au regard de l'identification des personnes qu'à celui de la désignation des immeubles.
- La règle est difficilement applicable lorsque les recherches sont effectuées dans l'ancienne documentation car l'identification des personnes et des immeubles y était trop souvent incertaine.
- Dans le doute, la formalité est délivrée : si une formalité est délivrée à tort, le service chargé de la publicité foncière ne s'expose qu'à une demande en retranchement tandis qu'une omission de formalité engage la responsabilité de l'État.
- 8408** | **4. Le service chargé de la publicité foncière a un rôle passif.** Il révèle les formalités autres que les saisies n'ayant plus cours ou les inscriptions périmées ou radiées sans avoir à rechercher, au préalable, si ces formalités ont produit des effets ou en produisent encore.

II. MÉCANISME DES RECHERCHES

- 8409** | La technique des recherches s'appuie largement sur des mécanismes qui résultent avant tout de l'expérience et qui s'acquièrent, par conséquent, plus facilement par la pratique que par l'étude théorique.
- La procédure est largement automatisée pour les recherches effectuées dans les formalités du flux.

C. LES ÉTATS ET LES CERTIFICATS DÉLIVRÉS

I. ÉTABLISSEMENT DES ÉTATS ET CERTIFICATS

- 8410** | Après avoir procédé aux « recherches » nécessaires et à leur vérification, le service chargé de la publicité foncière délivre les renseignements sous forme d'un état-réponse, dûment daté et signé.
- 8411** | **1. Copies de documents.** Les reproductions intégrales de documents sont délivrées sous la forme de photocopies.
- 8412** | **2. Renseignements délivrés à partir du fichier immobilier informatisé.**
- L'état-réponse consiste en un relevé informatisé des formalités publiées depuis la mise en service du fichier informatisé et des photocopies de fiches en ce qui concerne la période antérieure à l'informatisation.
- 8413**
- 8414** | **3. Renseignements délivrés à partir du registre des dépôts informatisé.** L'état-réponse comporte un relevé informatisé des formalités enregistrées au dépôt mais non encore traitées au fichier.

1. Cf. articles 38-1 et 44 du décret du 14 octobre 1955.

- 8415** **4. Certificats négatifs.** Si les recherches ont été négatives, le service chargé de la publicité foncière le certifie dans l'état-réponse.

II. DÉLAI DE DÉLIVRANCE DES ÉTATS ET DES CERTIFICATS

- 8416** **1. Absence de délai général.**
Aucun délai général n'a été fixé pour la remise des états et certificats. L'article 2452 du code civil se borne à préciser que « les services chargés de la publicité foncière ne peuvent retarder... la délivrance des documents régulièrement requis » et cela se comprend : le temps nécessaire à cette délivrance dépend, en effet, de facteurs divers (importance des tâches à accomplir, difficulté de la recherche...) essentiellement variables.
La généralisation de Fidji à l'ensemble des services chargés de la publicité foncière permet d'accélérer la délivrance des renseignements : l'amélioration de la qualité du service rendu à l'usager doit conduire à délivrer dans les 10 jours les renseignements¹.
Il n'en va différemment que dans des cas particuliers : aménagement foncier.
- 8417** **2. Respect de l'ordre des réquisitions.**
Les états ou certificats doivent être fournis dans l'ordre du dépôt des réquisitions.
Il est toutefois recommandé de délivrer exceptionnellement par priorité les renseignements demandés dans le cadre d'une procédure comportant des délais impératifs (saisies immobilières, expropriations...).

III. CONSERVATION DES RÉQUISITIONS

- 8418** Les réquisitions sont soigneusement conservées dans les archives du service chargé de la publicité foncière en prévision de contestations.
Annotées du numéro d'enregistrement au journal des états et des frais, de la date du dépôt, elles sont enliassées dans un ordre qui est, en principe, celui de l'inscription au journal précité.

chapitre 4

les fonctions du fichier immobilier

- 8419** Après avoir brièvement exposé les règles qui gouvernent la constitution, la mise à jour et l'exploitation de la documentation, il convient de définir les fonctions du fichier immobilier.
Avant le 1^{er} janvier 1956, la publicité consistait à enliasser des documents, trop souvent imparfaits, et, lorsqu'il n'en était pas délivré des copies littérales, à tenter d'en extraire, à chaque interrogation, des informations qui risquaient de ne pas être, d'une demande à l'autre, d'une rigoureuse similitude.
Depuis le 1^{er} janvier 1956, le service chargé de la publicité foncière continue d'assurer la garde des documents publiés, mais a pour **triple devoir** :
- d'**écarter** de la formalité les **documents entachés d'irrégularités** ;
- d'**analyser** les autres au fichier immobilier ;
- d'**assurer** la mise à jour de ce fichier, en faisant la **synthèse des mouvements** survenus dans les patrimoines immobiliers et dans la situation juridique de chaque unité foncière.
Analytique et synthétique, le fichier immobilier est ou tend à devenir la pièce maîtresse de la documentation détenue dans les services chargés de la publicité foncière.

A. LE FICHIER, RÉCEPTEUR D'INFORMATIONS

- 8420** À la différence de l'ancien répertoire (cf. n° 8404) qui n'était qu'un instrument de recherche, aux énonciations très sommaires, le fichier immobilier reçoit des « **extraits** » des documents publiés.
Qu'il soit, dans cet ordre d'idées, un élément fondamental de la documentation nouvelle résulte notamment :
- des conditions mêmes de son institution, annoncée dès le **premier article** du décret du 4 janvier 1955 ;

¹ Le troisième alinéa de l'article 2449 du code civil ne distingue pas.

- de l'emploi fréquent de l'expression « publication (ou publié) **au fichier immobilier** » soit dans les textes régissant la publicité foncière (décret du 4 janvier 1955, art. 2, 3 et 39 ; décret du 14 octobre 1955, art. 34, § 2, 73 et 85-3, § 1, 1^o), soit dans des textes plus généraux ou particuliers (loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis, art. 12 et 13 ; loi d'orientation foncière n° 67-1253 du 30 décembre 1967, art. 48 ; code civil, art. 1831-3, *in fine*...).

Mais il faut aussi souligner le double fait :

- qu'à travers la qualité des actes ou décisions judiciaires ou de leurs reproductions ou annexes, ce soit celle **du fichier lui-même**, constamment tenu à jour, qui ait été expressément recherchée (« mesures tendant à assurer l'exactitude du fichier immobilier » - décret du 4 janvier, chap. 1^{er}, intitulé de la sect. II - ou « concordance du fichier immobilier ou du cadastre », décret du 14 octobre, titre 1^{er}, chap. 1^{er}, intitulé de la sect. II) ;
 - que des vérifications aussi capitales que celles de la concordance des documents successivement présentés à la publicité ou de la non-péremption d'une inscription à renouveler se fassent **au seul vu des énonciations du fichier immobilier** (décret du 14 octobre, art. 34, § 1, 36, § 2, al. 1 et 67-1).

B. LE FICHIER, FOURNISSEUR D'INFORMATIONS

8421

Aussi bien, dès l'origine, a-t-il été prévu que des **copies de fiches** (c'est-à-dire, essentiellement, des reproductions intégrales des « extraits de documents » précédemment évoqués, cf. n° 8420) pourraient être délivrés. Un sort privilégié a même été fait, quant au délai de délivrance, à ce type de renseignements (cf. n° 8416).

La circonstance que le fichier ait été créé pour recevoir les extraits susvisés explique qu'au fur et à mesure de l'exécution des formalités celui-ci ait pu suffire à l'établissement de la plupart des **extraits de documents** publiés sous le nouveau régime.

Les états aujourd'hui délivrés renferment, dans la quasi-totalité des cas, des informations qui figurent **toutes** au fichier et il n'y a pas lieu, en fait, de se reporter, pour les établir, aux documents eux-mêmes.

Si l'on observe que des copies intégrales de documents sont peu souvent requises, il apparaît que le fichier immobilier est à l'heure actuelle, et depuis déjà de nombreuses années, **l'instrument essentiel de la publicité foncière**.

C. LE FICHIER, GÉNÉRATEUR DE PUBLICITÉ

8422

Mais le fichier n'est pas qu'un récepteur et un fournisseur de renseignements, en quelque sorte passif. Il exerce, grâce à la qualité de sa structure et de ses conditions de gestion, une **action spécifique sur l'information**.

On limitera l'illustration de cette constatation à trois aspects :

L'accomplissement de chaque formalité donne lieu, si besoin est, à **mise à jour** de l'ensemble des annotations antérieures sur lesquelles cette formalité a une incidence. Ce n'est qu'à ce prix, du reste, que le fichier peut présenter la « situation juridique actuelle des immeubles » (cf. n° 8392).

Or il est intéressant de noter que telle modification constatée au fichier immobilier peut nécessairement avoir un effet second sur un document publié alors que ce document demeure en apparence inchangé (rappr. n°s 8361, 8368 et 8373). En l'occurrence, le fichier n'est pas que le reflet fidèle des documents, il « agit » sur ces documents.

C'est également sur la base des énonciations du fichier, même non extraites d'un bordereau, que le propriétaire à la date d'une **inscription de privilège ou d'hypothèque** ou d'un renouvellement doit être déterminé en vue de la délivrance de cette inscription « de son chef » (décret du 14 octobre 1955, art. 44).

De même, en application de l'article 16-1 du décret du 14 octobre 1955 (art. 13 du décret n° 79-405 du 21 mai 1979) la seule publication au fichier immobilier des actes constatant les modifications dans les quotes-parts de parties communes incluses dans des lots de copropriété permet de constater les extinctions ou extensions de droits prévues à l'article 6-I de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 (art. 1^{er} de la loi n° 79-2 du 2 janvier 1979 relative aux droits grevant les lots d'un immeuble soumis au statut de la copropriété).

titre 3

les perceptions

8423

Une distinction est effectuée depuis le 1^{er} janvier 1984 entre les impôts perçus au profit de l'État et ceux perçus au profit du département de la situation de l'immeuble. Les impôts perçus au profit du département sont alors substitués à ceux perçus au profit de l'État, majorés des frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvement et de non-valeurs, calculés au taux de 2,37 % ou 2,14 %.

Cette substitution ne concerne que certains droits ou taxes spécifiés par la loi n° 83-8 du 7 janvier 1983 portant répartition de compétence entre les communes, les départements, les régions et l'État.

Le terme « taxe départementale de publicité foncière », qui désignait les perceptions opérées à la conservation des hypothèques, devenue service de la publicité foncière à compter du 1^{er} janvier 2013, au profit du département, soit sous le régime de la formalité fusionnée, soit en matière de publication simple ou d'inscription, est remplacé depuis le 1^{er} janvier 1999 par le terme de « taxe de publicité foncière ». Depuis cette date, le terme « taxe de publicité foncière » désigne donc indifféremment les perceptions opérées au profit de l'État ou du département.

chapitre premier

impôts recouvrés par les services de la publicité foncière

8424

Une distinction s'impose entre les perceptions opérées sous le régime de la formalité fusionnée et celles qui ont lieu à l'occasion de publications simples ou d'inscriptions.

A. PERCEPTIONS SOUS LE RÉGIME DE LA FORMALITÉ FUSIONNÉE

8425

1. Règles générales.

Est dite « fusionnée » la formalité qui, donnée dans les services de la publicité foncière aux actes sujets à publicité, est réputée (depuis le 1^{er} octobre 1970) valoir, à la fois, enregistrement et publication.

D'une manière générale, sont assujettis à une unique formalité tous les « actes publiés au fichier immobilier », qu'ils le soient à titre obligatoire ou facultatif, et ne sont, par conséquent, principalement écartés de la fusion des formalités, avec les décisions judiciaires, que les actes justifiant une inscription lorsqu'ils ne sont pas soumis ou admis à publication en raison de leurs dispositions propres.

Par mesure de simplification, le champ d'application de la formalité fusionnée a été élargi à compter du 1^{er} juillet 1999 à l'ensemble des actes dits « mixtes », c'est-à-dire aux actes qui contiennent à la fois des dispositions soumises à publicité foncière et d'autres qui ne le sont pas.

Remarque : même rédigé en la forme notariée, le projet de fusion ne constitue pas un acte relevant de la formalité fusionnée.

La formalité fusionnée, qui confère au service de la publicité foncière un rôle fiscal accru mais n'englobant pas les tâches de surveillance et de contrôle, donne lieu à la perception de divers droits et taxes : **droit d'enregistrement, taxe de publicité foncière, taxes additionnelles et taxe sur la valeur ajoutée.**

Ces droits et taxes sont étudiés dans d'autres livres du présent ouvrage : au livre V (cf. Enr. n^{os} 4000 et suivants), pour ce qui concerne les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière et les taxes additionnelles et au livre IV (cf. FI n^{os} 3000 et suivants), pour ce qui touche à la taxe sur la valeur ajoutée.

8426

2. Cas des cessions à titre onéreux de biens immobiliers.

Depuis le 1^{er} janvier 1977, les services chargés de la publicité foncière vérifient, pour l'imposition des plus-values immobilières, que les actes de mutation à titre onéreux de biens immobiliers et leurs extraits comportent les mentions exigées par les textes.

Depuis le 1^{er} janvier 2004, les services chargés de la publicité foncière sont le guichet unique pour percevoir l'ensemble des impositions afférentes aux mutations à titre onéreux de biens immobiliers. Le notaire dépose l'acte à publier, accompagné de la déclaration de plus-value y afférente et reverse, pour le compte du cédant, l'impôt correspondant.

Les plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles ou de droits immobiliers par des personnes domiciliées en France sont soumises :

- à un impôt proportionnel de 19 % ;
- aux prélèvements sociaux (CSG, CRDS, prélèvement social, contribution additionnelle « solidarité autonomie » et prélèvement de solidarité) aux taux global de 15,5 % ;
- à la taxe prévue à l'article 1609 *nonies* G du CGI applicable aux plus-values imposables d'un montant supérieur à 50 000 € et portant sur des immeubles autres que des terrains à bâtir.

Lorsque les plus-values sont réalisées par des personnes non domiciliées en France, elles sont soumises à un prélèvement :

- au taux proportionnel de droit commun de 33,1/3 % ;
- par dérogation, au taux proportionnel de 19 % pour les personnes physiques, les associés personnes physiques de sociétés ou groupements dont les bénéfices sont imposés au nom des associés et les porteurs de parts, personnes physiques, de fonds de placement immobilier, résidents d'un état membre de l'Espace économique européen (EEE) ;
- par dérogation, au taux de 15 % pour certaines personnes morales ou associés personnes morales soumises à l'IS ou au taux de 19 % pour certaines opérations de cession réalisées par des personnes morales soumises à l'IS ;
- par dérogation, à un taux de 75 % pour les personnes ou organismes domiciliés, établis ou constitués dans un État ou territoire non coopératif (ETNC) au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Les plus-values des non-résidents sont également soumises à la taxe prévue à l'article 1609 *nonies* G du CGI applicable aux plus-values imposables d'un montant supérieur à 50 000 € et portant sur des immeubles autres que des terrains à bâtir.

Enfin, les prélèvements sociaux au taux global de 15,5 % sont dus lorsque les plus-values sont réalisées par des personnes physiques ou des associés personnes physiques.

Remarque : pour plus de précisions sur le prélèvement du sur les plus-values immobilières des non résidents, il convient de se reporter au BOI-RFPI-PVINR, publié dans BOFIP-Impôts.

Le prélèvement exigible au titre des cessions consenties par des non résidents doit être acquitté sous la responsabilité d'un représentant fiscal.

Il en résulte que la déclaration de plus-value déposée auprès du service de la publicité foncière doit contenir la désignation d'un représentant accrédité qui s'engage à acquitter en lieu et place du vendeur, le prélèvement exigible.

Remarque : pour plus de précisions sur les conditions et les modalités de désignation d'un représentant fiscal, se reporter au 80 au BOI-RFPI-PVINR-30-20, publié dans BOFIP-Impôts.

Lorsque la plus-value est exonérée ou ne donne pas lieu à imposition, aucune déclaration n'est déposée. L'acte de cession présenté à la formalité doit mentionner, sous peine de refus de dépôt, la nature et le fondement de l'exonération ou de l'absence de taxation.

Lorsque la cession est réalisée au profit d'une collectivité publique ou lorsque l'impôt dû ne peut être acquitté en raison de créances primant le privilège du Trésor, la déclaration est déposée au SIE-pôle enregistrement dont relève le domicile du vendeur.

Afin de justifier l'absence de déclaration lors du dépôt de l'acte au service chargé de la publicité foncière, le notaire doit mentionner dans celui-ci, sous peine de refus de dépôt, que l'impôt sur la plus-value ne peut être intégralement acquitté ou que la cession est constatée au profit d'une collectivité publique.

B. PERCEPTIONS EN CAS DE PUBLICATION SIMPLE OU D'INSCRIPTION

I. PUBLICATIONS SIMPLES

8427

Certains actes et décisions sont exclus du régime de la formalité fusionnée et soumis, sauf exceptions, à deux formalités. Par dérogation à la règle susvisée, sont exclus du régime de la formalité unique : les décisions judiciaires, les mutations à titre gratuit, les baux de plus de douze ans, ainsi que les actes pour lesquels il est impossible de procéder à la formalité fusionnée (CGI, art. 647, I-al. 2).

1. Publications s'accompagnant du paiement de la taxe.

Des conventions de deux espèces, exclues du champ de la formalité fusionnée, sont assujetties à la taxe lors de leur publication parce qu'elles ne sont soumises par ailleurs qu'à une imposition spécifique.

a. Mutations à titre gratuit entre vifs.

Ce sont les donations et les donations-partages ou partages d'ascendants. Leur publication donne lieu à la perception de la taxe de publicité foncière au taux de 0,60 % sur une valeur qui ne peut être inférieure à celle retenue pour la liquidation des droits d'enregistrement (CGI, art. 791).

b. Baux à durée limitée de plus de douze ans (CGI, art. 742).

À la différence des baux à durée illimitée et des baux à vie qui sont assimilés sur le plan fiscal à des ventes et sont soumis à la formalité fusionnée, les baux à durée limitée de plus de douze ans sont seulement soumis, lors de leur publication, à la taxe de publicité foncière, au taux de 0,70 %, liquidée sur le montant cumulé de tous les loyers à courir.

Les baux ruraux dits à long terme qui sont, en principe, conclus pour une durée d'au moins dix-huit ans sont exonérés de la taxe.

Remarque : Le conseil général peut, sur délibération, exonérer de taxe de publicité foncière les baux à durée limitée d'immeubles, faits pour une durée supérieure à douze années, relatifs à des résidences de tourisme soumises au classement prévu à l'article L. 321-1 du code du tourisme. La délibération prend effet dans les délais prévus à l'article 1594 E du CGI (CGI, art. 1594 J bis).

2. Publications opérées en franchise de taxe.

Les actes et décisions exclus du champ de la formalité fusionnée qui supportent, lors de leur enregistrement, une taxation équivalente à celle que représente la taxe de publicité foncière sont dispensés du paiement de cette taxe lors de leur publication au fichier immobilier.

Tel est le cas des décisions judiciaires pour lesquelles le maintien de la dualité de formalités est justifié par le fait que, si elles doivent donner lieu à publicité foncière, les décisions judiciaires n'y sont assujetties que lorsqu'elles sont devenues définitives.

3. Cas particuliers.

Il est matériellement impossible de procéder à la formalité fusionnée lorsqu'un acte ayant fait l'objet d'un refus du dépôt, sa régularisation ne peut être opérée rapidement. Enregistré au service des impôts moyennant le paiement des droits, un tel acte sera publié le moment venu en franchise de taxe.

Deux situations sont à rapprocher de ce cas :

- un acte soumis à la formalité fusionnée à titre facultatif est enregistré avant d'être présenté à la publicité ;
- un acte soumis à la formalité fusionnée à titre obligatoire ou facultatif est rejeté ; il est néanmoins réputé enregistré à la date du dépôt et la taxe est perçue en conséquence.

8428

II. INSCRIPTIONS

8429

1. Perceptions.

Les inscriptions d'hypothèque judiciaire ou conventionnelle donnent, en principe, ouverture à une taxe perçue au profit du département. Une seule taxe est due pour chaque créance sur les sommes exprimées ou évaluées dans le bordereau, quel que soit le nombre des créanciers et des propriétaires grevés, même si l'inscription est requise par le dépôt de plusieurs bordereaux dans un seul service chargé de la publicité foncière ou dans des services chargés de la publicité foncière différents.

La taxe fixe de 25 € perçue au profit de l'État est seule exigible lors du dépôt de bordereaux purement rectificatifs ou complémentaires. Mais la taxe de publicité foncière perçue au profit du département, complémentaire ou nouvelle, est due lorsqu'un nouveau bordereau :

- augmente les sommes primitivement garanties ;

- ou fait suite à des conventions nouvelles ou tenues pour telles ;
- ou est déposé soit après péremption de l'inscription originale, soit pour grever un autre immeuble après libération de celui qui était antérieurement grevé.

Les inscriptions en renouvellement et les mentions en marge des inscriptions n'entrent pas dans le champ d'application de la taxe de publicité foncière.

8430

2. Exonérations.

De nombreuses exemptions sont prévues en faveur notamment d'emprunts contractés pour la construction d'immeubles à usage d'habitation, l'installation de jeunes agriculteurs, etc.

Sont, en outre, dispensées du paiement de la taxe les inscriptions requises par l'État ou par un bénéficiaire de l'aide judiciaire. Mais cette taxe devient exigible si la radiation de l'inscription est requise.

III. RECOUVREMENT ET CONTENTIEUX

8431

À défaut de paiement préalable de la taxe de publicité foncière, le dépôt est refusé (CGI, art. 1701, dern. al.).

La taxe n'est restituable qu'en cas d'erreur du service de la publicité foncière.

Si la formalité est rejetée, la taxe acquittée lors du dépôt est, à la demande des parties, imputée sur celle qui est due à l'occasion de la même formalité requise ultérieurement dans des conditions régulières.

Les réclamations des parties sont recevables jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant celle du versement. L'action en répétition de l'administration peut être exercée jusqu'à l'expiration de la troisième année.

Les contestations sont de la compétence des tribunaux judiciaires.

chapitre 2

la contribution de sécurité immobilière

8432

L'ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010 supprime, à compter du 1^{er} janvier 2013, le régime des conservateurs des hypothèques. A cette occasion, il est instauré une contribution de sécurité immobilière (CGI, art. 879 modifié par l'article 6 de l'ordonnance précitée) qui se substitue aux salaires antérieurement perçus par les conservateurs des hypothèques.

La responsabilité de l'État est alors substituée, à compter du 1^{er} janvier 2013, à celle incombant aux conservateurs des hypothèques, au titre des préjudices résultant de l'exécution des missions civiles effectuées par ces derniers jusqu'au 31 décembre 2012. L'État est, corrélativement, substitué aux conservateurs des hypothèques dans les droits et biens qui garantissent cette responsabilité en application du chapitre IV du titre I^{er} de la loi du 21 ventôse an VII.

A. LA CONTRIBUTION DE SÉCURITÉ IMMOBILIÈRE EXIGIBLE

8433

La contribution de sécurité immobilière peut être d'un montant fixe ou proportionnel. Son tarif et son mode de liquidation sont fixés par les articles 881 A à 881 N du CGI.

La contribution de sécurité immobilière est exigible lors de l'accomplissement des formalités et lors du dépôt d'une demande de renseignements. Certaines opérations bénéficient d'un régime de faveur.

I. CONTRIBUTION DE SÉCURITÉ IMMOBILIÈRE EXIGIBLE LORS DE L'ACCOMPLISSEMENT DES FORMALITÉS

8434

Les publications et les radiations donnent lieu à la perception d'une contribution de sécurité immobilière d'un montant proportionnel de 0,10 % avec un minimum de perception égal à 15 € ; la contribution est réduite de moitié pour les inscriptions et mentions en marge des inscriptions, soit au taux proportionnel de 0,05 % et un minimum de perception de 8 €. Le montant de la contribution de sécurité immobilière perçue est arrondi à l'euro le plus proche. La fraction d'euro égale ou supérieure à 0,50 est comptée pour un.

Certaines publications ne sont, toutefois, soumises qu'à une contribution fixe de 15 € : états descriptifs de division, simples actes complémentaires ou rectificatifs, commandements de saisie, mention en marge des saisies et quelques mentions en marge des inscriptions (CGI, art. 881 C). Sont également concernés les titres d'occupation du domaine public de l'État et les contrats de crédit-bail conclus en application des dispositions de l'article L. 1311-4-1 ou du IV

de l'article L. 1311-5 du code général des collectivités territoriales au profit des collectivités territoriales, de leurs groupements ou de leurs établissements publics.

Les taux, quotités, minima et règles de calcul de la contribution de sécurité immobilière sont indiqués au tableau figurant ci-dessous au n° 8435.

8435

Tarifs de la contribution de sécurité immobilière exigible pour l'accomplissement des formalités

Opérations	Tarif	Observations
I. PUBLICATIONS		
A. <i>En général.</i> – CGI, article 881 K	Contribution proportionnelle de 0,1 %	Liquidation sur les sommes énoncées ou la valeur estimée par le requérant des immeubles ou des droits faisant l'objet de la publication. Valeur retenue ne pouvant être inférieure : – si la taxe proportionnelle de publicité foncière ou des droits proportionnels ou progressifs d'enregistrement sont exigibles, à celle qui sert de base définitive à leur perception ; – dans le cas contraire, à la valeur réelle des immeubles ou des droits.
– CGI, article 881 M	Minimum : 15 €	Applicable au-dessous de 15 000 €.
B. <i>Ne donnant pas ouverture à une contribution d'un montant proportionnel</i> – CGI, article 881 C	Contribution fixe de 15 €	• Simples actes complémentaires ou rectificatifs. • État descriptif de division. • Actes rectificatifs et attestations rectificatives déposés dans le cadre de la procédure de régularisation des actes en instance de rejet. • Actes constatant des opérations mentionnées à l'article 1048 <i>ter</i> du CGI (titres d'occupation du domaine public de l'État et des collectivités territoriales, contrats de bail et de crédit-bail les concernant, baux emphytéotiques administratifs et hospitaliers). • Déclaration établie pour l'application des articles L. 526-1 à L. 526-3 du code de commerce. • Avenants prévus par l'article 59 de l'ordonnance n° 2006-346 du 23 mars 2006 relative aux sûretés.
II. SAISIES		
– CGI, article 881 C	Contribution fixe de 15 €	• Commandement de saisie. • Mentions en marge du commandement : – du refus du second commandement ; – de l'assignation et des dénonciations ; – de tout autre acte ou décision judiciaire ; – de radiation.
III. INSCRIPTIONS		
– CGI, article 881 H	Contribution proportionnelle de 0,05 %	Liquidation sur les sommes ou valeurs énoncées au bordereau. Si la créance est indéterminée, perception sur le montant de l'évaluation du droit garanti, fournie par le requérant.
– CGI, article 881 M	Minimum : 8 €	Applicable au-dessous de 16 000 €.

Opérations	Tarif	Observations
IV. MENTIONS EN MARGE DES INSCRIPTIONS		
A. Subrogation. • Subrogation et changement de domicile par le même acte : – CGI, article 881 I – CGI, article 881 M • Cession d'antériorité : – CGI, article 881 I – CGI, article 881 M B. Publication de la convention de rechargement d'hypothèques prévue à l'article 2422 du code civil. – CGI, article 881 I – CGI, article 881 M	Contribution proportionnelle de 0,05 % Minimum : 8 € Contribution proportionnelle de 0,05 % Minimum : 8 € Contribution proportionnelle de 0,05 % Minimum : 8 €	En cas de subrogation, liquidation sur les sommes qui en font l'objet. Applicable au-dessous de 16 000 €. Liquidation sur la valeur de la plus faible inscription. Applicable au-dessous de 16 000 €. Liquidation sur les sommes énoncées dans la convention.
C. Déclaration de changement de domicile par acte séparé, indication d'une créance déjà inscrite et grevée de substitution, prorogation de délai. – CGI, article 881 C D. Radiation – CGI, article 881 J – CGI, article 881 J – CGI, article 881 M	Contribution fixe de 15 € Contribution proportionnelle de 0,1 % Contribution proportionnelle de 0,05 % Minimum : 15 €.	Liquidation sur les sommes faisant l'objet de la radiation. L'assiette de la contribution est toutefois limitée : – en cas de réduction du gage, à la valeur de l'immeuble affranchi si elle est indiquée et inférieure au montant des sommes garanties ; – en cas de division d'hypothèque, à la fraction de la créance originaire dont chaque immeuble ou fraction d'immeuble reste grevé. Liquidation sur les sommes qui font l'objet de la radiation lorsqu'elle est requise conformément au troisième alinéa de l'article 2441 du code civil. Applicable au-dessous de 15 000 €.

II. CONTRIBUTION DE SÉCURITÉ IMMOBILIÈRE EXIGIBLE LORS DE LA DELIVRANCE DE RENSEIGNEMENTS OU DE COPIES DE DOCUMENTS

8436

La contribution de sécurité immobilière est exigible dès le dépôt de la demande de renseignements ou de la demande de copies de documents par l'usager au service de la publicité foncière.

La tarification est déterminée à partir des éléments que l'usager a inclus dans sa demande, ou dans la demande initiale dans le cas où il s'agit d'une demande complémentaire.

Ces éléments sont les suivants :

- Le nombre de personnes du chef desquelles les renseignements sont demandés ;
- Le nombre d'immeubles concernés par la demande ;

c. Le nombre de documents désignés pour les demandes de copies de documents ;

d. Pour les demandes intéressant un fichier immobilier non informatisé, le nombre de copies de fiches demandées.

Les différents tarifs de contribution de sécurité immobilière exigibles pour la délivrance des renseignements hypothécaires et des copies de documents sont indiqués au tableau qui figure ci-dessous au n° 8437.

8437

**Demandes portant sur la documentation hypothécaire constituée
depuis le 1^{er} janvier 1956**

Nature de la demande	Objet de la demande	Référence au texte	Tarif applicable à la demande
Demande de renseignements hors ou sur formalité (imprimé n° 3233)	Demande réelle	CGI art. 881 D	12 € par immeuble indiqué dans la demande
	Demande personnelle	CGI art. 881 D	12 € par personne individuellement désignée dans la demande
	Demande réelle personnelle	CGI art. 881 D	12 € pour celles formulées du chef de 3 personnes au maximum et portant sur 5 immeubles au maximum + 2 € par immeuble au-delà du cinquième + 5 € par personne indiquée au-delà de la troisième
Demande de copie de fiches (imprimé n° 3233)		CGI art. 881 D	12 € par immeuble indiqué dans la demande 12 € par personne individuellement désignée dans la demande
Demande de copie de documents (imprimé n° 3236)		CGI art. 881 E	6 € par bordereau d'inscription demandé 30 € par état descriptif de division ou de règlement de copropriété demandés 15 € pour la copie d'un document autre que ceux mentionnés ci-avant

**Demandes portant sur la documentation hypothécaire constituée
avant le 1^{er} janvier 1956**

Nature de la demande	Référence au texte	Tarif applicable à la demande
Demande de relevé des formalités (imprimé n° 3230)	CGI, art. 881 F	5 € par personne du chef de laquelle les renseignements sont demandés
Demande de copie de documents (imprimé n° 3231)	CGI, art. 881 G	6 € par bordereau d'inscription demandé 30 € par état descriptif de division ou de règlement de copropriété demandés 15 € pour la copie d'un document autre que ceux mentionnés ci-avant

B. RÉGIMES PARTICULIERS**I. FORMALITÉS REQUISES AU PROFIT DE L'ÉTAT****8438**

Aux termes du II de l'article 879 du code général des impôts, les formalités requises au profit de l'État bénéficient d'une exonération de contribution de sécurité immobilière.

Seuls les services de l'État – administrations centrales et services extérieurs – qui émargent au budget général, et les organismes expressément habilités par un texte législatif ou réglementaire bénéficient de l'exonération.

La loi ne distingue pas selon que ces services et organismes agissent pour le compte de l'État, dans le cadre de la gestion de patrimoines privés (biens vacants, successions non réclamées) ou pour le compte de collectivités territoriales. Aussi, l'exonération est acquise pour toutes les formalités requises par les personnes susceptibles d'en bénéficier quelles que soient la finalité des opérations juridiques auxquelles elles se livrent.

Il est précisé que l'émargement au budget général de l'État se définit comme étant le fait pour un service de tirer ses ressources financières du budget de l'État. Ainsi, les services qui disposent de ressources d'exploitation propres ne peuvent bénéficier de l'exonération dès lors qu'ils ne font pas partie des missions inscrites à ce budget.

S'agissant des établissements publics nationaux, les formalités requises à leur profit bénéficient de l'exonération de contribution de sécurité immobilière prévue en faveur de l'État dès lors qu'ils relèvent majoritairement du droit public et disposent pour l'essentiel de ressources inscrites dans les missions du budget général de l'État. Tel est le cas, notamment, de Météo France et des Parcs nationaux et, d'une manière plus générale, des établissements publics nationaux à caractère scientifique, d'enseignement, d'assistance et de bienfaisance.

II. INSCRIPTIONS PRISES PAR L'ÉTAT**8439**

Conformément au I de l'article 881 du CGI, les inscriptions de privilège et d'hypothèque requises par l'État sont exonérées de contribution de sécurité immobilière. La contribution de sécurité immobilière dont les inscriptions de privilège ou d'hypothèque requises par l'État ont été exonérées est due lors de leur radiation.

Cette mesure réplique ainsi en matière de contribution de sécurité immobilière due sur les inscriptions, en l'étendant à toutes les inscriptions requises par l'État, le dispositif appliqué s'agissant de la taxe de publicité foncière due sur les inscriptions d'hypothèques judiciaires requises par l'État (CGI, art. 845, 1^o-al. 2). Il en résulte que la contribution due sur les inscriptions requises pour l'État ne sera pas prise en débet.

Sauf le cas dans lequel la radiation est requise au profit de l'État, la contribution est alors exigible sur la totalité de la somme garantie par l'inscription, en sus de la contribution due à raison de la radiation elle-même. Tel est le cas lorsque l'État ordonne la radiation suite à un dégrèvement.

III. FORMALITÉS INTÉRESSANT PLUSIEURS SERVICES DE LA PUBLICITÉ FONCIÈRE**8440**

S'agissant des formalités intéressant plusieurs services de la publicité foncière, le tableau suivant récapitule les situations susceptibles d'être rencontrées :

Formalité fusionnée ou double formalité	Service de la publicité foncière où la formalité est requise en premier lieu	Services de la publicité foncière où la formalité est requise en second lieu
Acte relevant de la formalité fusionnée	Perception de la totalité des droits et taxes exigibles sur l'acte.	Aucune perception de droits et taxes.
Code général des impôts, annexe III, articles 251 et 253	Perception de la contribution de sécurité immobilière sur la valeur des immeubles dépendant du service.	Perception de la contribution de sécurité immobilière sur la valeur des immeubles dépendant du service.

Formalité fusionnée ou double formalité	Service de la publicité foncière où la formalité est requise en premier lieu	Services de la publicité foncière où la formalité est requise en second lieu
Acte et décision judiciaire relevant de la double formalité – taxe de publicité foncière au taux fixe Code général des impôts, article 1702 <i>bis</i>	Perception de la taxe de publicité foncière au taux fixe. Perception de la totalité de la contribution de sécurité immobilière due à raison de l'acte.	Aucune perception de taxe de publicité foncière. Aucune perception de contribution de sécurité immobilière.
Inscription d'hypothèque conventionnelle et d'hypothèque judiciaire Code général des impôts, art. 1702 <i>bis</i>	Perception de la taxe de publicité foncière sur le montant de la créance inscrit dans le bordereau. Perception de la contribution de sécurité immobilière sur le montant de la créance inscrit dans le bordereau.	Aucune perception de taxe de publicité foncière. Aucune perception de contribution de sécurité immobilière.
Acte et décision judiciaire relevant de la double formalité – autres cas	Le cas échéant, perception de la taxe de publicité foncière proportionnelle sur la valeur des biens pour laquelle le service est compétent. Perception de la contribution de sécurité immobilière sur la valeur des immeubles dépendant du service.	Le cas échéant, perception de la taxe de publicité foncière proportionnelle sur la valeur des biens pour laquelle le service est compétent. Perception de la contribution de sécurité immobilière sur la valeur des immeubles dépendant du service.

Pour l'application de l'article 1702 *bis* du CGI, le service de la publicité foncière qui a perçu la taxe de publicité foncière et la contribution de sécurité immobilière est tenu de délivrer au requérant d'une publication autant de duplicatas de quittance d'enregistrement et de contribution qu'il lui est demandé.

IV. INDICATIONS À OPÉRER DANS L'ACTE OU LA DÉCISION DÉPOSÉE

8441

En application de l'article 34 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955, pour les ventes autres que judiciaires, les formalités déposées au service de la publicité foncière comportent obligatoirement une partie normalisée, seule publiée au fichier immobilier, qui contient uniquement les éléments indispensables à la publicité des droits réels et à l'assiette des impôts, droits et taxes.

Pour l'application de ces dispositions, la partie normalisée relate obligatoirement les déclarations nécessaires à la liquidation, à l'assiette ou au contrôle de tous impôts, droits et taxes (même décret, art. 34-1).

Aussi, les déclarations nécessaires à la liquidation, à l'assiette ou au contrôle de la contribution de sécurité immobilière doivent être insérées dans la partie normalisée, à peine de rejet de la formalité (article 34 précité, § 3, c.).

Par mesure de tempérament, il est admis que les formalités déposées à compter de cette date comportent les éléments nécessaires à la liquidation du salaire du conservateur dès lors que :

- la contribution de sécurité immobilière et le salaire du conservateur reposent sur le même fondement juridique (en l'espèce, l'article 879 du code général des impôts),
- l'article 30 de la loi du 30 décembre 2009 organise une parfaite similitude entre ces deux perceptions,

sous réserve que la signature de l'acte objet de la formalité soit intervenue au plus tard le 31 décembre 2012.

Par ailleurs, il peut être indiqué dans la partie normalisée les éléments nécessaires à la perception opérée en application de l'article 879 du code général des impôts sans viser expressément la nature de la perception.

C. RÈGLES GÉNÉRALES D'EXIGIBILITÉ, DE RECOUVREMENT ET DE CONTENTIEUX**I. PRINCIPES GÉNÉRAUX**

8442

Trois principes gouvernent l'exigibilité de la contribution de sécurité immobilière :

1. La contribution de sécurité immobilière constitue la contrepartie de la responsabilité civile de l'État susceptible d'être engagée du fait du service rendu à l'usager par les services de la publicité foncière. Son exigibilité, qui se fonde sur des textes particuliers, n'est pas liée à celle de la taxe de publicité foncière.

2. Dès lors que l'exigibilité de la contribution de sécurité immobilière est indépendante de celle de la taxe de publicité foncière, les exonérations concernant cette dernière taxe ne sont pas applicables à la contribution. En effet, et en application du II de l'article 879 du CGI, seules sont exonérées de contribution de sécurité immobilière les formalités pour lesquelles loi prévoit expressément et formellement qu'elles en sont exonérées (cf. également certaines formalités concernant l'État aux n° 8438 et 8439).

3. La contribution de sécurité immobilière couvre l'ensemble des dispositions dépendantes d'une même formalité : convention principale et accessoire, de même que toutes les stipulations juridiquement nécessaires à la définition et à l'exécution d'un contrat, ou toutes les opérations nécessaires à la délivrance d'un seul état (recherches, confection de l'état, certification). Mais il est dû autant de contributions de sécurité immobilière qu'il existe, même pour un seul dépôt ou dans le cadre d'une demande unique, de formalités juridiquement distinctes à exécuter ou à délivrer.

II. RÈGLE DU PAIEMENT D'AVANCE

8443

La contribution de sécurité immobilière doit être intégralement payée d'avance, sous peine de refus du dépôt. Le cas échéant, et pour en permettre la liquidation, le document déposé doit contenir, sous la même sanction, l'estimation de la valeur des droits faisant l'objet de la formalité.

Le montant de la contribution de sécurité immobilière perçue est porté sur le document restitué à l'usager, ou sur le certificat délivré au requérant dans une mention de quittance.

III. INSUFFISANCE DE PRIX OU D'ÉVALUATION

8444

Le complément de contribution de sécurité immobilière dus à la suite de l'établissement d'une insuffisance de prix ou d'évaluation donnant ouverture à un complément d'imposition sont, dans la pratique, recouvrés par les comptables chargés du recouvrement du complément d'imposition selon la procédure applicable en matière fiscale.

IV. CONTENTIEUX

8445

D'une manière générale le contentieux (et notamment l'action des parties en restitution) reste d'ordre civil et relève de la compétence des tribunaux judiciaires.

D. RECOUVREMENT DES SALAIRES DU CONSERVATEUR DES HYPOTHÈQUES RESTANT DUS

8446

Les salaires des conservateurs des hypothèques dus en application de l'article 881 du CGI, dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2012, sont acquittés au profit du Trésor à compter du 1^{er} janvier 2013 s'ils n'ont pas encore été recouvrés à cette date.

De même, le paiement des salaires des conservateurs des hypothèques, exigé sur le fondement d'avis de mise en recouvrement prévus à l'article L. 256 du LPF, est effectué au profit du Trésor à compter du 1^{er} janvier 2013.

8447

8999

LIVRE IX

recouvrement

Recouvrement des impôts dus par les particuliers et des droits d'enregistrement et de timbre
• Recouvrement des taxes sur le chiffre d'affaires et des impôts directs dus par les professionnels • Poursuites et sûretés.

sommaire

	N ^{os}
INTRODUCTION	
A. Dispositions générales	9000
B. Particularités propres aux impôts recouvrés par voie de rôle	
I. Les rôles et leur homologation.....	9001
II. Les avis d'imposition.....	9011
III. L'exigibilité de l'impôt.....	9013
IV. La délivrance d'extraits de rôles et de bordereaux de situation.....	9015
V. Les délais de paiement.....	9017
C. Liste des impôts recouvrés par la Direction générale des finances publiques	9018
I. Les impôts d'Etat.....	9019
II. Les impôts perçus au profit des collectivités locales.....	9073
III. Les impôts affectés à des budgets annexes, fonds, organismes divers.....	9081
D. Modes de paiement des divers impôts, taxes et contributions	9111

PREMIÈRE PARTIE

RECouvrement DES IMPÔTS DUS PAR LES PARTICULIERS ET DES DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE TIMBRE

TITRE 1- RECouvrement DES IMPÔTS DUS PAR LES PARTICULIERS

Chapitre premier. - IMPÔT SUR LE REVENU.

A. Régime des acomptes provisionnels.	
I. Principes.....	9125
II. Dates de versement des acomptes.....	9126
III. Montant des acomptes.....	9127
IV. Dispense et réduction des acomptes.....	9128

	N ^{os}
V. Lieu de versement des acomptes	9129
VI. Paiement du solde	9130
VII. Cas particulier : impositions tardives	9131
B. Régime du paiement mensuel	9132
I. Option pour le paiement mensuel	9133
II. Montant et modalités du prélèvement mensuel	9134
III. Paiement du solde de l'impôt	9135
IV. Échéances impayées	9136
Chapitre 2. RETENUE A LA SOURCE SUR CERTAINES REMUNERATIONS PERCUES PAR LES ARTISTES, SPORTIFS ET ELUS LOCAUX	
I. Retenue à la source sur les salaires, droits d'auteurs et rémunérations versées aux sportifs, artistes du spectacles et auteurs des œuvres de l'esprit	9141
II. Retenue à la source sur les indemnités de fonction perçues par les élus locaux	9142
Chapitre 3. RETENUE ET PRELEVEMENTS SUR LES REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERES	
I. Retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers	9146
II. Prélèvement sur les dividendes perçus par les particuliers	9150
III. Prélèvement sur les produits de placements à revenu fixe	9153
Chapitre 4. RETENUES A LA SOURCE SUR CERTAINS REVENUS VERSES A DES PERSONNES DOMICILIEES HORS DE FRANCE	9161
Chapitre 5. TAXE D'HABITATION ET TAXES FONCIERES	
I. Paiement obligatoire par virement ou prélèvement	9162
II. Paiement mensuel	9163
Chapitre 6. IMPOT DE SOLIDARITE SUR LA FORTUNE	9166
Chapitre 7. PRELEVEMENTS SUR LES PROFITS IMMOBILIERS ET LES PLUS-VALUES REALISEES PAR LES CONTRIBUABLES NON DOMICILIES EN FRANCE	
I. Prélèvement sur certains profits immobiliers	9169
II. Prélèvement sur certaines plus-values immobilières	9170
Chapitre 8. TAXES ET PRODUITS DIVERS	
A. CSG, CRDS, prélèvement social et contribution additionnelle sur les revenus du patrimoine et sur certains revenus soumis à l'IR	9171
B. Taxe annuelle sur les logements vacants	9172
C. Contribution à l'audiovisuel public	9173
D. Taxes d'urbanisme	9174

TITRE 2- RECOUVREMENT DES DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE TIMBRE

Chapitre 1. DROITS D'ENREGISTREMENT	
A. Modalités de paiement	
I. Règle du paiement immédiat ou au comptant	9191
II. Moyens de paiement spécifiques aux droits d'enregistrement	9199
III. Exceptions à la règle du paiement immédiat	9201
B. Débiteur de l'impôt	
I. Obligation au paiement	9208
II. Contribution au paiement	9216
III. Successions vacantes ou en déshérence	9218
IV. Nouvelle donation faisant suite à une donation ayant fait retour au donateur	9219
Chapitre 2. DROIT DE TIMBRE	
I. Modalités de paiement	9229
II. Débiteurs des droits	9231
Chapitre 3. PRELEVEMENTS ET AUTRES TAXES RECOUVRES COMME EN MATIERE DE DROITS D'ENREGISTREMENT	
A. Prélèvement d'office sur les bons et titres anonymes	9235

	N ^{os}
B. Taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des entités juridiques	9236
C. Prélèvement sur les sommes versées par les organismes d'assurance en vertu de contrats d'assurance en cas de décès	9237
D. Taxe sur les conventions d'assurance	9238

DEUXIEME PARTIE

RECouvreMENT DES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES ET DES AUTRES IMPÔTS DUS PAR LES PROFESSIONNELS

TITRE 1- RECouvreMENT DES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES	9245
Chapitre premier. RECouvreMENT DE LA TVA	
A. Régime du chiffre d'affaires réel normal	
I. Dates limites de paiement	9249
II. Cas particulier	9250
B. Régime simplifié d'imposition	
I. Déclaration annuelle	9251
II. Acomptes	9252
III. Dispense ou modulation des acomptes	9253
IV. Nouveaux redevables	9254
V. Sanctions	9254
C. Régime spécial des acomptes provisionnels	9256
D. Régime simplifié de l'agriculture	9261
E. Régime des organismes sans but lucratif	9265
F. Cas particuliers : acquisitions intracommunautaires	
I. Acquisitions intracommunautaires réalisés par des personnes bénéficiant du régime dérogatoire (PBRD)	9266
II. Acquisitions intracommunautaires d'un moyen de transport neuf par des assujettis non habituellement redevables et des non-assujettis	9267
Chapitre 2. RECouvreMENT DES REDEVANCES ET TAXES ASSIMILEES	
I. Redevances sanitaires d'abattage et de découpage	9268
II. Taxes spéciales	9269
TITRE 2. RECouvreMENT DES AUTRES IMPÔTS DUS PAR LES PROFESSIONNELS.	
Chapitre 1. IMPOT SUR LES SOCIETES, CONTRIBUTION SOCIALE SUR L'IS, CONTRIBUTION EXCEPTIONNELLE SUR L'IS ET IFA	
A. Impôt sur les sociétés	
I. Principe général	9271
II. Dispense de versement d'acomptes	9275
III. Modalités particulières de détermination du dernier acompte dû par les grandes entreprises ..	9276
IV. Modes de paiement de l'IS	9277
V. Imputation des réductions et crédits d'impôts	9279
B. Contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés	9280
C. Contribution exceptionnelle sur l'IS	9280-1
D. Contribution additionnelle à l'IS au titre des montants distribués	9280-2
E. Imposition forfaitaire annuelle des sociétés	9281
Chapitre 2. CONTRIBUTION ECONOMIQUE TERRITORIALE	9288
A. La cotisation foncière des entreprises.	
I. L'acompte	9289
II. Le solde	9292
III. Option pour le prélèvement mensuel	9293
B. La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises	9298

	N ^{os}
Chapitre 3. TAXE D'APPRENTISSAGE ET CONTRIBUTION AU DEVELOPPEMENT DE L'APPRENTISSAGE	
A. Taxe d'apprentissage	9299
B. Contribution au développement de l'apprentissage	9300
Chapitre 4. PARTICIPATION DES EMPLOYEURS AU DEVELOPPEMENT DE LA FORMATION PROFESSIONNELLE CONTINUE.....	9301
Chapitre 5. COTISATION PERCUE AU TITRE DE LA PARTICIPATION DES EMPLOYEURS A L'EFFORT DE CONSTRUCTION.....	9302
Chapitre 6. TAXE SUR LES SALAIRES	
I. Époque des versements.....	9304
II. Lieu de paiement.....	9305
III. Modalités de versement.....	9306
IV. Régularisation des versements effectués.....	9307
V. Défaut de versement ou insuffisance de versement.....	9308
Chapitre 7. AUTRES TAXES OU CONTRIBUTIONS ACQUITTEES PAR LES PROFESSIONNELS	
A. Taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement annexées à ces catégories de locaux dans la région Ile de France	9309
B. Taxes foncières	9310
C. Contribution à l'audiovisuel public	9311
D. Contribution sur les revenus locatifs due par les personnes morales	9312
E. Taxe sur les véhicules des sociétés (TVS)	9313
F. Prélèvements et taxes spéciales sur les œuvres pornographiques ou d'incitation à la violence	
I. Prélèvements sur les films pornographiques ou d'incitation à la violence et sur les représentations théâtrales à caractère pornographique.....	9314
II. Taxe sur les services d'informations ou interactifs à caractère pornographique.....	9315
III. Taxe spéciale sur les films pornographiques ou d'incitation à la violence.....	9316

TROISIEME PARTIE

POURSUITES ET SURETES

Chapitre 1. - PHASE PRELIMINAIRE AUX POURSUITES	
A. L'avis de mise en recouvrement	9326
B. La relance des redevables défaillants	
I. Une procédure adaptée au comportement du redevable.....	9334-1
II. L'exigibilité immédiate.....	9334-3
C. La compensation fiscale de recouvrement	9334-4
D. Autres dispositions communes à l'ensemble des comptables de la DGFIP	
I. Suspension des poursuites.....	9336
Chapitre 2. EXERCICE DES POURSUITES	
A. Généralités	9340
B. L'avis à tiers détenteur	
I. Champ d'application.....	9343
II. Forme et procédures.....	9344
III. Effets de l'avis à tiers détenteur.....	9345
IV. Responsabilité du tiers détenteur.....	9357
V. Mainlevée des avis à tiers détenteur.....	9358
C. Obligations des dépositaires publics de fonds	9359
D. Les voies d'exécution de droit commun.	
I. La saisie-vente.....	9360
II. La saisie-attribution.....	9362
III. Saisie des rémunérations.....	9365

	N ^{os}
IV. Les autres saisies mobilières	9368
V. La saisie immobilière.....	9369
VI. La plainte pour détournement d'objets saisis.....	9370
E. La saisie à tiers détenteur	9371-1
F. La Vente globale du fonds de commerce.	
I. Vente globale du fonds en application des articles L. 143-3 et L.143-4 du code de commerce.	9372
II. Vente globale du fonds en vertu de l'article L. 268 du LPF.....	9373
G. Les Frais de poursuites	9374
Chapitre 3. - LES INCIDENTS DES POURSUITES	9376
A. Oppositions aux actes de poursuite	9377
B. Procédure du référé	9378
C. Revendication de meubles saisis	9379
Chapitre 4. – LA PROCÉDURE AMIALE ET LES PROCÉDURES COLLECTIVES DE TRAITEMENT DES DIFFICULTÉS DES ENTREPRISES	9380
I. La procédure de conciliation	9381
II. La procédure de sauvegarde	9382
III. La procédure de redressement judiciaire	9383
IV. La procédure de liquidation judiciaire	9384
V. La déclaration de créances	9385
VI. Les remises de créances publiques et sociales.....	9385-1
VII. Surendettement.....	9385-2
Chapitre 5. ACTIONS DES CREANCIERS CONTRE LES DIRIGEANTS DE SOCIETES, PERSONNES MORALES OU AUTRES GROUPEMENTS	
A. Responsabilité fiscale des dirigeants de société, personne morale ou tout autre groupement.	9386
B. Faillite personnelle et interdiction de gérer	9388
C. Banqueroute	9389
Chapitre 6. SURETES ET PRIVILEGES	
A. Le privilège du Trésor	9391
I. Champ d'application.....	9392
II. Classement des privilèges.....	9393
III. Publicité du privilège	9394
B. L'hypothèque légale du Trésor	9396
I. Champ d'application.....	9397
II. Inscription	9398
III. Effets	9399
IV. Renouvellement	9401
C. Autres sûretés	9402
D. Le cautionnement.	
I. Forme.....	9422
II. Obligations de la caution	9423
III. Obligation d'information du créancier	9423
IV. Mise en cause de la caution.....	9424
V. Incidence de l'ouverture d'une procédure collective à l'encontre du redevable	9426
VI. Extinction du cautionnement.....	9427
E. Mesures conservatoires prises en cas d'urgence, de créances contestées ou dans le cadre de la procédure de flagrance fiscale.	
I. Mesures conservatoires en cas d'urgence.....	9428
II. Mesures conservatoires en cas de créances contestées	9428
III. Mesures conservatoires prises dans le cadre de la procédure de flagrance fiscale.....	9429

	N ^{os}
Chapitre 7. - LA PRESCRIPTION DE L'ACTION EN RECOUVREMENT	9431
A. Le délai d'exercice de l'action en recouvrement	9432
B. Modification de la durée d'exercice de l'action en recouvrement	9433
I. L'interruption	9433
II. La suspension	9434
C. Effets de la prescription de l'action en recouvrement	9435

introduction

A. DISPOSITIONS GÉNÉRALES

9000 La créance fiscale est d'une nature qui la différencie des créances ordinaires sur de nombreux points ; c'est ainsi que :

- elle est portable ;
- sa perception est obligatoire ;
- elle bénéficie de prérogatives et privilèges facilitant et garantissant son recouvrement.

9001 Le paiement de l'impôt sur les sociétés et des contributions additionnelles, de l'IFA, des taxes sur le chiffre d'affaires, des droits d'enregistrement et des droits de timbre, de l'ISF, de nombreuses retenues et prélèvements à la source, des taxes assises sur les salaires et de diverses taxes spéciales, n'est pas précédé de l'émission d'un titre de perception. L'impôt ou la taxe, calculé par le contribuable, doit être acquitté spontanément dans les délais fixés par les textes législatifs ou réglementaires. En cas de défaut de paiement à l'échéance, le comptable public émet un titre authentifiant la créance du Trésor, l'avis de mise en recouvrement.

En revanche, l'impôt sur le revenu, les impôts directs locaux (cotisation foncière des entreprises, taxe d'habitation et taxe foncière) et les taxes assimilées sont recouvrés par les comptables publics en vertu de rôles établis par le service chargé d'asseoir l'impôt (CGI, art. 1658) et donnent lieu à la délivrance d'avis d'imposition adressés au contribuable.

B. PARTICULARITÉS PROPRES AUX IMPÔTS RECOUVRÉS PAR VOIE DE RÔLE

(BOI-REC-PART-10-10-10)

I. LES RÔLES ET LEUR HOMOLOGATION

9002 Les rôles sont les titres en vertu desquels les comptables publics effectuent et poursuivent le recouvrement de l'impôt sur le revenu, des impôts directs locaux et taxes assimilées. Il s'agit d'une liste des contribuables passibles de l'impôt comportant notamment pour chacun d'eux la base d'imposition, la nature des contributions et taxes, le taux d'imposition et le montant des cotisations, avec le total par article. Cette liste est dressée par le directeur des services fiscaux ou le directeur départemental des finances publiques au vu des éléments fournis par les services d'assiette.

Les rôles des impôts locaux comportent :

9003 - des **rôles généraux**. Les rôles généraux « primitifs » ou « complémentaires » sont les rôles qui permettent de recouvrer au profit des collectivités pour lesquelles ils sont établis les produits que celles-ci ont décidé de percevoir lors du vote de leur budget au titre d'une année donnée.

Les rôles généraux « complémentaires », portant sur une ou plusieurs taxes principales ou taxes annexes, peuvent être émis, comme les rôles généraux primitifs, jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle de l'imposition. Ils sont justifiés soit par une omission dans le budget voté, soit parce que ce dernier n'a pas été voté ou autorisé en temps utile (reconduction du budget de l'année précédente). Toutefois, cette procédure ne saurait être envisagée que dans des circonstances exceptionnelles ;

9004 - des **rôles supplémentaires**. Ces rôles peuvent être émis pour chacune des taxes principales et des taxes annexes assises sur les mêmes bases. Ils ont pour effet de mettre à la disposition des collectivités locales un supplément de recettes non prévu lors du vote annuel de leur budget et justifié par une augmentation de la matière imposable non comprise dans les rôles généraux ;

- 9005** - des **rôles particuliers** qui permettent de réparer en matière de taxe d'habitation et de taxe foncière sur les propriétés bâties, les insuffisances d'évaluation résultant du défaut ou de l'inexactitude des déclarations incombant aux contribuables (cf. IDL n^{os} 6027-1 et 6216-2) ;
Les rôles d'impôts sur le revenu comprennent :
- 9006** - les **rôles collectifs** qui comportent la généralité des contribuables imposés à l'impôt sur le revenu et dépendant d'un même poste comptable (communes non recensées : classement par ordre alphabétique) ou d'une même commune (communes recensées : classement par ordre topographique)¹. Les rôles portent aussi bien sur des impositions primitives que sur des impositions supplémentaires résultant de la réparation d'omissions ou d'inexactitudes ; la CSG, la CRDS et le prélèvement social sur les revenus du patrimoine et sur certains revenus soumis à l'impôt sur le revenu font l'objet d'un rôle spécial distinct de celui relatif à l'impôt sur le revenu ;
- 9007** - les **rôles individuels** qui concernent les impositions, notamment d'impôt sur le revenu, faisant l'objet de matrices individuelles (impositions établies à la suite de cession ou cessation d'entreprises, certaines impositions établies à la suite de vérifications et de rehaussements de déclarations, par exemple).
- 9008** Pour constituer des titres de recouvrement, les rôles doivent être homologués, c'est-à-dire revêtus de la formule qui les rend exécutoires.
Le pouvoir d'homologation appartient en principe au préfet. Depuis le 31 décembre 2010, le préfet peut déléguer ses pouvoirs aux agents de catégorie A désignés par le responsable départemental des finances publiques et détenant au moins le grade d'administrateur des finances publiques adjoint (Ann. II, art. 376-0 bis). La publicité des délégations est assurée par la publication, au *Recueil des actes administratifs* de la préfecture, des arrêtés de délégation (CGI, art. 1658).
- 9009** La date de mise en recouvrement des rôles est fixée par l'autorité compétente pour les homologuer. Cette date est indiquée sur le rôle ainsi que sur les avis d'imposition délivrés aux contribuables (CGI, art. 1659). En principe, la mise en recouvrement est fixée au trentième jour suivant celui de l'homologation. Ce délai peut être exceptionnellement allongé ou réduit.
Les rôles doivent être mis en recouvrement dans les limites de temps prévues par la loi en ce qui concerne chaque impôt ou taxe.

II. LES AVIS D'IMPOSITION

- 9010** L'avis d'imposition est une copie partielle du rôle établi au nom de chaque contribuable figurant au rôle. Cet avis d'imposition mentionne, notamment, le total par nature d'impôt des sommes à acquitter, les conditions d'exigibilité (voir ci-après) ainsi que la date de mise en recouvrement et la date limite de paiement (LPF, art. L. 253).
- 9011

III. L'EXIGIBILITÉ DE L'IMPÔT

- 9012** Les impôts directs qui font l'objet d'un rôle sont, d'une manière générale, exigibles trente jours après la date de la mise en recouvrement de ce rôle (CGI, art. 1663-1).
Mais ce principe comporte des dérogations.
C'est ainsi que certains impôts ou taxes sont exigibles avant même la mise en recouvrement du rôle. Tel est le cas notamment pour le versement d'acomptes provisionnels. Ce point particulier est traité plus loin (cf. n^{os} 9125 à 9131). En matière de cotisation foncière des entreprises (CGI, art. 1679 *quinquies*), le solde de la taxe (en cas de versement d'acompte) n'est exigible qu'à partir du 1^{er} décembre.
- 9013** D'autre part, les impôts directs, produits et taxes assimilés recouvrés par voie de rôle deviennent immédiatement exigibles dans les situations prévues par les articles 1663-2 et 1664-3 du CGI², c'est-à-dire en cas de :
- déménagement en dehors du ressort de la perception, à moins que le contribuable n'ait fait connaître, avec justification à l'appui, son nouveau domicile ;

1. Les villes recensées sont les localités où l'assiette des impôts locaux donne lieu à un recensement annuel des contribuables. Ce sont généralement les chefs-lieux de département et les villes comptant au moins 5000 habitants de population agglomérée.

2. D'autres cas d'exigibilité immédiate de l'impôt sont également prévus :
- retard dans le paiement des acomptes provisionnels d'impôt sur le revenu (cf. n^o 9130) ;

- déménagement à l'étranger (toutefois, le paiement de ces impôts peut être différé par l'octroi de délais de paiement sur production d'une garantie estimée suffisante par le comptable chargé du recouvrement) ;
- vente volontaire ou forcée des biens du contribuable ;
- application d'une majoration pour non-déclaration ou déclaration tardive ou insuffisante des revenus ou bénéfices imposables ;
- cession ou cessation d'entreprise, ou de l'exercice d'une profession non commerciale ; décès de l'exploitant ou du contribuable ;
- droits et pénalités dus au titre de la taxe sur les salaires et de la retenue à la source sur certains revenus non commerciaux ou salariaux ;
- défaut de versement des acomptes provisionnels exigibles.

Lorsque leur montant total par article de rôle est inférieur à **12 €**, les cotisations d'impôts directs perçus au profit de l'État et celles d'impôts directs locaux ne sont pas mises en recouvrement ou sont allouées en non valeur (CGI, art. 1657-2).

9014

Il peut aussi, sous certaines conditions, être sursis au paiement d'impôts mis en recouvrement (LPF, art. L. 277, L. 279, L. 279 A et R* 277-1 et suivants ; décrets n° 2009-985 et 2009-986 du 20 août 2009 ; cf. RC n°s 7601 et suiv. ; LPF, art. L. 187, cf. RC n° 7044).

IV. LA DÉLIVRANCE D'EXTRAITS DE RÔLES ET DE BORDEREAUX DE SITUATION

9015

Les comptables chargés du recouvrement des impôts directs sont tenus de délivrer, sur papier libre, à toute personne qui en fait la demande, soit un extrait de rôle¹ qui constitue en pratique une copie de l'avis d'imposition qui lui a été adressé, ou un bordereau de situation afférent à ses impôts, soit un certificat de non-inscription au rôle, soit encore une copie de l'avis de mise en recouvrement, selon le comptable compétent pour recouvrer l'impôt (LPF, art. L. 104 et L. 105).

9016

V. LES DELAIS DE PAIEMENT

(BOI-REC-PREA-20-10, BOI-REC-PART-10-30 ; cf. également n°s 9336 et suiv.)

9017

a. Délais de paiement accordés aux contribuables demandeurs d'emploi. Il a été prescrit aux comptables :

- de faire bénéficier les contribuables à la recherche d'un emploi d'un large étalement du paiement des cotisations fiscales ;
- d'accorder automatiquement à ces contribuables la remise gracieuse de la majoration de 10 % liquidée à l'encontre de ceux qui ne s'acquittent pas de leurs cotisations d'impôt sur le revenu ou d'impôts directs locaux dans les délais légaux.

Les contribuables concernés doivent, selon le cas :

- présenter leur carte d'inscription à l'agence locale de l'emploi (chômeurs à temps complet) ;
- produire une déclaration de l'employeur attestant qu'ils ne sont pas employés à temps plein (chômeurs partiels).

Ceux des intéressés, qui ont opté pour le paiement de l'impôt sur le revenu par prélèvement mensuel, peuvent, à leur demande, revenir au système classique des acomptes provisionnels, pour permettre au comptable compétent d'appliquer les mesures qui précèdent.

b. Délais de paiement accordés aux agriculteurs victimes de calamités naturelles. Les intéressés peuvent, sur demande, obtenir les délais de paiement nécessaires pour s'acquitter de l'impôt sur le revenu. Après paiement des droits, ils peuvent, sur demande également, bénéficier de la remise ou d'une modération de la majoration de 10 % appliquée à l'impôt.

c. Délais de paiement accordés aux créanciers de l'État. Les contribuables débiteurs d'impôts directs envers l'État peuvent obtenir automatiquement des délais de paiement auprès des comptables de la DGFIP s'ils justifient qu'ils possèdent envers l'État une créance certaine et

- majoration des droits contestés à tort devant le tribunal administratif (LPF, art. L. 280) ;
- impositions établies dans les conditions prévues aux articles L. 66 à L. 70 du LPF au nom de personnes qui changent fréquemment de lieu de séjour (LPF, art. L. 270).

1. Pour les impôts locaux, les extraits de rôle peuvent être délivrés, soit au contribuable lui-même, soit à des tiers pourvu qu'ils soient eux-mêmes inscrits au rôle. Pour les impôts directs d'État et taxes assimilées (impôts sur les revenus, notamment), les extraits ne peuvent être délivrés qu'au contribuable concerné (LPF, art. L. 104). Il est précisé que la règle exposée par cet article ne fait pas obstacle à la délivrance d'un extrait de rôle à une personne dûment mandatée par le contribuable pour le représenter.

exigible (rapprocher du n° 9337). L'instruction codificatrice n° 95-027-A1 du 1^{er} mars 1995 précise les conditions d'application de cette mesure. Les impôts directs visés par ces délais de paiement sont ceux recouverts uniquement au profit de l'État, notamment l'impôt sur le revenu.

d. Délais de paiement accordés aux contribuables qui perçoivent des revenus entrant dans la catégorie des traitements, salaires, pensions et rentes viagères ayant fortement baissé (BOI-REC-PART-10-30-II).

Les contribuables qui perçoivent des revenus entrant dans la catégorie des traitements, salaires, indemnités, pensions et rentes viagères mentionnés au septième alinéa de l'article 1^{er} du CGI bénéficient, sur leur demande, de délais de paiement pour l'impôt sur le revenu dû par le foyer fiscal au titre de l'année précédente.

Les comptables sont tenus d'accorder ces délais de paiement si une baisse de plus de 30 % est constatée entre le montant des revenus mentionnés ci-dessus et perçus au titre du mois où est formulée la demande et un montant de référence égal à la moyenne de ces mêmes revenus perçus par le foyer fiscal au cours des trois derniers mois précédents.

Si le foyer fiscal dispose d'autres catégories de revenus, la baisse constatée est rapportée au montant de référence majoré du montant mensuel moyen des autres revenus déclarés l'année précédente pour apprécier si le taux de 30 % est atteint.

Pour bénéficier des délais de paiement mentionnés ci-avant, les contribuables doivent produire à l'appui de leur demande les pièces justifiant le montant des revenus.

Les contribuables qui ont fait l'objet d'une procédure d'imposition d'office en ce qui concerne l'impôt sur le revenu faisant l'objet de la demande de délais de paiement ne peuvent bénéficier de ces dispositions.

Les délais de paiement courent à compter du mois de la demande et jusqu'au 31 mars de l'année suivant celle de la mise en recouvrement de l'imposition.

Le comptable établit un contrat en double exemplaire qui fixe l'échéancier accordé au contribuable.

C. LISTE DES IMPOTS RECOUVRES PAR LA DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

9018 *Dans la présentation de la liste qui suit :*

- lorsque certains impôts ou taxes sont recouverts selon les modalités ainsi que sous les sûretés, garanties et sanctions applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires, le texte (en petits caractères) des observations auxquelles ils donnent lieu est précédé d'un astérisque * ;
- le texte est précédé de deux astérisques ** lorsque ces impôts ou taxes sont, en outre, liquidés sur le même imprimé et dans les mêmes délais que la taxe sur la valeur ajoutée.

I. IMPOTS D'ETAT

1. Impôts directs et taxes assimilées :

- 9019** 1. Impôt sur le revenu (CGI, art. 1 A et suiv. ; cf. FP, n°s 1 et suiv. ; cf. n°s 9125 et suiv.)
- 9020** 2. Retenues à la source et prélèvements sur les revenus de capitaux mobiliers ; prélèvements sur les bons anonymes :
- Valeurs françaises et assimilées (CGI, art. 119 bis-1, 119 bis-2, 187, 131 ter-2 et 1678 bis) ;
 - Valeurs étrangères (CGI, art. 115 quinquies) ;
 - Prélèvements et recettes divers (CGI, art. 125 A, 125 A III bis 1^{er} bis, 125 A III bis 6^o) ;
 - Prélèvements sur les bons anonymes (CGI, art. 990 A à 990 C). Cf. n°s 9119, 9235 ;
 - Prélèvement sur les dividendes perçus par les particuliers (CGI, art. 117 quater ; cf. n° 9150).
- 9021** 3. Prélèvement sur certains profits ou plus-values réalisés par les personnes physiques, les sociétés ou organismes n'ayant pas d'établissement en France (CGI, art. 244 bis et 244 bis A).
Cf. n°s 9169 et 9170.
- 9022** 4. Retenue à la source sur les salaires, pensions et revenus non salariaux versés à des personnes domiciliées hors de France (CGI, art. 182 A, 182 A bis et 182 B).
Cf. n° 9161 ; Cf. FP n°s 713 et suiv. et 725 et suiv.
- 9023** 5. Taxe sur les excédents de provisions des entreprises d'assurances de dommages (CGI, art. 235 ter X).
* Cf. FE n° 1825.

- 9024** 6. Taxe d'apprentissage (CGI, art. 224 à 230 H et 1678 *quinquies*).
* Cf. n° 9299.
- 9025** 7. Cotisation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction (CGI, art. 235 *bis* et 1679 *bis* A).
Cette cotisation est recouvrée selon les modalités et sous les sûretés, garanties et sanctions applicables aux taxes sur le chiffres d'affaires.
* Cf. FP n°s 850 et suiv.
- 9026** 8. Participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue (CGI, art. 235 *ter* C à 235 *ter* KH).
* Cf. n° 9301.
- 9027** 9. Taxe forfaitaire sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection et d'antiquité (CGI, art. 150 VI à art. 150 VM).
* Cf. FI n°s 3400 et suiv.
- 9028** 10. Taxe sur les salaires (CGI, art. 231 à 231 *bis* U)
Cf. n°s 9303 et suiv.
- 9029** 11. Prélèvement spécial de 33 % sur les bénéfices résultant de la vente, la location ou l'exploitation d'œuvres pornographiques ou d'incitation à la violence (CGI, art. 235 *ter* M et 235 *ter* MB, 1605 *sexies* à 1605 *octies*)
* Cf. FE n° 1795.
- 9030** 12. Prélèvement spécial relatif aux écarts de conversion sur les prêts en monnaie étrangère (CGI, art. 235 *ter* XA).
* Cf. FE n° 1826.
- 9031** 13. Taxe sur les transactions financières (CGI, art. 235 *ter* ZD à 235 *ter* ZD *ter* ; cf. FE n° 1830 à 1830-7).
- 9032** 14. Impôt sur les sociétés (Décret n° 2004-469 du 25 mai 2004 ; CGI, art. 205, 1668, Ann. III, art. 358 à 362).
Cf. n° 9271.
- 9033** 15. Imposition forfaitaire annuelle des sociétés (Décret n° 2004-469 du 25 mai 2004 ; CGI, Ann. III, art. 366 A *bis*).
Cf. n° 9281.
- 9034** 16. Contribution sur les revenus locatifs due par les personnes morales (Décret n° 2004-469 du 25 mai 2004 ; CGI, Ann. III, art. 375 à 381 *decies*).
Cf. n° 9312 et cf.. FP n°s 865 et suiv. .
- 9035** 17. Taxe de risque systémique sur les banques (CGI, art. 235 *ter* ZE ; cf. TCA n° 2993).
La taxe est recouvrée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les taxes sur le chiffre d'affaires. La taxe de risque systémique est acquittée auprès du comptable public compétent au plus tard le 30 juin. Le paiement est accompagné d'un état conforme au modèle fourni par l'administration faisant apparaître les renseignements nécessaires à l'identification de la personne assujettie et à la détermination du montant dû.
18. Taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux et les locaux de stockage perçue dans la région Ile-de-France (CGI, art. 231 *ter*, cf. n° 9309)
19. Taxe annuelle sur les logements vacants. (CGI, art. 232 ; cf. n° 9172)
20. Contribution additionnelle à L'IFER applicable aux stations radioélectriques (CGI, art. 1609 *decies* ; cf. IDL n° 6524-10).
Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de cotisation foncière des entreprises.
21. Contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 235 *ter* ZC ; cf. n° 9280).
22. Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 235 *ter* ZAA et 1668 B ; cf. 9280-1).
23. Contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des revenus distribués (CGI, art. 235 *ter* ZCA instauré par l'art. 6 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 ; cf. 9280-2).
24. Taxe sur les loyers élevés des logements de petite surface (CGI, art. 234 ; cf. FP, n° 892, FE n° 1997).

Pour les personnes physiques, la taxe est établie, contrôlée et recouvrée comme en matière d'impôt sur le revenu et sous les mêmes garanties et sanctions. Le seuil de mise en recouvrement mentionné au 1 *bis* de l'article 1657 s'applique à la somme de la taxe et de la cotisation initiale d'impôt sur le revenu.

Pour les personnes soumises à l'impôt sur les sociétés, la taxe est déclarée, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles d'assiette, d'exigibilité, de liquidation, de recouvrement et de contrôle que l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions.

25. Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (CGI, art. 223 *sexies* ; cf. FP n° 891).

2. Droits d'enregistrement et taxe de publicité foncière :

9036 1. Mutations de propriété à titre onéreux (meubles).

Cf. n°s 9190 et suiv. ; cf. Enr. n°s 4350 et suiv.

9037 2. Mutations de propriété à titre onéreux (immeubles).

Cf. Enr. n°s 4250 et suiv.

9038 3. Mutations à titre gratuit (successions et donations).

Cf. n°s 9190 et suiv. ; cf. Enr. n°s 4500 et suiv., 4537 et suiv.

9039 4. Autres conventions (mutations de jouissance, CGI, art. 744 ; partages et opérations assimilées, CGI, art. 746 et suiv. ; actes relatifs aux sociétés, CGI, art. 808 A et suivants ; conventions et actes civils, actes administratifs, actes de l'état civil donnant lieu à la perception de droits fixes, CGI, art. 680, 685, 686, 687, 731, 732, 738, 739...).

Les modalités de recouvrement des droits afférents aux autres conventions sont traitées sous chaque rubrique au livre V « Enregistrement ».

9040 5. Taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des entités juridiques (CGI, art. 990 D à 990 G ; ann. III, art. 313-0 BR, 313-0 BR *bis* ; ann. IV, art. 121 K *ter* ; LPF, art. R 23 B-1).

Taxe recouvrée selon les règles et sous les sanctions et garanties applicables aux droits d'enregistrement ; cf. Enr. n°s 4738 et suiv.

9041 6. Transfert d'actif à un groupement forestier (CGI, art. 238 *quater*).

Cf. FE, n° 1480.

9042 7. Taxe de publicité foncière (CGI, art. 647, 665, 681, 742, 749, 844).

Cf. Enr. n°s 4006 et suiv. ; cf. PF n°s 8425 et suiv.

9043 8. Taxe spéciale sur les conventions d'assurances (CGI, art. 991 à 1004 *bis* ; ann. III, art. 385 à 390).

Cf. n° 9238 ; cf. également Enr. n°s 4776 et suiv..

9044 9. Prélèvement sur les sommes versées par les organismes d'assurance et assimilés à raison de contrats d'assurances en cas de décès (CGI, art. 990 I).

cf. n° 9237 ; cf. Enr. n°s 4763-2.

9045 10. Taxe d'accroissement (CGI, art. 1005 et 1006).

Le paiement de cette taxe est effectué, pour l'année écoulée, dans les trois premiers mois de l'année suivante au service des impôts du siège social (cf. Enr. n° 4104).

9045-1 11. Droit fixe dû par les opérateurs de jeux ou de paris en ligne (CGI, art. 1012 ; cf. Enr, n° 4816 ; articles 313 BR à 313 BRB de l'annexe III au CGI).

Ce droit est recouvré et contrôlé selon les mêmes règles et sous les mêmes garanties et sanctions qu'en matière de droit d'enregistrement. Il est acquitté selon des modalités fixées par le décret n° 2010-494 du 14 mai 2010 (JO du 15 mai 2010).

9046 12. Taxe annuelle sur les résidences mobiles terrestres (CGI, art. 1013)

La taxe, qui revêt la forme d'un droit de timbre, entre en vigueur à compter de la période d'imposition s'étendant du 1^{er} octobre 2011 au 30 septembre 2012.

9047 **3. Impôt de solidarité sur la fortune** (CGI, art. 885 A et suiv.) :

Cf. n°s 9166 à 9168 ; cf. Enr. n°s 4820 et suiv.

3 bis. Contribution exceptionnelle sur la fortune (Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 4° ; cf. ENR n° 5000).

9048 **4. Droits de timbre :**

1. Timbre unique (quittances, passeports, documents divers) [CGI, art. 886 et suiv.].

Cf. n° 9230.

2. Timbre des formules de chèques (CGI, art. 916 A ; ann. III, art. 313 BG *bis*, 313 BG *ter* ; ann. IV, art. 121 KL *bis*, 121 KL *ter*).

Cf. n° 9230 ; cf. Enr. n° 4702.

9049 5. Taxes sur le chiffre d'affaires :

1. Taxe sur la valeur ajoutée (CGI, art. 287 et 302 *septies* A, 1692 et suiv.).

Cf. nos 9246 à 9267.

2. Taxes spéciales sur les chiffres d'affaires et taxes assimilées (cf. TCA, nos 2910-1 et suiv.)

9050 6. Autres taxes

a. Taxe sur la publicité télévisée (CGI, art. 302 *bis* KA).

* Cf. TCA n° 2956.

9051 b. Taxe forfaitaire sur les actes des huissiers de justice (CGI, art. 302 *bis* Y).

* Cf. TCA nos 2962 et s.

9052 c. Taxe sur certaines dépenses de publicité (CGI, art. 302 *bis* MA).

Cette taxe est déclarée et liquidée sur l'annexe à la déclaration de TVA des opérations du mois de mars de l'année au titre de laquelle elle est due. Elle est acquittée au plus tard lors du dépôt de cette déclaration. Les personnes exonérées de TVA doivent déclarer et liquider la taxe dans les mêmes délais.

Elle est constatée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA.

La taxe perçue avant le 1^{er} janvier 2006 ayant été déclaré non conforme au droit communautaire, les redevables qui ont l'ont acquittée au cours de la période 1998-2005 ont droit à son remboursement.

9053 d. Taxe additionnelle à la taxe proportionnelle sur les cartes grises (CGI, art. 1010 *bis* ; ann. IV, art. 198 *sexies*)

Cette taxe est recouvrée selon les mêmes règles et dans les mêmes conditions que la taxe régionale sur les cartes grises prévue à l'article 1599 *quindecies* du CGI (cf. n° 9077). Depuis le 1^{er} janvier 2008, elle est perçue au profit du budget général de l'Etat. Elle est assise comme un droit de timbre. Cf. Enr, n° 4713.

9054 e. Taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision (CGI, art. 302 *bis* KD).

Cette taxe est constatée, liquidée et recouvrée selon les mêmes règles, garanties et sanctions que celles qui sont retenues pour la TVA.

** Cf. TCA, n° 2957.

9055 f. Taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision (CGI, art. 302 *bis* KG et 1693 *quinquies*).

Cette taxe est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la TVA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

A compter du 1^{er} janvier 2010, les redevables de la taxe l'acquittent par acomptes mensuels ou trimestriels au moins égaux, respectivement, au douzième ou au quart du montant de la taxe due au titre de l'année civile précédente. Les redevables procèdent à la liquidation de la taxe due au titre d'une année civile considérée lors du dépôt de leur déclaration de TVA du mois de mars ou du premier trimestre de l'année civile suivante. Le complément de taxe éventuellement exigible après déduction des acomptes est versé lors du dépôt de cette déclaration. La taxe ne peut être compensée avec un éventuel crédit de TVA. Les redevables qui estiment que les acomptes déjà payés au titre de l'année atteignent le montant de la taxe dont ils seront en définitive redevables peuvent surseoir aux paiements des acomptes suivants. Si le montant de la taxe est supérieur de plus de 20 % au montant des acomptes versés, l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et la majoration prévue à l'article 1731 du même code sont applicables aux sommes dont le versement a été différé.

** Cf. TCA, n° 2958.

9056 g. Taxe sur les services fournis par les opérateurs de communications électroniques (CGI, art. 302 *bis* KH et 1693 *sexies*).

Cette taxe, est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la TVA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe. **A compter du 1^{er} janvier 2010**, les redevables de la taxe prévue à l'article 302 *bis* KH du CGI acquittent cette taxe par acomptes mensuels ou trimestriels au moins égaux, respectivement, au douzième ou au quart du montant de la taxe due au titre l'année civile précédente. Le complément de taxe exigible au vu de la déclaration mentionnée au V de l'article 302 *bis* KH est versé lors du dépôt de celle-ci. Les redevables qui estiment que les acomptes déjà payés au titre de l'année atteignent le montant de la taxe dont ils seront en définitive redevables peuvent surseoir aux paiements des acomptes suivants. Si le montant de la taxe est supérieur de plus de 20 % au montant des acomptes versés, l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et la majoration prévue à l'article 1731 du même code sont applicables.

** Cf. TCA, n° 2959.

9057 h. Prélèvements spécifiques aux jeux de casinos exploités en application de la loi du 15 juin 1907 (loi n° 2009-888 du 22 juillet 2009 de développement et de modernisation des services touristiques, art. 27).

Ces prélèvements sont recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les TCA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à ces mêmes taxes (code général des collectivités territoriales, art. L. 2333-55-2).

9058 i. Prélèvements sur les paris hippiques, sportifs et les jeux de cercle en ligne (CGI, art. 302 *bis* ZG à 302 *bis* ZN).

Ces prélèvements sont recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les TCA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à ces mêmes taxes (CGI, art. 302 *bis* ZM).

* Cf. TCA, n° 2987 et 2988.

9059 j. Contribution de solidarité territoriale (CGI, art. 302 *bis* ZC ; cf. TCA n° 2994).

La taxe est constatée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

9060 k. Contribution sur les activités privées de sécurité (CGI, art. 1609 *quintricies* ; cf. TCA, n° 2997).

La contribution est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

9061 l. Taxe sur les ventes et les locations de vidéogrammes destinés à l'usage privé du public (CGI, art. 1609 *sexdecies* B).

Cette taxe est constatée, liquidée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée (cf. TCA, n° 2973). Pour frais d'assiette et de recouvrement, l'État effectue un prélèvement de 2,5 % sur le montant de cette taxe (CGI, art. 1647-IX).

9062

9063

7. Redevances et recettes assimilées :

9064 a. Redevances sanitaires d'abattage et de découpage (CGI, art. 302 *bis* N à 302 *bis* W ; ann. III, art. 111 *quater* A et suiv.).

* Cf. n° 9268 ; cf. TCA n° 2910-1 et suiv.

9065 b. Redevances sanitaires de première mise sur le marché et de transformation des produits de la pêche et de l'aquaculture (CGI, art. 302 *bis* WA et 302 *bis* WB ; ann. II, art. 267 *quater* F et 267 *quater* G).

Ces redevances sont recouvrées et contrôlées selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la TVA.

* Cf. TCA, n° 2922 et suiv.

9066 c. Redevance sanitaire pour le contrôle de certaines substances et de leurs résidus (CGI, art. 302 *bis* WC ; ann. II, art. 267 *quater*).

Cette redevance est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la TVA.

Les personnes redevables de cette redevance doivent déposer auprès du service des impôts dont elles relèvent pour le dépôt de leurs déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires, une déclaration comportant les indications nécessaires à l'assiette et à la perception de la redevance (cf. CGI, Ann. II, art. 267 *quater* H).

* Cf. TCA, n° 2935 et suiv.

9067

d. Consignation pour carte de commerce (CGI, art. 302 *octies* et 1788).

Cf. CGI, ann. III, art. 111 *quaterdecies* à 111 *novodecies*.

9068

9072

II. IMPOTS PERÇUS AU PROFIT DES COLLECTIVITÉS LOCALES

9073

1. Impôts directs locaux et taxes assimilées.

a. Taxes foncières :

- Taxe foncière sur les propriétés bâties (CGI, art. 1380 à 1391 E ; cf. IDL, n° 6200 et suiv., cf. n° 9162 et s.).

- Taxe foncière sur les propriétés non bâties (CGI, art. 1393 à 1398 A ; cf. IDL, n° 6300 et suiv., cf. n° 9162 et s.).

- b. Taxe d'habitation (CGI, art. 1407 à 1414 B ; cf. IDL, n^{os} 6003 et suiv., cf. n^{os} 9162 et s.).
- c. Contribution économique territoriale (cotisation foncières des entreprises et cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises) (CGI, art. 1447-0 et suiv, 1586 *ter* et suiv. ; cf. IDL, n^{os} 6050 et suiv., cf. n^{os} 9288 et suiv.).
- d. Taxes spéciales d'équipement (CGI, art. 1599 *quinquies*, 1608 et suiv. ; cf. IDL, n^{os} 6500 et suiv.).
- e. Redevances des mines (CGI, art. 1519 ; cf. IDL n^o 6508).
- f. Imposition forfaitaire sur les pylones (CGI, art. 1519 A ; cf. IDL n^o 6509).
- g. Taxe sur les éoliennes maritimes (CGI, art. 1519 B et 1519 C ; cf. IDL, n^o 6522).
- h. Taxe d'enlèvement des ordures ménagères (CGI, art. 1520 et 1639 A *bis* modifié ; cf. IDL, n^o 6506).
- i. Taxe de balayage (CGI, art. 1528 ; cf. IDL n^o 6507).
- j. Taxe sur la cession de terrains constructibles (CGI, art. 1529 ; cf. IDL n^o 6507-1).
- k. Taxe sur les friches commerciales (CGI, art. 1530 ; cf. IDL n^o 6507-2).
- l. Imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (CGI, art. 1635-0 *quinquies*, 1519 D à 1519 H, 1599 *quater* A, 1599 *quater* B ; cf. IDL n^o 6524 et s.).
- m. Taxe sur les surfaces commerciales (loi n^o 72-657 du 13 juillet 1972, art. 4 à 7 modifiés par l'article 77 de la loi de finances pour 2010 ; décret n^o 2010-1026 du 31 août 2010 ; cf. IDL, n^{os} 6526 et suiv.).

A compter du 1^{er} janvier 2010, cette taxe est recouvrée, contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe. La taxe est déclarée et payée avant le 15 juin de l'année au titre de laquelle elle est due.

9074

2. Droit d'enregistrement et taxe de publicité foncière perçus au profit des départements (CGI, art. 1594 A et suiv.).

Cf. Enr., n^o 4018.

9075

3. Taxes additionnelles à certains droits d'enregistrement :

- a. Taxes communales (CGI, art. 1584).
Cf. Enr., n^{os} 4251, 4386 et 4389.
- b. Taxes départementales (CGI, art. 1595 et suiv.).
Cf. Enr., n^{os} 4163, 4386, 4623-1.

9076

4. Taxes d'urbanismes.

Avant le 1^{er} mars 2012 :

- Taxe locale d'équipement (CGI, art. 1585 A à 1585 H, 1635 *bis* B et 1723 *quater* à 1723 *septies* ; CGI, annexe II, articles 317 *bis* à 317 *septies* ; CGI, annexe III, articles 328 D *bis* à 328 D *quater* ; décret n^o 2009-569 du 20 mai 2009 ; cf. n^o 9174).
- Taxe complémentaire à la taxe locale d'équipement au profit de la région d'Île de France (CGI, art. 1599 *octies*).
- Taxe spéciale d'équipement perçue dans le département de la Savoie (CGI, art. 1599-0 B).
- Taxe pour le financement des dépenses des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement (CGI, art. 1599 B).
- Taxe départementale des espaces naturels sensibles (code de l'urbanisme art. L 142-2).
- Versement pour dépassement du PLD (code de l'urbanisme, ancien art. L. 112-2 ; CGI, art. 1723 *octies*).
- Participation pour non-réalisation d'aires de stationnement (code de l'urbanisme, art. L 123-1-2, L 332-7-1 et R 332-17 à R 332-23).
- Redevance d'archéologie préventive (code du patrimoine, art. L 524-2 à L 524-16).

À compter du 1^{er} mars 2012 :

- Taxe d'aménagement (code de l'urbanisme, art. L 331-1 à L 331-34).
- Versement pour sous-densité (code de l'urbanisme, art. L 331-5 à L 331-47).

9077

5. Certificats d'immatriculation des véhicules automobiles et autres véhicules à moteur (CGI, art. 1599 *quindecies* et suiv. ; ann. IV, art. 198 *sexies* ; décret n^o 2008-1283 du 8 décembre 2008).

Instituée au profit des régions et de la collectivité territoriale de Corse, la taxe sur les certificats d'immatriculation, qui peut être proportionnelle ou fixe selon les véhicules, est perçue par les régies de préfecture ou de sous-préfecture. Dans le cadre du nouveau système d'immatriculation des véhicules qui est mis en place depuis le 1^{er} janvier 2009, le

paiement de cette taxe peut également être effectué auprès des personnes, titulaires d'une commission délivrée par l'administration des finances, qui transmettent à l'administration les données relatives aux demandes d'immatriculation des véhicules donnant lieu au paiement de cette taxe (CGI, art. 1723 ter-0 B modifié). Elle est assise et recouvrée comme un droit de timbre (cf. Enr. n° 4712).

9078 6. Taxe sur les transports publics aérien et maritime en provenance ou à destination de la Corse perçue au profit de la région Corse (CGI, art. 1599 *vicies*).

** La taxe est recouvrée comme en matière de TVA (cf. TCA n°s 2961 et suiv.).

9079

9080

III. IMPOTS AFFECTÉS À DES BUDGETS ANNEXES, FONDS, ORGANISMES DIVERS ¹

9081 1. Chambres de commerce et d'industrie : taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie (CGI, art. 1600 ; cf. IDL, n° 6504).

9082 2. Chambres de métiers et de l'artisanat : taxe pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat (CGI, art. 1601 à 1601 B ; cf. IDL, n° 6505).

9083 3. Chambres d'agriculture : taxe pour frais de chambres d'agriculture (CGI, art. 1604 ; cf. IDL, n° 6503).

9084 4. Organismes publics de télévision et de radiodiffusion : Contribution à l'audiovisuel public (ex redevance audiovisuelle) [CGI, art. 1605 à 1605 *quater*, 1840 W *ter*, 1840 W *quater*].

En ce qui concerne le paiement de la contribution à l'audiovisuel public due par les particuliers, cf. n° 9173 ; cf. également IDL, n°s 6530 à 6543.

En ce qui concerne le paiement de la contribution à l'audiovisuel public due par les professionnels, cf. n° 9311 ; cf. également TCA, n°s 2974 à 2981.

9085 5. Caisse centrale de la Mutualité sociale agricole :

- taxe spéciale sur les huiles effectivement destinées à l'alimentation humaine (CGI, art. 1609 *vicies* ; ann. III, art. 331 N à 331 V ; ann. IV, art. 159 *ter* A ; cf. TCA, n°s 2942 et suiv.) :

Les éléments de décompte de la taxe sont portés sur une feuille annexe à la déclaration 3310 A.

- taxe sur les véhicules des sociétés (TVS) (CGI, art. 1010 à 1010 B).

Depuis le 1^{er} janvier 2009, le produit de la taxe sur les véhicules des sociétés mentionnée à l'article 1010 du CGI est affecté à la Caisse centrale de la mutualité sociale agricole.

* Cf. n° 9313.

9086 6. Fonds d'aide à l'acquisition de véhicules propres : malus applicable aux voitures particulières les plus polluantes (CGI, art. 1011 bis)

Cette taxe est recouvrée selon les mêmes règles et dans les mêmes conditions que la taxe régionale sur les cartes grises prévue à l'article 1599 *quindécies* du CGI (cf. n° 9077). Ainsi, la taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules est acquittée auprès des régies de préfecture ou de sous-préfecture. A compter du 01/01/2009, elle peut être acquittée auprès des professionnels de la vente automobile avec délivrance concomitante d'un certificat provisoire d'immatriculation, le certificat définitif étant ensuite adressé par voie postale au domicile du titulaire du certificat d'immatriculation.

Cf. Enr, n° 4713-1.

9087 7. Développement agricole et rural : taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles (CGI, art. 302 *bis* MB) :

** Cette taxe est recouvrée et contrôlée selon les procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA (cf. TCA, n° 2970).

9088 8. Fonds de garantie des assurances obligatoires de dommages institué au profit des victimes d'accidents d'automobile et de chasse (CGI, art. 1628 *quater* ; ann. II, art. 322 à 323 A ; ann. IV, art. 159 *quinquies*-0 A et 159 *quinquies*-0 B).

La contribution des responsables d'accidents non assurés est liquidée et recouvrée par les services des impôts, selon les mêmes règles, sous les mêmes garanties et sous les mêmes sanctions qu'en matière de droits d'enregistre-

1. En ce qui concerne les divers prélèvements sociaux auxquels sont notamment soumis les produits de placement supportant le prélèvement prévu à l'article 125 A du CGI, cf. ci-après n° 9196 ; cf. CGI, art. 1600-0 D, 1600-0 F *bis* et 1600-0 I.

ment. Elle est perçue sur la notification faite à la DGFIP par le fonds de garantie. Elle doit être acquittée dans le délai d'un mois à compter de la réclamation adressée par la DGFIP.

La contribution des entreprises d'assurance et des assurés est recouvrée directement par le fonds de garantie.

9089 9. Fonds commun des accidents du travail agricole (CGI, art. 1622, ann. III, art. 336 *bis* à 336 *quater* ; cf. Enr. n° 4116).

9090 10. Office français de l'immigration et de l'intégration (OFII) [décret n° 2009-331 du 25 mars 2009 ; cf. Enr. n° 4707].

Taxes de délivrance et de renouvellement des titres de séjour, des documents de circulation délivrés aux étrangers mineurs et de renouvellement des autorisations de travail acquittées soit par voie d'apposition de timbres mobiles d'une série spéciale soit par voie électronique au moyen d'un timbre dématérialisé, dans des conditions fixées par décret. Taxe pour demande de validation d'une attestation d'accueil recouvrée comme en matière de droit de timbre, droits dus au titre des demandes de naturalisation, de réintégration et dans la nationalité française et déclarations d'acquisition de la nationalité à raison du mariage.

9091 11. Fonds national de gestion des risques en agriculture (CGI, art. 1635 *bis* A).
cf. Enr. n° 4117.

9092 12. Fonds de prévention des risques naturels majeurs (CGI, art. 1635 *bis* AD).

Le fonds est alimenté par un prélèvement recouvré suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties et les mêmes sanctions que la taxe sur les conventions d'assurances (cf. n° 9238).

Ce prélèvement est versé à l'appui de la déclaration n° 2787.

9093 13. Centre national du cinéma et de l'image animée (Ordonnance n° 2009-901 du 24 juillet 2009, art. 3, 9 et 11).

a. Prélèvements ou taxes spéciales sur les œuvres pornographiques ou d'incitation à la violence.

* Cf. n°s 9314 à 9316 ; cf. également FE, n°s 1795 et suiv..

9094 14. Centre national du livre (CGI, art. 1609 *undecies* à 1609 *quindecies* ; ann. III, art. 331 L et 331 M ; ann. IV, art. 159 AA et 159 AD).

a. Taxe sur l'édition des ouvrages de librairie (CGI, art. 1609 *duodecies*).

** Cf. TCA n° 2949.

b. Taxe sur les appareils de reproduction ou d'impression (CGI, art. 1609 *terdecies*).

** Cf. TCA n° 2950.

9095 15. Contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 235 *ter* ZC et ann. III, art. 366 L et 366 M).

Depuis le 1^{er} janvier 2008, le produit de la contribution sociale sur l'IS mentionnée à l'article 235 *ter* ZC du CGI est affecté aux caisses et régimes de sécurité sociale (cf. n° 9280).

9096 16. Taxe due par les concessionnaires d'autoroutes (CGI, art. 302 *bis* ZB).

* Cf. TCA, n° 2965.

La taxe est constatée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA.

9097 17. Taxe d'abattement affectée pour partie à l'établissement national des produits de l'agriculture et de la mer [FranceAgriMer] (CGI, art. 1609 *septvicies*).

** Cette taxe est constatée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA (cf. TCA, n° 2966).

9098 18. Contribution sur les retransmissions sportives (CGI, art. 302 *bis* ZE ; cf. TCA, n°s 2968 et suiv.).

* Cette contribution est constatée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA. Son produit est affecté à l'établissement public chargé du développement du sport dans la limite du plafond prévu au I de l'article 46 de la loi de finances pour 2012.

9099

9100 19. Association pour le développement de la formation professionnelle dans les transports (CGI, art. 1635 *bis* M).

Il a été institué une taxe destinée à financer le développement des actions de formation professionnelle dans les transports routiers. Cette taxe est recouvrée selon les règles et sous les mêmes conditions que la taxe prévue à l'article 1599 *quindecies* du CGI (cf. n° 9077 ; cf. Enr, n° 4713-2).

9101 **20. Droit de timbre perçu pour la validation du permis de chasser au profit de l'Office national de la chasse et de la faune sauvage** (CGI, art. 1635 *bis* N ; CGI, annexe II, art. 326 *bis*) : cf. Enr., n° 4710.

9102 **21. Taxe pour le développement de la formation professionnelle dans les métiers de la réparation de l'automobile, du cycle et du motocycle** (CGI, art. 1609 *sexvicies*).

Taxe instituée au profit de l'Association nationale pour la formation automobile. Elle est recouvrée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les taxes sur le chiffre d'affaires (cf. TCA, n° 2972).

9103 **22. Fonds de garantie des risques liés à l'épandage agricole des boues d'épuration urbaines ou industrielles : taxe sur les boues d'épuration urbaines et industrielles** (CGI, art. 302 *bis* ZF).

Les redevables procèdent à la liquidation de la taxe due au titre de l'année précédente lors du dépôt de leur déclaration de TVA du mois de mars ou du premier trimestre de l'année civile. Exceptionnellement, ils procéderont pour la première fois à la liquidation de la taxe sur l'imprimé n° 3310 A annexé à la déclaration du mois de juin 2010 ou, selon le cas, à la déclaration du second trimestre 2010, déposée en juillet 2010.

La taxe est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la TVA.

** cf. TCA, n° 2982.

9104 **23. Institut national de prévention et de l'éducation pour la santé (INPES).**

- contribution prévue à l'article 1609 *octovicies* du CGI (cf. TCA, n° 2984).

- prélèvements sur les paris hippiques, sportifs et les jeux de cercle en ligne (code de la sécurité sociale, art. L 137-20 à L 137-22, cf. TCA, n° 2987 et 2989).

9105 **24. Agence nationale des titres sécurisés : taxe pour la gestion des certificats d'immatriculation des véhicules** (CGI, art. 1628-0 *bis*).

La délivrance du certificat d'immatriculation d'un véhicule neuf ou d'occasion est soumise à un droit de timbre dit " taxe pour la gestion des certificats d'immatriculation des véhicules " dont le montant est fixé à 4 €. Ce droit de timbre est perçu selon les modalités applicables à la taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules mentionnée à l'article 1599 *quindicies* du CGI (cf. n° 9077).

Cf. Enr. n° 4711-1.

9106 **25. Droit affecté au fonds d'indemnisation de la profession d'avoués près les cours d'appel** (CGI, art. 1635 *bis* P ; cf. ENR n° 4715).

Ce droit est institué pour les appels interjetés à compter du 1^{er} janvier 2012.

9107

9108 **26. Fonds de modernisation de la restauration : contribution annuelle sur les ventes de produits alimentaires à consommer sur place ou à emporter** (CGI, art. 302 *bis* ZG ; cf. TCA, n° 2985).

Cette contribution est recouvrée et contrôlée selon les procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA.

9109 **27. Centre des monuments nationaux : prélèvements sur les paris hippiques, sportifs et les jeux de cercle en ligne** (CGI, art. 302 *bis* ZG à 302 *bis* ZN).

Ces prélèvements sont recouvrés et contrôlés selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les TCA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à ces mêmes taxes (CGI, art. 302 *bis* ZM).

* Cf. TCA, n° 2987 et 2988.

28. Centre national pour le développement du sports (CNDS) : prélèvement sur les jeux de loterie et les paris sportifs en ligne prévu aux articles 1609 *novovicies* et 1609 *tricies* du CGI.

Ces prélèvements sont recouvrés et contrôlés selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les taxes sur le chiffre d'affaires. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à ces mêmes taxes.

* Cf. TCA, n° 2987 et 2990.

9110 **29. Taxe exceptionnelle sur la réserve de capitalisation des entreprises d'assurance affectée à la Caisse nationale des allocations familiales (CNAF)** (cf. TCA n° 2996).

La taxe est exigible à la clôture de l'exercice en cours au 30 décembre 2010. Elle est déclarée et liquidée dans les quatre mois de son exigibilité sur une déclaration dont le modèle est fixé par l'administration. Elle est acquittée pour moitié lors du dépôt de cette déclaration et pour moitié dans les seize mois de son exigibilité.

La taxe est recouvrée et contrôlée selon les procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

9110-1 30. Taxe spéciale d'équipement au profit de l'établissement public « Société du Grand Paris » (CGI, art. 1609 G).

La taxe est établie et recouvrée suivant les règles définies aux quatrième à sixième alinéas de l'article 1607 *bis* du CGI.

9110-2 31. Contribution au fonds paritaire de sécurisation des parcours professionnels (Code du Travail, art. L.6332-19 et D.6332-107-1)

Les sommes versées par les organismes paritaires agréés sont recouvrées selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les taxes sur le chiffre d'affaires.

9110-3 32. Contribution pour l'aide juridique (CGI, art. 1635 *bis* Q ; Décret n° 2011-1202 du 28 septembre 2011 ; cf. ENR n° 4715-1)

Cette contribution, qui s'applique aux instances introduites à compter du 1^{er} octobre 2011, est affectée au Conseil national des barreaux.

D. MODES DE PAIEMENT DES DIVERS IMPOTS, TAXES ET CONTRIBUTIONS

(BOI-REC-PART-10-20 ; BOI-REC-PRO)

9111 Le paiement de l'impôt peut être effectué en **numéraire** (sous certaines conditions), par **chèque**, par **titre interbancaire de paiement** (pour les impôts directs recouvrés par voie de rôle), par **prélèvement automatique** (pour les impôts directs recouvrés par voie de rôle), par **carte bancaire** (pour le paiement de certains timbres fiscaux), par **télèglement** (dans certains cas, ce mode de paiement est obligatoire), par certains moyens spécifiques au paiement des droits d'enregistrement (remise d'œuvres d'art, objets de collections, immeubles ou titres), ou par **virement** (dans certains cas, ce mode de paiement est obligatoire).

Certains impôts ou taxes peuvent également être payées par remises d'œuvres d'art, objets de collections, immeubles ou valeurs du Trésor ou encore par imputation de créances fiscales détenues sur le Trésor sur des échéances futures de paiement.

Ces différents moyens de paiement appellent les commentaires ci-après.

9112 1. Paiement en numéraire (CGI, art. 1680) : il est accepté pour le paiement de tous les impôts, taxes ou cotisations ; toutefois, les impôts directs et taxes assimilées ne sont payables en numéraire que dans la limite de **3 000 €**.

9113 2. Paiement par chèque (CGI, Ann. IV, art. 199 à 204). Sous réserve des dispositions spéciales prévues au CGI et de toutes autres mesures que pourrait prescrire l'administration, le paiement des droits, taxes, redevances, soultes, produits des monopoles et autres sommes dues au Trésor peut être fait au moyen de chèques (CGI, ann. IV, art. 199). Toutefois, au delà de certains montants, le paiement de certains impôts ou taxes doit obligatoirement être effectué par virement ou par prélèvement (cf. n° 9119).

Le chèque bancaire ou postal obéit à des règles de forme très strictes (code monétaire et financier, art. L. 131-2). En outre, l'émission d'un chèque destiné au paiement d'impôts ou de taxes est soumise à des dispositions particulières (ann. IV au CGI, art. 200 à 202) ; il est daté du jour ou de la veille de sa remise et, s'il est transmis par la poste, du jour même de son expédition ; il est accompagné, dans ce dernier cas, des actes, déclarations, avis d'imposition, sommations ou de toutes autres pièces nécessaires à la liquidation de l'impôt ou à l'imputation du versement ; enfin, le chèque doit être émis à l'ordre du Trésor public et barré.

Le comptable public peut demander justification de son identité à la partie versante et, dans certains cas, la certification de l'existence de la provision.

La remise du chèque ne vaut pas paiement. Celui-ci n'est réalisé que lorsque le chèque est effectivement encaissé.

La date effective de paiement (utile pour déterminer, le cas échéant, les pénalités de retard) est celle :

- de la remise matérielle du chèque, lorsque celui-ci est remis directement à la caisse du comptable ;
- du dernier jour ouvrable précédent lorsque le chèque est déposé dans la boîte aux lettres du service des impôts ou de la trésorerie ;

- de la date d'envoi, le cachet postal apposé sur l'enveloppe faisant foi de la date d'expédition, lorsque le chèque est envoyé par la poste.

9114 3. Le paiement par titre interbancaire de paiement (TIP).

Les impôts directs recouvrés par voie de rôle peuvent être payés par TIP. Figurant sur l'avis d'imposition, il s'agit d'une formule datée et signée par le redevable qui autorise ponctuellement le Trésor public à prélever sur le compte indiqué le montant dû. Toutefois, si l'impôt dû excède **30 000 €**, il ne peut être payé par TIP mais doit être obligatoirement acquitté par téléversement ou par prélèvement (cf. n° 9117).

9115 4. Le paiement par prélèvement automatique : ce système est utilisé pour les contribuables qui ont choisi :

- le paiement mensuel de l'impôt sur le revenu ou des impôts directs locaux ;
- le prélèvement automatique à l'échéance dans les conditions prévues par l'article 188 *bis* de l'annexe IV au CGI pour ces mêmes impôts.

A compter du 1^{er} janvier 2011, ce mode de paiement devient obligatoire sous certaines conditions (cf. n° 9117).

9116 5. Le paiement par carte bancaire :

Ce mode de paiement peut être utilisé pour l'acquisition de certains timbres fiscaux auprès de l'administration fiscale ou des distributeurs auxiliaires de l'administration.

9117 6. Le téléversement :

• **Caractère facultatif :**

- Les particuliers peuvent accéder à un service de paiement en ligne pour les impôts donnant lieu à l'émission d'un rôle (notamment impôt sur le revenu et impôts directs locaux) : www.impots.gouv.fr [CGI, ann. IV, art. 188 ter].
- Toutes les entreprises relevant d'un régime réel, dès lors qu'elles ont préalablement fait enregistrer leur adhésion aux téléprocédures TVA auprès du service des impôts dont elles dépendent, peuvent procéder au téléversement de leur TVA simultanément à la télétransmission de leur déclaration (cf. RC, n°s 7064 et suiv.). Elles peuvent soit déclarer et payer en ligne leur TVA par l'intermédiaire du site ww.impot.gouv.fr (procédure EFl), soit faire appel à un prestataire qui effectuera ces démarches pour leur compte (procédure EDI).

Remarques :

- les sociétés ont également la possibilité de télépayer l'impôt sur les sociétés (IS), l'imposition forfaitaire annuelle (l'IFA), les contributions assises sur l'IS, la taxe sur les salaires (TS) et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) via les procédures EFl ou EDI. Les taxes foncières et la cotisation foncière des entreprises (CFE) peuvent être téléversées en ligne sur le site www.impot.gouv.fr (procédure EFl). Pour accéder à ce service, elles peuvent soit utiliser un identifiant et un mot de passe, soit acquérir un certificat électronique auprès d'une autorité de certification et s'abonner au service de paiement en ligne du Ministère de l'économie et des finances.

- l'article 5 de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 permet d'acquitter tout droit de timbre par la voie électronique.

• **Caractère obligatoire :**

- **Impôt sur le revenu, taxe d'habitation, contribution à l'audiovisuel public, taxes foncières**

A compter du **1^{er} janvier 2011**, lorsque leur montant excède **30 000 €**, les acomptes mentionnés à l'article 1664 du CGI, l'impôt sur le revenu, la taxe d'habitation et la contribution à l'audiovisuel public, les taxes foncières ainsi que les impositions recouvrées selon les mêmes règles que ces impositions sont acquittées soit par prélèvements opérés à l'initiative du Trésor public sur un compte visé aux 1^o ou 2^o de l'article 1681 D du CGI soit par téléversement (CGI, art. 1681 *sexies* et 1681 *septies*).

- **TVA¹**

Depuis le **1^{er} octobre 2012**, la TVA ainsi que les taxes assimilées aux taxes sur le chiffre d'affaires doivent être acquittées par téléversement lorsque :

- l'entreprise n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés et que son chiffre d'affaires ou ses recettes réalisés au titre de l'exercice précédent sont supérieurs à **230 000 €** hors taxes ;

1. En revanche, les entreprises redevables de la TVA relevant de la DRESG et les entités économiques qui sont des démembrements de l'État monégasque, la régie des tabacs par exemple, sont exclues du champ d'obligation de la télédéclaration, du télépaiement de la TVA, de l'IS et de la TS.

- l'entreprise est soumise à l'impôt sur les sociétés, quel que soit le montant de son chiffre d'affaires (CGI, art. 1695 *quater* ; cf. RC n^{os} 7064 et suiv.).

Pour les entreprises non soumises à l'IS, le seuil de l'obligation de téléversement de la TVA sera abaissé à **80 000 €** à partir du **1^{er} octobre 2013**.

- **Impôt sur les sociétés, contribution sociale sur l'IS, taxe sur les salaires**¹. Depuis le **1^{er} octobre 2012**, les paiements relatifs à l'impôt sur les sociétés mentionnés à l'article 1668 du CGI, sont effectués par téléversement quel que soit le chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise au titre de l'exercice précédent (CGI, art. 1681 septies-4).

Les redevables astreints au paiement de l'impôt sur les sociétés selon les modalités visées à l'article 1681 septies-4 du CGI (cf. ci-dessus) acquittent **la taxe sur les salaires** visée à l'article 231 du même code par téléversement (CGI, art. 1681 septies-5). Depuis le **1^{er} octobre 2012**, les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, qu'elles en soient redevables ou non, acquittent la taxe sur les salaires par téléversement.

L'obligation de téléversement des entreprises soumises à l'IS concerne également la contribution sociale sur l'IS.

- **Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises** (CGI, art. 1586 *ter* à 1586 octies)

Le paiement de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, instaurée à compter de l'année 2010 dans le cadre de la mise en place de la contribution économique territoriale, est obligatoirement effectué par téléversement (CGI, art. 1681 septies-3).

- **Cotisation foncière des entreprises (CFE) et imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER)**

A compter du **1^{er} octobre 2011**, lorsque le chiffre d'affaires hors taxes réalisé par l'entreprise au titre de l'exercice précédent est supérieur à **230 000 €**, la CFE et son acompte mentionnés à l'article 1679 *quinquies* ainsi que l'IFER sont acquittés soit par prélèvements opérés dans les conditions prévues à l'article 1681 D du CGI, soit par téléversement (CGI, art. 1681 sexies et 1681 septies).

Pour le paiement des impositions dues au titre de 2013, lorsque le chiffre d'affaires hors taxes réalisé par l'entreprise au titre de l'exercice précédent est supérieur à **80 000 €**, la CFE, ses taxes additionnelles, l'IFER et sa contribution additionnelle, les frais mentionnés sur le rôle ainsi que leur acompte sont acquittés soit par **prélèvements** opérés dans les conditions prévues à l'article 1681 D du CGI, soit par **téléversement**. Ces moyens de paiement s'imposent également aux sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires. **Pour les impositions dues à compter de 2014**, ces moyens de paiement sont obligatoires pour tous les redevables de la CFE quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires (CGI, art. 1681 sexies et 1681 septies ; Loi n^o 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 43).

- **Impôts dus par les contribuables relevant de la DGE**

Les contribuables relevant de la DGE ont l'obligation de téléverser l'ensemble des impositions dont ils sont redevables (TVA, IS et contributions assimilées, IFA, Cotisation foncière des entreprises, taxe sur les salaires) [cf. CGI, art. 1695 *quater* et 1681 septies ; ann. III, art. 406 *terdecies*].

Le paiement par téléversement des taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties et de leurs taxes additionnelles et annexes est également obligatoire pour les contribuables qui ont opté pour le paiement de ces taxes auprès de la DGE (CGI, art. 1681 septies, al. 2 ; ann. III, art. 406 *terdecies*).

En cas de non-respect de ces obligations, cf. RC n^o 7292.

9118 7. Le paiement par remise d'œuvres d'art, objets de collection, immeubles, ou en valeurs du Trésor, ou par imputation sur une créance sur l'État : cf. ci-après n^{os} 9199 et 9200.

9119 8. Paiement par virement directement opéré sur le compte du Trésor ouvert dans les écritures de la Banque de France.

Les redevables qui le souhaitent peuvent régler par virement n'importe quel impôt même s'il est inférieur aux seuils à partir desquels le paiement par virement est obligatoire (Instruction CP 99-016-A1-A21 du 3 février 1999, n^o 3-1-2).

Sont obligatoirement acquittés par virement sur le compte du Trésor ouvert dans les écritures de la Banque de France, lorsque leur montant excède **1 500 €** par échéance et par support déclaratif² :

1. En revanche, les entreprises redevables de la TVA relevant de la DRESG et les entités économiques qui sont des démembrements de l'État monégasque, la régie des tabacs par exemple, sont exclues du champ d'obligation de la télédéclaration, du télépaiement de la TVA, de l'IS et de la TS.

2. Liasse déclarative n^o 2787, déclarations n^{os} 2753, 2754, 2764, 2770, 2771 et 2777.

- **le prélèvement prévu à l'article 125 A du CGI**, le prélèvement prévu à l'article 117 *quater* du CGI, et les prélèvements établis, liquidés et recouvrés selon les mêmes règles, la retenue à la source prévue à l'article 119 *bis* du même code et les retenues liquidées et recouvrées selon les mêmes règles ; toutefois, cette disposition ne s'applique pas à la retenue à la source acquittée dans les conditions prévues au 3 de l'article 1672 du CGI [cf. n° 9146], ni aux prélèvements dus dans les conditions du III de l'article 117 *quater* du CGI et de l'article 125 D du même code (CGI, art. 1681 *quinquies*-1).

- **la taxe sur les conventions d'assurance** prévue aux articles 991 et suivants du CGI et les contributions ou prélèvements recouvrés selon les mêmes règles (CGI, art. 1723 *quindecies*).

Les paiements afférents à la **taxe sur les salaires** doivent être effectués par virement directement opéré sur le compte du Trésor ouvert dans les écritures de la Banque de France lorsque leur montant excède **50 000 €** (CGI, art. 1681 *quinquies* 4). Depuis le 1^{er} octobre 2012, cette obligation concerne les entreprises non soumises à l'obligation de téléversement mentionnée au 5 de l'article 1681 *septies* ainsi que, depuis le 30 décembre 2011, les paiements afférents à la **contribution sur les revenus locatifs** prévue à l'article 234 *nonies* du CGI due par une société ou un groupement mentionné à l'article 234 *terdecies* du même code.

Depuis le 30 décembre 2011, quel que soit leur montant, la **cotisation foncière des entreprises et l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux**, recouvrées par voie de rôles, ne peuvent pas être acquittées par virement. Cette interdiction s'applique également à l'**acompte de cotisation foncière des entreprises** mentionné à l'article 1679 *quinquies* (CGI, art. 1681 *sexies*-4).

Pour le paiement des impositions dues au titre de **2013**, cette interdiction s'applique également aux frais mentionnés sur les rôles et aux taxes additionnelles mentionnés à l'article 1679 *quinquies* ainsi qu'à la contribution additionnelle à l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux mentionnée à l'article 1609 *decies* du CGI (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 43).

La date retenue pour apprécier le respect du délai de paiement est la date du règlement interbancaire qui est inscrite sur la copie de l'avis de virement transmise au comptable.

Le non-respect de ces obligations est sanctionné par l'application d'une majoration de 0,2 % du montant des sommes dont le versement a été effectué selon un autre mode de paiement (CGI, art. 1738-1).

Le non-respect de l'interdiction de payer un impôt par virement entraîne l'application d'une majoration de 0,2 % du montant des sommes dont le versement a été effectué par ce mode de paiement. Cette majoration ne s'applique pas aux sommes déjà majorées de 0,2 % pour non respect de l'obligation de payer par prélèvement ou par téléversement (CGI, art. 1738-3).

9120

9. Imputation de créances fiscales sur des échéances futures de paiement

a. Principe de l'imputation sur échéances futures

Les contribuables professionnels peuvent utiliser à titre de moyen de paiement les créances qu'ils détiennent sur le Trésor.

Il s'agit des :

- crédits et des excédents de taxe ou d'impôt (crédit de TVA, excédent d'impôt sur les sociétés...) ;
- créances imputables sur l'IS et devenues restituables (report en arrière de déficit, crédit impôt recherche, etc) ;
- restitutions à la suite de dégrèvements concernant des impôts encaissés par les services des impôts des entreprises.

L'imputation se distingue de la compensation prévue par l'article 1291 du code civil sur deux points.

Elle est pratiquée à la demande du contribuable et non pas à l'initiative du comptable et elle porte sur une prochaine échéance de paiement alors que la compensation est utilisée pour apurer une dette du contribuable devenue exigible par avis de mise en recouvrement.

Cette faculté, ouverte uniquement aux **usagers professionnels**, concerne les impôts recouvrés par les services des impôts des entreprises et affectés au budget de l'Etat (impôt sur les sociétés et contributions assimilées, TVA, taxe sur les salaires, taxe d'apprentissage, participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue et la cotisation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction).

b. Modalités d'application

Le contribuable demande par écrit à l'aide du formulaire disponible auprès des services des impôts ou téléchargeable sur le site [http : //www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr), auprès du poste

comptable, l'emploi d'une créance clairement précisée pour régler tout ou partie d'une échéance également désignée :

- lors du dépôt d'une demande de remboursement (relevé de solde d'IS excédentaire par exemple) ;
- ou éventuellement lors du dépôt d'une échéance (ex : acompte IS), lorsqu'une demande de remboursement a préalablement été déposée (ex : remboursement de crédit de TVA).

L'imputation peut être acceptée dès lors que le remboursement du crédit est admis. Cette opération ne sera cependant pas possible si le remboursement a déjà été mis en paiement avant que le service des impôts ne reçoive la demande d'imputation.

La demande d'imputation ne peut concerner que des échéances futures, dont la date limite de paiement se situe au moins 30 jours après le dépôt de la demande de remboursement (ex : demande de remboursement de crédit de TVA).

Après vérification de l'existence effective d'une créance sur le Trésor, le contribuable est informé de la suite donnée à sa demande par l'envoi d'une lettre. Celle-ci précise que si l'échéance de paiement s'avère être d'un montant inférieur à la somme imputable, la différence sera remboursée par l'administration ; à l'inverse, si l'échéance est d'un montant supérieur à la somme imputable, le contribuable devra effectuer un paiement complémentaire.

Exemple 1 : Le 23 octobre de l'année N, lors du dépôt de sa demande de remboursement de crédit de TVA pour 1 000 €, la société X sollicite par écrit l'imputation de la totalité de ce remboursement sur son acompte d'impôt sur les sociétés du 15 décembre de l'année N.

Après examen au fond de la demande de remboursement de crédit de TVA dans un délai de 30 jours suivant son dépôt, le service adresse à la société un courrier d'acceptation de l'imputation et procède à l'imputation sur l'acompte.

9120-1 10. Compensation légale.

Lorsque les conditions sont réunies, les comptables peuvent avoir recours à la compensation légale pour apurer les créances du Trésor.

La compensation légale n'est possible que dans le cas où il existe en même temps :

- une créance de l'administration sur un redevable ;
- une créance de ce même redevable sur l'administration.

Elle peut s'opérer dès lors que les conditions de liquidité et d'exigibilité sont remplies.

9121 11. Compensation fiscale de recouvrement (dettes et créances d'un contribuable) [LPF, art. L 257 B et R 257 B ; décret n° 2009-419 du 15 avril 2009 ; BOI-REC-PREA-10-30].

Les articles L. 257 B et R. 257 B-1 du LPF instaurent une compensation fiscale de recouvrement et organisent les modalités pratiques d'information de l'usager. Ce dispositif est entré en vigueur le 16 avril 2009.

a. Définition et caractéristiques de la compensation

La compensation est un mécanisme par lequel s'éteignent simultanément deux obligations existant réciproquement entre deux personnes.

Pour faire l'objet d'une compensation, les dettes respectives doivent présenter les caractéristiques suivantes :

- **Réciprocité** : la compensation suppose que deux personnes se trouvent débitrices l'une envers l'autre.
- **Fongibilité** : les deux obligations doivent avoir pour effet des choses fongibles de la même espèce (cf. art. 1291, alinéa 1^{er}, du Code civil).
- **Liquidité** : la compensation est assimilée à un paiement. Elle ne peut donc avoir lieu qu'entre dettes liquides (cf. art. 1291 du Code civil), c'est-à-dire certaines dans leur principe et dont le montant est déterminé.
- **Exigibilité** : une créance est exigible lorsque son titulaire est en droit de contraindre le débiteur au paiement sans qu'aucun obstacle, temporaire ou perpétuel, ne l'en empêche.

b. Le dispositif

Le comptable public compétent peut affecter au paiement des impôts, droits, taxes, pénalités ou intérêts de retard dus par un redevable, les remboursements, dégrèvements ou restitutions d'impôts, droits, taxes, pénalités ou intérêts de retard constatés au bénéfice de celui-ci.

Cette compensation est purement fiscale, c'est-à-dire que seuls les produits fiscaux sont concernés à l'exclusion des amendes pénales, produits divers, redevances domaniales, droits de douanes etc...

Suivant les principes de droit public et de comptabilité publique, cette compensation est à l'initiative du seul comptable. Elle ne peut donc pas être opposée par le redevable pour se

dispenser d'acquitter une dette fiscale. Toutefois, ce redevable peut solliciter du comptable qu'il effectue une telle compensation pour apurer des restes à recouvrer.

L'article R. 257 B-1 du LPF énonce que lorsqu'il exerce la compensation prévue à l'article L. 257 B, le comptable notifie au redevable un avis lui précisant la nature et le montant du remboursement affecté au paiement de la créance.

Selon les juridictions administratives, si la compensation n'est pas juridiquement un acte de poursuite, ses effets sont analogues à ceux d'une double saisie réciproque de deniers et comme telle, contestable suivant la procédure spéciale des oppositions (C. A.A. Bordeaux 17 novembre 1998 req. 96-603 ; C. A.A. Nantes 5 octobre 1999 req. 96-476).

Conformément à cette jurisprudence, le redevable peut contester la mise en œuvre de cette compensation dans les deux mois de la réception de l'avis de compensation suivant la procédure des oppositions aux actes de poursuite (art. L. 281 et R* 281-1 à R* 281-5 du LPF). En revanche, l'avis de compensation, qui n'est qu'un document informatif et non un acte de poursuite, ne peut faire l'objet d'une contestation sur sa forme devant le juge de l'exécution.

9122

9123

PREMIÈRE PARTIE

recouvrement des impôts dûs par les particuliers et des droits d'enregistrement et de timbre

titre 1

recouvrement des impôts dus par les particuliers

(BOI-REC-PART)

Chapitre premier

impôt sur le revenu

9124

L'impôt sur le revenu est recouvré par voie de rôle dans les conditions de droit commun (cf. n^{os} 9274 et suiv.). Ses modalités de paiement comportent cependant deux particularités importantes¹ :

- l'obligation pour certains contribuables d'acquitter des acomptes provisionnels ;
- la possibilité d'opter pour le régime du paiement mensuel de l'impôt.

Les cotisations initiales d'impôt sur le revenu ne sont pas mises en recouvrement lorsque leur montant, avant imputation de tout crédit d'impôt, est inférieur à **61 €** (CGI, art. 1657-1 *bis* ; cf. FP n^o 32).

En ce qui concerne les personnes mariées, l'impôt est établi au nom de l'époux précédé de la mention « Monsieur ou Madame » (CGI, art. 6-1, 2^e al.). S'il le souhaite, le couple marié peut recevoir l'imposition commune libellée au nom des deux conjoints : Monsieur X ou M^{me} Y.

Pour les partenaires liés par un Pacte Civil de Solidarité (PACS), l'impôt est établi à leurs deux noms, séparés par le mot « ou » (CGI, art. 6-1, 3^e alinéa).

A. RÉGIME DES ACOMPTES PROVISIONNELS

(CGI, art. 1664 et 1730 ; ann. III, art. 357 A à 357 G ; BOI-REC-PART-10-10-20)

I. PRINCIPE

9125

Les cotisations à l'impôt sur le revenu pour lesquelles le contribuable a été compris dans les rôles d'une année donnée et qui ont été mises en recouvrement au cours de ladite année donnent lieu, au titre de l'année suivante, au versement d'acomptes provisionnels dès lors que le montant des impositions en cause est au moins égal à un certain montant, soit **342 €** au titre de l'impôt sur le revenu acquitté en 2012. Ainsi, un contribuable soumis à l'impôt sur le revenu

1. S'agissant du paiement par téléversement ou par prélèvements opérés à l'initiative du Trésor public cf. n^o 9117 et 9115.

en 2012 (revenus de 2011) pour une somme de 355 € doit acquitter des acomptes provisionnels en 2013. Inversement si la cotisation versée en 2012 ne s'est élevée qu'à la somme de 300 €, ce contribuable est dispensé du versement desdits acomptes en 2013.

Est seule dispensée de cette obligation (CGI, ann. III, art. 357 C) la succession de tout contribuable qui, compris dans les rôles d'une année donnée, est décédé avant le 1^{er} janvier de l'année suivante. Dans l'exemple cité ci-dessus, la succession du contribuable en cause serait dispensée d'acompte si l'intéressé était décédé avant le 1^{er} janvier 2013.

II. DATES DE VERSEMENT DES ACOMPTES

9126

Les acomptes sont au nombre de deux. Ils doivent, en principe, être versés le premier le 31 janvier, le second le 30 avril de l'année suivant celle au cours de laquelle a été mis en recouvrement l'impôt servant de base de calcul. Pour un contribuable soumis à l'obligation de verser des acomptes provisionnels sur le montant de l'impôt dont il sera redevable en 2013 sur ses revenus réalisés en 2012, les acomptes devront être acquittés le 31 janvier 2013 et le 30 avril 2013.

À défaut de versement dans les délais prescrits de la totalité de l'acompte et, au plus tard, le 15 du mois suivant, les sommes restant dues sont majorées de 10 % (CGI, art. 1730).

Dispense des acomptes : cf. ci-après n° 9128.

III. MONTANT DES ACOMPTES

9127

Le montant de chaque acompte est égal au tiers des cotisations mises à la charge du redevable dans les rôles concernant la dernière année au titre de laquelle il a été imposé.

Le montant de l'impôt servant de base au calcul des acomptes doit tenir compte, le cas échéant, des dégrèvements accordés jusqu'au 31 décembre de l'année d'imposition et des cotisations au paiement desquelles le contribuable est, à la même date, en droit de surseoir en vertu d'une disposition légale (CGI, ann. III, art. 357 B).

IV. DISPENSE ET RÉDUCTION DES ACOMPTES

9128

Les contribuables sont autorisés à demander des dispenses ou des réductions d'acomptes en fonction du montant probable de l'impôt sur le revenu à émettre à leur nom au cours de l'année courante. Ils disposent pour cela de deux possibilités.

1. Possibilité légale.

Aux termes de l'article 1664-4 du CGI, le contribuable qui estime que le montant du premier versement d'acompte effectué au titre d'une année est égal ou supérieur à la cotisation d'impôt sur le revenu dont il sera finalement redevable, peut **se dispenser du second versement** prévu pour cette année. Le contribuable redevable de l'acompte unique¹ exigible le 30 avril peut limiter son versement au montant de l'impôt futur.

Il est admis qu'un contribuable peut **limiter le montant** de son versement au titre **du premier acompte** au montant probable de son impôt ou **limiter son versement au titre du deuxième acompte** à la différence entre le montant probable de l'impôt à émettre et le montant de l'acompte du 31 janvier.

2. Possibilité administrative.

Les contribuables sont autorisés à tenir compte, pour le paiement des acomptes ou de l'acompte unique exigible le 30 avril, du montant probable de l'impôt à émettre à leur nom au cours de l'année. Si l'impôt probable de l'année leur semble devoir être inférieur à la cotisation de référence définie à l'article 1664-1 du CGI (cf. n° 9125), ils peuvent **se dispenser** de tout versement au titre des acomptes. Si l'impôt de l'année, tout en restant supérieur à cette somme, semble devoir être inférieur à l'impôt de l'année précédente, les contribuables **peuvent fixer leurs acomptes** ou l'acompte unique¹ exigible le 30 avril, **au tiers**, ou à 60 % **de l'impôt probable** à émettre au cours de l'année.

3. Majoration de 10 %.

Les versements effectués dans les délais au titre de chacun des acomptes provisionnels doivent être au moins égaux au tiers (ou à 60 % en cas d'acompte unique¹) de l'impôt dû mais, par application de la règle prévue à l'article 1730-4 du CGI, l'insuffisance doit être au moins d'un dixième pour être passible de la majoration de 10 % (toutefois aucune majoration n'est

1. Cf. n° 9131.

appliquée lorsque la différence résulte de l'application d'une loi intervenue postérieurement à la date du dépôt de la demande de dispense de paiement de l'acompte).

En pratique, compte tenu des possibilités (légale et administrative) ouvertes aux contribuables pour réduire leurs versements d'acompte ou s'en dispenser, la majoration de 10 % est calculée différemment selon que le contribuable a effectué ou non des versements dans les délais légaux, et que l'impôt de l'année courante est inférieur ou supérieur ou égal à l'impôt ayant servi de base au calcul des acomptes provisionnels.

V. LIEU DE VERSEMENT DES ACOMPTES

- 9129** Les acomptes doivent, en principe, être versés auprès du comptable détenteur des rôles servant de base aux acomptes.

VI. PAIEMENT DU SOLDE

- 9130** Lorsque l'impôt afférent à l'année en cause est mis en recouvrement, le montant des acomptes déjà versés est imputé en l'acquit de la cotisation dont le contribuable est redevable.

Le solde restant dû doit être payé dans les conditions de droit commun (cf. n° 9012). Toutefois, le solde est immédiatement exigible si tout ou partie d'un acompte n'a pas été versé dans les délais prévus (CGI, art. 1664-3, al. 2).

Enfin, si le contribuable a changé de domicile et dépend d'une perception autre que celle où il a versé ses acomptes, l'intéressé est tenu de fournir au nouveau comptable la justification de ses versements (CGI, ann. III, art. 357 E).

VII. CAS PARTICULIER : IMPOSITIONS TARDIVES

- 9131** Il peut advenir que les impositions afférentes à une année donnée soient mises en recouvrement après le 31 décembre de ladite année.

Dans cette hypothèse, et à s'en tenir aux principes énoncés ci-avant (cf. n° 9125) ces impositions ne devraient pas entraîner l'obligation de verser des acomptes provisionnels.

Cette situation peut être préjudiciable à la fois au contribuable et au Trésor. C'est pourquoi l'article 1664-1 du CGI prévoit que les contribuables dont la cotisation d'impôt sur le revenu est mise en recouvrement entre le 1^{er} janvier et le 15 avril de la deuxième année suivant celle de la réalisation du revenu sont assujettis au versement d'un acompte provisionnel égal à 60 % de cette cotisation, exigible le 30 avril et payable au plus tard le 15 mai de la même année. Cet acompte n'est pas dû si le montant de la cotisation n'atteint pas la somme de **342 €**. Conformément aux règles générales (cf. n° 9126), les sommes non payées le 15 mai suivant subissent la majoration de 10 %. Sur les possibilités de réduction ou de dispense de paiement de cet acompte, cf. n° 9128.

B. RÉGIME DU PAIEMENT MENSUEL

(CGI, art. 1681 A à 1681 E et ann. II, art. 376 *bis* à 376 *septies* ; BOI-REC-PART-10-10-20)

- 9132** Au régime de paiement de l'impôt qui vient d'être exposé (paiement en deux acomptes et un solde), le contribuable peut préférer le régime du paiement mensuel.

I. OPTION POUR LE PAIEMENT MENSUEL

1. Contribuables concernés.

- 9133** Tout contribuable passible de l'impôt sur le revenu peut, s'il en exprime le désir, acquitter la cotisation mise à sa charge sous la forme d'un prélèvement mensuel à condition qu'il dispose soit d'un compte de dépôt dans un établissement financier (banque, caisse d'épargne, caisse de crédit agricole, caisse de crédit mutuel, caisse de crédit municipal, centre de chèques postaux, ...), soit d'un compte épargne dans une caisse d'épargne soit, d'un livret A, sous réserve que l'établissement teneur du livret le prévoie dans ses conditions générales de commercialisation, ou d'un livret A ou d'un compte spécial sur livret du Crédit mutuel relevant du 2 du I de l'article 146 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie (CGI, art. 1681 D)¹ ; le prélèvement peut également être opéré sur un compte d'épargne-logement.

¹ Ces prélèvements mensuels peuvent également être opérés sur un « compte joint » ou sur un compte ouvert au nom de l'un des deux conjoints, ou d'une tierce personne dès lors que le titulaire du compte a donné son accord exprès.

2. Formes de l'option. Dates d'effet. Renonciation.

L'adhésion au paiement mensuel peut s'effectuer :

- par internet, grâce au service de paiement en ligne accessible sur le portail fiscal (www.impots.gouv.fr), au moyen d'un formulaire en ligne ; le contribuable reçoit ensuite par courrier une autorisation de prélèvement qu'il doit remplir et renvoyer à sa banque ;
- auprès du comptable mentionné sur l'avis d'imposition au moyen d'imprimés fournis par l'administration et accompagnés d'une autorisation du contribuable donnée à l'établissement dépositaire de débiter son compte du montant des avis de prélèvement émis par le Trésor public (CGI, ann. II, art. 376 *ter*).

Elle peut être formulée (CGI, ann. II, art. 376 *quater*) :

- au plus tard le 30 juin, si le contribuable souhaite opter pour l'année en cours¹ ; dans ce cas, les prélèvements sont effectués dès cette année, le premier prélèvement étant effectué le premier mois qui suit celui au cours duquel le contribuable formule son option. Lorsque l'option est formulée avant la date d'exigibilité d'un acompte, cet acompte n'est pas dû ;
- après cette date ; les prélèvements sont alors effectués à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante. Toutefois, lorsque l'option est formulée du 16 au 31 décembre, la mensualité due au titre du mois de janvier est perçue avec le prélèvement effectué au mois de février.

L'option est valable pour l'année au cours de laquelle sont effectués les premiers prélèvements et les années suivantes (CGI, ann. II, art. 376 *quater*-III). En cas de difficultés financières, le contribuable peut toutefois renoncer à tout moment au système du paiement mensuel. Dans cette circonstance, il doit adresser par écrit au comptable un courrier daté et signé, accompagné des justificatifs de sa situation. Les prélèvements sont interrompus dès le mois suivant. S'il souhaite résilier son contrat de mensualisation pour toute autre raison, le contribuable peut effectuer cette demande, soit en ligne, soit en envoyant une demande en ce sens, datée et signée au comptable. Si cette demande est faite avant le 30 juin, elle prend effet le premier mois qui suit celui au cours duquel le contribuable formule sa demande ; lorsque la dénonciation est exercée entre le 1^{er} juillet et le 15 décembre inclus, elle prend effet à compter du mois de janvier de l'année suivante ; lorsqu'elle est exercée du 16 décembre au 31 décembre, elle prend effet à compter du mois de février de l'année suivante (CGI, ann. II, art. 376 *quinquies*).

II. MONTANT ET MODALITÉS DU PRÉLÈVEMENT MENSUEL

1. Principes.

9134

Un prélèvement est effectué à l'initiative du Trésor public de janvier à octobre, selon l'avis d'échéance adressé par le comptable. Le prélèvement est effectué le 15 de chaque mois (CGI, ann. II, art. 376 *sexies*).

Le montant du prélèvement est égal au dixième de l'impôt établi au titre des revenus de l'avant-dernière année (impôt établi en 2012 sur les revenus de 2011 pour les prélèvements à effectuer en 2013, par exemple), ou si cet impôt n'a pas encore été établi, de l'impôt sur les derniers revenus annuels imposés.

Le prélèvement est effectué sans frais.

2. Cas particuliers.

a. **Paiement du solde de l'impôt** : cf. ci-après n° 9135.

b. **Personnes n'ayant jamais été imposées** : ces personnes peuvent opter pour le paiement mensuel. Elles fixent alors, au comptable de la Direction générale des finances publiques à qui est adressé la demande, la base des prélèvements à effectuer.

c. **Prélèvements effectués l'année au cours de laquelle l'option est formulée** (CGI, ann. II, art. 376 *quater* A) : si à la date du premier prélèvement (cf. ci-dessus n° 9133), les sommes versées au titre des acomptes sont inférieures au montant cumulé des mensualités dues depuis le 1^{er} janvier, le complément est acquitté avec ce premier prélèvement. Pour les contribuables non soumis à un acompte obligatoire, le paiement des mensualités dues depuis le 1^{er} janvier ou de l'excédent de ces mensualités sur les acomptes versés est réparti en parts égales sur les trois premiers prélèvements mensuels.

Si les sommes versées au titre des acomptes sont supérieures au montant cumulé des mensualités dues depuis le 1^{er} janvier, l'excédent est remboursé au contribuable avant la fin du mois qui suit l'option.

d. **Option formulée du 16 au 31 décembre** : cf. ci-dessus n° 9133.

1. Si le contribuable formule une option avant le 30 juin mais ne souhaite pas opter pour l'année en cours, les prélèvements ne débiteront qu'à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante.

e. **Modulation ou suspension des prélèvements** : pour tenir compte d'une éventuelle variation de l'impôt d'une année sur l'autre, le contribuable peut demander, sous sa responsabilité, et une seule fois par an :

- soit la **modulation** du montant de ses prélèvements (à la hausse ou à la baisse) s'il estime que l'impôt dont il sera finalement redevable différera de celui qui a servi de base aux prélèvements ;

- soit la **suspension** de ses prélèvements, dès que leur montant atteint celui de la cotisation dont il sera redevable.

Cette demande, qui peut intervenir à la suite d'un dégrèvement ou d'une imposition complémentaire, doit préciser le montant présumé de l'impôt (le mois d'effet pour une demande de suspension), être datée, signée et adressée au comptable au plus tard le dernier jour du mois qui précède celui du prélèvement effectif. Les demandes doivent, en tout état de cause être présentées au plus tard le 30 juin de chaque année. Si le montant de l'impôt présumé par le contribuable est inférieur de plus de 20 % au montant de l'impôt dû, une majoration de 10 % est appliquée à la différence entre les 2/3 de l'impôt dû et les prélèvements effectués entre le mois de janvier et le mois de juillet. Cette différence ainsi que la majoration s'ajoutent au montant du prélèvement qui a lieu le deuxième mois qui suit le mois de la mise en recouvrement de l'impôt (CGI, art. 1681 B).

III. PAIEMENT DU SOLDE DE L'IMPÔT

(CGI, art. 1681 C)

9135

Si l'impôt est mis en recouvrement avant le 31 octobre, l'avis d'imposition adressé au contribuable précise les conditions de prélèvement de la somme restant due. Ce solde est prélevé le 15 novembre à concurrence du montant mensuel d'un prélèvement et le 15 décembre pour le solde éventuel. Toutefois :

- lorsque, après la mise en recouvrement, le montant du dernier prélèvement de l'année est inférieur au montant visé à l'article 1657-2 du CGI (cf. n° 9013), il est ajouté à celui de la mensualité précédente ;

- lorsque le prélèvement de décembre est égal ou supérieur au double d'une mensualité, il est étalé, sauf opposition du contribuable, par prélèvements d'égal montant à partir de la troisième mensualité qui suit la mise en recouvrement du rôle.

Si l'impôt est mis en recouvrement le 31 octobre ou entre le 1^{er} novembre et le 31 décembre, le solde est automatiquement prélevé à la date limite prévue par l'article 1730 du CGI.

Le trop-perçu éventuellement dégagé est remboursé au contribuable immédiatement et au plus tard à la fin du mois qui suit sa constatation (en principe, il est mis fin aux prélèvements dès qu'ils ont atteint le montant de l'impôt mis en recouvrement). De même, si aucun impôt n'a été mis en recouvrement le 31 décembre de l'année des prélèvements, le remboursement des comptes mensuels est effectué courant janvier.

Le décès du contribuable met fin aux prélèvements mensuels.

IV. ÉCHÉANCES IMPAYÉES

(CGI, art. 1724 *quinquies*)

9136

Le prélèvement qui n'est pas honoré par suite d'une insuffisance de provision est réclamé avec le prélèvement du mois suivant.

En cas de deuxième retard de paiement au cours de la même année, le contribuable perd, pour l'année, le bénéfice de son option pour le paiement mensuel. Le recouvrement de l'impôt est alors poursuivi pour l'année en cours suivant les règles de droit commun (cf. n° 9012).

9137

9140

chapitre 2

retenue à la source¹ sur certaines rémunérations perçues par les artistes, sportifs et élus locaux

I. RETENUE À LA SOURCE SUR CERTAINES REMUNERATIONS DES ARTISTES, SPORTIFS ET AUTEURS DES ŒUVRES DE L'ESPRIT

(CGI, art. 182 C et 1671 B)

9141

Les salaires, droits d'auteur et rémunérations versés aux sportifs, artistes du spectacle, auteurs des œuvres de l'esprit ainsi qu'aux interprètes de ces œuvres, à l'exception des architectes et des auteurs de logiciels, qui ont leur domicile fiscal en France, par les personnes passibles de l'impôt sur les sociétés² ou de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ainsi que les personnes morales de droit public et les sociétés civiles de perception et de répartition des droits d'auteurs et des droits des artistes interprètes font l'objet, **sur demande du bénéficiaire**, d'une **retenue** égale à **15 %** de leur montant brut.

Cette retenue s'impute sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle elle a été opérée.

La retenue est acquittée auprès du pôle de gestion publique de la DRFiP de Paris au plus tard le quinzième jour du trimestre civil suivant celui du paiement du revenu. Elle est versée à l'appui d'une déclaration spéciale composée de deux feuillets autocopiants dont l'un est adressé ultérieurement par l'administration au bénéficiaire de la rémunération pour valoir quittance de la retenue versée pour son compte par le débiteur.

Sont notamment applicables les sanctions prévues par l'article 1771 du CGI (cf. RC n° 7388) ; il en est de même des dispositions relatives au privilège du Trésor.

II. RETENUE À LA SOURCE SUR LES INDEMNITES DE FONCTION DES ELUS LOCAUX

(CGI, art. 204-0 bis)

9142

Les indemnités de fonction perçues par les élus locaux depuis le 1^{er} janvier 1993 sont soumises à une retenue à la source, **libératoire** de l'impôt sur le revenu, qui est opérée par les comptables de la Direction générale des finances publiques au moment du versement des indemnités. En cas de cumul de mandats, un seul comptable est chargé de la retenue libératoire (CGI, art. 204-0 bis).

L'élu local peut, toutefois, opter pour une imposition de ses indemnités de fonction à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux traitements et salaires (cf. CGI, art. 204-0 bis ; FP n° 418).

En ce qui concerne les modalités de restitution de la retenue à la source en cas de trop-perçu, cf. circulaire du 8 janvier 1997 (JO du 23 février, p. 3010) complétée par la circulaire du 31 janvier 2008.

9143

9144

chapitre 3

retenue et prélèvements sur les revenus de capitaux mobiliers (BOI-IR-DOMIC)

9145

L'imposition des revenus de capitaux mobiliers se caractérise par des prélèvements particuliers qui sont versés directement aux services des impôts par les débiteurs de ces revenus.

1. En ce qui concerne les retenues à la source imputables sur l'impôt sur le revenu, visées par les articles 182 A, 182 A bis, 182 A ter et 182 B du CGI et recouvrées par les services des impôts des entreprises, cf. n° 9161.

2. Il convient de comprendre parmi celles-ci, même lorsqu'ils sont exonérés de l'impôt sur les sociétés, les organismes et associations sans but lucratif qui organisent des foires, expositions, réunions sportives et autres manifestations publiques à caractère social, éducatif ou culturel.

Le paiement est accompagné de la souscription de la liasse déclarative n° 2777, et des imprimés n°s 2753 et 2754.

Quelle que soit l'adresse du redevable, le paiement des droits accompagné de la déclaration 2777 et, le cas échéant, de la déclaration 2753 doit être effectué à la recette des non-résidents, 10, rue du Centre, TSA 50014, 93465 Noisy-Le-Grand cedex.

Toutefois, les établissements payeurs n'ayant à déclarer et payer que les prélèvements sociaux sur des distributions de dividendes et/ou des versements d'intérêts de comptes courants bloqués d'associés, ainsi que, le cas échéant, le prélèvement forfaitaire sur ces mêmes produits, procèdent au dépôt d'une déclaration n°2777-D dite « simplifiée » et effectuent le paiement correspondant auprès de leur service des impôts des entreprises (cf n° 9150).

S'agissant du paiement de la retenue à la source sur les bénéfices réalisés par les sociétés étrangères en application de l'article 115 *quinquies* du CGI (cf. n° 9215), le paiement est effectué au service des impôts du lieu d'imposition de la société à l'IS, accompagné d'une déclaration 2754.

Remarques :

1. Sur les modalités de remboursement des excédents de versement, cf. RC n° 7422-2.
2. L'administration autorise, sous réserve d'une autorisation préalable, la souscription de la déclaration n° 2777 et 2777-D sur des formulaires autres que ceux qu'elle fournit (cf. RC n° 7060-1).

I. RETENUE À LA SOURCE SUR LES REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS

(CGI, art. 119 *bis*, BOI-IR-DOMIC-10-20-20-60)

1. Produits de placements à revenu variable.

9146

a. Retenue à la source applicable aux produits distribués à des personnes dont le domicile ou le siège est situé hors de France (CGI, art. 1672-2 et 3 ; ann. III, art. 381 A et 381 A *bis* ; ann. IV, art. 188-0 H). Les revenus distribués par les sociétés dont le siège est situé en France font l'objet d'une retenue à la source lorsque le domicile fiscal ou le siège des bénéficiaires est situé hors de la France métropolitaine ou des départements d'outre-mer (cf. FE n°s 1605 et suiv.).

Conformément aux dispositions du 2 de l'article 1672 du CGI, cette retenue à la source est opérée par la personne établie en France qui assure le paiement des revenus, qualifiée d'établissement payeur (le redevable légal de la retenue à la source).

Toutefois, en application du 3 de l'article 1672 du CGI, une personne morale établie dans un Etat membre de la Communauté européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) **hors Liechtenstein** (un établissement financier en principe) peut désormais acquitter, auprès du Trésor français, la retenue à la source due sur certains revenus distribués par les sociétés françaises, lorsqu'elle remplit l'ensemble des conditions suivantes :

- elle perçoit les revenus distribués du redevable légal de la retenue à la source ;
- elle a été mandatée par ce même redevable légal pour effectuer, en son nom et pour son compte, la déclaration et le paiement de cette retenue à la source ;
- elle a conclu avec l'administration fiscale française une convention établie conformément au modèle délivré par cette administration, convention qui organise les modalités déclaratives et de paiement de la retenue à la source et qui prévoit la transmission à cette administration de tout document justificatif de ces déclarations et paiements.

Les retenues à la source opérées au cours de chaque mois doivent être versées à la recette des impôts des non-résidents, 10, rue du centre, TSA 50014, 93465 Noisy-Le-Grand cedex, dans les quinze premiers jours du mois suivant celui au cours duquel l'impôt a été prélevé ou avancé, et donnent lieu au dépôt d'une déclaration n° 2777.

Toutefois, sous réserve d'une déclaration préalable, les banques ont la possibilité de verser globalement la retenue effectuée par leurs agences ou succursales (CGI, ann. IV, art. 188 H).

Sur le paiement par virement directement opéré sur le compte du Trésor à la Banque de France, cf. n° 9119.

9147

b. Retenue à la source applicable aux bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères. En vertu de l'article 115 *quinquies* du CGI, les bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères sont, sauf exonérations, soumis à la retenue à la source prévue par l'article 119 *bis-2* du CGI (cf. FE n°s 1615 et suiv.). Cette retenue doit être versée au service des impôts des entreprises du lieu d'imposition de la société à l'impôt sur les sociétés (CGI, ann. II, art. 379) dans le délai qui lui est imparti pour souscrire sa déclaration de résultats (CGI, art. 1673 *bis*). Ce versement doit être accompagné d'une déclaration n° 2754 déposée en même temps

que la déclaration de résultats. Toutefois, en pratique, le versement peut être effectué sans pénalités jusqu'au 15 du mois suivant l'expiration de ce délai.

9148

Dispense conditionnelle de versement. Les sociétés peuvent limiter le versement de la retenue au montant de l'impôt qui leur paraît définitivement exigible, compte tenu des perspectives de distribution et du domicile de leurs actionnaires.

Lorsqu'elles souhaitent user de cette faculté, elles doivent formuler une demande expresse, jointe à la déclaration n° 2754.

Au cas où le versement effectué se révélerait ultérieurement insuffisant eu égard à l'importance des sommes mises en distribution ou au domicile réel des bénéficiaires, les sociétés intéressées seraient tenues d'acquitter le complément de retenue à la source et l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI (cf. RC n°s 7260 et s.).

9149

2. Produits de placements à revenu fixe.

a. Champ d'application de la retenue (cf. également FP, n°s 609 et suiv.). Les produits des bons de caisse ou des obligations, titres participatifs et autres titres d'emprunt négociables sont, **en principe**, soumis à la retenue à la source prévue à l'article 119 *bis*-1 du CGI.

Toutefois, les revenus des obligations, titres participatifs et autres titres d'emprunt négociables émis à compter du 1^{er} janvier 1987, sont placés hors du champ d'application de la retenue ; de plus, lorsque le prélèvement forfaitaire est appliqué aux bons de caisse, il tient lieu de retenue à la source.

b. Paiement.

La retenue est payée par la personne qui effectue la distribution (CGI, art. 1672).

Elle doit être versée dans les 15 premiers jours du mois suivant l'expiration de celui au cours duquel les intérêts ont été payés, à la recette des impôts des non-résidents, 10, rue du centre, TSA 50014, 93465 Noisy-Le-Grand cedex. À l'appui du versement, les redevables doivent souscrire :

- une déclaration n° 2777, pour les produits des bons de caisse ;
- une déclaration n° 2753, pour les revenus des obligations, titres participatifs et autres titres d'emprunt négociables émis avant le 1^{er} janvier 1987.

La retenue à la source sur les bons de caisse peut toutefois être acquittée globalement, sous réserve d'une déclaration préalable, par les banques, les caisses publiques et les caisses d'épargne (CGI, ann. III, art. 381 S).

Sur le paiement par virement directement opéré sur le compte du Trésor à la Banque de France, cf. n° 9119.

II. PRÉLÈVEMENT SUR LES DIVIDENDES PERCUS PAR LES PARTICULIERS

(CGI, art. 117 *quater*-II, III et IV modifié par l'article 9 de la loi de finances pour 2013 et 1671 C)

9150

1. Dispositions générales

L'article 9 de la loi de finances pour 2013 remplace, à compter du 1^{er} janvier 2013, le prélèvement forfaitaire libératoire sur option par un prélèvement forfaitaire obligatoire (dont peuvent demander à être dispensées les personnes physiques dont le revenu fiscal de référence n'excède pas certaines limites), non libératoire et imputable sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle il a été opéré (cf. FP, n° 633 et suiv.).

Le prélèvement forfaitaire dû sur les revenus distribués (et les prélèvements sociaux correspondants sont versés au Trésor dans les quinze premiers jours du mois qui suit celui du paiement des revenus (CGI, art. 1671 C). Ces prélèvements ne peuvent être pris en charge par le débiteur, c'est-à-dire la personne qui assure le paiement desdits prélèvements.

Le paiement des prélèvements précités est effectué à l'appui de la déclaration sur laquelle figure le montant des revenus distribués soumis au prélèvement forfaitaire.

Cette déclaration est déposée, selon le cas :

- soit par l'établissement payeur des revenus, lorsque celui-ci est établi en France ou lorsqu'il est établi hors de France dans un Etat partie à l'EEE, hors Liechtenstein, et qu'il a été mandaté par le contribuable à cet effet ;
- soit par le contribuable lui-même, lorsque l'établissement payeur des revenus est établi hors de France dans un Etat partie à l'accord sur l'EEE, hors Liechtenstein, et que le contribuable ne l'a pas mandaté à cet effet, ou lorsque l'établissement payeur est établi dans un Etat non partie à l'EEE ou au Liechtenstein.

2. Dispositions spécifiques selon la localisation de l'établissement payeur des revenus distribués.**a. L'établissement payeur est établi en France**

L'établissement payeur des revenus distribués opère, sous sa propre responsabilité, le prélèvement forfaitaire, et procède à la déclaration et au paiement de ce prélèvement forfaitaire et des prélèvements sociaux correspondants (II de l'article 117 *quater* du CGI et deuxième alinéa du V de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale).

La déclaration et le paiement du prélèvement forfaitaire et des prélèvements sociaux correspondants sont effectués :

- au **service des impôts des entreprises** auprès duquel l'établissement payeur dépose sa déclaration de résultat ou, à défaut d'une telle déclaration, au service des impôts des entreprises dont relève son siège social, lorsque cet établissement payeur est, à la date du paiement du prélèvement forfaitaire, uniquement redevable de ce prélèvement et/ou des prélèvements sociaux sur des revenus distribués. Dans cette situation, l'établissement payeur dépose une déclaration dite « simplifiée » (n° 2777-D) ;
- à la recette principale des non-résidents de la direction des résidents à l'étranger et des services généraux (DRESG), à l'appui d'une déclaration n° 2777, dans les autres cas.

b. L'établissement payeur est établi hors de France**1°. L'établissement payeur est établi dans un Etat de l'EEE (hors Liechtenstein)**

Lorsque le contribuable se charge lui-même des obligations déclaratives et de paiement du prélèvement forfaitaire et des prélèvements sociaux correspondants, il est tenu de souscrire une déclaration spécifique (n° 2778-DIV). Cette déclaration mentionne le montant des revenus distribués soumis au prélèvement forfaitaire et aux prélèvements sociaux, ainsi que le montant de ces prélèvements. Cette déclaration, accompagnée du paiement des impôts dus, est déposée au **service des impôts des entreprises du domicile du contribuable**.

Lorsque le contribuable donne mandat à l'établissement payeur européen des revenus distribués pour effectuer, en son lieu et place, la déclaration et le paiement du prélèvement forfaitaire et des prélèvements sociaux correspondants, cet établissement payeur s'acquitte des obligations déclaratives et de paiement de ces impôts à l'appui de la déclaration n° 2778-DIV. Cette déclaration, établie pour le compte et au nom du contribuable, mentionne le montant des revenus distribués soumis au prélèvement forfaitaire libératoire et aux prélèvements sociaux, ainsi que le montant de ces prélèvements. Cette déclaration, obligatoirement assortie du paiement des impôts précités dus, est déposée à la **recette principale des impôts des non-résidents de la Direction des résidents à l'étranger et des services généraux** (DRESG).

2°. L'établissement payeur est établi hors de l'EEE ou au Liechtenstein.

Dans ce cas, le contribuable est tenu d'effectuer lui-même les obligations déclaratives et de paiement du prélèvement forfaitaire et des prélèvements sociaux correspondants. Pour ce faire, il souscrit la déclaration spécifique n° 2778-DIV. Cette déclaration mentionne le montant des revenus distribués soumis au prélèvement forfaitaire libératoire et aux prélèvements sociaux, ainsi que le montant de ces prélèvements. Cette déclaration, obligatoirement accompagnée du paiement des impôts dus, est déposée **au service des impôts du domicile du contribuable**.

3. Remarque :

La déclaration simplifiée n° 2777 D peut être souscrite sur des formulaires reproduits au moyen de logiciels d'édition).

9151

9152

III. PRÉLÈVEMENT SUR LES PRODUITS DE PLACEMENTS À REVENU FIXE

(cf. FP n°s 613 et suiv.)

9153

Les produits des fonds d'État, obligations, bons de caisse, bons ou contrats de capitalisation ou placements de même nature, bons, autres titres de créance et parts de fonds communs de créances sont, en principe, soumis obligatoirement à compter du 1^{er} janvier 2013 à un prélèvement dont le taux est indiqué Tome 1 - septième partie (cf. FP n° 619 ; CGI, art. 125 A et suiv.).

9154 1. Personne tenue d'effectuer le prélèvement. Il s'agit de « l'établissement payeur » des revenus au sens de l'article 75 de l'annexe II au CGI : débiteur lui-même ou personne qui assure le paiement des revenus.

9155 Il s'agit généralement du teneur du compte du bénéficiaire et, en cas de paiement des produits hors de France, de l'établissement qui effectue ce paiement.

9156 2. Paiement du prélèvement. Les sommes retenues au titre du prélèvement, au cours de chaque mois, sont versées au Trésor dans les quinze premiers jours du mois suivant le paiement des revenus (CGI, art. 1678 quater).

Lorsqu'il est dû à raison de revenus, produits et gains mentionnés aux articles 125-0 A et 125 A du CGI, le prélèvement doit être versé à la recette des non-résidents, 10, rue du centre, TSA 50014, 93465 Noisy-Le-Grand cedex, accompagné de la déclaration n° 2777 (cf. CGI, ann. IV, art. 188-0 I-I).

Lorsque ce prélèvement est dû à raison des revenus, produits et gains visés aux I et II de l'article 125 D du CGI, il est versé (CGI, ann. IV, art. 188-0 I-II) :

- à la recette des impôts des non-résidents visée ci-dessus, lorsqu'il est acquitté par la personne qui assure le paiement desdits revenus, produits et gains et qu'elle est mandatée à cet effet par le contribuable ;

- au service des impôts du domicile du contribuable, lorsque ce dernier effectue lui-même le paiement dudit prélèvement.

Toutefois, sous réserve d'une déclaration préalable, les banques, les caisses publiques et les caisses d'épargne ont la possibilité de verser globalement le prélèvement effectué par leurs agences ou succursales, sauf lorsque celui-ci est dû à raison des revenus, produits et gains mentionnés à l'article 125 D du CGI (CGI, ann. III, art. 381 S ; ann. IV, art. 188 I).

9157 En ce qui concerne le paiement par virement directement opéré sur le compte du Trésor à la Banque de France, cf. n° 9119.

3. Prélèvements sociaux.

9158 Les produits de placement supportant le prélèvement prévu à l'article 125 A du CGI et bénéficiant aux personnes physiques **fiscalement domiciliées en France** ainsi qu'aux personnes placées sous le **régime de l'anonymat fiscal** sont soumis à divers prélèvements complémentaires :

- le **prélèvement social sur les produits de placements** visé à l'art. 1600-0 F *bis*-II du CGI (cf. FP, n° 126-1) ;

- la **contribution sociale généralisée sur les produits de placements** visée à l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale (cf. CGI, art. 1600-0 D et cf. FP, n° 124-2) ;

- la **contribution pour le remboursement de la dette sociale sur les produits de placements** prévue à l'article 1600-0 I du CGI (cf. FP n° 125-2) ;

- la **contribution additionnelle au prélèvement social** visée au 2° de l'article L. 14-10-4 du code de l'action sociale et des familles ;

- le **prélèvement de solidarité** prévu à l'article 1600-0 S du CGI.

Ils sont établis, contrôlés et recouverts selon les mêmes règles, sous les mêmes garanties et les mêmes sanctions que le prélèvement libératoire prévu à l'article 125 A du CGI (cf. ci-dessus n°s 9153 et suiv.).

Le paiement du versement (ou acompte) de la contribution sociale généralisée (CSG), du prélèvement social et de la contribution additionnelle à ce prélèvement sur les produits de placement visés à l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale (repris sous l'article 1600-0 D du CGI) dus au titre des mois de décembre et janvier par les établissements payeurs intervient le 25 septembre au plus tard pour 80 % de son montant, et le 25 novembre au plus tard, pour les 20 % restants.

9159

9160

chapitre 4

retenues à la source sur certains revenus versés à des personnes domiciliées hors de France

(CGI, art. 182 A, 182 A *bis*, 182 A *ter*, 182 B et 1671 A ; FP n^{os} 725 et suiv. ; BOI-IR-DOMIC)

9161 Ces retenues à la source, opérées par le débiteur des sommes versées, doivent être remises par ce dernier au service des impôts du lieu de son domicile ou de son siège, ou au service des impôts des entreprises étrangères de la DRESG lorsque le débiteur n'a pas d'établissement en France (cf. BOI-IR-DOMIC-10-20-20).

Les retenues effectuées au cours d'un mois donné sur les sommes payées au cours dudit mois doivent être versées dans les quinze premiers jours du mois suivant.

La retenue à la source n'est ni opérée, ni versée au Trésor lorsque son montant n'excède pas **8 €** par mois pour un même salarié, pensionné ou crédentier dans le cas de la retenue à la source prévue à l'article 182 A, ou pour un même bénéficiaire dans le cas des retenues à la source prévues aux articles 182 A *bis* et 182 A *ter*.

Chapitre 5

taxe d'habitation et taxes foncières

I. PAIEMENT OBLIGATOIRE PAR VIREMENT OU PRÉLÈVEMENT

9162 En ce qui concerne le paiement par virement directement opéré sur le compte du Trésor ouvert dans les écritures de la Banque de France ou par prélèvements opérés à l'initiative du Trésor public, cf. n^o 9119.

II. PAIEMENT MENSUEL

(CGI, art. 1681 *ter* et 1681 *ter* A ; Ann. II, art. 376 *bis* et suiv. et 384 *septies* A)

9163 Sur demande du contribuable, la taxe d'habitation¹ et les taxes foncières peuvent être recouvrées par prélèvements mensuels, dans les mêmes conditions que l'impôt sur le revenu.

On se reportera donc aux commentaires exposés ci-avant n^{os} 9132 et suiv.

9164 Il existe cependant certaines particularités propres au paiement mensuel de la taxe d'habitation et des taxes foncières :

- le contribuable n'étant tenu à aucun paiement d'acompte s'il n'a pas opté pour le paiement mensuel, il n'est pas pénalisé en cas de modulation ou suspension abusive des prélèvements ;
- en cas d'adhésion au prélèvement mensuel pour l'année en cours formulée entre le 1^{er} janvier et le 15 mai, les contribuables n'étant pas soumis à un acompte obligatoire, la somme des mensualités dues depuis le 1^{er} janvier est répartie en parts égales sur les trois premiers prélèvements.

9165 L'option pour le recouvrement par prélèvements mensuels de la taxe d'habitation prévue à l'article 1681 *ter* du CGI, lorsqu'elle est exercée, est également valable pour la contribution à l'audiovisuel public (ex redevance audiovisuelle) due par les personnes physiques imposables à la taxe d'habitation (cf. n^o 9173). Dans ce cas, les prélèvements sont effectués dans les mêmes conditions que l'impôt sur le revenu et s'appliquent à la somme de la taxe d'habitation et de la redevance audiovisuelle (cf. n^{os} 9294 et suiv.).

1. En revanche, la taxe d'habitation sur les logements vacants (THLV) [cf. IDL, n^o 6009-1] ne peut être ni mensualisée, ni prélevée à l'échéance. Les modes de paiement offerts aux contribuables pour s'acquitter de la THLV sont exclusivement le TIP, le chèque, le numéraire, le virement et le paiement direct en ligne.

Chapitre 6

impôt de solidarité sur la fortune

(CGI, art. 885 A et suiv. modifiés par l'article 13 de la loi de finances pour 2013 ; Enr. n^{os} 4820 et suiv., 4910 et suiv. ; BOI-PAT-ISF)

9166 L'impôt doit être versé au service des impôts du domicile de la personne imposable au 1^{er} janvier de l'année d'imposition ou auprès du service des impôts des non-résidents, 10, rue du Centre, TSA 50014, 93465 Noisy-Le-Grand cedex (tél : 01 57 33 82 00), pour les personnes imposables non domiciliées en France. Toutefois, pour celles résidant habituellement dans la Principauté de Monaco, le service des impôts compétent est celui de Menton (7 rue Victor Hugo, 06507 Menton Cedex).

9167 **Pour les redevables tenus de souscrire une déclaration d'ISF** (redevables dont le patrimoine a une valeur nette taxable égale ou supérieure à **2 570 000 €**), le versement s'effectue lors du dépôt de cette déclaration qui doit intervenir au plus tard le 15 juin¹ de chaque année (CGI, art. 885 W-I).

Pour l'ISF dû à compter de l'année 2013, les redevables dont le patrimoine a une valeur nette taxable inférieure à **2 570 000 €** et qui sont tenus à l'obligation de déposer la déclaration annuelle de revenus prévue à l'article 170 du CGI mentionnent la valeur brute et la valeur nette taxable de leur patrimoine seulement sur cette déclaration (CGI, art. 885 W-I-2). L'impôt correspondant n'est plus payé spontanément mais recouvré par voie de rôle.

Lorsque la déclaration d'ISF est souscrite pour le compte d'une personne décédée en cours d'année, le dépôt doit être effectué et l'impôt versé dans les six mois à compter du décès. Le cas échéant, le notaire chargé de la succession peut produire cette déclaration à la demande des ayants droit si la succession n'est pas liquidée à la date de production de la déclaration (CGI, art. 885 W-III).

9168 L'impôt est recouvré et acquitté sous les mêmes garanties et sanctions que les droits de mutation par décès. Ainsi, il peut être réglé à l'aide des moyens normaux de paiement (cf. n^{os} 9112 et 9113) et par remise d'œuvres d'art ou d'immeubles (cf. n^o 9200) ; en revanche, il ne peut pas être réglé par remise de valeurs publiques (cf. n^o 9199) ni par remise de blocs de titres de sociétés cotées, ni par remise de titres d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières investis en titres de sociétés cotées ou en obligations négociables ni par remise d'obligations négociables (cf. n^o 9200) ; le régime du paiement fractionné ou différé ne lui est pas applicable. Par ailleurs, ne sont pas applicables les dispositions du 3 de l'article 1929 du CGI relatives à l'inscription de l'hypothèque légale du Trésor (CGI, art. 1723 ter-00 A).

Toutefois, l'impôt de solidarité sur la fortune dû à compter de l'année 2012 par les redevables mentionnés au 2 du I de l'article 885 W est recouvré en vertu d'un rôle rendu exécutoire selon les modalités prévues à l'article 1658 du CGI. Pour l'impôt dû à compter de **2013**, cet impôt pourra être payé, sur demande du redevable, par prélèvement mensuel, dans les conditions prévues à l'article 1681 A du CGI. Cette disposition n'est pas applicable aux impositions résultant de la mise en œuvre d'une rectification ou d'une procédure d'imposition d'office (CGI, art. 1723 ter-00 A ; BOI-PAT-ISF-50-20).

Les époux et les partenaires liés par un PACS sont solidairement responsables du paiement de l'impôt (CGI, art. 1723 ter-00 B).

Toutefois, les personnes divorcées ou séparées peuvent demander à être déchargées de l'obligation de paiement prévue à l'article 1723 ter-00 B du CGI. L'octroi de la décharge de responsabilité solidaire prévue par le II de l'article 1691 bis du CGI est subordonné à la réalisation des **trois conditions cumulatives** suivantes :

- une rupture de la vie commune ;
- une disproportion marquée entre le montant de la dette fiscale et la situation financière et patrimoniale, nette de charges, du demandeur à la date de la demande ;
- un comportement fiscal qui se traduit d'une part, par le respect par le demandeur de ses obligations déclaratives depuis la rupture de la vie commune et, d'autre part, par l'absence de manœuvres frauduleuses pour se soustraire au paiement de l'impôt.

La procédure de décharge de responsabilité solidaire prévue par le II de l'article 1691 bis du CGI est applicable sur demande expresse de la personne poursuivie en responsabilité. Cette demande doit être adressée au service chargé du recouvrement de la dette de solidarité.

La décharge de responsabilité solidaire est égale à la différence entre le montant de la cotisation d'impôt de solidarité sur la fortune dû par les époux ou les partenaires liés par un PACS et la fraction de cette cotisation

1. Date applicable pour les redevables domiciliés en France. Cette date est fixée au 15 juillet pour les redevables domiciliés dans la Principauté de Monaco et dans les autres pays d'Europe et au 31 août pour les redevables domiciliés dans le reste du monde. Lorsque cette date est un samedi ou un dimanche, elle est reportée au lundi suivant.

correspondant à l'actif net du patrimoine propre du demandeur et à la moitié de l'actif net du patrimoine commun du demandeur et de son conjoint ou de son partenaire lié par un PACS. L'actif net des enfants mineurs du demandeur est ajouté à l'actif net du demandeur soit totalement, soit pour la moitié de son montant, selon que les enfants sont issus ou non de son mariage avec le conjoint ou de son union avec le partenaire lié par un PACS.

S'agissant de l'impôt de solidarité sur la fortune, l'intérêt de retard prévu par l'article 1727 du CGI ainsi que des majorations prévues par les articles 1728 et 1729 du même code, si ces pénalités concernent le patrimoine propre du demandeur, aucune décharge ne peut lui être accordée. En revanche, s'il s'agit d'une rectification sur le patrimoine commun, la décharge est accordée pour moitié.

Chapitre 7

prélèvements sur les profits immobiliers et les plus-values réalisées par les contribuables non domiciliés en France

I. PRÉLÈVEMENT SUR CERTAINS PROFITS IMMOBILIERS

(CGI, art. 244 *bis* ; cf. FI n^{os} 3607 à 3611)

9169

Le prélèvement est acquitté au vu de la déclaration n^o 3005, établie pour les opérations réalisées par les marchands de biens et assimilés et par les intermédiaires.

La déclaration doit être déposée et le prélèvement acquitté :

- si la plus-value résulte d'un acte soumis à la formalité fusionnée, dans les deux mois de la date de celui-ci au service des impôts de la situation de l'immeuble ;
- dans les autres cas : au moment de la présentation à la formalité de l'enregistrement, de l'acte constatant la cession (ou la déclaration en tenant lieu) au service des impôts dont relève le rédacteur d'acte, ou à celle de la situation du bien cédé s'il s'agit d'un acte sous seing privé.

Le recouvrement de ce prélèvement est assuré suivant les mêmes règles que les droits d'enregistrement.

II. PRÉLÈVEMENT SUR CERTAINES PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES

(FI, n^{os} 3310 et suiv.)

9170

L'article 244 *bis* A du CGI prévoit un prélèvement sur les plus-values réalisées par les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France ou les personnes morales ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont le siège social est situé hors de France, à l'occasion de la cession d'immeubles situés en France, de droits immobiliers ou d'actions ou parts de sociétés non cotées en bourse.

En ce qui concerne les modalités de recouvrement de ce prélèvement, cf. FI, n^o 3312 et suiv.

Chapitre 8

taxes et produits divers

A. CONTRIBUTION SOCIALE GÉNÉRALISÉE, CONTRIBUTION POUR LE REMBOURSEMENT DE LA DETTE SOCIALE, PRÉLÈVEMENT SOCIAL ET CONTRIBUTION ADDITIONNELLE SUR LES REVENUS DU PATRIMOINE ET SUR CERTAINS REVENUS SOUMIS À L'IMPÔT SUR LE REVENU

(CGI, art. 1600-0 C, 1600-0 E, 1600-0 F *bis*-I, 1600-0 G, 1600-0 H)

9171

Ces contributions sont assises et recouvrées selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que l'impôt sur le revenu¹.

Elles sont mises en recouvrement par voie de rôle et exigibles en même temps. Elles font l'objet d'un rôle commun, distinct de celui relatif à l'impôt sur le revenu

1. Ces mêmes dispositions s'appliquent aux contributions additionnelles aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine et sur les revenus de placements visées à l'article L.14-10-4 du code de l'action sociale et des familles.

Il n'est pas procédé au recouvrement lorsque le montant total du rôle est inférieur à 61 €. En revanche, dès lors que ce montant est égal ou supérieur à 61 €, les contributions sont mises en recouvrement, quel que soit le montant unitaire de chacune d'elle.

Les contribuables mensualisées à l'impôt sur le revenu sont, sauf avis contraire de leur part, prélevés à la date limite de paiement de ces contributions.

La majoration de 10 % prévue à l'article 1730 du CGI est appliquée au montant des contributions qui n'ont pas été acquittées dans les trente jours de la mise en recouvrement du rôle.

B. TAXE ANNUELLE SUR LES LOGEMENTS VACANTS

(CGI, art. 232 ; BOI-IF-AUT-60 ; cf. IDL n°s 6510 et suiv.)

9172

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions de la taxe sont régis comme en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties.

La date limite de paiement de la taxe est fixée au 15 décembre.

Les modes de paiement offerts aux contribuables sont exclusivement le TIP, le chèque, le numéraire ou le virement (cf. également n° 9119).

Le produit de la taxe est versé à l'Agence nationale de l'habitat dans la limite du plafond prévu au I de l'article 46 de la loi de finances pour 2012.

C. CONTRIBUTION A L'AUDIOVISUEL PUBLIC

(CGI, art. 1605 à 1605 *quater* et 1840 W *ter*)

9173

La contribution à l'audiovisuel public (ex redevance audiovisuelle) due par les particuliers est émise et recouvrée comme en matière de taxe d'habitation.

La date limite de paiement est celle de la taxe d'habitation, c'est-à-dire le 15 novembre ou le 15 décembre en fonction du rôle dans lequel la taxe d'habitation est émise. Elle est mensualisable en même temps que la taxe d'habitation (CGI, art. 1681 *ter* B).

Le redevable dispose de plusieurs modes de paiement pour acquitter la contribution à l'audiovisuel public :

- le paiement direct par titre interbancaire de paiement (TIP), chèque ou espèces ;
- la mensualisation ;
- le prélèvement automatique unique à l'échéance ;
- le paiement direct en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

D. TAXES D'URBANISME¹

9174

Remarque : l'article 28 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 réforme la fiscalité de l'urbanisme et institue, à compter du **1^{er} mars 2012**, un dispositif composé de deux taxes qui se complètent :

- la **taxe d'aménagement**, codifiée aux articles L 331-1 à L 331-34 du Code de l'urbanisme, qui se substitue à la taxe locale d'équipement (TLE), la taxe départementale des espaces naturels et sensibles (TDENS), la taxe départementale pour le financement des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement (TDCAUE), la taxe spéciale d'équipement du département de la Savoie, la taxe complémentaire à la TLE en région d'Île-de-France et au programme d'aménagement d'ensemble (PAE) ;

- le **versement pour sous-densité**, codifié aux articles L. 331-35 à L. 331-47 du Code de l'urbanisme, réservé aux zones U et AU des plans locaux d'urbanisme (PLU) ou des plans d'occupation des sols (POS). Le versement pour dépassement du plafond légal de densité, prévu par l'article L. 112-2 du code de l'urbanisme, est supprimé de plein droit en cas d'institution du versement pour sous-densité.

La taxe d'aménagement et le versement pour sous-densité sont établis et liquidés par les services de l'État chargés de l'urbanisme dans le département.

La taxe d'aménagement et le versement pour sous-densité sont liquidés et recouvrés par les comptables publics compétents comme des créances étrangères à l'impôt et au domaine et selon les modalités prévues aux articles L. 331-19, L. 331-20 et L. 331-24 à L. 331-29 du code de l'urbanisme.

9175

9189

1. L'arrêté du 14 juin 2010 fixe la liste des services déconcentrés de la DGFIP chargés du recouvrement des taxes d'urbanisme et de la redevance d'archéologie préventive à compter du 1^{er} juillet 2010.

titre 2

recouvrement des droits d'enregistrement et de timbre

chapitre premier

droits d'enregistrement

(BOI-ENR-DG)

9190

La remise au Trésor des droits d'enregistrement comporte des modalités spécifiques de paiement et la désignation du débiteur des droits obéit à des règles particulières (cf. BOI-ENR-DG-50).

Le minimum de perception des droits proportionnels ou progressifs exigibles sur un acte ou une mutation est actuellement fixé à **25 €**.

A. MODALITÉS DE PAIEMENT

I. REGLE DU PAIEMENT IMMEDIAT OU AU COMPTANT.

9191

1. Paiement préalable. Le paiement de l'impôt est, en principe, préalable à l'accomplissement de la formalité et indivisible comme cette dernière : les assujettis doivent, sous peine de refus de la formalité, acquitter la totalité des droits réclamés par le comptable de la DGFIP ou le service de la publicité foncière¹, sauf à se pourvoir ultérieurement en restitution s'ils estiment la perception excessive (CGI, art. 1701).

Les parties ne peuvent exiger l'enregistrement des actes présentés à la formalité en offrant de verser une partie seulement des droits. L'administration accepte toutefois les versements d'acomptes, sauf à procéder à la formalité lors du versement du solde (possibilité fréquemment utilisée en matière de mutations par décès).

9192

La règle du paiement immédiat de l'impôt admet toutefois des dérogations (notamment paiement différé et/ou fractionné, cf. n^{os} 9202 et suiv.).

Si un acte ou une déclaration donnant ouverture à une pénalité est déposé, accompagné du versement des droits simples et d'une demande en remise de pénalités, cet acte ou cette déclaration peut être enregistré immédiatement, sauf à donner lieu à régularisation ultérieure en ce qui concerne les pénalités.

1. L'ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010 supprime le régime des conservateurs des hypothèques, remplace corrélativement les conservations des hypothèques par « les services chargés de la publicité foncière » et instaure une contribution de sécurité immobilière au profit de l'Etat due par les requérants du service chargé de la publicité foncière en remplacement du salaire du conservateur. Ces dispositions sont applicables **à compter du 1^{er} janvier 2013**.

9193 Sauf possibilité de paiement sur état (cf. n° 9201) ou de droits en débet (cf. Enr. n° 4064), les officiers ministériels sont tenus d'acquitter les droits lors de la présentation de leurs actes à la formalité.

9194 Toutefois, afin de faciliter les obligations auxquelles les notaires doivent se soumettre, les comptables de la DGFIP et les services chargés de la publicité foncière¹ sont autorisés à accepter, lors du dépôt des actes de ces officiers ministériels, une somme appelée « provision » équivalente au montant approximatif des droits.

Après accomplissement de la formalité et liquidation des droits, il peut apparaître un crédit ou un débit. Le crédit peut être reporté en « avance » sur la feuille de compte suivante, le débit doit être apuré au moment du retrait des actes ou au plus tard à la date de l'arrêté mensuel des écritures du comptable ou conservateur.

9195 **2. Moyens normaux de paiement.** Le paiement des droits doit être effectif, c'est-à-dire réalisé en espèces ou par tout autre moyen de règlement (mandat ou virement postal, chèque bancaire²...).

Dans certains cas, les droits peuvent être acquittés en valeurs d'État (cf. n° 9199) ou par remise d'objets d'art, de collection ou d'immeubles (cf. n° 9200).

Pour la possibilité de paiement par compensation, cf. n° 9121.

9196 **3. Lieu de paiement.** Les droits afférents aux actes soumis à la seule formalité de l'enregistrement (cf. Enr. n°s 4003 et suiv.) sont acquittés au service des impôts chargée de l'exécution de la formalité. Les droits correspondant aux actes soumis à la formalité fusionnée (cf. Enr. n°s 4006 et suiv.), doivent être versés au service chargé de la publicité foncière.

9197 Certains actes restent soumis à la double formalité de l'enregistrement et de la publicité foncière (cf. Enr. n° 4006). Dans ce cas, ils sont enregistrés en premier lieu au service des impôts, puis publiés au service chargé de la publicité foncière¹ ; les droits afférents aux deux formalités sont recouverts par le service des impôts ; la publication ultérieure au service chargé de la publicité foncière ne donne lieu qu'à la perception de la contribution de sécurité immobilière.

Toutefois, en matière de mutations à titre gratuit et de baux à durée limitée de plus de douze ans, la dualité des formalités et des perceptions est maintenue : le service des impôts perçoit les droits d'enregistrement, le service chargé de la publicité foncière recouvre la taxe de publicité foncière.

9198 **4. Date limite de paiement.** Le paiement des droits d'enregistrement est, en principe, effectué au comptant avant l'exécution de la formalité (CGI, art. 1701). Les dates limites de paiement ne peuvent, sauf exceptions (cf. n°s 9201 à 9207), être postérieures à celles requises pour l'exécution de la formalité de l'enregistrement ou de la formalité fusionnée selon le cas. Pour les délais prévus pour l'accomplissement de cette formalité, cf. Enr. n°s 4053 et suiv.

II. MOYENS DE PAIEMENT SPECIFIQUES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT.

9199 **1. Paiement en valeurs d'État.** Certaines valeurs publiques (valeurs du Trésor ; certificats d'indemnisation représentatifs de la créance sur l'État des Français rapatriés d'Outre-Mer) sont admises en paiement de certains droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière : droits de mutation à titre onéreux limitativement énumérés et droits de mutation à titre gratuit (mutations entre vifs et mutation par décès), pour le paiement en valeurs du Trésor ; droits de mutation par décès exigibles sur la créance, pour le paiement au moyen de la créance sur l'État des Français rapatriés d'Outre-Mer.

9200 **2. Paiement par remise d'œuvres d'art, d'objets de collection, d'immeubles ou de titres** (CGI, art. 1716 bis ; ann. II, art. 384 A, 384 A bis, 384 A ter et 384 A quater ; BOI-SJ-AGR-50-20). Après agrément, les droits de mutation à titre gratuit, le droit de partage et l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) peuvent être acquittés 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

1. L'ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010 supprime le régime des conservateurs des hypothèques, remplace corrélativement les conservations des hypothèques par « les services chargés de la publicité foncière » et instaure une contribution de sécurité immobilière au profit de l'Etat due par les requérants du service chargé de la publicité foncière en remplacement du salaire du conservateur. Ces dispositions sont applicables **à compter du 1^{er} janvier 2013**.

2. Les chèques tirés sur les banques étrangères - non affiliées au réseau français - ne sont pas acceptés.

les zones d'intervention du conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres définies à l'article L. 322-1 du code de l'environnement dont la situation ainsi que l'intérêt écologique ou paysager justifie la conservation à l'état naturel.

À compter de l'entrée en vigueur de la loi n° 2001-602 du 9 juillet 2001 d'orientation sur la forêt (JO du 11 juillet), le paiement des droits mentionnés ci-dessus peut également être effectué au moyen d'immeubles en nature de bois, forêts ou espaces naturels pouvant être incorporés au domaine forestier de l'État.

L'article 53 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 :

- supprime la procédure de dation d'immeubles destinés au logement HLM ainsi que la procédure de dation de blocs de titres de sociétés cotées, d'OPCVM et d'obligations négociables destinées à financer des projets de recherche ou d'enseignement ;
- réserve la procédure de dation en paiement à des montants de droits au moins égaux à 10 000 € au titre de chaque imposition considérée ;
- prévoit que l'offre de dation ne peut être retirée dans le délai de six mois suivant la date de son dépôt. Ce délai peut être prorogé de trois mois par décision motivée de l'autorité administrative, notifiée à l'intéressé ;
- prévoit que si l'intéressé ne donne pas son acceptation à l'agrément des biens offerts en paiement pour la valeur proposée dans l'offre de dation ou s'il retire son offre de dation avant la notification de la décision d'agrément, les droits dus sont assortis de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI ;
- prévoit que lorsque l'État accepte les biens offerts en paiement pour une valeur libératoire différente de celle proposée par l'intéressé dans son offre, ce dernier dispose de trente jours pour confirmer son offre à cette nouvelle valeur ou pour y renoncer ;
- prévoit que l'offre de dation n'est pas recevable :
 - si les biens offerts en paiement ont précédemment donné lieu à deux refus d'agrément ;
 - lorsqu'ils sont détenus depuis moins de cinq ans par l'intéressé. Cette condition ne s'applique pas s'ils sont entrés en sa possession par mutation à titre gratuit.

Le décret n° 2012-1241 du 7 novembre 2012 précise les conditions spécifiques d'agrément des offres de dation de biens culturels à haute valeur artistique ou historique.

III. EXCEPTIONS A LA REGLE DU PAIEMENT IMMEDIAT.

(BOI-ENR-DG-50-20)

9201

1. Paiement sur état. Les droits dus sur les actes dispensés de la présentation matérielle à la formalité de l'enregistrement et passibles d'un droit fixe d'enregistrement sont acquittés sur états mensuels.

Le régime du paiement sur état peut également être utilisé à titre facultatif.

Le paiement sur état concerne :

- obligatoirement, les actes notariés dont la liste est fixée à l'article 60 de l'annexe IV au CGI (à l'exclusion de ceux visés au dernier paragraphe) ;
- facultativement, les actes notariés visés au dernier paragraphe de cet article, les actes soumis à un droit fixe d'enregistrement et qui ont pour seul effet de modifier ou de fixer la quotité des droits des héritiers ou légataires, ainsi que les délivrances de legs mobiliers.

Les droits sont versés au service des impôts compétent dans les vingt premiers jours du mois suivant celui de la rédaction des actes (CGI, ann. III, art. 384 bis-A) ;

Remarque : en ce qui concerne les actes des huissiers de justice, cf. TCA, n°s 2962 et s.

2. Dispositions générales relatives au paiement différé et/ou fractionné.

Le crédit de paiement différé ou fractionné porte sur le principal des droits exigibles en raison des opérations visées, à l'exclusion des intérêts et majorations de retard ainsi que de tous droits et pénalités dus pour insuffisances ou omissions (CGI, ann. III, art. 398).

La demande de crédit formulée au pied de l'acte ou de la déclaration soumis à la formalité doit contenir une offre de garanties (CGI, ann. III, art. 399) qui peuvent consister, soit en des sûretés réelles d'une valeur au moins égale au montant des sommes au paiement desquelles il est sursis¹, soit en un engagement solidaire souscrit par des personnes physiques ou morales agréées comme caution. Les biens qui servent à la liquidation des droits de mutation à titre gratuit sont admis en garantie, à la condition que le débiteur fournisse au service des impôts en

¹ Il n'existe juridiquement aucun obstacle à ce que le contribuable propose comme garantie un nantissement sur les titres objets de la donation soumise aux droits de mutation à titre gratuit. Toutefois, le comptable de la DGFIP est seul compétent pour apprécier si les garanties proposées sont suffisantes.

même temps que sa demande de crédit tous les éléments que l'administration juge nécessaire à la mise à jour de l'évaluation des biens. Ces éléments sont mis à jour et adressés au service mentionné ci-dessus, pour lui permettre d'apprécier la consistance de la garantie, chaque année dans le mois de la date anniversaire de la demande de crédit (CGI, annexe III, art. 400).

Les garanties doivent être constituées dans les trois mois suivant la date de la demande d'admission au crédit.

9202

3. Paiement fractionné (CGI, art. 1717 et ann. III, art. 396 ; BOI-ENR-DG-50-20-10). Une des dérogations au paiement au comptant des droits d'enregistrement (CGI, art. 1701) concerne ceux afférents aux mutations par décès, aux apports en société assimilés à des mutations à titre onéreux, aux capitalisations de bénéfices, réserves ou provisions, à diverses mutations ainsi qu'à certaines transmissions d'entreprises.

a. Mutations par décès (CGI, ann. III, art. 404 A). Un régime légal de paiement fractionné, dans un délai de 5 ans, est prévu pour les droits dus en matière de successions.

Ce délai est porté à 10 ans à la condition que l'actif héréditaire comprenne, à concurrence de 50 % au moins, des biens non liquides énumérés à l'article 404 A de l'ann. III au CGI.

Cette disposition ouverte pour le paiement des droits à la charge des héritiers en ligne directe et du conjoint du défunt est désormais étendue au paiement fractionné des droits de mutation par décès dus par l'ensemble des héritiers et légataires.

Le premier versement doit avoir lieu au moment de l'accomplissement de la formalité de l'enregistrement. Les versements doivent être égaux et être effectués à intervalle de six mois sans que leur nombre puisse être supérieur à dix.

Dans le cas où le délai de fractionnement est porté à dix ans, le nombre de versements autorisé est doublé sans pouvoir dépasser vingt.

b. Apports en sociétés (CGI, ann. III, art. 404 C). Les droits visés à l'article 1717 du CGI afférents à certaines opérations constatant des apports en société peuvent être acquittés en trois annuités égales lorsqu'il s'agit d'opérations prévues à l'article 809-II du CGI ou en cinq annuités égales lorsqu'il s'agit d'apports prévus au 3^o du I de l'article 809 du même code.

c. Mutations diverses : Les droits afférents aux mutations suivantes peuvent être acquittés en cinq annuités égales (CGI, ann. III, art. 404 D, 404 E et 404 F) :

- acquisitions effectuées dans le cadre des procédures de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires ;
- paiements d'indemnités entre officiers publics et ministériels par suite de suppression d'offices ;
- acquisitions effectuées par des Français rapatriés à l'aide de prêts de reclassement et par les migrants agricoles.

9203

4. Paiement différé (CGI, art. 1717 et ann. III, art. 397, 400, 401, 403, 404 B ; BOI-ENR-DG-50-20-10). Le crédit de paiement différé est applicable aux droits d'enregistrement exigibles en raison des mutations par décès :

- qui comportent dévolution de biens en nue-propriété ;
- qui donnent lieu à l'attribution préférentielle d'une exploitation agricole ou au paiement d'une indemnité en cas de donation ou de legs excédant la quotité disponible ;

Conformément à l'article 404 B de l'annexe III au CGI, le paiement des droits peut être différé jusqu'à l'expiration d'un délai qui ne peut excéder six mois comptés :

- soit de la date de la réunion de l'usufruit à la nue-propriété ou de la cession totale ou partielle de cette dernière ;
- soit du terme du délai imparti à l'attributaire, le légataire ou le donataire pour le paiement des sommes dont il est débiteur envers ses cohéritiers.

La cession totale ou partielle par le légataire, le donataire ou l'attributaire du bien qui lui a été légué, donné ou attribué entraîne l'exigibilité immédiate des droits en suspens.

9204

5. Paiement différé et fractionné en cas de transmissions d'entreprises (CGI, ann. III, art. 397 A, 404 GA à 404 GD ; BOI-ENR-DG-50-20-50).

Le paiement des droits d'enregistrement dus à raison de l'ensemble des mutations à titre gratuit portant sur des entreprises (y compris les donations entre vifs portant sur des biens dont la propriété est démembreée) peut être différé pendant cinq ans à compter de la date d'exigibilité de ces droits, puis fractionné sur une période de dix ans ; les droits sont versés par parts égales, à intervalle de six mois au plus, le premier versement étant effectué à l'expiration du délai de paiement différé.

a. Entreprises concernées.

Il doit s'agir d'entreprises ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, le régime d'imposition étant sans influence :

- si la mutation concerne une entreprise individuelle, exploitée par le défunt ou le donateur : elle doit alors porter sur l'ensemble des biens affectés à l'exploitation, le bénéficiaire pouvant les recevoir en pleine propriété, en nue-propriété ou en usufruit ;
- s'il s'agit d'une mutation de parts sociales ou d'actions d'une société non cotée en bourse, le bénéficiaire doit recevoir individuellement au moins 5 % du capital social. En cas de démembrement de la propriété, le seuil de détention de 5 % précité est considéré comme atteint dès lors que la valeur de l'usufruit ou de la nue-propriété atteint au moins cette fraction du capital de la société concernée. Toutefois, à compter du 1^{er} février 2006, les demandes de paiement différé et fractionné sont désormais accordées aux transmissions à titre gratuit de la nue-propriété de parts sociales ou des actions de sociétés, si celles-ci portent sur au moins 5 % du capital social, comme pour les transmissions en pleine propriété. La circonstance que le nu-propriétaire ne reçoive pas 5 % du capital social en valeur n'est plus un obstacle pour être éligible au régime du paiement différé et fractionné. Pour l'usufruitier, le dispositif antérieur demeure applicable.

L'activité financière des sociétés holdings les exclut donc normalement du champ d'application du dispositif. Mais ce dernier est applicable, les autres conditions étant par ailleurs remplies, lorsqu'il s'agit de sociétés holdings animatrices effectives de leur groupe de sociétés.

Ces dispositions s'appliquent également aux sociétés de fait dans lesquelles le défunt a participé directement à l'exploitation. La mutation doit alors porter sur le patrimoine affecté à l'exploitation par le défunt soit en totalité, soit en partie pour les biens *indivis*.

b. Déchéance du régime de paiement différé et fractionné (CGI, ann. III, art. 404 GD).

La cession de plus du tiers des biens ayant bénéficié du paiement différé et fractionné entraîne pour le cédant l'exigibilité des droits en suspens.

Cependant, l'apport à une société des biens ayant bénéficié du paiement différé et fractionné n'entraîne pas l'exigibilité des droits lorsque le bénéficiaire prend dans l'acte d'apport l'engagement de conserver les titres reçus en contrepartie de son apport jusqu'à l'échéance du dernier terme du paiement fractionné.

Sous les mêmes conditions, les opérations de fusion ou de scission concernant des sociétés dont les titres ont bénéficié du paiement différé et fractionné n'entraînent pas la déchéance du paiement différé et fractionné.

Le maintien du paiement différé et fractionné est subordonné à l'engagement du bénéficiaire de conserver les titres reçus jusqu'à l'échéance du dernier terme du paiement fractionné.

La cession à titre gratuit ou à titre onéreux de plus du tiers de la valeur des titres reçus en rémunération de l'apport, ou en échange à l'occasion de l'opération de fusion ou de scission entraîne pour le cédant l'exigibilité immédiate des droits.

9205

9206

6. Intérêt de crédit (CGI, ann. III, art. 401 ; ; BOI-ENR-DG-50-20-40).**a. Taux de droit commun.**

Pour les crédits de paiement accordés depuis le 15 juillet 1996, les droits dont le paiement est différé et/ou fractionné donnent lieu au versement d'intérêts dont le taux est égal, pendant toute la durée du crédit, à celui de l'intérêt légal au jour de la demande du crédit quelles que soient les variations postérieures.

Ce taux, dont seule la première décimale est retenue, est fixé annuellement (**0,71 %** pour l'année **2012** ; **0,38 %** pour l'année **2011** ; **0,65 %** pour l'année **2010**).

b. Taux réduit.

Conformément à l'article 404 GA de l'annexe III au CGI, en cas de transmission d'entreprises (cf. n° 9204), le taux de droit commun peut être réduit des deux tiers, quel que soit le lien de parenté existant entre le donateur ou le défunt et les bénéficiaires :

- lorsque la valeur de l'entreprise ou la valeur nominale des titres comprise dans la part taxable de chaque héritier, donataire ou légataire est supérieure à 10 % de la valeur de l'entreprise ou du capital social ;
- ou lorsque, globalement, plus du tiers du capital social est transmis.

Lorsque la transmission porte sur des biens dont la propriété est démembrée, les pourcentages susvisés s'apprécient en prenant en considération la valeur de l'usufruit ou de la nue-propriété des biens transmis par rapport à celle de l'entreprise ou du capital social des sociétés considérées.

c. Précision.

Le crédit de paiement différé ou fractionné peut être accordé même lorsque le donateur prend à sa charge les droits de donation.

9207 7. Immeubles classés ou inscrits sur l'inventaire supplémentaire des monuments historiques (CGI, art. 795 A, et ann. III, art. 281 *bis* et 281 *ter*).

Lorsqu'ils sont en situation de bénéficiaire des dispositions de l'article 795 A du CGI pour les biens susvisés (cf. Enr. n° 4519-1) ou pour les parts de sociétés civiles propriétaires de ces mêmes biens (cf. Enr., n° 4519-2), les intéressés doivent déposer auprès du service des impôts compétent, dans les délais légaux de présentation à l'enregistrement (actes de donation ou déclaration de succession) les documents visés aux articles 281 *bis* et 281 *ter* de l'annexe III au CGI. Le paiement des droits afférents à ces biens est différé jusqu'à ce qu'il soit statué sur la demande de convention ou d'adhésion à la convention.

B. DÉBITEUR DE L'IMPÔT**I. OBLIGATION AU PAIEMENT.****9208 1. Actes sous seing privé. Toutes les parties ayant figuré à ces actes sont solidaires pour le paiement des droits** (CGI, art. 1705-5°).

Lorsque l'acte n'est pas encore enregistré, cette solidarité des diverses parties s'étend au paiement de tous les droits, car la formalité est indivisible.

Au surplus, il convient d'observer que la clause d'un acte mettant les droits à la charge d'une partie déterminée n'a d'effet qu'entre les particuliers et n'est pas opposable à l'administration.

En principe, la solidarité subsiste même pour le paiement des suppléments de droits dont l'exigibilité est reconnue après l'enregistrement ; toutefois, lorsqu'un acte contient plusieurs dispositions indépendantes et donnant ouverture à des droits distincts, les suppléments de droits qui frappent chaque disposition ne peuvent être réclamés qu'aux personnes que cette disposition intéresse.

9209 2. Actes notariés. L'obligation des parties est la même à l'égard des actes notariés. Mais le notaire est tenu de faire l'avance des droits, sauf son recours contre les parties (CGI, art. 1705-1° et 1711). Il doit, au moment du dépôt des actes au bureau, verser les droits réclamés par le service des impôts ou le service chargé de la publicité foncière¹, et son obligation à cet égard s'étend à toutes les perceptions dont chacun de ses actes forme le titre.

En cas de rédaction d'un acte annexe à un autre acte à soumettre obligatoirement à l'enregistrement, le notaire est personnellement responsable des droits et amendes exigibles sur ces actes, cette responsabilité n'étant, toutefois, que subsidiaire (CGI, art. 862).

Par contre, il ne saurait être tenu d'avancer les droits dont l'exigibilité est simplement révélée par un de ses actes (par exemple, les droits dus sur une mutation secrète de propriété qui résulterait incidemment des énonciations d'un acte notarié).

Il y a lieu d'ajouter que l'obligation de faire l'avance des droits cesse pour le notaire aussitôt que la formalité est effectuée. Dès lors, quand le service mentionné ci-dessus fait une perception insuffisante, l'administration ne peut plus s'adresser qu'aux parties pour le recouvrement des droits supplémentaires exigibles.

Enfin, l'obligation faite aux notaires d'avancer les droits exigibles sur les actes de leur ministère vise exclusivement les **droits d'enregistrement et la taxe de publicité foncière**.

9210 3. Actes extrajudiciaires. Ces actes sont soumis à des règles semblables à celles exposées pour les actes notariés (CGI, art. 1705-2°).**9211 4. Actes judiciaires**². Les greffiers sont tenus de présenter à l'enregistrement les arrêts et jugements et les actes au greffe, et d'acquitter, en même temps, les droits correspondants (CGI, art. 1705-3°). Si le montant des droits dus sur les décisions ne lui a pas été consigné par les intéressés, le greffier peut s'affranchir de toute responsabilité en fournissant aux agents des

1. L'ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010 supprime le régime des conservateurs des hypothèques, remplace corrélativement les conservations des hypothèques par « les services chargés de la publicité foncière » et instaure une contribution de sécurité immobilière au profit de l'Etat due par les requérants du service chargé de la publicité foncière en remplacement du salaire du conservateur. Ces dispositions **sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2013**.

2. Les décisions des juridictions répressives sont soumises à un droit fixe de procédure recouvré par les comptables publics compétents (cf. CGI, art. 1018 A).

impôts, dans les dix jours de l'expiration du délai légal, un **extrait**, certifié par lui, de l'acte (CGI, art. 1706 et 1840 D).

Le recouvrement des droits simples et des pénalités est alors poursuivi contre les parties qui sont solidaires vis-à-vis du Trésor (CGI, art. 1707).

Si le greffier ne délivre pas l'extrait, il encourt de ce chef l'amende prévue à l'article 1729 B-1 du CGI et est, en outre, responsable des droits simples exigibles et débiteur des pénalités (CGI, art. 1840 D).

9212 5. Actes administratifs. Les droits doivent être acquittés par les comptables publics assignataires, pour les actes passés en la forme administrative (CGI, art. 1705-4°).

À défaut de consignation des droits par les parties, ces comptables publics peuvent, comme les greffiers, s'affranchir de toute responsabilité en déposant un extrait, certifié par eux, des actes. Le recouvrement est alors poursuivi contre les parties tenues solidairement (CGI, art. 1840 D).

9213 6. Mutations verbales entre vifs. Le principe de la solidarité s'étend également aux mutations verbales, sous la condition cependant que la mutation soit prouvée à l'encontre des deux contractants.

9214 7. Mutations par décès. Les droits de mutation par décès sont payés par les héritiers, donataires ou légataires.

Les cohéritiers, à l'exception, à compter du 1^{er} janvier 2009, de ceux exonérés de droits de mutation par décès, sont solidaires (CGI, art. 1709), alors que chaque légataire est seulement tenu de payer les droits exigibles sur le legs qu'il recueille.

9215 8. Dispositions particulières. Certaines dispositions particulières visant le **paiement des compléments de droits et pénalités** exigibles en cas de non-respect des engagements pris par les redevables pour l'obtention de mesures fiscales de faveur dérogent au principe de la solidarité des parties.

Il en est ainsi notamment à l'égard des acquisitions d'immeubles ruraux situés dans les ZRR réalisées par les jeunes agriculteurs bénéficiaires des aides à l'installation (cf. Enr. n° 4270), des acquisitions d'immeubles ruraux situés dans les ZRR réalisées en vue de les donner à bail à de jeunes agriculteurs bénéficiaires des aides à l'installation (cf. Enr. n° 4271), des acquisitions d'immeubles ruraux par les fermiers (cf. Enr. n°^{os} 4272 et s.), des acquisitions de bois et forêts réalisées avant le 1^{er} janvier 2005, lorsque l'acquéreur a pris l'engagement de reboiser (cf. Enr. n° 4273-3).

II. CONTRIBUTION AU PAIEMENT.

9216 1. Débiteur définitif de l'impôt. Les droits sont supportés :

- par le nouveau possesseur (acquéreur, locataire...) en cas de mutation constatée par acte civil ou judiciaire ;
- par la partie à laquelle l'acte profite dans les autres cas (CGI, art. 1712).

Bien que les dispositions de l'article 1712 du CGI ne concernent que les droits exigibles sur les **actes**, il est admis que les mêmes règles sont applicables aux droits afférents aux conventions verbales.

Il convient d'ailleurs d'observer que, si le débiteur des droits envers le Trésor est désigné de façon impérative, les intéressés peuvent déroger aux règles de contribution et déterminer **librement** le débiteur final de l'impôt.

9217 2. Recours. Si la personne qui a versé l'impôt n'en est pas le débiteur définitif, elle peut exiger de ce dernier le remboursement des droits.

Les officiers publics qui ont fait l'avance des droits dus sur les actes de leur ministère ont une action solidaire contre toutes les parties à ces actes (CGI, art. 1711).

III. SUCCESSIONS VACANTES OU EN DESHERENCE.

9218 A défaut de ressources disponibles, les droits d'enregistrement exigibles sur les actes et procédures nécessaires à l'obtention de la décision déclarant la vacance ainsi qu'à la gestion des successions mentionnées au chapitre V du titre premier du livre III du code civil sont liquidés en débet (CGI, art. 1112 ter).

9219

IV. NOUVELLE DONATION FAISANT SUITE A UNE DONATION AYANT FAIT RETOUR AU DONATEUR

(CGI, art. 791 ter).

En cas de donation en ligne directe de biens antérieurement transmis à un premier donataire en ligne directe et ayant fait retour au donateur en application des articles 738-2, 951 et 952 du code civil, les droits acquittés lors de la première donation sont imputés sur les droits dus lors de la seconde donation. La nouvelle donation doit intervenir dans les cinq ans du retour des biens dans le patrimoine du donateur.

9220

9226

Chapitre 2

droit de timbre

(BOI-ENR-TIM)

9227

Remarque : Le droit de timbre de dimension visé aux articles 899 et suivants du CGI est supprimé depuis le 1^{er} janvier 2006. Corrélativement, les droits fixes et proportionnels d'enregistrement et les taxes fixes et proportionnelles de publicité foncière ont été augmentées. En conséquence, les commentaires relatifs au recouvrement du droit de timbre figurant ci-après ne concernent plus que les droits de timbre encore applicables après cette date.

9228

L'impôt du timbre peut être acquitté au moyen de différents modes de paiement.

I. MODALITES DE PAIEMENT.

9229

1. Moyens de paiement. L'impôt peut être acquitté, selon les cas :

a. Au moyen de timbres mobiles apposés par les parties sur les écrits qu'elles veulent timbrer.

Les timbres utilisés doivent être oblitérés immédiatement après leur apposition par l'inscription de la date de l'oblitération et de la signature ou de l'indication du nom du redevable. Ces mentions peuvent être apposées à la main ou au moyen d'un cachet ; mais, dans tous les cas, l'oblitération doit porter partie sur le timbre et partie sur le papier passible du droit (CGI, ann. III, art. 405 D et F). Il est précisé qu'une demande en restitution de timbres mobiles de la série unique et de la série spéciale des timbres amendes peut être favorablement accueillie lorsque ces valeurs ne sont pas oblitérées. Dans ce cas, le seuil de 8 € visé à l'article 1961 K du CGI est apprécié pour l'ensemble des timbres qui font l'objet de la même demande de restitution.

b. Par visa pour timbre. Le visa pour timbre est une formalité donnée par le service des impôts ou le service chargé de la publicité foncière¹ sur l'écrit présenté au timbrage. Il consiste en une mention ainsi conçue : « visé pour valoir timbre au service des impôts de..., le... ; références du service des impôts ; ... somme perçue ... (en lettres), signature... ».

Ce visa est donné au comptant ou en débit.

c. Par paiement sur états. Par exception au principe suivant lequel le timbrage doit être effectué avant tout usage du papier et pour faciliter aux contribuables le paiement de l'impôt, l'administration peut, sous certaines conditions, autoriser les redevables à acquitter les droits sur états.

La perception de l'impôt est en principe constatée par l'apposition d'une formule comprenant, d'une part, la mention : « Droit de timbre payé sur état », d'autre part, la date de l'autorisation lorsque celle-ci est nécessaire.

Dans la généralité des cas, l'impôt est versé à l'expiration de chaque mois et dans les vingt premiers jours du mois suivant.

d. Par la voie électronique au moyen d'un timbre dématérialisé (CGI, art. 887).

1. L'ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010 supprime le régime des conservateurs des hypothèques, remplace corrélativement les conservations des hypothèques par « les services chargés de la publicité foncière » et instaure une contribution de sécurité immobilière au profit de l'Etat due par les requérants du service chargé de la publicité foncière en remplacement du salaire du conservateur. Ces dispositions **sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2013**.

Corrélativement à la mise en place de ce nouveau mode de paiement, la possibilité d'acquitter le droit de timbre par paiement à forfait est supprimée.

e. Par compensation ou imputation.

9230 2. Divers droits de timbre à acquitter.

a. Timbre des quittances (cf. Enr. n° 4703). Les diverses opérations mentionnées aux articles 919 A à 919 C du CGI supportaient un droit de timbre proportionnel ; les articles 919 A à 919 C du CGI sont abrogés par l'article 54 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne.

b. Timbre sur les formules de chèques (CGI, art. 916 A ; cf. Enr. n° 4702). Le versement doit être effectué au service des impôts compétent dans les 45 jours suivant l'expiration de chaque trimestre au cours duquel ont été délivrées les formules de chèques, accompagné d'un état établi sur papier libre (CGI, ann. III, art. 313 BG *bis* et ann. IV, art. 121 KL *bis*).

c. Timbre des passeports, cartes nationales d'identité et titres de séjour visés aux articles 953 et suivants modifiés du CGI (cf. Enr., n°s 4708 et suivants).

II. DEBITEURS DES DROITS.

9231 1. Obligation. L'impôt est normalement acquitté par la personne qui achète les timbres mobiles, ou par le redevable autorisé à payer le timbre sur états ou à utiliser une machine à timbrer.

9232 2. Contribution. La loi fiscale ne détermine pas en général le redevable définitif de l'impôt qui est donc, d'après le droit commun, soit le débiteur (C. civ., art. 1248), soit celui à qui l'acte profite (C. civ., art. 2155).

9233

9234

Chapitre 3

prélèvements et autres taxes recouvrés comme en matière de droits d'enregistrement

A. PRÉLÈVEMENT D'OFFICE SUR LES BONS ET TITRES ANONYMES

(CGI, art. 990 A à 990 C ; BOI-ENR-TIM-40)

9235 Le prélèvement sur les bons et titres anonymes (cf. Enr. n°s 4730 et suiv.) est opéré par l'établissement payeur, en principe, au moment du paiement des intérêts ou, à défaut, au moment du remboursement du bon ou du titre.

Les sommes ainsi retenues, au cours de chaque mois, doivent être versées dans les quinze premiers jours du mois suivant à la recette des non-résidents, 10, rue du Centre, TSA 50014, 93465 Noisy-Le-Grand cedex (tél : 01 57 33 82 00), accompagnées de la déclaration n° 2777 (CGI, art. 1678 *quater* ; ann. III, art. 381 S). Lorsque le montant de l'impôt à payer excède **1 500 €** par échéance et par support déclaratif, il doit être acquitté par virement sur le compte du Trésor ouvert dans les écritures de la Banque de France (cf. n° 9119).

Les organismes qui versent globalement le prélèvement sur les bons de caisse opéré au titre de l'article 125 A du CGI par des agences ou succursales, sont considérés comme bénéficiant de plein droit de la même faculté pour s'acquitter du prélèvement sur les bons anonymes (art. 188 I de l'ann. IV au CGI). Ce prélèvement est liquidé et recouvré sous les mêmes garanties et sanctions que celui mentionné à l'article 125 A du CGI ; il est donc garanti par le privilège général, non publiable, visé à l'article 1929 du CGI et peut donner lieu à inscription, éventuelle, de l'hypothèque légale du Trésor visée à l'article 1929 *ter* du CGI.

B. TAXE SUR LA VALEUR VÉNALE DES IMMEUBLES POSSÉDÉS EN FRANCE PAR DES ENTITÉS JURIDIQUES

(CGI, art. 990 D à 990 G ; cf. Enr. n°s 4738 et suiv.)

9236 La taxe est recouvrée selon les règles et sous les mêmes sanctions et garanties applicables aux droits d'enregistrement..

C. PRÉLÈVEMENT SUR LES SOMMES VERSÉES PAR LES ORGANISMES D'ASSURANCE EN VERTU DE CONTRATS D'ASSURANCES EN CAS DE DÉCÈS

(CGI, art. 990 I ; cf. Enr., n^{os} 4760 et s.)

9237

Ce prélèvement est dû par le bénéficiaire et versé au service des impôts par les organismes d'assurance et assimilés ou leur représentant fiscal dans les 15 jours qui suivent la fin du mois au cours duquel les sommes, rentes ou valeurs quelconques dues par eux ont été versées aux bénéficiaires à titre gratuit.

Il est recouvré suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties et les mêmes sanctions que la taxe sur les conventions d'assurances (cf. n^o 9238).

D. TAXE SUR LES CONVENTIONS D'ASSURANCES

(CGI, art. 991 à 1004 *bis* ; BOI-TCAS-ASSUR ; cf. Enr. n^{os} 4776 et 4777)

9238

Cette taxe est payée à l'appui de la liasse déclarative n^o 2787 :

- soit par **l'assureur**, si cet assureur est, soit une société ou une compagnie française, soit un assureur étranger ayant en France un établissement ou un représentant responsable. Elle est versée pour chaque mois, dans les quinze jours qui suivent la fin du mois considéré au service des impôts du lieu du principal établissement. Une liquidation provisoire est admise dans les mêmes délais pour les entreprises ; si un solde reste dû, il est perçu le quinze du deuxième mois suivant le mois considéré ; à l'inverse l'excédent est reporté ;

- soit par le **courtier ou l'intermédiaire**, dans les quinze premiers jours du mois qui suit celui au cours duquel les conventions ont été conclues, au service des impôts de sa résidence ;

- soit par **l'assuré**, lorsque l'assurance est souscrite directement à l'étranger, sans l'entremise d'un courtier ou intermédiaire, auprès d'un assureur étranger n'ayant pas de représentant en France, ou lorsque l'intermédiaire dans certains cas n'est pas tenu au paiement de la taxe ; en ce cas, le paiement de la taxe s'effectue au bureau de la situation matérielle ou présumée du risque dans les quinze premiers jours du mois qui suit celui où se place chaque échéance des sommes stipulées au profit de l'assureur.

S'agissant du paiement obligatoire par virement directement opéré sur le compte du Trésor à la Banque de France, pour les sommes supérieures à 1500 € (par échéance et par support déclaratif) cf. n^o 9119.

9239

9244

DEUXIÈME PARTIE

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

titre 1

recouvrement des taxes sur le chiffre d'affaires

9245

Tout redevable des taxes sur le chiffre d'affaires (cf. TCA n^{os} 2000 et suiv.) doit, en principe, déposer spontanément chaque mois ou chaque trimestre une déclaration comportant les indications nécessaires à la liquidation et au recouvrement de ces taxes et acquitter simultanément les droits correspondants (voir toutefois ci-après n^{os} 9251, 9261 et suiv.).

Les déclarations en cause doivent être déposées auprès du service des impôts des entreprises dont relève le lieu où doit être établie la déclaration de bénéfice souscrite par l'entreprise pour l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Toutefois, les sociétés qui construisent un immeuble ou un groupe d'immeubles en vue de la vente doivent déposer leurs déclarations auprès du service des impôts du lieu de la situation de la construction (CGI, ann. III, art. 38 IV).

En ce qui concerne la location de meublés et de parkings ou d'immeubles, cf. TCA n^{os} 2614, 2618 et suiv.

Enfin, pour ce qui est de l'exercice des activités ambulantes, cf. TCA n^o 2651-5.

Les modalités de paiement des taxes sur le chiffre d'affaires diffèrent selon les régimes d'imposition dont l'entreprise relève ou pour lesquels elle a opté, compte tenu des modes de liquidation autorisés :

- régime du chiffre d'affaires réel normal ;
- régime simplifié d'imposition ;
- régime des acomptes provisionnels.

Il est à noter que, pour les opérations de façon, lorsque le façonnier réalise directement ou indirectement plus de 50 % de son chiffre d'affaires avec un même donneur d'ordre, ce dernier est solidairement tenu au paiement de la TVA à raison des opérations qu'ils ont réalisées ensemble. Ces dispositions ne sont pas applicables lorsque le donneur d'ordre établit qu'il n'a pas eu connaissance du non-respect par le façonnier de ses obligations fiscales (cf. CGI, art. 283-5 ; TCA, n^o 2647 ; RES N^o 2006/29).

Par ailleurs, l'assujetti en faveur duquel a été effectuée une livraison de biens et qui savait ou ne pouvait ignorer que tout ou partie de la taxe sur la valeur ajoutée due sur cette livraison ou sur toute livraison antérieure des mêmes biens ne serait pas reversée de manière frauduleuse est solidairement tenu, avec la personne redevable, d'acquitter cette taxe. Ces dispositions et celles prévues au 3 de l'article 272 du CGI ne peuvent pas être cumulativement mises en œuvre pour un même bien (CGI, art. 283-4 bis).

Quant aux modes de paiement autorisés pour le règlement des taxes sur le chiffre d'affaires, ils sont édictés par l'article 189 de l'annexe IV au CGI. Sauf paiement obligatoire ou facultatif par téléversement (cf. n^o 9117), ce règlement peut être effectué soit en numéraire, soit au moyen d'un chèque bancaire ou postal, soit par virement, soit par mandat compte.

Chapitre premier

recouvrement de la TVA

(BOI-TVA-DECLA)

9246 La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) peut être acquittée suivant les régimes énumérés ci-dessous.

A. RÉGIME DU CHIFFRE D'AFFAIRES RÉEL NORMAL

(CGI, art. 287-2 ; BOI-TVA-DECLA-20-20-10-10)

9247 Les redevables relevant du régime du chiffre d'affaires réel normal acquittent la TVA en même temps qu'ils déposent la déclaration - modèle CA 3 - des opérations réalisées (cf. TCA n° 2620). Cette déclaration est, en principe, mensuelle. Elle peut être toutefois trimestrielle lorsque la somme à verser est inférieure à **4 000 €** par an. Pour apprécier cette limite il y a lieu de se référer au montant annuel des taxes acquitté l'année précédente. Si, au cours d'une année considérée, le montant annuel acquitté est inférieur à **4 000 €**, les versements peuvent être effectués par trimestre au cours de l'année suivante.

9248 En cas d'ouverture d'une procédure de sauvegarde et de redressement judiciaire, et afin de faciliter l'accomplissement des formalités nécessaires à l'admission au passif (cf. n° 9383), il est souhaitable que le montant de la taxe afférente aux opérations réalisées avant le jugement soit précisé sur la déclaration relative à la période durant laquelle le jugement est prononcé. À défaut, ce montant sera déterminé forfaitairement par le service des impôts des entreprises.

Remarque : L'article 50 de la loi no 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 institue, à compter du **1^{er} janvier 2012**, un régime optionnel de consolidation du paiement de la TVA au sein des groupes de sociétés.

Ainsi, par dérogation aux dispositions de l'article 1692 du CGI, les groupes de sociétés remplissant certaines conditions pourront opter pour la centralisation, au niveau de la société tête de groupe, du paiement de la TVA et des taxes assimilées dues par l'ensemble (ou seulement certaines) des sociétés membres du groupe ou, le cas échéant, du remboursement par l'administration des crédits de taxe déductible dont celles-ci bénéficient (CGI, art. 1693 ter ; BOI-TVA-DECLA-20-20-50).

9249

I. DATES LIMITES DE PAIEMENT.

Le dépôt des déclarations et le paiement des droits doivent être effectués le mois suivant la date d'expiration de la période couverte par la déclaration et dans les délais fixés par l'article 39 de l'ann. IV au CGI. Ces dates sont indiquées dans le tableau reproduit livre III (cf. TCA n° 2620) qui concerne l'ensemble des redevables autres que ceux relevant du régime simplifié de l'agriculture.

Toutefois, les dates limites indiquées sont reportées au premier jour ouvrable suivant lorsqu'elles coïncident avec un samedi, un dimanche ou un jour férié (CGI, ann. IV, art. 199-0). En cas d'utilisation de la voie postale, le cachet de la poste fait foi de la date d'expédition (CGI, ann. IV, art. 39-1-4°).

La date limite de dépôt de la déclaration et du paiement concomitant des droits figure sur l'imprimé de déclaration n° 3310 CA 3 adressé aux redevables.

9250

II. CAS PARTICULIER.

Pour permettre aux entreprises de remplir leurs obligations fiscales pendant la période de fermeture annuelle pour congés payés, il est admis qu'elles peuvent verser dans le délai légal, et au titre du mois dont la comptabilité ne peut être arrêtée en temps utile, un acompte au moins égal à 80 % :

- soit des taxes acquittées le mois précédent ;
- soit de celles réellement exigibles au titre du mois considéré.

La situation de ces entreprises doit être régularisée le mois suivant.

B. RÉGIME SIMPLIFIÉ D'IMPOSITION

(CGI, art. 287-3 ; ann. II, art. 242 *sexies* et suiv. et 383 *ter*, ann. IV, art. 39 ; BOI-TVA-DECLA-20-20-30 ; TCA n^{os} 2627 et suiv.).

I. DECLARATION ANNUELLE.

- 9251** Les redevables placés sous le régime simplifié d'imposition déposent, au titre de chaque année ou exercice, une déclaration annuelle 3517 S CA 12 ou CA 12E. Cette déclaration, qui doit être déposée au plus tard le 2^{ème} jour ouvré suivant le 1^{er} mai, détermine la taxe due au titre de la période et le montant des acomptes exigibles en juillet, octobre et décembre de la même année, et avril de l'année suivante (CGI, ann. II, art. 242 *sexies*).

II. ACOMPTES.

- 9252** Des acomptes trimestriels sont versés en avril, juillet, octobre et décembre aux jours prévus à l'article 39-1-1^o-d de l'annexe IV au CGI. Ils 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, à l'exception de l'acompte dû en décembre qui est égal au cinquième de cette taxe. Le complément d'impôt éventuellement exigible est versé lors du dépôt de la déclaration annuelle.

Lorsque la déclaration annuelle fait apparaître un excédent de versement, le redevable peut en demander la restitution. À défaut, il peut imputer l'excédent sur le ou les acomptes suivants, en informant le service des impôts des entreprises.

Chaque échéance trimestrielle est précédée d'un avis d'acompte adressé au redevable.

En cas de dépôt tardif ou d'absence de dépôt de la déclaration annuelle, les acomptes antérieurs sont provisoirement reconduits.

III. DISPENSE OU MODULATION DES ACOMPTES.

- 9253** S'il estime que le montant des acomptes déjà versés au titre de l'année ou de l'exercice est égal ou supérieur au montant de la taxe qui sera finalement due, le redevable peut se dispenser de nouveaux versements en remettant au comptable chargé du recouvrement, avant la date d'exigibilité du prochain versement à effectuer, une déclaration datée et signée.

S'il estime que la taxe due à raison des opérations réalisées au cours d'un trimestre, après imputation de la TVA relative aux biens constituant des immobilisations, est inférieure d'au moins 10 % au montant de l'acompte correspondant, calculé selon les modalités prévues au II ci-dessus, le redevable peut diminuer à due concurrence le montant de cet acompte, en remettant au comptable chargé du recouvrement, au plus tard à la date d'exigibilité de l'acompte, une déclaration datée et signée. Si ces opérations ont été réalisées au cours d'une période inférieure à trois mois, la modulation n'est admise que si la taxe réellement due est inférieure d'au moins 10 % à l'acompte réduit au prorata du temps (cf. TCA, n^o 2634).

S'il estime que la taxe sera supérieure d'au moins 10 % à celle qui a servi de base aux acomptes, il peut modifier à la hausse le montant de ces derniers.

Les redevables sont dispensés du versement d'acomptes lorsque la taxe due au titre de l'année ou de l'exercice précédent, avant déduction de la taxe sur la valeur ajoutée relative aux biens constituant des immobilisations, est inférieure à **1 000 €**. Dans ce cas, le montant total de l'impôt exigible est acquitté lors du dépôt de la déclaration annuelle mentionnée au n^o 9252.

IV. NOUVEAUX REDEVABLES.

- 9254** Les nouveaux redevables sont autorisés, lors de leur première année d'imposition, à acquitter la TVA par acomptes trimestriels dont ils déterminent eux-mêmes le montant mais dont chacun doit représenter au moins 80 % de l'impôt réellement dû pour le trimestre correspondant.

V. SANCTIONS

cf. RC, n^o 7320.

C. RÉGIME SPÉCIAL DES ACOMPTES PROVISIONNELS(CGI, art. 287-2, 1693 ; CGI, ann. IV, art. 39 *bis*)**9256**

Les redevables soumis au régime réel normal qui éprouvent des difficultés pour établir leurs déclarations mensuelles peuvent, sur leur demande, être autorisés à disposer d'un délai supplémentaire d'un mois (cf. TCA n° 2623).

Lorsqu'ils bénéficient de ce régime les intéressés doivent verser, à titre d'acompte dans les délais normaux, une somme déterminée par eux en fonction des opérations réalisées, des taxes dues et des déductions auxquelles ils peuvent prétendre, au moins égale à 80 % de celle réellement due (CGI, art. 1693). Ce versement est effectué à l'appui de l'imprimé n° 3515.

Le dépôt de la déclaration n° 3310 CA 3 intervient le mois suivant à la date prévue pour l'entreprise considérée (cf. n° 9249).

Si l'acompte versé est inférieur aux droits réellement dus, un versement complémentaire est immédiatement effectué.

9257

Au cas où l'acompte versé se révèle inférieur de plus de 20 % à la somme réellement due, la différence entre le montant de l'acompte versé et l'acompte théorique égal à 80 % des droits dus en définitive supporte l'intérêt de retard prévu par l'article 1727 du CGI et la majoration prévue par l'article 1731 du CGI (cf. RC n°s 7260 et suiv., 7284 et 7320). Si l'acompte versé est supérieur aux droits réellement dus, le trop versé est imputé sur l'acompte dû au titre du mois suivant.

Il est rappelé que le régime des acomptes provisionnels ne peut bénéficier aux redevables qui déposent leurs déclarations trimestriellement.

9258

9260

D. RÉGIME SIMPLIFIÉ DE L'AGRICULTURE(CGI, art. 298 *bis* et 1693 *bis*)**9261**

Les exploitants agricoles et les marchands de bestiaux redevables de la TVA et placés sous le régime simplifié de l'agriculture (cf. TCA n°s 2766 et suiv.) versent en cours d'année des acomptes trimestriels accompagnés de bulletins d'échéance n° 3525 *bis* dont le montant doit au moins être égal :

- à 70 % de l'impôt dû pour le trimestre correspondant en ce qui concerne la première année d'imposition des nouveaux redevables ;

- au 1/5 de l'impôt dû au titre de l'année précédente pour les autres.

Toutefois, s'il estime que les acomptes déjà payés au titre de l'année atteignent le montant de l'impôt dont il sera finalement redevable, l'exploitant peut surseoir au paiement des acomptes suivants.

De plus, les exploitants agricoles sont dispensés du versement d'acomptes lorsque la taxe due au titre de l'année civile précédente, avant déduction de la taxe sur la valeur ajoutée relative aux biens constituant des immobilisations, est inférieure à **1 000 €**.

9262

Lorsque les acomptes sont exigibles, leurs dates limites de versement sont fixées, pour les taxes dues au titre du trimestre civil précédent, au 5 des mois de mai, août, novembre et février (CGI, ann. IV, art. 39-1-1° *a*).

9263

Une régularisation annuelle doit être effectuée chaque année, jusqu'à une date fixée par décret et au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai au vu de la déclaration relative à l'année précédente établie sur l'imprimé n° 3517 AGR CA 12 A qui fait également apparaître le montant hors TVA des acquisitions et des livraisons intracommunautaires, la taxe brute calculée sur ces opérations et la taxe déductible y afférente. Lorsque le montant des acomptes versés est inférieur à l'impôt réellement dû, le paiement du solde doit intervenir à cette même date. Dans le cas inverse le trop-versé peut, au gré du redevable, être remboursé ou imputé sur les acomptes à venir. Le versement des acomptes et du solde éventuel doit être effectué auprès du service des impôts des entreprises dont relève l'exploitation principale.

Il est précisé que les redevables placés sous le régime simplifié de l'agriculture peuvent, sur option, acquitter la TVA au vu de déclarations trimestrielles ou mensuelles 3310 CA 3 quel que soit le montant de la taxe due (cf. TCA n° 2767). Ils peuvent également opter pour le dépôt d'une

déclaration annuelle correspondant à leur exercice comptable lorsque celui-ci ne coïncide pas avec l'année civile (s'agissant des modalités et des conséquences d'une telle option, cf. TCA n° 2767).

- 9264 Tout retard dans les paiements entraîne l'application de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et de la majoration prévue par l'article 1731 du CGI (cf. RC n°s 7260 et suiv., 7284 et 7321). Il en est de même en ce qui concerne les nouveaux assujettis lorsque le montant de l'acompte est insuffisant d'au moins 30 % par rapport à l'impôt dû, ainsi que, sous les mêmes conditions, en cas de suspension du versement des acomptes.

E. RÉGIME DES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF

- 9265 Le paiement de la TVA doit être concomitant au dépôt des déclarations n° 3310 CA 3 ou n° 3517 S CA 12 selon le cas (cf. TCA n° 2651-6).

F. CAS PARTICULIERS : ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES

I. ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES REALISEES PAR DES PERSONNES BENEFICIAIRE DU REGIME DEROGATOIRE (PBRD).

- 9266 Lorsque les acquisitions de l'espèce réalisées par des PBRD sont soumises de plein droit (dépassement du seuil) ou sur option à la TVA, celle-ci est liquidée et recouvrée sur les imprimés modèle CA 3 (cf. TCA n°s 2028 et suiv.).

II. ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES D'UN MOYEN DE TRANSPORT NEUF PAR DES ASSUJETTIS NON HABITUELLEMENT REDEVABLES ET DES NON-ASSUJETTIS

(BOI-TVA-SECT-70-30).

- 9267 La particularité du régime des moyens de transport neufs tient à ce que sont soumises à la TVA les acquisitions intracommunautaires de ces moyens effectuées par une personne bénéficiant d'un régime dérogatoire ou par toute autre personne non assujettie (particuliers notamment). Par ailleurs, leur immatriculation ou leur francisation est subordonnée à la présentation aux services compétents d'un certificat visé par l'administration (cf. TCA n°s 2894 et s.).

Chapitre 2

recouvrement des redevances et taxes assimilées

I. REDEVANCES SANITAIRES D'ABATTAGE ET DE DÉCOUPAGE

(CGI, art. 302 *bis* N à 302 *bis* W et ann. III, art. 111 *quater* A et suiv.)

- 9268 Toute personne qui fait abattre un animal dans un abattoir ou qui fait traiter du gibier sauvage par un atelier ayant reçu l'agrément prévu à l'article L 233-2 du code rural et de la pêche maritime acquitte une redevance sanitaire d'abattage au profit de l'État. Les redevables de la taxe sont tenus de déposer tous les mois au service des impôts dont dépend le lieu de l'abattage ou du traitement, avant le 25 du mois suivant celui au cours duquel les opérations imposables ont été réalisées, une déclaration n° 3490 sur laquelle doivent figurer toutes les indications nécessaires à l'assiette et à la perception de la redevance, accompagnée du paiement des droits. Lorsque la taxe due est inférieure à **150 €** par mois, elle est acquittée par trimestre. Cette redevance est constatée et recouvrée suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties, privilèges et sanctions qu'en matière de TVA (CGI, art. 302 *bis* P).

Par ailleurs, toute personne qui procède à des opérations de découpe de viande avec os acquitte une redevance sanitaire de découpage au profit de l'État. Cette redevance est perçue selon les mêmes modalités que la redevance sanitaire d'abattage [CGI, ann. III, art. 111 *quater* L] (cf. TCA n°s 2910-1 et suiv.).

II. TAXES SPÉCIALES

9269

Les taxes spéciales sont perçues à des taux spécifiques ou en addition à la TVA et suivant les mêmes règles. Elles sont, en principe, liquidées sur un imprimé annexe à la déclaration de taxe sur la valeur ajoutée, modèle 3310 A et sont acquittées en même temps que la TVA (cf. n° 9247). Les caractéristiques propres à chacune d'elles sont indiquées dans la liste des produits recouverts par les comptes de la Direction générale des finances publiques (cf. n^{os} 9085 et suiv.).

9270

titre 2

recouvrement des autres impôts dus par les professionnels

chapitre premier

impôt sur les sociétés, contribution sociale sur l'IS, contribution exceptionnelle sur l'IS, contribution additionnelle à l'IS et IFA (BOI-REC-PRO)

A. IMPOT SUR LES SOCIETES

(CGI, art. 1668, 1731 et 1731 A ; Ann. III, art. 358 à 365 ; BOI-IS-DECLA-20-10)

I. PRINCIPE GENERAL

9271

Le recouvrement de l'impôt sur les sociétés est effectué par les services des impôts des entreprises. Les modalités pratiques du recouvrement sont fixées par les articles 1668 du CGI et 358 à 362 de l'annexe III à ce code.

Conformément à ces textes, l'impôt sur les sociétés donne lieu au versement d'acomptes trimestriels déterminés à partir des résultats du dernier exercice clos.

Les acomptes sont calculés sur la base des résultats du dernier exercice clos à la date de leur échéance et dont le délai de déclaration est expiré. Toutefois, le 1^{er} acompte est calculé sur la base de l'avant dernier exercice clos. Il fait l'objet d'une régularisation lors du versement de l'acompte suivant.

Les paiements des acomptes d'impôt sur les sociétés doivent être effectués au plus tard les 15 mars, 15 juin, 15 septembre et 15 décembre de chaque année, comme indiqué au tableau ci-dessous.

Date de clôture comprise entre	1 ^{er} acompte	2 ^{ème} acompte	3 ^{ème} acompte	4 ^{ème} acompte
Le 20 novembre et le 19 février inclus	15-mars	15-juin	15-sept	15-déc
Le 20 février et le 19 mai inclus	15-juin	15-sept	15-déc	15-mars

Date de clôture comprise entre	1 ^{er} acompte	2 ^{ème} acompte	3 ^{ème} acompte	4 ^{ème} acompte
Le 20 mai et le 19 août inclus	15-sept	15-déc	15-mars	15-juin
Le 20 août et le 19 novembre inclus	15-déc	15-mars	15-juin	15-sept

9272

Le relevé d'acompte (formulaire 2571) est utilisé pour le paiement des acomptes d'IS, des acomptes des contributions assises sur l'IS, de l'IFA et de l'acompte de CRL dus par les sociétés soumises à l'IS.

Affecté à une seule échéance, le relevé d'acompte mentionne les montants indicatifs d'acomptes d'IS, de contribution sociale sur l'IS ainsi que les montants d'IFA à payer. Ces données sont calculées par l'administration à partir des éléments dont elle dispose au moment de l'impression du formulaire. Elles n'ont qu'une valeur indicative et ne dispensent pas les entreprises de payer l'intégralité des sommes dues en application des articles 1668, 1668 B et 1668 D du CGI.

Lorsque la société estime que le montant des acomptes déjà versés au titre d'un exercice est supérieur à l'impôt dont elle sera redevable au titre de l'exercice concerné, avant imputation des crédits d'impôt, elle peut se dispenser de nouveaux versements d'acomptes. L'entreprise informe l'administration de sa décision de réduire ou se dispenser du paiement des acomptes en cochant la case « minoration » sur la page 1 du relevé d'acompte 2571.

9273

Le relevé de solde (formulaire 2572) est utilisé pour la liquidation de l'impôt sur les sociétés, des contributions assises sur l'IS et de la CRL dus par les sociétés soumises à l'IS.

Le relevé de solde doit être déposé, dûment complété, au plus tard le 15 du quatrième mois qui suit la clôture de l'exercice au service des impôts du lieu de dépôt de la déclaration des résultats.

Lorsqu'une entreprise souhaite rectifier des éléments de liquidation de l'impôt sur les sociétés, elle dépose un relevé de solde 2572 rectificatif. Si cette nouvelle liquidation de l'impôt résulte d'une modification du bénéfice taxable, une déclaration des résultats 2065 rectificative doit également être déposée.

Remarques :

- des précisions concernant les sociétés membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI sont données ci-après au n° 9276 ;

- pour les exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2010, les sociétés d'assurance, de réassurance et de capitalisation doivent payer le solde de l'IS dans les conditions de droit commun, la mesure dérogatoire autorisant ces sociétés à régler le solde de l'IS au plus tard le 15 juin étant rapportée.

9274**Remarque : organismes sans but lucratif passibles de l'IS au taux réduit**

Les collectivités publiques ou privées, associations et autres organismes sans but lucratif redevables de l'impôt sur les sociétés aux taux réduits déclarent leurs revenus patrimoniaux imposables sur l'imprimé 2070. Cette déclaration doit être déposée dans les trois mois de la clôture de l'exercice.

L'impôt dû est à verser spontanément au service des impôts du lieu de dépôt de la déclaration. La déclaration 2070 qui accompagne ce versement contient un cadre permettant à l'organisme de calculer son impôt. Ces organismes sont dispensés du versement d'acomptes.

9275**II. DISPENSE DE VERSEMENT D'ACOMPTES**

- Les entreprises sont dispensées de verser des acomptes lorsque le montant de l'impôt sur les sociétés de l'exercice de référence est inférieur à **3 000 €** (CGI, ann. III, art. 359-3) ;

- Les sociétés nouvellement créées sont dispensées du versement d'acomptes au cours de leur premier exercice d'activité ou de leur première période d'imposition. Il en est de même pour les sociétés préexistantes nouvellement soumises, de plein droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 1668-1) ;

- Les organismes sans but lucratif mentionnés au 1^{er} alinéa du 1^{er} *bis* de l'article 206 du CGI (cf. FE, n° 1510), sont dispensés d'acomptes au cours des douze premiers mois d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés. Ceux dont le chiffre d'affaires du dernier exercice clos est inférieur à **84 000 €**, ainsi que les personnes morales ou organismes imposés au taux de l'impôt sur les sociétés prévu à l'article 219 *bis* du CGI sont dispensés du versement des acomptes d'impôt sur les sociétés (CGI, art. 1668-1).

9276

III. MODALITÉS PARTICULIÈRES DE DÉTERMINATION DU DERNIER ACOMPTÉ DU PAR LES GRANDES ENTREPRISES

(CGI, art. 1668-1 modifié par l'article 26 de la loi de finances pour 2013 ;
BOI-IS-DECLA-20-10-10)

Un régime spécifique est prévu pour la détermination du dernier acompte dû par les entreprises dont le chiffre d'affaires au cours du dernier exercice clos est d'au moins **250 millions d'euros** (seuil applicable pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2013 ; 500 millions d'euros antérieurement).

1. Entreprises concernées.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2013, doivent déterminer le montant de leur dernier acompte d'impôt sur les sociétés en fonction du résultat prévisionnel de l'exercice en cours et non du résultat du dernier exercice clos, les sociétés (ou sociétés mères d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI) :

- dont le chiffre d'affaires (ou dont la somme des chiffres d'affaires des sociétés membres du groupe) réalisé au titre du dernier exercice clos ou de la dernière période d'imposition est d'au moins **deux cent cinquante millions d'euros** et au plus de **un milliard d'euros** ;
- dont le chiffre d'affaires (ou dont la somme des chiffres d'affaires des sociétés membres du groupe) réalisé au titre du dernier exercice clos ou de la dernière période d'imposition est supérieur à **un milliard d'euros** et est au plus de **cinq milliards d'euros** ;
- dont le chiffre d'affaires (ou dont la somme des chiffres d'affaires des sociétés membres du groupe) réalisé au titre du dernier exercice clos ou de la dernière période d'imposition est supérieur à **cinq milliards d'euros**.

2. Modalités de calcul du dernier acompte.

Conformément aux cinquième à neuvième alinéas du 1 de l'article 1668 du CGI, le dernier acompte à verser au titre d'un exercice par les entreprises précitées est égal à la différence entre :

- **3/4** du montant de l'impôt estimé au titre de cet exercice et les acomptes déjà versés, pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est d'au moins **deux cent cinquante millions d'euros** et au plus égal à **un milliard d'euros** ;
- **85 %** du montant de l'impôt sur les sociétés estimé au titre de cet exercice et les acomptes déjà versés, pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à **un milliard d'euros** et est au plus égal à **cinq milliards d'euros** ;
- **95 %** du montant de l'impôt sur les sociétés estimé au titre de cet exercice et les acomptes déjà versés, pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à **cinq milliards d'euros**.

3. Pénalités applicables en cas d'insuffisance de versement du dernier acompte.

En cas d'insuffisance de paiement du dernier acompte d'impôt sur les sociétés résultant d'une erreur d'estimation de l'impôt prévisionnel dans les conditions fixées à l'article 1731 A du CGI, les entreprises précitées sont redevables de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et de la majoration de 5 % prévue à l'article 1731 du même code (cf. RC n° 7284-2).

9277

IV. MODES DE PAIEMENT DE L'IS

(cf. n^{os} 9111 et suiv.)

9278

9279

V. IMPUTATION DES RÉDUCTIONS ET CRÉDITS D'IMPÔTS

Les réductions et crédits d'impôt peuvent s'imputer sur les acomptes d'impôt sur les sociétés versés postérieurement au dépôt des déclarations relatives à ces réductions et crédits d'impôt. Cette règle s'applique aux crédits et réductions d'impôt qui, lorsqu'ils n'ont pas pu être imputés en totalité sur le solde d'IS de l'exercice au titre duquel ils sont constatés, peuvent être imputés sur l'IS dû au titre des exercices suivants.

B. CONTRIBUTION SOCIALE SUR L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

(CGI, art. 235 *ter* ZC et 1668 D ; ann. III, art. 366 L et 366 M ; BOI-IS-DECLA-20-20-30)

9280

Le recouvrement de la contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés est effectué par les services des impôts des entreprises (décret n° 2004-469 du 25 mai 2004).

Les modalités pratiques du recouvrement sont fixées par les articles 1668 D du CGI et 366 I à 366 M de l'annexe III à ce code.

Les dates de versement concernant les acomptes d'IS (cf. tableau au n° 9271) s'appliquent aussi aux quatre versements anticipés et au solde de contribution sociale sur l'IS.

Les formulaires 2571 et 2572 sont utilisés pour le paiement respectif des quatre versements anticipés et du solde de la contribution sociale sur l'IS.

C. CONTRIBUTION EXCEPTIONNELLE SUR L'IS

(CGI, art. 235 *ter* ZAA et 1668 B issu de l'article 12 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 ; BOI-IS-DECLA-20-30 ; cf. FE n° 1996)

9280-1

Cette contribution est établie, contrôlée et recouvrée comme l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions.

La contribution mentionnée à l'article 235 *ter* ZAA est payée spontanément au comptable public compétent, au plus tard à la date prévue au 2 de l'article 1668 pour le versement du solde de liquidation de l'impôt sur les sociétés.

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, elle donne lieu à un **versement anticipé** à la date prévue pour le paiement du dernier acompte d'impôt sur les sociétés de l'exercice ou de la période d'imposition.

Le montant du versement anticipé est fixé :

a) Pour les entreprises ayant réalisé un chiffre d'affaires compris entre 250 millions d'euros et 1 milliard d'euros au cours du dernier exercice clos ou de la période d'imposition, ramené s'il y a lieu à douze mois, aux trois quarts du montant de la contribution exceptionnelle estimée au titre de l'exercice ou de la période d'imposition en cours et déterminée selon les modalités prévues au I de l'article 235 *ter* ZAA du CGI ;

b) Pour les entreprises ayant réalisé un chiffre d'affaires supérieur à 1 milliard d'euros au cours du dernier exercice clos ou de la période d'imposition, ramené s'il y a lieu à douze mois, à 95 % du montant de la contribution exceptionnelle estimée au titre de l'exercice ou de la période d'imposition en cours et déterminée selon les modalités prévues au même I.

Pour l'application des a et b, le chiffre d'affaires est apprécié, pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A, en faisant la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe.

Si le montant du versement anticipé est supérieur à la contribution due, l'excédent est restitué dans les trente jours à compter de la date de dépôt du relevé de solde de l'impôt sur les sociétés mentionné au 2 de l'article 1668 du CGI.

D. CONTRIBUTION ADDITIONNELLE A L'IS AU TITRE DES MONTANTS DISTRIBUES

(CGI, art. 235 *ter* ZCA instauré par l'art. 6 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 ; cf. FE n° 1848-7)

9280-2

La contribution est établie, contrôlée et recouvrée comme l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions.

Elle est payée spontanément lors du premier versement d'acompte d'impôt sur les sociétés suivant le mois de la mise en paiement de la distribution. Pour l'application de cette disposition, les sommes réputées distribuées au titre d'un exercice au sens des articles 109 à 117 du CGI sont considérées comme mises en paiement à la clôture de cet exercice.

Remarque : Par exception, pour les distributions mises en paiement avant le 1^{er} septembre 2012, la contribution est payée spontanément lors du versement d'acompte d'impôt sur les sociétés du 15 décembre 2012.

E. IMPOSITION FORFAITAIRE ANNUELLE DES SOCIETES

(CGI, art. 223 *septies*, 1668 A et 1731 ; ann. III, art. 366 A *bis* ; BOI-IS-DECLA-20-40)

9281

Le recouvrement de l'imposition forfaitaire annuelle des sociétés est effectué par les services des impôts des entreprises (décret n° 2004-469 du 25 mai 2004).

Les modalités pratiques du recouvrement sont fixées par les articles 1668 A du CGI et 366 A *bis* de l'annexe III à ce code.

L'imposition forfaitaire visée à l'article 223 *septies* du CGI doit être payée au plus tard le 15 mars.

L'acompte du 15 mars sert de support de paiement de l'IFA. Le relevé d'acompte 2751 déposé à cette date est donc utilisé pour le paiement de l'IFA.

Remarques :

- l'IFA due par les sociétés relevant du régime de groupe est acquittée par la société mère auprès du comptable chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés du lieu d'imposition de cette dernière. La société mère accompagne ce versement du relevé d'acompte 2571 déposé au plus tard le 15 mars de chaque année et qui comporte notamment le montant d'IFA dû par l'ensemble des sociétés du groupe (CGI, ann. III, art. 46 quater-0 ZK).

- l'article 14 de la loi de finances pour 2009 modifié par l'article 20 de la loi de finances pour 2011 prévoit la suppression progressive de l'IFA. Cette suppression progressive se traduit par une modification des tranches du barème d'imposition (cf. FE n° 1793).

9282

9287

Chapitre 2

Contribution économique territoriale

(CGI, art. 1679 *quinquies*, 1679 *septies*, 1681 *quater A*, 1687, 1724 *quinquies* et 1730 ; CGI, art. 1586 *ter* à 1586 *octies* ; BOI-IF-CFE, BOI-CVAE)

9288

A compter du **1^{er} janvier 2010**, l'article 2 de la loi de finances pour 2010 supprime la taxe professionnelle et instaure corrélativement une contribution économique territoriale composée d'une cotisation foncière des entreprises et d'une cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises remplace la cotisation minimale de taxe professionnelle).

La cotisation foncière des entreprises et les taxes additionnelles sont recouvrées par voie de rôles suivant les modalités et sous les garanties et sanctions prévues en matière de contributions directes. Elles donnent lieu au versement d'un acompte pour les redevables dont la cotisation de l'année précédente dépasse un certain montant.

Par ailleurs, la cotisation foncière des entreprises et les taxes additionnelles peuvent être recouvrées, sur demande du contribuable, au moyen de prélèvements mensuels. Dans certains cas, le paiement par prélèvement ou le téléversement sont obligatoires (cf. n° 9117).

Enfin, lorsqu'elle est due, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est recouvrée selon des modalités particulières.

A. LA COTISATION FONCIERE DES ENTREPRISES

(BOI-IF-CFE-40-10)

I. L'ACOMPTE

1. Redevables concernés

9289

L'acompte n'est réclamé qu'aux redevables dont le montant de la cotisation foncière des entreprises et de taxes annexes de l'année précédente a atteint au moins **3 000 €** et qui n'ont pas demandé le paiement mensualisé prévu à l'article 1681 *quater A* (CGI, art. 1679 *quinquies*).

2. Montant de l'acompte

9290

L'acompte est égal à **50 %** du montant de la cotisation foncière des entreprises et de taxes annexes établies l'année précédente.

Le redevable peut, sous sa responsabilité, diminuer le montant de l'acompte :

- s'il estime que sa base d'imposition sera réduite d'au moins 25 % par rapport à l'année précédente ;

- ou s'il prévoit la cessation de son activité en cours d'année au sens du I de l'article 1478.

Le redevable est également autorisé à réduire le montant de son acompte lorsqu'il a demandé le plafonnement de la CET en fonction de la valeur ajoutée de l'année précédente.

Le redevable doit, dans ces deux cas, remettre au comptable chargé du recouvrement de la CFE du lieu d'imposition, une déclaration datée et signée (article 1679 *septies*).

3. Modalités de recouvrement

9291

L'acompte est exigible le 31 mai.

Toute somme non acquittée le 15 juin fait l'objet d'une majoration de 5 %. De même, lorsque le contribuable a réduit son acompte et qu'il apparaît, à la suite de la mise en recouvrement du rôle, que cette réduction est inexacte de plus du dixième, les sommes non réglées sont majorées de 5 % (CGI, art. 1731 B ; ces dispositions s'appliquent aux rôles généraux de cotisation foncière des entreprises émis au titre de l'année 2011 et des années suivantes et aux rôles supplémentaires de cotisation foncière des entreprises et de taxe professionnelle mis en recouvrement à compter du 30 novembre 2011).

II. LE SOLDE

9292

Le solde est exigible à partir du 1^{er} décembre (CGI, art. 1679 *quinquies*).

Les redevables peuvent, sous leur responsabilité, réduire le montant du solde de cotisation foncière des entreprises du montant du dégrèvement attendu du plafonnement de la contribution économique territoriale due au titre de la même année, en remettant au comptable chargé du recouvrement de la cotisation foncière des entreprises une déclaration datée et signée.

La majoration de 5 % est applicable si son paiement n'est pas intervenu dans les 45 jours de la mise en recouvrement du rôle sans que cette majoration puisse être appliquée avant le 15 septembre pour les impôts établis au titre de l'année en cours (CGI, art. 1731 B-1 ; ces dispositions s'appliquent aux rôles généraux de cotisation foncière des entreprises émis au titre de l'année 2011 et des années suivantes et aux rôles supplémentaires de cotisation foncière des entreprises et de taxe professionnelle mis en recouvrement à compter du 30 novembre 2011).

L'impôt restant dû est toutefois exigible en totalité dès la mise en recouvrement du rôle si tout ou partie de l'acompte n'a pas été versé le 15 du mois suivant celui au cours duquel il est devenu exigible (CGI, art. 1664-3).

III. OPTION POUR LE PRÉLÈVEMENT MENSUEL

(CGI, art. 1681 *quater* A et 1724 *quinquies*)

9293

La cotisation foncière des entreprises et les taxes additionnelles sont recouvrées soit dans les conditions exposées ci-dessus, soit sur demande du contribuable, au moyen de prélèvements mensuels opérés conformément à l'article 1681 D du CGI.

1. Option (CGI, ann. II, art. 376 *bis* à 376 *quinquies*)

Les dispositions relatives aux formes, délais et dates d'effet de l'option pour le paiement mensuel de la cotisation foncière des entreprises sont identiques à celles applicables en matière d'impôt sur le revenu. Dans ces conditions, il convient de se reporter aux commentaires ci-avant n° 9133.

S'agissant de la renonciation à cette option, le contribuable peut renoncer au système du paiement mensuel en adressant à l'administration une dénonciation de son option avant le 30 septembre. La résiliation prend effet le premier mois qui suit celui au cours duquel le contribuable formule sa demande. Lorsque la dénonciation est exercée entre le 1^{er} octobre et le 15 décembre inclus, elle prend effet à compter du mois de janvier de l'année suivante. Lorsqu'elle est exercée du 16 décembre au 31 décembre, elle prend effet à compter du mois de février de l'année suivante (Ann. II, art. 376 *quinquies*).

2. Montant et modalités du prélèvement mensuel

9294

De janvier à octobre, chaque prélèvement est égal au dixième du montant des taxes mises en recouvrement au titre de l'année précédente jusqu'au 31 décembre de cette même année, éventuellement diminuées du montant du dégrèvement attendu au titre de l'article 1647 B *sexies* du CGI.

Cas particulier : lorsque le contribuable a opté pour le paiement mensuel dès l'année au cours de laquelle l'option est formulée, ou lorsque cette option a été formulée du 16 au 31 décembre, voir ci-avant n°s 9133 et 9134.

Les prélèvements ont lieu le 15 de chaque mois [CGI, ann. II, art. 376 *sexies*].

9295

3. Suspension ou modification du montant des prélèvements

a. Suspension. S'il estime que les prélèvements mensuels effectués ont atteint le montant des taxes qui seront mises en recouvrement, le contribuable peut demander la suspension des prélèvements suivants.

b. Modification. S'il estime que le montant des taxes mises en recouvrement différera de celui qui a servi de base aux prélèvements, le contribuable peut demander la modification du montant de ces derniers.

Dans l'un ou l'autre cas, la demande qui ne peut être postérieure au 30 septembre de chaque année, doit préciser le montant présumé des taxes et doit être formulée auprès du comptable compétent au plus tard le dernier jour du mois qui précède celui du prélèvement effectif.

c. Sanction. Si le montant des taxes présumé par le contribuable est inférieur de plus de 20 % au montant des taxes mises en recouvrement, une majoration de **5 %** est appliquée à la différence entre la moitié des taxes dues et les prélèvements effectués entre le mois de janvier et le mois de juin. Cette différence ainsi que la majoration s'ajoutent au montant du prélèvement qui a lieu le deuxième mois qui suit le mois de la mise en recouvrement des taxes (dispositions applicables aux rôles généraux de cotisation foncière des entreprises émis au titre de l'année 2011 et des années suivantes et aux rôles supplémentaires de cotisation foncière des entreprises et de taxe professionnelle mis en recouvrement à compter du 30 novembre 2011 ; CGI, art. 1681 *quater* A).

4. Paiement du solde

9296 Le solde des taxes est prélevé en novembre à concurrence du montant de l'un des prélèvements visé ci-dessus n° 9294. Le complément éventuel est prélevé en décembre.

Toutefois, si les taxes sont mises en recouvrement après le 31 octobre, le solde est automatiquement prélevé sur le compte du contribuable dans les conditions fixées par les articles 1663, 1731 et 1731 B du CGI (majoration de 5 % et intérêt de retard ; ces dispositions s'appliquent aux rôles généraux de cotisation foncière des entreprises émis au titre de l'année 2011 et des années suivantes et aux rôles supplémentaires de cotisation foncière des entreprises et de taxe professionnelle mis en recouvrement à compter du 30 novembre 2011 ; CGI, art. 1681 *quater* A).

Il est mis fin aux prélèvements mensuels dès qu'ils ont atteint le montant des taxes mises en recouvrement. Le trop-perçu qui apparaît éventuellement lors de la mise en recouvrement des taxes est immédiatement, et au plus tard à la fin du mois qui suit la constatation du trop-perçu, remboursé au contribuable.

5. Prélèvements impayés (CGI, art. 1724 *quinquies*)

9297 Si un prélèvement mensuel n'est pas opéré à la date limite fixée, la somme qui devait être prélevée est acquittée avec le prélèvement suivant.

En cas de deuxième retard de paiement au cours de la même année, le contribuable perd pour cette année le bénéfice de son option et est soumis aux dispositions de l'article 1679 *quinquies* du CGI.

B. LA COTISATION SUR LA VALEUR AJOUTÉE DES ENTREPRISES

(CGI, art. 1586 *ter* à 1586 *octies*, art. 1679 *septies* ; BOI-CVAE-DECLA-20)

9298 Lorsqu'elle est due, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à la cotisation foncière des entreprises (CGI, art. 1586 *ter*-II-3).

Ces entreprises dont la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises de l'année précédant celle de l'imposition est supérieure à **3 000 €** doivent verser (CGI, art. 1679 *septies*) :

– au plus tard le **15 juin** de l'année d'imposition, un premier acompte égal à **50 %** de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises ;

– au plus tard le **15 septembre** de l'année d'imposition, un second acompte égal à **50 %** de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises retenue pour le paiement des premier et second acomptes est calculée d'après la valeur ajoutée mentionnée dans la dernière déclaration de résultat exigée en application de l'article 53 A du CGI à la date du paiement des acomptes. Le cas échéant, le montant du second acompte est ajusté de manière à ce que le premier acompte corresponde à la valeur ajoutée mentionnée dans la déclaration de résultat exigée en application de l'article 53 A du CGI à la date du paiement du second acompte.

Les redevables peuvent, sous leur responsabilité, réduire le montant de leurs acomptes de manière à ce que leur montant ne soit pas supérieur à celui de la cotisation qu'ils estiment effectivement due au titre de l'année d'imposition. Cette minoration est possible notamment lorsque la valeur ajoutée produite par l'entreprise est susceptible de diminuer, ou lorsque l'entreprise peut bénéficier des exonérations mentionnées au 1 du II de l'article 1586 *ter* du CGI et du dégrèvement prévu à l'article 1586 *quater* du même code.

Exceptionnellement, les redevables sont autorisés, sous leur responsabilité, à minorer leurs acomptes de CVAE due au titre **des années 2010 à 2013** en tenant compte du montant attendu,

à la date de paiement de chaque acompte, au titre du dégrèvement transitoire prévu par l'article 1647 C *quinquies* B du CGI.

Chacun des acomptes de CVAE peut être minoré de 50 % du montant attendu au titre du dégrèvement transitoire.

Ces minorations des acomptes de CVAE ne dispensent pas les redevables du dépôt, avant le **31 décembre 2011**, d'une demande contentieuse de dégrèvement transitoire.

Pour l'application des exonérations ou des abattements de cotisations sur la valeur ajoutée des entreprises prévus à l'article 1586 *nonies* du CGI, les entreprises sont autorisées à limiter le paiement des acomptes de leur cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises dans la proportion entre :

- d'une part, le montant total correspondant aux exonérations et abattements de cotisations foncières des entreprises au titre de l'année précédente, en application du 3° de l'article 1459, des articles 1464 à 1464 I et des articles 1465 à 1466 F du CGI ;
- et, d'autre part, le montant visé à l'alinéa précédent majoré du montant total des cotisations foncières des entreprises dû au titre de l'année précédente.

L'année suivant celle de l'imposition, le redevable doit procéder à la liquidation définitive de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises sur la déclaration n° 1329-DEF à souscrire au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai. Cette dernière est accompagnée, le cas échéant, du versement du solde correspondant. Si la liquidation définitive fait apparaître que l'acompte versé est supérieur à la cotisation effectivement due, l'excédent, déduction faite des autres impôts directs dus par le redevable, est restitué dans les soixante jours de la date de dépôt de la déclaration.

Le paiement de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est obligatoirement effectué par téléversement (CGI, art. 1681 septies-3).

La majoration de **5 %** prévue au 1 de l'article 1731 du CGI s'applique au contribuable qui a minoré ses acomptes dans les conditions prévues à l'article 1679 *septies* lorsqu'à la suite de la liquidation définitive les versements effectués sont inexacts de plus du dixième (CGI, art. 1730-3).

Chapitre 3

taxe d'apprentissage et contribution au développement de l'apprentissage

(BOI-TPS-TA)

A. TAXE D'APPRENTISSAGE

(CGI, art. 224 à 230 G, 1678 *quinquies* ; ann. II, art. 140 A à 140 N ; BOI-TPS-TA-40)

9299

La taxe est recouvrée selon les modalités ainsi que sous les sûretés, garanties et sanctions applicables aux TCA (CGI, art. 1678 *quinquies*).

Les éléments relatifs à cette taxe doivent être indiqués sur la DADS ou sur la déclaration n° 2460 (destinée aux employeurs ne relevant pas du régime général de sécurité sociale), qui sont déposées chaque année au cours du mois de janvier.

Les entreprises effectuent chaque année les paiements relatifs à cette taxe auprès de leurs organismes collecteurs, avant le **1^{er} mars** de l'année suivant celle au titre de laquelle elle est due.

Les entreprises qui ne se sont pas libérées auprès d'un organisme collecteur de la totalité du montant à leur charge effectuent un versement de régularisation auprès du service des impôts des entreprises (SIE) compétent entre le **1^{er} mars** et le **30 avril** de l'année suivant celle au titre de laquelle la taxe est due. Ce paiement fait l'objet d'une majoration égale au montant de l'insuffisance constatée. **L'entreprise paie donc les droits restant dus ainsi qu'une majoration d'un montant égal à ceux-ci.** Ces sommes sont accompagnées du bordereau de versement 2485, disponible sur le site www.impots.gouv.fr (CGI, art. 228 *bis*, 1678 *quinquies*-III, Annexe III, art. 381 XA).

B. CONTRIBUTION SUPPLÉMENTAIRE A L'APPRENTISSAGE(CGI, art. 230 H, 1678 *quinquies* ; BOI-TPS-TA-50)**9299-1**

La contribution supplémentaire à l'apprentissage doit être réglée auprès d'organismes collecteurs habilités ou agréés, de la même manière que la taxe d'apprentissage, avant le 1^{er} mars de l'année suivant celle au titre de laquelle elle est due.

A compter des déclarations DADS et 2460 déposées en 2011 au titre des rémunérations versées en 2010, les entreprises doivent mentionner leur assujettissement ou non à la contribution supplémentaire à l'apprentissage.

Les entreprises redevables de la contribution supplémentaire à l'apprentissage qui ne se sont pas libérées auprès de l'organisme collecteur agréé de la totalité du montant de contribution à leur charge avant le 1^{er} mars de l'année suivant celle au titre de laquelle la contribution est due effectuent, auprès du service des impôts des entreprises compétent, au plus tard avant le 30 avril de la même année, un versement de régularisation.

Ce paiement fait l'objet d'une majoration égale au montant de l'insuffisance constatée. L'entreprise paie donc les droits restants dus ainsi qu'une majoration d'un montant égal à ceux-ci.

C. CONTRIBUTION AU DÉVELOPPEMENT DE L'APPRENTISSAGE(CGI, art. 1599 *quinquies* A, BOI-TPS-TA-50)**9300**

L'article 1599 *quinquies* A du CGI institue une contribution au développement de l'apprentissage (cf. FP n° 829).

Cette contribution est due par les personnes ou entreprises redevables de la taxe d'apprentissage en application de l'article 224 du CGI.

La déclaration de contribution au développement d'apprentissage est supprimée à compter du **1^{er} janvier 2008** (pour les rémunérations versées en 2007). Les éléments relatifs à cette contribution doivent être indiqués sur la DADS ou sur la déclaration n° 2460 (destinée aux employeurs ne relevant pas du régime général de sécurité sociale), qui sont déposées chaque année au cours du mois de janvier.

Les entreprises effectuent chaque année les paiements relatifs à cette contribution auprès de leurs organismes collecteurs, avant le **1^{er} mars** de l'année suivant celle au titre de laquelle elle est due.

Les entreprises qui ne se sont pas libérées auprès d'un organisme collecteur de la totalité du montant à leur charge effectuent un versement de régularisation auprès du service des impôts des entreprises (SIE) compétent entre le **1^{er} mars** et le **30 avril** de l'année suivant celle au titre de laquelle la contribution est due. Ce paiement fait l'objet d'une majoration égale au montant de l'insuffisance constatée. **L'entreprise paie donc les droits restant dus ainsi qu'une majoration d'un montant égal à ceux-ci.** Ces sommes sont accompagnées du bordereau de versement 2485, disponible sur le site www.impots.gouv.fr (CGI, 1678 *quinquies*-III, Annexe III, art. 381 XA).

Remarque : les organismes collecteurs reversent au service des impôts les sommes perçues au plus tard le 31 mars de la même année.

Chapitre 4

participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue

(CGI, art. 235 *ter* C à 235 *ter* KH, 1679 *bis* B, ann. II, art. 163 *nonies* à 163 *sexdecies* et 383 *bis* A ; BOI-TPS-FPC)

9301

L'employeur occupant au minimum 10 salariés et redevable de la participation (cf. FP, n°s 830 et suiv.) doit déposer auprès du service des impôts des entreprises [ou auprès de la direction des grandes entreprises (DGE), pour les entreprises relevant de cette direction] (cf. CGI, ann. II, art. 163 *quaterdecies* et *quindecies* B), une déclaration (déclaration n° 2483 en double exemplaire) et acquitter le versement correspondant, au plus tard le 30 avril de l'année suivant celle au cours de laquelle les rémunérations ont été versées.

La déclaration n° 2483 mentionne, par ailleurs, les sommes éventuellement dues et les versements effectués au titre de :

- la contribution spécifique de 1 % sur les rémunérations versées aux titulaires de contrats à durée déterminée destinée au financement des **congrés individuels de formation** (code du travail, art. L 6322-37 ; cf. FP, n° 848) ;
- la cotisation destinée au financement des contrats ou périodes de professionnalisation et du droit individuel à la formation (cf. FP, n° 846).

En cas de cession ou de cessation, la déclaration doit être déposée, et les droits correspondants acquittés, dans les soixante jours de l'événement. En cas de redressement ou de liquidation judiciaires, ce délai est de soixante jours à compter du jugement. En cas de décès de l'exploitant, le délai est de six mois à compter du décès.

Les versements susvisés sont établis et recouverts selon les modalités et sous les sûretés, garanties et sanctions applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires.

Remarque : La déclaration de participation à la formation professionnelle continue des employeurs de moins de dix salariés est supprimée à compter du **1^{er} janvier 2008** (pour les rémunérations versées en 2007). Les éléments relatifs à cette taxe doivent être indiqués sur la DADS ou sur la déclaration n° 2460 (destinée aux employeurs ne relevant pas du régime général de sécurité sociale), qui sont déposées chaque année au cours du mois de janvier.

Chapitre 5

cotisation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction et de la participation des employeurs agricoles à l'effort de construction

(CGI, art. 235 *bis* et 1679 *bis* A ; BOI-TPS-PEEC ; cf. FP, n°s 850 et suiv.)

9302

Les employeurs autres qu'agricoles occupant au minimum vingt salariés doivent, chaque année, consacrer au financement de la construction de logements ou d'opérations assimilées une quote-part des rémunérations versées par eux au cours de l'année civile précédente (code de la construction et de l'habitation, art. L. 313-1). Sont également concernés par cette obligation, sous réserve de certaines exceptions, les employeurs occupant au moins cinquante salariés agricoles et qui exercent une activité agricole les exonérant totalement ou partiellement de la participation à l'effort de construction prévue à l'article L 313-1 du code de la construction et de l'habitation (cf. également FP n°s 853 et suiv. et 859).

Ils disposent, à cet effet, d'un délai qui expire le 31 décembre de l'année suivant celle du versement des rémunérations. Ceux qui n'ont pas procédé, en temps utile, aux investissements auxquels ils étaient tenus, sont assujettis à une cotisation égale à **2 %** du montant des rémunérations à raison desquelles l'investissement n'a pas été effectué.

Cette cotisation de 2 % est recouvrée selon les modalités et sous les sûretés, garanties et sanctions applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires. Elle est calculée et versée directement par l'entreprise elle-même au service des impôts des entreprises (SIE) [ou auprès de la direction des grandes entreprises (DGE), pour les entreprises relevant de cette direction], en même temps que le dépôt de la déclaration n° 2080 (ou de la déclaration n° 2080 A-SD en ce qui concerne les employeurs agricoles), au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai de l'année suivant celle au cours de laquelle les investissements ont dû être réalisés.

Chapitre 6

taxe sur les salaires

(CGI, art. 231 à 231 *bis* P ; ann. II, art. 383 ; ann. III, art. 369 à 374 ; FP n°s 800 et suiv. ; BOI-TPS-TS)

9303

Le paiement de la taxe sur les salaires est effectué auprès des services des impôts des entreprises [ou auprès de la direction des grandes entreprises (DGE), pour les entreprises relevant de cette direction].

I. ÉPOQUE DES VERSEMENTS

9304

La périodicité des versements est déterminée une fois par an, en fonction de la taxe due au titre de l'année précédente.

Ainsi, lorsque le montant total de la taxe sur les salaires acquittée l'année précédente :

- a) est inférieur à **1 000** euros, les employeurs versent les sommes dues au titre de la taxe sur les salaires à raison des rémunérations payées pendant l'année en cours dans les quinze premiers jours de l'année suivante ;
- b) est compris entre **1 000** et **4 000** euros, les employeurs versent les sommes dues au titre de la taxe sur les salaires à raison des rémunérations payées pendant un trimestre déterminé dans les quinze premiers jours du trimestre suivant ;
- c) est supérieur à **4 000** euros, les employeurs versent les sommes dues au titre de la taxe sur les salaires à raison des rémunérations payées pendant un mois déterminé dans les quinze premiers jours du mois suivant ;

Toutefois, si les sommes dues au titre de la taxe sur les salaires à raison des rémunérations payées depuis le 1^{er} janvier de l'année en cours sont supérieures à **10 000** euros, les employeurs versent la totalité de ces sommes dans les quinze jours du mois suivant le dépassement de ce seuil. Le versement des échéances restantes jusqu'à la fin de l'année s'effectue mensuellement.

Par ailleurs, certaines dispositions sont prévues en cas de cession, cessation ou décès :

- en cas de cession ou de cessation d'activité, l'employeur est tenu de souscrire dans les soixante jours, et au plus tard le 15 janvier¹ de l'année suivante, la déclaration annuelle de liquidation et de régularisation de la taxe sur les salaires accompagnée du paiement y afférent ;
- en cas de décès de l'employeur, la déclaration n° 2502 s'effectue dans les six mois du décès, et au plus tard le 15 janvier¹ de l'année suivante accompagnée du versement y afférent.

Employeurs bénéficiant de la franchise ou de l'abattement prévu à l'article 1679 A du CGI.

Les redevables qui estiment que le montant annuel de leur taxe sur les salaires n'excéderait pas celui de la franchise en impôt prévue au deuxième alinéa de l'article 1679 du CGI ou de l'abattement mentionné à l'article 1679 A du même code ne sont pas tenus de déposer chaque mois ou trimestre le relevé de versement provisionnel mentionné au n° 9306. Les redevables dont le montant annuel de taxe sur les salaires n'excède pas ces mêmes franchise ou abattement sont dispensés du dépôt de la déclaration annuelle mentionnée au n° 9307.

II. LIEU DE PAIEMENT

9305

Les sommes dues au titre de la taxe sur les salaires sont versées au service des impôts des entreprises du lieu dont relève le siège de l'entreprise ou le principal établissement ou le domicile de l'employeur. Toutefois, les entreprises relevant de la DGE ont l'obligation de téléréglé leur taxe sur les salaires, pour l'ensemble de leurs établissements, à la DGE.

Toutes les entreprises doivent acquitter globalement la taxe sur les salaires, pour l'ensemble de leurs établissements assujettis à cette taxe, auprès du service des impôts des entreprises dont dépend le lieu de dépôt de la déclaration de résultats.

En cas de transfert du siège ou du principal établissement, les versements s'effectuent auprès du service des impôts des entreprises dont dépend la nouvelle adresse.

III. MODALITÉS DE VERSEMENT

9306

Chaque versement, mensuel ou trimestriel, est accompagné d'un relevé de versement provisionnel (formulaire 2501), daté et signé par l'employeur et indiquant notamment sa désignation, sa profession et son adresse, la période à laquelle s'applique ce versement et le montant de la taxe sur les salaires versés.

Toutefois, le versement afférent au dernier trimestre ou au dernier mois de l'année est effectué avec la déclaration annuelle mentionnée au n° 9307.

Les entreprises relevant de la DGE qui doivent obligatoirement acquitter la taxe auprès de la DGE par voie électronique sont dispensées du dépôt des relevés de versement provisionnel. Cette même dispense de dépôt s'applique à l'ensemble des employeurs qui téléréglent la taxe sur les salaires.

1. Toutefois il est admis que la déclaration puisse être déposée au plus tard à la date légale de dépôt de la déclaration annuelle des salaires (DADS 1), soit au plus tard le 31 janvier de l'année qui suit celle au titre de laquelle la taxe est due.

En ce qui concerne le paiement par virement directement opéré sur le compte du Trésor ouvert dans les écritures de la Banque de France, cf. n° 9119.

Remarque : le modèle de relevé de versement provisionnel (formulaire 2501) est disponible sur internet (impots. gouv. fr).

IV. RÉGULARISATION DES VERSEMENTS EFFECTUÉS

9307

La déclaration annuelle (déclaration 2502) permettant la liquidation et la régularisation de la taxe sur les salaires, est déposée, datée et signée par l'employeur, auprès du service des impôts des entreprises du lieu dont relève le siège de l'entreprise ou le principal établissement ou le domicile de l'employeur, au plus tard le **15 janvier**¹ de l'année qui suit celle au titre de laquelle la taxe est due. En fin d'année, les employeurs comparent, d'une part, les sommes effectivement versées durant l'année au titre de la taxe sur les salaires et, d'autre part, le montant des sommes réellement dues (cf. FP n° 813).

Si le montant des droits dus pour l'année est supérieur aux sommes versées, les redevables doivent joindre le versement complémentaire à la déclaration annuelle de liquidation et de régularisation de la taxe.

Remarque : le modèle d'imprimé à utiliser pour la déclaration à déposer est disponible sur internet (formulaire 2502 - site impots. gouv. fr).

V. DÉFAUT DE PAIEMENT OU INSUFFISANCE DE VERSEMENT

9308

Toute personne, association ou organisme qui n'a pas versé dans les délais prescrits la taxe sur les salaires dont il est redevable est personnellement imposé par voie d'avis de mise en recouvrement (CGI, art. 1679 bis).

L'intérêt de retard et les majorations prévus aux articles 1727 et 1731 du CGI pour versement tardif ou défaut de versement de la taxe sont également mis en recouvrement par voie d'avis de mise en recouvrement.

Chapitre 7

autres taxes ou contributions acquittées par les professionnels

Seules les modalités de recouvrement afférentes aux plus courantes de ces taxes ou contributions sont évoquées ci-après ; en ce qui concerne le recouvrement des autres taxes ou contributions dues par les professionnels et non évoquées ci-après, il convient de se reporter à la liste des impôts recouvrés par la DGFIP figurant aux n°s 9018 et suiv.

A. TAXE ANNUELLE SUR LES LOCAUX À USAGE DE BUREAUX, LES LOCAUX COMMERCIAUX, LES LOCAUX DE STOCKAGE ET LES SURFACES DE STATIONNEMENT ANNEXÉES À CES CATÉGORIES DE LOCAUX DANS LA RÉGION ÎLE-DE-FRANCE

(CGI, art. 231 *ter* ; BOI-IF-AUT-50 ; cf. FI n°s 3800 et suiv.)

9309

Cette taxe est due par les propriétaires des locaux et surfaces imposables ou par les personnes publiques ou privées titulaires d'un droit réel sur de tels locaux et surfaces.

Les redevables sont tenus de déposer la déclaration n° 6705 B accompagnée du paiement de l'impôt avant le 1^{er} mars de chaque année, auprès du comptable du lieu de situation des locaux imposables (ou auprès de la DGE pour les entreprises relevant de cette direction).

Le recouvrement de la taxe est régi par les règles qui étaient applicables en matière de taxe sur les salaires jusqu'au 31 décembre 2003. Le privilège de l'article 1920-2-1° du CGI est donc applicable.

1. Toutefois il est admis que la déclaration puisse être déposée au plus tard à la date légale de dépôt de la déclaration annuelle des salaires (DADS 1), soit au plus tard le 31 janvier de l'année qui suit celle au titre de laquelle la taxe est due.

B. TAXES FONCIERES(CGI, art. 1681 *ter* A ; CGI, ann. II, art. 376 *bis* et suiv. et 384 *septies* A)**9310** cf. n^{os} 9162 et suiv.**C. CONTRIBUTION A L'AUDIOVISUEL PUBLIC**(CGI, art. 1605, 1840 W *ter* et 1840 W *quater* ; CGI, ann. II, art. 321 *ter* et 321 *quater* ; BOI-TFP-CAP ; cf. TCA, n^{os} 2974 et suiv.)**9311** Le recouvrement de la contribution à l'audiovisuel public (ex redevance audiovisuelle) due par les professionnels est régi comme en matière de TVA (art. 1605 *ter*, 8° du CGI).

Les modes de paiement autorisés pour le règlement de la contribution à l'audiovisuel public sont, comme pour les taxes sur le chiffres d'affaires, ceux visées à l'article 189 de l'annexe IV au CGI : règlement en numéraire, par chèque postal ou bancaire, par virement opéré sur le compte du Trésor ou par téléversement.

En cas de non-paiement ou de paiement partiel à l'échéance, le service des impôts des entreprises émet un avis de mise en recouvrement (LPF, art. L 256 à L 257 A), qui constitue le titre exécutoire par lequel l'administration authentifie la créance.

Après authentification de la créance, le service des impôts des entreprises adresse, le cas échéant, une mise en demeure qui autorise l'engagement des poursuites dans les vingt jours de sa notification (art. L. 258 du LPF).

D. CONTRIBUTION SUR LES REVENUS LOCATIFS DUE PAR LES PERSONNES MORALES(CGI, Ann. III, art. 375 à 381 *decies* ; cf. FP n^{os} 865 et suiv.)**9312** **1. Contribution due par les personnes morales soumises à l'IS dans les conditions de droit commun.**

La contribution, lorsqu'elle est due par des personnes morales soumises à l'IS dans les conditions de droit commun, est déclarée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes garanties et sanctions qu'en matière d'impôt sur les sociétés.

En application de l'article 376 de l'annexe III au CGI, l'acompte de contribution sur les revenus locatifs (CRL) est calculé par l'entreprise et acquitté spontanément lors du versement du 4ème acompte d'impôt sur les sociétés, sur le relevé d'acompte d'IS n° 2571.

L'entreprise est dispensée du versement de l'acompte lorsqu'il n'excède pas 100 €. Le solde de CRL est réglé au plus tard lors du versement du solde d'IS sur le relevé de solde d'IS n° 2572..

2. Contribution due par les sociétés ou groupements relevant du régime fiscal des sociétés de personnes dont l'un des membres est soumis à l'IS au taux de droit commun.

Conformément aux dispositions de l'article 234 *terdecies* du CGI, les sociétés versent spontanément un acompte de CRL au plus tard le 15 du dernier mois de l'exercice égal à 2,5 % des recettes taxables perçues au cours de l'exercice précédent. Aucun acompte n'est à verser lorsque son montant n'excède pas 100 euros. Le solde de CRL doit être versé au plus tard à la date prévue pour le dépôt de la déclaration de résultats.

3. Autres personnes morales et organismes de droit public ou privé non soumis à l'impôt sur les sociétés.

Il s'agit des personnes visées au premier alinéa de l'article 234 *quaterdecies* du CGI.

L'acompte de la contribution sur les revenus locatifs dû par une personne morale ou un organisme de droit public ou privé mentionné au premier alinéa de l'article 234 *quaterdecies* du CGI est versé spontanément au plus tard le 15 octobre de l'année suivant celle de la perception des revenus soumis à la contribution. Cet acompte est égal à 2,5 % de trois-quarts des recettes nettes imposables et perçues au cours de l'année précédente.

Le solde est également acquitté au plus tard le 15 octobre de l'année qui suit celle de la perception des revenus soumis à la contribution sur les revenus locatifs.

E. TAXE SUR LES VEHICULES DES SOCIETES (TVS)(CGI, art. 1010 et 1010 B ; ann. III, art. 406 *bis* ; cf. Enr. n^{os} 4800 et suiv.)**9313** La taxe est acquittée au vu d'une déclaration (imprimé n° 2855) souscrite en un seul exemplaire et déposée au service des impôts du lieu de dépôt de la déclaration de résultats de

l'entreprise. Ainsi, pour les sociétés redevables de cette taxe, à la fois au titre des véhicules qu'elles possèdent ou louent et au titre des véhicules possédés ou loués par ses salariés, une seule déclaration est à déposer.

Cette déclaration doit être déposée dans les deux premiers mois de chaque période, soit dans le courant des mois d'octobre et de novembre de chaque année.

Afin de simplifier les formalités administratives devant normalement être accomplies au titre de la TVS, les sociétés qui ne sont soumises à la TVS qu'au titre des remboursements de frais kilométriques à leurs salariés en application de l'article 1010-0 A, mais pour lesquelles aucune imposition n'est due après application de l'abattement de 15 000 €, n'ont pas à déposer de déclaration n° 2855.

Les obligations prévues en matière de télédéclaration et de télérèglement pour la TVA ne s'appliquent pas pour la TVS.

F. PRELEVEMENT SPECIAL ET TAXES SUR LES ŒUVRES PORNOGRAPHIQUES OU D'INCITATION A LA VIOLENCE

I. PRELEVEMENT SUR LES BENEFICES RESULTANT DE LA PRODUCTION DE FILMS PORNOGRAPHIQUES OU D'INCITATION A LA VIOLENCE OU DE REPRESENTATIONS THEATRALES A CARACTERE PORNOGRAPHIQUE

(CGI, art. 235 *ter* M et 235 *ter* MB, 1605 *sexies* à 1605 *octies*, ann. II, art. 321 *quinquies* à 321 *octies* ; BOI-TCA-FTPV)

9314 En ce qui concerne les modalités de recouvrement de ce prélèvement, cf. FE, n° 1795.

II. TAXE SUR LES SERVICES D'INFORMATIONS OU INTERACTIFS A CARACTERE PORNOGRAPHIQUE

(CGI, art. 235 ; CGI, ann. II, art. 159 A à 159 C et 396 *bis* ; BOI-TCA-SIPV)

9315 En ce qui concerne les modalités de recouvrement de cette taxe, cf. FE, n° 1800.

III. TAXE SPECIALE SUR LES FILMS PORNOGRAPHIQUES OU D'INCITATION A LA VIOLENCE

(Loi n° 75-1278 du 30 décembre 1975 ; loi n° 83-1179 du 29 décembre 1983 ; décret n° 76-1226 du 28 décembre 1976)

9316 La loi de finances n° 75-1278 du 30 décembre 1975 (art. 11-II-2) a institué une taxe spéciale sur les films pornographiques ou d'incitation à la violence dont le recouvrement, à défaut de paiement spontané, est assuré par les comptables comme en matière d'impôts directs ; les titres exécutoires, établis pour la taxe et la majoration de 10 %, sont notifiés par le ministre chargé du cinéma. Cette taxe spéciale a été étendue aux œuvres pornographiques ou d'incitation à la violence diffusées sur support vidéographique lorsqu'elles font l'objet d'une représentation publique par ce support (loi de finances pour 1984, art. 18-IV).

9317

9324

TROISIEME PARTIE

poursuites et sûretés

9325

Lorsque le contribuable n'a pas acquitté dans les délais prévus la totalité de sa dette, les comptables peuvent engager des poursuites pour recouvrer les sommes dues au Trésor.

Depuis le 1^{er} octobre 2011, les procédures de poursuites applicables aux produits recouvrés par la DGFIP sont harmonisées (art. 55 de la loi de finances rectificative pour 2010 n° 2010-1658 du 29 décembre 2010), et les procédures distinctes, utilisées jusqu'alors par chacune des deux administrations (ex-direction générale des impôts et ex-direction générale de la comptabilité publique) sont unifiées.

Un schéma de relance unique, adapté au comportement du redevable ou du débiteur, est instauré. A défaut de paiement des sommes mentionnées sur l'avis d'imposition à la date limite de paiement ou des sommes authentifiées sur l'avis de mise en recouvrement, le comptable compétent met en œuvre la procédure de relance directe ou la procédure de relance progressive selon les modalités définies par les articles L. 257-0 A et L. 257-0 B du LPF.

chapitre premier

phase préliminaire aux poursuites

(BOI-REC-PREA)

A. L'AVIS DE MISE EN RECouvreMENT

(LPF, art. L. 256 à L. 257 A)

L'impôt sur le revenu et les impôts directs locaux sont recouvrés par les comptables publics compétents en vertu de rôles établis par le service chargé d'asseoir l'impôt. Rendu exécutoire, le rôle n'est pas destiné au contribuable. Celui-ci est informé de sa dette par l'envoi d'un avis d'imposition.

Le paiement des autres impôts et taxes n'est pas précédé de l'émission d'un titre de perception : l'impôt ou la taxe, calculé par le contribuable, doit être acquitté spontanément dans les délais fixés par les textes législatifs ou réglementaires. En cas de défaut de paiement à l'échéance, le comptable public émet un titre authentifiant la créance du Trésor : l'avis de mise en recouvrement (AMR).

1. Définition de l'avis de mise en recouvrement (BOI-REC-PREA-10-10)

9326

L'avis de mise en recouvrement est un titre exécutoire par lequel le comptable chargé du recouvrement authentifie la créance fiscale non acquittée ou acquittée partiellement dans les délais réglementaires¹. Il doit être émis systématiquement dès la constatation du défaut de paiement. L'avis de mise en recouvrement sert de base et de point de départ à l'action en recouvrement mais il ne constitue pas un acte de poursuite.

1. Les créances de toute nature dont la perception incombe aux comptables du réseau de l'ex-DGI et non acquittées à l'échéance ne sont mises en recouvrement que lorsque leur montant cumulé excède **16 €** (CGI, art. 1724 A).

Remarque : Un avis de mise en recouvrement est également adressé par le comptable public pour la restitution des sommes, droits, taxes et redevances de toute nature mentionnés au premier alinéa de l'article L. 256 du LPF et indûment versés par l'Etat (LPF, art. L. 256, 2^e alinéa).

2. Contenu et domaine d'application (LPF, art. R* 256-1 et R* 256-2 ; BOI-REC-PREA-10-10-20)

9327

L'avis de mise en recouvrement doit comporter l'affirmation de la créance, à la fois par l'identification du débiteur, la justification et la description des sommes dues, et indiquer expressément les effets de sa notification.

Ainsi, il indique pour chaque impôt ou taxe le montant global des droits, des pénalités et des intérêts de retard qui font l'objet de l'avis.

Lorsque l'avis de mise en recouvrement est consécutif à une procédure de rectification, il fait référence à la proposition prévue à l'article L. 57 du LPF ou à la notification prévue à l'article L. 76 du LPF et, le cas échéant, au document adressé au contribuable l'informant d'une modification des droits, taxes et pénalités résultant des rectifications.

A cet égard, par un arrêt du 2 mai 2007, la Cour de cassation a jugé qu'un avis de mise en recouvrement est suffisamment motivé au sens de l'article R* 256-1 du LPF dès lors qu'il vise l'article qui fonde le redressement au jour du fait générateur de l'impôt.

Lorsqu'en application des dispositions de l'article 223 A du CGI la société mère d'un groupe est amenée à supporter les droits et pénalités résultant d'une procédure de rectification suivie à l'égard d'une ou de plusieurs sociétés du groupe, l'administration adresse à la société mère, préalablement à l'envoi de l'avis de mise en recouvrement correspondant, un document l'informant du montant global par impôt des droits, des pénalités et des intérêts de retard dont elle est redevable. L'avis de mise en recouvrement, qui peut être alors émis sans délai, fait référence à ce document.

L'avis de mise en recouvrement, dans le cas mentionné au 3^{ème} alinéa de l'article L. 256 du LPF (cf. la remarque au n° 9326), indique seulement le montant de la somme indûment versée, et la date de son versement (LPF, art. R* 256-1).

Lorsque le comptable poursuit le recouvrement d'une créance à l'égard de débiteurs tenus conjointement ou solidairement au paiement de celle-ci, il notifie préalablement à chacun d'eux un avis de mise en recouvrement à moins qu'ils n'aient la qualité de représentant ou d'ayant cause du contribuable, telle que mentionnée à l'article 1682 du CGI (LPF, art. R* 256-2).

3. Effets (BOI-REC-PREA-10-10-20)

9328

Trois effets s'attachent à la notification de l'avis de mise en recouvrement :

1. Authentification de la créance du Trésor ;
2. Ouverture du délai général de réclamation, en faveur du redevable [ce délai expire le 31 décembre de la deuxième année suivante] (cf. RC n°s 7425 et suiv.) ;
3. Ouverture du délai de prescription de quatre ans de l'action en recouvrement de l'administration (LPF, art. L. 274 ; cf. ci-après n°s 9431 et suiv.).

L'avis de mise en recouvrement constituant le dernier acte de la procédure d'assiette selon la jurisprudence du Conseil d'Etat, sa défense relève donc exclusivement du contentieux d'assiette et non du contentieux du recouvrement.

4. Modalités d'établissement et de notification (LPF, art. R* 256-3 à R* 256-7 ; art. R. 256-8 ; BOI-REC-PREA-10-10-20).

9329

L'avis de mise en recouvrement est établi à l'aide de l'imprimé n° 3742 M dit « multicréances ». Il est signé et rendu exécutoire par le comptable. L'avis de mise en recouvrement peut également être signé et rendu exécutoire, sous l'autorité et la responsabilité du comptable, par les agents du service ayant reçu délégation (LPF, art L. 257 A).

L'original est conservé par le comptable¹ et l'amplication est notifiée au redevable. Depuis l'intervention de l'article 6 de l'ordonnance n° 2003-1235 du 22 décembre 2003, cette notification peut être faite en **lettre simple**, en lettre recommandée avec accusé de réception, ou exceptionnellement, par voie d'huissier de justice si la notification par voie postale ne peut être effectuée.

1. Lorsque les avis de mise en recouvrement ont été détruits dans un cas de force majeure (attentats contre des locaux des impôts notamment), le paiement des créances fiscales peut être poursuivi en vertu d'un nouvel avis de mise en recouvrement qui se substitue à celui précédemment notifié. Il n'interrompt pas le délai de prescription de l'action en recouvrement ouvert par le titre exécutoire initial (LPF, art. L. 256 A).

L'imprimé permet de désigner distinctement la personne habilitée à recevoir notification des actes de procédure et le redevable légal de l'impôt (cas des indivisions, sociétés de fait, procédures collectives).

Le comptable public compétent pour établir l'avis de mise en recouvrement est soit celui du lieu de déclaration ou d'imposition du redevable soit, dans le cas où ce lieu a été ou aurait dû être modifié, celui compétent à l'issue de ce changement, même si les sommes dues se rapportent à la période antérieure à ce changement (LPF, art. R* 256-8, al. 2).

Remarque : En matière de droits d'enregistrement, impôt de solidarité sur la fortune, timbres et taxes assimilées, la notification dont l'avis de réception n'est pas signé par le contribuable lui-même ou par son fondé de pouvoir, mais par un tiers qui n'a pas cette qualité juridique, est régulière à condition que le pli soit remis à l'adresse indiquée par le contribuable et que le signataire de l'avis de réception ait avec le contribuable des liens suffisants d'ordre personnel ou professionnel, de telle sorte que l'on puisse attendre qu'il fasse diligence pour transmettre le pli. Ainsi est par exemple régulier un avis de mise en recouvrement remis à l'adresse indiquée par le contribuable et signé par son conjoint (Cour de cassation, arrêt du 26 juin 2007 n° 906 FP+B).

9330

La notification produit ses effets dès qu'elle a été faite régulièrement même dans le cas où le pli recommandé n'est pas parvenu effectivement au redevable par son fait (LPF, art. R* 256-7).

Les délais de réclamation ou de prescription visés ci-dessus (cf. n° 9328) sont donc ouverts :

- au jour de la remise par les services postaux du pli recommandé au redevable ;
- au jour de la présentation de ce pli à l'adresse de ce dernier lorsque la lettre recommandée n'a pu être distribuée de son fait ;
- au jour de la signification faite par ministère d'huissier.
- à la date mentionnée sur l'avis de mise en recouvrement pour les envois par lettre simple.

9331

9333

B. LA RELANCE DES REDEVABLES DEFAILLANTS : DISPOSITIONS APPLICABLES A COMPTER DU 1^{ER} OCTOBRE 2011 POUR LES PRODUITS FISCAUX

(Loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, art. 55 ; Décrets n° 2011-1302 et n° 2011-1303 du 14 octobre 2011 ; BOI-REC-PREA-10-20)

9334

La procédure de relance, codifiée aux articles L. 257-0 A et L. 257-0 B du LPF, s'applique depuis le 1^{er} octobre 2011. L'ancienne procédure a cessé de s'appliquer dès cette date et les procédures engagées avant cette date sont poursuivies avec le nouveau schéma et les nouveaux documents de relance.

La procédure de relance est adaptée au comportement du redevable. Elle donne lieu à l'envoi d'un lettre de relance et/ou d'une mise en demeure de payer.

I. UNE PROCEDURE DE RELANCE ADAPTEE AU COMPORTEMENT DU REDEVABLE

9334-1

Après le constat de la défaillance de paiement¹ et à défaut d'une réclamation contentieuse d'assiette assortie d'une demande de sursis de paiement, le comptable dispose de deux procédures distinctes de relance : la procédure de relance progressive et la procédure de relance directe. Les règles relatives à ces procédures ne trouvent pas à s'appliquer lorsque les produits fiscaux sont immédiatement exigibles (LPF, art. L 260 ; cf. n° 9334-3).

a. La procédure de relance progressive

La procédure de relance progressive concerne le redevable dont c'est la première défaillance de paiement depuis trois ans (redevable primo-défaillant), sauf cas particuliers visés ci-dessous (cf. n° 9334-2). Le comptable adresse à ce redevable une lettre de relance lui ouvrant un délai de trente jours pour s'acquitter de sa dette. Ce n'est qu'à l'expiration de ce délai et à défaut de règlement que le comptable peut notifier un avis à tiers détenteur ou une mise en demeure de payer.

Le comptable pourra engager des poursuites (ex : saisie-vente, ...) à l'issue d'un délai de huit jours à compter de la notification de la mise en demeure de payer.

1. Défaut de paiement des sommes mentionnées sur l'avis d'imposition à la date limite de paiement ou des sommes mentionnées sur l'avis de mise en recouvrement.

La lettre de relance ne constitue pas un acte de poursuite et ne peut donc être contestée par la voie des oppositions à poursuite. Elle est adressée directement au redevable en courrier simple et non signée.

9334-2

b. La relance directe

La procédure de relance directe se caractérise par l'envoi d'une mise en demeure de payer (LPF, art. L. 257-0 A et L. 257-0 B).

Indépendamment de la situation de primo-défaillance, la procédure de relance directe s'applique lorsque :

- les impositions résultent de l'application d'une procédure de rectification ou d'imposition d'office ;
- les créances sont d'un montant supérieur à 15 000 € (droits et pénalités) ;
- les créances sont nées postérieurement au jugement d'ouverture d'une procédure collective ;
- les créances concernent des entreprises tenues de souscrire leurs déclarations de résultats auprès de la DGE.

Le comptable adresse au redevable une mise en demeure de payer qui ouvre à ce dernier un délai de trente jours pour s'acquitter de ses dettes. A l'expiration de ce délai et à défaut de règlement, le comptable peut engager tous types de poursuites (avis à tiers détenteur, saisie-vente, ...).

Remarque : Pour les intérêts de retard de recouvrement (IRC) dès lors que l'authentification intervient plus tardivement par voie d'AMR, la relance du paiement de ces sommes s'effectue toujours par le biais de la procédure de relance directe.

La mise en demeure de payer comporte les caractères suivants :

- elle est un acte de poursuite ;
- elle n'est pas génératrice de frais au sens de l'article 1912 du CGI ;
- elle interrompt la prescription ;
- elle est, quelle que soit la procédure diligentée (directe ou progressive), un préalable nécessaire à l'engagement de procédures génératrices de frais (saisie-vente). Ces poursuites ne pourront intervenir qu'à l'expiration d'un délai de trente jours (procédure de relance directe) ou de huit jours (procédure de relance progressive) suivant sa notification ;
- elle est susceptible de contestation par la voie des oppositions à poursuite ;
- elle vaut commandement en matière de saisie-vente (LPF, art. L258 A). Si dans les deux ans qui suivent sa notification, aucun acte d'exécution, aucun acte de poursuite quel qu'il soit ou règlement partiel n'est intervenu, il convient de la renouveler (art. R. 221-5 et R. 221-8 du code des procédures civiles d'exécution).

La notification de la mise en demeure de payer est effectuée dans la généralité des cas en courrier simple. Toutefois, l'envoi peut être effectué sous pli recommandé avec accusé de réception lorsque les enjeux le justifient : procédure collective, risque de prescription, contentieux en cours, créance consécutive à un contrôle fiscal externe ou à un contrôle sur pièces.

La mise en demeure de payer peut être signifiée par les huissiers des finances publiques ou les huissiers de justice.

c. Le cas particulier des débiteurs publics et des débiteurs internationaux.

Les débiteurs publics sont constitués par les administrations et services de l'État disposant ou non de l'autonomie financière, les collectivités territoriales (régions, départements, communes) ainsi que les établissements publics qui leur sont rattachés, les établissements publics nationaux soumis aux règles de la comptabilité publique quelle que soit la catégorie administrative, industrielle et commerciale, ou scientifique et culturelle, à laquelle ils appartiennent.

S'agissant de personnes morales de droit public, aucune mesure d'exécution forcée ne peut être diligentée à leur encontre et les biens appartenant au domaine public ne peuvent pas être saisis selon d'une part, le principe constant en droit public que l'Administration s'exécute volontairement et acquitte ses dettes de bonne foi et, d'autre part, les principes d'inaliénabilité du domaine public (qui s'étend également au domaine privé des débiteurs publics) et surtout d'insaisissabilité des deniers publics.

La prescription de l'action en recouvrement à rencontre des débiteurs publics est interrompue conformément à l'article 2 de la loi n° 68-1250 du 31 décembre 1968 relative à la prescription quadriennale des créances de l'État et des collectives locales.

Ainsi seule une lettre de relance – équivalent à une lettre de rappel au sens de l'article 2 de la loi 31 décembre 1968 relative à la prescription quadriennale des créances de l'État et des collectives locales et qui constitue un acte interruptif de prescription – doit être envoyée au débiteur public.

Les débiteurs internationaux sont constitués par les états étrangers et leurs représentation sur le territoire national (Ambassades, Consulats), certains organismes internationaux (exemples : OTAN, INTERPOL, CERN, OCDE, l'ONU et les organismes internationaux qui en dépendent comme l'OIT, l'UNESCO, l'OMS, etc.) ainsi que certaines catégories de fonctionnaires internationaux (diplomates, consuls, agents des missions diplomatiques et consulaires).

La prescription de l'action en recouvrement applicable aux débiteurs internationaux est fondée sur l'article L. 274 du livre des procédures fiscales.

Dès lors, le seul acte de poursuite qui peut leur être notifié est une mise en demeure de payer notifié conformément à l'article 684 du code de procédure civile.

II. L'EXIGIBILITE IMMEDIATE

- 9334-3** Dès l'exigibilité de l'impôt sur le revenu, des contributions sociales recouvrées comme en matière d'impôt sur le revenu, de la taxe d'habitation, des taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties et des impositions recouvrées comme les impositions précitées (à l'exclusion de la CFE) et dans les seuls cas prévus au 2 de l'article 1663 du CGI, le comptable peut faire signifier une mise en demeure de payer (LPF, art. L260).

La saisie-vente pourra alors être engagée le lendemain de la signification de la mise en demeure de payer ou le 1^{er} jour ouvrable suivant si elle a été pratiquée la veille d'un jour férié.

C. LA COMPENSATION FISCALE DE RECOUVREMENT

- 9334-4** Voir le n° 9121.

D. AUTRES DISPOSITIONS COMMUNES A L'ENSEMBLE DES COMPTABLES DE LA DGFIP

- 9335** Il est rappelé (cf. n° 9017) que les contribuables débiteurs envers le Trésor peuvent, sous certaines conditions, obtenir des délais de paiement. Il en est ainsi en particulier des débiteurs envers l'État d'impôts directs qui bénéficient automatiquement de délais de paiement lorsqu'ils justifient qu'ils possèdent sur l'État une créance certaine et exigible.

Ces mesures entraînent la suspension des poursuites.

I. SUSPENSION DES POURSUITES

(BOI-REC-PREA-20)

1. Régime général

a. La suspension gracieuse des poursuites (BOI-REC-PREA-20-10-10)

- 9336** A la demande expresse du débiteur, qui se trouve dans l'incapacité de s'acquitter en une fois de la totalité de sa dette, le comptable public peut lui accorder des délais de paiement, à titre exceptionnel et sous certaines conditions, afin de faciliter le recouvrement de sa créance. Cette acceptation de délais, qui conduit à une suspension gracieuse des poursuites, reste l'exception, les contribuables devant considérer que des paiements échelonnés ne constituent, en aucune façon, le mode ordinaire de règlement d'une dette fiscale. Dans les autres cas, le recours à la mensualisation doit être proposé au débiteur quand ce moyen de règlement est possible.

1°. Principes applicables.

Les demandes de délais de paiement ne concernent que des créances prises en charge pour défaut, total ou partiel, de paiement à l'échéance. En conséquence, les créances à échoir sont exclues du dispositif.

L'acceptation d'un plan de règlement doit répondre à des **difficultés passagères exceptionnelles et imprévisibles** rencontrées par les redevables à jour de leurs obligations déclaratives et qui respectent habituellement leurs échéances fiscales.

Pour être acceptée par le comptable, la proposition, formulée par écrit ou oralement par le redevable, doit être assortie de garanties suffisantes pour préserver les droits du Trésor. Sa durée ne doit pas dépasser deux ans.

2°. Conditions de forme et effets du plan de règlement.

- Le formalisme : si la demande de plan d'apurement échelonné peut être formulée sans condition de forme pour le redevable, le plan, en tant que tel, doit impérativement être **formalisé par un écrit**.

Il doit désigner le redevable, les créances sur lesquelles porte son engagement ainsi que les modalités d'apurement et la durée de l'échéancier.

Le plan est souscrit en double exemplaire sur l'un des modèles fournis par l'administration, l'un est conservé par le comptable, l'autre est remis au redevable.

• Les effets du plan de règlement : La souscription d'un plan de règlement et sa formalisation entraînent d'une part, la suspension gracieuse des poursuites pour les créances qui font l'objet du plan et d'autre part, l'absence d'inscription du privilège, prévue au 4 de l'article 1929 *quater* du CGI, pour les créances nées à compter du 1^{er} juillet 2008 (cf. n° 9394).

Ces deux effets sont subordonnés au respect, par le redevable, de ses obligations fiscales courantes et de l'ensemble des échéances du plan.

3°. La dénonciation du plan

En cas de non respect par le redevable du plan d'apurement et/ou de ses obligations fiscales courantes, le comptable public met fin au plan de règlement, en le dénonçant par lettre recommandée avec accusé de réception adressée au redevable.

Dans cette hypothèse, le comptable procède, pour les impositions dues par les professionnels, à l'inscription du privilège du Trésor dans les deux mois suivant la réception par le redevable de la dénonciation du plan.

9337

b. *Débiteurs créanciers de l'État.*

Des mesures ont, par ailleurs, été prises en faveur des particuliers et des entreprises créancières de l'État (cf. BOI-REC-PREA-20-10-10).

Un particulier ou une entreprise qui dispose d'une créance certaine et exigible non réglée par l'État ne peut pas être soumis, pour ses propres dettes, à des pénalités ou à des poursuites. Le paiement est alors systématiquement différé jusqu'au règlement de sa dette par l'État et une remise des majorations encourues intervient si aucun intérêt de retard n'a été payé par celui-ci.

Cette mesure est limitée **aux dettes envers l'État** et n'est pas applicable aux droits indirects payés aux entreprises par leur client pour le compte de l'État. Sont visées par la mesure les créances du Trésor portant notamment sur :

- la taxe d'apprentissage ;
- la participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue.

Pour bénéficier des facilités de règlement, la créance sur l'État doit, d'une part, être certaine et exigible et, d'autre part, le retard imputable à l'État doit avoir gêné le règlement de la dette fiscale.

Pour obtenir la suspension des poursuites, le redevable doit produire au comptable chargé du recouvrement une attestation établie par le service ordonnateur, liquidateur de la dépense, indiquant : la nature de la dépense ouvrant droit à paiement, le montant du droit à paiement, la date d'ouverture du droit à paiement, la date prévue de mandatement et le comptable assignataire de la dépense.

2. Régimes particuliers

a. *Régimes résultant de textes de droit commun.*

9338

S'agissant des procédures collectives (conciliation, sauvegarde, redressement et liquidation judiciaires), cf. n°s 9380 et suiv.

S'agissant de la procédure de surendettement, à compter du 1^{er} novembre 2010, la loi n° 2010-737 portant réforme du crédit à la consommation prévoit que la suspension des poursuites est automatique et applicable dès que le dossier a été déclaré recevable par la commission de surendettement jusqu'à, selon les cas, l'approbation du plan conventionnel de redressement prévu à l'article L. 331-6, jusqu'à la décision imposant les mesures prévues par l'article L. 331-7, jusqu'à l'homologation par le juge des mesures recommandées en application des articles L. 331-7-1, L. 331-7-2 et L. 332-5 ou jusqu'au jugement d'ouverture d'une procédure de rétablissement personnel avec liquidation judiciaire. Cette suspension et cette interdiction ne peut toutefois pas excéder un an. Dès lors, c'est l'ensemble des poursuites qui doivent être suspendues, y compris celles engagées par voie d'ATD.

b. *Régimes propres au droit fiscal.*

9339

Outre les régimes résultant de textes de droit commun (cf. n° 9338), il existe des régimes particuliers de suspension des poursuites propres au droit fiscal :

- sursis de paiement en cas d'impositions contestées (cf. n° 9340 ; RC n°s 7601 et suiv.) ;
- revendication d'objets saisis (cf. n° 9379) ;
- impositions afférentes à la période excédant le délai normal de prescription dont le recouvrement est suspendu jusqu'à la décision de la juridiction pénale (LPF, art. L. 187 ; cf. RC n° 7044).

chapitre 2

exercice des poursuites

(BOI-REC-FORCE)

A. GENERALITES

9340

Lorsqu'un contribuable n'a pas acquitté spontanément à l'échéance prévue par les textes le montant de l'impôt dû, des poursuites peuvent être exercées à son encontre aux conditions légales, par le comptable des finances publiques chargé du recouvrement. Les mesures de poursuites tendent à l'apurement de la créance fiscale avec le produit de la saisie de biens (meubles ou immeubles ; corporels ou incorporels ; biens ou créances de sommes d'argent) appartenant au contribuable.

Ces procédures peuvent relever du droit commun ou de dispositifs particuliers prévus par les textes pour les comptables de la DGFIP.

Les procédures de droit commun, applicables à tous les créanciers, sont principalement régies par la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 codifiée au code des procédures civiles d'exécution. Il s'agit, pour l'essentiel, de mesures visant à appréhender des biens meubles corporels ou incorporels, telles que la saisie-vente ou la saisie-attribution. Issue de la loi de 1991, la saisie des rémunérations a été intégrée au code du travail (chapitres relatifs aux saisies et cessions : partie législative, partie réglementaire).

Le corps de règles applicables à la matière civile comporte en outre un dispositif propre aux saisies immobilières (ordonnance n° 2006-461 du 21 avril 2006 réformant la saisie immobilière entrée en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2007 et codifiée aux articles L 311-1 et suivants du code des procédures civiles d'exécution). D'autres procédures spécifiques sont régies par le code de commerce (saisie du fonds de commerce, article L143-3 et suivants), le code de la propriété intellectuelle (pour la saisie des brevets, les articles L613-21 et R613-51) et le code des transports (la saisie de navires aux articles L5114-23 et suivants, et des aéronefs aux articles L6123-1 et suivants).

Prérogative réservée à l'usage exclusif des comptables des finances publiques en charge du recouvrement de produits fiscaux assortis du privilège du Trésor, l'avis à tiers détenteur est la mesure d'exécution la plus utilisée. Cette procédure fiscale d'exécution définie au livre des procédures fiscales (LPF, art. L262 à L263 A), qui permet d'appréhender des créances, dont les rémunérations (ou pensions), obéit à un formalisme simplifié. Les comptables de la DGFIP peuvent ainsi, sur simple demande, obliger un tiers à verser sur les fonds dont il est dépositaire, détenteur ou débiteur à l'égard d'un redevable, les impôts, pénalités et frais accessoires dus par ce dernier, qui sont garantis par un des privilèges du Trésor.

En vertu de l'article L111-8 du code des procédures civiles d'exécution, les frais de l'exécution forcée sont, en principe, à la charge du débiteur.

9341

B. L'AVIS À TIERS DÉTENTEUR

(LPF, art. L. 262, L. 263 et L. 263 A ; BOI-REC-FORCE-30)

9342

L'avis à tiers détenteur est un acte de poursuite qui permet au comptable, sur simple demande, d'obliger un tiers à lui verser des fonds qu'il détient pour le compte du débiteur pour le paiement de ses impositions.

L'avis à tiers détenteur doit, selon la nature des créances en jeu, être rapproché quant à ses effets soit de la saisie-attribution, soit de la saisie des rémunérations (cf. n^{os} 9362 à 9367).

I. CHAMP D'APPLICATION

(BOI-REC-FORCE-30-10)

9343

Selon les dispositions de l'article L. 262 du LPF, la procédure de l'avis à tiers détenteur concerne tous les impôts, pénalités et frais accessoires dont le recouvrement est garanti par le privilège du Trésor. L'avis à tiers détenteur peut donc être utilisé pour tous les droits qui bénéficient de l'un des privilèges généraux du Trésor prévus aux articles 1920, 1924, 1926, 1927 et 1929 du CGI et pour les pénalités d'assiette et de recouvrement qui leur sont appliquées (cf. n° 9392).

Il est applicable à l'égard de tous dépositaires et détenteurs de fonds appartenant au débiteur de l'impôt : clients, comptables publics, banques, centres de chèques postaux (centres financiers de la Banque postale), employeurs, notaires, etc.

Il est également applicable à l'égard des gérants, administrateurs, directeurs ou liquidateurs des sociétés pour les impositions dues par celles-ci.

Remarques :

1. Les créances fiscales sont privilégiées de par la loi.
2. L'avis à tiers détenteur ne peut porter que sur les deniers appartenant ou devant revenir au débiteur, à l'exclusion des sommes dont il n'est que dépositaire pour le compte de ses clients.
3. Conformément au deuxième alinéa de l'article L. 632-2 du code de commerce, tout avis à tiers détenteur, toute saisie attribution ou toute opposition peut être annulé lorsqu'il a été délivré ou pratiqué par un créancier après la date de cessation des paiements et en connaissance de celle-ci (LPF, art. L. 263 A).

II. FORME ET PROCÉDURE

(BOI-REC-FORCE-30-20)

9344

L'avis à tiers détenteur est adressé par voie postale sous pli recommandé avec avis de réception postal ou par courrier simple selon les enjeux du dossier.

L'avis à tiers détenteur ne peut pas être utilisé tant que l'imposition qu'il vise n'a pas été mise en recouvrement, même si la dette est considérée comme certaine (cf. Cass. Com. 15 novembre 1994, n° 82-21753).

Existence d'un délai préalable à la délivrance d'un avis à tiers détenteur : En cas de procédure de relance directe, l'article L. 257-0 A du LPF prévoit qu'à défaut de paiement dans les délais des sommes mentionnées sur un avis d'imposition ou sur un avis de mise en recouvrement et en l'absence de réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement formulée régulièrement, le comptable public adresse une mise en demeure de payer. Ce n'est qu'à l'expiration d'un délai de trente jours suivant la notification de la mise en demeure de payer que le comptable public peut engager des poursuites si un paiement n'est pas intervenu ou une demande de sursis de paiement formulée. Un avis à tiers détenteur ne peut donc être délivré qu'à l'expiration de ce délai.

En cas de procédure de relance progressive, l'avis à tiers détenteur ne peut être notifié qu'à l'expiration d'un délai de trente jours suivant l'envoi de la lettre de relance.

L'avis à tiers détenteur lui-même et la lettre de notification au redevable sont impérativement signés par le comptable public ou les agents bénéficiant d'une délégation de signature (Cass. com. 13 janvier 1998, n° 96-13157).

L'avis à tiers détenteur est établi sur des imprimés composés de trois feuillets.

Deux des feuillets sont notifiés au tiers détenteur par la voie postale (l'un des feuillets correspond à l'accusé réception à renvoyer par le tiers détenteur).

Il ne doit jamais renfermer de précisions susceptibles de renseigner le tiers détenteur sur l'importance des affaires du redevable débiteur, ni spécifier la nature exacte des taxes dont le paiement est réclamé, ni indiquer la période sur laquelle porte l'imposition.

Le troisième feuillet est notifié au débiteur et précise le détail de la créance à recouvrer.

Le redevable doit obligatoirement être informé de la poursuite exercée à son encontre. La notification au redevable de la procédure de l'avis à tiers détenteur constitue une condition de fond de la régularité de la procédure. Elle doit être effectuée le jour même de l'envoi dudit avis au tiers détenteur.

III. EFFETS DE L'AVIS À TIERS DÉTENTEUR

(BOI-REC-FORCE-30-30 et BOI-REC-FORCE-30-20)

1. Avis à tiers détenteur portant sur une somme d'argent, à l'exception des rémunérations : ATD-saisie-attribution.

9345

L'avis à tiers détenteur, prévu par les articles L. 262 et L. 263 du LPF, comporte l'effet d'attribution immédiate prévu à l'article L 211-2 du code des procédures civiles d'exécution, c'est-à-dire que le **transfert juridique de propriété de la créance** disponible entre les mains du tiers **se produit immédiatement**, à concurrence des sommes pour lesquelles la saisie (saisie-attribution ou avis à tiers détenteur) est pratiquée.

La créance ainsi appréhendée sort du patrimoine du saisi au profit exclusif du saisissant qui devient créancier direct du tiers saisi, à hauteur de l'obligation de ce dernier.

a. Règles générales.

9346 1^o *Date à laquelle se produit l'effet d'attribution immédiate de l'avis à tiers détenteur.* L'avis à tiers détenteur produit ses effets dès sa réception par le tiers saisi.

9347 2^o *Conséquences de l'effet d'attribution immédiate. Opposition à poursuites. Compétence du juge de l'exécution.* La loi confère à l'avis à tiers détenteur son effet d'attribution immédiate dès sa réception, indépendamment du délai d'opposition à poursuites de deux mois prévu à l'article R* 281-3-1 du LPF.

Le délai de contestation d'un mois ouvert par l'article L 211-3 du code des procédures civiles d'exécution est sans incidence sur la procédure de l'avis à tiers détenteur.

Le juge de l'exécution est compétent pour connaître des **seules oppositions portant sur la régularité en la forme** de l'avis à tiers détenteur (LPF, art. L. 281 alinéa 3).

Sont donc exclues de son domaine de compétence, les oppositions relatives à l'existence de l'obligation de payer, au montant de la dette compte tenu des paiements effectués, à l'exigibilité de la somme réclamée ou à tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt, qui relèvent du juge de l'impôt.

9348 3^o *Versement des sommes appréhendées par l'avis à tiers détenteur.* L'avis à tiers détenteur rend le tiers personnellement débiteur des causes de la saisie, dans la limite de son obligation.

Toutefois, ce n'est qu'au terme du délai de deux mois que le comptable peut contraindre le tiers à lui verser les sommes appréhendées, le tiers pouvant, bien entendu, se libérer spontanément avant cette date.

Il convient donc de dissocier l'effet d'attribution, qui se produit immédiatement à la réception de l'avis à tiers détenteur, du droit de réclamer le paiement au tiers détenteur.

b. Règles applicables en cas d'ouverture d'une procédure collective

9349 En application des articles L. 622-21, L. 622-22, L. 622-23 (en sauvegarde), L. 631-14 (en redressement judiciaire) et L. 641-3 (en liquidation judiciaire) du code de commerce, le jugement d'ouverture arrête ou interdit toute procédure d'exécution sur les créances déclarées au passif de la procédure collective. Toutefois, un avis à tiers détenteur devenu définitif à la date du jugement d'ouverture de la procédure collective produit tous ses effets.

La loi de sauvegarde des entreprises du 26 juillet 2005 a créé un nouveau cas de nullité facultative applicable en procédure de redressement ou de liquidation judiciaire, qui prévoit que « tout avis à tiers détenteur, toute saisie attribution ou toute opposition peut également être annulé lorsqu'il a été délivré ou pratiqué par un créancier après la date de cessation des paiements et en connaissance de celle-ci » (art. L. 632-2 du code de commerce).

En revanche, les comptables publics conservent leur droit de poursuite individuelle, y compris par voie d'avis à tiers détenteur, pour recouvrer leurs créances postérieures au jugement d'ouverture visées aux articles L. 622-17 I et L. 641-13 I du code de commerce.

Bien entendu, si l'avis à tiers détenteur est contesté dans le délai d'opposition à poursuites de deux mois, il y a lieu, également, de déclarer la créance dès lors que la validité de cette mesure de recouvrement et, par suite, son existence peuvent se trouver remises en cause.

c. Règles applicables en cas d'ouverture d'une procédure de surendettement.

En application de l'article L 331-3-1 du code de la consommation, les poursuites engagées par voie d'ATD sont suspendues dès que le dossier de surendettement a été déclaré recevable par la commission et selon les cas, jusqu'à l'approbation du plan conventionnel de redressement prévu à l'article L. 331-6, jusqu'à la décision imposant les mesures prévues par l'article L. 331-7, jusqu'à l'homologation par le juge des mesures recommandées en application des articles L. 331-7-1, L. 331-7-2 et L. 332-5 ou jusqu'au jugement d'ouverture d'une procédure de rétablissement personnel avec liquidation judiciaire. Cette suspension et cette interdiction ne peut toutefois pas excéder un an (cf. 9338).

d. Concours de saisies.

9350 L'avis à tiers détenteur, comme la saisie-attribution, attribue la créance saisie disponible au créancier le plus diligent. La notification ultérieure d'autres saisies ou de toute autre mesure de prélèvement, même émanant de créanciers privilégiés, ne remet pas en cause cette attribution (dans la limite du montant figurant sur cet acte de poursuite).

Il y a concours de saisies (rares en pratique), si les sommes disponibles ne permettent pas de désintéresser la totalité des créanciers dont les avis à tiers détenteur ont été reçus le même jour (ou lorsque la réception d'un avis à tiers détenteur et la signification d'une saisie-attribution interviennent au cours de la même journée).

e. Règles particulières à l'avis à tiers détenteur sur compte bancaire.

9351

1° *Rôle de la banque.* L'établissement bancaire est tenu de :

- déclarer au créancier saisissant le solde et la nature du ou des comptes du débiteur au jour de la saisie ;
- appliquer l'indisponibilité qui frappe les sommes déclarées au créancier saisissant ;
- déterminer avec exactitude le solde du ou des comptes revenant au comptable.

L'article L 162-2 du code des procédures civiles d'exécution, prévoit qu'une somme à caractère alimentaire d'un montant égal au montant forfaitaire, pour un allocataire seul, mentionné à l'article L. 262-2 du code de l'action sociale et des familles (revenu de solidarité active) est automatiquement bloquée par l'établissement bancaire au profit de la personne physique saisie, dans la limite du solde créateur du ou des comptes au jour de la saisie (décret n° 2009-1694 du 30 décembre 2009).

9352

2° *Rôle du comptable poursuivant.*

Le comptable doit dénoncer l'avis à tiers détenteur au débiteur (cf. n° 9344). Lorsqu'il porte sur un compte bancaire joint, l'avis à tiers détenteur est dénoncé à chacun des cotitulaires du compte, par analogie avec la saisie-attribution. Cette formalité peut être mise à la charge de l'établissement teneur de comptes, si le comptable ignore les noms et adresses des intéressés.

2. Avis à tiers détenteur portant sur des rémunérations : ATD-saisie des rémunérations.

9353

a. *Détermination de la fraction saisissable.*

L'article L. 3252-2 du code du travail précise que les sommes dues à titre de rémunération ne sont saisissables ou cessibles que dans des proportions et selon des seuils de rémunération affectés d'un correctif pour toute personne à charge en fonction de l'évolution de l'indice des prix à la consommation des ménages urbains.

9354

1° *En cas d'employeur unique.*

Les retenues sur salaire doivent être opérées par l'employeur, sous sa responsabilité et sous le contrôle éventuel du comptable poursuivant, dans le respect des dispositions du Code du travail.

9355

2° *En cas de pluralité de payeurs.*

Lorsque le débiteur perçoit des rémunérations de divers employeurs (ou bénéficie en plus de son salaire d'indemnités journalières, d'une pension de vieillesse, etc.), il appartient au comptable de notifier autant d'avis à tiers détenteur qu'il y a de payeurs étant observé que, dans ce cas de figure, la fraction saisissable n'est pas calculée sur l'ensemble des rémunérations comme prévu en matière de saisie-rémunération de droit commun, mais sur chaque somme prise individuellement, ce qui a pour effet de minorer la quotité saisissable.

En conséquence, le comptable peut préférer recourir à la procédure de droit commun qui lui permet de mieux appréhender la matière saisissable (cf. ci-après n° 9367).

9356

b. *Règlement des situations de concours.*

En cas de pluralité de saisies, les créanciers viennent en concours **sous réserve des causes légitimes de préférence**, c'est-à-dire des sûretés éventuellement attachées aux créances telles que les privilèges dont sont assortis les créances fiscales. Le règlement de ces situations s'effectue alors dans les conditions suivantes :

1° *Concours entre un avis à tiers détenteur et une saisie.*

En considération du privilège du Trésor dont le rang prime les créances privées, la **notification de l'avis à tiers détenteur suspend le cours de la saisie jusqu'à l'extinction de l'obligation du redevable** (art. R 3252-37 du code du travail). L'employeur doit, en conséquence, arrêter les versements qu'il opérait au bénéfice de créanciers non privilégiés pour adresser ces prélèvements aux comptables publics¹.

En pratique, l'employeur doit informer le comptable saisissant de la procédure de saisie en cours. Le comptable doit corrélativement indiquer, au greffe du tribunal, la date de l'avis à tiers détenteur et celle de sa notification au redevable.

Après extinction de la dette du redevable, par paiement ou par dégrèvement, le comptable en informe le greffe qui avise les créanciers de la reprise, à leur profit, des versements de la quotité saisissable.

1. La notification d'un **avis à tiers détenteur ne peut, toutefois, faire obstacle au paiement des créances d'aliments** visées par les articles 1^{er} et 5 de la loi n° 73-5 du 2 janvier 1973 qui peut être poursuivi sur l'intégralité de la rémunération sous déduction de la portion totalement insaisissable.

2° Concours d'avis à tiers détenteur.

Dans le cas où deux avis à tiers détenteur sont reçus le même jour par un employeur, celui-ci doit répartir la portion saisissable entre les deux comptables publics au prorata de leurs créances (LPF, art. L. 263).

3° Avis à tiers détenteur et cession de rémunération.

En cas de saisie portant sur une rémunération sur laquelle une cession a été antérieurement consentie et régulièrement notifiée, les dispositions légales et réglementaires organisent une situation de concours entre le cessionnaire, pour ce qui lui reste dû au jour de la saisie et le créancier saisissant, pour la répartition des sommes saisies.

Le règlement des créanciers en concours s'effectuant en fonction des causes légitimes de préférence, l'employeur doit, à réception de l'avis à tiers détenteur, suspendre le versement direct au cessionnaire des sommes cédées jusqu'à complet règlement de la créance fiscale.

IV. RESPONSABILITÉ DU TIERS DÉTENTEUR

(BOI-REC-FORCE-30-40)

9357

Le tiers détenteur qui ne défère pas à la demande du comptable devient personnellement responsable sur ses biens des sommes réclamées à concurrence des fonds qu'il détient alors pour le compte du redevable ou qu'il lui doit.

Néanmoins, il appartient au comptable de saisir le juge de l'exécution afin qu'il lui soit délivré un titre exécutoire contre le tiers saisi.

Toutefois, l'obligation du tiers détenteur étant de nature civile et non fiscale, l'avis à tiers détenteur ne peut pas être utilisé à l'encontre du tiers saisi défaillant. Il ne s'agit donc pas d'une créance privilégiée.

Le tiers détenteur qui refuse de s'exécuter ne saurait être libéré par le versement de la somme qu'il détient à la caisse des dépôts et consignations. Ce versement aboutirait, en fait, à paralyser l'effet de l'avis à tiers détenteur.

V. MAINLEVÉE DES AVIS À TIERS DÉTENTEUR

9358

Lorsque, après la notification d'un avis à tiers détenteur, le redevable vient à n'être plus débiteur des impositions réclamées, le service ne doit pas manquer de donner aussitôt mainlevée de son opposition.

Cette mainlevée est notifiée respectivement au tiers détenteur et au redevable par lettre recommandée avec demande d'avis de réception postal. Elle est donnée pour le futur et n'a donc aucune incidence sur l'acte, qui demeure avec tous ses effets passés ; elle n'implique donc pas la restitution des sommes antérieurement perçues.

C. OBLIGATIONS DES DEPOSITAIRES PUBLICS DE FONDS

(LPF, art. L 265)

9359

Les huissiers de justice, commissaires priseurs, notaires, séquestres et tous autres dépositaires publics de deniers ne peuvent remettre des fonds aux héritiers, créanciers et autres personnes ayant droit de toucher les sommes séquestrées et déposées qu'en justifiant du paiement des impôts directs dus par les personnes dont ils détiennent les fonds.

Les séquestres et dépositaires sont même autorisés à payer directement les contributions dues, avant la délivrance des deniers.

D. LES VOIES D'EXÉCUTION DE DROIT COMMUN

Les comptables de la direction générale des finances publiques peuvent avoir recours aux procédures de droit commun pour assurer le recouvrement de leurs créances.

I. LA SAISIE-VENTE

(BOI-REC-FORCE-20-30)

9360

La saisie-vente est un acte de poursuite qui permet à tout créancier, **muni d'un titre exécutoire** constatant une créance liquide et exigible, de faire procéder à la saisie et à la vente des **biens mobiliers corporels** appartenant à son débiteur, **même s'ils sont détenus par un tiers**¹ (article L 221-1 du code des procédures civiles d'exécution).

Un commandement d'avoir à payer ou une mise en demeure de payer dans un délai de huit jours les sommes indiquées doit obligatoirement et préalablement avoir été signifié au débiteur avant la saisie-vente. Toutefois, dans les cas visés au n° 9334-3, la saisie peut être pratiquée un jour franc après la signification de la mise en demeure de payer (LPF, art. L. 260).

Par ailleurs, l'article L. 258 A du LPF confère à la mise en demeure de payer le rôle de commandement. En conséquence, la saisie pourra être pratiquée valablement après la notification d'une mise en demeure de payer, à l'expiration du délai fixé au 2 de l'article L. 257-0 A et à la seconde phrase du 2 de l'article L. 257-0 B (30 jours dans le cadre de la procédure de relance directe et 8 jours dans le cadre de la procédure de relance progressive). Toutefois, si, dans un délai de deux ans à compter de son envoi, la mise en demeure de payer n'est suivie d'aucun acte de poursuite quel qu'il soit ou d'un règlement partiel, le comptable doit procéder à son renouvellement avant d'engager la procédure (art. R 221-8 du code des procédures civiles d'exécution).

Pareillement, la mise en demeure de payer ainsi que la saisie-vente, devront être réitérées, à l'issue d'une réclamation contentieuse assortie du sursis de paiement, dès lors que cette dernière a rendu caducs les actes de poursuite intervenus précédemment. Les biens ne sont plus sous main de justice dès la demande de sursis de paiement et ne peuvent constituer une garantie.

La saisie est pratiquée par un huissier de justice ou des finances publiques qui doit une nouvelle fois inviter le débiteur à se libérer. À défaut de paiement, l'huissier procède au procès-verbal de saisie, c'est-à-dire à l'inventaire des objets saisissables (cf. ci-après n° 9361).

Une copie de l'acte de saisie est signifiée au débiteur qui dispose d'un délai d'un mois pour **procéder lui-même à la vente** des biens saisis.

À défaut de vente amiable, la vente forcée qui ne peut être effectuée qu'après l'expiration du délai d'un mois augmenté, le cas échéant, d'un délai de quinze jours imparti aux créanciers pour se prononcer sur les propositions de vente effectuées par le débiteur, est opérée aux enchères publiques, par un officier ministériel habilité par son statut à opérer des ventes de l'espèce, soit au lieu où se trouvent les objets saisis, soit dans une salle des ventes ou un marché public.

9361

La saisie-vente peut porter sur tous les biens meubles corporels appartenant au débiteur, à l'exception de ceux que la loi déclare insaisissables.

Les cas d'insaisissabilité sont extrêmement divers et ne peuvent faire l'objet d'une énumération dans le cadre du présent ouvrage. Il est simplement rappelé qu'en application de l'article L 112-2 du code des procédures civiles d'exécution, sont déclarés insaisissables divers biens et objets nécessaires à la vie et au travail du débiteur saisi et de sa famille.

Sauf cas particuliers prévus par la loi (art. L 112-2 du CPCE : biens détenus hors du domicile du débiteur, biens constituant des éléments corporels d'un fonds de commerce, biens de grande valeur, etc.), ces biens ne sont saisissables pour aucune créance, même de l'État si ce n'est pour paiement des sommes dues à leur fabricant ou vendeur ou à celui qui aura prêté pour les acheter, fabriquer ou réparer.

En revanche, les objets indispensables aux personnes handicapées ou destinées aux soins des personnes malades ne peuvent jamais être saisis (art. L 112-2 du CPCE).

Toutefois les biens insaisissables (par exemple nécessaires à l'exercice de l'activité) perdent leur caractère d'insaisissabilité s'ils constituent des éléments d'un fonds de commerce.

1. Lorsque la créance, autre qu'alimentaire, est inférieure à un certain montant, la saisie-vente ne peut être pratiquée dans le local d'habitation du débiteur, sauf autorisation du juge de l'exécution, que si le recouvrement n'est pas possible par voie de saisie d'un compte de dépôt ou des rémunérations du travail (art. L 221-2 du code des procédures civiles d'exécution). L'autorisation du juge de l'exécution est requise, dans tous les cas, lorsque la saisie-vente doit être pratiquée dans le local d'habitation d'un tiers (art. L 221-1, 3^{ème} al. du code des procédures civiles d'exécution).

II. LA SAISIE-ATTRIBUTION

(BOI-REC-FORCE-20-10)

9362

La saisie-attribution est une mesure de poursuite qui permet à tout créancier, muni d'un titre exécutoire, de saisir entre les mains d'un tiers les sommes d'argent qui sont dues par celui-ci au débiteur.

Cette procédure, qui remplace la saisie-arrêt depuis le 1^{er} janvier 1993, a pour apport essentiel l'effet d'attribution immédiate de la créance saisie au profit du créancier saisissant.

L'avis à tiers détenteur bénéficiant du même effet, les comptables doivent réserver l'utilisation de la saisie-attribution aux seuls cas où leur créance ne bénéficie pas du privilège du Trésor (ex. : les créances domaniales).

9363

1. Principes généraux.

a. Conditions d'exercice de la saisie-attribution. Au-delà des conditions générales exigées pour toutes les saisies, la saisie-attribution doit satisfaire à des conditions particulières relatives :

1° *Aux acteurs de la saisie-attribution :*

- tout créancier chirographaire, gagiste, privilégié ou hypothécaire peut utiliser la saisie-attribution dès lors qu'il est créancier personnel du saisi ;
- en principe, tout débiteur peut être saisi à condition qu'il soit débiteur personnel du créancier saisissant ;
- en ce qui concerne le tiers saisi, il s'agit de toute personne tenue, au jour de la saisie, d'une obligation portant sur une somme d'argent à l'égard du saisi. Sont ainsi considérés comme des tiers, par exemple, le banquier, le séquestre, le dépositaire, le liquidateur judiciaire, le tuteur, le notaire, l'avocat détenteur de fonds, les sociétés à l'égard de leurs membres, la caution...

2° *À la créance cause de la saisie-attribution :*

la créance détenue à l'encontre du débiteur doit être certaine, liquide et exigible. En outre, le créancier doit être en possession d'un titre exécutoire (le titre exécutoire dont disposent les comptables est constitué par exemple de l'avis de mise en recouvrement qui authentifie la créance fiscale, du rôle d'impôts directs ou d'une décision de justice ayant force exécutoire).

3° *À la créance objet de la saisie-attribution :*

la saisie attribution ne peut porter que sur des créances saisissables et sur une somme d'argent. De plus, la créance saisie-attribuée doit exister et être disponible : elle doit avoir une existence certaine au jour de la saisie. Toutefois, il est admis qu'une saisie peut appréhender une créance dont le principe ne peut être discuté mais qui ne remplit pas encore les conditions de liquidité et d'exigibilité au moment de la saisie. En revanche, une créance simplement éventuelle ne suffit pas.

Le dispositif relatif au solde bancaire insaisissable s'applique également lorsque la saisie attribution est pratiquée entre les mains d'un établissement bancaire.

b. Procédure de la saisie-attribution.

La saisie-attribution n'a pas à être précédée d'un commandement de payer au débiteur saisi. Toutefois, si le comptable chargé du recouvrement est un comptable des finances publiques, la saisie pourra être pratiquée valablement après la notification d'une mise en demeure de payer, à l'expiration du délai fixé au 2 de l'article L. 257-0 A et à la seconde phrase du 2 de l'article L. 257-0 B du LPF (30 jours dans le cadre de la procédure de relance directe et 8 jours dans le cadre de la procédure de relance progressive).

La procédure de saisie-attribution comporte deux phases :

1° *L'acte de saisie et les obligations de renseignement du tiers saisi.*

Le créancier procède à la saisie par acte d'huissier de justice ou d'huissier des finances publiques signifié au tiers saisi. Cet acte doit notamment énoncer le titre exécutoire en vertu duquel la saisie est pratiquée (pour le comptable des impôts, il convient de faire mention des avis de mise en recouvrement et mise en demeure envoyés), le décompte distinct des sommes réclamées en principal, frais et intérêts échus et l'indication que le tiers saisi est personnellement tenu envers le créancier saisissant.

Les tiers saisis ne peuvent faire obstacle aux procédures engagées en vue de l'exécution ou de la conservation des créances. Ils doivent y apporter leur concours lorsqu'ils en sont légalement requis.

2° *La dénonciation de la saisie au débiteur saisi.*

La dénonciation est l'acte par lequel le débiteur saisi est informé de l'existence de ladite saisie-attribution diligentée à son encontre. Elle est faite par acte d'huissier de justice ou

d'huissier des finances publiques. A peine de caducité de la signification faite au tiers saisi, la saisie doit être portée à la connaissance du débiteur dans un délai de huit jours.

La dénonciation régulière fait courir le délai pendant lequel des contestations peuvent être formées par le débiteur saisi et interrompt la prescription de la créance cause de la saisie.

c. Les effets de la saisie-attribution.

1° Attribution immédiate de la créance saisie.

L'effet principal de la saisie-attribution est d'emporter, à la concurrence des sommes pour lesquelles elle est pratiquée, **attribution immédiate** au profit du saisissant de la créance saisie disponible entre les mains du tiers saisi ainsi que de tous ses accessoires.

La signification ultérieure d'autres saisies ou de tout autre prélèvement, même émanant de créanciers privilégiés, ne remet pas en cause l'attribution immédiate.

2° Effets à l'égard du tiers saisi.

La saisie-attribution **rend le tiers saisi personnellement débiteur** des causes de la saisie dans la limite de son obligation. Il ne peut ni disposer des sommes appréhendées, ni payer le saisi.

D'une manière générale, il convient de dissocier l'effet d'attribution immédiate de la créance saisie et le droit d'en réclamer le paiement.

En l'absence de toute contestation, le tiers saisi procède au paiement des sommes saisies disponibles au vu soit d'un certificat de non-contestation, soit d'une déclaration du débiteur saisi. S'agissant d'une saisie diligentée par un comptable des impôts, le tiers peut être contraint de verser les sommes appréhendées au terme du délai de deux mois prévu à l'article R* 281-4 du LPF. Dans ce cas, il n'y a pas lieu de solliciter la délivrance du certificat de non-contestation avant de réclamer le versement des fonds saisis.

En cas de contestation, il est préférable de ne pas poursuivre l'action en recouvrement en exigeant le versement immédiat des sommes saisies. Le paiement pourra être effectué par le tiers saisi à l'issue de la procédure tant administrative que juridictionnelle.

Le paiement éteint la dette du redevable vis-à-vis du comptable saisissant dans la limite des sommes versées, et celle du tiers saisi à l'égard du saisi, à hauteur de ce qu'il a effectivement versé.

d. Les contestations.

La plupart des motifs de contestation relèvent des dispositions fiscales applicables aux oppositions à poursuites (cf. art. L 281 du LPF). Toutefois, certains, visés par le code des procédures civiles d'exécution, sont régis par les dispositions du droit commun qu'il s'agisse des délais, des voies de recours ou des juridictions compétentes.

Les contestations sont généralement portées devant le juge de l'exécution institué par la loi pour statuer notamment sur les difficultés d'exécution des mesures de poursuite.

9364

2. Cas particuliers : en ce qui concerne la saisie-attribution des comptes de dépôt, des créances à exécution successive et entre les mains d'un comptable public, il convient de se reporter aux développements figurant BOI-REC-FORCE-20-10-20.

Il est simplement précisé ici que, lorsque la saisie-attribution porte sur un compte de dépôt, l'attribution est suspendue car le solde déclaré par le tiers saisi est forcément provisoire. Il sera rectifié dans les quinze jours ouvrables qui suivent l'acte de saisie par l'affectation comptable des opérations en cours (remises à l'encaissement de chèques ou d'effets de commerce effectuées antérieurement à la saisie-attribution et non encore portées en compte à la date de la saisie, chèques tirés par le saisi sur son compte et remis à l'encaissement avant la saisie, retraits par billetterie effectués antérieurement à la saisie...).

III. SAISIE DES RÉMUNÉRATIONS

(BOI-REC-FORCE-20-20)

9365

La saisie des rémunérations est effectuée selon la procédure décrite aux articles L.3252-1 à L.3252-13 du code du travail.

La procédure s'applique, dans la limite de la quotité saisissable, 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, quels que soient le montant et la nature de leur rémunération**, la forme et la nature de leur contrat, ainsi qu'à toutes les sommes saisissables dans les mêmes conditions et limites que les salaires (ce qui est le cas de la plupart des pensions de retraite).

La saisie est précédée, à peine de nullité, d'une tentative de conciliation devant le juge d'instance qui exerce les pouvoirs du juge de l'exécution en matière de saisie des rémunérations.

Le cas échéant, au vu du procès-verbal de non-conciliation, le greffier procède à la saisie dans les huit jours par acte notifié à l'employeur (art. R. 3252-21 et R. 3252-23 du code du travail). Ce dernier dispose de quinze jours à compter de l'acte de saisie pour faire connaître la situation de droit existant entre lui-même et le débiteur saisi ainsi que les cessions, saisies, avis à tiers détenteur ou paiement direct de créances d'aliments en cours d'exécution (art. L. 3252-9 et R. 3252-24 du code précité).

L'employeur, ou en cas de pluralité d'employeurs, ceux chargés par le juge d'instance d'opérer les retenues, adresse tous les mois au secrétariat-greffe du tribunal, une somme égale à la fraction saisissable des rémunérations (art. R. 3252-27 dudit code).

Tout créancier disposant d'un titre exécutoire peut, sans tentative de conciliation préalable, intervenir à une procédure de saisie des rémunérations (art. R. 3252-30).

En cas de pluralité de saisies, **les créanciers viennent en concours sous réserve des causes de légitime préférence** (art. L. 3252-8). Par conséquent, **la notification d'un avis à tiers détenteur à l'employeur suspend le cours de la saisie jusqu'à l'extinction de l'obligation du redevable** (art. R. 3252-37).

9366

L'article L. 3252-2 du code du travail précise que les sommes dues à titre de rémunération, ne sont saisissables que dans des proportions et selon des seuils de rémunération, affectés d'un correctif pour toute personne à charge, fixés par décret en Conseil d'État. L'article R 3252-4 dernier alinéa du même code prévoit une révision annuelle de ce barème en fonction de l'évolution de l'indice des prix à la consommation hors tabac des ménages urbains.

Les proportions dans lesquelles les rémunérations sont saisissables sont actuellement les suivantes (code du travail, art. R. 3252-2 modifié par le décret n° 2013-44 du 14 janvier 2013) :

Tranche de rémunération	Fraction saisissable
- inférieure ou égale à 3 670 €	1/20
- supérieure à 3 670 € et inférieure ou égale à 7 180 €	1/10
- supérieure à 7 180 € et inférieure ou égale à 10 720 €	1/5
- supérieure à 10 720 € et inférieure ou égale à 14 230 €	1/4
- supérieure à 14 230 € et inférieure ou égale à 17 760 €	1/3
- supérieure à 17 760 € et inférieure ou égale à 21 330 €	2/3
- supérieure à 21 330 €	totalité

Ces seuils sont augmentés d'un montant de 1390 € par personne à la charge du débiteur saisi ou du cédant, sur justification présentée par l'intéressé.

9367

Pour la **détermination de la fraction saisissable**, il est tenu compte du montant de la rémunération, de ses accessoires et de la valeur des avantages en nature, après déduction des cotisations et contributions obligatoires. Il est en outre tenu compte d'une fraction insaisissable égale au montant forfaitaire mentionné au 2° de l'article L. 262-2 du code de l'action sociale et des familles applicable au foyer du salarié. Il n'est pas tenu compte des indemnités insaisissables, des sommes allouées à titre de remboursement de frais exposés par le travailleur et des allocations ou indemnités pour charges de famille. Lorsqu'un débiteur perçoit de plusieurs payeurs des sommes saisissables, la fraction saisissable est calculée sur l'ensemble de ces sommes (en cas d'ATD sur rémunérations, le calcul est différent : cf. n° 9355).

IV. LES AUTRES SAISIES MOBILIÈRES

9368

Les autres saisies mobilières comprennent notamment :

- la **saisie des véhicules terrestres à moteur** : saisie par immobilisation du véhicule. La saisie par déclaration à la préfecture du département d'immatriculation du véhicule n'a aucun effet sur la propriété du véhicule ; elle empêche simplement sa vente par le débiteur (cf. CPCE, art. R 223-1 à R 223-13 ; BOI-REC-FORCE-20-30-20) ;

- la **saisie-appréhension** qui permet d'appréhender un bien meuble corporel entre les mains de celui qui est tenu de le remettre en vertu d'un titre exécutoire ou directement entre les mains d'un tiers qui le détient pour le compte de ce dernier (cf. art. R 222-1 à R 222-16 du CPCE) ;

- la **saisie-revendication** qui permet à toute personne, fondée à requérir la délivrance ou la restitution d'un bien meuble corporel, de le rendre indisponible en attendant sa remise (cf. art. R 222-17 à R 222-25 du CPCE) ;

- la **saisie des droits d'associé et des valeurs mobilières** (BOI-REC-FORCE-20-40) : en la matière, le code des procédures civiles d'exécution (CPCE) institue une procédure spécifique, qui comporte deux volets : la saisie conservatoire et le nantissement des droits incorporels (cf. n° 9428), et la saisie-vente des droits d'associé et des valeurs mobilières.

Saisie-vente des droits d'associé et des valeurs mobilières : un créancier muni d'un titre exécutoire peut faire procéder à la saisie et à la vente des droits d'associé et des valeurs mobilières. La saisie doit être effectuée selon le cas auprès de la société, de la personne morale émettrice, du mandataire ou de l'intermédiaire habilité (cf. art. R 232-1 à R 232-4 du CPCE). La saisie est signifiée au tiers saisi et portée à la connaissance du débiteur ; elle rend indisponible les droits saisis, sauf consignation. À défaut de cette dernière ou de vente amiable par le débiteur, le créancier procède à la vente forcée.

V. LA SAISIE IMMOBILIÈRE (BOI-REC-FORCE-40)

9369

La saisie immobilière est la procédure par laquelle un créancier fait placer sous la main de justice des biens immobiliers appartenant à son débiteur pour les faire vendre et se faire payer sur les prix.

L'ordonnance du 21 avril 2006 complétée par le décret du 27 juillet 2006 a réformé la procédure de saisie immobilière.

La réforme est entrée en application le 1^{er} janvier 2007. Les objectifs avancés par le législateur sont de quatre ordres :

- unifier les procédures d'exécution devant le juge de l'exécution ;
- simplifier et accélérer la procédure ;
- permettre au débiteur de vendre amiablement son bien sur autorisation du juge ;
- lier la procédure de distribution du prix de vente à la procédure de saisie immobilière.

Le juge de l'exécution compétent pour la saisie immobilière devient également le juge de la distribution après une tentative de distribution amiable par l'avocat poursuivant.

Tout créancier muni d'un titre exécutoire constatant une créance liquide et exigible peut procéder à une saisie immobilière. Constituent notamment des titres exécutoires, les rôles et avis de mise en recouvrement (art. L 111-3 du code des procédures civiles d'exécution).

La saisie immobilière peut porter sur tous les droits réels afférents aux immeubles, y compris leurs accessoires réputés immeubles, susceptibles de faire l'objet d'une cession. (art. 2193 du Code civil).

Peuvent ainsi faire l'objet d'une saisie immobilière :

- les immeubles par nature (fonds de terre, bâtiments, récoltes etc) ;
- les immeubles par destination (objets affectés à l'exploitation du fonds par le propriétaire telles dasserres) ;
- les immeubles par l'objet auxquels ils s'appliquent (concession de mines) ;
- les démembrements du droit de propriété (usufruit et droit de nue-propriété).

1. La compétence d'attribution

Le juge de l'exécution connaît de la procédure de saisie immobilière, des contestations qui s'élèvent à l'occasion de celle-ci et des demandes nées de cette procédure ou s'y rapportant directement, même si elles portent sur le fond du droit ainsi que de la procédure de distribution qui en découle, sous réserve que ces demandes et contestations n'échappent à la compétence de l'ordre judiciaire (art. L 311-12-1 du COJ).

La saisie immobilière est poursuivie devant le juge de l'exécution du tribunal de grande instance dans le ressort duquel est situé l'immeuble saisi.

La procédure est engagée par la signification du commandement de payer valant saisie. Les parties sont, sauf dispositions contraires, tenues de constituer avocat.

2. Le commandement de payer valant saisie

Le commandement de payer vaut saisie, il est signifié au débiteur à la requête du créancier poursuivant.

Dans le cas où un immeuble appartenant en propre à l'un des époux constitue la résidence de la famille, le commandement est dénoncé (par signification) à son conjoint, au plus tard le premier jour ouvrable suivant la signification de l'acte.

Outre les mentions prescrites pour les actes d'huissier de justice, les mentions du commandement de payer sont énumérées (CPCE, art. R 321-3) et prescrites à peine de nullité.

Il est publié au bureau des hypothèques du lieu de situation de l'immeuble dans un délai de deux mois à compter de sa signification.

L'indisponibilité du bien, la saisie de ses fruits et la restriction aux droits de jouissance et d'administration du débiteur courent, à l'égard de celui-ci, à compter de la signification du commandement de payer valant saisie.

En revanche, ces effets ne courent, à l'égard des tiers, que du jour de la publication du commandement.

Le commandement de payer valant saisie cesse de plein droit de produire effet si, dans les deux ans de sa publication, il n'a pas été mentionné en marge de cette publication un jugement constatant la vente du bien saisi.

3. Les actes préparatoires à la vente

- le procès verbal de description des lieux ;
- l'assignation à comparaître du débiteur et des créanciers inscrits qui vaut assignation à comparaître à l'audience d'orientation du juge de l'exécution ;
- le dépôt au greffe du cahier des conditions de vente et de l'état hypothécaire au plus tard le cinquième jour ouvrable suivant l'assignation délivrée au débiteur saisi intéressé,
- la déclaration des créances et l'état ordonné des créances selon leur rang ;

4. L'audience d'orientation

À l'audience d'orientation, le juge de l'exécution entend les parties présentes ou représentées et vérifie que les conditions afférentes, d'une part, au titre exécutoire détenu par le créancier poursuivant (article L 311-2 et L 311-4 du CPCE) et, d'autre part, aux biens susceptibles d'être l'objet d'une saisie immobilière (article L 311-6 du CPCE) sont réunies.

Il statue alors sur les éventuelles contestations et demandes incidentes et détermine les modalités de poursuite de la procédure, en autorisant la vente amiable à la demande du débiteur ou en ordonnant la vente forcée.

Le jugement d'orientation est susceptible d'appel dans les quinze jours de sa notification par le greffe.

5. La vente amiable

Le juge de l'exécution qui autorise la vente amiable fixe le montant du prix en deçà duquel l'immeuble ne peut être vendu eu égard aux conditions économiques du marché ainsi que, le cas échéant, les conditions particulières de la vente.

Le débiteur doit accomplir les diligences nécessaires à la conclusion de la vente amiable. Il rend compte au créancier poursuivant, sur sa demande, des démarches accomplies à cette fin.

Le créancier poursuivant peut, à tout moment, assigner le débiteur devant le juge aux fins de voir constater sa carence et ordonner la reprise de la procédure sur vente forcée.

Le prix de vente de l'immeuble ainsi que toute somme acquittée par l'acquéreur à quelque titre que ce soit sont consignés et acquis aux créanciers participant à la distribution ainsi que, le cas échéant, au débiteur, pour leur être distribués.

Le juge s'assure que l'acte de vente est conforme aux conditions fixées, que le prix a été consigné et que l'état ordonné des créances dressé. Il ne constate la vente que lorsque ces conditions sont remplies.

6. La vente forcée

Lorsque le juge de l'exécution ordonne la vente forcée, il fixe la date de l'audience à laquelle il y sera procédé dans un délai compris entre deux et quatre mois à compter du prononcé de sa décision.

La vente forcée est poursuivie après une publicité visant à permettre l'information du plus grand nombre d'enchérisseurs possible.

L'adjudication de l'immeuble a lieu aux enchères publiques à l'audience du juge

Le montant de la mise à prix est fixé par le créancier poursuivant. À défaut d'enchère, celui-ci est déclaré adjudicataire d'office à ce montant.

Les enchères doivent être portées par le ministère d'un avocat.

L'adjudicataire doit consigner le prix sur un compte séquestre ou à la Caisse des dépôts et consignations et payer les frais de la vente.

L'adjudication emporte vente forcée du bien saisi et en transmet la propriété à l'adjudicataire.

Toute personne peut néanmoins faire une surenchère du dixième au moins du prix principal de la vente.

À peine d'irrecevabilité, la surenchère est formée par acte d'avocat et déposée au greffe du juge de l'exécution dans les dix jours suivant l'adjudication.

Si cette surenchère n'est pas couverte, le surenchérisseur est déclaré adjudicataire.

Remarque : lorsqu'une procédure de saisie immobilière engagée avant l'ouverture de la procédure collective (sauvegarde, redressement ou liquidation judiciaire) a été suspendue par l'effet de cette dernière, le liquidateur peut être subrogé dans les droits du créancier saisissant pour les actes que celui-ci a effectués, lesquels sont réputés accomplis pour le compte du liquidateur qui procède à la vente des immeubles. La saisie immobilière peut alors reprendre son cours au stade où le jugement d'ouverture l'avait suspendue. Les modalités de reprise sont précisées par les articles R. 642-24 et R. 642-25 du code de commerce.

7. La réitération des enchères

À défaut pour l'adjudicataire de payer dans les délais prescrits le prix ou les frais taxés, le bien est remis en vente à la demande du créancier poursuivant, d'un créancier inscrit ou du débiteur saisi, aux conditions de la première vente forcée.

VI. LA PLAINTÉ POUR DÉTOURNEMENT D'OBJETS SAISIS

(BOI-REC-FORCE-20-50)

9370

Le fait, pour une personne saisie, de détruire ou de détourner un objet saisi entre ses mains en garantie des droits d'un créancier et confié à sa garde ou à celle d'un tiers constitue un délit sanctionné par l'article 314-6 du code pénal.

Dans le cadre de l'action en recouvrement menée en application de l'article L. 252 du LPF, le comptable public peut engager une action en justice visant à obtenir une condamnation pénale de ce délit.

9371

E. LA SAISIE A TIERS DETENTEUR

(Loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures, art. 95 ; LPF, art. L.273 A)

9372

Les créances de l'Etat qui font l'objet d'un titre de perception visé à l'article L. 252 A du LPF peuvent être recouvrées par voie de saisie à tiers détenteur.

La saisie à tiers détenteur est notifiée, avec mention des délais et voies de recours, au débiteur ainsi qu'aux personnes physiques ou morales qui détiennent des fonds pour son compte, qui ont une dette envers lui ou qui lui versent une rémunération.

Elle emporte l'effet d'attribution immédiate, prévu à l'article L 211-2 du code des procédures civiles d'exécution, des sommes saisies disponibles à concurrence des sommes pour lesquelles la saisie est pratiquée.

Sous peine de se voir réclamer les sommes saisies majorées du taux d'intérêt légal, les fonds doivent être reversés dans les trente jours qui suivent la réception de la saisie par le tiers détenteur auprès du comptable chargé du recouvrement.

La saisie à tiers détenteur peut s'exercer sur les créances conditionnelles ou à terme ; dans ce cas, les fonds sont versés au comptable public chargé du recouvrement lorsque ces créances deviennent exigibles.

Lorsqu'une même personne est simultanément destinataire de plusieurs saisies à tiers détenteur établies au nom du même redevable, elle doit, en cas d'insuffisance des fonds, exécuter ces oppositions en proportion de leurs montants respectifs.

Si les fonds détenus ou dus par le tiers détenteur sont indisponibles entre ses mains, ce dernier doit en aviser le comptable chargé du recouvrement dès la réception de la saisie.

Les contestations relatives à la saisie doivent être adressées à l'administration dont dépend le comptable qui a exercé cette poursuite avant tout recours juridictionnel.

Les comptables du Trésor chargés du recouvrement d'une créance visée au I peuvent obtenir, sans que le secret professionnel puisse leur être opposé, les informations et renseignements nécessaires à l'exercice de cette mission (cf. RC, n° 7094-4).

Le dispositif relatif au solde bancaire insaisissable (voir supra n° 9351) s'applique également lorsque la saisie à tiers détenteur est pratiquée entre les mains d'un établissement bancaire.

F. VENTE GLOBALE DU FONDS DE COMMERCE

I. VENTE GLOBALE DU FONDS EN APPLICATION DES ARTICLES L. 143-3 ET L. 143-4 DU CODE DE COMMERCE

(BOI-REC-FORCE-50-10-10)

9373

Le fonds de commerce, meuble incorporel, ne peut faire l'objet, en son ensemble, d'une saisie-vente. Aussi la loi du 17 mars 1909 codifiée aux articles L. 143-3 et L. 143-4 du Code de commerce a-t-elle institué une procédure de vente globale offrant l'avantage d'éviter le démembrement du fonds qui résulterait de la cession séparée des éléments de ce fonds. Cette loi a prévu différents cas de vente forcée. Le plus souvent la vente résultera de la conversion de la saisie-vente des éléments corporels du fonds au terme d'une procédure engagée par voie d'assignation devant le tribunal de commerce dans le ressort duquel est exploité le fonds.

II. VENTE GLOBALE DU FONDS EN VERTU DE L'ARTICLE L. 268 DU LIVRE DES PROCÉDURES FISCALES

(LPF, art. L. 268 ; BOI-REC-FORCE-50-10-20)

9374

Par dérogation aux dispositions des articles L. 143-3 et L. 143-4 du code de commerce, le Trésor peut faire ordonner par le président du tribunal de grande instance que la vente d'un fonds de commerce soit effectuée dans les formes prévues pour les ventes de biens appartenant aux mineurs.

Les conditions préalables à l'application de cette procédure sont les mêmes que celles qui sont exigées en cas de vente globale du fonds poursuivie sur conversion de saisie-vente.

La demande est formée par voie d'assignation avec constitution d'avocat devant le président du tribunal de grande instance dans le ressort duquel le fonds de commerce est exploité.

G. FRAIS DE POURSUITES

(CGI, art. 1912 ; BOI-REC-FORCE-60)

9375

Avant le 1^{er} mars 2011 pour les produits fiscaux, les frais de poursuite mis à la charge des redevables variaient selon que le recouvrement concernait des impositions recouvrées par les comptables du Trésor ou des impôts.

Depuis le **1^{er} mars 2011, pour les produits fiscaux**, les frais de poursuites mis à la charge des redevables sont calculés par application d'un pourcentage qui ne peut excéder 5 p. cent du montant total des créances dont le paiement leur est réclamé, dans la limite de **500 euros** par acte.

Le tarif des frais de poursuite applicables pour chaque catégorie d'acte est fixé comme suit (article 396 C de l'annexe II au CGI) :

- **3 %** pour un commandement de payer ;
- **5 %** pour une saisie portant sur des biens meubles corporels ou incorporels ;
- **2,5 %** pour une opposition sur saisie antérieure ;
- **1,5 %** pour une signification de vente ou l'apposition d'affiches ;
- **1 %** pour un inventaire des biens saisis ou pour un procès-verbal de vente.

Les frais de saisie sont ramenés à **1 %** :

- en cas de saisie interrompue par un versement immédiat du redevable auprès de l'huissier ou du comptable de la DGFIP ;
- lorsque le redevable s'acquitte du montant de sa dette dans le délai d'un jour franc à compter de la saisie.

Les frais mis à la charge des redevables comportent un seuil minimum de **7,5 €** pour le commandement de payer et de **15 €** pour les autres actes de poursuite.

Les frais accessoires visés à l'article 415 de l'annexe III au CGI sont à la charge des redevables pour leur montant réel. Les autres frais accessoires visés à l'article 416 de l'annexe III au CGI restent à la charge du Trésor public.

chapitre 3

les incidents des poursuites

(BOI-REC-EVTS)

- 9376** Les poursuites engagées contre les débiteurs du Trésor peuvent faire l'objet d'oppositions de la part de ces derniers, d'une procédure de référé ou de revendications de meubles saisis de la part des tiers.

A. OPPOSITIONS AUX ACTES DE POURSUITE

(LPF, art. L. 281, L. 282, R* 281-1 à R* 281-5 et R* 282-1 ; cf. BOI-REC-EVTS-20-10)

- 9377** Les contribuables peuvent faire opposition aux actes de poursuite proprement dits (au sens de l'art. L. 281 du LPF) que le Trésor a engagés à leur encontre, qu'il s'agisse de commandements, de mises en demeure, de procès-verbaux de saisie ou encore d'avis à tiers détenteur.

Les dispositions des articles L. 281 et R* 281 et suivants du LPF qui règlent la procédure des oppositions aux actes de poursuite s'imposent à tous ceux qui sont tenus au paiement d'une créance dont le recouvrement incombe aux comptables de la direction générale des finances publiques, qu'il s'agisse du débiteur lui-même, du tiers détenteur (qu'il fasse opposition à l'avis lui-même ou aux poursuites qui en procèdent), de la caution ou encore d'un tiers tenu au paiement en vertu d'une disposition légale.

L'opposition aux actes de poursuite ne peut être fondée que sur un motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt. L'irrégularité en la forme des actes, la non-exigibilité de la somme réclamée par suite de paiement, par exemple, constituent des motifs sur lesquels l'opposition aux actes de poursuite peut être valablement fondée.

L'opposition doit être formée auprès du Directeur Départemental des Finances Publiques du département dans lequel est effectuée la poursuite, dans le délai de deux mois à partir de la notification de l'acte de poursuite dont la régularité en la forme est contestée, de tout acte de poursuite si le motif invoqué porte sur l'obligation de payer ou le montant de la dette, du premier acte de poursuite permettant d'invoquer tout autre motif. Elle doit être appuyée de toutes justifications utiles. L'autorité compétente doit se prononcer dans le délai de deux mois à partir du dépôt de la demande dont elle doit accuser réception. A défaut de réponse dans ce délai ou si la réponse ne le satisfait pas, le redevable peut saisir le tribunal dans les deux mois qui suivent, soit l'expiration du délai imparti à l'autorité compétente pour répondre, soit la notification de la décision de cette dernière.

Il est précisé que les contestations relatives à la saisissabilité des biens ou créances saisis ne relèvent pas de la procédure d'opposition à poursuites prévue à l'article L. 281 du LPF. Elles doivent être portées directement devant le juge de l'exécution.

Le juge de l'exécution¹ est compétent quand l'opposition est motivée, soit sur l'irrégularité en la forme des actes, soit sur les difficultés relatives à l'existence et à la portée du privilège du Trésor. Dans les autres cas, c'est le juge de l'impôt (cf. RC n° 7524).

B. PROCÉDURE DU RÉFÉRÉ

(LPF, art. L. 277² ; voir également RC n°s 7606 et suiv.)

- 9378** Lorsque le comptable a fait procéder à une saisie conservatoire à défaut de constitution de garanties ou d'insuffisances de celles-ci en matière de sursis de paiement, le contribuable peut demander au juge du référé de prononcer la limitation ou l'abandon de cette mesure si elle comporte des conséquences difficilement réparables (LPF, art. L. 279, cf. BOI-REC-PREA-20-20-30).

1. En ce qui concerne les saisies des rémunérations sous la forme de droit commun, le juge du tribunal d'instance exerce les pouvoirs du juge de l'exécution (cf. ci-avant n° 9365).

2. Les dispositions de l'article L. 277 du LPF, relatives au sursis de paiement, sont aménagées pour les demandes de sursis de paiement formulées à compter du **1^{er} juillet 2009** (cf. RC, n°s 7601 et suiv.).

C. REVENDICATION DE MEUBLES SAISIS

(LPF, art. L. 283, R* 281-4, R* 281-5 et R* 283-1 ; cf. BOI-REC-EVTS-20-20)

9379

Lorsqu'il a été procédé, en vue du recouvrement de l'impôt, à une saisie mobilière et que la propriété de tout ou partie des biens saisis est revendiquée par une tierce personne, celle-ci peut s'opposer à la vente de ces biens en demandant leur restitution.

La demande en revendication d'objets saisis est adressée suivant le cas au directeur départemental des finances publiques, au responsable du service à compétence nationale ou au directeur régional des douanes et droits indirects, du département ou de la région dans lequel a été pratiquée la saisie, appuyée de toutes justifications utiles. Elle doit, à peine de nullité, être formée dans le délai de deux mois de la date à laquelle le revendiquant a eu connaissance de la saisie.

À défaut de décision dans le délai de deux mois comme dans le cas où la décision rendue ne le satisfait pas, le revendiquant peut assigner le comptable saisissant devant le juge de l'exécution. Cette assignation doit être formée dans le délai de deux mois de l'expiration du délai imparti à l'autorité compétente pour statuer ou dans le délai de deux mois de la notification de la décision de cette dernière. L'assignation délivrée avant l'expiration de ce délai est irrecevable.

Le juge statue exclusivement au vu des justifications soumises à l'autorité compétente et les revendiquants ne sont admis ni à lui soumettre des pièces justificatives autres que celles qu'ils ont déjà produites à l'appui de leurs mémoires, ni à invoquer dans leurs conclusions des circonstances de fait autres que celles exposées dans leurs mémoires.

La revendication suspend de plein droit les poursuites sur les biens dont la propriété est discutée.

chapitre 4

la procédure amiable et les procédures collectives de traitement des difficultés des entreprises et d'apurement du passif

(BOI-REC-EVTS)

9380

La loi n° 2005-845 du 26 juillet 2005 de sauvegarde des entreprises et ses décrets d'application n° 2005-1677 du 28 décembre 2005 et n°2006-1709 du 23 décembre 2006, applicables aux procédures ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2006 ont réformé en profondeur le droit des entreprises en difficultés. L'objectif de la réforme était d'anticiper le traitement des difficultés des entreprises afin de les sauvegarder et de maintenir l'emploi.

Quatre procédures ont été prévues :

- une procédure préventive : la conciliation (forme renouvelée du règlement amiable)

- trois procédures collectives :

- la sauvegarde (création de la loi de 2005) ;
- le redressement et la liquidation judiciaires (y compris la liquidation judiciaire simplifiée), sous une forme renouvelée.

Ce dispositif a été clarifié et complété par l'ordonnance n° 2008-1345 du 18 décembre 2008, prise en vertu de l'article 74 de loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie (LME), et son décret d'application n° 2009-160 du 12 février 2009.

L'ordonnance est entrée en vigueur pour l'essentiel de ses dispositions le 15 février 2009 et est applicable aux procédures ouvertes depuis cette date.

Par ailleurs, l'article 57 de la loi n° 2010-1249 du 22 octobre 2010 de régulation bancaire et financière institue une procédure de sauvegarde financière accélérée. Cette procédure est réservée aux entreprises relevant du régime des comités de créanciers obligatoires et ne concerne donc que les créanciers « financiers » c'est-à-dire ceux qui sont membres des comités de créanciers (établissements de crédits et obligataires).

Afin de permettre aux différents intervenants des procédures collectives de recueillir l'ensemble des informations nécessaires pour mener à bien leur mission, la loi prévoit à leur profit un droit de communication auprès de différents organismes, dont l'administration fiscale.

9381

I. LA PROCEDURE DE CONCILIATION

(code de commerce, art. L 611-4 à L 611-15 et R. 611-22 à R. 611-46 ; BOI-REC-EVTS-10-10-10).

La conciliation est ouverte, sur demande exclusive du débiteur, à toute entreprise¹ qui éprouve une difficulté juridique, économique ou financière avérée ou prévisible et qui ne se trouve pas en état de cessation des paiements ou qui l'est depuis moins de 45 jours. Cette procédure, dont la durée ne peut excéder 5 mois (4 mois prorogeable un mois sur décision motivée du président du tribunal), se substitue à l'ancien règlement amiable.

La conciliation est la recherche, sous l'égide d'un conciliateur, d'un accord amiable entre le débiteur et ses principaux créanciers pour mettre fin aux difficultés de l'entreprise et maintenir l'emploi.

La règle de l'arrêt des poursuites individuelles et des voies d'exécution n'existe pas en conciliation. Toutefois, si un créancier poursuit le débiteur ou simplement le met en demeure de payer, ce dernier peut saisir le président du tribunal qui a ouvert la procédure aux fins d'obtenir des délais de grâce sur le fondement des articles 1244-1 à 1244-3 du code civil dans la limite de 2 ans, interdisant ainsi les poursuites.

Les organismes fiscaux et sociaux peuvent accorder des remises de dettes, dans les conditions fixées à l'article L. 626-6 du code de commerce, et consentir à des abandons de sûretés ou à des cessions de rang.

L'échec de la conciliation résulte de l'absence d'accord avec les principaux créanciers. Le débiteur peut solliciter l'ouverture d'une autre conciliation à l'expiration d'un délai de 3 mois à compter de la fin de la précédente procédure de conciliation. Si le débiteur n'est pas en cessation des paiements, il peut demander l'ouverture d'une sauvegarde. En revanche, si le débiteur est en cessation des paiements, le tribunal se saisit d'office pour prononcer un redressement ou une liquidation judiciaire.

En revanche, si un accord est trouvé, ce dernier peut être soit constaté, soit homologué. Cet accord suspend, pendant la durée de son exécution, toute action en justice et toute poursuite individuelle pour obtenir paiement des créances qui en font l'objet.

Le jugement d'homologation ou l'accord constaté interrompt la prescription et l'exécution de l'accord suspend, jusqu'à son terme, la prescription de l'action en recouvrement.

Les personnes qui ont consenti, dans le cadre d'un accord homologué, un nouvel apport en trésorerie ou la fourniture de nouveaux biens ou services au débiteur, bénéficient du privilège de la « new money ». Ce privilège s'exercera en cas d'ouverture ultérieure d'une sauvegarde, d'un redressement ou d'une liquidation judiciaire par le canal d'une déclaration de créances mentionnant l'existence de ce privilège qui ne sera primé que par le super privilège des salaires et les frais de justice.

9382

II. LA PROCEDURE DE SAUVEGARDE

(code de commerce, art. L 620-1 à L 627-4 et R. 621-1 à R. 627-1 ; BOI-REC-EVTS-10-20-10)

Elle est ouverte à la demande exclusive du débiteur, qui sans être en cessation des paiements, justifie de difficultés qu'il n'est pas en mesure de surmonter (art. L 620-1).

Sont visés les commerçants, les agriculteurs, les personnes immatriculées au répertoire des métiers, les personnes morales de droit privé et les personnes physiques exerçant à titre individuel une profession libérale.

L'ordonnance du 18 décembre 2008 étend à la sauvegarde l'application de l'article 1756-I du CGI qui prévoit en redressement et liquidation judiciaires la remise automatique des pénalités fiscales et des frais de poursuite relatifs aux impôts directs ou indirects dus à la date du jugement d'ouverture, à l'exception des majorations et amendes visées aux articles 1728 (b et c), 1729, 1732, 1737 et 1740 du CGI.

La procédure de sauvegarde a vocation à donner lieu à un plan de sauvegarde arrêté par jugement à l'issue d'une période d'observation d'une durée de six mois renouvelable une fois (+ 6 mois à la demande du Ministère public).

Le tribunal fixe les modalités de paiement des échéances arrêtées par le plan. En cas d'inexécution du plan par le débiteur ou de survenance de la cessation des paiements en cours

1. aux personnes exerçant une activité commerciale ou artisanale mais aussi aux personnes physiques exerçant à titre individuel une profession libérale (exclusion des agriculteurs qui bénéficient d'une procédure particulière de règlement amiable prévu aux articles L 351-1 à L 351-7 du Code rural et de la pêche maritime).

de plan, sa résolution est prononcée avec ouverture d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire.

III. LA PROCEDURE DE REDRESSEMENT JUDICIAIRE

(code de commerce, art. L. 631-1 à L. 632-4 et R. 631-1 à R. 631-43 ;
BOI-REC-EVTS-10-20-20)

9383

Trois objectifs sont assignés à cette procédure : la poursuite de l'activité, le maintien de l'emploi et l'apurement du passif.

Ouverte aux mêmes personnes qu'en procédure de sauvegarde dès lors qu'il y a cessation des paiements. L'état de cessation des paiements est défini comme « l'impossibilité de faire face au passif exigible avec son actif disponible ». Le débiteur qui établit que les réserves de crédit ou les moratoires dont il bénéficie de la part de ses créanciers lui permettent de faire face au passif exigible avec son actif disponible n'est pas en cessation des paiements.

Le dispositif débute par une période d'observation qui débouche en principe sur l'adoption d'un plan de redressement arrêté par le Tribunal.

Le tribunal ouvre une période d'observation de 6 mois renouvelable une fois (plus 6 mois à la demande du Ministère public). Au cours de la période d'observation, des tiers peuvent acquérir tout ou partie de l'entreprise, via un plan de cession total ou partiel. La sortie de redressement judiciaire se fait par plan de redressement (appelé auparavant plan de continuation) ou par une liquidation judiciaire. Le plan de cession constitue donc plus une étape de la période d'observation, alors qu'il en était une issue possible (au côté du plan de continuation et de la liquidation judiciaire) selon le droit antérieur.

Le plan de redressement, conçu sur le modèle du plan de sauvegarde, peut être résolu en cas d'inexécution de ses termes par le débiteur. Dans le même jugement, le tribunal ouvre une liquidation judiciaire.

IV. LA PROCEDURE DE LIQUIDATION JUDICIAIRE

(code de commerce, art. L. 640-1 à L. 644-6 et R. 640-1 à R. 644-4 ; LPF, art. L. 269 A, L. 269 B ; BOI-REC-EVTS-10-20-30)

9384

La liquidation judiciaire a pour objet de mettre fin à l'activité de l'entreprise ou de réaliser le patrimoine du débiteur par une cession totale ou séparée de ses droits et biens.

Elle est ouverte à l'encontre de tous les débiteurs en cessation des paiements et dont le redressement est manifestement impossible. Sont visées les mêmes personnes qu'en procédures de sauvegarde et de redressement judiciaires (cf. n^{os} 9382 et 9383) à l'exclusion de celles déjà soumises à une procédure de liquidation judiciaire tant que celle-ci n'est pas clôturée (art. L. 640-2 al. 2).

La liquidation judiciaire peut être prononcée au cours de la période d'observation d'une procédure de sauvegarde ou de redressement judiciaire.

A l'expiration d'un délai de deux ans à compter du jugement de liquidation judiciaire, tout créancier peut saisir le Tribunal pour faire clôturer la procédure.

La procédure est clôturée soit pour extinction du passif, soit pour insuffisance d'actif.

Comme antérieurement, en cas de clôture pour insuffisance d'actif, le comptable ne pourra reprendre son droit de poursuite individuelle que s'il entre dans l'un des cas prévus par l'article L. 643-11 du code de commerce.

Les articles L. 644-1 et suivants du code de commerce prévoient une procédure de liquidation judiciaire simplifiée visant, d'une part, à accélérer le traitement des liquidations judiciaires des petites entreprises ne détenant pas d'immeuble mais seulement de faibles actifs facilement réalisables et, d'autre part, à réduire les frais engendrés par ces procédures.

Facultative lors de sa création par la loi du 26 juillet 2005 (lorsque le débiteur ne dispose pas de bien immobilier, que le nombre des salariés est compris entre 1 et 5 au cours des 6 derniers mois précédant l'ouverture de la procédure et que son chiffre d'affaires HT est supérieur à **300 000 €** dans la limite de **750 000 €**), la liquidation judiciaire simplifiée devient obligatoire lorsque :

- l'actif du débiteur ne comprend pas de bien immobilier ;
- le nombre de salariés, au cours des six mois précédant l'ouverture de la procédure, est au plus égal à 1 et si son chiffre d'affaires HT est égal au plus à **300 000 €**.

Pour les entreprises qui ne relèvent pas de ces seuils, le tribunal ouvre une procédure de liquidation judiciaire ordinaire.

Ces dispositions s'appliquent aux procédures ouvertes à compter du 15 février 2009.

V. LA DECLARATION DE CREANCES

(code de commerce, art. L. 622-24 et R. 622-21 à R. 622-26 ; BOI-REC-EVTS-10-30)

9385

Une déclaration de créances doit être effectuée dans le cadre des procédures de sauvegarde, de redressement et de liquidation judiciaires.

Les créances à déclarer par les comptables sont celles, authentifiées ou non encore authentifiées, qui sont nées antérieurement (fait générateur) au jugement d'ouverture.

De plus, certaines créances nées régulièrement après le jugement d'ouverture autres que celles de l'article L. 622-17 I doivent être directement déclarées (Code de commerce art. L. 622-24, al. 5). En effet, l'ordonnance du 18 décembre 2008 applicable aux procédures ouvertes à compter du 15 février 2009, a modifié le domaine des créances postérieures, éligibles au traitement préférentiel, en supprimant l'exigence du lien entre l'activité professionnelle et l'utilité de la créance pour l'activité du débiteur. Par conséquent, il y a désormais 2 types de créances nées régulièrement après le jugement d'ouverture :

1) Les créances fiscales nées régulièrement après le jugement d'ouverture qui entrent dans le champ d'application de l'article L. 622-17 I.

Elles sont considérées, sous réserve d'une appréciation contraire des tribunaux, comme des créances liées à la poursuite de l'activité professionnelle du débiteur qui doivent être payées à leur échéance.

S'y ajoutent toutes les créances postérieures qui sont la contrepartie d'une prestation fournie au débiteur, qu'elles soient ou non en rapport avec son activité professionnelle, qui sont désormais couvertes par le traitement préférentiel de l'article L. 622-17 I. Le comptable public n'a donc pas à les déclarer au passif.

Sous réserve de l'appréciation des tribunaux, pour ce type de créances, il s'agit :

- des créances fiscales, comme auparavant (TVA, TA, FPC, TP, PEEC.....) ;
- des redevances d'eau concernant les consommations personnelles du débiteur personne physique et de sa famille ;
- des frais d'hospitalisation ;
- des loyers quand le propriétaire est l'Etat ou une collectivité territoriale.

A défaut de paiement, ces créances bénéficient du droit de poursuite individuelle et d'un privilège de paiement (sous réserve d'avoir été portées à la connaissance du mandataire judiciaire dans les conditions visées aux articles L 622-17 IV et L 641-13 IV du code de commerce).

2) Les créances postérieures au jugement d'ouverture qui ne sont pas nées pour les besoins de la vie courante du débiteur, personne physique, et qui ne sont pas la contrepartie d'une prestation fournie à ce dernier.

Elles sont soumises au principe d'interdiction des paiements et sont à déclarer (Code de commerce, art. L. 622-7 et L. 622-24, al. 5). Il s'agit :

- des créances fiscales visées auparavant (impôt sur le revenu personnel du débiteur pour une nouvelle activité, taxe professionnelle du débiteur pour une activité professionnelle distincte de celle soumise à la procédure collective) ;
- des créances postérieures résultant d'un contrat à exécution successive.

Le principe d'interdiction des paiements a d'ailleurs été étendu à certaines créances.

Ainsi, à la différence de ce qui avait été décidé dans le cadre de l'application de la loi de sauvegarde, la taxe d'habitation et la taxe foncière personnelles du débiteur, personne physique, établies pour son logement personnel et/ou sa résidence secondaire, ne peuvent être considérées comme des créances privilégiées de l'article L. 622-17 I du code de commerce.

Le délai de déclaration pour les créances nées antérieurement au jugement d'ouverture fixé en application de l'article L 622-24 du code de commerce est :

- de 2 mois à compter de la publication du jugement d'ouverture au BODACC ;
- ou de 2 mois à compter de la réception par le comptable public, titulaire d'une sûreté publiée ou d'un privilège inscrit, de la lettre en LR/AR du mandataire judiciaire ou liquidateur l'invitant à déclarer ses créances.

Le délai de déclaration pour les créances nées régulièrement après le jugement d'ouverture qui n'ont pas « servi » au déroulement de la procédure est également de 2 mois mais il court à compter de la date d'exigibilité de la créance (c'est-à-dire à compter de la date à laquelle le paiement de la créance peut être réclamé au débiteur).

Remarque : les créances résultant d'un contrat à exécution successive doivent être déclarées pour la totalité des sommes échues et à échoir, sur la base d'une évaluation, dans un délai de deux mois à compter de la publication du jugement d'ouverture au BODACC (code de commerce, art. R. 622-22 al. 1).

Le défaut de déclaration est sanctionné par l'absence d'admission dans les répartitions et dividendes des plans de sauvegarde et de redressement judiciaire ou encore de la liquidation judiciaire, à moins que le juge commissaire relève le créancier de sa forclusion.

Un créancier peut être relevé de la forclusion s'il établit que la défaillance n'est pas due à son fait ou est due à une omission volontaire du débiteur lors de l'établissement de la liste des créances (code de commerce, art. L. 622-26).

L'action en relevé de forclusion doit être exercée dans le délai de 6 mois (contre 12 antérieurement) à compter de la publication du jugement d'ouverture de la procédure au BODACC. Pour les créanciers titulaires d'une sûreté publiée ou d'un privilège inscrit, le délai court à compter de la réception de l'avis qui leur est donné par le mandataire ou le liquidateur judiciaire. Par exception, ce délai est porté à **12 mois** pour les créanciers placés dans l'impossibilité de connaître l'existence de leur créance avant l'expiration du délai de 6 mois (créances réelles par une opération de contrôle fiscal).

VI. LES REMISES DE CREANCES PUBLIQUES ET SOCIALES

(code de commerce, art. L. 626-6 et D. 626-9 à D. 626-15 ; ; BOI-REC-PREA-20-10-20)

9385-1

L'article L. 626-6 du code de commerce., issu de la loi de 2005, permet aux créanciers publics (administrations financières, organismes de sécurité sociale et institutions gérant le régime d'assurance chômage) de remettre, lors de l'adoption d'un plan de conciliation, de sauvegarde ou de redressement judiciaire, tout ou partie des dettes publiques des entreprises qui en font la demande.

Le comptable public peut donc, via la Commission des chefs des services financiers et des représentants des organismes de sécurité sociale et d'assurance chômage pour l'examen des débiteurs retardataires (CCSF), accorder aux débiteurs qui en font la demande, sous réserve que celle-ci soit recevable des remises de dettes publiques alors même que les créanciers privés n'en auraient pas consentis ou bien encore en l'absence de dettes privées (suppression de l'obligation de concomitance entre les remises de dettes privées et de dettes publiques et du plafonnement en montant et en taux des remises de créances publiques en fonction des abandons de créances privés).

Remarque : cette possibilité existe également en cas de modification substantielle dans les objectifs ou les moyens du plan de sauvegarde et de redressement judiciaire.

VII. SURENDETTEMENT

(Code de la consommation, art. L 330-1 à L 334-12 et R 331-1 à R 333-5 ; BOI-REC-EVTS-10-10-20)

9385-2

Toute personne physique de bonne foi qui se trouve dans l'impossibilité manifeste de faire face à ses dettes non professionnelles peut bénéficier d'une procédure de surendettement.

Après que son dossier a été déclaré recevable, le débiteur peut dès lors bénéficier d'un plan d'apurement de ses dettes personnelles issu soit de la phase de conciliation impartie aux commissions de surendettement soit de mesures recommandées ou imposées par cette dernière.

En outre, si sa situation s'avère irrémédiablement compromise, le débiteur peut bénéficier d'une procédure de rétablissement personnel avec ou sans liquidation judiciaire aux termes de laquelle les dettes incluses dans la procédure peuvent faire l'objet d'un effacement.

chapitre 5

actions des créanciers contre les dirigeants de sociétés, personnes morales ou autres groupements (BOI-REC-SOLID)

A. RESPONSABILITÉ FISCALE DES DIRIGEANTS DE SOCIÉTÉ, PERSONNE MORALE OU TOUT AUTRE GROUPEMENT

(LPF, art. L. 267 et R* 267-1 ; BOI-REC-SOLID-10-10)

9386

Lorsqu'un dirigeant d'une société, d'une personne morale ou de tout autre groupement, est **responsable** des manœuvres frauduleuses ou de l'inobservation grave et répétée des obliga-

tions fiscales qui ont rendu impossible le recouvrement des impositions et des pénalités dues par la société, la personne morale ou le groupement, ce dirigeant peut, s'il n'est pas déjà tenu au paiement des dettes sociales en application d'une autre disposition, être déclaré solidairement responsable du paiement de ces impositions et pénalités par le président du tribunal de grande instance. A cette fin, le comptable de la direction générale des finances publiques assigne le dirigeant devant le président du tribunal de grande instance du lieu du siège social.

Les voies de recours qui peuvent être exercées contre la décision du président du tribunal de grande instance ne font pas obstacle à ce que le comptable prenne à leur encontre des mesures conservatoires en vue de préserver le recouvrement de la créance du Trésor sur la base du jugement. Bien entendu, l'appel est sans effet sur les mesures conservatoires obtenues dès l'assignation du dirigeant.

Ces dispositions sont applicables à toute personne exerçant en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective de la société, de la personne morale ou du groupement.

L'application de l'article L. 267 du LPF n'exige pas que soit établie la mauvaise foi du dirigeant, ou la démonstration du caractère intentionnel des manquements imputables à ce dernier. Sa responsabilité peut être déduite de la seule constatation de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales de la société.

Lorsqu'un dirigeant de droit oppose devant le juge qu'il n'a pas exercé la direction effective de la société, il doit apporter des éléments de preuve à l'appui de ses allégations, la démonstration de la direction effective par un tiers, dirigeant de fait, ne pouvant se limiter à une simple preuve *a contrario*. C'est uniquement lorsque le dirigeant de droit fait état de circonstances concrètes et sérieuses, desquelles il résulterait qu'il n'a pu assurer son mandat social, qu'il appartient à l'administration d'établir que ce dernier a effectivement exercé ses fonctions.

À cet égard, il est précisé que la qualification de dirigeant de fait implique les trois conditions suivantes : il faut qu'il y ait eu activité positive, que cette activité ait concerné des fonctions de direction, qu'elle ait été exercée souverainement en toute liberté et indépendance. Cette qualification ne peut, à l'inverse, s'appliquer à un simple subordonné non titulaire d'une délégation générale des pouvoirs du dirigeant social.

9387

B. FAILLITE PERSONNELLE ET INTERDICTION DE GERER

(code de commerce, articles L. 653-1 et suivants)

9388

A défaut de paiement des sommes dues dans le cadre d'une condamnation à combler le passif social, le dirigeant peut être frappé de faillite personnelle.

Le nouvel article s'applique aux procédures collectives en cours au 15 février 2009.

L'article L. 653-8 du code de commerce prévoit que le tribunal peut prononcer l'interdiction de gérer au lieu de la faillite personnelle dans tous les cas de prononcé de celle-ci.

Cette sanction ne constitue plus un cas de reprise des poursuites individuelles après clôture de la liquidation judiciaire pour insuffisance d'actif.

C. BANQUEROUTE

(code de commerce, articles L.654-1 à L. 654-7)

9389

Le délit de banqueroute suppose l'ouverture d'un redressement ou d'une liquidation judiciaire (exclusion de la sauvegarde).

La banqueroute est punie de 5 ans de prison et d'une amende de 75 000 € (sur ce point, cf. art. L. 654-3 du c. com.).

Ce délit se prescrit par 3 ans soit à compter du jugement d'ouverture de la procédure collective, lorsque les faits incriminés sont apparus avant cette date, soit à compter de leur révélation aux tiers, s'ils ont été commis postérieurement à cette date.

9390

chapitre 6

les sûretés et privilèges

(BOI-REC-GAR)

A. LE PRIVILÈGE DU TRÉSOR

(CGI, art. 1920, 1926, 1927, 1929-1 et 1929 *sexies* ; BOI-REC-GAR-10-10-20)

9391

Aux termes de l'article 2324 du code civil, le privilège « est un droit que la qualité de la créance donne à un créancier d'être préféré aux autres créanciers même hypothécaires ».

Le privilège du Trésor est un privilège général qui s'exerce :

- sur les meubles et effets mobiliers appartenant aux redevables en quelque lieu qu'ils se trouvent ;
- lorsqu'il n'existe pas d'hypothèques conventionnelles, sur tout le matériel servant à l'exploitation d'un établissement commercial, même lorsque ce matériel est réputé immeuble par destination en application des dispositions de l'article 524 du code civil.

Pour certains impôts directs (impôt sur les sociétés relatifs à des revenus d'immeubles, taxe foncière sur les propriétés bâties), il peut s'exercer également sur les récoltes, fruits, loyers et revenus des biens immeubles concernés par ces impositions.

Il peut être exercé tant que la créance privilégiée n'est pas atteinte par la prescription.

Le Trésor dispose aussi d'un privilège spécial mobilier, pour le recouvrement des taxes foncières et des taxes assimilées (taxe d'enlèvement des ordures ménagères, ...) et la fraction d'impôt sur les sociétés due par les sociétés à raison des revenus d'un immeuble ainsi que la taxe sur les bureaux dans la région Ile-de-France. Il affecte les récoltes, fruits, loyers et revenus des biens immeubles sujets à l'imposition.

Il confère au Trésor un droit de préférence et un droit de suite.

I. CHAMP D'APPLICATION

(BOI-REC-GAR-10-10-20-10)

9392

Le privilège du Trésor garantit le recouvrement :

- des impôts directs et des taxes assimilées (CGI, art. 1920) ;
- des taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées (CGI, art. 1926) ainsi que des taxes recouvrées selon les mêmes modalités et sous les mêmes sûretés et garanties (taxe d'apprentissage, participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue, retenues à la source de l'impôt sur le revenu prévues aux articles 182 A et 182 B du CGI, taxe sur les objets précieux, etc ;
- des droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, impôt de solidarité sur la fortune, droits de timbre et autres droits et taxes assimilés et des droits et taxes perçus selon les mêmes règles (retenues à la source, prélèvements, précompte, prélèvement sur les bons anonymes, etc., CGI, art. 1929-1) ;
- des droits, taxes, redevances, soultes et autres impositions, perçus en matière de contributions indirectes (CGI, art. 1927).

En outre, l'article 1929 *sexies* du CGI prévoit que le privilège qui s'exerce en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de contributions indirectes, ainsi que d'impôt sur les sociétés et contributions assimilées, de taxe sur les salaires et taxes recouvrées selon les mêmes modalités, est étendu (dans les mêmes conditions et au même rang que les droits en principal) à l'ensemble des majorations et pénalités d'assiette et de recouvrement appliquées à ces droits.

II. CLASSEMENT DES PRIVILÈGES

(BOI-REC-GAR-10-10-10-20)

9393

Les privilèges fiscaux sont préférés à tous les privilèges mobiliers du Code civil à l'exception en cas d'ouverture d'une procédure collective, du super privilège des salariés, du privilège des frais de justice antérieurs et postérieurs au jugement d'ouverture (art. L. 622-17 du code de commerce), du privilège de la conciliation, et du créancier d'aliments (pension alimentaire) ainsi que du privilège du propriétaire pour ce qui est dû pour six mois de loyer. Ce dernier privilège ne prime toutefois que celui des contributions indirectes dont le recouvrement est poursuivi ; il en est de même du privilège du vendeur de marchandises encore sous balle et sous corde.

L'ordre des privilèges fiscaux est le suivant :

- 1° privilège des impôts directs, des TCA et des taxes recouvrées comme les TCA, qui ont le même rang ;
- 2° privilège des taxes départementales et communales assimilées aux contributions directes ;
- 3° privilège accordé pour les recouvrements des droits d'enregistrement et taxes perçues selon les mêmes règles ;
- 4° privilège des contributions indirectes.

L'article 1929 *sexies* du CGI prévoit que les majorations et pénalités d'assiette et de recouvrement appliquées à la plupart de ces droits ont même rang que les droits en principal (cf. ci-avant n° 9392).

III. PUBLICITÉ DU PRIVILÈGE

(CGI, art. 1929 *quater* ; CGI, ann. II, art. 396 *bis* ; CGI, ann. III, art. 416 *bis* et 416 *ter* ; CGI, ann. IV, art. 207 *sexies* ; BOI-REC-GAR-10-10-30)

9394

La publicité du privilège du Trésor tend à faire connaître aux tiers la situation financière réelle des débiteurs d'impôt lorsque l'importance des dettes fiscales l'exige. Pour être soumises à la publicité du privilège, les créances du Trésor (y compris les pénalités d'assiette et de recouvrement privilégiées visées au n° 9392 ci-dessus) doivent remplir certaines conditions qui tiennent à la qualité du débiteur, à la nature des impositions et au caractère juridique de celles-ci.

La publicité est faite à la diligence du comptable public chargé du recouvrement de la créance privilégiée.

Pour les créances nées à compter du **1^{er} juillet 2008**, la publicité est requise par le comptable public lorsque l'ensemble des sommes dues, à un même poste comptable ou service assimilé, **à l'issue d'un délai de neuf mois** est supérieur à **15 000 €**, quel que soit le montant du chiffre d'affaires ou des recettes du redevable.

Le point de départ de ce délai est le 1^{er} jour du mois qui suit la date :

- à laquelle le redevable a encouru une majoration pour défaut de paiement pour les impôts directs recouverts par les comptables du Trésor ;
- à laquelle un titre exécutoire a été émis, pour les taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées et les contributions indirectes, ainsi que pour les impôts directs et taxes assimilées recouverts par les comptables des impôts.

A l'expiration du délai de neuf mois, le comptable public dispose **d'un délai d'un mois pour effectuer la publicité** du privilège du Trésor.

Les dettes qui font l'objet **d'un plan d'apurement échelonné** (plan de règlement) **ne sont plus soumises à la publicité** du privilège du Trésor mais elles conservent néanmoins leur caractère privilégié. Dès lors, l'ouverture d'une procédure collective ne remet pas en cause le caractère privilégié des sommes, non publiées, comprises dans un plan d'apurement.

Cette absence de publicité est conditionnée par le respect du plan d'apurement et des obligations fiscales courantes, par le redevable. Les obligations fiscales courantes s'entendent des obligations déclaratives comme des obligations de paiement.

En cas de non respect par le redevable de son **plan d'apurement et/ou de ses obligations fiscales courantes**, le comptable public met fin au plan d'apurement, en le dénonçant par lettre recommandée avec accusé de réception. Il procède à l'inscription du privilège du Trésor dans le délai de deux mois suivant la réception de cette dénonciation par le redevable.

Précisions :

Les inscriptions se prescrivent par quatre ans. Il appartient au comptable de renouveler l'inscription en temps utile.

Chaque nouvelle inscription, requise par un même comptable à l'encontre d'un même redevable, rend caduque l'inscription précédente.

Le défaut d'inscription d'une créance soumise obligatoirement à la publicité est sanctionné par la perte du privilège attaché au recouvrement de cette somme en cas d'ouverture d'une procédure collective.

Les frais de l'inscription et de la radiation sont à la charge du Trésor.

Le comptable compétent doit demander, dans un délai d'un mois, la radiation totale de l'inscription devenue sans objet, dès lors que le débiteur s'est acquitté de sa dette (CGI, art. 1929 *quater-8 bis*). Les frais sont alors à la charge du Trésor. En revanche, si le débiteur demande une radiation partielle, celle-ci reste à sa charge.

B. L'HYPOTHÈQUE LÉGALE DU TRÉSOR

(CGI, art. 1929 *ter*, BOI-REC-GAR-10-20-20)

9396

L'article 1929 *ter* du CGI accorde au Trésor une hypothèque légale sur tous les biens immeubles des redevables pour le recouvrement des impositions de toute nature et amendes fiscales confié aux comptables de la direction générale des finances publiques.

I. CHAMP D'APPLICATION

9397

L'hypothèque légale peut atteindre tous les biens immobiliers appartenant aux redevables directs de l'impôt, personnes physiques ou morales, et aux tiers solidairement responsables. Elle s'applique à toutes les créances recouvrées par les comptables de la direction générale des finances publiques qui ont le caractère d'impositions ou d'amendes fiscales, ainsi qu'aux frais y afférents (à l'exception des produits domaniaux et des pénalités correctionnelles).

II. INSCRIPTION

9398

L'hypothèque légale ne peut être inscrite qu'à partir de la date de mise en recouvrement des impositions et des pénalités y afférentes lorsque celles-ci résultent d'une procédure de rectification ou d'imposition d'office, ou à partir de la date à laquelle le contribuable a encouru une majoration ou une pénalité pour défaut de paiement ; elle ne peut être requise que si la créance n'est pas prescrite. S'agissant d'une mesure préventive de nature à porter gravement atteinte au crédit du redevable qu'elle concerne, cette procédure doit être utilisée avec prudence et modération, lorsque la créance n'est pas ou n'est plus garantie par l'exercice des privilèges mobiliers.

L'inscription d'hypothèque est prise directement par le comptable chargé du recouvrement de la créance, au service chargé de la publicité foncière¹ du lieu de la situation de l'immeuble à hypothéquer.

III. EFFETS

L'inscription d'hypothèque légale confère au Trésor un droit de préférence et un droit de suite :

9399

1. **Droit de préférence.** C'est le droit d'être préféré aux autres créanciers non inscrits. L'hypothèque légale du Trésor prend rang à la date de son inscription, mais elle est primée par les privilèges des frais de justice et des salaires dispensés d'inscription.

9400

2. **Droit de suite.** L'inscription d'hypothèque permet au Trésor de suivre l'immeuble hypothéqué entre les mains de l'acquéreur et de le faire vendre, sauf en cas de purge de l'hypothèque par ce dernier.

IV. RENOUVELLEMENT

9401

La durée de l'inscription de l'hypothèque est au maximum de dix ans. Il appartient aux comptables publics de veiller à son renouvellement.

C. AUTRES SÛRETÉS

9402

Pour garantir les créances du Trésor, les comptables de la direction générale des finances publiques peuvent avoir recours, indépendamment de l'hypothèque légale du Trésor de l'article 1929 *ter* du CGI, soit à l'hypothèque conventionnelle, soit à l'hypothèque judiciaire lorsqu'il n'est pas possible de prendre une hypothèque légale ou conventionnelle soit encore à l'hypothèque des navires, bateaux et aéronefs.

1. L'ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010 supprime le régime des conservateurs des hypothèques, remplace corrélativement les conservations des hypothèques par « les services chargés de la publicité foncière » et instaure une contribution de sécurité immobilière au profit de l'Etat due par les requérants du service chargé de la publicité foncière en remplacement du salaire du conservateur. Ces dispositions **sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2013**.

9403 Pour la garantie du recouvrement de certains droits d'enregistrement, le Trésor dispose d'une hypothèque légale :

- sur les immeubles successoraux, pour le recouvrement des droits de mutation par décès (CGI, art. 1929-2) ;

- sur tout ou partie des immeubles du groupement forestier ou sur l'immeuble en nature de bois et forêts objet de la mutation, pour la garantie des droits complémentaires et supplémentaires éventuellement exigibles en vertu de l'article 1840 G du CGI (CGI, art. 1929-3, et Enr. n° 4514).

9404 Pour la garantie des droits de mutation par décès qui constituent une dette de la succession, les comptables peuvent en outre, en cas d'urgence, recourir à l'inscription du privilège de la séparation des patrimoines prévue par l'article 878 du code civil.

9405 Le Trésor détient également des gages sur des personnes déclarées solidairement responsables des impôts établis au nom du contribuable.

Ces sûretés concernent :

1. La responsabilité des propriétaires ou principaux locataires qui laissent déménager les contribuables logés chez eux sans avoir avisé le comptable compétent, pour la taxe d'habitation (CGI, art. 1686, 1^{er} et 2^e alinéas) ou pour la cotisation foncière des entreprises (CGI, art. 1687) due par ces contribuables ;

9406 2. La responsabilité des logeurs en garni, pour la taxe d'habitation due par les personnes qu'ils logent (CGI, art. 1686, 3^e alinéa) ;

9407 3. La responsabilité des loueurs de bureaux meublés par l'entremise desquels toute personne locataire desdits bureaux doit verser au Trésor, à la fin de chaque mois, 25 % du prix de location en garantie du paiement des impôts dont elle peut être redevable (CGI, art. 1688) ;

9408 4. La responsabilité des représentants ou ayants cause du contribuable décédé (CGI, art. 1682) ;

9409 5. **A compter du 1^{er} janvier 2008**, la responsabilité solidaire des époux et partenaires liés par un PACS, en matière d'impôt sur le revenu lorsqu'ils font l'objet d'une imposition commune, et en matière de taxe d'habitation lorsqu'ils vivent sous le même toit (CGI, art. 1691 bis-I, BOI-CTX-DRS).

Toutefois, les personnes divorcées ou séparées peuvent demander à être déchargées de ces obligations de paiement. L'octroi de la décharge de responsabilité solidaire prévue par le II de l'article 1691 bis du CGI est subordonné à la réalisation de trois conditions cumulatives suivantes :

- une rupture de la vie commune ;

- une disproportion marquée entre le montant de la dette fiscale et la situation financière et patrimoniale, nette de charges, du demandeur à la date de la demande ;

- un comportement fiscal qui se traduit d'une part, par le respect par le demandeur de ses obligations déclaratives depuis la rupture de la vie commune et, d'autre part, par l'absence de manœuvres frauduleuses pour se soustraire au paiement de l'impôt.

La procédure de décharge de responsabilité solidaire prévue par le II de l'article 1691 bis du CGI est applicable sur demande expresse de la personne poursuivie en responsabilité. Cette demande doit être adressée au service chargé du recouvrement de la dette de solidarité.

Concernant l'impôt sur le revenu, la décharge de responsabilité solidaire est égale à la différence entre le montant de la cotisation d'impôt sur le revenu établie pour la période d'imposition commune (impositions primitives et supplémentaires, le cas échéant) d'une part et la fraction de cette cotisation correspondant aux revenus personnels du demandeur et à la moitié des revenus communs du demandeur et de son conjoint ou partenaire lié par un PACS d'autre part. Les revenus des enfants du demandeur sont ajoutés aux revenus du demandeur soit totalement, soit pour la moitié de leur montant, selon que les enfants sont issus ou non du mariage avec le conjoint ou de l'union avec le partenaire lié par un PACS.

Concernant la taxe d'habitation, la décharge de responsabilité solidaire est égale à la moitié des cotisations de taxe d'habitation pour lesquelles le demandeur est recherché en responsabilité solidaire.

S'agissant de l'intérêt de retard prévu par l'article 1727 du CGI ainsi que les majorations prévues par les articles 1728, 1729, 1732 et 1758 A consécutifs à la rectification d'un bénéfice ou revenu propre au conjoint ou au partenaire lié par un PACS du demandeur, la décharge de l'obligation de paiement est prononcée en totalité. Dans les autres situations, la décharge de responsabilité solidaire au regard des intérêts de retard et des pénalités est prononcée dans les mêmes proportions que l'impôt auquel ils se rapportent. Si les intérêts de retard et les majorations concernent la rectification d'un bénéfice ou d'un revenu propre du demandeur, aucune décharge ne peut être accordée. En revanche, s'il s'agit d'une rectification sur un revenu commun, la décharge est accordée pour moitié.

9410

En toute hypothèse, les personnes en situation de gêne et d'indigence qui ont été déchargées de l'obligation de paiement d'une fraction des impôts dans le cadre des dispositions du II de l'article 1691 bis du CGI, peuvent demander à l'administration de leur accorder une remise totale ou partielle de la fraction des impositions mentionnées aux 1^o et 2^o du I de l'article 1691 bis du CGI restant à leur charge. Pour l'application de ces dispositions, la situation de gêne et d'indigence s'apprécie au regard de la seule situation de la personne divorcée ou séparée à la date de demande de remise. Cette mesure gracieuse ne peut donner lieu à restitution (CGI,

art. 1691 *bis* III et IV). S'agissant de l'articulation de la décharge de responsabilité solidaire avec la procédure gracieuse, cf. BOI-CTX-DRS.

- 9411** 6. La responsabilité des cessionnaires de fonds de commerce en matière d'impôt sur le revenu (CGI, art. 1684-1) ;
- 9412** 7. La responsabilité des propriétaires non exploitants de fonds de commerce (CGI, art. 1684-3).
- 9413** 8. La responsabilité des successeurs de contribuables exerçant une profession non commerciale, dès lors que la cession a eu lieu à titre onéreux (CGI, art. 1684-2) ;
- 9414** 9. La responsabilité fiscale des dirigeants de sociétés, d'une personne morale ou de tout autre groupement (LPF, art. L. 267 ; cf. n° 9386) ;
- 9415** 10. La responsabilité des dirigeants pour le paiement de la pénalité fiscale visée à l'article 1759 du CGI ou de l'amende prévue à l'article 1740 A du même code en cas de manquement délibéré (cf. RC n°s 7378-3 et 7378-1 et CGI, art. 1754) ;
- 9416** 11. La responsabilité des complices de délits fiscaux (CGI, art. 1691).

9417

9420

D. LE CAUTIONNEMENT

(BOI-REC-GAR-20-40)

- 9421** Le cautionnement occupe une place prépondérante parmi les garanties de nature conventionnelle dont peuvent bénéficier les comptables.

Il s'agit d'un contrat par lequel une personne appelée caution s'engage envers un créancier à exécuter l'obligation de son débiteur au cas où celui-ci n'y satisferait pas lui-même. Cette sûreté personnelle constitue traditionnellement la contrepartie d'un paiement légalement différé, mais peut également, en matière fiscale, être utilisée comme moyen de prévention contre les risques de fraude ou d'organisation d'insolvabilité.

I. FORME

(BOI-REC-GAR-20-40-10)

- 9422** Les contrats de cautionnement au profit de l'administration fiscale doivent respecter les conditions de validité de droit commun des contrats (nécessité d'un consentement accordé sans erreur ni violence par une personne capable, capacité juridique du signataire...) et celles spécifiques aux actes de cautionnement (le cautionnement doit être exprès, respecter le principe de proportionnalité et l'acte doit comporter une mention manuscrite résumant l'engagement de la caution).

II. OBLIGATIONS DE LA CAUTION

(BOI-REC-GAR-20-40-20)

- 9423** Le contrat de cautionnement comporte **deux** obligations mises à la charge de la caution : une obligation de couverture qui naît dès la souscription de l'acte et définit le cadre de la garantie accordée au créancier et une obligation de paiement qui constitue l'objet même de l'engagement.

III. OBLIGATION D'INFORMATION DU CRÉANCIER

(BOI-REC-GAR-20-40-20-20)

Les comptables, en tant que créanciers professionnels, sont soumis à une obligation d'information à l'égard des cautions personnes physiques.

Les informations devant être transmises sont relatives à l'évolution de la dette garantie et à la défaillance du débiteur principal.

IV. MISE EN CAUSE DE LA CAUTION

(BOI-REC-GAR-20-40-30)

9424 **1. Conditions :** la mise en cause de la caution suppose que la créance garantie soit exigible et que le débiteur principal soit défaillant (il suffit donc que le Trésor n'ait pas été payé à l'échéance prévue pour qu'une action contre la caution puisse être engagée).

9425 **2. Modalités :** la caution est mise en cause par voie d'avis de mise en recouvrement (art. R* 256-2 du LPF), puis de mise en demeure de payer (cf. LPF, art. L 257-0 A). Les poursuites à son encontre peuvent être engagées 30 jours après l'envoi de la mise en demeure de payer. Le privilège du Trésor ne peut pas être revendiqué à l'encontre de la caution. En revanche, le comptable a la possibilité d'inscrire l'hypothèque légale sur les biens immobiliers de cette dernière.

V. INCIDENCE DE L'OUVERTURE D'UNE PROCÉDURE COLLECTIVE A L'ENCONTRE DU REDEVABLE

(BOI-REC-GAR-20-40-40-10)

9426 Dans ces circonstances :

- les comptables doivent déclarer en intégralité les créances garanties par une caution ;
- l'article 1756 du CGI s'applique également à la caution ;
- le jugement d'ouverture d'une procédure de sauvegarde (art. L. 622-28 du code de commerce) ou de redressement judiciaire (art. L. 631-14 du code précité) suspend jusqu'au jugement arrêtant le plan ou prononçant la liquidation toute action contre les personnes physiques coobligées ou ayant consenti une sûreté personnelle (cautionnement...) ou ayant affecté ou cédé un bien en garantie.

Le jugement qui arrête le plan de sauvegarde en rend les dispositions opposables à tous. Les personnes physiques coobligées et les personnes ayant consenti une sûreté personnelle ou ayant affecté ou cédé un bien en garantie peuvent se prévaloir des dispositions du plan à l'encontre d'un créancier poursuivant (alinéa 2 de l'article L. 626-11 du code de commerce). En revanche, les personnes morales coobligées ou ayant consenti un cautionnement ou une garantie autonome ne peuvent se prévaloir des dispositions du plan.

Les dispositions du plan de cession sont également applicables à tous y compris aux cautions, coobligés ou garants autonomes (art. L. 642-5).

En revanche, les coobligés et les personnes ayant consenti une sûreté personnelle ou ayant affecté ou cédé un bien en garantie ne peuvent se prévaloir des dispositions du plan de redressement (art. L. 631-20).

L'obligation de la caution est maintenue en cas de clôture pour insuffisance d'actif.

VI. EXTINCTION DU CAUTIONNEMENT

9427 Outre les causes d'extinction du cautionnement liées à l'extinction de la dette principale par le fait du débiteur ou au bénéfice de subrogation, l'obligation de la caution peut prendre fin pour des causes affectant son rapport au créancier.

Dans le rapport entre le créancier et la caution, trois causes d'extinction présentent quelques particularités : le terme prévu dans le contrat de cautionnement, la résiliation unilatérale et la prescription (BOI-REC-GAR-20-40-40-20).

E. MESURES CONSERVATOIRES PRISES EN CAS D'URGENCE, DE CRÉANCES CONTESTÉES, OU DANS LE CADRE DE LA PROCÉDURE DE FLAGRANCE FISCALE

(BOI-REC-GAR-20-10-10)

I. MESURES CONSERVATOIRES EN CAS D'URGENCE

(code des procédures civiles d'exécution, art. L 511-1 et suiv., art. R 511-1 et suiv.)

9428 Ces mesures ont pour but de protéger les créanciers lorsque le recouvrement de leur créance semble menacé et permettent d'éviter que les débiteurs n'organisent leur insolvabilité.

Dès lors que la créance de l'administration paraît fondée¹ en son principe, le comptable peut solliciter du juge de l'exécution l'autorisation de pratiquer une mesure conservatoire sur les biens de son débiteur, sans commandement préalable, s'il justifie de circonstances susceptibles d'en menacer le recouvrement.

Une autorisation préalable du juge n'est pas nécessaire lorsque le créancier se prévaut d'un titre exécutoire ou d'une décision de justice qui n'a pas encore force exécutoire.

La mesure conservatoire prend la forme :

- soit d'une **saisie conservatoire** qui peut porter sur tous les biens mobiliers, corporels ou incorporels appartenant au débiteur même s'ils sont détenus par un tiers ; la saisie a pour effet de rendre les biens indisponibles ; le législateur a organisé quatre procédures de saisies conservatoires différentes :

- la saisie conservatoire des biens meubles corporels ;
- la saisie conservatoire des créances ;
- la saisie conservatoire des droits d'associé et des valeurs mobilières ;
- la saisie conservatoire des biens placés dans un coffre-fort.

Sur présentation d'un titre exécutoire, elle peut faire l'objet d'une conversion en saisie-vente (saisies conservatoires des biens meubles corporels, des droits d'associé et des valeurs mobilières) ou en saisie-attribution (saisie conservatoire des créances) ;

- soit d'une **sûreté judiciaire** qui peut être constituée sur les immeubles, fonds de commerce, actions, parts sociales et valeurs mobilières appartenant au débiteur ; elle n'est opposable aux tiers qu'au jour de l'accomplissement des formalités de publicité requises par les articles R 532-1 et suivants du code des procédures civiles d'exécution.

II. MESURES CONSERVATOIRES EN CAS DE CRÉANCES CONTESTÉES

9429

Lorsqu'un redevable introduit une réclamation contentieuse relative à des droits, taxes ou impositions qui lui sont réclamés, il est autorisé, dans certains cas, à surseoir au paiement des impositions contestées. En cas de réclamation portant sur un montant de droits supérieur à 4 500 €, le débiteur doit constituer des garanties portant sur le montant des droits contestés² (cf. RC n°s 7601 et suiv. ; BOI-REC-PREA-20-20). Cette demande suspend, lorsque toutes les conditions requises sont satisfaites, l'exigibilité de la créance ainsi que la prescription de l'action en recouvrement.

À défaut de garanties ou si les garanties proposées sont rejetées car insuffisantes, le comptable peut prendre des mesures conservatoires prévues par le code des procédures civile d'exécution pour les impôts contestés (LPF, art. L. 277).

Ce n'est qu'après la décision du service sur la réclamation, devenue définitive, ou, en cas de recours, la notification de la décision de première instance, que les mesures d'exécution pourront être poursuivies jusqu'à leur terme.

III. MESURES CONSERVATOIRES PRISES DANS LE CADRE DE LA PROCÉDURE DE FLAGRANCE FISCALE

(LPF, art. L 252 B modifié par l'article 11 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 ; BOI-REC-GAR-20-10-10-II)

9430

L'article 15 de la loi de finances rectificative pour 2007 crée une **procédure de flagrance fiscale** qui concerne les activités occultes, éphémères ou susceptibles de le devenir à brève échéance, et permet la mise en œuvre de **saisies conservatoires** à hauteur d'un montant représentatif des impôts afférents à la période en cours pour laquelle l'obligation déclarative n'est pas encore échue.

A compter de l'imposition des revenus de l'année 2009, le champ d'application de cette procédure est élargi à certaines activités illicites portant atteinte à l'ordre public et à la sécurité publique, et le montant des saisies conservatoires est déterminé, pour les contribuables se livrant à de telles activités, sur la base du montant des revenus déterminés dans les conditions prévues à l'article 1649 quater-0 B *bis* du CGI.

1. À cet égard, la notification d'un rehaussement opéré suite à contrôle fiscal a été reconnue comme traduisant le bien-fondé en son principe de la créance fiscale.

2. Le seuil de 4 500 € a été fixé par le décret n° 2007-1584 du 7 novembre 2007. Le montant des garanties est limité aux seuls droits contestés, à l'exclusion de toute pénalité, amende ou intérêt de retard (Décret n° 2009-986 du 20 août 2009 ; cf. RC, n°s 7601 et suiv.).

L'article 11 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 complète à nouveau cette procédure en permettant :

- d'utiliser directement les constats opérés par d'autres administrations en matière de travail dissimulé ;
- de l'étendre aux situations de défaillances déclaratives les plus graves en matière de taxe sur la valeur ajoutée ;
- d'étendre le champ des mesures conservatoires susceptibles d'être réalisées aux sûretés judiciaires, portant notamment sur des biens immobiliers ;
- d'élargir la période de référence aux périodes achevées mais pour lesquelles aucune obligation déclarative n'est encore arrivée à échéance ;
- de pratiquer des mesures conservatoires sur le montant de l'amende prévue par l'article 1740 B du CGI, appliquée en cas de flagrance ;
- de renforcer le quantum des amendes applicables lorsque l'administration recourt à la procédure de flagrance fiscale pour lutter contre les activités illicites.

Ainsi, aux termes de l'article L 252 B du LPF, dès la notification du procès verbal mentionné à l'article L. 16-0 BA du LPF (cf. RC, n° 7074-7), le comptable peut procéder, par dérogation au chapitre IV de la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution, à une ou plusieurs mesures conservatoires mentionnées aux articles L 521-1 à L 533-1 du code des procédures civiles d'exécution à hauteur d'un montant qui ne peut excéder :

1° pour l'impôt sur le revenu, le produit résultant de l'application :

- au montant du chiffre d'affaires ou des recettes brutes hors taxes réalisés au titre de chaque année ou exercice pour lequel aucune obligation déclarative n'est échue, jusqu'à la date du procès-verbal de flagrance fiscale diminué d'un abattement représentatif de charges et de dépenses aux taux prévus au troisième alinéa du 1 de l'article 50-0 du CGI ou au premier alinéa du 1 de l'article 102 *ter* de ce code, selon la nature de l'activité, ou, pour les personnes mentionnées à l'article 1649 quater-0 B *bis* du CGI (personnes se livrant à certaines activités illicites), au montant des revenus déterminés dans les conditions prévues à cet article.
- des taux prévus au 1 du I de l'article 197 du même code en vigueur pour l'imposition des revenus de la précédente année civile à la fraction de chaque part de revenu, le nombre de parts étant fixé, conformément aux I de l'article 194 du même code pour l'imposition des revenus de la précédente année civile, d'après la situation et les charges de famille du contribuable constatées à la date du procès-verbal de flagrance fiscale.

Ce produit ne peut être inférieur à celui résultant de l'application, au montant déterminé au 1^{er} tiret ci-dessus, du taux de 33 1/3 % ;

2° pour l'impôt sur les sociétés, le produit résultant de l'application des taux prévus à l'article 219 du CGI au montant du chiffre d'affaires hors taxes réalisé au titre de chaque année ou exercice pour lequel aucune obligation déclarative n'est échue, jusqu'à la date du procès-verbal de flagrance fiscale diminué d'un abattement représentatif de charges aux taux prévus au troisième alinéa du 1 de l'article 50-0 de ce code, selon la nature de l'activité. Ce produit est diminué du montant des acomptes trimestriels versés dans les conditions prévues à l'article 1668 du même code ;

3° pour la taxe sur la valeur ajoutée, le montant obtenu par application des taux prévus aux articles 278 à 281 *nonies* du CGI, selon la nature des opérations, à la base du chiffre d'affaires ou des recettes brutes hors taxes réalisés au titre de chaque période pour laquelle aucune obligation déclarative n'est échue, jusqu'à la date du procès-verbal de flagrance fiscale, et sous déduction d'un montant de taxe déductible dans les conditions prévues aux articles 271 à 273 *septies* C de ce code.

4° Pour l'amende mentionnée à l'article 1740 B du CGI, le montant de cette amende.

chapitre 7

la prescription de l'action en recouvrement

(LPF, art. L 274 ; BOI-REC-EVTS)

9431

A défaut d'action du comptable de la direction générale des finances publiques pendant un certain délai fixé par la loi, celui-ci perd son droit d'agir contre un débiteur qui se trouve libéré de son obligation de paiement.

A. LE DÉLAI D'EXERCICE DE L'ACTION EN RECOURS

(BOI-REC-EVTS-30-10)

9432

En principe, **le délai** de prescription de l'action en recouvrement est de **4 ans**. Il concerne, sauf exceptions, l'ensemble des créances recouvrées par les comptables de la direction générale des finances publiques. Le **point de départ** du délai de prescription est constitué selon le cas, par le jour de la notification de l'avis de mise en recouvrement, ou par le jour de la mise en recouvrement du rôle, ou, s'agissant des décisions de justice, par la date à laquelle la décision est passée en force de chose jugée, c'est-à-dire quand elle est exécutoire. Sauf exceptions, il commence à courir le premier jour qui suit la notification de l'avis de mise en recouvrement ou la mise en recouvrement du rôle et la prescription est acquise lorsque le dernier jour du délai est écoulé.

Dans le cas où il est lié à l'émission d'un avis de mise en recouvrement, **le délai** de prescription de 4 ans **s'applique au recouvrement de toutes sommes portées sur cet avis** et uniquement celles-là.

La dette réclamée au codébiteur solidaire est identique, dans sa nature et son montant, à celle mise à la charge du débiteur principal. L'AMR émis à l'encontre du débiteur initialement recherché en paiement interrompt le délai de reprise à l'égard de tous et y substitue également à l'égard de tous la prescription quadriennale de l'action en recouvrement. Par conséquent, les AMR émis par la suite ne peuvent lancer de nouveaux délais de prescription et ne constituent pas davantage des actes de poursuite susceptibles d'interrompre la prescription en cours.

B. MODIFICATION DE LA DURÉE D'EXERCICE DE L'ACTION EN RECOURS

(BOI-REC-EVTS-30-20)

9433

Certains événements sont susceptibles de modifier la durée de la prescription, en entraînant soit son interruption, soit sa suspension.

I. L'INTERRUPTION

L'interruption de la prescription enlève toute valeur au délai déjà écoulé et fait courir un nouveau délai de même nature et de même durée. Un nouveau délai de 4 ans est ainsi ouvert pour l'exercice de l'action en recouvrement, à compter de la réalisation de l'événement interruptif de prescription.

Sont susceptibles d'interrompre la prescription les événements suivants :

1. un acte d'exécution forcée, tel que :

- la mise en demeure de payer (à compter du 1^{er} octobre 2011 pour les produits fiscaux ; cf. n° 9334-1) ;
- toutes les procédures de saisie dès lors qu'elles sont régulières.

En revanche, de simples pourparlers, démarches, lettres de relance ou avis avant poursuites n'ont pas d'effet interruptif.

2. La demande en justice : toute demande en justice qui tend à faire reconnaître ou à exercer un droit produit un effet interruptif qui se prolonge jusqu'à ce que le litige trouve sa solution définitive.

3. La reconnaissance de dette par les redevables : la prescription est interrompue par la reconnaissance que le débiteur ou le possesseur fait du droit de celui contre lequel il prescrivait (Code civil, art. 2240). La reconnaissance de dette interruptive de prescription ne peut résulter que d'un acte ou d'une démarche par lequel le redevable se réfère expressément à une créance définie par sa nature, son montant et l'identité du créancier.

La prescription est ainsi valablement interrompue par le versement d'un acompte, une demande de délais de paiement ou de remise gracieuse, l'engagement de payer les droits et pénalités ou l'offre de constitution de garanties.

II. LA SUSPENSION

9434

Aux termes de l'article 2230 du code civil issu de la loi n° 2008-561 du 17 juin 2008, « *La suspension de la prescription en arrête temporairement le cours sans effacer le délai déjà couru* ».

L'article 2234 issu de la même loi précise que « *La prescription ne court pas ou est suspendue contre celui qui est dans l'impossibilité d'agir par suite d'un empêchement résultant de la loi, de la convention ou de la force majeure* ».

La suspension de la prescription entraîne donc l'arrêt du cours de celle-ci (le délai déjà écoulé est maintenu) et le délai recommence à courir à la date à laquelle la cause de la suspension disparaît.

Le cours de la prescription est arrêté momentanément ou susceptible de l'être, dans les deux cas suivants :

1. Impossibilité d'agir : elle est de droit en cas de sursis de paiement, prévu par l'article L. 277 du LPF, en procédures de sauvegarde et de redressement ou liquidation judiciaire (si certaines conditions sont réunies).

2. Lorsque le législateur l'a prévu : outre les cas énumérés au code civil (art. 2233 à 2239), le délai de prescription est suspendu dans le cadre d'une procédure de conciliation, lorsque cette procédure débouche sur un accord (cf. n° 9381).

C. EFFETS DE LA PRESCRIPTION DE L'ACTION EN RECOUVREMENT

9435

La prescription de l'action en recouvrement fait disparaître le caractère obligatoire de la dette et prive le Trésor du droit de contraindre son débiteur au paiement. Pour que la prescription produise ses effets, le débiteur ne doit pas y avoir renoncé.

D'une manière générale, lorsque la prescription est constatée par le comptable, même si elle n'est pas expressément invoquée par le redevable, toute poursuite du recouvrement de la créance est exclue.

9436

9999

TABLE ALPHABÉTIQUE

TABLE ALPHABÉTIQUE

I. PRÉSENTATION DE LA TABLE

Afin de faciliter les recherches, la table alphabétique comporte, pour chaque mot clé ou expression citée, une double référence sous forme :

- de chiffres renvoyant aux numéros de marge ;
- d'abréviations désignant les matières concernées.

La répartition par tome des numéros de marge est indiquée en haut de chaque feuillet de la table.

II. ABRÉVIATIONS

BA	Bénéfices agricoles
BIC	Bénéfices industriels et commerciaux
BNC	Bénéfices non commerciaux
Cad.	Cadastre
CCI	Chambres de commerce et d'industrie
CET	Contribution économique territoriale
Dist.	Régime de la distribution
Enr.	Enregistrement, timbre, impôt de solidarité sur la fortune
FE	Fiscalité directe des entreprises
FI	Fiscalité immobilière
FP	Fiscalité directe des personnes
IDL	Impôts directs locaux
IR	Impôt sur le revenu
IS	Impôt sur les sociétés
ISF	Impôt de solidarité sur la fortune
PF	Publicité foncière
RC	Réglementations communes
RCM	Revenus de capitaux mobiliers
Rec.	Recouvrement
Rém. art. 62	Rémunérations allouées aux gérants et aux associés de certaines sociétés
RF	Revenus fonciers
TCA	Taxes sur le chiffre d'affaires
TEOM	Taxe d'enlèvement des ordures ménagères
TH	Taxe d'habitation
TF	Taxe foncière
TFPB	Taxe foncière sur les propriétés bâties
TFPNB	Taxe foncière sur les propriétés non bâties
TS	Traitements, salaires, pensions et rentes viagères
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

A

Abandon de créance, 1026 (BIC : produits), 1067 (BIC : charges) ; 1446 (IS) ; 2442 (TVA).

Abattage.

Opérations d'abattage, 2079 (TVA).

Redevance sanitaire d'abattage, 2910-1 et s. (TCA) ; 9268 (Rec.).

Voir aussi **Animal, Bétail et Bois**.

Abattement.

Abattement sur le revenu imposable, 82 et s. (IR : invalides et personnes âgées) ; 270 (Rem. art. 62) ; 480 et s. (TS) ; 629 et s. (RCM).

Abattement sur les bénéfices, 375 (BA : jeunes agriculteurs) ; 597 et s. (BNC : jeunes artistes) ; 1831 et s. (FE : jeunes entreprises), 1871 et s. (FE : DOM) ; 1910 et s. (FE : Corse), 1968 et s. (FE : pêche maritime et culture marine).

Abattement sur les plus-values, 3259 (FI : plus-values immobilières) ; 944-3 et s. (FP : plus-values mobilières).

Abattement sur les plus-values professionnelles, 1278-2 (BIC).

Abattement sur la taxe sur les salaires, 812-1 et s. (FP).

Abattement en matière de droits d'enregistrement, 4259-1, 4282 (Enr. : ventes d'immeubles), 4523 et s. (Enr. : successions), 4544 et s. (Enr. : donations).

Abattement en matière de taxe d'habitation, 6020-2 et s., 6022 et s. (TH).

Abattement temporaire dégressif, 6065-14 (CFE).

Voir aussi **Déduction**.

Abeille, voir **Animal, Apiculteur**.

Abonnement.

Abonnement aux services de télévision, 2357 (TVA : taux).

Contrat d'abonnement au gaz, à l'électricité et à l'énergie calorifique (chauffage urbain), 2314, 2362 (TVA).

Titre d'abonnement aux transports en commun, 421 (TS).

Abus de droit, 4068, 4846 (Enr.) ; 7176, 7210 et s., 7273, 7378 (RC).

Acceptation.

Acceptation de succession, legs ou communauté, 4004, 4102 (Enr.).

Accession.

Théorie de l'accession, 4507 (Enr.).

Accessoire.

Activités accessoires à une activité agricole, 304, 305-4 (BA) ; 2772 et s. (TVA).

Frais accessoires, 2253, 2294 (TVA).

Frais accessoires d'achat, 1032 (BIC : déduction).

Recettes accessoires, 200, 204 et 213-3 (RF).

Voir aussi **Revenu, Prestation, Fourniture, Matériel**.

Accident du travail, 421, 442 (TS : exonération).

Accises, 2182 (TVA).

Accord.

Accord de participation, 1743 et s. (FE).

Accord préalable en matière de prix de transfert, 7206-2 (RC).

Accroissement.

Clause d'accroissement, 4506-1 (Enr.).

Taxe d'accroissement, 4104 (Enr.) ; 9045 (Rec.).

Accumulateur, 1113 (BIC : amortissement).

Achat.

Achats déductibles, 518 (BNC), 1032 (BIC).

Achats effectués en vue de la revente, 1001 (BIC) ; 3023 (TVA immobilière) ; 4268-1, 4360 (Enr.).

Achats effectués par les exportateurs, 2199 (TVA).

Achats en franchise, 2199 et s., 2892 (TVA).

Achats sans factures, 7291 et s., 7322 (RC).

Bulletin d'achat, 2785 (TVA).

Voir aussi **Acquisition**.

Achèvement.

Déclaration d'achèvement, 3006-1 (TVA immobilière).

État futur d'achèvement, 3025-1 (TVA immobilière).

Notion d'achèvement, 6213-1 (TF).

Acompte.

Acompte d'impôt ou taxe, 2623 et s., 2627 et s. (TVA) ; 9251, 9256 (Rec. : paiement de la TVA), 9271 et s. (Rec. : paiement de l'IS), 9125 (Rec. : paiement de l'IR), 9288 et s. (Rec. : paiement de la CET).

Acompte versé à un associé, 625 (RCM) ; 1566 et s., 1607 (Dist.).

Encaissement d'acompte, 2309, 2314 (TVA).

Facturation d'acompte, 2316 et s. (TVA).

Insuffisance des acomptes de TVA, 7320, 7321 (RC).

Acquisition.

Voir **Achat, Mutation, Vente**.

Acquisition intracommunautaire.

Régime d'imposition, 2028 et s. (TVA).

Base d'imposition, 2282, 2286 (TVA).

Déclaration des exploitants agricoles, 2788 (TVA).

Date d'exigibilité, 2316 (TVA).

Droit à déduction, 2441 et s. (TVA).

Lieu, 2100, 2120 et s. (TVA).

Option pour le paiement de la TVA, 2242 (TVA).

Acte.

Acte comportant des inexactitudes ou des omissions, 7272 et s. (RC).

Acte de complément, 4022, 4106 (Enr.) ; 8434 (PF).

Acte de gestion normale ou anormale, 1029-1 (BIC).

Actes des huissiers de justice, 2962 et s. (TCA : taxe forfaitaire) ; 4003, 4207 (Enr.).

Acte innomé, 4108, 4211-2 (Enr.).

Acte notarié, 4003, 4039, 4047, 4212 (Enr.) ; 8353, 8354 (PF) ; 9209 (Rec.).

Acte nul, imparfait, 4020 (Enr.).

Droit d'acte, 4204 (Enr.).

Enregistrement des actes, 4038 (Enr.).

Frais d'acte, 216-1 (RF) ; 525, 527 (BNC).

Nature des actes, 4023 et s. (Enr.).

Publication des actes, 8308 (PF).

Refus de dépôt des actes, 4042, 4045 (Enr.).

Acteur, voir **Artiste**.

Actif.

Actif immobilisé, 1010-2, 1082 (BIC : amortissement), 1226, 1295 (BIC : plus-values).

Actif net, 1010-1 (BIC).

Actif professionnel, 512-3 et s. (BNC).

Actif successoral, 4505 et s. (Enr.).

Apports partiels d'actif, 1451 (IS) ; 1633 (Dist.) ; 4662 (Enr.).

Gestion d'actifs hors de France, 639-5 (RCM).

Plus-values et moins-values d'actif, 341-3, 355 et s. (BA) ; 530 et s. (BNC) ; 1225 et s. (BIC) ; 3270 (FI : plus-values immobilières).

Retrait d'actif, 534-1 (BNC) ; 1010 (BIC).

Transfert d'actif hors de France, 1452 (IS).

Action.

Action contre les dirigeants sociaux, 9386 et s. (Rec.).

Action de formation, 837-2 (Participation-formation) ; 2174 (TVA).

Action en recouvrement, 9325 et s. (Rec.).

Action de sociétés.

Actions considérées comme des biens professionnels, 4854 et s. (ISF).

Attribution et rachat d'actions, 1587, 1588, 1751, 1771 (FE).

Cession d'actions, 938-1 et s. (FP : plus-values mobilières) ; 1251 et s. (BIC : plus-values) ; 3220 et s., 3505 (FI) ; 4123, 4372 et s. (Enr.).

Conversion d'obligation en action, 1257 (BIC).

Distribution d'actions aux salariés, 127-4 (IR), 432 (TS).

Option de souscription ou d'achat d'actions, voir **Stock-option**.

Plan d'épargne en actions (PEA), 690 et s. (RCM : étude d'ensemble).

Produits des actions, 625 (RCM) ; 1560 et s., 1606 (Dist.).

Rachat d'actions, 1587 (Dist.).

Voir aussi **Part**, **Revenu**, Revenu distribué, **Titre**, **Valeur mobilière**.

Actionnaire, voir **Associé**.

Actionnariat, 1771 (FE).

Activité.

Activité ambulante ou non sédentaire, 2651-5 (TVA) ; 6060-1 (CET), 7068-1 (RC).

Activité artistique ou sportive, 2057, 2700 et s. (TVA).

Activité extractive et minière, 2068 (TVA).

Activité occulte ou illégale, 190, (IR : taxation forfaitaire), 7008, 7022-1, 7024, 7053-2, 7271 (RC).

Activité salariée, 400 et s. (TS) ; 2046 (TVA).

Lutte contre les activités lucratives non déclarées, 7074-8 (RC).

Voir aussi **Création d'entreprise**, **Cessation**.

Activité agricole, 300 et s. (BA) ; 2063, 2345, 2740 et s. (TVA).

Activité libérale, 500-1 (BNC) ; 2052 et s., 2170, 2225, 2693 (TVA).

Actualisation.

Actualisation des évaluations foncières, 6215, 6215-6 (TF) ; 8175, 8182 (Cad.).

Acupuncteur, 2170 (TVA).

Adjudication, 4003, 4252-5 (Enr.) ; 8308 (PF).

Administrateur.

Administrateur judiciaire, 2054 (TVA).

Administrateur de sociétés, 272 (Rém. art. 62) ; 1037 (BIC).

Voir aussi **Dirigeant de société**.

Adoption, 88 (IR : personne à charge) ; 4110 (Enr.).

Aérodrome, **Aéroport**, 2138, 2209 (TVA) ; 6215-5 (IDL).

Aéronef.

Avitaillement et opérations portant sur des aéronefs, 2138, 2194, 2209, 2886 et s. (TVA).

Biens livrés à bord d'un aéronef, 2119, 2189 (TVA).

Cession d'aéronef, 2085 (TVA) ; 4387 (Enr.).

Droit à déduction des aéronefs, 2405-1 (TVA).

Aérophotographie, 8103 et s. (Cad.).

Aérotriangulation, 8105-1 (Cad.).

Affectation, 2442 (TVA).

Affectation.

Affectation de biens assimilées à des acquisitions intracommunautaires, 2025, 2027-2, 2121 (TVA).

Changement d'affectation, 2086 (TVA) ; 6221 (IDL) ; 8177 (Cad.).

Affichage.

Affichage des jugements de condamnation pour fraude fiscale, 7387-1 (RC).

Déclaration des contrats d'affichage, 932 (FP).

Location d'un droit d'affichage, 200 (RF) ; 303-2 (BA).

Affirmation de sincérité, 4503 (Enr.) ; 7388-1 (RC).

Affranchissement, 1059 (BIC) ; 2179, 2816-2 (TVA).

Affrètement.

Affrètement de navires et aéronefs, 2208 (TVA).

Agence.

Agence de presse, 2859 (TVA) ; 6060-2 (CET).

Agence de publicité, 2861 (TVA).

Agence de voyages, 2124, 2211, 2873 et s. (TVA).

Agence nationale pour l'habitat, voir **ANAH**, **ANAH**.

Agencement, 528 (BNC) ; 1097-1 (BIC).

Agent.

Agent d'assurances, 417 (TS) ; 507, 552 et s. (BNC) ; 2179 (TVA).

Agent commercial, 407 (TS) ; 507 (BNC).

Agents diplomatiques et consulaires, 33 (IR) ; 6013 (TH).

Agent immobilier, 2651-3 (TVA).

Voir aussi **Ambassadeur**, **Commissionnaire**, **Courtier**, **Intermédiaire**, **Représentant**.

Agio, voir **Intérêt**.

Agrandissement, voir **Construction**.

Agrément fiscal.

Étude d'ensemble, 7870 et s. (RC).

Agrément des CGA/AGA, 7846 et s. (RC).

Agrément pour investissements dans les DOM-TOM, 1869 et s. (IS).

Retrait d'agrément, 7115, 7878 (RC).

Agriculture.

Régime de la TVA agricole (étude d'ensemble), 2616, 2740 et s. (TVA).

Régime simplifié de l'agriculture, 2473, 2766 et s. (TVA) ; 7321 (RC : sanctions) ; 9261 à 9264 (Rec.).

Bénéfices agricoles, 300 et s. (BA : étude d'ensemble).

Agriculture biologique, 114-9 (IR) ; 383-3 (BA) ; 1990 (FE) ; 6302-1 (TF : exonération).

Exonération des plus-values, 1263 et s. (BIC).

Agriculateur adhérent d'un centre de gestion agréé (CGA), 381 (BA).

Agriculateur ayant une activité de négociant en baux, 316-2, 321 (BA) ; 2743 et s. (TVA agricole).

Agriculateur effectuant des travaux forestiers, 305-4, 341-4 (BA) ; 2742 (TVA agricole).

Bâtiments servant aux exploitations agricoles, 224 et s. (RF) ; 349 (BA).

Délais de paiement accordés aux agriculteurs, 9017 (Rec.).

Jeunes agriculteurs, 356-1, 375 (BA) ; 4270, 4271 (Enr.) ; 6310 (TF).

Remboursement forfaitaire agricole, 2774 et s. (TVA).

Voir aussi **Fermier**, **Métayage**.

Aidants familiaux.

Salariés, 408 (TS).

Non-salariés, 507 (BNC).

Aide.

Aides agricoles, 317, 359-1, 375 et s. (BA).

Aides à caractère social, 430, 439 (TS).

Aide à l'acquisition de véhicules propres, 516-3 (BNC).

Aide à la construction, 213-2, 224-2 (RF) ; 1060-5 (BIC).

Aide à l'industrie cinématographique, 1026-5 (BIC).

Aide juridictionnelle, 2359, 2697 (TVA).

Aide à la télétransmission des feuilles de soins, 516-2, 525 (BNC).

Aide publique à une couverture de santé, 4717 (Enr.).

Aides publiques à la recherche, 1026-3 (BIC).

Aide à la personne, 2363-1 (TVA : taux).

Voir aussi **Allocation**, **Subvention**.

Alcool, 2182 (TVA : exonération), 2335 et s. (TVA : taux).

Aliénation, voir **Vente**.

Aliment.

Aliments utilisés pour l'alimentation humaine, 2335 et s. (TVA : taux).

Aliments utilisés pour la nourriture des animaux, 2339 (TVA : taux).

Taxe spéciale sur les huiles, 2942 et s. (TCA).

Allocation.

Allocation à caractère social ou familial, 430 (TS).

Allocation pour frais, 421, 426 et s., 497 (TS) ; 719 (IR) ; 1033 et s., 1040 (BIC).

Allocation aux pré-retraités, 420 (TS).

Allocation aux anciens combattants ou rapatriés, 433, 445 (TS).

Allocation de saison versées aux artistes, 428 (TS).

Allocation aux salariés privés d'emploi, 419 (TS) ; 805-1 (Taxe sur les salaires).

Allocation versée par la sécurité sociale (ex. FNS ou AVTS), 439, 496 (TS).

Allocation de vétérance aux anciens sapeurs-pompiers, 434 (TS).

Allocation de veuvage, 445 (TS).

Voir aussi **Aide, Indemnité, Prestation, Prime** et se reporter au mot générique concerné.

Alsace-Moselle, 827 (Taxe d'apprentissage) ; 4009, 4037 (Enr.) ; 6505 et s. (IDL : taxes annexes) ; 8001 (Cad.) ; 8300 (PF).

Amarrage.

Amarrage de bateaux, 2208 (TVA).

Ambassade, Ambassadeur, 33 (IR) ; 802 (Taxe sur les salaires) ; 6013, 6207 (IDL).

Ambulance, 1030 (BIC : amortissement) ; 2170 (TVA : exonération).

Ambulant, voir **Marchand**.

Amélioration.

Amélioration du fonds agricole, 349, 351, 364-1 (BA).

Travaux d'amélioration, 219, 227 et s. (RF) ; 1021 (BIC) ; 2361 et s. (TVA) ; 3010 (TVA immobilière).

Primes d'amélioration de l'habitat rural, 224-2 (RF).

Aménagement.

Aménagement rural, 349, 355-1 (BA) ; 4303 (Enr.) ; 8232 (Cad.) ; 8329, 8377 (PF).

Aménagement du territoire, 399 et s. (BA) ; 508-1 (BNC) ; 1841 et s., 1910 et s. (FE) ; 4359 (Enr.) ; 6065-3 et s. (CET) ; 7873 (RC : agréments).

Aménagement urbain, 4304 (Enr.) ; 8377 (PF).

Établissements publics d'aménagement, 4274 (Enr.).

Amende.

Amendes fiscales, 7251 et s. (RC : étude d'ensemble).

Amendes pénales, 7380 et s. (RC : étude d'ensemble).

Déduction des amendes fiscales et pénales, 1049, 1050 (BIC).

Prescription des amendes fiscales, 7040 à 7042 (RC).

Amendes civiles, 8318, 8328 (PF).

Voir aussi **Infraction, Sanction**.

Amendement.

Amendement calcaire, 2340 (TVA : taux).

Amendement agricole, 354 (BA).

Amiante.

Dépenses liées à l'amiante, 219-2 et 225 (RF).

Indemnité versée suite à une exposition à l'amiante, 434 (TS) ; 4522-2 (Enr. : successions).

Préretraite amiante, 420 (TS).

Amortissement.

Étude d'ensemble, 1081 et s. (BIC).

Amortissement accéléré, 1104 et s. (BIC).

Amortissement des biens professionnels, 364 et s., 384-2 (BA) ; 517, 521, 528, 543-1 (BNC).

Amortissement du capital, 1575 (Dist.).

Amortissement dégressif, 528 (BNC) ; 1098 et s. (BIC).

Amortissement différé, 1093 et s. (BIC) :

Amortissement des éléments comptabilisés à tort en frais généraux, 1091 (BIC).

Amortissement exceptionnel, 528 (BNC), 1083, 1104 et s. (BIC) :

Amortissement linéaire, 528 (BNC) ; 1097 et s. (BIC).

Amortissement des logements locatifs neufs [Périsol], 221 (RF).

Amortissement des logements locatifs neufs du secteur intermédiaire [Besson], 222 (RF).

Amortissement des logements locatifs neufs ou anciens réhabilités [Robien], 222-1 et s. (RF).

Amortissement minimal, 1092 (BIC).

Base de calcul de l'amortissement, 1085 (BIC).

Tableau ou registre des amortissements, 333 (BA) ; 543-1 (BNC) ; 1090 (BIC).

Taux d'amortissement, 1097-1 (BIC).

ANAH, ANAHR.

Contribution sur les revenus locatifs, 878-4 (CRL : exonération).

Imposition des subventions, 213-1 (RF : subventions ANAH), 224-2 (RF : subventions ANAHR).

Taxe foncière, 6211-4 (TF : exonération).

Analyse.

Analyse d'eau ou d'aliment, 2059 (TVA).

Analyse médicale.

Laboratoires d'analyse médicale, 507 (BNC) ; 2059, 2170, 2225 (TVA).

Animal.

Abattage d'animaux, 317 (BA).

Aliments destinés aux animaux, 2339 (TVA : taux).

Animaux reproducteurs ou de trait, 350 (BA).

Animaux vivants de boucherie et de charcuterie, 316-2, 321 (BA) ; 2366 (TVA : taux), 2743, 2753 et s., 2764 (TVA agricole), 2777 (TVA : remboursement forfaitaire) ; 7340 (RC).

Dépouilles et sous-produits d'animaux, 2338 (TVA : taux).

Dresseurs d'animaux, 2356 (TVA : taux).

Élevage d'animaux, 302 (BA).

Gardiennage d'animaux, 307-2 (BA) ; 2742 (TVA agricole).

Indemnités versées aux propriétaires d'animaux abattus, 317-1, 341-4 (BA).

Location d'animaux, 2742 (TVA agricole).

Prise en pension d'animaux, 307-2, 353 (BA).

Redevances sanitaires d'abattage et de découpage, 2910-1 et s. (TCA).

Régime du remboursement forfaitaire, 2774 et s. (TVA agricole).

Soins dispensés aux animaux, 2053 (TVA).

Stocks d'animaux, 354, 372 et s., 384-4 (BA).

Voir aussi **Agriculture, Bétail, Élevage**.

Annonce.

Recettes d'annonces dans la presse, 2855 (TVA).

Annualité.

Annualité de l'impôt, 1 (IR) ; 4821 (ISF) ; 6026 et s., 6073, 6094, 6402 (IDL).

Annulation.

Annulation de vente, 2442 et s. (TVA).

Anonyme.

Bons et titres anonymes, 619-1 (RCM) ; 922 (FP : plus-values mobilières).

Antiparasitaire, 2340 (TVA : taux).

Antiquité, voir **Objet**, **Objet d'antiquité**.

Antisémité.

Orphelins de parents victimes de persécutions antisémites, 442, 446 (TS).

Apiculteur, 302, 337-2 (BA).

Appareil.

Appareils automatiques, 2090, 2354 (TVA).

Appareillage.

Appareillage et équipement pour handicapés, 115-18 (IR : crédit d'impôt), 2342 et 2342-1 (TVA : taux).

Appartement, voir Logement.**Apport.**

Apport en compte courant, 1010-1, 1064-2 et s. (BIC).
Apport en numéraire, 4633 (Enr.).

Apport partiel d'actif, 1451 et s. (IS) ; 1633 (Dist.) ; 4662 (Enr.).

Apport en société, 317-1, 354-2, 355-1 (BA) ; 1236 (BIC) ; 2006 (TVA) ; 3011-1, 3706 et 3725 (FI) ; 4156, 4601 et s. (Enr.) ; 8308 (PF).

Paiement fractionné des droits d'apport, 9202 (Rec.).
Plus-values d'apport, 355-1 (BA) ; 558-3, 586 et s. (BNC) ; 1283 et s. (BIC).

Remboursement d'apport, 1584, 1586, 1627 (Dist.).

Apprenti, Apprentissage.

Avantages en nature des apprentis, 461 (TS).

Contribution au développement de l'apprentissage, 829

Contribution supplémentaire à l'apprentissage, 829-3 (Taxe d'apprentissage) ; 9300 (Rec.).

Crédit d'impôt apprentissage, 114-6 (IR) ; 593 (BNC) ; 1852 (FE).

Salaires des apprentis, 408, 434 (TS) ; 805-1 (Taxe sur les salaires).

Taxe d'apprentissage, 815 et s. (FP) ; 1047 (BIC : charges).

Aquaculture, voir Pêche.**Arbitrage, voir Jugement.**

Arbitre, 506-1, 508-7 (BNC : sport).

Arbre.

Terrains nouvellement plantés en arbres, 6302 et s. (TF).

Voir aussi **Bois**.

Archéologie, 1068 (BIC : charges).

Architecte, 500-1 (BNC) ; 2015, 2351 (TVA).

Argent, 2862 et s. (TVA) ; 3401 et s. (FI).

Armateur.

Armateur à la pêche, 2086, 2177 (TVA).

Arme.

Carte européenne d'arme à feu, 4714 (Droit de timbre).

Arpentage, 8223 et s. (Cad.).

Arrérage.

Arrérages des créances, dépôts, cautionnements, comptes courants, 607 (RCM).

Arrérages d'obligations et produits assimilés, 605, 614 (RCM).

Arrérages de pensions ou rentes, 75, 707 (IR) ; 436 et s., 479, 480 et s. (TS) ; 910 (FP).

Arrêt.

Arrêts des cours administratives d'appel, 4206 (Enr.) ; 7595-1 (RC).

Arrêts des cours d'appel, 7596-6 (RC).

Arrêts du conseil d'État, 4206 (Enr.) ; 7599 (RC).

Voir aussi **Jugement**.

Art, voir **Objet** et **Œuvre**, Œuvre d'art.

Art et essai, voir **Cinéma**.

Artisan.

Artisans pêcheurs, 412, 461 (TS) ; 1001 (BIC) ; 1968 (FE) ; 6504 (IDL : taxe annexe).

Cotisation foncière des entreprises, 6069 (CET).

Imposition des artisans, 1001 (BIC).

Taxe pour frais de chambres de métiers, 6505 et s. (IDL).

Artiste.

Allocations, indemnités, rémunérations versées aux artisans, 405, 428 (TS), 507 (BNC).

Artistes interprètes des œuvres de l'esprit, 2057, 2351, 2700 et s. (TVA).

Artistes peintres, 500-1 (BNC).

Artistes du spectacle, 405, 457-1 (TS) ; 507 (BNC) ; 2057 (TVA).

Cotisation foncière des entreprises, 6062 (CET).

Retenue à la source, 715, 726, 728 (IR) ; 9141 (Rec.).

Ascendant.

Ascendant à charge, 70 et s. (IR) ; 6021-1 (TH).

Successions au profit des ascendants, 4523 et s. (Enr.).

Ascenseur.

Installation ou remplacement d'un ascenseur, 115-19 (IR : crédit d'impôt) ; 218, 219 (RF).

Ascenseur conçu pour les handicapés, 2342 (TVA : taux).

Assainissement.

Assainissement de l'air, 1105 (BIC).

Service d'assainissement de l'eau, 2221 (TVA).

ASSEDIC, voir Pôle emploi.

Assemblage cadastral particulier (ACP), 8068-1 (Cad).

Assemblée.

Assemblée d'associés ou d'actionnaires, 1059 (BIC), 1465 (IS).

Indemnités des membres des assemblées parlementaires, 409, 418 (TS).

Assiette, voir **Base d'imposition**.

Assignation, 7580 et s. (RC).

Assistance.

Assistance administrative et fiscale internationale, 7044-1 à 7044-3, 7093, 7189, 7211 (RC).

Assistance dans le cadre des contrôles à la circulation, 7098-2 (RC).

Assistance d'experts techniques, 7051-6 (RC).

Assistance d'un conseil, 7186-3 et s., 7192-1 (RC).

Assistance internationale au recouvrement, 7093 et s. (RC).

Assistante maternelle.

Frais de garde des enfants, 116 et s. (IR : crédit d'impôt).

Imposition des revenus, 408, 458-2 (TS).

Taxe sur les salaires, 802, 805-1 (Taxe sur les salaires : exonération).

Association.

Associations et organismes à but non lucratif, 801, 812-1 et s. (Taxe sur les salaires) ; 1409-6, 1412-3, 1510 et s. (IS) ; 2171 et suiv., 2199, 2651-6 (TVA) ; 6055 (CET).

Association issue d'une transformation de société ou d'organisme, 590-11 (BNC).

Apports immobiliers aux associations, 4613 (Enr.).

Association d'aide alimentaire, 100-6, 100-10 (IR : réduction d'impôt).

Association de carrière de cheval de course, 307-6 (BA) ; 507, 512-2 (BNC).

Association effectuant le contrôle technique des véhicules, 2172 (TVA).

Association exploitant des centres de soins vétérinaires, 2172 (TVA).

Association foncière pastorale, 6309 (TF).

Association interentreprise de médecine du travail, 1402 (IS) ; 2062 (TVA).

Association intermédiaire, 812-1 (Taxe sur les salaires) ; 2172 (TVA).

Association de mutilés de guerre, 6301-1 (TF).

Association de permanence de soins et urgences médicales, 2172 (TVA).

Dons à des associations, 100 et s. (IR) ; 1060 et s. (BIC).

Terrains ou locaux des associations, 6008, 6301-1 (IDL).

Association agréée (AA).

Étude d'ensemble, 7840 et s. (RC).

Interdiction de créer ou de diriger une AA, 7386-2 (RC).

Régime fiscal, 2056 (TVA), 7863 (RC).

Association de gestion et de comptabilité (AGC), 7864 (RC).

Associé.

Associé d'exploitation agricole, 310 et s., 341-4 (BA) ; 417 (TS).

Associé d'une société civile de moyens, 587 (BNC).

Associé d'une société civile professionnelle, 585 et s. (BNC).

Associé d'une société de pêche artisanale, 412 (TS) ; 1001 (BIC) ; 1968-1 (FE).

Associé de sociétés soumises à l'impôt sur le revenu, 35 et s. (IR) ; 510, 512-6, 542-3 (BNC) ; 624 (RCM).

Avances, prêts, acomptes aux associés, 1566 et s., 1578 (Dist.).

Comptes courants d'associés, 607, 616 et s. (RCM) ; 1064-2 et s. (BIC) ; 4508-2, 4859-1 (Enr.).

Déclaration des rémunérations d'associés, 918 (FP).

Distribution aux associés, 1551 et s. (Dist.).

Rémunération des associés, 260 et s. (Rém. Art. 62) ; 1036 et s. (BIC).

Assujetti.

Assujetti à la TVA, 2044 et s., 2601, 2740 et s. (TVA).

Assujetti occasionnel, 2483 (TVA).

Assujetti partiel à la TVA, 2401 (TVA).

Assujetti revendeurs, 2817 et s. (TVA).

Assurance.

Agents d'assurance, 417 (TS) ; 507, 552 et s. (BNC) ; 2179 (TVA).

Cotisations d'assurance, 269 (Rém. art. 62 : déduction) ; 368 et s. (BA : charges) ; 523 (BNC : charges) ; 1042, 1057 (BIC : charges).

Assurance contrat « homme-clé », 1026 (BIC : produits), 1057 (BIC : charges) ; 361 (BA).

Assurance loyers impayés, 114-20 (IR : crédit d'impôt) ; 217, 225 (RF).

Assurance vie ou décès, 102 (IR : réduction d'impôt rente-survie, épargne handicap) ; 1026, 1057 (BIC) ; 4506, 4760 et s. (Enr.).

Compagnies et sociétés d'assurance, 552 (BNC) ; 801 (Taxe sur les salaires) ; 1025, 1274 (BIC) ; 4764, 4775 (Enr. : obligations déclaratives).

Fonds d'assurance formation, 837-2 (Participation-formation).

Indemnités d'assurance, 213 et s. (RF) ; 317, 361, 386-2 (BA) ; 421, 445 (TS) ; 1026 (BIC : produits), 1236-1, 1240 (BIC : plus-values) ; 2258 (TVA).

Obligations des entreprises d'assurance, 4764, 4775 (Enr.).

Opérations d'assurance, 2125, 2179 (TVA).

Frais et prime d'assurance, 102 (IR) ; 217 et s. (RF) ; 521, 523 (BNC) ; 1032, 1057 (BIC).

Provisions des entreprises d'assurance et de réassurances, 1166 et s. (BIC).

Sociétés d'assurance mutuelles, 1409-3, 1437 (IS).

Taxe sur les conventions d'assurance, 4112, 4768 (Enr.) ; 9238 (Rec.).

Taxe sur les excédents des provisions des entreprises d'assurance, 1825 (FE).

Taxe exceptionnelle sur la réserve de capitalisation des entreprises d'assurance, 2996 (TCA).

Voir aussi **Cotisation**.

Attestation.

Attestation d'achats en franchise, 2201 (TVA).

Attestation pour les biens placés sous régime suspensif, 2206 (TVA).

Attestation d'exportation, 2197, 2203 (TVA).

Attestation notariée, 4007, 4119 (Enr.) ; 8311, 8319 (PF).

Audiovisuel.

Contribution à l'audiovisuel public, 2974 et s. (TVA) ; 6530 et s. (IDL).

Crédit d'impôt audiovisuel, 1849 (FE).

Matériel audiovisuel, 2332 (TVA : taux).

Voir aussi **Cinéma, SOFICA**.

Augmentation de capital, 1555 (Dist.) ; 4633 et s. (Enr.).

Auteur.

Auteurs des œuvres de l'esprit, 549-5 (BNC) ; 2057, 2351, 2700. et s. (TVA).

Droits d'auteurs, 553 et s. (BNC : régime spécial d'imposition) ; 707 (IR) ; 917 (FP) ; 2057, 2109, 2125, 2351, 2700 et s. (TVA).

Retenue de TVA, 2900 et s. (TVA).

Retenue à la source, 726 (IR) ; 9141 (Rec.).

Auto-école.

Véhicule d'auto-école, 1030 (BIC).

Exploitant d'auto-école, 507 (BNC) ; 2069, 2170, 2405-1 (TVA).

Auto-entrepreneur, 551 et s. (BNC) ; 1352 et s. (BIC)

Autocar, Autobus, 2405-1 (TVA : déduction).

Autoconsommation, voir **Prélèvement**, Prélèvement par l'exploitant.

Automobile, voir **Véhicule**.

Autorisation.

Autorisation d'occupation temporaire du domaine public, 4165 (Enr. : tarif).

Autoroute.

Ouvrages autoroutiers, 3024 (FI).

Société concessionnaire d'autoroute, 2277 (TVA).

Taxe due par les concessionnaires d'autoroute, 2965 (TCA) ; 9096 (Rec.).

Auxiliaire.

Auxiliaires médicaux, 6065-1 (CET)..

Agents auxiliaires, 409 (TS).

Avance.

Avance à un associé, 625 (RCM) ; 1566, 1607 (Dist.).

Avance aux cultures, 354, 354-3, 384-4 (BA) ; 2758 (TVA).

Avance sur fermages, 224-2 (RF).

Avance sur honoraires, 514 (BNC).

Avance d'une banque au titulaire d'un marché public, 2311 (TVA).

Déclaration des avances (prêt sans intérêt), 933 et s. (FP).

Avantage en nature, 422, 459 et s., 495 (TS), 719 (IR) ; 1033, 1034, 1070 (BIC) ; 1436 (IS) ; 1561, 1590 (Dist.)

Aveugle, voir **Handicapé**.

Aviculteur, 302, 318, 337-2 (BA).

Avion, voir **Aéronef**.

Avis.

Avis relatifs aux réclamations contentieuses, 7471 et s., 7487 (RC).

Avis relatifs aux demandes gracieuses, 7763 et s., 7774 (RC).

Avis de contrôle d'un entrepôt, 7103-2 (RC).

Avis d'enquête, 7099-1 (RC).

Avis du Conseil d'État sur des questions de droit, 7593-1 (RC).

Avis de la Cour de cassation sur des questions de droit, 7593-3 (RC).

Avis des commissions départementales, 7163 et s. (RC).

Avis d'imposition, 9010 (Rec.).

Avis de mise en recouvrement, 7253 (RC) ; 9326 et s. (Rec.).

Avis de passage, 7078 (RC).

Avis à tiers détenteur, 9342 et s. (Rec.).

Avis de vérification, 7186-2 et s. (RC).

Avitaillement.

Avitaillement des navires et aéronefs, 2138, 2194, 2208 et s., 2164 (TVA).

Avitaillement des moyens de transports privés, 2212 (TVA).

Avocat, 500-1, 501, 590-5 (BNC : revenus imposables), 514 (BNC : recettes) ; 2055 (TVA : imposition), 2258 (TVA : base d'imposition), 2359 (TVA : taux), 2695 et s., 2705 (TVA : franchise) ; 6008 (TH : local affecté à l'Ordre) ; 7456 (RC : représentation du contribuable).

Avoué, 501 (BNC : revenus imposables), 514 (BNC : recettes) ; 2055 (TVA : imposition), 2359 (TVA : taux), 2695 et s., 2705 (TVA : franchise).

B

Bagage.

Marchandises emportées dans les bagages, 2212 et s. (TVA).

Bail.

Bail à construction, 200, 239 et s. (RF : loyers imposables) ; 1120 (BIC : amortissement), 1276 (BIC : plus-values) ; 2243 (TVA sur option), 2323 (TVA : exigibilité) ; 3032 (TVA immobilière : exonération), 3003, 3005-1, 3006-2 (TVA immobilière), 3271 (FI : plus-value immobilière) ; 4252-5, 4405 (Enr. : tarif) ; 6401 (TF) ; 8330 (PF).

Bail à réhabilitation, 200, 240 et s. (RF : loyers imposables) ; 4120, 4405 (Enr. : tarif) ; 6213-1 (TF : exonération).

Bail de biens ruraux, 224 (RF), 309-2 et s. (BA), 2244, 2744 (TVA), 4405 (Enr. : tarif), 4515-1 (Enr. : successions), 4860 et s. (ISF).

Bail emphytéotique, 4120, 4252-5, 4405 (Enr. : tarif) ; 8308 (PF).

Bail d'immeubles ou de meubles, 4400 et s. (Enr.).

Bail de plus de 12 ans, 4009, 4120, 4405 (Enr.) ; 8309, 8332, 8427 (PF).

Droit au bail, 4133, 4367 (Enr.).

Enregistrement des baux, 4004, 4007 (Enr.).

Cession de bail, 4123 (Enr.).

Balayage.

Taxe de balayage, 6507 (IDL : taxes annexes).

Banque.

Imposition des banques, 801 (Taxe sur les salaires) ; 2125 (TVA : territorialité), 2861 et s. (TVA : étude d'ensemble).

Crédit d'impôt, 1981, 1986 et s. (FE : prêt sans intérêt).

Provisions particulières, 1164 (BIC).

Barème.

Barème de l'IFA, 1793 (FE).

Barème de l'IR, 95 (IR).

Barème kilométrique, 498 et s. (TS).

Barème de taxation d'après les éléments du train de vie, 184, 189 (IR).

Voir aussi **Tarif**.

Base d'imposition, 2250 et s. (TVA) ; 6020 et s. (TH), 6069 (CET), ; 6215, 6303 (TF).

Bateau.

Bateaux de plaisance, 189 (IR : élément de train de vie) ; 1030, 1070 (BIC) ; 2124, 2194 (TVA) ; 4709 (Enr.).

Bateaux utilisés en un point fixe, 6202 (TF).

Bateaux de pêche, 1127 (BIC : Amortissement) ; 1970 et s. (FE : Plus-value).

Biens livrés à bord d'un bateau, 2119, 2189 (TVA).

Exclusion du droit à déduction des bateaux, 2405-1 (TVA).

Opérations portant sur des bateaux, 1280-4 (BIC : plus-values) ; 2086 (TVA : imposition), 2191, 2208 (TVA : exonération), 2886 et s. (TVA : opérations intra-communautaires) ; 4389 (Enr.).

Voir aussi **Navire**.

Bâtiment.

Amortissements des bâtiments, voir **Construction**.

Bâtiments industriels, 1099-1 (BIC) ; 6202 (TF).

Bâtiments ruraux, 349, 355 (BA) ; 6012, 6204 (TF).

Entreprises du bâtiment, 1016 (BIC).

Bénéfice.

Bénéfices agricoles, 300 et s. (BA : étude d'ensemble) ; 1022 (BIC : BA accessoire) ; 1512 (IS : BA des organismes non lucratifs).

Bénéfice de change, 1026 (BIC).

Bénéfices distribués, voir **Distribution** et **Revenu**.

Bénéfices industriels et commerciaux, 1000-1 et s. (BIC : étude d'ensemble).

Bénéfice mondial ou consolidé, 1444 (IS).

Bénéfices non commerciaux, 500 et s. (BNC : étude d'ensemble) ; 706 (IR : non-résidents) ; 1022 (BIC : BNC accessoire).

Bénéfices provenant d'une entreprise soumise à un régime fiscal privilégié, 1637 et s. (Dist. : taxation particulière).

Incorporation de bénéfices au capital, 1555 (Dist.) ; 4636 (Enr.).

Reconstitution du bénéfice, 1379 (BIC).

Transfert de bénéfices à l'étranger, 1007 (BIC).

« **Besson** », 219-1 (RF : dépenses d'amélioration), 222 (RF : amortissement logements neufs).

Bétail.

Élevage de bétail, 318 (BA).

Perte de bétail, 342-2 (BA) ; 6308 (TF).

Voir aussi **Animal**.

Beurre, 2337 (TVA : taux).

Bicyclette, voir **Cycle**.

Bien.

Biens d'équipement, 1085, 1098 et s. (BIC : amortissement).

Biens donnés en location ou mis à disposition, 1119 (BIC : amortissement).

Biens affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle, 1010-2 (BIC) ; 4513 et s. (Enr.) ; 4848-1 (ISF).

Biens grevés d'un usufruit, 4507, 4846 (Enr.).

Biens inscrits à l'actif, 1226 (BIC) ; 3370 (FI).

Biens mobiliers d'investissement, 2073 et s. (TVA : LASM), 2089 (TVA : imposition des cessions), 2162 et s. (TVA : exonération), 2759 (TVA agricole) ; 4384 (Enr.).

Biens d'occasion, 2162 (TVA : exonération), 2815 et s. (TVA : règles particulières).

Biens professionnels, 4851 et s. (ISF).

Livraisons et locations de biens, 2003 et s., 2064 et s. (TVA).

Registre des biens, 2653 et s. (TVA), 7067-4 (RC).

Voir aussi **Meuble**, **Immeuble**.

Bienfaisance.

Manifestation de bienfaisance, 805-1 (Taxe sur les salaires) ; 2171 (TVA).

Bijouterie, Bijou.

Évaluation des bijoux, 4508-9, 4542, 4872 (Enr.).

Ouvrages composés de métaux précieux ou de pierres précieuses, 2332 (TVA : taux) ; 3400 et s. (FI : plus-values).

Taxe forfaitaire sur les ventes, 3400 et s. (FI).

Bilan.

Clôture du bilan et période d'imposition, 1009 (BIC).
Correction symétrique des bilans, 1377 et s. (BIC).
Dispense de production du bilan, 1386 (BIC).
Inscriptions au bilan, 348 et s. (BA) ; 1010-2 (BIC).
Principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture, 1377 et s. (BIC).

Voir aussi **Actif et Réévaluation**.

Billet.

Billets d'entrée dans les salles de spectacles, 2651-8 (TVA), 7340 (RC).

Billet de trésorerie, 607-3 (RCM) ; 1024-4 (BIC).

Bois.

Bois abattus, 2338 (TVA : taux).
Bois de chauffage, 2338-1 (TVA : taux).
Bois et forêts destinées à être reboisées, 4273-3, 4273-4 (Enr.).
Exonération, 4514 (Enr.), 4864 (ISF) ; 6302 (TF).
Voir aussi **Forêt, Forestier**.

Boisson.

Cotisations sur les boissons alcooliques, 2252 (TVA).
Livraison à soi-même de boissons par un débitant récoltant, 2078 (TVA).
Manquants, 2084 (TVA).
Taux d'imposition : 2335 et s. (TVA).

Bon.

Bons de caisse, 606 (RCM : définition), 610, 611 (RCM : retenue à la source), 615, 619 (RCM : Prélèvement).

Bons à moyen terme négociables, 607-3 (RCM : définition) ; 1024-4 (BIC).

Bons de réduction ou de remboursement, 2259 (TVA : base).

Bons de souscription ou d'achat d'actions, 421 (TS) ; 938-1 (FP : plus-values mobilières) ; 1259 (BIC).

Bons de souscription de parts de créateur d'entreprise, 1770 (IS : intéressement).

Bons du Trésor et assimilés, 604, 617, 619 (RCM) ; 1024-4 (BIC).

Opérations sur bons d'option, 57-9 et s. (IR) ; 503-1 (BNC) ; 684 et s. (RCM) ; 1002 (BIC).

Prélèvement sur les bons anonymes, 4730 et s. (Enr.) ; 9020, 9235 (Rec.).

Produits des bons ou contrats de capitalisation, 608 et s., 615, 619 (RCM).

Boni.

Boni de fusion, 1631 (Dist.).

Boni de liquidation, 669 (RCM) ; 1584 et s., 1625 (Dist.).

Bordereau.

Bordereau de dépôt (d'actes), 4039, 4039-1, 4044 (Enr.).

Bordereau d'inscription ou de renouvellement, 8355 (PF).

Bordereau de journée, 4040 (Enr.).

Bordereau de recettes, 2324 (TVA : spectacles).

Bordereau de situation, 9015 (Rec.).

« Borloo-ancien ».

Déduction spécifique, 223-9 (RF).

« Borloo-neuf ».

Amortissement des logements neufs, 222-1 (RF).

Déduction spécifique, 223-7 (RF).

Dépenses d'amélioration, 219-1 (RF).

Dépenses de (re)construction ou d'agrandissement, 219-4 (RF).

« Borloo-SCPI ».

Déduction spécifique, 223-8 (RF).

Boucherie et Charcuterie.

Voir **Abattage, Animal, Bétail et Éleveur**.

« **Bouclier fiscal** », 7700 et s. (RC).

Bourse.

Opérations de bourse, 503 (BNC) ; 938 et s. (FP : plus-values mobilières) ; 2861 et s. (TVA).

Bovin.

Élevage de bovins, 318, 337-2 (BA).

Vente de bovins, 2743 (TVA agricole).

Voir aussi **Animal, Bétail**.

Box, voir Garage.

Boxeur professionnel, 507 (BNC).

Branche.

Branche complète d'activité, 1283, 1289 et s. (BIC : plus-values) ; 1451-1 et s. (IS : fusions), 1987-1 (IS : exonération).

Brevet.

Amortissement de brevets, 1097-1, 1121 (BIC).

Cession et concession de brevets, 558 et s. (BNC) ; 1232 et s., 1243 (BIC) ; 2064, 2125 (TVA) ; 4358 (Enr.).

Bruit.

Matériel destiné à réduire le bruit, 1114 (BIC : amortissement).

Bulletin.

Bulletin d'achat, 2785 (TVA agricole).

Bureau.

Matériel et machines de bureau, 1055, 1099 (BIC).

Bureaux d'études, 2053 (TVA).

Fournitures et frais de bureau, 476-7 (TS) ; 521, 525 (BNC), 1059 (BIC).

Taxe sur les bureaux en Ile de France, 223 (RF : déduction) ; 1047 (BIC : charges) ; 3800 et s. (FI : étude d'ensemble) ; 9309 (Rec.).

C

Cacao, 2337 (TVA : taux).

Cadastre, 8000 et s. (Cad.).

Cadeau, 2075 (TVA : imposition), 2405-1 (TVA : déduction) ; 1070 (BIC) ; 514 (BNC).

Voir aussi **Don**.

Cafétéria, 2272 (TVA).

Caisse.

Bons de caisse, 606 (RCM : définition), 610 (RCM : retenue à la source), 615 et s. (RCM : prélèvement libératoire).

Caisse de crédit agricole, 604, 617 (RCM : prélèvement) ; 803 (Taxe sur les salaires) ; 1407, 1513 (IS).

Caisse de crédit municipal, 1409-1 (IS).

Caisse de crédit mutuel, 617 (RCM) ; 1408, 1418 (IS).

Caisse des écoles, 802 (Taxe sur les salaires).

Caisse d'épargne, 607-1 (RCM) ; 1409-1, 1513 (IS : RCM imposables).

Caisse de retraite et de prévoyance, 801 (FP : taxe sur les salaires) ; 1516 et s. (IS).

Calamité agricole.

Réduction du bénéfice agricole, 342 et s. (BA).

Fonds national de garantie des calamités agricoles (FNGCA), 4117 (Enr.).

Indemnités perçues, 2747 (TVA).

Dégrèvement de taxe foncière, 6307 (TF).

Calcul.

Calcul de l'impôt, 95 et s. (IR) ; 1490 et s. (IS) ; 4879 et s. (ISF).

Calcul de la prime pour l'emploi, 123 et s. (IR).

Camion, camionnette.

Amortissement des camions, 1099 (BIC).

Taxe sur les cartes grises, 4714 (Enr.).

Voir aussi **Automobile et Véhicule**.

Camping-caravaning.

Location d'emplacements, 2347 (TVA : taux).
Redevance, 6506-1 (IDL : TEOM).

Canalisation.

Remise en état des canalisations, 218 (RF).

Cantine. 2180 (TVA : exonération), 2348 (TVA : taux).**Capital.**

Amortissement du capital, 1575 (Dist.) ; 4643 (Enr.).
Augmentation ou réduction de capital, 1555 (Dist.) ; 4633 et s. (Enr.).
Capital-décès, 4762 (Enr.).
Intérêts du capital, 1063 (BIC).
Rachat du capital par les salariés, 467 et s. (TS).
Sociétés de capital risque (SCR), 1423 et s. (IS) ; 1653 et s. (Dist.).

Capitalisation.

Droits dus, 4633 et s. (Enr.).
Bons et contrats de capitalisation, 608 et s. (RCM).

Caravane.

Location d'emplacements, 2347 (TVA).
Situation au regard de la taxe d'habitation, 6004 (TH).
Résidence mobile terrestre, 4817 (Enr. : taxe annuelle d'habitation).

Carburant.

Frais de carburant, 1389 (BIC : frais exposés par l'exploitant) ; 498 (TS : frais exposés par les salariés) ; 2405-1 (TVA : déduction).

Régime spécial d'imposition, 2840 et s. (TVA).

Carrière.

Concession du droit d'exploitation des carrières, 200 (RF : revenu imposable) ; 303-2 (BA) ; 2064, 2068 (TVA).

Travaux de remise en état, 1159 (BIC : provisions).

Carry-back, voir **Report**, Report en arrière des déficits.**Carte.**

Carte d'invalidité, 88, 90, 93-1 et s. (IR).
Carte européenne d'arme à feu, 4714 (Droit de timbre).
Carte nationale d'identité, 4708-4 (Enr. : droit de timbre).

Voir aussi **Titre**.

Carte grise.

Cartes grises des véhicules automobiles, 4711-1 et s. (Enr. : taxes) ; 9077 (Rec. : taxe régionale).

Cascade.

Déduction en cascade, 7213 et s. (RC : étude d'ensemble), 7140 (RC).

Casino.

Casinos et maisons de jeux, 2179, 2987 et s. (TVA).

Cassation.

Pourvoi en cassation :
 . devant le Conseil d'État, 7597 et s. (RC).
 . devant la Cour de Cassation, 7600 (RC).

Cassette.

Cassettes vidéo, 1128 (BIC : amortissement).
Cassettes vidéo pornographiques ou d'incitation à la violence, 2333 (TVA).

Castor.

Groupelements dits de castors, 1418 (IS) ; 3103 (FI).

Caution.

Dépôt de garantie, 208 (RF).
Engagement de caution, 476-7 (TS) ; 1162 (BIC : provisions).

Cautionnement.

Généralités, 514 (BNC) ; 607 et s. (RCM) ; 1024 (BIC) ; 2202, 2231, 2485, 2555, 2655 (TVA).
Contrat de cautionnement, 9421 et s. (Rec.).
Voir aussi **Caution**.

Caviar, 2335 (TVA : taux).**CE** (Communauté européenne).

Assistance mutuelle entre les États membres de la CE, 7093 et s. (RC).

CESU, 432-8 (TS : exonération), 1043-1 (BIC).**Cédérom**, 2850 (TVA).**Célibataire.**

Enfant à charge célibataire, 18 (IR).
Quotient familial, 94 (IR).

Centre.

Centre de gestion agréé (CGA), 7840 et s. (RC : étude d'ensemble).
Centre de formalités des entreprises (CFE), 2601 et s. (TVA : déclarations).
Centre d'actions sociales, 802 (FP : taxe sur les salaires).

Centre des œuvres universitaires et scolaires, 4274 (Enr.).

Centre de coordination de recherche, 1007 (BIC), 1429-3 (IS).

Centre de logistique, 1429 (IS : modalités d'imposition), 801 (Taxe sur les salaires), 816 (Taxe d'apprentissage) ; 1441 (IS : régime des groupes) ; 1605 (Dist.).
Centre de soins vétérinaires, 2172 (TVA).

Centre technique industriel, 801 (Taxe sur les salaires), 818-2 (Taxe d'apprentissage) ; 1428 (IS : régime fiscal).

Cercle et maison de jeux.

Exonération de TVA, 2179 (TVA).

Céréale.

Entreposage de céréales, 362-2 (BA : régime d'imposition).

Certificat.

Certificat de dépôt, 607-3 (RCM : modalités d'imposition) ; 1024-4 (BIC : produits financiers).

Certificat d'immatriculation des véhicules, voir **Carte grise**.

Certificat de navigation, 4709 (Droit de timbre).

Certificat de propriété, 4004, 4122 (Enr.).

Certificats coopératifs d'investissement, 1416 (IS : exonération).

Voir aussi **Avis**.

Cessation.

Cessation d'activité d'un associé de société de personnes, 48-2 (IR) ; 1294 (BIC).

Cessation d'activité ou d'exploitation, 151 et s. (IR) ; 333-3 (BA) ; 580 et s. (BNC) ; 1247-5, 1326, 1367 (BIC) ; 1464 (IS) ; 2073, 2480, 2601 (TVA).

Cession.

Voir le mot correspondant au bien cédé ou à la nature de l'opération.

Cession-bail (lease-back).

Convention de cession-bail, 3735-2 (FI) ; 4269 (Enr.).

Chaleur, 2314 (TVA : livraison).**Chambre.**

Acquisitions immobilières des chambres consulaires, 4274 (Enr.).

Allocations versées aux membres des chambres consulaires, 409 (TS).

Taxe pour frais de chambre :

- . d'agriculture, 242-2 (RF) ; 6503 (IDL).
- . de commerce et d'industrie, 6504 (IDL).
- . de métiers, 6505 et s. (IDL).

Champignonnière, 302, 337-2 (BA).**Change.**

Agent de change, 2866 (TVA).

Cours de change, 637 (RCM) ; 1011-1 et s. (BIC).

Gain ou perte de change, 1026, 1067 (BIC) ; 2179 (TVA).

Changement.

Changement d'activité, 1438-2, 1485 et s. (IS) ; 2601 (TVA).

Changement d'affectation, 6221 (IDL).

Changement d'affectation des navires et du matériel de pêche, 2086 (TVA).

Changement de caractéristiques, 6220, 6407 (IDL) ; 8177, 8178 (Cad.).

Changement de doctrine administrative, 7193 et s., 7639 (RC).

Changement de domicile, 119 et s (IR : crédit d'impôt mobilité professionnelle) ; 476-7 (IR : frais de déménagement) ; 9013 (Rec. : exigibilité de l'impôt).

Changement d'exploitant, 309-5 (BA) ; 6072 (CET).

Changement de forme juridique, 1470 (IS), 4644 (Enr.).

Changement de limites de propriété, 8201, 8222 (Cad.).

Changement de régime d'imposition, 384 et s. (BA) ; 1325 (BIC).

Charge.

Charges afférentes aux immeubles historiques et assimilés, 77 (IR) ; 235 et s. (RF).

Charges augmentatives de prix, 3034, 3037, 3253 (FI) ; 4257 (Enr.).

Charges et offices, 501, 512-4, 530 et s., 541, 580-1 (BNC).

Charges locatives, 218-2 (RF) ; 521 (BNC) ; 1051 (BIC) ; 3253 (FI : plus-values immobilières).

Charges payées d'avance, 1029-4 (BIC).

Charges à payer, 1150 (BIC).

Charges de personnel, 519 (BNC) ; 1033 et s. (BIC).

Charge de la preuve, voir **Preuve**.

Charges sociales, 523 (BNC) ; 1041 (BIC.).

Charges supportées par les associés de sociétés de personnes, 46 (IR).

Remboursement de charges, 212 (RF).

Chargement et déchargement.

Opération de chargement et déchargement, 2203, 2208 et s. (TVA).

Charges de famille, 88 et s. (IR) ; 4529 (Enr.) ; 4881 (ISF) ; 6021 et s. (TH).

Voir aussi **Cotisation, Dépense et Frais**.

Charte.

Charte du contribuable, 7000 (RC).

Charte du contribuable vérifié, 7187 (RC).

Chasse.

Dépenses somptuaires, 1030 (BIC).

Droits de chasse, 189 (IR) ; 201, 233-1 et s. (RF) ; 303-2 (BA).

Terrains utilisés pour la chasse, 6303-1 (IDL).

Château.

Châteaux classés monuments historiques, 235 et s. (RF) ; 2180, 2651-8 (TVA) ; 8329 (PF).

Chaudière.

Installation, remplacement ou remise en état d'une chaudière, 115-2 (IR) ; 218 (RF).

Chauffage.

Bois de chauffage, 2338 (TVA : taux).

Installation du chauffage central, 219-1 (RF).

Voir aussi **Énergie**.

Chef d'orchestre, 405, 428 (TS).

Cheptel.

Apport de cheptel, 4377 (Enr.).

Cession de cheptel, 4391 (Enr.).

Remise de cheptel à un aide familial agricole, 2754, 2778 (TVA).

Voir aussi **Animal et Élevage**.

Chèque.

Paielements par chèque, 7091 (RC : droit de communication), 7073-1, 7350-2 (RC : obligation), 7851, 7853 (RC : centres de gestion) ; 9113 et s. (Rec. : paiement des impôts).

Chèque emploi service universel, voir **CESU**.

Chèques restaurant, 431, 431-1 (TS : exonération) ; 2865 (TVA) ; 4719 (Enr.).

Chèques vacances, 431-2 (TS) ; 901 (FP).

Cheval.

Immobilisations amortissables, 350, 364-2 (BA).

Signes extérieurs de richesse, 185, 189 (IR).

Copropriété de chevaux de course ou d'étalon, 42-3 (IR), 1002, 1089 (BIC) ; 1024-2 (IS) ; 2742 et s., 2766, 2773-1 (TVA).

Éleveurs, entraîneurs et propriétaires de chevaux, 307 et s. (BA) ; 507, 512 (BNC) ; 2356 (TVA), 2690 (TVA : petites entreprises).

Vente de chevaux, 2764, 2781 (TVA agricole) ; 3352 (FI : plus-values).

Chiffre d'affaires.

Taxes sur le chiffre d'affaires, 2000 et s. (TCA : étude d'ensemble).

Chiffre d'affaires limite pour l'application des régimes d'imposition, 316 et s. (BA) ; 540 et s. (BNC) ; 1322 et s. (BIC).

Déclaration du chiffre d'affaires, 2627 et s. (TVA).

Voir aussi **Limite**.

Chiropracteur, 2170 (TVA).

Chirurgien, 500-1 (BNC), 561 et s. (BNC : médecins conventionnés) ; 2170 (TVA).

Chocolat, 2337 (TVA : taux).

Chômage.

Aide aux demandeurs d'emploi, 113 (IR : créateurs d'entreprise) ; 119 (IR : aide à la mobilité).

Allocations de chômage, 124 (IR) ; 419 (TS).

Cotisations d'assurance chômage, 463 (TS) ; 1057 (BIC).

Délais de paiement accordés aux chômeurs, 9017 (Rec.).

Chute d'eau.

Lieu d'imposition, 6400 (TF).

Cimetière, 2175 (TVA) ; 4126 (Enr. : concessions) ; 6301 (TF).

Cinéma.

Aide au cinéma, 1026-5 (BIC) ; 2295 (TVA).

Crédit d'impôt cinéma, 1849 et s. (FE).

Droits d'auteur, 504 (BNC) ; 2350 (TVA).

Droits d'entrée, 2350 (TVA : taux).

Matériel de cinéma, 2332 (TVA : taux).

Salles de cinéma classées art et essai, 2295 (TVA : base d'imposition).

Voir aussi **SOFICA**.

Circulation.

Document de circulation délivré aux étrangers mineurs, 4707 (Enr. : droit de timbre).

Cirque, 2350, 2366 (TVA).

Voir aussi **Spectacle**.

Classement.

Classement des exploitations agricoles, 340 (BA).

Classement des privilèges, 9393 (Rec.).

Classement d'une propriété, 8150 et s., 8160 et s. (Cad. : évaluation).

Client, clientèle.

Acquisition d'une clientèle, 517, 543-1 (BNC) ; 1010-2 (BIC).

Cession ou transfert de clientèle, 512, 531 (BNC) ; 4352 et s. (Enr.).

Créances sur clients, 1019 (BIC).

Identification des clients, 2671 (TVA : facturation).

Clinique

Acquisition de parts de clinique, 526 (BNC : intérêts d'emprunt).

Exonération de TVA, 2170 (TVA).

Club.

Club d'investissement, 648 et s. (RCM).

Club de bridge (droits de table ou de carte), 2172 (TVA).

Codevi. Voir **Livret** de développement durable.

Coefficient.

Coefficient d'actualisation des valeurs locatives, 6215-7 (IDL) ; 8182 et s., 8184, 8189 (Cad.).

Coefficient d'admission, 2405 et s. (TVA).

Coefficient d'amortissement linéaire, 1097-1 (BIC).

Coefficient d'amortissement dégressif, 1101 et s. (BIC).

Coefficient d'assujettissement, 2403 (TVA).

Coefficient de conversion TTC/HT, 2330, 2660, 2801, 2804 (TVA).

Coefficient de déduction, 2401 et s., 2406 (TVA).

Coefficient de taxation, 2404 (TVA).

Coffre-fort. 2125, 2863 (TVA : location).

Cohabitation. 6013-3, 6015-3 (TH).

Collaborateur.

Collaborateurs occasionnels de journaux, 406 (TS) ; 507 (BNC).

Collaboration.

Contrat de collaboration, 588 (BNC), 2066 (TVA)

Collection.

Objets de collection, 2191, 2815 et s. (TVA) ; 3400 et s. (FI : taxe forfaitaire) ; 4508-8, 4542 (Enr. : Évaluation), 4519 (Enr. : Succession et donations), 4865 (ISF).

Timbres de collection, 2179, 2191, 2819 (TVA).

Collectivité locale et publique.

Cotisation foncière des entreprises, 6055 (CET).

Droits d'enregistrement, 4274, 4308 (échange d'immeubles), 4361 (cession d'immeuble).

Taxe d'habitation, 6009 (TH).

Taxe foncière, 6203-1, 6216 (TFPB), 6304 (TFPNB), 6400 (TF : lieu d'imposition).

Taxe sur les salaires, 802 (FP).

Taxe d'apprentissage, 816 (FP).

Impôt sur les sociétés, 1401 et s. (IS), 1413 et s. (IS : exonérations).

TVA, 2048 et s. (collectivités non assujetties), 2061 (travaux d'études et recherche), 2221 et s. (opérations taxables sur option), 2428, 2447 et s. (droit à déduction).

TVA immobilière, 3014 (transfert des droits à déduction).

Taxes additionnelles, 4163, 4251 (Enr.).

Voir aussi **Département, Régie**, Régies communales et départementales, **Syndicat**, syndicat de communes.

Collège. 100-25 (IR : réduction d'impôt) ; 2069 (TVA : activité d'enseignement).

Colon.

Colon ou colonat partiaire, 309-3 (BA : personnes imposables), 319-2 (BA : sociétés et groupements).

Combattant.

Anciens combattants, 78 (TS), 439 (TS), 445 (TS : allocations et retraites).

Quotient familial, 93-1 et s. (IR).

Combustible. 2840 et s. (TVA : produits pétroliers).

Comité.

Comité de l'abus de droit, 7180, 7818 et s. (RC).

Comité d'entreprise, 476-7 (TS : cotisations versées) ; 840 (FP) ; 1043 (BIC).

Comité départemental de l'emploi, 821 (FP) ; 7467 (RC).

Comité départemental de l'information géographique (CDIG), 8132 (Cad.).

Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes (CCFDC), 7778 (RC).

Comité de gestion des œuvres sociales des établissements publics d'hospitalisation, 438, 463 (TS).

Commandement.

Commandement valant saisie, 8329, 8367 (PF).

Commandite.

Société en commandite simple, 35 et s. (IR).

Rémunérations des commandités, 261, 272 (Rém. art. 62).

Déclaration des rémunérations versées, 918 et s. (FP).

Commencement.

Commencement d'activité, voir **Création** d'entreprise.

Commerçant.

Obligation de paiement par chèque, 7073-1, 7350-2 (RC).

Fonds de commerce, voir **Fonds**.

Commissaire.

Commissaire agricoles, 2742 (TVA).

Commissaire aux comptes, 500-1 (BNC) ; 2054 (TVA), 7084 (RC : droit de communication).

Commissaire enquêteurs, 2060 (TVA).

Commissaire du Gouvernement, 7569 (RC).

Commissaire de police, 410 (TS).

Commissaire priseurs, 501 (BNC).

Commission.

Commissions imposables, 418 (TS) ; 514 (BNC) ; 1001 (BIC), 2020, 2266 et s. (TVA), 2235, 2861 (TVA : activités financières).

Commissions versées par les compagnies d'assurances, 552 (BNC).

Commissions versées à des résidents étrangers, 1071 (BIC).

Déclaration des commissions, 912 et s., 916 (FP) ; 7290 (RC).

Commissions déductibles, 1056 (BIC : charges).

Commission administrative.

Commission administrative centrale des impôts directs, 338-3 (BA) ; 7815 et s. (RC).

Commission communale des impôts directs, 7472, 7801 (RC) ; 8152, 8164, 8181 (Cad.).

Commission intercommunale des impôts directs, 7802 (RC) ; 8152 (Cad.).

Commission communale de délimitation, 8099 (Cad.).

Commission départementale de conciliation, 4066 (Enr.) ; 7151 et s., 7814 (RC).

Commission départementale des impôts directs et des TCA, 338-2, 340 (BA) ; 7151 et s., 7185-8, 7803 et s. (RC) ; 8152, 8164 (Cad.).

Commission nationale des impôts directs et des TCA, 7151 et s., 7819 (RC).

Commission des infractions fiscales (CIF), 7381 (RC).

Commission de surendettement des particuliers. 7767, 7768 (RC).

Commission nationale des comptes de campagne. 7094 (RC).

Commissionnaire.

Commissionnaire agricole, 2744 (TVA : régime d'imposition).

Définition du commissionnaire, 2040 (TVA).

Commissionnaire à l'exportation, 2193, 2197, 2201-1 (TVA : exportations exonérées).

Voir aussi **Intermédiaire**.

Communauté conjugale.

Acceptation ou répudiation, 4004 (Enr.).

Dissolution d'une communauté conjugale, 1285 (BIC : plus-values professionnelles).

Partage, 4456 (Enr. : taxation).

Communauté européenne, voir **CE (Communauté européenne)**.

Commune, voir **Collectivité locale**.

Communication.

Droit de communication, 7075 et s. (RC : étude d'ensemble).

Droit de communication des documents comptables, 1374 (BIC).

Sanction en cas de refus de communication, 7287 (RC).

Voir aussi **Comptabilité**.

Compensation.

Compensation entre bénéfices et déficits, 1514 (IS : régime spécifique des collectivités).

Compensation entre plus-values et moins-values, 1235, 1238 (BIC).

Compensation légale, 9120-1 (REC).

Compensation fiscale, 9121 (REC)

Compensation pour les collectivités territoriales, 6002 (IDL).

Compétence.

Règles de compétence 7126 et s. (RC : contrôle et rectification), 7488 et s. (RC : contentieux), 7778 (RC : gracieux).

Complément.

Complément alimentaire, 2337 (TVA).

Complice, 7378-6 (RC : dissimulation de prix), 7384 (RC : fraude fiscale).

Composant.

Méthode par composant, 529 (amortissement), 1069 (BIC : détermination du résultat), 1231 (BIC : plus-values).

Compositeur, 416 et s. (TS) ; 504, 554 (BNC) ; 2057, 2700 et s. (TVA) ; 6062 (CET).

Comptabilité.

Comptabilité des adhérents des centres de gestion agréés, 7849-1 (RC) ; 7861 (RC : réduction d'impôt pour frais).

Comptabilité informatisée, 1374 (BIC : régime réel) ; 7051-5 (RC : contrôle).

Comptabilité matières, 332-1 (BA) ; 2764 (TVA : négociants en bestiaux).

Comptabilité non présentée ou irrégulière, 7105-1 (RC).

Comptabilité occulte, 7211 (RC).

Comptabilité supersimplifiée, 1389 (BIC).

Documents comptables, 329, 332-2, 334-1 (BA) ; 543-1, 550-1 (BNC) ; 1371 et s., 1388 et s. (BIC) ; 2657 et s. (TVA) ; 7084 (RC).

Frais de comptabilité, 216 et s. (RF).

Vérifications de comptabilité, 7051-3, 7186-1 et s. (RC).

Voir aussi **Obligation**.

Comptable.

Experts comptables et comptables agréés, professionnels de l'expertise comptable, 500-1 (BNC) ; 2058 (TVA) ; 7840 et s. (RC).

Compte.

Comptes bloqué, 616-2 (RCM).

Compte pour le développement industriel (CODEVI), voir **Livret** de développement durable.

Compte épargne codéveloppement, 113-9 (IR : réduction d'impôt).

Compte d'épargne-logement (CEL), 607-1 (RCM) ; 922 (FP).

Compte d'épargne à long terme, 640 (RCM).

Compte épargne-temps (CET), 173 et s. (IR : étalement) ; 421 (TS).

Compte à l'étranger, 51 (IR) ; 929 (FP) ; 1366 (BIC) ; 1465, 1515 (IS) ; 7074-9 (RC).

Déclaration des ouvertures et clôtures de compte, 928 (FP).

Défaut de déclaration des trusts, 7290-3 (RC).

Examen des comptes mixtes, 7053 (RC).

Compte courant.

Apports en comptes courants, 1010-1.

Comptes courants d'associés, 607, 616 et s. (RCM) ; 4508-2 (Enr. : successions), 4859-1 (ISF).

Intérêts des comptes courants d'associés, 1064-2 et s., 1065 (BIC).

Produits des comptes courants, 514 (BNC) ; 607, 628 (RCM) ; 1024 (BIC).

Compteur, 2349 (TVA : location).

Comptoir de vente, 2189 (TVA : livraisons).

Concert, 2350, 2366 (TVA : taux réduit).

Concessionnaire.

Sociétés concessionnaires 1123 (BIC) ; 2048 et s., 2349, 2447 et s. (TVA).

Conchyliculture, 302 (BA) ; 2177, 2191 (TVA).

Conciergerie.

Rémunérations, 216-1 (RF).

Taxe sur les salaires, 802 (FP).

Taxe d'habitation, 6010-1 (IDL).

Conciliateur fiscal, 7242-1 et s. (RC).

Conciliation, 9381. (Rec.).

Concubin, 6013-1 (TH : exonération) ; 4836 et s. (ISF).

Condition.

Condition suspensive ou résolutoire, 3006, 3112 (FI) ; 4029 (Enr.).

Confiscation, 1049 (BIC).

Conformité absolue, 8407 (PF).

Congé.

Congé formation, 837-1, 840 (Participation-formation).

Congé de maternité ou de paternité, 421 (TS).

Congé payés, 423 (TS : indemnités imposables) ; 1160 et s. (BIC : provision)

Obligations fiscales pendant la période des congés payés, 2620 (TVA) ; 9250 (Rec.).

Congrégation.

Franchise d'impôts commerciaux, 2171 (TVA) ; 1409-6, 1412-3, 1510-4 et s. (IS).

Taxe sur les salaires, 812-1 (abattement spécial).

Conjoint.

Charges sociales du conjoint collaborateur, 523 (BNC) ; 1042 (BIC).

Conjoint survivant, 27, 155 et s. (IR : déclaration l'année du décès), 92-3, 93-1 et s. (IR : nombre de parts) ; 4508-3 (Enr. : succession - résidence principale), 4523 et s. (Enr. : succession - abattement) ; 4871-1 (ISF) ; 6013-1 (TH : exonération).

Paiement de l'impôt, 9405 et s. (Rec. : responsabilité solidaire).

Parts détenues par le conjoint associé, 263-1 (Rém. art. 62).

Salaira du conjoint de l'exploitant, 367 (BA) ; 415 (TS) ; 519 (BNC) ; 804 (FP) ; 1035 (BIC) ; 7860 (RC : membre de CGA).

Poursuite de l'activité professionnelle par le conjoint survivant, 321-6 (BA : régime d'imposition).

Conseil.

Activité de conseil, 500-1 (BNC) ; 2056, 2170 (TVA).

Assistance d'un conseil, 7186-3 et s. (RC : avis de vérification), 7192-1 (RC : proposition de rectification).

Conseil d'État.

Voies de recours devant le conseil d'État, 7593-1, 7597 et s. (RC).

Conservation.

Conservation du cadastre, 8190 (Cad.).

Conservation des Hypothèques, voir Service chargé de la publicité foncière.

Conservation des factures, pièces et documents comptables, 1375 (BIC) ; 2657 (TVA) ; 7080 et s. (RC).

Conservation des réquisitions, 8418 (PF).

Consignation.

Consignation pour carte de commerce, 9067 (Rec.).

Consignation d'emballages, 1016 (BIC) ; 2263 (TVA).

Ventes dites en consignation, 2014-1 (TVA intracommunautaire).

Consommation.

Droit de consommation, 302 (BA) ; 2040 (TVA).

Consommation familiale, 2749, 2751 (TVA).

Voir aussi **Prélèvement.**

Construction.

Opérations de construction, 1097-1 (BIC : amortissement) ; 6212-1 et s. (TF : exonération).

Bail à construction, 3005-1, 3006-2, 3008-9 (TVA immobilière) ;

Voir aussi **Bail.**

Constructions imposables, 6201 (TF).

Construction édifiées sur sol d'autrui, 204-3 (RF) ; 1120 (BIC).

Construction et installations foncières, 6215-4 (TF : valeur locale).

Construction navales et aéronautiques, 2208 et s. (TVA).

Constructions nouvelles, 1115 (BIC : amortissement) ; 6406 (IDL : déclaration) ; 4516 à 4516-2 (Enr. : transmission à titre gratuit), 4281 (Enr. : transmission à titre onéreux).

Dépenses ou travaux de construction, 219-1, 228 et s. (RF).

Profits de construction, 3500 et s. (FI : plus-values immobilières).

Sociétés de construction vente, 1364 (BIC) ; 1411 (IS).

Voir aussi **Immeuble, Profit, Société, Participation.**

Consul, Consulat, Agent consulaire.

Exonération d'impôt, 33 (IR) ; 802 (Taxe sur les salaires).

Voir aussi **Ambassade, Ambassadeur.**

Contenant, voir Emballage.**Contentieux.**

Étude d'ensemble, 7400 et s. (RC).

Frais de contentieux, 1059 (BIC).

Règles générales, 4065 et s. (Enr.) ; 6033, 6217 et s., 6305 et s. (IDL) ; 8431, 8443 (PF).

Provision pour créances litigieuses, 1156 (BIC).

Contingent.

Contingent d'achats en franchise des exportateurs, 2200 (TVA).

Contrat.

Contrat d'agriculture durable, 375-2 (BA).

Contrat d'assurances, 368 et s. (BA) ; 4841 (Enr.).

Contrats d'assurance-vie souscrits auprès d'organismes établis hors de France, 7074-9 (RC).

Contrat de collaboration, 588 (BNC) ; 2170 (TVA).

Contrat de commission, 305-2 (BA).

Contrat à exécution successive, 2302, 2314 (TVA).

Contrat d'échange de taux d'intérêt ou de devises, 1025-5 (BIC).

Contrat d'entreprise, 2020 (TVA : champ d'application).

Contrat d'épargne à long terme, 640 (RCM).

Contrat d'intégration, 318-1 (BA).

Contrat de mariage, 4127 (Enr.).

Contrat à terme d'instruments financiers, 1024-1, 1067 (BIC).

Contrat « Madelin », 80-2 (IR) ; 523 (BNC : contrat d'assurance groupe).

Contrat « Sarkozy » ou « DSK », 608-4 et s. (RCM : assurance-vie).

Contrat territorial d'exploitation, 375-2 (BA).

Contrat de travail à salaire différé, 434 (TS) ; 4518 (Enr.).

Déclaration des contrats de prêt, 924 et s. (FP).

Dissimulation du véritable caractère d'un contrat, 4068 (Enr.) ; 7273 (RC).

Produits des bons ou contrat de capitalisation, 608 et s., 615, 619 (RCM).

Vente contrat en mains, 4258 (Enr.).

Contribution.

Contribution additionnelle à l'IFER, 6524-10 (IDL) ; 9035 (REC).

Contribution additionnelle à l'IS, 1848-7 (FE).

Contribution additionnelle au prélèvement social, 58-1 (IR : CSG déductible), 127 et s. (IR : revenus du patrimoine) ; 625-2 (RCM : généralités), 639-12 (RCM : valeurs mobilières étrangères), 640 (RCM : engagement d'épargne à long terme), 661 (RCM : fonds communs de placement à risque).

Contribution à l'audiovisuel public, 2974 (TVA) ; 6530 et s. (IDL) ; 7018, 7074-4, 7094-2, 7107-5, 7360 et s. (RC).

Contribution économique territoriale, 6050 et s. (CET) ; 9288 et s. (Rec.).

Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés, 1996 (FE).

Contribution exceptionnelle sur la fortune, 5000 et s. (ENR).

Contribution à la formation professionnelle des artisans au régime micro-social, 849 (FP).

Contribution sur les activités privées de sécurité, 2997 (TCA) ; 9060 (Rec.).

Contribution sur les revenus locatifs (CRL), 865 et s. (FP : étude d'ensemble) ; 223 (RF).

Contribution salariale sur les attributions d'actions gratuites, 127-4 (IR).

Contribution sociale libératoire sur les distributions et gains nets des dirigeants de sociétés, 127-5 (IR).

Contribution de solidarité territoriale, 2994 (TCA) ; 9059 (REC).

Contribution sur les ventes de produits alimentaires, 2985 (TVA).

Contribution pour l'aide juridique, 4715-1 (Enr.) ; 9110-3 (Rec.).

Contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS), 125 et s. (IR : étude d'ensemble) ; 619, 625-2 et s. (RCM) ; 9158, 9165 (Rec.).

Contribution sociale généralisée (CSG) :

. étude d'ensemble, 124 et s. (IR).

. déductibilité, 58-1 (IR) ; 269-1 (Rém. art. 62) ;

465-1 (TS) ; 523-1 (BNC) ; 1072 (BIC).

. produits financiers, 619, 625-2 (RCM).

. paiement, 9158, 9171 (Rec.).

Contribution sociale de solidarité, 1047, 1157 (BIC).

Contribution de sécurité immobilière, 8432 (PF).

Contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés :

. étude d'ensemble, 1848 (FE).

. non déductible du résultat, 1048 (BIC).

. recouvrement, 9280 (Rec.).

Voir aussi **Impôt et Taxe.**

Contrôle.

Contrôle des déclarations, 147 (IR), 4065 et s. (Enr.).

Contrôle des dépenses, 839 (Participation-formation).

Contrôle des entrepôts fiscaux, 7102 et s. (RC).
 Contrôle fiscal sur demande, 7055 et s. (RC : PME).
 Contrôle formel, 7050-1 (RC).
 Contrôle inopiné des entreprises, 7186-4 (RC).
 Contrôle sur pièces, 7050-2 (RC).
 Contrôle simultané par les administrations de plusieurs États-membres, 7107-6 (RC).
 Droit de contrôle de l'administration, 7001 et s. (RC).
 Opposition au contrôle fiscal, 1368 (BIC) ; 7185-3, 7286, 7389 (RC).

Voir aussi **Vérification**.

Convention.

Convention de cour commune, 8310 (PF).
 Convention d'exercice conjoint, 588-1 (BNC).
 Convention d'indivision, 8320 (PF).
 Convention simulée, 4023 (Enr.).
 Convention de successeur, 4353, 4357 (Enr.).

Voir aussi **Contrat**.

Convention fiscale internationale, 13, 704 (IR) ; 620, 638 et s. (RCM) ; 1624 (FE : distribution) ; 3225-1 (FI : plus-values) ; 4830 et s. (ISF).

Conversion.

Conversion de titres, 1257 (BIC : plus-values).
 Conversion en euro, 4637 et s. (Enr. : augmentation de capital).

Convoyage, 2203 (TVA).

Coopérant.

Rémunérations imposables, 434 (TS).

Coopérative.

Coopératives agricoles, 341-4, 353 (BA) ; 803 (Taxe sur les salaires) ; 1414 (IS) ; 2750 (TVA) ; 6058-1 (CET), 6204 (TF).

Coopérative à capital variable, 4635 (Enr.).

Coopérative d'artisans, 1414 (IS).

Coopérative de construction, 1418 (IS).

Coopérative d'entreprises de transports, 1414 (IS).

Coopérative d'insémination artificielle, 803 (FP) ; 2080, 2773 (TVA).

Coopérative maritimes, 1414 (IS).

Coopérative ouvrières de production, 434 (TS) ; 1437 (IS).

Coopérative de transport fluvial, 1414 (IS).

Coopérative d'utilisation de matériel agricole (CUMA), 803 (FP) ; 2080, 2773 (TVA).

Droits d'enregistrement applicables aux sociétés coopératives 4160 (Enr.).

Opérations effectuées par les coopératives 2080 (TVA).

Voir aussi **Société**.

Copropriété.

Copropriété de chevaux de course ou d'étalons, 42-3 (IR) ; 1002, 1089 (BIC) ; 1404 (IS) ; 2742 et s., 2766, 2773-1 (TVA).

Copropriété de navires, 1002, 1089 (BIC).

Lots de copropriété acquis par les organismes d'HLM, 4275-3 (Enr.).

Société immobilière de copropriété, 1411 (IS) ; 3700 et s. (FI) ; 4157 (Enr.) ; 6401 (TF).

Corps diplomatique, 6207 (TF).

Voir aussi **Ambassade, Ambassadeur, Consul,**

Consulat, Agent consulaire.

Correction symétrique des bilans, 1377 et s. (BIC).

Correspondance, 216-1 (RF) ; 514 (BNC) ; 1059 (BIC : frais).

Corrida, 2171, 2335 (TVA).

Corruption.

Sommes versées pour corruption, 1056-1 (BIC).

Corse.

Activité nouvelle, 1910 et s. (FE : exonération de bénéfices).

Crédit d'impôt pour investissements, 99 (IR) ; 383-1 (BA) ; 591 (BNC) ; 1924 et s. (FE).

Zone franche de Corse, 1920 et s. (FE : exonération de bénéfices) ; 6065-11, 6070-5 (CET).

Régime spécial de la TVA, 2800 et s. (TVA).

Régime de la TVA immobilière, 3011 (FI).

Taxe foncière, 6301-3 (IDL).

Taxe sur le transport public aérien et maritime, 2961 et s. (TCA) ; 9078 (Rec.).

Cotisation.

Cotisation foncière des entreprises, 6050-1 et s. (CET) ; 9288 et s. (Rec. : CET).

Cotisation minimum, 6075 (CET).

Cotisation de sécurité sociale et régimes complémentaires, 80 (IR) ; 269 (Rém. art. 62) ; 341-4, 368 et s. (BA) ; 462-1 et s. (TS) ; 519, 523, 555 (BNC) ; 806 (FP) ; 1041 et s. (BIC).

Cotisations syndicales et professionnelles déductibles, 101 et s. (IR : réduction d'impôt) ; 114-16 (IR : crédit d'impôt) ; 476-7 (TS : frais) ; 525 (BNC : charge déductible).

Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, 6090 et s. (CET) ; 9298 (REC : CET).

Plafonnement des cotisations, 6098 (CET).

Voir également le mot correspondant à la nature de la cotisation (par exemple : Chômage, Comité d'entreprise.).

Cour.

Cour administrative d'appel, 7594 et s. (RC).

Cour d'appel, 7596 et s. (RC).

Cour de cassation, 7600, 7600-1 (RC).

Coureur cycliste professionnel, 507 (BNC).

Courrier, 2137 et s. (TVA).

Cours.

Cours des monnaies étrangères, 1011-1 (BIC).

Cours et leçons, 2069, 2170-3 (TVA).

Évaluation des stocks au cours du jour, 354-1, 372 et s. (BA) ; 1017 (BIC).

Voir aussi **Évaluation**.

Course, voir **Cheval, Gain, Jeu**.

Courtage, Courtier.

Courtage d'assurances maritimes, 1226 (BIC).

Courtage de contrats d'assurances, 552 et s. (BNC) ; 2179, 2225 (TVA).

Courtage de marchandises, 2051, 2330 (TVA).

Courtage de produits agricoles, 2742 et s., 2773 (TVA).

Déclaration des courtages, 912 et s. (FP).

Déduction des courtages, 1056 (BIC).

Opération de courtages, 1001 (BIC).

Couture.

Haute couture 2213 (TVA).

Créance.

Abandon de créances, 1026, 1067 (BIC) ; 1446 (IS).

Cession de créances, 4128 (Enr.).

Créances acquises, 513, 543-2, 582 et s. (BNC) ; 1011 (BIC).

Créances sur clients, 1019, 1019-1 (BIC).

Créances détenues par un associé, 1064-2 et s. (BIC).

Créances douteuses ou litigieuses, 1156 (BIC).

Créances en faveur des sociétés en déficit, 1439-3 (IS).

Créances en monnaies étrangères, 1011-1 (BIC).

Créances irrécouvrables, 1067 (BIC) ; 2442, 2779 (TVA).

Créances sur le Trésor, 2463 (TVA).

Déclaration des créances, 9385 (Rec.).

Évaluation des créances, 4508-2 (Enr. : succès-ions), 4840, 4872 (ISF).

Fonds communs de créances, 619, 664 et s. (RCM) ; 1024-5 (BIC) ; 1427, 1513 (IS) ; 2862 (TVA).

Produits de créances, 514 (BNC) ; 607, 615, 619 (RCM) ; 1024 (BIC).

Rachat de créances, 506-1 (BNC).

Recouvrement de créances, 2863 (TVA).

Titres de créances négociables, 607-3, 618 et s. (RCM) ; 1173 (BIC).

Création d'entreprise.

Généralités, 319-4 (BA : régime d'imposition), 326-1 (BA : régime sur option), 542-2 (BNC : régime d'imposition), 548-4 (BNC), 809 (FP), 1326 (BIC-TVA : régime d'imposition), 1333 (BIC-TVA : régime sur option), 1791 (IFA), 1742 (participation des salariés).

Abattement ou exonération des entreprises nouvelles :

- . généralités : 399 (IR : Corse) ; 1831 et s. (BIC-BNC), 1915 (BIC-BNC : Corse) ; 6065 (CET), 6065-11 (CET : Corse) ; 6211 (TF), 6505-6 (Taxes annexes).

- . artisan pêcheur, 1968-2 (BIC).

- . jeunes entreprises innovantes, 508-4 (IR) ; 1834-1 (BIC) ; 6211-3 (TF).

- . jeunes agriculteurs, 375 (IR).

- . jeunes artistes, 597 (BNC).

- . pôles de compétitivité, 508-5 (IR) ; 1977 (BIC) ; 6211-5 (TF).

- . ZFU, 508-2 (IR) ; 1841 (BIC-BNC) ; 6065-9 (CET), 6211-2 (TF).

- . ZRU : 1831 (BIC-BNC).

- . ZUS : 6065-6 (CET).

Agrément fiscal, 7875 (RC : reprise d'activités en difficulté).

Nouvelle personne morale, 1471 et s. (IS) ; 4644 (Enr. : changement de forme juridique).

Obligations déclaratives, 1462-1 (IS), 2601 (TVA), 2763 (TVA agricole).

Souscriptions au capital de sociétés nouvelles, 466-1 (TS : déduction des intérêts d'emprunt), 586-1 (BNC : report d'imposition des plus-values).

Soutien aux chômeurs créateurs d'entreprise, 113 (IR : réduction d'impôt).

Voir aussi **Transformation**, Transformation de société.

Crèche.

Dépenses de garde d'enfant, 116 (IR : crédit d'impôt).

Prestations d'accueil des enfants, 2173-1 (TVA : exonération)

Crédientier, 485 et s. (TS).

Crédit.

Crédit sans intérêt (prêt à taux zéro), 1981, 1982, 1986 (FE : crédit d'impôt).

Opérations de crédit, 1170 (BIC : provision).

Ouverture de crédit, 4108 (Enr.).

Remboursement de crédit de TVA, 2463 et s. (TVA : modalités), 2483 (TVA : assujettis occasionnels), 2762 (TVA agricole), 2813 (TVA : outre-mer).

Crédit-bail (leasing).

Amortissement des véhicules, 1030 (BIC).

Apport d'un contrat de crédit-bail, 355-1 (BA : plus-value), 512-4, 532 (BNC) ; 1315 et s. (BIC).

Biens pris en crédit-bail, 2011 (TVA), 2162 (TVA), 2253 (TVA), 2863 (TVA : opérations imposables) ; 3734 (TVA immobilière) ; 4269 (Enr.).

Crédit-bail sur fonds de commerce ou établissement artisanal, 1309 et s. (BIC).

Crédit-bail immobilier, 521, 536 et s. (BNC) ; 1297 et s. (BIC) ; 4370 (Enr.).

Crédit-bail mobilier, 1297 et s. (BIC).

Cession d'un bien acquis en crédit-bail, 1304 et s. (BIC).

Contrat de bien en crédit-bail, 2258 (TVA).

Crédit d'impôt.

Généralités, 114 et s. (IR : imputation) ; 7294 (RC : crédit non justifié).

Crédit d'impôt attaché à des revenus de valeurs mobilières étrangères, 638 (RCM) ; 1496 (IS).

Crédit d'impôt au profit des débiteurs de tabac, 1931 et s. (FE) ; 114-12 (IR).

Crédit d'impôt en faveur des maîtres restaurateurs, 121 (IR), 1928 (FE).

Crédit d'impôt cinéma et audiovisuel, 1849 et s. (FE).

Crédit d'impôt en faveur des contribuables pour dépenses de garde d'enfants, 116 et s. (IR).

Crédit d'impôt en faveur des entreprises créées dans des zones d'investissement privilégié, 1946 (FE).

Crédit d'impôt en faveur des entreprises effectuant des dépenses de recherche, 383 (BA) ; 1875 et s. (FE) ; 7012-1 (RC : délai de reprise), 7057 (RC : contrôle à la demande), 7204 et s. (RC : suppression du droit de reprise).

Crédit d'impôt en faveur des entreprises qui concluent un accord d'intéressement, 114-13 (IR) ; 1936 (FE).

Crédit d'impôt en faveur de l'amélioration de la performance énergétique des logements anciens, 114-14 (IR) ; 1981 (FE).

Crédit d'impôt en faveur de la première accession à la propriété, 114-8 (IR) ; 1986 et s. (FE).

Crédit d'impôt en faveur des sociétés constituées pour le rachat du capital d'une société par ses salariés, 1847 (FE).

Crédit d'impôt famille, 114-5 (IR) ; 1850 (FE).

Crédit d'impôt pour adhésion à un groupement de prévention agréé, 114-3 (IR) ; 1844 et s. (FE).

Crédit d'impôt pour dépenses d'acquisition d'équipements d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable, 115 et s. (IR).

Crédit d'impôt pour dépenses d'acquisition de matériaux d'isolation thermique et appareils de régulation de chauffage, 115 et s. (IR).

Crédit d'impôt pour dépenses d'acquisition d'équipements pour personnes âgées ou handicapées, 115-18 et s. (IR).

Crédit d'impôt pour dépenses de création de jeux vidéo, 1854 (FE).

Crédit d'impôt pour dépenses engagées pour la prévention des risques technologiques et naturels, 115-18 et s. (IR).

Crédit d'impôt pour dépenses de formation, 1853 (FE).

Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale, 114-7 (IR) ; 594 (BNC) ; 1851 et s. (FE).

Crédit d'impôt en faveur des métiers d'art, 114-11 (IR) ; 1991 et s. (FE).

Crédit d'impôt pour emploi d'apprentis, 114-6 (IR) ; 593 (BNC) ; 1852 (FE).

Crédit d'impôt pour formation du chef d'entreprise, 114-12 (IR) ; 595 (BNC) ; 1853 et s. (FE).

Crédit d'impôt pour investissements exploités par les PME en Corse, 114-4 (IR) ; 383-1 (BA) ; 591 (BNC) ; 1443-7 (IS) ; 1924 et s. (FE).

Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi, 114-17 (IR) ; 1998 (FE).

Crédit d'impôt pour les étudiants, 120 (IR).

Crédit d'impôt pour les personnes qui louent des logements (bailleurs), 114-20 (IR).

Crédit d'impôt sur produits financiers, 114-18 (IR) ; 1024 (FE).

Crédit d'impôt relatif aux intérêts d'emprunts pour acquisition de l'habitation principale, 120-6 (IR).

Crédit d'impôt pour remplacement de l'exploitant agricole, 118 (IR).

Imputation des crédits d'impôts, 114-1 et s. (IR) ; 609, 628, 631 (RCM) ; 1493 et s. (IS) ; 1624, 1634, 1651 (Dist.).

Crématorium.

Exploitation par une régie municipale, 2048-3 (TVA).

Creutzfeld-Jakob.

Maladie de Creutzfeld-Jakob, 4522-2 (Enr. : succession).

CRIDON, 2006 (TVA).

Croix Rouge Française.

Acquisitions d'immeuble, 4275-1 (PF).

Rémunération du personnel, 34 (IR).

CSG (Contribution sociale généralisée).

Étude d'ensemble, 124 et s. (IR).

Déductibilité, 58-1 (IR) ; 269-1 (Rém. art. 62) ; 465 (TS) ; 523-2 (BNC) ; 1072 (BIC).

Produits financiers, 619, 625-2 (RCM).

Païement, 9158, 9165 (Rec.).

Cueillette.

Location du droit de cueillette, 303-2 (BA).

Culte.

Immeubles affectés à l'exercice public d'un culte, 6208 (TF : exonération).

Culture.

Avances aux cultures, 354, 384-4 (BA).

Cultures marines, 302 (BA) ; 1968 et s. (IS).

Cultures spécialisées, 321-5, 337-2, 338-1 (BA).

Domages aux cultures ou mortalité du bétail, 377 et s. (BA : déduction pour aléas).

Subventions aux maisons de la culture, 2297 (TVA).

CUMA.

Coopérative d'utilisation de matériel agricole, 803 (FP) ; 2080, 2773 (TVA).

Cycle.

Cycle et motocycles, 2332, 2405-1 (TVA).

D

DADS, 900 et s. (FP).

DAU, 2197 (TVA).

Date limite de paiement.

. des droits d'enregistrement, 9198 (Rec.).

. des impôts directs, 9016 (Rec.).

. de la retenue à la source, 9146 et s. (Rec.).

. de la TVA, 9249 et s. (Rec.).

Dation en paiement, 3507 (FI : profits de construction), 4252-5 (Enr.) ; 8308 (PF).

DEB, 2644 et s. (TVA : obligations) ; 7080-5 (RC : conservation des documents), 7325 (RC : infractions).

Débet.

Actes à enregistrer en débet, 4064 (Enr.).

Débit.

Païement de la TVA d'après les débits, 2309 et s., 2322 et s. (TVA).

Débit de boissons.

Base imposable, 2272 (TVA).

Cession de licence, 4353 (Enr.).

Reconversion, 1287 (BIC).

Débit de tabac.

Crédit d'impôt, 1931 et s. (FE).

Part de redevance des débits de tabac, 445 (TS).

Débiteur.

Débiteur des droits d'enregistrement, 9208 et s. (Rec.).

Débiteur des droits de succession, 9214 (Rec.).

Débiteur des droits de timbre, 9231 et s. (Rec.).

Débiteur des taxes foncières, 6401 (TF).

Voir aussi **Redevable**.

Débours, 515, 542 (BNC) ; 2258 (TVA).

Décentralisation.

Aménagement du territoire, 399 et s. (BA) ; 508-1 (BNC) ; 1841 et s., 1910 et s. (FE) ; 4359 (Enr.) ; 7873 (RC : agréments).

Décès.

Décès d'un contribuable ou de son conjoint, 27 et s. (IR : généralités), 92-3 (IR : situation et charges de famille), 145 (IR : déclaration des revenus du défunt), 155 et s. (IR : revenu imposable) ; 4500 et s. (Enr. : succession), 4892 (ISF).

Décès d'un exploitant, 151 et s. (IR : déclaration des bénéfices du défunt) ; 333-3, 321-7 (BA) ; 1367, 1282 (BIC) ; 580 et s. (BNC).

Décès d'un employeur, 822 (Taxe sur les salaires), 842, 845-3 (Participation-formation), 861 (Participation-construction).

Voir aussi **Cessation**.

Déchet.

Collecte, tri et traitement des déchets, 2363 (TVA : taux).

Déchets neufs d'industrie et matières de récupération, 2647 (TVA : redevable de la taxe).

Décision.

Décision administrative contentieuse, 7488 et s. (RC).

Décision administrative gracieuse, 7778 et s. (RC).

Décision de la commission départementale des impôts directs et des TCA, 338-2 et s. (BA : régime forfaitaire) ; 7803 (RC : étude générale).

Décision de gestion, 1377 (BIC).

Décision judiciaire, 4003, 4009, 4039-1, 4200 et s. (Enr.) ; 8192 et s. (Cad.).

Décision d'office, 7647 (RC : procédure).

Publication des décisions judiciaires portant sur des immeubles, 8307 et s. (PF).

Voir aussi **Jugement**.

Déclaration.

Contrôle des déclarations (étude d'ensemble), 7050-1 et s., 7095 (RC).

Édition des déclarations par procédés informatiques, 7060 et s. (RC : étude d'ensemble).

Transmission par voie électronique des déclarations (internet, TDFC, téléTVA) ; 7061 et s. (RC).

Déclaration d'ensemble des revenus (2042), 133 et s. (IR).

Déclaration des revenus foncières (2044), 253 et s. (RF).

Déclaration des plus-values de cession, 956 et s. (FP : plus-values mobilières) ; 3285 et s. (FI : plus-values immobilières).

Déclaration de succession, 4502 et suiv. (Enr.), 7271 (RC).

Déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune, 4890 et s. (ISF).

Déclaration des résultats, 333 et s., 335 (BA) ; 543-1, 550-1 (BNC) ; 1364 et s., 1386 (BIC) ; 1463 et s., 1515 (IS).

Déclaration de TVA, 2620 et s., 2627 et s. (TVA), 2767 et s. (TVA agricole), 3019 (TVA immobilière).

Déclaration de taxe d'apprentissage, 822 et s. (Taxe d'apprentissage).

Déclaration de taxe sur les salaires, 814 (FP).

Déclaration de l'investissement obligatoire dans la construction, 860, 861 (FP).

Déclaration de la participation des employeurs à la formation professionnelle continue, 842 et s., 845-3 (FP).

Déclaration des rémunérations d'associés et gérants de certaines sociétés, 271 (Rém. art. 62).

Déclaration des non-résidents, 748 et s. (IR) ; 3611 (FI).

Déclaration d'achèvement des travaux, 3006-1 (TVA immobilière).

Déclaration des commissions, courtages, ristournes et honoraires, 912 (FP).

Déclaration des comptes financiers en France ou à l'étranger, 928 et s. (FP) ; 1366 (BIC) ; 1465, 1515 (IS) ; 7290-3 (RC : sanctions).

Déclaration des constructions nouvelles et changements de consistance, 6406 et s. (TF).

Déclaration des créances en cas de redressement ou liquidation judiciaire, 9385 (Rec.).

Déclaration des échanges de biens entre États membres de la CE, voir **DEB**.

Déclaration d'existence, 1462 (IS) ; 2601, 2763 (TVA) ; 3712, 3716 (FI).

Déclaration d'exportation, 2197 et s. (TVA).

Déclaration des frais généraux, 1070 (BIC).

Déclaration des revenus de valeurs mobilières par les établissements payeurs, 920 et s. (FP).

Déclaration des sociétés immobilières, 3705, 3712, 3713, 3716 et s. (FI).

Déclaration des transferts de capitaux à l'étranger, 7074 (RC).

Défaut de déclaration, 7183 et s. (RC : imposition d'office), 7270 et s., 7376 (RC : sanctions).

Lieu de dépôt des déclarations, 139, 749 (IR) ; 1364 (BIC) ; 1460 (IS) ; 2620 et s., 2763 (TVA) ; 3017 et s. (TVA immobilière) ; 4046 et s., 4504 (Enr.).

Voir aussi **Délai, Insuffisance et Vérification**.

Décote.

Décote forfaitaire des stocks, 372-9 (BA).

Décote d'impôt sur le revenu, 97 (IR).

Décote d'impôt sur les sociétés des collectivités sans but lucratif, 1518 (IS).

Décote de taxe sur les salaires, 812 (FP).

Découpage.

Redevance sanitaire de découpage, 2913 (TCA) ; 9268 (Rec.).

Déduction.

Déduction des charges sur le revenu, 59 et s. (IR : étude d'ensemble).

Déduction pour aléa, 377 et s. (BA).

Déduction en cascade, 7213 et s. (RC).

Déduction extra-comptable, 1014 (BIC).

Déduction des frais et charges professionnels, 269-3 (Rém. Art. 62) ; 363 et s., 373 (BA) ; 469 et s., 474 et s. (TS) ; 1029 et s. (BIC) ; 517 et s. (BNC).

Déduction des frais et charges des revenus fonciers, 214 et s. (RF : charges de propriété), 221 (dispositif « Périssol »), 222 et s. (dispositif « Besson »), 222-1 et s. (dispositif « Robien »).

Déduction spécifique, 223-2 (RF : mobilité professionnelle), 223-5 (RF : Besson-ancien et Liene-mann), 223-6 (RF : Robien-ZRR), 223-7 (RF : Robien-recentré et Borloo-neuf), 223-8 (RF : Robien-SCPI et Borloo-SCPI), 223-9 (RF : Borloo-ancien), 223-10 (RF : logements vacants).

Déduction de la TVA, 2400 et s. (TVA), 2756 et s. (TVA agricole) ; 3012 et s. (TVA immobilière).

Déficit.

Amortissement en période de déficit, 1093 et s. (BIC).

Imputation ou report des déficits, 55 et s. (IR : étude d'ensemble), 741 (IR : non-résidents) ; 245 et s. (RF) ; 512-2 (BNC) ; 1015-1 (BIC) ; 1438 et s. (IS).

Transfert de déficit en cas de fusion, 1450 (IS).

Défrichement, 230 (RF) ; 349 (BA) ; 2345, 2742 (TVA).

Dégrèvement.

Dégrèvement d'office, 7630 et s. (RC : étude d'ensemble), 6214-1 (TF).

Dégrèvement d'impôts antérieurement déduits, 1026 (BIC).

Dégrèvement pour perte de récolte et de bétail, 342 et s. (BA) ; 6307, 6308 (TF).

Dégrèvements spéciaux de taxe foncière, 6306 et s. (TF).

Dégrèvement de taxe d'habitation, 6014 et s. (TH) ; 7465 (RC).

Délai.

Délai de souscription des déclarations, 141 et s. (IR : généralités), 749 (IR : non-résidents) ; 329-1, 333-2 et s. (BA) ; 543-2 (BNC) ; 1364 (BIC : bénéfice réel), 1386 (BIC : RSI) ; 1463 (IS) ; 2651-6 (TVA : associations), 2763 (TVA agricole).

Délai d'appel devant la cour d'appel, 7596-1 (RC).

Délai d'appel devant la cour administrative d'appel, 7594-1 (RC).

Délai de conservation des documents, pièces ou factures, 1375 (BIC) ; 7080 et s. (RC).

Délai d'enregistrement ou de formalité fusionnée, 4053 et s., 4060 et s. (Enr.).

Délai d'exercice du droit à déduction, 2445 et s. (TVA).

Délai de réclamation, 7425 et suiv. (RC).

Délai de réponse aux propositions de rectification, 7141 et s. (RC).

Délai de réponse de l'administration en cas de vérification de comptabilité, 7144-1 (RC).

Délai de reprise, voir **Prescription**.

Délai d'introduction des instances, 7528 (RC : devant le tribunal administratif), 7580 (RC : devant le tribunal de grande instance).

Délai pour statuer sur une réclamation, 7495, 7496 (RC).

Délai de pourvoi en cassation, 7598, 7600 (RC).

Délais supplémentaires de paiement des impôts, 9017, 9336 et s. (Rec.).

Délégation de signature, 7490 (RC : contentieux), 7785 (RC : gracieux).

Délit.

Délit général de fraude fiscale, 7380 et s. (RC).

Délits spéciaux de fraude fiscale, 7388 et s. (RC).

Délivrance.

Délivrance de documents cadastraux, 8054 et s., 8075 et s. (Cad.).

Délivrance de factures, 2665 et s. (TVA) ; 7291, 7322 (RC).

Demande.

Demande d'éclaircissements ou de justifications, 147 (IR) ; 258 (RF) ; 4911-1 (ISF) ; 7185-4 (RC : défaut de réponse).

Contrôle fiscal sur demande du contribuable, 7055 (RC).

Demande de naturalisation et de réintégration et déclarations d'acquisition de la nationalité à raison du mariage, 4716 (Enr.).

Demande de règlement d'ensemble par le contribuable vérifié, 7191 (RC).

Demande en remise ou modération d'impôt, 7751 et s. (RC). **Démembrement**.

Voir **Usufruit, Nue-propriété**.

Déménagement, 476-7 (TS : frais réels) ; 2140 (TVA) ; 9013 (Rec. : exigibilité de l'impôt).

Démolition.

Démolition d'immeubles, 220, (RF) ; 2298 (TVA) ;

Démonstration.

Articles de démonstration, 2405-1 (TVA : droit à déduction).

Dénonciation du forfait agricole, 316-2, 321-1 et s. (BA).

Dentiste, 500-1 (BNC) ; 2170 (TVA).

Département.

Acquisitions réalisées par les départements, 4278, 4361 (Enr.).

Départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin, de la Moselle, 827 (Taxe d'apprentissage) ; 4009, 4037 (Enr.).

Département d'outre-mer, voir **Outre-mer**.

Droits perçus au profit des départements, 4002, 4018, 4250 et s. (Enr.).

Échanges réalisés par les départements, 4308 (Enr.). Exonération d'impôt sur les sociétés, 1420 (IS).

Exonération des propriétés des départements, 6203-1, 6301 (TF).

Exonération de taxe sur les salaires, 802 (Taxe sur les salaires).

Voir aussi **Collectivité locale**.

Dépendance.

Dépendance d'immeuble, 3225-2 (Plus-values immobilière) ; 6004-1, 6010-1 (TH).

Dépenses liées à la dépendance, 100-14 et s. (IR : réduction d'impôt).

Voir aussi **Parking, Garage**.

Dépense.

Dépenses afférentes à une activité syndicale, 476-7 (TS : frais réels).

Dépenses afférentes à l'habitation principale, 115 et s. (IR : crédit d'impôt).

Dépenses d'acquisition d'œuvres d'artistes vivants, 1060-4 (BIC : déduction).

Dépenses d'agrandissement, de construction ou reconstruction, 219-3 et s., 229 (RF) ; 3253 (Plus-values immobilière).

Dépenses d'amélioration, 219 et s., 227 et s. (RF) ; 3253 (Plus-values immobilière).

Dépenses de caractère somptuaire, 1030 (BIC) ; 1577, 1606 (Dist.).

Dépenses de démolition, 220 (RF).

Dépenses faites dans l'intérêt du personnel, 1043 (BIC).

Dépenses d'entretien, d'amélioration ou de réparation, 218, 219, 227, 228, 230 (RF) ; 1052, 1054 (BIC).

Dépenses de parrainage, 1059-1 (BIC).

Dépenses payées par le locataire pour le propriétaire, 212 (RF).

Dépenses payées par le propriétaire pour le locataire, 218-2 (RF).

Voir aussi **Frais et Charge**.

Déplacement.

Frais de déplacement, 427-3, 427-8, 428 (TS : allocations pour frais d'emploi), 431-3 (TS : exonération) ; 476 et s. (TS : déduction des frais réels), 497 (TS : exonérations et barèmes) ; 522 (BNC) ; 1035, 1058 (BIC : frais déductibles), 1070 (BIC : relevé détaillé de frais généraux).

Dépôt.

Dépôt de garantie, 208 (RF) ; 521 (BNC) ; 2253 (TVA) ; 4840 (ISF).

Produits des dépôts, 514 (BNC) ; 607, 628 (RCM) ; 1024 (BIC).

Produits en dépôt, 305-2 (BA).

Refus de dépôt d'un acte, 8359 (PF).

Dépréciation.

Dépréciation des éléments de l'actif immobilisé, 1081 et s. (BIC).

Dépréciation d'éléments d'actif non amortissables, 1174 (BIC).

Dépréciation du portefeuille-titres, 1248 (BIC).

Dépréciation des stocks, 1017 (BIC).

DES (Déclaration européenne des services), 2645-5 (TVA).

Descendant, voir **Enfant**.

Destruction, voir **Disparition d'un bien**.

Détournement.

Détournement de marchandises, 1067 (BIC).

Painte pour détournement d'objets saisis, 9370 (Rec.).

Dettes.

Déduction des dettes, 4520 et s., 4542 (Enr. : successions et donations) ; 4874 et s. (ISF).

Évaluation des dettes en devises, 1011-1 (BIC).

Remise de dette, 1026 (BIC : produits).

Devise étrangère.

Contrat d'échange de devises, 1025-5 (BIC).

Facturation et règlement en devises, 2179, 2290 (TVA).

Titres libellés en devises, 1011-5 (BIC).

Diabétique.

Appareillage pour diabétiques, 2342 et s. (TVA : taux).

Diététicien, 2170 (TVA).

Différé.

Revenus différés, 171 et s. (IR).

Difficultés.

Contribuables rencontrant des difficultés pour payer leur impôt, 7751 et s. (RC : demande de remise ou modération) ; 9017, 9336 et s. (Rec. : délais supplémentaires de paiement).

Reprise d'entreprise en difficulté, 1987 et s. (FE : exonération d'IS).

Diplomate, voir **Ambassadeur, Consul**.

Diplôme.

Frais d'acquisition d'un diplôme, 476-7 (TS) ; 525 (BNC).

Direction des grandes entreprises (DGE).

Entreprises relevant de la DGE, 1463-1 (IS) ; 2619-1 (TVA) ; 7062 et s., 7489 (RC).

Directoire, voir **Dirigeant de société**.

Dirigeant d'organisme sans but lucratif, 414-1, 427-9 (TS), 1510-5 (IS).

Dirigeant de société.

Allocations ou remboursement de frais, 427-8 et s. (TS) ; 1040 (BIC).

Rémunérations des dirigeants, 262, 272 (Rém. art. 62) ; 411 (TS) ; 1036 et s. (BIC).

Responsabilité des dirigeants, 9386 (Rec.).

Disparition d'un bien, 6306 (TFPNB : dégrèvement spécial).

Dispense.

Dispense des prélèvements sur certains revenus distribués, 937 (FP).

Dispense de taxation en cas de transmission d'une universalité de biens, 2164 et s. (TVA).

Dispense de versement d'acompte, 2631 (TVA), 2767 (TVA agricole) ; 9128 (Rec. : IR), 9275 (Rec. : IS).

Dissimulation.

Dissimulation d'activité (activité occulte), 7008 (RC : délai de reprise), 7053-2, 7190-5 (RC : activité découverte lors d'un ESFP), 7271 (RC : sanctions).

Dissimulation de prix, 4067 (Enr.) ; 7273, 7378, 7378-6 (RC : sanctions).

Dissolution de société, 1464 (IS), 1584, 1625 (Dist.) ; 3235 (FI : plus-values immobilières), 3706 (FI : sociétés transparentes) ; 4156 (Enr. : tarif), 4663 et s. (Enr.).

Distribution.

Distribution d'action, 432 (TS).
Distribution de bénéfices, 625, 627-1 (RCM) ; 1553 et s. (Dist.).
Distributions des FCPR et SCR, 421 (TS).
Distributions indirectes ou déguisées, 1561 (Dist.).
Distributions non prélevées sur les bénéfices, 1556, 1580 (Dist.).
Distributions occultes, 1570 et s. (Dist.) ; 7303 (RC : pénalités).
Distribution de réserves, 1584 et s., 1628-1 (Dist.).
Voir aussi **Revenu**, Revenu distribué.

Dividende.

Imposition des dividendes, 625 et s. (RCM) ; 1024 (BIC) ; 1560, 1621 et s., 1634 (Dist.).

Divorce.

Imposition des époux en instance de divorce, 24 (IR : année du divorce), 26 et s., 92-1 et s. (IR).
Nombre de parts de quotient familial, 93 et s. (IR).
Pension alimentaire, prestation compensatoire, 72 et s., 73 (IR : déduction des pensions alimentaires), 108 et s. (IR : réduction d'impôt pour prestation compensatoire) ; 443 (TS : imposition des pensions alimentaires) ; 4213, 4540 (Enr. : versement en capital de la prestation compensatoire).

Document.

Défaut de production ou production tardive, 7270 (RC : sanctions).
Omissions ou inexactitudes, 7274 (RC : sanctions).
Refus de communication, 7287 (RC : sanctions).
Document d'accompagnement de transport de bovins, 2764 (TVA agricole).

Document administratif unique, voir **DAU**

Documentation.

Documentation cadastrale, 8054 et s. (Cad. : consultation et délivrance d'extraits).
Déduction des frais de documentation, 476-7 (TS : régime des frais réels) ; 525 (BNC) ; 1059 (BIC).

Documents comptables, voir **Comptabilité**.

DOM-TOM, voir **Outre-mer**.

Domicile.

Acquisition d'un domicile en France, 164 et s. (IR).
Définition du domicile fiscal, 3 et s. (IR) ; 4505 et s. (Enr. : successions).

Domicile fiscal hors de France, 700 et s. (IR : non-résidents) ; 618 et s., 634 et s. (RCM) ; 2143 et s. (TVA : entreprises étrangères) ; 3225-1 (FI : exonération des plus-values immobilières), 3310 et s. (FI : prélèvement sur les plus-values immobilières), 3607 et s. (FI : profits des marchands de biens), 3722-1 (FI : désignation d'un représentant en France) ; 7051-2 (RC : ESFP).

Emploi de salariés à domicile, 100-17 (IR : réduction d'impôt) ; 802, 805-1 (Taxe sur les salaires : exonération).

Transfert de domicile hors de France, 166 et s. (IR).
Trajet du domicile au lieu de travail, 476-2 et s. (TS : déduction des frais réels).

Travailleurs à domicile, 413 (TS : imposition des rémunérations) ; 2046 (TVA : exonération).

Domiciliation.

Domiciliation des entreprises, 1364 (BIC) ; 1460 (IS).
Donnages-intérêts, 514 (BNC : exonération) ; 2257 et s. (TVA : exonération).

Don.

Don aux œuvres ou organismes d'intérêt général, 100 et s., 100-9 (IR : cas général - réduction d'impôt), 100-6, 100-11 (IR : versement aux associations d'aide aux

personnes en difficulté) ; 1060-1 et s. (BIC) ; 4883 et s. (ISF : imputation)

Don aux partis politiques, 100-7, 100-9 (IR : réduction d'impôt).

Don manuel, 4004, 4013, 4055-1, 4058 (Enr. : généralités), 4539 (Enr. : droit de donation).

Don en faveur de l'achat d'un trésor national, 1060-6 (BIC).

Don d'ordinateur, 1060-8 (BIC).

Don reçu suite à une catastrophe naturelle, 1028-1 (BIC).

Don représentant la rémunération d'actes professionnels, 514 (BNC).

Don de sommes d'argent, 4541-1, 4541-2 (Enr. : exonération).

Voir aussi **Donation**, **Subvention**, **Cadeau**.

Donation.

Étude générale, 4537 et s. (Enr.).

Contrôle sur demande, 7058 (RC).

Donation indirecte, 4538 (Enr.).

Donation-partage, 4458, 4550 (Enr.).

Publication des donations, 8308 (PF).

Réintégration fiscale des donations antérieures, 4533 (Enr. : successions), 4543 (Enr. : donations).

Voir aussi **Succession**.

Dotation.

Dotation d'installation aux jeunes agriculteurs, 356-1 (BA) ; 2744 (TVA agricole) ; 4270 (Enr.) ; 6310 (dégreèvement TFPNB).

Dotations pour les collectivités territoriales, 6002 (IDL).

Douane.

Droits de douane, 1032, 1047 (BIC : charge déductible).

Franchise douanière, 2191 (TVA).

Dresseur d'animaux, 2057 (TVA : imposition), 2356 (TVA : taux réduit).

Droit.

Droit d'acte, 4204 (Enr. : décisions des juges).

Droit d'apport, 4601 et s. (Enr.).

Droit d'auteur, 417 (TS) ; 504, 520, 553 et s. (BNC) ; 707 (IR : non-résidents), 726 (IR : retenue à la source) ; 917 (FP : déclaration des droits) ; 2900 et s. (TVA : retenue) ; 7290-2 (RC : sanction pour non-déclaration).

Droit au bail, voir **Bail**.

Droit de chasse ou de pêche, 233 et s. (RF : location).

Droit à déduction, 2400 et s. (TVA).

Droit d'entrée ou pas-de-porte, 208 (RF) ; 366 (BA) ; 1051 (BIC).

Droit à paiement unique, 302, 321-11 (BA).

Droit d'entrée (visite d'exploitation agricole), 302 (BA).

Droit de la propriété industrielle, 558 et s. (BNC : régime particulier) ; 1023, 1056, 1232 et s. (BIC : régime spécial) ; 4865 (ISF).

Droit de la propriété littéraire et artistique, 4865 (ISF : exonération).

Droit dû par les opérateurs de jeux ou de paris en ligne, 4816 (Enr.).

Droits perçus au profit de la Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés, 4150-1 (Enr.).

Droits d'enregistrement, voir **Enregistrement**.

Droits de l'administration, 7001 et s., 7050 et s. (RC : droit de contrôle et de reprise), 7073 (RC : droit de visite et de saisie) ; 7075 et s. (RC : droit de communication), 7098 et s. (RC : droit d'enquête).

Droits de timbre, voir **Timbre**.

Droits sociaux, voir **Titre de sociétés**.

Duflot.

Réduction d'impôt, 105-46 (IR).

E

EARL.

Imposition des associés, 310, 319-2 (BA).

Cessions de parts, 4377 (Enr.).

Déduction pour investissement, 376-2 (BA).

Imposition des bénéficiaires, 36 et s. (IR).

Option pour l'impôt sur les sociétés, 1404-5 (IS).

Rémunération des gérants, 261, 272 (Rém. art. 62).

Eau.

Eau gazeuse, minérale, distillée, 2336 (TVA : taux).

Epuration des eaux, 1099, 1105 (BIC : amortissement).

Fourniture, évacuation, assainissement, 2048 et s. (TVA : champ d'application), 2221 (TVA imposition sur option), 2252 (TVA : base d'imposition) ; 2349 (TVA : taux) ; 6208 (TF : exonération).

Échange.

Contrats d'échange de taux d'intérêt ou de devises, 1025-5 (BIC).

Déclaration des échanges de biens entre États membres de la CE, voir **DEB**.

Echanges de biens ou de services, 2006 (TVA : définition) ; 2283 (TVA : base d'imposition), 2752 (TVA agricole).

Echanges d'immeubles, 3005-3 (TVA immobilière), 3226-1 (FI : plus-values immobilières), 3502 (FI : profits de construction) ; 4134, 4301 (Enr. : tarif) ; 8308 (PF : publication des actes).

Echange de titres, 535 (BNC) ; 940 et s. (IR : Plus-values mobilières privées) ; 1257 et s. (FE).

Échantillon, 2075, 2405-1 (TVA).

Éclaircissement.

Demande d'éclaircissements, 147 (IR) ; 4911-1 (ISF) ; 7185-4 (RC : défaut de réponse).

École, voir **Enseignement**.

Économie d'énergie, 115 et s. (IR : crédit d'impôt pour dépenses d'équipement) ; 1101-4, 1112 (BIC : amortissement dégressif ou exceptionnel des équipements) ; 1418 (IS : SOFERGIE) ; 6220-8 (TF : dégrèvement HLM).

Écrêtement, 6605 (CFE).

Écrivain.

Droits d'auteur perçus, 417 (TS) ; 504, 554 (BNC : régime spécial) ; 2057 (TVA : imposition), 2351 (TVA : taux), 2700 et s. (TVA : franchise), 2900 et s. (TVA : retenue de TVA) ; 6062 (CET).

Éditeur.

Éditeur de périodiques, 2850 et s. (TVA : régime de la presse) ; 6060-2 (CET).

Édition.

Édition par procédés informatiques d'imprimés fiscaux, 7060 et s. (RC).

Redevance sur l'édition des ouvrages de librairie, 2949 et s. (TCA) ; 9094 (Rec.).

Voir aussi **Imprimerie**.

Électricité.

Énergie électrique, 2006 (TVA : définition), 2019-3 (TVA : transfert d'électricité), 2116-1 (TVA : territorialité des livraisons), 2191 (TVA : exonération des importations), 2252 (TVA : base d'imposition des distributeurs), 2314 (TVA : fait générateur et exigibilité), 2362 (TVA : taux des abonnements).

Production d'électricité photovoltaïque, 304 (BA) ; 1002 (BIC) ; 6204, 6208 (IDL : exonération).

Élevage, Éleveur, 302 (BA : revenus imposables), 307 et s. (BA : élevage de chevaux de course), 318 (BA : élevage industriel), 372 et s. (BA : évaluation des stocks) ; 2742 et s. (TVA agricole) : 6058 (CET).

Voir aussi **Agriculture, Animal, Bétail**.

Élève, voir **Enseignement**.

Élu local, 418 (TS : imposition de l'indemnité de fonction) ; 9142 (Rec. : retenue à la source).

Emballage, 354 (BA : stock) ; 1016, 1032 (BIC : stock ou immobilisation) ; 2199 (TVA : achat en franchise) ; 2263, 2823 (TVA : régime spécial), 2330 (TVA : taux).

Emphytéose, 8308 (PF : publication).

Emploi.

Emploi d'un salarié à domicile, 100-17 (IR : réduction d'impôt) ; 421 (TS : aide financière au salarié) ; 802, 805-1 (Taxe sur les salaires).

Prime pour l'emploi (PPE), 123 et s. (IR).

Employé de maison, 185 (IR : élément de train de vie) ; 832 (Participation-formation).

Employeur, 800 et s. (Taxe sur les salaires), 816 et s. (Taxe d'apprentissage), 832 (Participation - formation), 851 (Participation - construction).

Emprunt.

Déduction des intérêts d'emprunt, 76 (IR) ; 222-25 (RF) ; 269-2 (Rém. Art. 62) ; 369 (BA) ; 466 et s. (TS) ; 526 (BNC) ; 1062 (BIC).

Emprunts émis à l'étranger, 639-2 (RCM : exonération du prélèvement).

Emprunt d'État, 610 (RCM : retenue à la source), 619 (RCM : prélèvement), 628 (RCM : revenu brut).

Frais d'émission des emprunts, 1064-1 (BIC : étalement de la charge).

Titres d'emprunt négociables, 610 et s. (RCM : retenue à la source).

Encaissement.

Fait générateur et exigibilité de la TVA, 2309 (TVA : prestations de services), 2314 (TVA : livraisons donnant lieu à paiements successifs), 2322 (TVA : paiement d'après les débits), 2324 (TVA : paiement d'après les bordereaux de recettes), 2755 (TVA agricole).

Enchères.

Adjudication aux enchères publiques, 4003, 4384 (Enr.).

Ventes aux enchères publiques, 2825 et s. (TVA : régime spécial).

Énergie.

Énergie éolienne, 6522 (IDL : taxes annexes).

Voir aussi **Économies d'énergie, Électricité**.

Enfant.

Enfant à charge, 88 et s. (IR : définition), 93-3 et s. (IR : nombre de parts) ; 4881 (ISF : réduction de l'impôt) ; 6021 et s. (TH : abattement sur la base).

Enfant mineur, 18 et s. (IR : imposition distincte) ; 4838, 4874 (ISF : base d'imposition).

Enfant célibataire majeur (rattachement au foyer fiscal des parents), 19 et s., 89 (IR).

Enfant marié, 21, 82-1, 89 (IR : abattement).

Enfant recueilli, 88 et s. (IR).

Enfant en résidence alternée, 93-4, 93-9 (IR : nombre de parts).

Enfant infirme ou handicapé, 22 et s. (IR : rattachement au foyer fiscal des parents), 88 (IR), 93-8 et s. (IR : nombre de parts).

Établissement d'accueil des enfants, 2173-1 (TVA : exonération)

Frais de garde des enfants, 116 et s. (IR : crédit d'impôt).

Frais de scolarisation des enfants, 100-25 et s. (IR : réduction d'impôt).

Pension alimentaire versée aux enfants, 72 et s. (IR).

Donations et successions (abattements en faveur des enfants, petits-enfants, arrière-petits-enfants, frères et sœurs, neveux et nièces), 4523 et s., 4529 et s., 4547-1 et s. (Enr.).

Engagement de construire, 4267-1 (Enr.).

Engrais, 354 (BA : stocks) ; 2340 (TVA : taux).

Enlèvement des ordures ménagères, 2221 (TVA : imposition sur option) ; 6506 (IDL : TEOM).

Enquête.

Droit d'enquête, 7098 et s. (RC : étude générale).

Enregistrement.

Étude générale, 4000 et s. (Enr.), 4100 et s. (Enr. : principaux tarifs) ; 7345 (RC : sanctions spécifiques).

Bureaux compétents pour la formalité, 4046 (Enr.).

Déduction des droits d'enregistrement, 216-1 (RF) ; 527 (BNC) ; 1047 (BIC).

Enseignement.

Logement des élèves, 6012 (TH : exonération).

Activité d'enseignement, 817 (Taxe d'apprentissage : exonération) ; 2069 (TVA : champ d'application), 2170-3 (TVA : exonération), 2225 (TVA : impossibilité d'option) ; 6057, 6061 (CET).

Enseignement par correspondance, 100-27 (IR : réduction d'impôt).

Ensemblier industriel, 1151 (BIC : provision).

Entraide.

Entraide agricole (exonération des prestations), 317-1 (BA) ; 434 (TS) ; 2177, 2747 (TVA).

Entraîneur de chevaux, 302, 307 (BA) ; 2356 (TVA).

Entrepôt fiscal, 2217 et s. (TVA : étude générale) ; 7102 (RC : contrôle), 7068, 7325 (RC : obligations).

Entreprise.

Entreprise en difficulté, voir **Difficultés**.

Entreprise étrangère, voir **Étranger, Étrangère**.

Entreprise nouvelle, voir **Création d'entreprise**.

Entreprises saisonnières, 2466 (TVA : remboursement du crédit) ; 6077 (CET : base d'imposition).

Entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée, voir **EURL**.

Grandes entreprises (obligations déclaratives), 1463-1 (IS), 7062 et s. (RC).

Jeunes entreprises innovantes (exonération), 508-4 (BNC) ; 1834-1 et s. (FE) ; 6065-12 (CET), 6211-3 (TF).

Régime des petites entreprises, 548 et s. (BNC) ; 1347 et s. (BIC) ; 2690 et s. (TVA).

Transmission d'une entreprise, voir **Transmission**.

Voir aussi **Établissement, Société** et le mot correspondant à la nature de l'activité (exemples : Presse, Transport...).

Entretien.

Dépenses d'entretien, 218 (RF) ; 521 (BNC) ; 1052, 1054 (BIC) ; 2361-1 (TVA) ; 3010 (TVA immobilière).

Provisions pour travaux d'entretien, 1158 (BIC).

Voir aussi **Réparation**.

Éolienne.

Voir **Énergie**.

Épargne.

Bon d'épargne, 604, 617, 619 (RCM).

Caisse d'épargne, 1409-1, 1513 (IS).

Compte épargne temps (CET), 421 (TS).

Engagement d'épargne à long terme, 640 (RCM) ; 939 (IR : Plus-values mobilières privées).

Épargne handicap, 102 (IR : réduction d'impôt).

Épargne logement et livrets d'épargne, 607-1 (RCM) ; 922 (FP : IFU).

Plan d'épargne en actions (PEA), 690 et s. (RCM : étude générale) ; 921 (FP : DADS).

Plan d'épargne salariale (PEE, PEI), 432 (TS) ; 1764 et s., 1766 (FE).

Plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO), 1768 (FE).

Plan d'épargne populaire (PEP), 685 et s. (RCM) ; 921 (FP : DADS).

Plan d'épargne retraite populaire (PERP), 80 (IR : déduction des cotisations).

Produits d'épargne solidaire de partage, 619-2 (RCM).

Epizootie, 317, 342 (BA) ; 6308 (TF : dégrèvement).

Époux.

Imposition distincte des époux, 24 (IR).

Pension alimentaire, prestation compensatoire versées entre époux, 73, 108 et s. (IR).

Quotient familial, 93-2 (IR).

Voir aussi **Conjoint**.

Épuration des eaux, voir **Eau**.

Équipement.

Équipement non polluant, 1113 (BIC : amortissement exceptionnel).

Équipement de production d'énergies renouvelables, 115 et s. (IR : crédit d'impôt), 1101-4, 1112 (BIC : amortissement dégressif ou exceptionnel).

Subventions d'équipement, 356, 386-1 (BA) ; 1026-2 (BIC) ; 2258 (TVA).

Taxe locale ou taxe spéciale d'équipement, 223, 232 (RF) ; 1048 (BIC) ; 6500 et s. (IDL-taxes annexes).

Erreur.

Conséquences des erreurs de procédure d'imposition, 7230 (RC).

Erreur d'expédition des avis d'imposition, 7435 (RC).

Erreur de gestion, 1377 (BIC).

Erreur sur le lieu d'imposition ou la nature de l'impôt, 7010 (RC).

Erreur de liquidation de l'impôt, 4069 (Enr.) ; 7114 (RC).

Réparation d'erreurs, 6027 et s. (TH), 6216-2 (TF) ; 7404 (RC).

Escompte, 2259 (TVA).

Escroquerie, 7391 (RC : sanctions pénales).

Espace vert.

Nettoyage et entretien des espaces verts, 2361-1 (TVA : taux).

Essence, 2840 et s. (TVA : régime spécial).

Estimation, voir **Évaluation**.

Établissement.

Établissement d'accueil des enfants, 2173-1 (TVA : exonération)

Établissement en difficulté, voir **Difficultés**.

Établissement financier ou de crédit, voir **Banque**.

Établissement industriel ou commercial, 204 (RF) ; 2066 (TVA) ; 6215 et s. (TF) ; 8142 (Cad).

Établissement de long séjour, 100-14 et s. (IR : réduction d'impôt).

Établissements payeurs de revenus de valeurs mobilières, 622 et s. (RCM : prélèvement) ; 920 (FP : déclaration IFU) ; 1605 et s. (Dist. : retenue à la source).

Établissement thermal, 2360 (TVA : taux).

Frais d'établissement (étalement), 527 (BNC) ; 1018-1 (BIC).

Transfert d'établissement, 6073 (CET).

Voir aussi **Entreprise**.

Établissement public, 801 (Taxe sur les salaires), 1402, 1406 (IS : champ d'application), 1418, 1420 (IS : exonération), 1510 (IS : taux réduit) ; 2048 (TVA : non-assujettissement), 2221 et s. (TVA : imposition sur option), 2482 (TVA : restitution du crédit) ; 3001-4 (TVA immobilière) ; 6009, 6013 (TH : exonération), 6057 (CET : critères d'imposition), 6203 et s., 6301 (TF : exonération).

Étalement.

Étalement des frais d'établissement, 527 (BNC) ; 1018-1 (BIC).

Étalement de l'incidence de l'application de la méthode par composants aux immobilisations, 1069 (BIC).

Étalement en avant des indemnités de départ à la retraite et des droits inscrits sur un compte épargne temps (CET), 173 et s. (IR).

Étalement des plus-values professionnelles, 1236 et s. (BIC : PV à court terme), 1970 et s. (BIC : PV à court terme des entreprises de pêche) ; 1449 (IS : réintégration en cas de fusion).

Étalement des revenus exceptionnels agricoles, 378 et s. (BA).

Étalement en arrière des revenus exceptionnels ou différés, 170 et s. (IR).

Étang, 200 (RF) ; 6300 (TF).

État, voir **Collectivité locale et publique**.

Étranger, Étrangère.

Carte de séjour des étrangers, 4707 (Enr. : droit de timbre).

Contribuable étranger domicilié en France, 91 (IR : prise en compte de la situation de famille).

Contribuables domiciliés à l'étranger, 705 et s. (IR : imposition des revenus de source française) ; 3310 et s. (prélèvement sur les plus-values immobilières) ; 4505-2 et s. (successions : territorialité) ; 4827 et s. (ISF : territorialité), 4868 (ISF : exonération des placements financiers en France).

Salariés envoyés à l'étranger, 98-2 (IR : taux effectif), 159 et s. (IR : exonération spécifique) ; 427-7 (indemnité de grand déplacement), 476-7 (TS : frais professionnels réels).

Contribuables prêtant leur concours à des personnes non résidentes, 168 (IR : taxation particulière).

Taux de change des monnaies étrangères, 1011-4 (BIC).

Déclaration des comptes à l'étranger, 1366 (BIC) ; 1465, 1515 (IS).

Transferts de capitaux à l'étranger, 7074, 7092, 7288, 7301 (RC).

Distribution de bénéfices réalisés à l'étranger, 1554 (Dist.).

Échanges d'immeubles situés à l'étranger, 4307 (Enr.).

Entreprise étrangère, 1431 (IS) ; 1615 (Dist.) ; 2143 et s., 2475 et s. (TVA) ; 3607 et s., 3722-1 (FI).

Fonctionnaires en service à l'étranger, 9 et s., 163 et s. (IR).

Immeubles situés à l'étranger, 4254 (Enr. : territorialité des ventes d'immeubles).

Produits de placement payés à l'étranger, 618 (RCM : prélèvement).

Règlement financier des ventes ou travaux à l'étranger, 1170 (BIC : provisions pour risques).

Sociétés étrangères exerçant une activité en France, 1615 (Dist.).

Transfert de bénéfices ou revenus à l'étranger, 1007 (BIC).

Transfert de domicile à l'étranger, 166 et s. (IR).

Valeurs mobilières étrangères (imposition en France), 637 et s. (RCM) ; 1623 et s. (Dist. : retenue à la source).

Ventes à des touristes étrangers, 2212 (TVA : exonération).

Études.

Frais et travaux, 1068 (BIC : étude archéologique), 2020, 2061 (TVA : champ d'application), 2125 (TVA : territorialité).

Étudiant.

Rattachement au foyer fiscal des parents, 19 et s. (IR).

Plafonnement de la taxe d'habitation, 6015-5 (TH).

Salaires perçus par les étudiants, 410, 434 (TS) ; 715 (IR : non résidents).

Intérêts des prêts étudiants, 120 et s. (IR : crédit d'impôt).

EUROL.

Imposition des bénéfices, 36 et s. (IR).

Option pour l'impôt sur les sociétés, 1404-4, 1412-1 et s. (IS).

Rémunération des gérants, 261, 272 (Rem. art. 62).

Euro.

Taux de conversion des avoirs et dettes libellés dans une devise de la zone euro, 1011-4 (BIC).

Évaluation.

Évaluation des avantages en nature, 459 et s., 495 (TS).

Évaluation des avoirs et dettes en monnaies étrangères, 1011-1 (BIC).

Évaluation des biens, 4508 et s. (Enr. : successions), 4542 (Enr. : donations) ; 4870 et s. (ISF).

Évaluation foncière des propriétés bâties et non bâties, 6215 et s. (TF) ; 8036 et s., 8138 et s., 8153 et s. (Cad.).

Évaluation forfaitaire des éléments du train de vie, 180 et s. (IR).

Évaluation des frais de motos, vélomoteurs et scooters, 499-1 et s. (TS : barème forfaitaire) ; 522-3 (BNC) ; 1389 et s. (BIC).

Évaluation des frais de voitures automobiles, 498 et s. (TS : barème forfaitaire) ; 522-1 et s. (BNC).

Évaluation d'office, 149-2 (IR) ; 258 (RF) ; 543-1 (BNC) ; 1368 et s. (BIC) ; 7183, 7185-1 et s., 7483-1 (RC).

Évaluation du portefeuille-titres, 1247-6 et s. (BIC : plus ou moins values).

Évaluation des stocks et travaux en cours, 354-1 et s., 372 et s., 384-4 (BA) ; 1017 et s., 1373 (BIC).

Insuffisance d'évaluation en matière de droit d'enregistrement, 4066 (Enr.) ; 7135-2 (RC).

Réclamation contre l'évaluation de la valeur locative, 6033 (TH), 6218, 6305 (TF).

Éviction.

Indemnité d'éviction, 218-3 (RF) ; 514 (BNC).

Examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP).

Définition, 7051-2, (RC).

Durée, 7190-4 et s. (RC).

Activité occulte découverte lors d'un ESFP, 7053-2 et s., 7190-5 (RC).

Formalités préalables à l'engagement d'un ESFP, 7186-2, 7187 (RC).

Information du contribuable sur les conséquences d'un ESFP, 7138, 7219 et s. (RC).

Intervention de la commission des impôts directs et des TCA suite à un ESFP, 7154, 7157-1, 7185-8, 7803 et s. (RC).

Limitation du droit de reprise en cas d'ESFP, 7211 (RC).

Excédent de versement, 9128 (Rec. : paiement de l'IR par acompte), 9135 (Rec. : paiement mensuel de l'IR), 9271 et s. (Rec. : paiement de l'IS).

Voir aussi **Restitution**.

Exercice.

Convention d'exercice conjoint, 588-1 (BNC) ; 2170 (TVA).

Exercice comptable.

Durée, 332 (BA) ; 1009 (BIC), 1441 (IS : groupes de sociétés).

Déclaration annuelle des exploitants agricoles selon l'exercice comptable, 2767 (TVA agricole : RSA).

Exercice de déduction des charges, 1029-4 (BIC).

Exigibilité.

Exigibilité des impôts directs, 9012 à 9014 (Rec.).

Exigibilité de la TVA, 2300 et s. (TVA), 2755 (TVA agricole) ; 3006 et s. (TVA immobilière).

Voir aussi **Paiement**.

Exonération.

Exonération de cotisation foncière des entreprises, 6055 et s. (CET).

Exonération d'impôt sur le revenu, 29 et s. (IR) ; 201 et s. (RF) ; 424 et s. (TS) ; 608-4 et s. (RCM).

Exonération d'impôt sur les sociétés, 1413 et s. (IS) ; 1977 et s., 1987 et s. (FE) (voir aussi Exonérations en faveur des entreprises).

Exonération des suppléments de rétrocession d'honoraires, 508-8 (BNC).

Exonération de TVA, 2160 et s. (TVA : régime intérieur), 2181 et s. (TVA : livraisons intracommunautaires), 2192 et s. (TVA : exportations) ; 3003 (TVA immobilière).

Exonération de taxes et participations assises sur les salaires, 802, 805 et s. (Taxe sur les salaires), 817 (Taxe d'apprentissage), 832 (Participation-formation), 853 (Participation-construction).

Exonération de taxes foncières, 6203 à 6214, 6301 et s., 6409 (TF).

Exonération de taxe d'habitation, 6012 et s. (TH).

Exonération de taxe de publicité foncière, 3079 (FI) ; 8427 (PF).

Exonération de droits de donation, 4541 et s. (Enr.).

Exonération de droit d'enregistrement sur la vente d'immeubles, 4267-1, 4273-1 (Enr.).

Exonération de droits de succession, 4511 et s. (Enr.).

Exonération des biens professionnels, 4851 et s. (ISF : base taxable).

Exonération des heures supplémentaires, 435-3 (TS).

Exonération des plus-values, 938 et s. (IR : Plus-values mobilières privées), 1263 et s. (BIC : plus-values professionnelles) ; 3225 et s. (Plus-values immobilières).

Exonérations en faveur des entreprises participant à un projet de recherche et de développement dans les pôles de compétitivité, 508-5 (BNC) ; 1977 et s. (FE) ; 6211-5 (TF).

Exonération en faveur des entreprises créées ou reprises dans les ZRR, 1872 (FE).

Exonérations en faveur des entreprises nouvelles, 1831 et s. (FE) ; 6211 (TF).

Exonérations en faveur des jeunes entreprises innovantes (JEI), 508-4 (BNC) ; 1834-1 et s. (FE) ; 6211-3 (TF).

Exonération pour la reprise d'entreprises en difficulté, 1987 et s. (FE).

Exonérations en faveur des entreprises créées en Corse, 1910 et s., 1915 et s., 1920 et s. (FE).

Exonérations en faveur des entreprises implantées dans les zones franches urbaines (ZFU), 508-2 et s. (BNC) ; 1841 et s. (FE).

Expertise.

Expertise comptable, 7840 et s. (RC).

Expertise devant les tribunaux, 7552 et s., 7584 (RC).

Travaux d'expertise, 2020, 2058 (TVA : champ d'application), 2124 (TVA : territorialité).

Exploitant.

Charges sociales, 1042 (BIC).

Prélèvement de l'exploitant, 1010-1 (BIC).

Rémunération de l'exploitant, 367 (BA) ; 1035 (BIC).

Exploitant agricole, voir **Agriculture**, **EARL**.

Exploitant forestier, 394 et s. (BA) ; 803 (Taxe sur les salaires) ; 2338 (TVA : taux).

Exportateur, Exportation.

Exonération des exportations et prestations liées (étude générale), 2192 et s. (TVA).

Exportation de biens d'occasion, 2830 (TVA).

Justifications des exportations, 2139 et s., 2197 (TCA).

Achats en franchise, 2199 et s., 2557 (TVA).

Remboursement spécifique de TVA, 2474 (TVA).

Régime douanier communautaire ou entrepôt fiscal, 2217 et s. (TVA).

Exposition, 2338 (TVA : taux).

Expropriation.

Expropriation pour cause d'utilité publique, 1236-1, 1240 (BIC : plus-values professionnelles) ; 3226 (FI : plus-values immobilières privées) ; 4135, 4274 (Enr. : exonération de droits) ; 8329 (PF : obligation de publication).

Indemnités d'expropriation, 224-2 (RF) ; 341-4, 357 et s. (BA) ; 1026-1 (BIC) ; 1656 (Dist) ; 3252 (FI : plus-values immobilières privées).

Extrait.

Extrait d'acte, 4039, 4039-1, 4043, 4044 (Enr.) ; 8207 (Cad.) ; 8420 (PF).

Extrait cadastral, 8057 et s., 8193 et s. (Cad.).

Extrait de plan, 8068 (Cad.).

Extrait de rôle, 9015 (Rec.).

F

Façon.

Opérations à façon, 318-1 (BA) ; 2020, 2262, 2310, 2345 (TVA).

Façonnier, 2310, 2653-1 et s. (TVA) ; 6059 (CET), 7067-5 (RC).

Voir aussi **Artisan**.

Facture.

Achats et/ou ventes sans facture, 7291 et s., 7322, 7385-1, 7388-3 (RC : sanctions).

Conservation des factures, 7080 et s. (RC : délai et modalités).

Factures en devises étrangères, 2179, 2290 (TVA).

Factures erronées ou irrégulières, 2441 et s. (TVA) ; .

Factures électroniques, 2672 et s. (TVA : télétransmission) ; 7074-1 (RC : contrôle de la télétransmission) ;

Établissement des factures, 2657 et s., 2671 et s., 2740, 2890 (TVA).

Règles de facturation, 2665 et s. (TVA : étude d'ensemble) ; 7322, 7388-3, 7391 (RC : sanction en cas d'infraction).

Voir aussi **Justification**.

Faillite, voir **Redressement**, Redressement judiciaire, **Liquidation**, Liquidation judiciaire.

Faire-valoir direct, 309-1 (BA).

Fait générateur, 2300 et s. (TVA) ; 3006 et s. (TVA immobilière) ; 4821 (ISF).

Famille.

Charges de famille, 87 et s. (IR : nombre de parts) ; 4529 (Enr. : réduction des droits de donation et de succession) ; 6021 et s. (TH : abattement sur la base).

Fermage, Fermier.

Acquisitions d'immeubles par les fermiers, 4272 et s. (Enr.).

Bénéfices des fermiers, 300, 309-2, 337, 341-1 (BA).

Fermiers de droits communaux, 1002 (BIC).

Revenus du bailleur, 224 et s. (RF).

Voir aussi **Agriculture**.

Fermeture.

Fermeture d'établissement, voir **Cession, Cessation**.

Fichier.

Fichier immobilier, 8192 (Cad.) ; 8378 et s. (PF).

Fichiers fonciers, 8033, 8073 (Cad.).

Fiducie, 1519 et s. (IS) ; 3237, 3252, 3256 (FI) ; 4004, 4035-3, 4214, 4508-6, 4519-6, 4540-2, 4846-1 (Enr.) ; 6071-2 (CET), 6401 (IDL) ; 7094-3, 7107-7, 7181, 7183 (RC).

Filiale.

Régime des sociétés mères et filiales, 1445 et s. (IS).

Film.

Cession de droits, 2351 (TVA : taux).

Films pornographiques ou violents, 1048 (BIC : charges) ; 1795 (FE : prélèvement), 1797 (FE : taxe) ; 2333 (TVA : taux) ; 9314 et s. (RC.).

Producteurs de films, 2295 (TVA).

Voir aussi **Cinéma et Vidéo**.

Finance islamique (contrats de murabaha et sukuk), 1024 (BIC : produits), 1064-5 (BIC : charges) ; 2002, 2160 (TVA) ; 3221, 3310 (FI) ; 4004, 4373 (Enr.).

Fioul, 2840 et s. (TVA).

Flagrance fiscale.

Délai de reprise, 7008-6, 7022-1, 7024 (RC).

Présentation générale, 7074-7 (RC).

Procédure de référé, 7577 (RC).

Saisies conservatoires, 9430 (Rec.).

Sanctions, 7295 (RC).

Fleur.

Distillation de fleurs, 305-3 (BA).

Vente de fleurs, 2338 (TVA : taux).

Foire, exposition.

Régime de taxation, 2350 (TVA).

Fonctionnaire.

Fonctionnaires en service à l'étranger, 9, 10, 163 et s. (IR).

Bureaux des fonctionnaires, 6012 (TH).

Rémunérations des fonctionnaires, 409, 458 (TS).

Fondation, voir **Association**.

Fonds.

Améliorations du fonds agricole, 351, 364-1 (BA).

Fonds communs des accidents du travail agricole, 4116 (Enr.) ; 9089 (Rec.).

Fonds communs de créances, 619, 664 et s. (RCM) ; 1024-5 (BIC) ; 1427, 1513 (IS) ; 2862, 2865 (TVA) ; 4381 (Enr.).

Fonds communs d'intervention sur les marchés à terme (FCIMT), 503-2, 512-2 (BNC : taxation des profits).

Fonds communs de placement, 657 et s., 661 et s. (RCM), 927-1 (FP : déclaration du quota d'investissement dans un FCPR) ; 1024-3, 1234, 1243 (BIC), 2862 (TVA), 4380 (Enr.) ; 4873, 4882 et s. (ISF).

Fonds communs de placement dans l'innovation, 106 et s. (IR : réduction d'impôt), 4882 et s. (ISF : imputation).

Fonds d'épargne retraite, 1409-2, 1516 et s. (IS : imposition).

Fonds d'investissement de proximité, 106 et s. (IR : réduction d'impôt), 4882 et s. (ISF : imputation).

Fonds de dotation, 1409-6, 1412-3, 1510 et s. (IS).

Fonds de garantie des assurances obligatoires de dommages, 4114 (Enr.) ; 9088 (Rec.).

Fonds national de l'emploi, 420, 424-1, 424-5 (TS : imposition des sommes versées).

Fonds national de garantie des calamités agricoles, 4117 (Enr.) ; 9091 (Rec.).

Fonds national du livre, 2948 et s. (TCA).

Fonds national de solidarité, voir **Allocation**.

Fonds de placement immobilier, 1658 (Dist.) ; 3236 (FI : PV immobilières).

Fonds de prévention des risques naturels majeurs, 4118 (Enr.) ; 9092 (Rec.).

Fonds salariaux, 457-2 (TS : imposition des versements du salarié).

Revenus des fonds d'État, 605, 610, 628 (RCM).

Fonds de commerce.

Achat, 3600 (FI).

Amortissement, 1082 (BIC).

Bail ou location, 1002 (BIC) ; 4403 et s. (Enr.).

Cession, 4137, 4350 et s. (Enr.).

Crédit-bail, 1309 et s. (BIC).

Évaluation, 7135-2 (RC : motivation de l'insuffisance).

Nantissement, 4108 (Enr.).

Football.

Joueurs promotionnels, 507 (BNC).

Régime de prévoyance des joueurs professionnels, 462-2, 462-3, 479-1 (TS).

Forain, 2354, 2615, 2651-5 (TVA) ; 6060-6 (CET).

Forestier, Forestière.

Exploitations forestières, 302, 394 et s. (BA).

Gardes forestiers, 803 (Taxe sur les salaires).

Groupeur forestier, 42-1 et s. (IR) ; 310, 395 (BA) ; 1411, 1480 (IS) ; 4376, 4514-1, 4630, 4634-1 (Enr.) ; 4864 (ISF).

Réduction d'impôt pour investissement forestier, 104 et s. (IR).

Forêt.

Acquisition, 4273-3, 4514 (Enr.) ; 4864 (ISF).

Voir aussi **Bois**.

Forfait agricole, 316, 321 et s., 329, 336 et s. (BA).

Formalité.

Formalité de l'enregistrement, 4000 et s., 4037 et s., 4047 et s., 4054 et s. (Enr.) ; 8425 (PF).

Dispense de la formalité, 4041, 4212 (Enr.).

Fait générateur de la formalité, 4034, 4501 (Enr.).

Refus de la formalité, 4042, 4045 (Enr.) ; 8360 (PF).

Réquisitions de formalités, 8349 et s. (PF).

Retard d'exécution de la formalité, 7270 et s. (RC).

Formation.

Actions de formation, 2069, 2170-3, 2174, 2225 (TVA).

Congé formation, 421 (TS : allocations perçues).

Dépenses de formation (crédit d'impôt), 1849-22, 1929 (FE).

Dépenses de formation, 525 (BNC) ; 819-2 (Taxe d'apprentissage), 837 et s. (Participation-formation).

Formation professionnelle continue, 830 et s. (Participation-formation).

Formule, voir **Brevet**.

Fournisseur d'accès à internet.

Droit de communication, 7094-4 (RC).

Fourniture.

Services comportant des fournitures, 2278 (TVA).
Fournitures de bureau, 521 (BNC).

Foyer.

Gestionnaires de foyers, 6010-1, 6014 (TH).

Foyer fiscal.

Imposition par foyer fiscal, 15 et s. (IR) ; 4825 (ISF).

Frais.

Allocations pour frais d'emploi, 268 (Rém. art. 62) ; 426 et s., 497 (TS) ; 1033, 1034, 1040 (BIC).

Barèmes kilométriques forfaitaires, 373 (BA) ; 498 et s. 499-1 et s. (TS) ; 522-3 (BNC) ; 1390 (BIC).

Frais déductibles du revenu global, 70-1, 74 (IR).

Frais d'établissement, 527 (BNC) ; 1018-1 (BIC).

Frais professionnels, 269-3 (Rém. art. 62) ; 469 et s., 474 et s., 476-7 (TS) ; 517 et s., 552-3, 555-1, 561 et s. (BNC) ; 1029 et s. (BIC).

Frais déductibles des revenus fonciers, 214 et s., 216 et s., 217 et s., 218 et s., 219 et s., 220, 222-25 et s., 223, 225 et s., 227 et s., (RF).

Frais déductibles des revenus mobiliers, 630 et s. (RCM).

Frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvement et de non-valeur, 4251-1 (Enr.) ; 6001 (IDL).

Déduction des frais de comptabilité CGA ou AGA, 7861 (RC).

Frais de contentieux ou de poursuites, 7610 (RC) ; 9375 (Rec.).

Frais financiers, 369 (BA) ; 526 (BNC) ; 1061 (BIC).

Frais inclus dans la base imposable, 2252 et s. (TVA).

Frais irrépétibles, 7620 et s. (RC).

Remboursement de frais, 426 et s. (TS) ; 1040 (BIC) ; 2176, 2258 (TVA).

Voir aussi **Dépense et Charge**.

Frais réels.

Régime des frais réels, 474 et s. (TS).

Frais de trajet entre domicile et lieu de travail, 431-3 (TS : exonération).

France.

Non-résidents ayant une habitation en France, 709 et s., 744 et s. (IR).

Représentant fiscal en France, 750 (IR : Non résidents) ; 1467 (IS) ; 2146 (TVA) ; 3722-1 (TVA immobilière) ; 4900 (Enr.).

Retenue à la source, 726, 727 (IR : Non résidents).

Revenus de source française, 168 (IR) ; 705, 706 et 707 (IR : Non résidents).

Territorialité, 1 et s. ; 700 et s. (IR) ; 1006 et s. (BIC) ; 1431 et s. (IS) ; 2100 et s. (TVA) ; 3002 (TVA immobilière) ; 4254, 4505-2 (enr.).

Voir aussi **Domicile**.

Franchise.

Achats en franchise, 2199 et s., 2831, 2892 (TVA).

Contrat ou convention de franchise, 1455, 1456 (IS).

Franchise aux associations et organismes sans but lucratif, 1510-4 (IS) ; 2171 (TVA).

Franchise de taxe de publicité foncière, 8427 (PF).

Franchise de taxe sur les salaires, 810, 812 (FP).

Franchise en base, 2659, 2691 et s., 2695 et s., 2700 et s. (TVA).

Franchise agricole, 2768 (TVA).

Fraude fiscale.

Délais spéciaux de prescription, 7008-5 (RC).

Délits général et spéciaux, 7380 et s., 7388 et s. (RC).

Mesures de prévention, 7060 et s. (RC).

Frère, sœur.

Succession entre frères et sœurs, 4528 (Enr. : abatement).

Frontalier.

Travailleurs frontaliers, 715 (IR : non-résidents).

Fruit.

Jus de fruits, 2336, 2338 (TVA : taux).

Fusion.

Rémunérations des apports, 1586, 1630 et s. (Dist.).

Fusions de sociétés (généralités), 1447 et s. (IS) ; 1631 (Dist.) ; 4656 et s. (Enr.) ; 6078 (CET).

Fusions d'OPCVM, 1024-7 (BIC) ; 1651 (Dist.).

Plus-values d'échange de droits sociaux, 535 (BNC).

Plus-values nettes d'apport à une SCP, 586-1 et s. (BNC).

G

GAEC, 42-1 (IR) ; 310, 317-1, 319-3 et s., 376-2 (BA) ; 2744, 2745 (TVA agricole) ; 4270, 4272-3, 4377, 4630 (Enr.).

Gage.

Constitution de droits réels immobiliers, 8308 (PF).

Objets en gage, 4389 (Enr. : exonération de la vente publique).

Tarif, 4111 (Enr.).

Gain.

Gains de course, 2744 (TVA agricole).

Gains nets en capital, 651 (RCM : régime des clubs d'investissement), 938 et s. (FP : plus-values mobilières).

Voir aussi **Revenu, Profit et Plus-value privée**.

Garage.

Imposition à la taxe d'habitation, 6004-1 (IDL).

Location de garage, 204 (RF) ; 2067, 2178, 2618 (TVA).

Ventes de garages, 4264 et s. (Enr.).

Garantie.

Dépôt de garantie, 208 (RF) ; 521 (BNC) ; 2253 (TVA) ; 4840 (ISF).

Garanties accordées aux contribuables, 7186 et s. (RC : étude d'ensemble).

Garantie du recouvrement, 9391 (Rec. : privilège du trésor).

Sursis de paiement, 7601 et s. (RC : procédure contentieuse).

Garde.

Frais de garde des enfants, 116 et s. (IR : crédit d'impôt).

Garde chasse, 216-1 (RF : déduction des frais).

Garde malade, 6062 (CET).

Gardien d'immeuble, voir Concierge.**Gardiennage.**

Gardiennage d'animaux, 304, 307-2 (BA) ; 2742 (TVA agricole).

Gardiennage de caravanes, 2347 (TVA : taux).

Gardiennage de locaux, 204 (RF).

Gardiennage de marchandises liées à l'exportation, 2203 (TVA).

Gaz.

Abonnements aux réseaux de gaz, 2362 (TVA : taux).

Distribution ou livraison de Gaz, 2006, 2019-3, 2027-3, 2048 et s., 2116-1, 2314 (TVA).

Gaz médicaux, 2341 (TVA : taux).

Gazole.

Régime spécial d'imposition, 2840 et s. (TVA).

GEIE, 1411 (IS).**Gelée, voir Calamité agricole.**

Gélule, 2341 (TVA : taux).

Gemme, voir Pierre précieuse.**Gendarme.**

Logement de fonction, 461 (TS : avantage en nature).

Généalogiste, 507 (BNC).

Géomètre expert, 500-1 (BNC) ; 2058 (TVA) ; 8205 (Cad.).

Gérance.

Frais de gérance, 216-1 et s. (RF).

Voir aussi **Location**.

Gérant.

Gérant majoritaire de SARL, 260 et s. (Rém. art. 62 : étude d'ensemble).

Gérant de coopérative de consommation ou maison d'alimentation (rémunération), 414 (TS).

Gérant de débit de tabacs, 445 (TS : redevance perçue).

Gérant dépositaire, 408 (TS : rémunération).

Gérant de fait, 263-2 (Rém. art. 62).

Gérant de magasin à succursales multiples, 507 (BNC : rémunération).

Gérant minoritaire de SARL, 411 (TS : rémunération).

Gérants de sociétés, 1038 et s. (BIC : déduction des rémunérations versées).

Gestion.

Acte de gestion normal ou anormal, 1029-1 (BIC).

Centre de gestion agréé, 381 (BA : abattement sur le bénéfice) ; 2056 (TVA : imposition des prestations) ; 7840 et s. (RC : étude d'ensemble).

Décision et erreur de gestion, 1377 (BIC : rectification du bénéfice).

Frais de gestion, 216 et s., 225 et s. (RF) ; 525 (BNC) ; 1059 (BIC).

Gex.

Zone franche du pays de Gex, 2101 (TVA : territorialité).

GIE, 37 (IR) ; 816 (Taxe d'apprentissage) ; 1411, 1479 (IS) ; 2176 (TVA), 2742 (TVA agricole).

Gîte rural.

Location, 6012-1 (TH : exonération), 6060-3 (CET : exonération).

Golf, 189 (IR : élément de train de vie) ; 2172 (TVA).

Gracieux.

Demande gracieuse, 7412 et s., 7750 et s. (RC).

Graine.

Vente, 2338 (TVA : taux).

Voir aussi **Céréale**.

Graisse, 2337 (TVA : taux).

Grands-parents, voir **ascendant**.

Greffier des tribunaux de commerce, 501 (BNC) ; 2054 (TVA).

Grêle, voir **Calamité agricole**.

Grotte.

Droits d'entrée, 2352 (TVA : taux).

Groupe de sociétés.

Régime fiscal, 1440 et s. (IS).

Vérification des résultats, 7107-4, 7186, 7189, 7221 (RC).

Groupement.

Groupements d'achats en commun, 2080 (TVA).

Groupements d'aveugles et de travailleurs handicapés, 2173, 2243 (TVA).

Groupements de coopération sanitaire, 1412-2 (IS).

Groupements d'employeurs agricoles, 817 (Taxe d'apprentissage) ; 6058 (CET).

Groupements fonciers agricoles (GFA), 42-1 (IR) ; 310, 319-2 (BA) ; 4376, 4630 (Enr.) ; 4860-1, 4862 (ISF).

Groupements fonciers ruraux (GFR), 310, 396 (BA) ; 4515-3, 4376, 4630 (Enr.).

Groupements forestiers, 42-1 et s. (IR) ; 310, 395 (BA) ; 1411, 1480 (IS) ; 4376, 4514-1, 4630, 4634-1 (Enr.) ; 4864 (ISF).

Groupements d'intérêt public, 37 (IR) ; 1412-2 (IS).

Groupements de prévention agréé, 1844 et s. (FE : crédit d'impôt pour adhésion).

Voir aussi **GAEC**, **GIE**, **GEIE**.

Guadeloupe, voir **Outre-mer**.

Guérisseur, 507 (BNC) ; 2170 (TVA).

Guerre.

Allocations ou pensions aux mutilés ou veuves de guerre, 442 (TS).

Voir aussi **combattant**.

Guide, 2057 (TVA).

Guyane, voir **Outre-mer**.

H

Habitation.

Acquisition, 4260, 4264 et s. (Enr.).

Droit d'habitation et d'usage (transmission), 4509-1 (Enr.).

Construction, 6210 et s. (TF : exonération).

Habitation principale, 109 et s. (IR : réduction d'impôt), 120-6 (IR : crédit d'impôt) ; 3225 (Plus-values immobilières) ; 4508-5 (Enr. : évaluation), 4871-1 (ISF) ; 6060-3 (CET).

Disposition d'une habitation en France, 709 et s., 744 et s., 754 et s. (IR : non-résidents).

Taxe d'habitation, 6003 et s. (TH : étude d'ensemble).

Voir aussi **Domicile**, **Immeuble** et **Résidence**.

Habitation à loyer modéré (HLM), 1418 (IS : régime particulier) ; 3008-1 (TVA immobilière) ; 4275-3 (Enr. : cessions d'immeubles) ; 6063 (CET), 6212-1 et s. (TF : exonération).

Habitude.

Notion d'habitude, 3503, 3600 (FI : profits immobiliers).

Handicapé.

Allocation aux adultes handicapés, 430 (TS : exonération).

Appareillage pour handicapés, 2342 et s. (TVA : taux).

Dépenses pour accessibilité et adaptation des logements, 219, 227 (RF : dépenses des propriétaires privés) ; 6220 et s. (TF : imputation des dépenses des HLM).

Dispositions particulières en faveur des handicapés, 22, 23, 88, 93-8 et s. (IR : personnes à charge - quotient familial) ; 441 (TS : majoration tierce personne) ; 6013-1 et s., 6015-6, 6022-2 (TH : abattement, exonération ou plafonnement) ; 6214 (TF : exonération).

Groupement d'handicapés, 2173, 2245 (TVA).

Successions et donations, 4527 (Enr. : abattement).

Haute couture, 2213 (TVA : champ d'application). **Hélicoptère**, 2405-1 (TVA : déduction).

Héritier.

Destinataire de la proposition de rectification, 7128 (RC : contrôle).

Obligations déclaratives, 158 (IR) ; 4502 et s. (Enr. : successions).

Responsabilité au paiement, 9405 et s. (Rec.).

Voir aussi **Décès**, **Succession**.

Historique.

Châteaux et monuments historiques (déduction des charges), 77 (IR : déduction du revenu global) ; 235 et s., 252 (RF : déduction du revenu foncier) ; 1030 (BIC : déduction du revenu professionnel).

Monuments historiques (transmission à titre gratuit ou possession), 4519-1 (Enr.) ; 4847 (ISF) ; 8329 (PF : publication de l'acte de classement).

Holding.

Titres de sociétés holding, 4858 et s. (ISF : biens professionnels).

Voir aussi **Société mère et filiale.**

Homme de lettres, voir Écrivain.

Honoraire.

Déclaration des honoraires, 912 et s. (FP) ; 7290 (RC : sanction pour défaut de déclaration).

Déduction des honoraires, 216-1 (RF) ; 521 (BNC) ; 1056, 1071 (BIC).

Imposition des honoraires, 514 (BNC) ; 2061, 2170 (TVA).

Rétrocession des honoraires, 508-8, 515, 542 (BNC) ; 2170 (TVA).

Hôpital.

Fourniture de repas, 2348 (TVA : taux).

Frais de séjour, 2170 (TVA : exonération).

Hôpital public, 801 (Taxe sur les salaires).

Horticulteur, 305-1 (BA) ; 2338 (TVA : taux).

Hôtel.

Amortissement, 1099-1 (BIC).

Fourniture de logement et de nourriture, 2346 et s. (TVA : taux).

Hôtel de tourisme, 6073 (CET).

Résidence de tourisme (investissement), 105-1 et s. (IR : réduction d'impôt) ; .

Résidence hôtelière (investissement DOM-TOM), 109-3 et s. (IR : réduction d'impôt).

Huile.

Huile alimentaire, 2337 (TVA : taux).

Taxe spéciale, 2942 et s. (TCA).

Huissier.

Dispense de présentation des actes à la formalité, 4207 (Enr.).

Imposition, 501 (BNC) ; 2054 (TVA).

Taxe forfaitaire sur les actes, 2962 et s. (TCA) ; 9051 (Rec.).

Voir aussi **Acte.**

Hypothèque.

Frais d'hypothèque, 223 (RF).

Hypothèque légale du Trésor, 9396 et s. (Rec.).

Inscription et radiation, 8373, 8374 (PF).

Mainlevée, 4142 (Enr. : tarif).

I**Identification.**

Identification des biens et des personnes dans un acte, 8356 (PF).

Identification ou marquage des animaux, 2764 (TVA agricole).

Numéro individuel d'identification, 2603 et s. (TVA) ; 2787 (TVA agricole).

IFA (Imposition forfaitaire annuelle des sociétés).

Étude d'ensemble, 1791 et s. (FE).

Exonération des associations et centres agréés, 7863 (RC).

Imputation sur l'IS (jusqu'en 2005), 1503 (IS) ; 9278 (Rec.).

Paiement, 9281 (Rec.).

IFER (Imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux), 6524 et s. (IDL).

Immeuble.

Achats en vue de la revente, 3023 (TVA immobilière) ; 3600 (Profits de construction) ; 4268-1 (Enr.).

Acquisitions par des jeunes agriculteurs, 4270 et s. (Enr. : tarif).

Acquisitions à la suite d'apports, de scission, de fusion de sociétés ou de cession d'établissements, 6060-3 (CET), 6215-5 (IDL : valeur locative plancher).

Amortissement dégressif, 1099-1 (BIC).

Amortissement exceptionnel ou accéléré, 1104 et s. (BIC).

Apport à titre onéreux, 4623-1 (Enr. : tarif).

Cession, 1263 et s. (BIC : plus-values professionnelles) ; 3220 et s. (FI : plus-values privées).

Dégrèvement immeubles vacants ou inexploités, 6219 et s. (TFPB : dégrèvement) ; 7439 (RC : délai de réclamation).

Échanges, 3005-3 (TVA immobilière), 3226-1 (FI : PV privées) ; 4302 et s. (Enr. : tarif).

Évaluation, 4066, 4508-5, 4510 (Enr.), 4871-1, 4872 (ISF).

Exonération, 6203 et s., 6208 (TF).

Immeubles affectés à l'habitation, 1021 (BIC) ; 3001-4, 3013 (TVA immobilière) ; 4264 (Enr. : tarif) ; 6004 (TH), 6060-3 (CET).

Immeubles à usage mixte, 3013 (TVA immobilière).

Immeubles construits par le cédant, 3507 (Profits de construction).

Immeubles détenus en France par des sociétés étrangères, 4738 et s. (Taxe de 3 %).

Immeubles inscrits à l'actif d'une entreprise, 1226 (BIC) ; 3235 et s. (FI : PV privées).

Immeuble neuf, 3025-1. (TVA immobilière), 3001-2 et s. (opérations immobilières).

Immeubles non affectés à l'exploitation (charges), 1070 (BIC : relevé de frais généraux).

Immeubles ruraux, 224 et s. (RF : imposition des revenus).

Immeubles situés dans le Bas-Rhin, le Haut-Rhin et la Moselle, 4009, 4037 (Enr. : régime particulier).

Immeubles situés en Corse, 4119, 4123, 4150 (Enr. : tarif), 4454-1, 4459, 4461 (Enr. : successions), 4504, 4519-3 (Enr. : donations).

Immeubles situés dans les DOM-TOM, 4263 (Enr. : tarif).

Immeubles situés à l'étranger, 4254 (Enr. : tarif des droits).

Immeubles situés dans les zones franches urbaines, 6211-1 (TF).

Immeubles urbains, 205, 206 et s. (RF : imposition des revenus).

Immeubles utilisés pour les besoins de l'exploitation, 349 (BA) ; 1021, 1052 (BIC)..

Livraisons à soi-même d'immeubles, 2082 (TVA) ; 3001-4, 3005-2, 3006-1, 3008-3, 3009, 3010, 3016, 3019, 3020, 3025-2 (TVA immobilière).

Location d'immeubles, 200 et s. (RF) ; 1021 (BIC) ; 1511 (IS) ; 2066, 2237 et s. (TVA).

Mise à disposition d'immeubles d'habitation, 2176 (TVA : exonération).

Mutation ou vente d'immeubles, 4250 et s., 4500 et s. (Enr.).

Opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles, 3001 et s. (opérations immobilières réalisées dans le cadre d'une activité économique), 3025 et s. (opérations immobilières réalisées hors d'une activité économique).

Plus-values immobilières privées, 3220 et s. (FI : étude d'ensemble).

Régularisations des déductions, 2407 et s. (TVA) ; 3161 (FI).

Travaux sur immeubles, 3001-4, 3005-2, 3006-1, 3008-11 et 3010 (FI).

Valeur vénale des immeubles, 4508-5, 4510 (Enr. : donations), 4871-1 (ISF).

Voir aussi **Bien, Construction, Logement, Monument, Plus-value privée, Propriété, Résidence. Immobilisations.**

Acquisitions suite à apports, scissions, fusions de sociétés ou cessions d'établissements, 6215-5 (TF).

Amortissement, 364 et s. (BA) ; 528 (BNC) ; 1082 (BIC).

Droit à déduction, 2401 et s. (TVA).

Immobilisations agricoles, 348 et s. (BA : particularités).

Livraison à soi-même, 2073 (TVA).

Réévaluation légale, 352 (BA) ; 531 (BNC) ; 1265 (BIC).

Régularisation des déductions, 2407 et s. (TVA).

Tableau des immobilisations (obligations déclaratives), 333 (BA) ; 543-2 (BNC) ; 1386 (BIC).

Impatriés.

Régime spécial d'imposition, 435-1 (TS) ; 508-13 (BNC) ; 697 (RCM) ; 1007-1 (BIC).

Impayé.

Régularisation en cas d'impayés, 2442 et s. (TVA), 2779 (TVA agricole).

Implantation à l'étranger, 517-2 (BNC).

Importation.

Base d'imposition, 2294 (TVA).

Définition, 2087, 2100 et s. (TVA), 2807 (TVA : régime des DOM).

Importations hors CE de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité, 2830-1 (TVA). Importations en franchise, 2199 et s. (TVA).

Opérations exonérées à l'importation, 2190 et s. (TVA).

Transports de marchandises réalisés à l'importation, 2137 (TVA : exonération).

Imposition.

Imposition après rectification, 7148 et s., 7168 (RC : procédure).

Imposition commune des couples mariés ou pacsés, 16 et 16-1 (IR) ; 4825 (ISF).

Imposition par foyer fiscal, 15 et s. (IR).

Imposition d'office, 7182 et s. (RC : tableau récapitulatif).

Imposition des revenus exceptionnels ou différés, 169 et s. (IR).

Imposition tardive à l'impôt sur le revenu, 9131 (Rec. : paiement des acomptes).

Période d'imposition, 332 (BA) ; 512-1 (BNC) ; 1009 (BIC).

Voir aussi **Lieu d'imposition** et **Régime.**

Impôt.

Dégrèvement d'impôts, 1026 (BIC : produits).

Impôt déductible, 223, 225 (RF) ; 520 (BNC) ; 1047 (BIC).

Impôt non déductible, 59 (IR) ; 517 (BNC) ; 1048 (BIC).

Impôt sur les spectacles, 2161 (TVA : exonération).

Impôt à payer, 1157 (BIC : provisions).

Impôt de solidarité sur la fortune (ISF).

Étude d'ensemble, 4820 et s. (ISF).

Délai de reprise, 7027 (RC).

Paiement, 9166 (Rec.).

Impôt sur le revenu (IR).

Étude d'ensemble, 1 et s. (IR).

Délai de reprise, 7006 et s. (RC).

Minimum de perception, 32 (IR).

Paiement, 9124 et s. (Rec.).

Retard ou insuffisance de paiement, 7282 et s. (RC : sanctions).

Impôt sur les sociétés (IS).

Étude d'ensemble, 1400 et s. (IS).

Délai de reprise, 7006 et s. (RC).

Paiement, 9271 et s. (Rec.).

Impôts locaux.

Étude d'ensemble, 6000 et s. (IDL).

Délai de reprise, 7020 et s. (RC).

Paiement, 9163 et s. (Rec. : TF et TH), 9288 et s. (Rec. : CET).

Imprimerie.

Travaux de composition et d'impression, 2859 et s. (TVA : taux).

Voir aussi **Édition** et **Presse.**

Imputation.

Imputation des crédits d'impôt, voir **Crédit d'impôt.**

Déficits, 55 et s. (IR) ; 245 et s. (RF).

Passif successoral, 4520 et s. (Enr.).

Impôts acquittés hors de France, 4535 (Enr. : successions), 4902 (ISF).

Imposition forfaitaire annuelle (IFA), 1503 (IS) ; 9278 (Rec.).

Retenue à la source, 632 (RCM) ; 735 et s. (IR : non-résidents) ; 1504 (IS).

Taxe sur la valeur ajoutée, 2442, 2462 (TVA : droit à déduction).

Indemnité.

Indemnités pour accident du travail, 421, 442 (TS : exonération).

Indemnités versées aux agriculteurs, 317-1, 341-4, 358-1, 380-2 et s. (BA) ; 2744, 2747, 2781 (TVA agricole) ;

Indemnités d'assurances, 213-1 (RF) ; 317, 361, 386-2 (BA) ; 421 (TS) ; 1026, 1236-1, 1240 (BIC) ; 2257, 2258 (TVA : base d'imposition).

Indemnités versées ou perçues par le bailleur, 213 et s., 218-3 (RF) ; 1051 (BIC).

Indemnités de fin d'activité, de retraite ou de licenciement, 173 et s. (IR : étalement) ; 423, 424 et s., 457 (TS : modalités d'imposition) ; 1027, 1034, 1162-1 (BIC : déduction du résultat).

Indemnités de congés payés, 1160 et s. (BIC : déduction du résultat).

Indemnité d'éviction, 514 (BNC : recettes).

Indemnités d'expropriation, 224-2 (RF) ; 341-4 (BA : forfait), 357 et s. (BA : régime réel) ; 1026-1 (BIC) ; 3226 (PV immobilières privées).

Indemnités perçues par les élus, 418 (TS) ; 9142 (Rec. : retenue à la source).

Indemnités pour frais professionnels, 421, 426 et s., 427-7 et s., 434, 497 et s. (TS) ; 1034, 1040 (BIC).

Indemnités pour transfert de clientèle, 531 (BNC : plus-values).

Indemnités de tutorat, 341-4 (BA : forfait), 362 (BA : régime réel).

Indemnités versées aux artistes des tournées théâtrales et aux régisseurs de théâtres, 428 (TS : champ d'application).

Indemnité de volontariat associatif, 432-11 (TS : exonération).

Voir aussi **Allocation, Prime.**

Indexation.

Produit d'une clause d'indexation, 607, 615 (RCM) ; 1066 (BIC).

Indivision.

Établissement des impôts locaux, 6401 (TF).

Fin de l'indivision, 4450 et s. (Enr. : droit de partage).

Répartition des résultats d'une entreprise en indivision, 39 (IR).

Industrie, voir **Déchet**.**Inexploitation.**

Inexploitation d'un immeuble à usage commercial ou industriel, 6219 (TFPB : dégrèvement) ; 7439 (RC : délai de réclamation).

Infirme, voir **Handicapé**.

Infirmière, voir **Infirmier**, 500-1 (BNC) ; 2170 (TVA).

Informatique.

Comptabilité informatisée, 1374 (BIC) ; 7051-5, 7132 (RC : contrôle).

Délai de conservation des documents, 7080-1 et s. (RC).

Édition d'imprimés fiscaux, 7060 et s. (RC : étude générale).

Infraction.

Étude d'ensemble, 7250 et s. (RC).

Commission des infractions fiscales (CIF), 7381 (RC : sanctions pénales).

Infractions relatives au recouvrement de l'impôt, 7282 et s. (RC : sanctions fiscales).

Recherche des infractions pénales, 7074-3 (RC).

Infractions relatives à l'assiette de l'impôt, 7270 et s. (RC : sanctions fiscales).

Ingénieur conseil, 500-1 (BNC) ; 2053 (TVA).

Inondation, voir **Calamité agricole**.**Inscription.**

Inscription des privilèges et hypothèques, 8306 et s. (PF) ; 9394 et 9398 (Rec. : privilège du Trésor et hypothèque légale).

Inscrits maritimes, 6059-3 (CET).

Insémination artificielle, voir **Coopérative, vétérinaire**.

Installation.

Amortissement des installations professionnelles, 1097-1, 1099 (BIC).

Installation anti-pollution, 1026-2 (BIC) ; 6215-5 (TFPB : valeur locative).

Voir aussi **Agencement**.

Instance.

Devant le tribunal administratif, 7523 et s. (RC).

Devant le tribunal de grande instance, 7580 et s. (RC).

Instance de séparation de corps ou de divorce, 24 (IR).

Institution financière, voir **Banque**.

Instruction.

Instruction des requêtes devant le tribunal administratif, 7542 et s. (RC).

Instruction des demandes gracieuses, 7763 et s. (RC).

Instruction de l'appel devant la cour d'appel, 7596-3 et s. (RC).

Instruction des requêtes devant la cour administrative d'appel, 7595 (RC).

Instruction des instances devant le tribunal de grande instance, 7582 et s. (RC).

Instruction des réclamations, 7462 et s. (RC).

Mesures spéciales d'instruction devant le tribunal administratif, 7551 et s. (RC).

Insuffisance.

Insuffisance de déclaration, 7006 et s. (RC : délai de reprise), 7108 et s. (RC : procédure de rectification), 7260 et s. (pénalités).

Insuffisance de prix ou de valeur déclarée, 4066 (Enr.) ; 7135-2 (RC).

Insuffisance de paiement, 7282 et s. (RC : sanctions).

Interdiction.

Interdiction de disposer d'un immeuble, 8310, 8330 (PF : actes ou décisions judiciaires).

Interdiction d'exercer une activité professionnelle, 7387-2 (RC).

Interdiction d'opérer une mutation cadastrale, 8317, 8328 (PF : sanction pour défaut de publicité).

Interdiction de participer aux commissions administratives, 7386-1 (RC).

Interdiction de créer, diriger ou gérer des AGA et CGA, 7386-2 (RC).

Intéressement.

Associés d'exploitations agricoles, 417 (TS).

Salariés, 421, 432 (TS) ; 805 (Taxe sur les salaires) ; 1740 et s., 1760 et s., 1936 (FE).

Intérêt.

Contrats d'échange de taux d'intérêts, 1025-5 (BIC).

Dommages et intérêts, 2257 et s. (TVA).

Intérêts des avances faites par une société-mère, 1064-5 (BIC).

Intérêts des arrhes et acomptes, 2259 (TVA : base d'imposition).

Intérêts des bons de caisse, 606 (RCM).

Intérêts de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants, 607 (RCM : imposition).

Intérêts des comptes bloqués d'associés, 616-2 (RCM) ; 1065 (BIC).

Intérêts de comptes courants d'associés, 341-4 (BA) ; 514 (BNC) ; 616 et s. (RCM) ; 1064-2 et s. (BIC : limites de déduction) ; 1578, 1606 (Dist.).

Intérêts des comptes d'épargne-logement, 607-1 (RCM : exonération).

Intérêts de crédit, 9206 (Rec. : paiement fractionné ou différé).

Intérêts d'emprunt, 76 (IR : déduction du revenu global), 120-6 (IR : crédit d'impôt habitation principale) ; 222-25, 225 (RF) ; 269-2 (Rém., art. 62) ; 310-1, 369 (BA : charges) ; 466 et s. (TS : souscription au capital de sociétés) ; 526 (BNC : charges) ; 605, 610, 628 (RCM : imposition) ; 1062 (BIC : charges).

Intérêts excédentaires, 1578 (Dist.).

Intérêts moratoires, 514 (BNC : recettes) ; 1026 (BIC : produits) ; 2253 et s. (TVA), 7611 et s. (RC : étude d'ensemble).

Intérêts des obligations, 605, 609 et s., 618, 628 (RCM).

Intérêts des prêts étudiants, 120 et s. (IR : crédit d'impôt).

Intérêts de retard, 7260 et s. (RC : étude d'ensemble) ; 1049 (BIC : non déduction du résultat) ; voir aussi **Sanction**.

Sanction.

Intérêts statutaires des membres des coopératives agricoles, 341-4, 353 (BA).

Interlocuteur départemental, 7186-1 (RC).

Intermédiaire.

Opérations des intermédiaires, 2036 et s., 2124 et s., 2145 (TVA : champ d'application), 2182 (TVA intracommunautaire), 2193, 2197, 2201-1 et s. (TVA : exonérations), 2211, 2266 et s. (TVA : base d'imposition), 2320 (TVA : fait générateur), 2441, 2474 (TVA : déduction), 2744 (TVA agricole), 2875 (TVA : prestations des agences de voyages).

Rémunérations versées aux intermédiaires, 1056 (BIC : charges).

Voir aussi **Commissionnaire, Courtier, Représentant**.

Internet.

Dépenses engagées lors de la création de sites, 1060-9 (BIC).

Mise en ligne de formulaires et déclarations, 4890 (ISF) ; 7060-4 (RC).

Service de presse en ligne, 6060-2 (CET).

Souscription des déclarations par les particuliers, 138 (IR) ; 7061 (RC).

Terminaux à haut débit, 1110-1 (BIC : amortissement accéléré).

Interprète.

Imposition des revenus, 507 (BNC).

Interprète des langues étrangères, 2057 (TVA : champ d'application).

Interprète des œuvres de l'esprit, 2057 (TVA : champ d'application), 2351 (TVA : taux), 2700 et s. (TVA : franchise).

Intracommunautaire, voir **Acquisition intracommunautaire**, **Livraison**, **Opération**.

Invalide.

Abattement sur le revenu global, 82 (IR).

Exonération de taxe d'habitation, 6013-1 (TH).

Imposition des pensions, 440 et s. (TS).

Nombre de parts, 90, 93-3 et s. (IR : quotient familial).

Inventaire.

Inventaire de biens mobiliers, 4004 (Enr.), 4124, 4139 (Enr. : tarif).

Inventaire des stocks, 332-1, 334-1 (BA) ; 1371 (BIC).

Inventeur.

Déclaration des droits, 917 (FP : DADS ou DAS2).

Imposition des droits, 505, 558 et s. (BNC) ; 2064 (TVA).

Imputation des déficits, 57-5 (IR) ; 512-2 (BNC).

Retenue à la source, 707, 726 (IR : non-résidents).

Investissement.

Biens mobiliers d'investissement, 2073 et s., 2162 et s. (TVA : champ d'application), (TVA agricole : LASM).

Club d'investissement, 648 et s. (RCM : régime particulier).

Déduction pour investissement, 376 (BA).

Investissement dans les DOM-TOM, 109 et s. (IR : réduction d'impôt) ; 1453 et s. (IS : régime particulier) ; 1864 et s. (IS : déduction du résultat).

Investissement dans les SOFICA, 113-5 (IR : réduction d'impôt).

Investissement dans le secteur forestier, 104 et s. (IR : réduction d'impôt).

Investissement immobilier locatif, 105 et s. (IR : réduction d'impôt).

Investissement obligatoire dans la construction, 850 et s. (Participation construction).

Or d'investissement, 2909 et s. (TVA : régime spécial).

Provision pour investissement, 1756, 1762 (FE : participation et intéressement).

Voir aussi **Amortissement**, **Déduction**, **Immobilisation**, **Société**.

ISF, voir **Impôt de solidarité sur la fortune** (ISF).

J

Jardin.

Entrepreneurs de jardins, 803 (Taxe sur les salaires).

Jardin botanique (droit d'entrée), 2352 (TVA : taux).

Jardins familiaux (associations), 6063 (CET) ; 6301-1 (TF : exonération).

JEI, voir **Entreprise**.

Jeton de présence.

Déclaration des jetons de présence 912 et s. (FP).

Limitation de la déduction, 1037-1 (BIC).

Modalités d'imposition, 272 (Rém. art. 62) ; 411 (TS) ; 625 (RCM) ; 1581 et s., 1606 (Dist.).

Jeu.

Gains ou produits de jeux de hasard, 506-1 (BNC : exonération) ; 2179 (TVA : exonération).

Jeux ou paris en ligne, 2987 et s. (TCA : prélèvements) ; 4816 (Enr.).

Jeux et manèges forains, 2354 (TVA : taux).

Jeux olympiques et paralympiques, 433 (TS : exonération des primes versées aux médaillés).

Ouvrages de jeux de rôles, 2343 (TVA : taux).

Voir aussi **Cercle**, **Club**.

Joaillerie, voir **Bijouterie**.

Jouissance.

Jouissance gratuite d'un bien appartenant à une société, 1436 (IS) ; 1590 (Dist.) ; 2180 (TVA).

Mutation de jouissance, voir **Bail**.

Journal.

Voir **Presse** et **Édition**.

Journaliste.

Imposition de la rémunération, 406, 428-1 et s. (TS).

Jugement.

Publication et affichage des jugements, 7387-1 (RC : sanctions pénales).

Droits d'enregistrement applicables aux jugements, 4200 et s. (Enr.).

Voir aussi **Arrêt**, **Pourvoi**, **Tribunal**.

Juridiction.

Juridiction contentieuse, 7418 et s. (RC : étude d'ensemble).

Juridiction gracieuse, 7750 et s. (RC : étude d'ensemble).

Justification.

Demande d'éclaircissements ou de justifications, 147 et s. (IR : déclaration d'ensemble des revenus) ; 258 (RF : déclaration des revenus fonciers) ; 4911-1 (déclaration ISF) ; 7185-4 et s. (RC : défaut ou insuffisance de réponse).

Justifications du passif, 4899 (ISF).

Voir aussi **Attestation**, **Exportation**, **Obligation**, **Relevé**.

L

Laboratoire.

Laboratoire d'analyses médicales, 507, 563 (BNC) ; 2170 (TVA), 2225 (TVA : exclusion de l'option).

Laboratoire départementaux vétérinaires ou d'analyses, 2053 (TVA : opérations imposables).

Laine, 2338 (TVA : taux réduit).

Lait.

Lait animal, 2336 (TVA : taux réduit).

Lait humain, 2170-1 (TVA : exonération), 2191 (TVA : importation), 2225 (TVA : exclusion de l'option).

Lande, 340 (BA : polyculture).

Lease-back, voir **Cession-bail (lease-back)**.

Leasing, voir **Crédit-bail (leasing)** et **Location**.

Légion d'honneur.

Traitements attachés à la Légion d'honneur 433 (TS).

Legs.

Droits d'enregistrement applicables aux legs, 4004, 4500 (Enr.).

Voir aussi **Don**, **Donation** et **Succession**.

Légume, 2338 (TVA : taux réduit).

Lever.

Lever terrestre, 8101 (Cad. : méthodes).

Levers photogrammétriques, 8103 (Cad.).

Libéralité, voir **Cadeau, Don et Donation**.

Librairie.

Edition des ouvrages de librairie, 2949 et s. (TVA : redevance).

Librairie indépendante, 6060-5 (CET).

Licence.

Cessions de droits de licence, 2125 (TVA : opérations intracommunautaires).

Licence des débits de boissons, 4353 (Enr. : droit).

Licenciement.

Indemnité de licenciement, 424-3 et s. (TS : limite d'exonération) ; 1034 (BIC : charges de personnel), 1162-1 (BIC : provision).

Licitiation.

Règles d'imposition, 4140, 4459 (Enr. : droit d'enregistrement).

Publication des licitations, 8308 (PF).

Lien direct, 2003 et s. (TVA).

« Lienemann ».

Location de logements à des personnes de revenus modestes, 223-5 (RF).

Lieu d'imposition.

Généralités, 4046 et s. (Enr.), 4504 (Enr. : succession)

Lieu d'imposition des impôts directs locaux, 6025 (TH), 6094-2 (CET), 6400 (TF).

Lieu d'imposition de l'impôt sur le revenu, 131 et s. (IR), 748 (IR : non-résident) ; 1364 (BIC).

Lieu d'imposition de l'impôt sur les sociétés, 1460 (IS).

Lieu d'imposition de l'impôt de solidarité sur la fortune, 4897 (ISF).

Lieu d'imposition de la TVA, 2621 (TVA) ; 3017 (TVA immobilière).

Voir aussi **Domicile, Résidence et Territorialité de l'impôt**.

Lieux de vie et d'accueil, 2174-1 (TVA : exonération).

Limitation.

Limitation au droit de propriété, 8323 (PF).

Limite.

Limite d'imposition, 542 et s. (BNC : déclaration contrôlée) ; 319 et s. (BA), 1322 (BIC : micro-entreprise) ; 2690 (TVA : la franchise en base).

Limite d'exonération, 29 et s. (IR), 1263 et s. (BIC : plus-values professionnelles).

Limite de propriété, 8096, 8222 (Cad.).

Liquidateur.

Mandataires et liquidateurs, 2054 (TVA).

Liquidation.

Boni de liquidation, 1584 (Dist. : dissolution de société), 1625 (Dist. : transformation de société).

Erreur de liquidation de l'impôt, 4069 (ISF) ; 7114 (RC : procédure).

Liquidation agréée de société, 1280 (BIC : plus-values).

Liquidation des droits de succession, 4523 et s. (Enr.).

Liquidation de l'impôt, 86 et s. (IR), 1490 et s. (IS : taux) ; 2400 et s. (TVA), 9271 (Rec. : IS).

Liquidation judiciaire, 264 (Rém. art. 62) ; 434 (TS) ; 822-1 (Taxe d'apprentissage), 842-1 (FP : formation professionnelle) ; 2442 (TVA : imputation ou restitution), 2480 (TVA) ; 9384 (Rec.).

Remise des frais de poursuite et des pénalités, 7379 (RC).

Voir aussi **Cessation, Faillite**.

Livraison.

Facturation des livraisons, 2667 (TVA).

Livraison à soi-même (LASM), 2285 (TVA déductible), 2304 (TVA immobilière), 2305 (TVA : fait générateur et exigibilité), 2749 (TVA agricole).

de biens affectés aux besoins de l'entreprise, 2077 (TVA).

de boissons par un débitant récoltant, 2078 (TVA).

d'immeubles, 3001-4, 3005-2 (base d'imposition),

3006-1 (fait générateur et exigibilité), 3016 (redevable), 3020 (liquidation de la TVA).

d'ouvrages autoroutiers, 3024 (FI).

de travaux immobiliers, 2361 (TVA) ; 3001-4, 3005-2, 3006-1, 3010 (FI).

Livraison de biens, 2003 et s. (TVA : territorialité), 2108 et s. (TVA : régime des ventes à distance), 2147 (TVA : régime des ventes à distance), 2755 (TVA : fait générateur - exigibilité), 3513 (FI : profits de construction).

Livraison de boissons, 2776 (TVA).

Livraison pour le compte de maisons étrangères, 2143 et s. (TVA).

Livraison aux coopératives, 2750 et s. (TVA).

Livraison en franchise aux exportateurs, 2199 et s., 2557 (TVA).

Livraison à l'exportation, 2192 et s. (TVA).

Livraison intracommunautaires, 2829 et s. (TVA) :

exonérées, 2181 et s., (TVA).

de moyens de transport neufs, 2889 et s. (TVA).

opérées par un bénéficiaire de la franchise en base, 2707 (TVA).

réalisées par l'entremise d'un intermédiaire, 2182 (TVA).

Livraison de marchandises par les coopératives, 2087, 2287 (TVA).

Livraison de produits, 2742 et s. (TVA agricole).

Livraison à des touristes étrangers, 2212, 2322 et s. (TVA).

Livre.

Don à l'État de collection de livres, 4388, 4519 (Enr.).

Taxe en faveur du Centre national du livre, 2948 et s. (TVA) ; 9080 et s. (Rec.).

Taux de TVA applicable, 2333 (TVA : livres faisant l'objet d'interdiction), 2343 (TVA).

Tenue et communication des livres comptables, 332-1 et s., 334-1 (BA) ; 543-1, 550-1 (BNC) ; 1371, 1375 (BIC).

Voir aussi **Édition, Presse et Publication de presse**.

Livret.

Comptes sur livret, 1513 (IS : produits financiers).

Dispense de déclaration, 922 (FP : livrets de caisse d'épargne, livret d'épargne logement).

Livret de développement durable (LDD), 607-1 (RCM), 922 (FP).

Livret d'épargne-entreprise, 607-1 (RCM) ; 1028 (BIC).

Produits des livrets, 607-1 (RCM : livret de caisse d'épargne, d'épargne du travailleur manuel, livret d'épargne populaire, livret jeune), 617 (RCM : livret des caisses de crédit mutuel).

Local.

Cession de locaux destinés à être transformés en logements, 1280-2 (BIC : plus-values).

Évaluation foncière des locaux, 8140 et s. (Cad.).

Dépenses afférentes aux locaux professionnels, 476-7 (TS) ; 520 (BNC : impôts et taxes déductibles), 521 (BNC : loyers et charges déductibles), 526 (BNC : intérêts d'emprunt), 528 (BNC : amortissement) ; 1051 (BIC : loyers).

Locaux professionnels, 6005 et s. (TH).

Location de locaux nus, 2066, 2179, 2237 et s., 2346-1 (TCA).

Locaux sociaux, 6012 (TH), 6063 (CET) ; 8141 et s., 8187 (Cad.).

Voir aussi **Logement, Habitation**.

Location-accession à la propriété.

Contrat de location-accession à la propriété, 4141 (Enr. : tarif des droits).

Imposition à la TVA immobilière, 3008-4 (TVA immobilière).

Location avec option d'achat, 2011 (TVA).

Location, Sous-location.

Biens donnés en location, 221 (RF : amortissement « Périsol ») ; 222 (RF : amortissement « Besson ») ; 1119 (BIC : amortissement des biens).

Biens pris en location, 521 (loyers d'avance ou impayés), 536 et s. (BNC : crédit-bail) ; 1051 (BIC : charges déductible).

Imposition des revenus locatifs, 105 et s. (IR : résidence de tourisme), 204 (RF : revenus) ; 221 (RF : amortissement « Périsol ») ; 222 (RF : amortissement « Besson ») ; 865 (IR : contribution sur les revenus locatifs), 1021 (BIC) ; 1511 (IS : collectivités sans but lucratif), 2066 (TVA).

Location d'immeubles :

. par les marchands de biens, 3601 (FI).

. par les sociétés immobilières d'investissement, 3723, 3726 (FI).

. par les sociétés non transparentes, 3715 (FI).

. par les sociétés transparentes, 3700 et s. (FI).

. par les SICOMI, 3731 et s. (FI).

Location de garages, boxes, emplacements et remises, 204 (RF) ; 2067, 2178, 2618 (TVA).

Location d'établissements industriels ou commerciaux, 204 (RF) ; 1002 (BIC) ; 2066 (TVA).

Location meublée, 113-10 (IR : réduction d'impôt) ; 204 (RF) ; 1004 (FE : exonération), 1263 (FE : Plus-values), 1412 (BIC) ; 2066, 2178 (TVA : exonération), 2346 et s. (TVA : taux), 2614 (TVA : déclaration et paiement) ; 3027 (FI : LASM), 4861-1 (ISF : exonération) ; 6011 (TH).

Location de logements à des personnes à revenus modestes, 223-5 (RF : dispositif Lienemann).

Location de terres et bâtiments à usage agricole, 306 (BA) ; 2179 (TVA).

Location de logements vacants, 223-10 et s. (RF).

Location de locaux ou matériel, 521 (BNC).

Location de voitures automobiles, 1030 (BIC : dépense somptuaire) ; 2332 (TVA : taux) ; 4805 et s. (Enr. : taxe sur les véhicules de société).

Voir aussi le mot correspondant à la nature du bien loué.

Location-vente.

Situation au regard de la TVA, 2009 (champ d'application), 2302 (exigibilité et fait générateur), 2314 (paiement successif) ; 3032 (LASM).

Location-vente réalisées par des organismes d'HLM, 4275-3 (Enr.).

Voir aussi **Crédit-bail (leasing)**.

Logement.

Allocations de logement, 430 (TS : APL).

Dépenses de logement, 2405-1 (TVA).

Cession d'un logement, 3225 et s. (FI : exonération de plus-value).

Logements concédés par nécessité absolue de service, 6203-4 (TF : exonération).

Financement du logement, 856 et s. (FP : salariés), 857-1 (FP : travailleurs immigrés).

Location de logement meublé, 204 (RF) ; 1004 (FE : exonération), 1263 (FE : plus-values), 1412 (BIC) ; 2066, 2178 (TVA : exonération), 2346 et s. (TVA : taux), 2614 (TVA : déclaration et paiement) ; 4861-1 (ISF : exonération) ; 6011 (TH).

Logement appartenant à des organismes d'HLM, 6215-8, 6219-1 (IDL).

Logement mis à la disposition :

. des salariés, 460, 495 (TS) ; 1034 (BIC).

. des associés, 3720 (FI) ; 6215-9 (IDL).

Logement de l'exploitant, 341-2, 343, 349-1 (BA).

Logements locatifs sociaux, 3008-2 et s. (opérations immobilières), 3011 et s. (TVA immobilière : tarifs spéciaux en Corse et dans les DOM).

Taxe sur les logements vacants, 6510 et s. (IDL) ; 9172 (Rec.).

Voir aussi **Avantage en nature, Habitation, Immeuble, Location et Déduction**.

Logiciel.

Amortissement des logiciels, 1110 (BIC).

Auteurs de logiciel, 2351 (TVA : taux réduit).

Cession de droits portant sur des logiciels, 533 (BIC : plus-values), 560 et s. (BNC : plus-values).

Dépenses de conception des logiciels, 1056 (BIC).

Opérations portant sur des logiciels, 2005 (TVA).

Lot.

Lot des obligations, 610 (RCM : retenue à la source).

Loterie nationale.

Mises et enjeux de la loterie nationale, 2179 (TVA : exonération).

Rémunération des organisateurs et intermédiaires, 2332 (TVA : taux).

Vendeurs de billets de la loterie nationale, 408 (TS).

Lotissement.

Lotissement réalisé :

. par une personne physique, 3615 (FI).

. par un marchand de biens, 3616 (FI).

Opérations de lotissement, 1003 (BIC) ; 1418 (IS) ; 2651-3 (TVA) ; 3015, 3613 et s. (FI) ; 4268 (Enr.).

Loto national.

Mises et enjeux du loto national, 2179 (TVA).

Rémunération des organisateurs et des intermédiaires du loto national, 2333 (TVA).

Louage, voir **Bail**.

Loueur.

Loueur ayant opté pour la TVA, 207, 214 (RF) ; 2237 et s. (TVA).

Loueur en meublé, 204 (RF) ; 1004 (FE : exonération), 1263 (FE : plus-values), 1412 (BIC) ; 2066, 2178 (TVA : exonération), 2346 et s. (TVA : taux), 2614 (TVA : déclaration et paiement) ; 3027 (FI : LASM) ; 4861-1 (ISF : exonération) ; 6011 (TH), 6060-3 (CET).

Voir aussi **Location**.

Loyer.

Voir **Location**.

M**Machine.**

Voir **Matériel**.

Magasinage.

Amortissement dégressif, 1099 (BIC).

Magasinage de biens, 2203 (TVA : exportation)

Magnétiseur, 507 (BNC) ; 2170 (TVA).

Mainlevée.

Mainlevée d'hypothèque, 4142 (Enr. : tarif des droits) ; 8374 (PF : radiation).

Maire.

Indemnité de fonction, 418 (TS).

Allocation pour frais d'emploi, 428-5 (TS : exonération).

Maison.

Amortissement des maisons, 1097-1 (BIC).

Évaluations foncières des maisons, 8140 (Cad.).

Maison de retraite, 2346 et s. (TVA : fourniture de repas) ; 3027 (FI : affectation à l'habitation). 6010-1 (TH).

Majeur.

Enfant majeur, 19, 20, 88 (IR : personne à charge).

Enfant majeur protégé, 4852 (ISF : activité professionnelle).

Majoration.

Abandon des majorations fiscales, 7862 (RC : AGA/CGA).

Majoration pour assistance d'une tierce personne, 441 (TS).

Majoration en cas de procédure d'opposition à contrôle fiscal, 7286 (RC).

Majoration pour défaut ou retard dans la production de déclarations ou actes, 7270 et s. (RC).

Majoration de 10 % en cas de non-paiement ou de paiement tardif des impôts, 7282 et s. (RC).

Majoration pour insuffisance de déclaration, 1049 (BIC) ; 7272 et s. (RC).

Majoration pour non-respect de paiement par virement ou par téléversement, 7292 (RC) ; 9119 (Rec.).

Maladie.

Indemnités journalières de maladie, 421 (TS).

Maladie de Creutzfeld-Jakob, 4522-2 (Enr).

Voir aussi **Cotisation**.

Malus.

Malus applicable aux voitures polluantes, 4713-1 (Enr.) ; 9086 (Rec).

Mandat.

Droits d'enregistrement des mandats, 4005, 4108 (Enr.).

Mandat pour introduire une instance devant les tribunaux, 7533 (RC).

Mandat pour réclamer au nom d'un tiers, 7453 et s. (RC).

Mandataire.

Mandataires agréés, 500-1 (BNC).

Mandataire fiscal, 2144-1 (TVA).

Mandataire-liquidateurs, 2054 (TVA).

Voir aussi **Courtier, Commissionnaire, Intermédiaire**.

Manège.

Jeux et manèges forains, 2354 (TVA).

Manifestation.

Manifestations sportives, 2124, 2171 (TVA).

Manifestations de bienfaisance, 805-1 (FP) ; 2171 (TVA).

Manœuvre frauduleuse, 7273 (RC : sanctions fiscales), 7380 et s. (RC : sanctions pénales).

Manquant.

Entrepôts agréés, 2084 (TVA).

Maraîcher, 337-2 (BA).

Marais salant, 200 (RF) ; 302 (BA).

Marchand.

Marchands ambulants, 2651-5 (TVA).

Marchand de biens.

Généralités, 3024 (TVA immobilière), 3600 et s. (FI : plus-values).

Achat en vue de la revente, 3023 (FI : régime spécial) ; 4268-1 (Enr.).

Obligations, 2651-3 (TVA) ; 3604 (FI).

Profits réalisés par les marchands de biens, 1003 (BIC) ; 3600 et s. (TVA immobilière).

Marchandise.

Marchandises neuves, 2166 (TVA) ; 4357 (Enr. : cession de fonds de commerce).

Ventes publiques de marchandises avariées, 4389 (Enr. : exonération).

Vols de marchandises, 1067 (BIC).

Voir aussi **Prélèvement et Stock**.

Marché.

Marché à terme d'instruments financiers (MATIF), de marchandises ou options négociables, 57-9 et s. (IR) ; 503-1 (BNC) ; 674 et s., 680 (RCM) ; 921 (FP : déclaration) ; 1024-1 (BIC : profits), 1067 (BIC : pertes déductibles), 1173 (BIC : provision), 1226 (BIC : plus-values) ; 2862 (TVA).

Ventes sur les marchés, 2743 (TVA).

Marge.

Taxation sur la marge, 2817-2 et s., 2822 et s. (TVA).

Mariage.

Contribution aux charges du mariage, 73-1 (IR) ; 443 (TS).

Imposition en cas de mariage, 25 (IR : déclaration), 28 et s. (BIC : répartition des revenus), 92-1 et s. (IR : quotient familial).

Partage de biens, 4456 (Enr.).

Primes de mariage, 421 (TS).

Marin.

Règles générales, 131 (IR : lieu d'imposition), 412 (TS : rémunération à la part).

Vivres de bord fournis aux pêcheurs, 461 (TS : vivres de bord).

Marine marchande, voir **Bateau, Bâtiment**.

Marquage des animaux.

Obligations particulières, 332-1 (BA) ; 2764 (TVA).

Marque.

Cession d'une marque de fabrique, 4358 (Enr.).

Voir aussi **Propriété**, Produits ou droits de la propriété industrielle.

Martinique, voir **Outre-mer**.

Masseur-kinésithérapeute, 500-1 (BNC) ; 2170 (TVA).

Matériel.

Amortissement, 528 (BNC) ; 1082 (BIC : principes généraux), 1097-1 (BIC : taux), 1099 (BIC : amortissement dégressif).

Matériel agricole, 6143 (taxe professionnelle).

Petit matériel et outillage de faible valeur, 476-7 (TS) ; 521 (BNC) ; 1055 (BIC).

Maternité.

Imposition des allocations de maternité, 421 (TS) ; 1026-7 (BIC).

Matière.

Matières grasses, 2337 (TVA : taux).

Matières de récupération, voir **Déchet**.

Matières premières.

Matières premières destinées à l'industrie textile, 2556 (TVA).

MATIF, voir **Marché**.

Mayotte.

Investissements réalisés à Mayotte, 109 et s. (IR : réduction d'impôt).

Territorialité, 1 (IR), 2192 (TVA).

Mécénat.

Dépenses de mécénat, 1060 et s. (BIC).

Médaille.

Médaille d'honneur du travail, 433 (TS : gratification).

Médaille aux jeux olympiques, 433 (TS : prime).

Médaille militaire, 433 (TS : traitement).

Médecin.

Règles générales, 403 (TS) ; 500-1, 509, 561 et s. (BNC) ; 2170, 2225 (TVA) ; 6065-1 (CET).

Médecins pharmaciens, 2170, 2302 (TVA).

Médicament.

Médicaments destinés à la médecine humaine, 2341, 2366 (TVA).

Médicaments vétérinaires, 2053, 2339, 2341 (TVA).

Vente de médicaments, 2302 (TVA).

Mensualisation.

Mensualisation de l'impôt, 9132 et s. (Rec. : IR), 9288 et s. (Rec. : CET), 9163 (Rec. : TH et TF).

Mensualisation de la prime pour l'emploi, 123-7 (IR).

Mensualisation des pensions, 484-1 (TS).

Mention.

Mention en marge des actes, 8354 (PF).

Mention expresse, 7261 (RC).

Mention en marge des publications ou des inscriptions, 8347 ; 8368 ; 8373 (PF).

Mer.

Ocroti de mer, 2101, 2252, 2807, 2814 et s. (TVA).

Mère, voir Ascendant.**Mesure.**

Mesures conservatoires, 9428 et s. (Rec.).

Mesures de prévention contre la fraude, 7060 et s. (RC).

Métal.

Métaux précieux, 2332 (TVA : ouvrages), 3400 et s. (FI : taxe forfaitaire), 4840 (ISF).

Métayage.

Situation au regard des bénéfices agricoles, 300 (champ d'application), 309-3 (définition), 319-2 (groupements et sociétés), 341-2 (base d'imposition).

Situation au regard de la TVA, 2744 (TVA).

Metteur en scène, 405 (TS).**Meuble.**

Amortissement, 1097-1 (BIC : taux).

Meubles de bureau de faible valeur, 1055 (BIC).

Dépôt de meubles non imposables, 6004 (TH).

Échange de meubles, 4309 (Enr.).

Évaluation des meubles meublants, 4508-4 (Enr. : donation), 4542 (Enr. : succession), 4872 (ISF).

Locations de meubles, 2020, 2065 (TVA).

Prise de meubles, 4004, 4149 (Enr. : tarif).

Ventes de meubles, 3350 et s. (FI : plus-values) ; 4350 et s., 4383. (Enr.).

Voir aussi **Bien**.

Meublé.

Locations et sous-locations de locaux meublés :

. Cotisation foncière des entreprises, 6060-3 (CET).

. Impôt sur le revenu, 204 (RF) ; 1004 (BIC).

. ISF, 4852, 4861-1 (Enr.).

. Plus-values, 1263-7 (BIC).

. Taxe d'habitation, 6011 (IDL).

. TVA, 2023, 2178, 2346 et s. (TVA).

Micro-BNC.

Régime du micro-BNC, 548 et s. (BNC).

Micro-entreprise (Micro-BIC).

Régime des micro-entreprises, 1322 et s., 1347 et s. (BIC).

Micro-foncier.

Régime du micro-foncier, 241 et s. (RF).

Militaire.

Foyers militaire, 801 (Taxe sur les salaires).

Solde versée aux militaires, 410 (TS).

Pensions militaires, 93-1, 183 (IR) ; 438, 462 (TS)

Pécule versée aux militaires, 434 (TS).

Mine, Minière.

Concessionnaires de mines, 1002 (BIC) ; 2068 (TVA) ; 6508 (IDL).

Production d'or en Guyane, 1855 (FE : taxe) ; 6508-1 (IDL : redevance minière).

Provision pour reconstitution des gisements, 1169-1 (BIC).

Recherche et exploitation de mines dans les DOM, 2806 (TVA).

Redevances, 1047 (BIC) ; 6508, 6508-1 (IDL).

Revenus des mines non exploitées, 200 (RF).

Mineur.

Enfants mineurs, 15, 18, 88 (IR) ; 6021-1 (TH : abattement).

Minimum.

Minimum de recouvrement, 32 (IR - CRL) ; 9013 (Rec. : IR), 9171 (Rec. : prélèvements sociaux).

Minimum de perception, 9190 (Enr. : droits).

Minitel.

Prestations, 2275 (TVA).

Messageries par minitel, 1797 et s. (FE : taxe).

Mise en demeure.

Mise en demeure consécutive à une demande de justifications, 7185-5 (RC).

Mise en demeure pour défaut de déclaration, 149-1 (IR).

Mise en demeure de payer, 9334 et s. (Rec.).

Effets sur l'application des amendes fiscales et majorations de droits, 7271 (RC).

Mise en recouvrement.

Avais de mise en recouvrement, 7253 (RC) ; 9326 et s. (Rec.).

Irrégularité de la mise en recouvrement, 7502 (RC : dégrèvement).

Mission.

Frais de mission, 427-3 (TS) ; 1059, 1070 (BIC).

Mobilier.

Achats de mobiliers, 476-7 (TS) ; 521 (BNC) ; 1055 (BIC).

Amortissement du mobilier, 528 (BNC) ; 1097-1 (BIC).

Travaux de conservation et de restauration, 113-6 (IR : réduction d'impôt).

Mobilité professionnelle.

Crédit d'impôt, 119 et s. (IR : chômeur de longue durée).

Allègement de revenus fonciers, 223-2 (RF : déduction).

Prime pour mobilité, 421 (TS).

Modération.

Demande en modération, 7751 et s. (RC).

Modération d'office, 7788 et s. (RC).

Notion de modération, 7413, 7414 (RC).

Voir aussi **Réduction, Remise, Gracieux**.

Modification, voir Changement.**Moins-value.**

Moins-values professionnelles 355 (BA) ; 530 et s. (BNC) ; 1229, 1237, 1244, 1246-5 (BIC), 1280 et s. (BIC : fin d'exploitation).

Moins-values sur cessions :

. de biens immobiliers, 3257 (FI).

. de valeurs mobilières et droits sociaux, 57-6 et s. (IR).

Monaco.

Résidents de la Principauté de Monaco, 167 (IR : transfert de domicile), 621, 749 (IR).

Territorialité, 2101 (TVA).

Monnaie.

Évaluation des avoirs et dettes en monnaies étrangères, 1011-1 (BIC).

Prêts en monnaies étrangères, 1826 (BIC : prélèvement spécial).

Monument.

Monuments historiques, 77 (IR), Travaux de conservation, 113-6 (IR : réduction d'impôt) ; 235 et s., 252 (RF) ; 1511 (IS) ; 2171 (TVA) ; 4519-1 (Enr. : exonération des droits), 4847 (ISF) ; 9207 (Rec.).

Monuments aux morts, 2175 (TVA).

Visite de monuments, 2180, 2352, 2651-8 (TVA).

Moselle, voir **Alsace-Moselle**.

Motivation.

Motivations de l'avis émis par les commissions départementales, 7167 (RC).

Motivations des rectifications, 7134 et s. (RC).

Motivations des sanctions fiscales, 7191-3, 7370 et s. (RC).

Voir aussi **Pénalité**.

Motocyclette.

Amortissement exceptionnel des cyclomoteurs, 1113 (BIC).

Acquisition ou location de motocyclettes « propres », 121-1 (IR : crédit d'impôt).

Élément du train de vie, 189 (IR : taxation).

Évaluation des frais kilométriques, 100-11 (IR : bénéfice d'association), 476-1 (IR : frais réels), 499 (IR : barème), 522-3 (BNC).

Taux de TVA, 2332 (TVA).

Moyenne.

Système de la moyenne triennale, 379 et s. (BA).

Moyens de transport.

Moyens de transport neufs :

. acquisitions intracommunautaires, 2894 et s. (TVA).

. cas particuliers, 2896 et s. (TVA).

. livraisons intracommunautaires, 2889 et s. (TVA).

Multipropriété, voir **Société de multipropriété ou de pluripropriété**.

Musée.

Visites de musées, 2171, 2352 (TVA : champ d'application).

Musicien, 405, 428, 478-1 (TS) ; 500 (BNC).

Voir aussi **Artiste**.

Mutation.

Droits de mutation à titre gratuit, 4009 (Enr), 4500 et s. (Enr. : étude d'ensemble).

Mutation par décès, 4015, 4500 et s. (Enr.).

Mutation secrètes, 4024, 4252-5 (Enr.) ; 7096 (RC).

Mutation successives d'un terrain, 3017, 3086 (FI : plus-values).

Mutation à titre onéreux, 4250 et s., 4350 et s. (Enr.).

Paiement des droits de mutation, 9038, 9199 et s. (Rec.).

Voir aussi **Succession, vente**.

Mutilé de guerre.

Pensions des mutilés de guerre, 442 (TS : exonération).

Réduction des droits de mutation, 4530 (Enr.).

Mutualiste.

Organismes mutualistes, 1421 (IS : exonération).

Mutuelle.

Abattement spécial, 812-1 (Taxe sur les salaires).

Exonération en faveur des mutuelles, 1421 (IS) ; 6058-1, 6063, 6093-7 (CET).

Mytiliculture.

Revenus des mytiliculteurs, 302 (BA).

N

Naissance.

Primes de naissance, 421 (TS).

Voir aussi **Prestation**.

Naisseur.

Remboursement forfaitaire, 2781 (TVA).

Voir aussi **Culture**, Culture spécialisée et **Élevage**.

Nationalisation. Loi de nationalisation, 1260 (BIC : échanges).

Indemnités de nationalisation à l'étranger, 1656 (Dist.).

Naturalisation.

Demande de naturalisation et de réintégration et déclarations d'acquisition de la nationalité à raison du mariage, 4716 (Enr.).

Navigation, voir **Navire**.

Navire.

Avitaillement des navires, 2138, 2194, 2208 (TVA).

Changement d'affectation des navires, 2043, 2086 (TVA).

Copropriétés de navires, 41 (IR) ; 1002, 1086, 1089 (BIC).

Document relatif à la conduite des navires, 4709 (Enr.).

Navires de plaisance, 1030, 1070 (BIC) ; 2191, 2194, 2208 (TVA).

Navires utilisés par les entreprises de navigation maritime, d'armement à la pêche, 1099-1 (BIC).

Voir aussi **Bateau**.

Négociant.

Négociant en bestiaux, 316-2, 321 (BA) ; 2743 (TVA) ; 7836 (RC).

Négociant en biens d'occasion, œuvres d'arts, objets de collection ou d'antiquité, 2815 et s. (TVA).

Voir aussi **Agriculture** et **Animal**.

Neveu, Nièce.

Dons en faveur des neveux et nièces, 4528-1 (Enr. : abattement), 4541-1 (Enr. : exonération de droits).

Succession en faveur des neveux et nièces, 4528-1 (Enr. : abattement).

Non-concurrence.

Indemnité de non concurrence, 423 (TS).

Non-conformité.

Délai de réclamation fondée sur la non-conformité de la règle de droit, 7411 et s. (RC), 7433-1 (RC : délai spécial).

Non-cumul.

Règle du non cumul, 1040 (BIC).

Non-résident.

Lieu d'imposition des non-résidents, 131 (IR) ; 749 (IR : déclaration).

Plus-values de cessions de droits sociaux, 177 (IR : transfert du domicile).

Non-valeur.

Admission en non-valeur, 7416 (RC).

Notaire.

Actes des notaires, 4003, 4212 (Enr.) ; 7346-1 (RC).

Droit de communication auprès des notaires, 7089 (RC).

Régime fiscal, 501, 514 (BNC) ; 2054 (TVA).

Note d'avoir, 2442 (TVA).

Notification.

Notification de l'avis émis par les commissions départementales, 7167 (RC).

Notification de l'avis de mise en recouvrement, 9329 (Rec.).

Notification de la décision de l'administration, 7500 à 7503, 7505 (RC : contentieux), 7780 et s. (RC : gracieux).

Notification des jugements, 7574 (RC).

Notification de la mise en demeure préalable aux poursuites, 9334 (Rec.).

Notification du montant des droits et pénalités, 7220 et s. (RC).

Notification en cas de procédure d'imposition d'office, 7185-7 (RC).

Notoriété.

Acte de notoriété, 4145 (Enr.).

Nourrice.

Revenus imposables des nourrices, 408, 458-2 (TS).
Situation des employeurs de nourrice, 100-17 (IR : emploi à domicile), 116 (IR : crédit d'impôt), 802, 805-1 (Taxe sur les salaires).

Nourriture.

Avantages en nature de nourriture, 459 et s., 495 (TS).
Nourriture des animaux, 2339, 2752 (TVA).
Nourriture du personnel ou des dirigeants de l'entreprise, 2749 (TVA).

Voir aussi **Cantine** et **Repas**.

Noyer.

Terrains plantés en noyers, 6302-1 (TF : exonération).

Nue-propriété.

Amortissement des biens possédés en nu-propiété, 1082 (BIC).

Cession de la nue-propiété, 3220 et s. (FI : plus-value immobilière), 3505 (FI : profit de construction).

Dépenses effectuées sur les immeubles par les nus-propiétaires, 251 (RF).

Nue-propiété et droits de mutation à titre gratuit, 4035-1, 4507, 4550 et s. (Enr.).

Situation du nu-propiétaire, 4846 (ISF).

Numéro.

Numéro d'inscription au répertoire national d'identification des personnes physiques, 7075-1 (RC).

Numéro individuel d'identification à la TVA, 2121, 2603 et s., 2671, 2787, 2891 (TVA).

O**Objet.**

Objet d'art, de collection et d'antiquité, 2815 et s., 2822 et s. (TVA) ; 3350 et s., 3400 et s. (FI) ; 4508-8 (Enr. : succession), 4542 (Enr. : donation), 4865 (ISF).

Objet spécialement conçus pour la publicité, 1070 (BIC).

Vente soumise à la taxe sur les métaux et objets précieux, 3401 et s. (FI).

Objet d'occasion, voir **Bien**.

Obligation.

Obligation des adhérents des associations agréées ou des centres de gestion agréés, 7851 et s. (RC).

Obligation alimentaire, 69 et s. (IR).

Obligations comptables des contribuables, 332 et s., 334 et s. (BA) ; 543-1, 550-1, 564 (BNC) ; 1371 et s., 1389 (BIC) ; 2657 et s. (TVA).

Obligation des dépositaires et tiers détenteurs de fonds, 9343 (Rec.).

Obligations des entreprises obtenant pour autrui des avantages fiscaux liés aux investissements outre-mer, 927-3 (FP).

Obligations fiscales des contribuables, 133 et s., 748 et s. (IR) ; 253 et s. (RF) ; 329, 333 et s., 384 et s. (BA) ; 543-2, 550-2, 552-4, 556 (BNC) ; 814 et s., 822 et s., 842 et s., 860, 861 (FP) ; 1363 et s., 1386 (BIC) ; 2600 et s. (TVA) ; 3285 (FI) ; 4890 (ISF) ; 6072 (CET), 6406 et s. (TF).

Obligation de paiement par chèque, virement ou carte de crédit ou de paiement, 7073-1 et s., 7292 (RC).

Voir aussi **Déclaration**, **Paiement**, **Titre**, **valeur mobilière**.

Observation.

Observations présentées par le contribuable, 7144 et s., 7185-7 (RC : procédure de rehaussement).

Obtenteur.

Obtenteur de nouvelles variétés végétales (profits), 397 (BA) ; 707, 726 (IR).

Occasion.

Automobiles d'occasion, 2332, 2824 (TVA).

Biens d'occasion, 1099-2 (BIC : amortissement), 2815 et s. (TVA).

Voir aussi **Objet**.

Occupation.

Autorisation d'occupation temporaire, 303-2 (BA).

Octroi de mer, 2101, 2252, 2807, 2814 et s. (TVA).

Œuvre.

Dons à des œuvres d'intérêt général, 100 et s. (IR : étude d'ensemble), 1060 et s. (BIC).

Œuvre d'art, 1060-4 (BIC : dépenses d'acquisition), 1172 (BIC : provision) ; 2191, 2344, 2815 et s., 2822 et s. (TVA) ; 4519, 4865 (Enr.), 7346-6 (RC : engagement relatif aux transmissions).

Œuvres pornographiques ou d'incitation à la violence, 2333 (TVA : taux) ; 9171 (Rec.).

Voir aussi **Association**.

Office.

Cession d'offices ministériels, 4146, 4362 et s. (Enr.).

Offices et charges, 501 (définition), 512-4, 531, 541, 580-1 (BNC).

Droit de timbre au profit de l'office des migrations internationales, 9090 (Rec.).

Offices de tourisme, 2048-4, 2878 (TVA).

Officier.

Lieu d'imposition des officiers de marine, 131 (IR).

Officiers publics ou ministériels, 541, 544, 580-1 (BNC) ; 2054 (TVA) ; 7346, 7346-1, 7385-1 (RC).

Solde de réserve des officiers généraux du cadre de réserve, 410 (TS).

Offre.

Offre publique d'échange de titres, 940 et s. (FP) ; 1257 et s. (BIC).

Olivier.

Terrains plantés en oliviers, 6301-4 (TF : exonération).

Omission.

Omission d'écritures comptables, 7380-2 (RC).

Omission ou inexactitudes relevées dans une déclaration ou un acte, 7272 et s. (RC).

Omnipraticien, voir **Médecin**.

OPCVM, voir **Part**, **Action**.

Opérateur de jeux ou de paris en ligne, 2987 et s. (TCA) ; 4816 (Enr.).

Opération.

Opérations de banque, 1001 (BIC) ; 2861 et s. (TVA).

Opérations sur bons d'option, 57-9 et s. (IR) ; 684 et s. (RCM) ; 1002 (BIC).

Opérations de bourse, 503 (BNC).

Opérations immobilières, 2082, 2179, 2304 (TVA) ; 3001 et s. (FI).

Opérations occasionnelles, 2612, 2626 (TVA) ; 3062 (FI).

Opérations de pensions de titres ou valeurs mobilières, 4382-1 (Enr.).

Opérations résiliées, annulées, impayées, 2442 et s. (TVA).

Opérations triangulaires intracommunautaires, 2157 et s. (TVA).

Opposabilité.

Opposabilité du bilan, 1377 (BIC).

Opposabilité aux tiers des actes publiés, 8312, 8315, 8325, 8331, 8333 (PF).

Opposition.

Opposition à contrôle fiscal, 7185-3, 7286, 7389 (RC).

Opposition aux actes de poursuite, 9377 (Rec.).

Option.

Marché d'options négociables, 57-9 et s. (IR) ; 680 (RCM).

Opération sur bons d'option, 57-9 et s. (IR) ; 684 et s. (RCM).

Option pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, 1404 (IS).

Option en matière de TVA sur opérations immobilières, 3023, 3065, 3085, 3153 (FI).

Option pour le paiement de la TVA (étude d'ensemble), 2220 et s. (TVA), 2706 (TVA : personnes bénéficiant de la franchise), 2242 (TVA : acquisitions intra-communautaires), 2322 (TVA : livraisons).

Option pour le prélèvement forfaitaire libératoire, 615 (RCM).

Option pour le régime du bénéfice réel ou du bénéfice réel simplifié, 323 et s. (BA) ; 1332 et s. (BIC).

Option pour le régime de la déclaration contrôlée, 541, 543-2, 549-6 (BNC).

Option pour le régime des frais réels, 474 (TS).

Option pour le régime réel, 241-6 (RF) ; 1332 et s. (BIC).

Option pour le régime simplifié d'imposition en TVA, 2625 et s. (TVA), 2745 (TVA agricole).

Option pour le régime spécial d'imposition des agents d'assurances, 552 et s. (BNC).

Option pour le régime spécial d'imposition des écrivains et compositeurs, 557 et s. (BNC).

Option pour le retour au régime du forfait agricole, 323-1 (BA).

Option de souscription ou d'achat d'actions, 421, 434 (TS) ; 938-1 (FP) ; 1587 (Dist.) ; 1769 (FE).

Reconduction automatique de l'option en cas de remboursement de TVA déductible, 2481, 2762 (TVA).

Or, Orfèvrerie.

Situation au regard de la TVA, 2186, 2191, 2196, 2862, 2909 et s. (TVA).

Vente d'or soumise à la taxe sur les métaux précieux, 3401 et s. (FI).

Voir aussi **Ouvrage.**

Ordinateur.

Mise à disposition gratuite des salariés, 1060-8 (BIC : charge).

Ordures ménagères.

Enlèvement et traitement des ordures ménagères, 2048 et s., 2221 (TVA), 6506 (TF).

Taxe d'enlèvement des ordures ménagères, 223 (RF) (6506 TF).

Organe humain.

Livraisons, commissions, courtages et façons sur les organes humains, 2170-1, 2185, 2191 (TVA : exonération), 2225 (TVA).

Organic.

Cotisations versées à l'Organic, 1042 (BIC : charges).

Organisation.

Cotisations versées à une organisation syndicale, 101 et s. (IR : réduction d'impôt) ; 114-16 (IR : crédit d'impôt).

Organisation d'insolvabilité, 7380-1, 7382 (RC).

Organisme.

Formation par les organismes syndicaux ou politiques, 2174 (TVA : exonération).

Fusion d'OPCVM, 1024-7 (BIC) ; 1651 (Dist.).

Organismes agricoles, 801, 803 (FP : taxe sur les salaires) ; 6058-1 (CET).

Organismes sans but lucratif, 100 et s. (IR : réduction d'impôt) ; 414-1, 427-9 (TS) ; 801 (FP) ; 1060 et s. (BIC : déduction), 1409-6, 1412-3, 1460, 1510 (IS) ; 2171 et s., 2199 (TVA), 2651-6 (TVA : obligations déclaratives), 2853 (TVA) ; 6055 (CET) ; 9274 (Rec. : IS).

Organismes coopératifs, 801 (Taxe sur les salaires) ; 1437 (IS).

Organismes des départements et communes, 1402 (IS).

Organismes de droit public, 1420 (IS : imposition) ; 2048 et s., 2069, 2176 (TVA : champ d'application), 2482 (TVA : droit à déduction).

Organismes de l'Etat, 1402 (IS) ; 2221 et s. (TVA).

Organismes étrangers ou internationaux, 639 (RCM).

Organismes d'études et de recherches, 1108 (BIC).

Organismes d'HLM, 1418 (IS) ; 3008-1 (TVA immobilière) ; 4275-3 (Enr.) ; 6063 (CET), 6215-8 (TF : Zones urbaines sensibles).

Organismes mutualistes, 801 (FP) ; 1421, 1437 (IS).

Organismes de placement collectif immobilier (OPCI), 4382-2 (Enr.).

Organismes logeant des personnes défavorisées, 6014-1 (IDL).

Organismes d'utilité générale ou corporative, 2171 et s. (TVA).

Voir aussi **Société et groupement.**

Orphelin.

Pension alimentaire versée aux petits-enfants orphelins, 72-2 (IR).

Pension temporaire d'orphelin, 439 (TS).

Oseraie, 394 et s. (BA).

Ostéopathe, 2170 (TVA).

Ostréiculteur, 302, 317, 337-2 (BA).

Outilsage.

Valeur locative de l'outillage des établissements industriels, 6206 (TF).

Voir aussi **Matériel.**

Outre-mer.

Agréments fiscaux pour investissement outre-mer, 7873 (RC).

Régime applicable dans les départements d'outre-mer, 98 (IR), 109 et s. (IR : réduction d'impôt pour investissement), 166-3 (IR : transfert de domicile) ; 398 (BA) ; 427-7 (TS : indemnités de grand déplacement) ; 803, 811, 828 (FP) ; 1107, 1240 (BIC) ; 1453 et s., 1457 (IS) ; 1864 et s. (FE : investissement) ; 1871 et s. (FE : abattement) ; 2101, 2192, 2212, 2803 et s. (TVA) ; 3011-1 (FI) ; 4263, 4276-2, 4276-4 (Enr.) ; 6065-14, 6215-9, 6215-11, 6302-1, 6600 et s. (IDL).

Redevance minière en Guyane, 6508-1 (IDL).

Ouvrage.

Ouvrages composés de métaux précieux ou de pierres précieuses, 2332 (TVA : taux) ; 3400 et s. (FI : plus-values).

Ouvrages hydro-électriques concédés, 6400 (TF).

Ouvrages imposables à la taxe foncière, 6202 (TF).

Ouvrages publics établis pour la distribution d'eau potable, 6208 (TF).

Ouvrages de circulation routière à péages, 3024 (TVA immobilière).

P

Pacte civil de solidarité (PACS).

Détermination de la qualité d'associé, 263-1 (Rem., art. 62).

Personnes liées par un PACS, 16-1, 28-4 (IR : imposition commune) ; 24 (IR : imposition séparée) ; 4511, 4547 (Enr. : exonération), 4825 (ISF : imposition commune).

Pacte d'actionnaires.

Exonération, 4512 et s. (Enr.) ; 4869 (ISF).

Paiement.

Délais de paiement particuliers, 9017 (Rec.).

Moyens de paiement des impôts, taxes, contributions, 9111 et s. (Rec. : généralités).

Paiement par remise de forêts, immeubles, œuvres d'art, titres, 9200 (Rec.).

Paiement des droits d'enregistrement, 9191 et s. (Rec. : règles générales).

Paiement par virement à la Banque de France, 9119 (Rec.).

Paiement de l'impôt sur le revenu, 9124 et s. (Rec. : généralités), 9126 et s. (Rec. : acomptes provisionnels), 9132 et s. (Rec. : paiement mensuel).

Paiement de l'impôt sur les sociétés, 1516 et s. (IS) ; 9271 (Rec.).

Paiement des impôts locaux, 9073 et s. (Rec.).

Paiement de l'impôt sur les plus-values immobilières, 3291 et s. (FI), 3312 et s. (FI : prélèvement pour les non-résidents).

Paiement de l'impôt de solidarité sur la fortune, 4901 (ISF) ; 9166 et s. (Rec.).

Paiement de la participation-formation, 840 et s., 845-3 et s. (Participation formation) ; 9301 (Rec.).

Paiement de la retenue à la source, 732 et s. (IR : non-résidents) ; 1609, 1616, 1617 (Dist.) ; 9146 et s. (Rec.).

Paiement de la contribution de sécurité immobilière, 8442 (PF).

Paiement des taxes sur le chiffre d'affaires, 9245 et s. (Rec. : généralités).

Paiement de la taxe sur les conventions d'assurances, 4776 (Enr.) ; 9119, 9238 (Rec.).

Paiement de la taxe sur les salaires, 9303 et s. (Rec.).

Paiement de la TVA, 2322 et s. (TVA : paiement d'après les débits) ; 9246 et s. (Rec.).

Paiement de la TVA agricole, 2767 (TVA agricole) ; 9261 et s. (Rec.).

Paiement de la TVA immobilière, 3020 (TVA immobilière).

Paiement de la taxe sur les voitures particulières des sociétés (TVTS), 4812 et s. (Enr.) ; 9313 (Rec.).

Sursis de paiement, 7601 et s. (RC : étude générale).

Téléreglement, 9117 (Rec.).

Parc.

Droits d'entrée dans les parcs, 2352 et s. (TVA : taux).

Parcs de stationnement (location), 2067, 2178, 2618 (TVA).

Parent.

Allocation de parent isolé, 430 (TS : exonération).

Voir aussi **Ascendant**, **Personne**, **Personne à charge**.

Pari Mutuel.

Rémunération des organisateurs et des intermédiaires, 2330, 2332 (TVA : taux).

Parking.

Vente, 4264 et s. (Enr. : tarif).

Location, 2067, 2178 (TVA : champ d'application), 2618 (TVA : obligations des assujettis).

Parrainage.

Dépenses de parrainage, 1059-1 (BIC : charges déductibles).

Part.

Parts de propriété de navires, 1086 (BIC : amortissement).

Cession de parts sociales, 310-1 (BA) ; 938 et s. (PV mobilières privées) ; 4057 (Enr. : délai de déclaration), 4372 et s. (Enr. : tarif).

Cession de parts de sociétés civiles professionnelles, 586-5 (BNC : plus-values professionnelles).

Nombre de parts de quotient familial, 87 et s. (IR).

Parts de créateur d'entreprise, 421 (TS : imposition) ; 938-1 (IR : Plus-values mobilières privées).

Parts de fonds communs de créances, 619, 664 et s. (RCM) ; 4381 (Enr. : tarif).

Parts de fonds communs de placement, 657 et s. (RCM).

Parts de fonds communs de placement à risques, 661 et s. (RCM) ; 4380 (Enr. : exonération).

Parts de groupements agricoles fonciers, 4630 (Enr. : exonération), 4860 et s. (ISF : exonération).

Parts de groupements fonciers ruraux, 4515-1 (Enr. : exonération).

Parts de groupements forestiers (exonération), 4514 (Enr.), 4864 (ISF).

Parts d'OPCVM des entreprises, 1024-8 (BIC : détermination du résultat).

Parts des salaires ou rémunérations saisissable, 9242 (Rec.).

Parts sociales assimilées à des biens professionnels, 4853 et s. (ISF : exonération).

Parts de sociétés immobilières, 3220 et s. (FI : plus-values immobilières privées), 3505 (FI : profits de construction), 3703, 3719 (FI : sociétés immobilières).

Parts ou actions de sociétés transmises à titre gratuit (pacte d'actionnaires), 4512 et s. (Enr. : exonération), 4848-1 (ISF).

Rachat de parts sociales, 1574, 1587 (Dist.).

Revenus des parts sociales, 625 et s., 639-5 et s. (RCM) ; 1560 et s., 1606 (Dist.).

Voir aussi **Titre de sociétés**.

Partage.

Donation-partage, 4147 (Enr. : tarif), 4450 et s., 4550 et s. (Enr. : réduction de droits).

Incidence d'un partage sur le bénéfice imposable, 1010 (BIC) ; 3502 (FI : profits de construction).

Paiement du droit de partage, 9200 (Rec.).

Publication des actes de partage, 8320 (PF).

Parti politique.

Dons et cotisations, 100-7 et s. (IR : réduction d'impôt).

Régime de taxation, 1513 (IS : imposition spécifique).

Participation.

Participation à la formation professionnelle continue, 830 et s. (Étude d'ensemble) ; 1047 (BIC : impôt déductible) ; 7468 (RC : instruction des réclamations) ; 9301 (Rec. : paiement).

Participation des employeurs à l'effort de construction, 850 et s. (Étude d'ensemble) ; 1047 (BIC : impôt déductible) ; 9025 (Rec. : paiement).

Participation des salariés, 1741 et s. (FE : étude d'ensemble) ; 432 (TS : exonération du bénéficiaire) ; 939 (PV mobilières privées : exonération) ; 1161 (BIC : provision) ; 1755 et s. (FE : régime fiscal de l'employeur), 1757 (FE : régime fiscal du salarié).

Plus ou moins values sur titres de participations, voir

Titre.

Pas de porte.

Indemnité versée, 1051 (BIC : déduction).

Indemnité reçue, 213 et s. (RC : imposition).

Passeport, 4708 et s. (Enr. : droit de timbre).

Passif.

Prise en charge du passif (apports en société), 4624 et s. (Enr. : tarif).

Voir aussi **Dette**.

Patrimoine.

Biens ayant figuré dans le patrimoine privé, 355-1 (BA) ; 533-1 (BNC) ; 1226 (BIC).

Gestion d'un patrimoine foncier, 2179 (TVA : exonération).

Patrimoine artistique national, 4388 (Enr. : droits) ; 7874 (RC : agrément).

Patrimoine imposable, 4822, 4836 et s. (ISF).

Patrimoine professionnel, 512-3 et s., 543-2 (BNC) ; 1010-2 (BIC).

PBRD.

Personne bénéficiant du régime dérogatoire, 2029 et s. (TVA : étude générale), 2182 (TVA : livraison intracommunautaire), 2601, 2643 (TVA : obligations déclaratives).

Pêche. 2277 (TVA : base d'imposition).

Pêche.

Contribution pour une pêche durable, 2983 (TCA).
Dispositif de faveur, 1968 et s. (IS : étude générale).
Bateaux de pêche, 1127 (BIC : amortissement) ; 2186 (TVA : acquisition intracommunautaire), 2208 (TVA : exonération des exportations).

Dépenses non professionnelles, 1030 (BIC : réintégration).

Matériels de pêche, 2086, 2191 (TVA).

Investissements outre-mer dans le secteur de la pêche, 109 et s. (IR : réduction d'impôt).

Redevance sanitaire sur produits de la pêche et de l'aquaculture, 2922 et s. (TCA) ; 9065 (Rec.).

Sociétés de pêche artisanale, 113-8 (IR : réduction d'impôt) ; 6059-3 (CET), 6504 (IDL : taxe annexe).

Ventes de produits de la pêche, 2177 (TVA : exonération), 2338 (TVA : taux).

Marin pêcheur, 412 (TS : rémunération à la part), 461 (TS : exonération des vivres de bord).

Marins professionnels en eau douce, 2744 (TVA : imposition).

Voir aussi **SOFIPÊCHE.**

Pédicure. 500-1 (BNC) ; 2170 (TVA : exonération).

Peine. voir **Sanction.**

Peintre.

Artiste - peintre, 500-1 (BNC) ; 2700 et s. (TVA : franchises).

Pénalité.

Étude d'ensemble, 7250 et s. (RC).

Contentieux, 7254 (RC).

Déduction, 1049 (BIC).

Information du contribuable vérifié, 7219 et s. (RC).

Motivation, 7373 (RC).

Recouvrement, 7377 (RC) ; 9256 et s. (Rec. : privilège du Trésor).

Solidarité, 7378 et s. (RC).

Tableau des principales pénalités, 7376 (RC).

Voir aussi **Sanction.**

Pension.

Étude générale, 436 et s. (TS).

Abattement sur les pensions, 480 et s. (TS) ; 720 (IR).

Cotisations versées en vue de la retraite, 462 et s. (TS : déduction).

Déclaration du débiteur, 909 et s. (Dispositions communes) ; 7290-2 (RC : sanction pour défaut de déclaration).

Imposition, 462 et s., 479 et s. (TS).

Pensions exonérées, 439, 442 (TS).

Prise en pension d'animaux, 307-2, 353 (BA) ; 2742 (TVA agricole).

Retenue à la source, 713 et s. (IR : non-résidents).

Logement et pension (prestations hôtelières), 2346 et s. (TVA : taux).

Voir aussi **Rente.**

Pension alimentaire. 69 et s. (IR : déduction) ; 443 et s. (TS : imposition)

PEP.

Plan d'épargne populaire, 685 (RCM : étude d'ensemble).

Pépiniériste. 305-1, 337-2 (BA).

PEPS.

Règle Premier entré, Premier sorti, 1252 (BIC).

PERCO.

Plan d'épargne pour la retraite collectif, 1768 (FE : généralités).

Péréquation. 6002 (IDL).

« **Périssoil** », 221 (RF : amortissement des logements neufs).

Perle. voir **Pierre précieuse.**

Permis.

Permis de chasser, 4710 (Enr. : droit de timbre).

Permis de conduire, 4711 (Enr. : droit de timbre).

Suspension du permis de conduire, 7387-2 (RC : sanctions pénales).

PERP.

Plan d'épargne retraite populaire, 80 et s. (IR : déduction des cotisations).

Personne.

Personne âgée, infirme ou veuve, 74 (IR : avantage en nature), 82 (IR : abattement) ; 802 (Taxe sur les salaires : exonération) ; 6013-1 et s. (TH : exonération), 6214 (TF : exonération).

Personne bénéficiant du régime dérogatoire de TVA, voir **PBRD.**

Personne à charge, 15, 88 et s., 93-3 et s. (IR) ; 4529 (Enr. : réduction des droits) ; 4881 (ISF : réduction de l'impôt) ; 6021-1 (TH : abattement obligatoire).

Personnes morales, 1401 et s. (IS : champ d'application).

Personnes morales de droit public, 1420 (IS : imposition) ; 2048 et s., 2069, 2176 (TVA : champ d'application), 2482 (TVA : droit à déduction).

Personnes non-domiciliées en France, 700 et s. (IR : non-résidents) ; 3310 et s. (PV immobilières privées), 3607 et s. (FI : prélèvement sur les profits des marchands de biens) ; 4505-2 et s. (Enr. : territorialité).

Services d'aide à la personne, 2363-1 (TVA : taux).

Personnel.

Biens et services affectés aux besoins du personnel, 2749 (TVA agricole : LASM).

Déduction des charges de personnel, 367 (BA) ; 519 (BNC) ; 1033 et s. (BIC).

Mise à disposition de personnel, 2125, 2176 (TVA).

Perte.

Pertes afférentes à des opérations réalisées à l'étranger, 1431 (IS : territorialité).

Pertes de bétail, 342-2 (BA : réduction du forfait) ; 6308 (TF : dégrèvement).

Pertes sur cessions de valeurs mobilières, 944 (Plus-values mobilières privées : déduction).

Pertes exceptionnelles ou sur exercices antérieurs, 1067 (BIC : déduction).

Pertes sur marché à terme, sur bons d'options, ou sur options négociables, 57-9 et s. (IR) ; 512-2 (BNC).

Pertes de récoltes, 342-1 (BA : réduction du forfait) ; 6307 (TF : dégrèvement) ; 7439 (RC : délai de réclamation), 7445 (RC : réclamation collective).

Pertes à terminaison, 1187 (BIC : provision).

Voir aussi **Moins-value.**

Pétrole.

Provision pour reconstitution des gisements, 1169 (BIC).

Régime spécial TVA, 2556 et s. (TVA : étude d'ensemble).

Peuplraie. 394 et s. (BA : régime particulier).

Pharmacien, propharmacien. 2170, 2302 (TVA).

Photographe, photographie.

Exonérations, 6062 (CET).

Droits d'auteurs perçus, 504 (BNC).

Photographes de journaux de mode, 507 (BNC).

Matériel de photographie, 2332 (TVA : taux).

Pièce détachée, 2278 (TVA : base d'imposition).

Pierre précieuse, 2212 (TVA : champ d'application), 2332 (TVA : taux) ; 3401 et s. (FI : taxe forfaitaire).

Pigiste, 406 (TS).

Pilote.

Pilote d'école d'aviation et de navigation, 507 (BNC) ; 2069 (TVA).

Pilote de port maritime, 410 (TS).

Pisciculteur, 302 (BA).

Placement.

Placements financiers des non-résidents, 4868 (ISF).

Produits ou revenus de placement, 600 et s., 628 et s. (RCM).

Placement en report, 607 (RCM) ; 939 (PV mobilières privées : exonération).

Titres de placement, voir **Titre**.

Plafonnement.

Plafonnement des impôts directs en fonction du revenu (bouclier fiscal), 7700 et s. (RC : étude d'ensemble) ; 4888 (ISF) ; 6034 (TH) ; 6412 (TF).

Plafonnement de certains avantages fiscaux au titre de l'impôt sur le revenu, 128 (IR).

Plafonnement en fonction de la valeur ajoutée, 6098 (CET).

Plafonnement de l'ISF, 4884 (ISF).

Plafonnement de la taxe d'habitation, 6015 et s. (TH).

Plafonnement du quotient familial, 96 (IR).

Plafonnement des sommes des réductions d'impôt, 110 (IR).

Plainte.

Plainte pour détournement d'objets saisis, 9370 (Rec.).

Plaisance.

Bateaux et résidences de plaisance, 1030 (BIC : charges somptuaires).

Voir aussi **Location**.

Plan.

Plan comptable, 1372 (FE).

Plan social, 424, 424-6 (TS : indemnités perçues).

Plan de règlement, 9336 (Rec. : suspension des poursuites).

Plan cadastral, 8011 et s. (Cad.).

Plan d'épargne.

Plan d'épargne en actions (PEA), 446 (TS : exonération) ; 607-1 (RCM : exonération), 690 et s. (RCM : étude d'ensemble) ; 938-1 et s. (PV mobilières privées).

Plan d'épargne entreprise, 432 (TS : exonération) ; 1764 et s. (FE : généralités).

Plan d'épargne inter-entreprises, 1766 (FE : généralités).

Plan d'épargne logement, 607-1 (RCM : exonération).

Plan partenarial d'épargne salariale volontaire (PPESV), 1767 (FE : généralités).

Plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO), 1768 (FE : généralités).

Plan d'épargne retraite populaire (PERP), 80 (IR).

Plan d'épargne populaire (PEP) 685 et s. (RCM : généralités).

Plante, 2338 (TVA : taux).

Plateau continental.

Exploration, 2562 (TVA : régime suspensif).

Pluripropriété.

Voir **Société de multipropriété ou de pluripropriété**.

Plus-value privée.

Plus-value de cessions de valeurs mobilières et de droits sociaux, 938 et s. (Étude d'ensemble).

Plus-value de cessions d'immeubles et de droits immobiliers, 3220 et s. (FI : étude d'ensemble).

Plus-value de cessions de biens meubles autres que les valeurs mobilières, 3350 et s. (FI : étude d'ensemble).

Plus-value de cession de métaux et objets précieux, 3403 (FI : régime optionnel).

Plus-value professionnelle.

Étude d'ensemble, 1225 et s. (BIC).

Plus-values professionnelles à court ou long terme, 355 et s. (BA) ; 530 et s. (BNC) ; 1228 et s. (BIC).

Plus-value de cession de droits sociaux ou de parts par les membres d'une société de personnes, 310-1 (BA) ; 586-5 (BNC : société civile professionnelle) ; 1010-2, 1291 (BIC).

Transmission d'une branche complète d'activité, 1289 et s. (BIC).

Plus-value réalisée dans le cadre d'un groupe, 1443 et s. (IS : régime de groupe).

Plus-value d'apport (fusion, scission, apport partiel d'actif), 355-1 (BA) ; 535, 586 et s. (BNC) ; 1283 et s. (BIC) ; 1447 et s. (IS).

Plus-value et fin d'exploitation ou décès, 530 et s., 580 et s. (BNC) ; 1280 et s. (BIC).

Plus-value de liquidation ou de transformation agréées de sociétés, 1280 (BIC).

Podologue, 2170 (TVA : exonération).

Poisson, 2338 (TVA : taux).

Pôle de compétitivité.

Allègements fiscaux, 1977 et s. (FE) ; 6211-5 (Taxes foncières) ; 7206 (RC : accord préalable).

Pôle emploi

Allocations perçues, 419, 420 (TS).

Cotisations versées, 1041 (BIC).

Pollution, voir **Assainissement et Installation**.

Polyculture.

Exploitations de polyculture, 337-1, 340 (BA : forfait).

Porc.

Amortissement accéléré d'une porcherie, 364-2 (BA).

Elevage industriel, 318 (BA : régime d'imposition).

Pornographie, 2333, 2351 (TVA : taux) ; 9314 et s. (Rec. : prélèvement spécial ou taxe spéciale).

Portefeuille-titres.

Plus-values ou moins-values, 1247-6 et s., 1254 (BIC).

Provision pour dépréciation, 1248, 1250 (BIC).

Port.

Anneau d'amarrage (cession d'action ou part de jouissance), 4375 (Enr.).

Exonération des ports autonomes, 1420 (IS) ; 6057 (CET).

Mise à disposition d'installations portuaires, 2067 (TVA : imposition).

Opérations portuaires, 2138, 2208 (TVA : exonération).

Position de l'administration.

Prise de position de l'administration, 7203 et s. (RC : procédure d'accord tacite).

Poulailler, 364-2 (BA : amortissement accéléré).

Pourboire.

Imposition des pourboires, 418 (TS) ; 2272 et s. (TVA) ; 903 (déclaration par les employeurs).

Poursuite.

Poursuites correctionnelles, 7381 et s. (RC : étude d'ensemble).

Poursuites en recouvrement, 9340 et s. (Rec.).

Suspension des poursuites en recouvrement, 9336 (Rec.).

Pourvoi.

Pourvoi en cassation, 7597 et s. (RC : étude d'ensemble).

Pourvoi gracieux, 7786 (RC : recours).

Voir aussi **Recours**.

Pré.

Prairie naturelle, herbage, pâturage et lande, 6309 (TFPNB : dégrèvement spécial).

Préavis.

Indemnité de préavis, 423, 457 (TS : imposition).

Voir aussi **Délai, Congé**.

Préemption.

Droit de préemption, 4274 (Enr.).

PRÉFON.

Arrérages payés par la PRÉFON, 438 (TS : imposition).

Cotisations versées à la PRÉFON, 80 (IR : déduction du revenu).

Prélèvement.

Prélèvement sur base d'imposition élevée, 6016-3, 6520 (IDL).

Prélèvement de biens mobiliers d'investissement, 2073 (TVA : LASM).

Prélèvement d'échantillons et cadeaux de faible valeur, 2075 (TVA).

Prélèvement d'office sur bons et titres anonymes, 4730 et s. (Enr.) ; 9020, 9235 (Rec.).

Prélèvement de marchandises par l'exploitant, 302, 317, 317-1, 353, 372-11 (BA : imposition) ; 1010-1 (BIC : imposition) ; 2070 et s., 2285 (TVA : imposition), 2749 (TVA agricole : LASM).

Prélèvement de marchandises pour le personnel, 1032 (BIC : avantage en nature).

Prélèvement pour frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvement et de non-valeurs, 4251-1 (Enr.) ; 6016-3 (IDL).

Prélèvement libératoire, 613 et s., 666 (RCM).

Prélèvement non-libératoire de l'IR, 633-10 (RCM).

Prélèvement mensuel, 9132 et s. (Rec. : IR), 9162 et s. (Rec. : TH et TF), 9288 et s. (Rec. : CET).

Prélèvement social de 2 % et contribution additionnelle, 126 et s. (IR) ; 625-2 (RCM) ; 9158 (Rec.).

Prélèvement de solidarité sur les revenus du patrimoine et les produits de placement, 127-5 et s. (IR).

Prélèvement spécial sur les films pornographiques ou d'incitation à la violence et sur les représentations théâtrales à caractère pornographique, 1795 (FE : étude d'ensemble) ; 1048 (BIC) ; 9314 et s. (Rec.).

Prélèvements sur les jeux et paris en ligne, 2987 et s. (TCA).

Prélèvement sur les revenus des non-résidents, 660 (RCM) ; 1500 et s. (IS) ; 3310 et s. (FI : plus-values immobilières privées) ; 9169 et s. (Rec.).

Prélèvement sur les sommes versées par les assureurs en cas de décès, 4760 et s. (Enr.) ; 9237 (Rec.).

Prélèvement sur les produits de placements à revenu fixe, 613 et s., 622, 636 (RCM) ; 7017 (RC : droit de reprise) ; 9153 et s. (Rec.).

Prélèvement relatif à la construction navale, 1047 (BIC : charges).

Prélèvement spécial sur les écarts de conversion des prêts en monnaie étrangère ; 1826 (FE) ; 9031 (Rec.).

Prétraite, 420 (TS : imposition).

Voir aussi **Retraite**.

Prescription.

Prescription de l'action de l'administration, 7005 et s. (RC : étude d'ensemble).

Délai général de reprise, 7006 et s. (RC : impôts directs), 7020 et s. (RC : impôts locaux), 7023 et s. (RC : TCA), 7027 et s. (RC : Enr., PF, Timbre, ISF), 7040 à 7042 (RC : pénalités fiscales).

Délai spécial de reprise en cas d'activités occultes, 7008 et s. (RC : IR et IS), 7022-1 (RC : CET), 7024 (RC : TCA).

Délais spéciaux particuliers, 7009 à 7012 (RC : IR et IS), 7021 (RC : IDL), 7034 (RC : droit de timbre).

Effets de la prescription, 7043 (RC).

Inopposabilité de la prescription, 7013 et s. (RC : IR et IS), 7025 (RC : crédit de TVA), 7045 (RC : déchéance d'agrément), 7046 (RC : compensation en cas de réclamation).

Interruption ou suspension de la prescription, 7047 et s. (RC), 7140 (RC : effet de la proposition de rectification).

Prescription abrégée, 7028 et s. (RC : Enr., TPF, Timbre, ISF).

Prescription de l'action pénale, 7382 (RC).

Prescription de l'action en recouvrement, 9431 et s. (Rec.).

Prescription décennale, prescription longue 7031 et s. (RC : Enr., TPF, Timbre, ISF).

Prorogation des délais de prescription, 7044 (RC : agissements frauduleux), 7044-1 à 7044-3 (RC : assistance internationale).

Préservatif, 2341-1 (TVA : taux).

Présomption.

Présomption d'utilisation des allocations pour frais d'emploi, 428-4 (TS : exonération).

Présomption de distribution, 1553, 1567, 1580 (Dist.).

Présomption de propriété, 4507 (Enr.), 4850 (ISF).

Voir aussi **Preuve**.

Presse.

Agences, éditeurs ou entreprises de presse, 6060-2 (CET).

Diffuseurs de presse, 6070-4 (CET).

Entreprises de presse, 1163 (BIC : provision).

Publications de presse, 2366 (TVA : taux), 2804 (TVA : taux DOM).

Régime spécial, 2850 et s. (TVA).

Service de presse en ligne, 6060-2 (CET).

Prestataire.

Registre spécial des déplacements de biens dans la communauté, 7067-6 (RC).

Prestation.

Prestation compensatoire en cas de divorce, 73 (IR : déduction du revenu), 108 et s. (IR : réduction d'impôt) ; 4213 (Enr. : droit fixe), 4540 (Enr. : droit de mutation).

Prestations familiales, 430 (TS : exonération).

Prestations fournies ou utilisées en France, 726 (IR : non-résidents).

Prestations groupées passibles de taux différents, 2330 (TVA : taux).

Prestations sociales, 421 (TS : imposition).

Prestations spécifique dépendance, 439 (TS : exonération).

Prestation de service.

Imposition des prestations de service, 2020 (TVA : champ d'application), 2100 et s. (TVA : territorialité), 2265 et s. (TVA : base d'imposition), 2309 et 2321 et s. (TVA : fait générateur et exigibilité).

Fourniture de prestation de service à un salarié, 422 (TS : avantage en nature).

Prestations de services agricoles, 2345 et s. (TVA : taux).

Prestation de service à soi-même, 2076 (TVA : champ d'application), 2285 (TVA : base d'imposition), 2306 (TVA : fait générateur et exigibilité).

Prestations de services entre collectivités locales, 2224 (TVA).

Prestations de services connexes à l'exportation de biens, 2203 et s. (TVA : exonération).

Prêt.

Déclaration des contrats de prêts, 924 (FP).

Prêt à un associé, 625 (RCM) ; 1556, 1566, 1607 (Dist.).

Prêt de consommation, 2006 (TVA : champ d'application).

Prêts locatifs aidés, 3008-1 et s. (TVA immobilière), 3011-1 (TVA immobilière : DOM).

Prêts aux salariés, 857-2 (Participation construction).

Prêts de titres, 1024 (BIC : produits financiers), 1025-2 (BIC : règles générales).

Voir aussi **Emprunt** et **Intérêt**.

Preuve.

Charge et administration de la preuve en matière contentieuse, 7483 et s. (RC : étude d'ensemble).

Charge de la preuve en cas d'imposition d'office, 7185-9, 7484 (RC).

Charge de la preuve du délit pénal, 7383 (RC : sanctions pénales).

Charge de la preuve en matière d'infractions fiscales, 7374 (RC : sanctions pénales).

Prime.

Primes d'ancienneté, d'assiduité, de caisse, de dépaysement, de froid, de mariage de mobilité, de naissance, de pénibilité, de responsabilité, de risques, de sujétions ou de transport, 421 (TS : rémunérations accessoires).

Prime d'amélioration de l'habitat rural, 224-2 (RF : recettes).

Prime d'aménagement du territoire, 1026-2 (BIC : modalités d'imposition).

Prime d'arrachage de vignes, 317, 341-4, 359 (BA : modalités d'imposition).

Prime d'assurances, 102 et s. (IR : réduction d'impôt) ; 217 et s., 225 (RF : déduction) ; 521, 523 (BNC : charges) ; 1057 (BIC : charges).

Prime à la construction, 213-2 (RF : exonération) ; 1026-4 (BIC : modalités d'imposition) ; 3728 (FI : modalités d'imposition).

Prime d'encouragement à l'abandon de la production laitière, 317-1, 241-4, 358 (BA) ; 2744 (TVA), 2781 (TVA agricole).

Prime d'épargne logement, 607-1 (RCM : exonération).

Prime d'épuration versées par les agences de l'eau, 2224 (TVA).

Prime d'équipement, 317-1 (BA : régime d'imposition) ; 1026-2 (BIC : modalités d'imposition), 1107 (BIC : amortissement exceptionnel).

Prime d'intéressement, 114-13 (IR : crédit d'impôt).

Prime de localisation de certaines activités tertiaires, 1026-2 (BIC : modalités d'imposition).

Prime aux sportifs médaillés olympiques, 433 (TS : exonération).

Prime régionale à la création d'entreprises ou à l'emploi, 1026-2 (BIC : modalités d'imposition).

Prime de remboursement des obligations ou autres revenus de créances, 605 et s., 667, 668 (RCM) ; 1024-9 (BIC).

Prime de retrait des terres arables, 317, 360 (BA).

Prime aux sorties de flotte, 1026-6 (BIC).

Voir aussi **Indemnité**, **Allocation**, **Subvention**.

Prime pour l'emploi (PPE), 123 et s. (IR : étude d'ensemble).

Prise de vue, 8105 (Cad.).

Prisée de meuble, 4004, 4149 (Enr.).

Privatisation.

Échanges de titres consécutifs à une loi de privatisation, 940-2 (PV mobilières) ; 1260 (BIC).

Privilège.

Inscription des privilèges, 8313, 8344 (PF).

Privilège des architectes et entrepreneurs, du copartageant créancier de soultte, des créanciers et légataires, du prêteur de deniers, 8338 (PF).

Privilège des auteurs, compositeurs et artistes, des frais de justice, des salariés, 8336 (PF).

Privilège de la séparation des patrimoines, 9404 (Rec.).

Privilège du Trésor, 9391 et s. (Rec.).

Prix.

Dissimulation, insuffisance de prix, 4066 et s. (Enr. : généralités) ; 7135-2, 7273 et s. (RC : procédure et sanction).

Prix artistiques, littéraires, scientifiques et Nobel, 553-2 (BNC : exonération).

Prix académiques, 514 (BNC : imposition).

Prix de cession d'un immeuble, 3251 (FI : PV immobilières) ; 4256 (Enr. : mutation à titre onéreux).

Prix imposable à la TVA, 2250 et s. (TVA : base d'imposition).

Prix reçus lors de courses de chevaux, de concours agricoles, de foires-expositions, 2747 (TVA agricole : exonération).

Prix de revient d'un immeuble, 3005-2 (TVA immobilière), 3253 (Plus-values immobilières).

Prix de revient des stocks, 372 et s. (BA : évaluation).

Prix de transfert, 7069 et s. (RC : droit de contrôle), 7206-2 (RC : accord préalable).

Provision pour hausse des prix, 1177 et s. (BIC).

Procédé de fabrication, 558 et s. (BNC) ; 1071 (BIC).

Voir aussi **Propriété**, Produits ou droits de la propriété industrielle, **Cession**.

Procédure.

Conséquences des erreurs de procédure d'imposition, 7230 (RC : généralités).

Droit fixe de procédure, 4203 (Enr. : instances pénales).

Frais de procédure, 215-9 (RF : déduction forfaitaire).

Procédure de l'abus de droit, 7176 et s. (RC : étude d'ensemble), 7210 et s. (RC : non-application).

Procédure collectives, 9251 et s. (Rec.).

Procédure contentieuse, 7418 et s. (RC : étude d'ensemble).

Procédure de fixation du forfait agricole, 338 et s. (BA).

Procédures d'imposition d'office, 7107 (RC : généralités), 7182 et s. (RC : étude d'ensemble).

Procédure obligatoire devant le service des impôts, 7419 et s. (RC : réclamation).

Procédure de rectification contradictoire, 7108 et s. (RC : étude d'ensemble).

Procédure du référé, 7606 et s. (RC : généralités) ; 9378 (Rec. : suspension des poursuites).

Procédure de régularisation, 7175 et s. (RC : étude d'ensemble).

Procédure de taxation d'office, 7182 et s. (RC : étude d'ensemble).

Voir aussi **Vérification**.

Procédure TDFC.

Procédure de transfert des données fiscales et comptables, 7063 et s. (RC : étude générale).

Procédure TéléTVA, 2622 (TVA) ; 7064 et s. (RC : étude d'ensemble).

Procès-verbal.

Procès-verbal d'aménagement foncier, 8329 (PF).

Procès-verbal d'adjudication, 4003 (Enr.).

Procès-verbal du service du cadastre, 8322 (PF).

Procès-verbal de délimitation, 8223 (Cad.).

Procès-verbal de liaison avec les services chargés de la publicité foncière, 8209 (Cad.).

Procès-verbal d'opposition à contrôle fiscal, 7389 (RC).

Procès-verbal relatif au droit de contrôle des entrepôts, 7104 (RC).

Procès-verbal relatif au droit d'enquête, 7100 (RC).

Procès-verbal de la révision des évaluations, 8036-1 et s. (Cad.).

Procuration, 4150 (Enr.) ; 7453 et s. (RC : procédure contentieuse).

Producteur, coproducteur.

Producteur de films, 1125 (BIC : amortissement accéléré) ; 2295 (TVA : base d'imposition).

Producteur de spectacles, 2350 (TVA : taux).

Produit.

Produits abandonnés à des œuvres ou organismes d'intérêt général, 100-4 et s. (IR : réduction d'impôt).

Produits accessoires ou divers, 1020 et s. (BIC : imposition).

Produits alimentaires, 2335 et s. (TVA : taux).

Produits destinés à l'alimentation animale, 2339 (TVA : taux).

Produits destinés à la confection des boissons, 2336 (TVA : taux).

Produits destinés à la consommation familiale des agriculteurs, 2749, 2751 (TVA agricole).

Produits en dépôt chez un agriculteur, 305-2 (BA).

Produits des droits d'auteur, 504 (BNC : champ d'application), 553 et s. (BNC : modalités d'imposition).

Produits d'exploitation perçus d'avance, 1019 (BIC).

Produits des exploitations forestières, 394 et s. (BA : étude d'ensemble).

Produits fabriqués par les groupements d'aveugles ou de travailleurs handicapés, 2173 (TVA : exonération).

Produits financiers, 514 (BNC) ; 1024 (BIC) ; 1435 (IS).

Produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture, de l'aviculture, 2177, 2191, 2338 (TVA).

Produits d'origine humaine à des fins médicales, 2170-1, 2191, 2225 (TVA : exonération).

Produits périmés, 2442 (TVA : droit à déduction).

Produits pétroliers, voir **Pétrole**.

Produits pharmaceutiques, 4150-1 (Enr. : droit dû en cas de dépôt de certaines demandes relatives aux produits pharmaceutiques).

Produits de placements à revenu fixe, 600 et s., 628 et s. (RCM : règles d'imposition), 636 (RCM : non-résidents) ; 1024-10 (BIC : règles d'imposition) ; 9149 (Rec. : retenue à la source).

Produits de placements à revenu variable, 625, 627 (RCM : règles d'imposition) ; 9146 et s. (Rec. : retenue à la source).

Produits de la propriété industrielle, 505, 533, 558 et s. (BNC : modalités d'imposition) ; 707, 726 (IR : non-résidents) ; 1023 (BIC : modalités d'imposition), 1232 et s. (BIC : plus-values professionnelles).

Produits sanguins d'origine humaine, 2341, 2366 (TVA : taux).

Produits à usage agricole, 2340 (TVA : taux).

Professeur.

Activité d'enseignement, 2170-3 (TVA : exonération) ; 6057, 6061 (CET).

Professeurs libres, 500-1 (BNC) ; 2069 (TVA).

Profession.

Associations agréées de professions libérales, 2056 (TVA) ; 7840 et s. (RC : étude d'ensemble).

Professions libérales, 500-1 et s. (BNC : étude générale) ; 726 (IR : non-résidents) ; 2052 et s. (TVA).

Voir aussi **Activité**.

Profit.

Profit de change, 2179 (TVA : exonération).

Profits de construction, 3500 et s. (FI : règles générales), 3607 et s. (FI : prélèvement des non-domiciliés).

Profits immobiliers, 1003 (BIC) ; 3310 et s., 3515 et s., 3607 et s. (FI) ; 9169 (Rec. : prélèvement des non-résidents).

Profits des intermédiaires ou des marchands de biens, 3600 et s. (FI : généralités).

Profits de lotissement, 3613 et s. (FI).

Voir aussi **Plus-value privée, Plus-value professionnelle**.

Promesse.

Levée d'option anticipée d'une promesse unilatérale de vente, 3734 et s., 3744 (FI : sociétés immobilières).

Promesse de bail, 208 (RF : imposition des produits) ; 4367 (Enr. : imposition des cessions).

Promesse de bail de plus de 12 ans, 8332 (PF).

Promesse de vente, 3001-3 (TVA immobilière) ; 4004, 4008, 4252-2 (Enr.) ; 8308, 8332 (PF).

Promotion.

Contrat de promotion immobilière, 8330 (PF).

Proposition de rectification, 7125 et s. (RC : étude générale).

Propriétaire.

Fichier des propriétaires fonciers, 8033, 8214 (Cad.).

Obligations des propriétaires fonciers, 253 et s. (RF) ; 6408 (TF) ; 8179 (Cad.).

Propriétaires de chevaux de course, 307 (BA) ; 2744 (TVA agricole).

Propriétaires exploitants agricoles, 300, 309-1, 341-2 (BA).

Responsabilité des propriétaires, 9405 et s. (Rec. : solidarité au paiement).

Propriété.

Certificats de propriété, 4004 (Enr. : imposition), 4122 (Enr. : tarif).

Présomption et preuve du droit de propriété, 4024 (Enr. : propriété apparente), 4507 (Enr. : successions), 4849 et s. (ISF).

Évaluation des propriétés bâties, 8138 et s. (Cad. : règles générales).

Évaluation des propriétés non bâties, 8153 et s. (Cad. : règles générales).

Produits ou droits de la propriété industrielle, 505 (BNC : champ d'application), 533 (BNC : plus-value professionnelle), 558 et s. (BNC : régime particulier) ; 707, 726 (IR : non-résidents) ; 1023 (BIC), 1232 et s. (BIC : plus-value professionnelle) ; 4358 (Enr.) ; 4865 (ISF).

Propriété littéraire et artistique, 4865 (ISF).

Propriétés publiques, 6203-3, 6301 (TF : exonération).

Revenus des propriétés rurales, 224 et s. (RF).

Revenus des propriétés urbaines, 205 et s. (RF).

Taxe de 3 % sur les propriétés immobilières détenues par des sociétés étrangères, 4738 et s. (Enr. : étude d'ensemble).

Voir aussi **Immeuble, Bâtiment, Habitation, Logement et Résidence**.

Prorata, voir **Pourcentage de déduction**.

Prorogation.

Prorogation du délai pour construire, 4267-1 (Enr.).

Prorogation du report d'imposition, 952 (IR : plus-values mobilières privées).

Prorogation de sociétés, 4655 (Enr.).

Prospectus, voir **Presse, Publicité**.

Prothèse.

Prothèses dentaires, 2170, 2185, 2191 (TVA : exonération).

Prothèses pour handicapés, 2342 (TVA : taux).

Provision des entreprises.

Constitution des provisions, 1150 et s. (BIC : étude d'ensemble).

Incorporation au capital des provisions, 4636 (Enr.).

Provision pour amortissement, 1090 (BIC).

Provisions pour congés payés, 1160 et s. (BIC).

Provisions pour créances douteuses ou litigieuses, 1156 (BIC).

Provisions pour départ en retraite ou préretraite des salariés, 1161 (BIC).

Provisions pour dépenses de mise en conformité, 1175-2 (BIC).

Provisions pour dépréciation d'éléments d'actif non amortissables, 1174 (BIC).

Provisions pour dépréciation d'œuvres d'art, 1172 (BIC).

Provisions pour dépréciation de portefeuille - titres, 1173, 1250 (BIC).

Provisions pour dépréciation du stock, 1017 (BIC).

Provisions pour engagement de caution, 1162 (BIC).

Provisions des entreprises d'assurances et de réassurances, 1166 et s. (BIC).

Provisions pour hausse des prix, 1177 et s. (BIC).

Provisions pour impôts à payer, 1157 (BIC).

Provisions pour indemnités de licenciement, 1162-1 (BIC).

Provisions pour investissement, 1175-1 (BIC), 1756, 1762 (FE : participation et intéressement).

Provisions irrégulièrement constituées, 1154 (BIC) ; 7016 (RC).

Provisions pour participation, 1161 (BIC).

Provisions pour perte de change, 1151 (BIC).

Provisions pour pertes à terminaison, 1187 (BIC).

Provisions pour prêts d'installation aux salariés, 1171 et s. (BIC).

Provisions de propre assureur, 1151 (BIC).

Provisions pour reconstitution de gisements, 1169 (BIC).

Provisions régulièrement constituées, 1153 (BIC).

Provisions pour renouvellement des immobilisations, 1158-2 (BIC).

Provisions pour risques afférents aux opérations de crédit, 1164, 1170 (BIC).

Provisions pour risque de change afférent à certains prêts, 1162-2 (BIC).

Provision pour risques en matière de dettes salariales, 1437 (BIC-IS : groupements d'employeurs).

Provisions pour travaux d'entretien ou de réparation, 1158 (BIC).

Provisions pour travaux sur sols de carrières, 1159 (BIC).

Relevé spécial des provisions, 1152, 1179, 1386 (BIC).

Taxe sur les excédents des provisions des entreprises d'assurances, 1825 (FE).

Provision ou avance.

Provisions pour charges de copropriété, 218-4 (RF : déduction).

Provisions ou avances sur honoraires, 514 (BNC : recettes).

Psychanalyste, Psychologue, 2170 (TVA : exonération).

Publication au fichier immobilier.

Effets, 8312, 8325, 8333 (PF).

Formule de publication spéciale, 8355 (PF).

Pépetuité et intangibilité des publications, 8361 et s. (PF).

Publication d'actes et de décisions judiciaires, 8307 et s. (PF).

Publication provisoire, 8366 (PF).

Publication de presse, voir Presse, Édition.

Publicité.

Déclaration des contrats de publicité et d'affichage, 932 (FP).

Défaut de publication des actes, 8315, 8326 (PF).

Frais de publicité, 1059 (BIC : charges).

Infraction aux mesures de publicité des impositions, 7306 (RC : amende fiscale).

Prestations de publicité, 2125 (TVA).

Publicité des audiences, 7569, 7590 (RC).

Publicité de la doctrine administrative, 7242 (RC).

Publicité foncière, 8300 et s. (PF : étude d'ensemble).

Publicité de l'impôt, 7834 et s. (RC).

Publicité des jugements, 7387-1 (RC : sanctions pénales).

Publicité du privilège du Trésor, 9394 (Rec.).

Rejet de la formalité de publicité foncière, 4045 (Enr.) ; 8358 (PF).

Taxe sur certaines dépenses de publicité, 2955 (TCA) ; 9052 (Rec.).

Taxe de publicité foncière, 8417 et s., 8425 (PF).

Taxe sur la publicité télévisée, 2956 (TCA) ; 9050 (Rec.).

Taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision, 2957 (TCA) ; 9054 (Rec.).

Pupille de l'État ou de la Nation, 4531 (Enr. : dons et legs).

Pylône.

Imposition forfaitaire annuelle sur les pylônes, 6509 (IDL).

Q

Quad, 2405-1 (TVA).

Quartiers généraux, 801 (Taxe sur les salaires), 816 (Taxe d'apprentissage) ; 1429 (IS : modalités d'imposition), 1441 (IS : régime des groupes), 1605 (Dist.).

Quittance, 4151 (Enr. : tarif).

Quotidien, voir **Presse**.

Quotient.

Quotient familial, 87 et s., 93 et s. (IR : nombre de parts).

Système du quotient, 169 et s. (IR : revenus exceptionnels ou différés) ; 378 et s. (BA : bénéfice exceptionnel) ; 421 (TS : levée d'option d'achat d'actions).

R

Rabais.

Diminution de la base imposable à la TVA suite à rabais, 2259 (TVA : assiette).

Droit de déduction, 2442 (TVA).

Évaluation des stocks, 1017 (BIC).

Mention du rabais sur les factures, 2671 (TVA : obligations).

Raccordement.

Raccordement à un réseau de chaleur, 115-2 (IR : crédit d'impôt).

Rachat.

Rachat de cotisations d'allocations vieillesse, 80 (IR) ; 462 et s. (TS).

Rachat de cotisations versées aux régimes complémentaires, 78, 80 (IR).

Rachat de créances, 506-1 (BNC).

Rachat de droits sociaux, 1574, 1587 (Dist.).

Rachat des droits d'un associé personne physique, 310-2 (BA).

Rachat d'une entreprise par ses salariés, 467 et s. (TS) ; 1847 et s. (FE) ; 4382, 4856 (Enr.).

Rachat par une société de ses propres actions, 938-1 (FP : plus-values).

Vente avec faculté de rachat, 3006 (FI : champ d'application de la TVA-I) ; 4166-1 (Enr. : tarif).

Radiation.

Radiation des inscriptions de privilèges ou d'hypothèques, 8371, 8374 (PF).

Radiation des listes électorales, 7387-3 (RC).

Radiation des officiers publics ou ministériels ou des experts-comptables, 7385-1 (RC).

Radiation des saisies, 8369 (PF).

Radio.

Radio associative, 2172 (TVA).

Radiotéléphone.

Radiotéléphones installés dans les véhicules, 522-1 (BNC), 528 (BNC : amortissement) ; 1030 (BIC : amortissement).

Rappel.

Lettre de rappel, 9329 (Rec.).

Rapport de vérification.

Communication au contribuable, 7190-6 (RC).

Rattachement.

Rattachement des créances et des dettes, 1011 (BIC).

Rattachement des enfants au foyer fiscal, 19 et s., 89 (IR).

Réassurance, voir **Assurance**.

Rebouteux, 507 (BNC).

Récépissé.

Récépissé en cas de réclamation, 7423 (RC).

Récépissé de consignation, 2615, 2651-5 (TVA) ; 7068-1 (RC).

Réception.

Frais de réception, 427-3 (TS) ; 524 (BNC) ; 1059, 1070 (BIC).

Recettes.

Recettes imposables, 353 (BA) ; 513 et s. (BNC) ; 2002 et s., 2250 et s. (TVA).

Recherche.

Aides publiques à la recherche, 1026-3 (BIC).

Amortissement de biens affectés à la recherche, 1106 (BIC).

Crédit d'impôt en faveur des entreprises effectuant des dépenses de recherche, 383 (BA) ; 1875 et s. (FE) ; 7012-1 (RC : délai de reprise), 7057 (RC : contrôle à la demande), 7204 et s. (RC : suppression du droit de reprise).

Déduction des dépenses de recherche, 527 (BNC) ; 1056 (BIC).

Déduction des subventions aux organismes de recherche, 1060 et s. (BIC).

Financement de projets de recherche, 1989 et s. (IS : réduction d'impôt).

Recherche biomédicale, 434 (TS : indemnités).

Récidive, 7387-2 (RC).

Voir aussi **Sanction**.

Réclamation.

Réclamation fiscale, 7419 et s. (RC : étude d'ensemble).

Réclamation collective, 7445 (RC).

Voir aussi **Contentieux**.

Récolte.

Bâtiments servant à la manipulation et à la transformation des récoltes, 6205 (TF).

Évaluation du stock des récoltes, 384-4 (BA).

Pertes de récoltes, 342-1 (BA) ; 6307 (TF).

Récoltes imposables, 302 (BA).

Ventes publiques de récoltes, 4387 (Enr.).

Reconnaissance de dette, 4108 (Enr.).

Reconstruction.

Travaux de reconstruction, 219-3, 229 (RF).

Voir aussi **Construction**.

Reconversion.

Opérations de reconversion agréées, 1236-1 (BIC).

Reconversion des débits de boissons, 1287 (BIC).

Recours.

Recours aux conseils d'experts techniques, 7051-6, 7827 (RC).

Recours contre les décisions de l'administration, 7506 (RC : contentieux), 7786 (RC : gracieux).

Recours contre les jugements, 7593 et s. (RC).

Voir aussi **Contentieux**, **Réclamation**.

Recouvrement.

Garanties du recouvrement, 9391 (Rec.).

Infractions relatives au recouvrement de l'impôt, 7282 et s. (RC : sanctions).

Minimum de recouvrement, 32 (IR) ; 9013 (Rec.).

Présentation générale du recouvrement, 9000 et s. (Rec.).

Recouvrement de créances, 2863 (TVA).

Recouvrement des pénalités, 7253 (RC).

Voir aussi **Cautionnement**, **Paieement**, **Garantie**,

Poursuite et Redevable.

Rectification.

Procédure de rectification contradictoire, 7108 et s. (RC : étude d'ensemble).

Proposition de rectification, 7125 et s., 7180 (RC).

Rectification des déclarations, 148 (IR) ; 1376 et s. (BIC) ; 1469 (IS).

Rectification extra-comptable, 1012 et s. (BIC).

Rectification des factures, 2442 (TVA).

Rectification des résultats déclarés, 1376 (BIC) ; 1554, 1580 (Dist.).

Rectification symétrique des bilans, 1377 et s. (BIC).

Rectification de la valeur vénale, 3038 (FI) ; 4510 (Enr.).

Voir aussi **Contrôle**.

Recupération, voir **Déchet**.

Redevable.

Redevables partiels de la TVA, 2401 (TVA).

Redevables de la TVA sur opérations immobilières, 3162 (FI).

Voir aussi **Débiteur**, **Obligation**.

Redevance.

Redevances sur les débits de tabac, 445 (TS) ; 506 (BNC).

Redevance des mines, 1047 (BIC) ; 6508, 6508-1 (IDL) ; 7466 (RC).

Redevance comprise dans la base de la TVA, 2224 (TVA).

Redevance pour concession des droits de la propriété industrielle, 558 et s. (BNC) ; 1023, 1056, 1233-1 (BIC).

Redevance pour création de locaux à usage de bureaux, 1048 (BIC).

Redevance pour droit d'usage de récepteurs de télévision (redevance « télévision »), 2088, 2357, 2366, 2442 (TVA).

Redevance sanitaire :

.. d'abattage et de découpage, 2252, 2910-1 et s. (TVA) ; 9064, 9268 (Rec.).

.. pour le contrôle de certaines substances et de leurs résidus, 2935 et s. (TVA) ; 9066 (Rec.).

.. de première mise sur le marché et de transformation des produits de la pêche et de l'aquaculture, 2922 et s. (TVA) ; 9065 (Rec.).

Redevance tréfoncières, 200 (RF) ; 303-2 (BA).
Redevance versées aux artistes, 405 (TS) ; 507 (BNC).

Redevance audiovisuelle, voir **Contribution à l'audiovisuel public**.

Redistribution.

Redistribution de produit de filiale, 1634 (Dist.).

Redressement.

Redressement judiciaire, 820, 822-1, 842-1 (FP) ; 7129, 7253, 7379 (RC) ; 9380 et s. (Rec.).

Redressement fiscal, voir **Rectification, Taxation, Taxation d'office**.

Réduction.

Demandes en réduction, 342-3 (BA) ; 7404 (RC).

Réduction des acomptes d'impôt sur le revenu, 9128 (Rec.).

Réduction de capital, 3706 (FI) ; 4642 et s. (Enr.).

Réduction de créance ou de gage, 8374 (PF).

Réduction de droits de succession ou donation, 4529, 4549 (Enr.).

Réduction d'impôt sur le revenu, 99 et s. (IR : étude d'ensemble).

Réduction d'impôt sur les sociétés :

. dons à des œuvres ou organismes d'intérêt général, 1060-1 et s. (BIC).

. financement des projets de recherche ou versement à des structures innovantes, 1989 (FE).

. souscriptions au capital des entreprises de presse, 1927 (FE).

Réduction d'impôt de solidarité sur la fortune, 4881 (Enr.).

Réduction du prix, 2242, 2458 (TVA).

Réduction de la base d'imposition, 6070-2 (CET).

Voir aussi **Abattement, Modération, Remise**.

Réel.

Régime réel, 345 et s. (BA) ; 541 et s., 563 et s. (BNC : déclaration contrôlée) ; 1322, 1363 et s. (BIC) ; 1461 et s. (IS), 2620 et s. (TVA) ; 9247 et s. (Rec. : TVA).

Régime réel simplifié, 370 et s. (BA) ; 1322, 1385 et s. (BIC) ; 1461 et s. (IS) ; 2469 et s., 2625 et s., 2745, 2766 et s. (TVA).

Réévaluation.

Réévaluations légales, 352 (BA) ; 531 (BNC) ; 1265 (BIC).

Réévaluations libres, 1270 (BIC).

Référé.

Procédure du référé, 7594-2 (RC : référé suspension), 7606 et s. (RC) ; 9378 (Rec.).

Référence.

Revenu fiscal de référence, 172-1 (IR), 6018 et s. (IDL).

Refus.

Refus collectif de l'impôt, 7390 (RC).

Refus de communication, 7287 (RC).

Refus de la formalité fusionnée, 4045 (Enr.) ; 8360, 8427 (PF).

Refus de la formalité de l'enregistrement, 4042 (Enr.).

Régie.

Régies communales et départementales, 1420 (IS) ; 2032, 2355 (TVA).

Régies municipales de pompes funèbres, 1403 (IS).

Régime.

Changement de régime fiscal, 48-1, 48-3 (IR) ; 4645 et s. (Enr.).

Changement de régime d'imposition, 384 et s. (BA) ; 1325 (BIC).

Régime dérogatoire (PBRD), 2029 et s. (TVA : étude générale), 2182 (TVA : livraison intracommunautaire), 2601, 2643 (TVA : obligations déclaratives).

Régime douanier communautaire, 2190, 2218 et s. (TVA).

Régime fiscal privilégié, 639-5 et s. (RCM) ; 1071 (BIC) ; 1637 et s. (Dist.).

Régime fiscal des groupes de sociétés, 1440 et s. (IS) ; 7015-1 (RC).

Régime d'intéressement, 1740 et s. (FE).

Régime suspensif de TVA, 2137, 2190 et s., 2205, 2217 et s., 2555 et s., 2843 (TVA).

Régime d'imposition.

Régime simplifié du micro-foncier, 241 et s. (RF).

Régime des bénéfices agricoles :

. étude d'ensemble, 336 et s.

. régime forfaitaire, 316, 329-1, 336 et s. (BA).

. régime réel, 345 et s. (BA).

. régime réel simplifié, 370 et s. (BA).

Régime des bénéfices non commerciaux :

. étude d'ensemble, 540 et s.

. régime de la déclaration contrôlée, 541 et s., 563 et s. (BNC).

. régime micro-BNC, 548 et s., 565 et s. (BNC).

Régime des bénéfices industriels ou commerciaux :

. étude d'ensemble, 1320 et s.

. régime des micro-entreprises, 1347 et s. (BIC).

. régime réel, 1322, 1363 et s. (BIC) ; 1461 et s. (IS).

. régime simplifié, 1322, 1385 et s. (BIC), 1461 et s. (IS).

Régime en matière de TVA :

. franchises en base de TVA, 2690 et s., 2708 (TVA).

. régime du chiffre d'affaires réel, 2620 et s. (TVA) ;

9247 et s. (Rec.).

. régime simplifié, 2469 et s., 2473, 2625 et s., 2745,

2766 et s. (TVA) ; 7074-6 (RC) ; 9251 et s., 9261 et s. (Rec.).

Région, voir **Collectivité locale et publique**.

Régisseur.

Régisseur de publicité, 2855 (TVA).

Régisseur de théâtre (indemnités), 428 (TS).

Registre.

Registre des fournisseurs de services par voie électronique, 2910 (TVA) ; 7080-3 (RC).

Registre des achats, 2659 (TVA).

Registre des amortissements, 543-1 (BNC).

Registre des biens, 2653 et s. (TVA) ; 7067-4, 7327 (RC).

Registre des dépositaires de documents publics et assimilés, 7089 (RC).

Registre des dépôts, 8377 (PF).

Registre des formalités, 4039 (Enr.) ; 8377 (PF).

Registre des plus-values sur éléments d'actif non amortissables, 1468 (IS) ; 7307 (RC).

Registre spécial des faïonniers et prestataires de services, 2653-1 et s. (TVA) ; 7067-5, 7327 (RC).

Registre des stocks et des mouvements de biens, 7068 (RC).

Voir aussi **Livre**.

Règlement.

Demande de règlement d'ensemble, 7191 (RC).

Plan de règlement amiable, 9336 (Rec.).

Voir aussi **Paiement, Redressement** et **Liquidation**, Liquidation judiciaire.

Régularisation.

Régularisation d'impôt, 2629 (TVA : acomptes RSI), 2771 (TVA agricole) ; 9271 et s. (Rec. : acomptes d'IS), 9263 (Rec. : TVA).

Régularisation des déductions de taxe, 1085 (BIC) ; 2407 et s. (TVA) ; 3013 et s. (FI).

Régularisation des retenues à la source, 9148 (Rec.).

Régularisation de la taxe d'apprentissage, 824 (FP).

Régularisation des versements de taxe sur les salaires, 813 (FP) ; 9307 (Rec.).

Réhabilitation.

Travaux de réhabilitation, 3005-2 (TVA immobilière).

Voir aussi **Rénovation**.

Rehaussement, voir Rectification.

Réimportation, 2191 (TVA).

Réintégration.

Réintégration extra-comptable, 1013 (BIC).

Rejet.

Rejet de la formalité, 4045 (Enr.) ; 8360 (PF).

Relais.

Relais de tourisme, 2346-1 (TVA).

Relevé.

Relevé d'acomptes, 9272 (Rec. : IS), 9281 (Rec. : IFA).

Relevé des amortissements, 1090 (BIC).

Relevé annuel des ventes par client, 7067 (RC).

Relevé des frais généraux, 1070, 1366 (BIC) ; 7307 (RC).

Relevés individuels de praticiens, 564 (BNC) ; 7090-1 (RC).

Relevé spécial des provisions, 1152, 1179, 1386 (BIC).

Relevé de sécurité sociale, 564 (BNC) ; 7090-1 (RC).

Remboursement.

Contributions pour le remboursement de la dette sociale, 125 et s. (IR : étude d'ensemble) ; 619, 625-2 et s. (RCM) ; 9158, 9171 (Rec.).

Primes de remboursement de titres, 605 et s., 607, 607-2, 610, 611 (RCM) ; 1024-9 (BIC).

Remboursement des apports, 1584, 1586, 1627 (Dist.).

Remboursement de charges foncières, 212 (RF).

Remboursement de crédit de TVA, 2463, 2483 (TVA).

. dans les départements d'Outre-mer, 2813 (TVA).

. dans le régime agricole, 2473, 2762 (TVA agricole).

Remboursement de l'excédent de prélèvement sur RCM, 7422-2 (RC).

Remboursement de l'excédent de retenue à la source, 737 (IR).

Remboursement forfaitaire, 317 (BA) ; 2774 et s. (TVA).

Remboursement de frais professionnels, 264 (Rem. art. 62) ; 426 et s. (TS) ; 514 (BNC) ; 719 (IR) ; 1033 et s., 1040, 1070 (BIC) ; 2176, 2258 (TVA).

Remboursement de l'impôt sur le revenu, 9135 (Rec.).

Remboursement de TVA :

. aux assujettis établis à l'étranger, 2155, 2475 (TVA).

. aux personnes morales non assujetties, 2156 (TVA).

Voir aussi **Sursis** et **Restitution**.

Remembrement.

Voir **Aménagement**, Aménagement foncier.

Remise.

Demande en remise d'impôt ou de pénalités, 7413 et s., 7751 et s. (RC).

Remise de prix, 1032 (BIC : achat) ; 2294 (TVA : importation).

Remise de dette, 1026 (BIC) ; 2442 (TVA).

Voir aussi **Dénonciation du forfait agricole**, **Ris-tourne**.

Remontée mécanique, 1420 (IS) ; 2355, 2405-1 (TVA).

Remploi.

Indemnités de remploi, 1026-1 (BIC).

Rémunération.

Rémunérations des dirigeants et associés, 260 et s. (Rém. art. 62), 1036 et s. (BIC), 2171 (TVA : dirigeants des associations).

Rémunérations de l'exploitant, 367 (BA) ; 1035 (BIC).
Rémunérations des salariés, 400 et s. (TS : étude d'ensemble).

Rémunérations du conjoint de l'exploitant, 367 (BA) ; 415 (TS) ; 519 (BNC) ; 1035 (BIC) ; 7860 (RC).

Rémunérations excessives, 1033 (BIC) ; 1576, 1582, 1606 (Dist.) ; 7154 (RC).

Rémunérations occultes, 1049 (BIC) ; 1570 et s., 1607 (Dist.) ; 727 (RC).

Rémunérations des officiers publics et ministériels, 2281 (TVA).

Saisie des rémunérations, 9353 (Rec. : fraction saisissable), 9365 (Rec.).

Renonciation.

Renonciation à une succession, à un legs, 4154, 4534 (Enr.).

Renouvellement d'hypothèque, 9401 (Rec.).

Rénovation.

Opérations de rénovation, 105-20 (IR : logements touristiques), 109-13 (IR : investissement outre-mer), 115 et s. (IR : habitation principale) ; 218 (RF) ; 1054 (BIC : dépenses) ; 3008-11 (TVA immobilière : rénovation urbaine).

Dépenses de rénovation, 219-1 (RF).

Règles applicables pour la rénovation, 2271 (TVA) ; 3506 (FI : profits de construction).

Renseignement.

Demandes de renseignements, voir **Éclaircissement**.

Renseignements demandés à une autorité étrangère, 7044-1 (RC).

Réquisition de renseignements, 8397 (PF).

Rente.

Constitution, cession, rachat de rente, 4155 (Enr.).

Rentes déductibles du revenu global, 72-1, 75 (IR).

Rente servie en exécution d'une donation-partage, 71 (IR).

Rente du sol, 303-1 (BA).

Rente survie, 102 et s. (IR) ; 486 (TS).

Rentes viagères, 73 (IR) ; 442, 446, 485 et s. (TS) ; 707, 713 et s. (IR) ; 909 et s. (FP : déclaration) ; 1085 (BIC) ; 3251 (FI) ; 4517, 4845, 4866 (Enr.).

Voir **Indemnité**, **Allocation**, **Donation**, **Succession**, **Pension**.

Rentrée scolaire.

Allocation de rentrée scolaire, 430 (TS).

Réparation.

Dépenses de réparation, 218 (RF) ; 476 (TS : frais de véhicules) ; 522-1, 526 (BNC) ; 1052, 1054 (BIC) ; 2271 (TVA).

Provisions pour travaux de réparation, 1158 (BIC).

Réparation de bateaux, 2191, 2208 (TVA).

Réparation des prothèses dentaires, 2170 (TVA).

Voir aussi **Rénovation**.

Repas.

Fourniture gratuite de repas, 100 et s. (IR) ; 422, 459 et s. (TS).

Fourniture de repas dans les cantines d'entreprises et les établissements hospitaliers, 2348 (TVA).

Frais de repas, 427-3, 476-6, 497 (TS) ; 525 (BNC), 1035 (BIC).

Voir aussi **Nourriture**.

Répertoire.

Répertoire général des locaux, 8035 (Cad.).

Répertoire des marchands de biens et des intermédiaires, 3605 (FI).

Voir aussi **Registre, Relevé, Tarif**.
Répétition, voir **Reprise, Prescription**.
Report.

Placements en report, 607 (RCM), 939 (IR : plus-values).

Report des déficits, 55 et s. (IR : étude d'ensemble) ; 244 et s. (RF) ; 1015-1 (BIC) ; 1436 et s. (IS) ; 7015 (RC).

Report des plus-values, 47-1 (IR : cessions de droits sociaux), 177 (IR : transfert de domicile à l'étranger) ; 558-2 (BNC : propriété industrielle), 586-1 (BNC : restructuration d'entreprise), 947 (IR : réinvestissement dans les sociétés nouvelles) ; 1281 (BIC : transmission d'entreprise individuelle).

Représentant.

Représentants de commerce (VRP), 407 (TS), 476-7, 478-1 (IR : frais professionnels) ; 507 (BNC : représentants libres).

Représentant fiscal, 750 (IR : domicile fiscal à l'étranger) ; 1467 (IS) ; 2144 et s. (TVA : entreprises étrangères), 2158 (TVA), 2219-6 (TVA : régime d'entrepôt fiscal), 2475 (TVA : remboursement de crédit de TVA) ; 3722-1 (FI : sociétés immobilières) ; 4900 (ISF : contribuables domiciliés hors de France) ; 7183 (RC : taxation d'office).

Représentation.

Frais de représentation, 524 (BNC), 563 (BNC : médecins conventionnés) ; 1040, 1059 (BIC).

Reprise.

Droit de reprise de l'administration, 7002 à 7048 (RC).
 Reprise d'activité, 119-2 (IR : réduction d'impôt), 432-9 (TS : primes forfaitaires).

Reprise d'entreprises, 107, 113 et s. (IR : réductions d'impôt) ; 1835 et s. (FE) ; 6211 (IDL).

Reprise de produits périmés, 2442 (TVA).

Voir aussi **Prescription**.

Reproduction.

Taxe sur les appareils de reproduction ou d'impression, 2252, 2950 (TVA) ; 9094 (Rec.).

Requête.

Requête auprès des cours d'appel, 4715 (Enr. : Droit de timbre).

Requête devant la cour administrative d'appel, 7594 et s. (RC).

Requête devant le tribunal administratif, 7537, 7538 et s. (RC).

Réquisition.

Réquisition des formalités, 4043 (Enr. : formalité fusionnée) ; 8349 et s. (PF).

Réquisition d'immeubles, 208 (RF : indemnités) ; 3112-1 (FI).

Réquisition des renseignements, 8397 et s. (PF).

Rescrit fiscal.

Recours en matière de rescrit, 7208 et s. (RC).

Rescrit fiscal en matière d'abus de droit, 7210 et s. (RC).

Rescrit fiscal en matière de donation d'entreprise, 7225 (RC).

Réseau.

Raccordement à un réseau de chaleur, 115-2 (IR : crédit d'impôt).

Réserve.

Distribution de réserves, 1584, 1628-1 (Dist.).

Incorporation des réserves au capital, 4636 (Enr.).

Réserve de propriété, 1019 (BIC) ; 2003, 2302 (TVA).

Réserve spéciale de participation, 1744 et s. (FE).

Réserve spéciale des plus-values à long terme, 1246 et s. (BIC) ; 1449 (IS).

Résidence.

Frais de double résidence, 476-7 (TS).

Résidence alternée des enfants, 93-4 et s., 96 (IR) ; 6021 (TH).

Résidence avec services, 2346 et s. (TVA).

Résidence de plaisance ou d'agrément, 1030 (BIC).

Résidence de tourisme classées, 2346-1 (TVA).

Résidence principale, 109-2 et s. (IR : investissement outre-mer), 185 (IR : taxation forfaitaire d'après certains éléments du train de vie) ; 534-1 (BNC) ; 3225 et s. (FI) ; 4508-5 (Enr.), 4871-1 (ISF) ; 6210 (TF).

Résidence secondaire, 6004 (TH), 6533-1 (contribution à l'audiovisuel public).

Taxe annuelle d'habitation des résidences mobiles terrestres, 4817 (Enr.).

Voir aussi **Domicile, Habitation** et **Logement**.

Résident.

Résidents étrangers, 139 (IR : lieu d'imposition), 1071 (BIC : régime fiscal privilégié).

Résiliation.

Indemnité de résiliation, 208 (RF), 4471 (Enr. : taxe sur les conventions d'assurances).

Résiliation de bail, 1309 et s. (BIC) ; 2258 (TVA) ; 4370 (Enr.), 4407 (Enr. : baux à vie ou durée limitée).

Résiliation d'opérations, 2442 (TVA).

Résolution.

Résolution d'actes soumis à publicité, 8310, 8321, 8327 (PF).

Responsabilité.

Responsabilité des dirigeants, 9386 et s. (Rec.).

Responsabilité pénale, 7384 (RC).

Restaurant.

Frais de repas au restaurant, 497 (TS : indemnité pour frais d'emploi) ; 524 (BNC) ; 1070 (BIC : relevé des frais généraux).

Titres restaurant, 431 (TS) ; 2865 (TVA).

Voir aussi **Frais, Hôtel, Restauration**.

Restaurateur, 2806 (TVA).

Voir aussi **Hôtel**.

Restauration.

Établissements de restauration rapide, 2335-1 (TVA).

Restauration immobilière, voir **Rénovation**.

Restitution.

Demandes en restitution, 7404 (RC : versements indus), 7409 (RC : droits d'enregistrements), 7700 et s. (RC : impôts) ; 9273 (Rec. : IS).

Restitution d'avances, prêts ou acomptes, 1569 (Dist.).

Restitution d'avoir fiscal ou de crédit d'impôt, 633 (RCM) ; 1497, 1517 (IS) ; 7644 (RC).

Voir aussi **Dégrèvement, Remboursement**.

Retard.

Retard de déclaration, 7270 (RC : sanctions fiscales), 1049 (BIC).

Retard de paiement des impôts, 7260 et s. (RC : intérêt de retard) ; 7282 et s. (RC : majoration).

Retard de déclaration, voir **Délai, Document, Intérêt, Versement**.

Retenue à la source.

Délai de reprise en matière de retenue à la source, 7017 (RC).

Défaut ou insuffisance de retenue à la source, 733 (IR) ; 7305 (RC).

Distributions donnant lieu à retenue à la source, 1504 (IS) ; 1583, 1591, 1605 (Dist.).

Distributions exonérées de retenue à la source, 1621 et s. (Dist.).

Imputation de la retenue à la source, 114-1 (IR).

Palement de la retenue à la source, 9020, 9141, 9146 et s., 9161 (Rec.).

Réclamation en matière de retenue à la source, 7422-2, 7436 (RC).

Retenue à la source sur les produits de valeurs mobilières, 601, 609 et s., 620, 628, 635, 639 (RCM) ; 1495 (IS) ; 1605 et s. (Dist.).

Retenue à la source sur les produits versés à des personnes non domiciliées en France, 660 (RCM).

Retenue à la source sur les revenus distribués par les sociétés étrangères exerçant une activité en France, 1615 et s. (Dist.).

Retenue à la source sur certains revenus des artistes, auteurs et sportifs, 9141 (Rec.).

Retenue à la source sur les revenus non salariaux, 726 et s. (IR).

Retenue à la source sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, 713 et s. (IR).

Voir aussi **Crédit d'impôt**.

Retrait.

Retrait d'actif, 534-1 (BNC) ; 1010 (BIC).

Retrait d'agrément, 7115, 7293-1, 7878 (RC).

Retraite.

Caisses de retraites et de prévoyance, 1516 et s. (IS).
Cotisations de retraites, 439, 462 et s. (TS), 1041 (BIC).

Départ à la retraite, 1281-1 (Plus-values : exonération).

Épargne -retraite, 80 (IR).

Indemnité de départ ou de mise à la retraite, 173 et s. (IR) ; 424 et s. (TS) ; 1161 (BIC).

Maisons de retraite, 2346 et s. (TVA) ; 6010-1 (TH).

Préretraite, 420, 424-2 (TS) ; 1161 (BIC).

Retraite mutualiste du combattant, 78 (IR) ; 439 (TS).

Retraite complémentaires, 438 (TS : PREFON, UNMRFEN-FP, UMR...).

Rétrocession.

Rétrocession par les coopératives à leurs adhérents, 2080, 2751 (TVA).

Rétrocession d'honoraires, 508-8, 515 (BNC).

Réunion (La).

Département de la Réunion, voir **Outre-mer**.

Revente.

Revente d'immeubles, 3053 à 3053-2, 3083, 3088, 3104 et s. (FI) ; 4268-1 (Enr.).

Revenu.

Abandon de revenus à des œuvres ou associations d'intérêt général, 100-4 et s. (IR).

Revenus accessoires, 204, 206, 213-3 (RF) ; 303-2, 304, 353 (BA) ; 1020 et s. (BIC).

Revenus agricoles, 300 et s. (BA).

Revenus de capitaux mobiliers, 600 et s. (RCM) ; 1024 (BIC) ; 1435, 1513 (IS) ; 1550 et s. (Dist.) ; 7310 (RC) ; 9145 (Rec.).

Revenus différés, 171 et s. (IR).

Revenus distribués, 625 et s. (RCM) ; 1550 et s. (Dist.) ; 1465 (IS).

Revenus exceptionnels, 170 et s. (IR) ; 208 (RF) ; 377-5 et s. (BA).

Revenu fiscal de référence, 172-1 (IR) ; 6018 et s. (IDL).

Revenus fonciers, 200 et s. (RF) ; 1511 (IS) ; 3703, 3719 (FI).

Revenu global, 51-1 et s. (IR).

Revenu minimum d'insertion (RMI), 432-3 (TS) 6014-2 (RC : dégrèvement de TH).

Revenu net catégoriel, 52 et s. (IR).

Revenu net imposable, 51-1 (IR).

Revenus non dénommés, 506-1 (BNC).

Revenus salariaux, 400 et s. (IR).

Revenus de source française des non-résidents, 705 et s., 739 et s., 751 et s. (IR).

Revenus de valeurs mobilières étrangères, 637 à 639-18 (RCM) ; 1623 et s. (Dist.).

Voir aussi **Bénéfice, Déclaration, Étalement, Gain, Plus-value privée, Plus-value professionnelle, Profit**.

Reversement.

Reversement de sommes antérieurement imposées, 458 (TS).

Reversement de la TVA, voir **Régularisation**.

Révision.

Révision du cadastre, 8002, 8082 (Cad.).

Révision des évaluations foncières, 8006, 8139, 8153, 8175, 8183 (Cad.).

Rhin.

Départements du Bas Rhin et du Haut Rhin, 827 (FP) ; 6505 et s. (IDL).

Risque.

Provisions pour risque, 1151, 1164, 1170 (BIC).

Ristourne.

Déclaration des ristournes, 912 et s. (FP).

Règles applicables aux ristournes, 341-4, 362-3 (BA) ; 514 (BNC) ; 1017 (BIC : évaluation des stocks) ; 2259, 2442, 2671 (TVA).

RMI, 432-3 (TS), 6014-2 (RC : dégrèvement de TH).

« Robien ».

Dispositif d'amortissement « Robien », 222-1 et s. (RF).

Rôle.

Généralités sur les rôles, 9002 et s. (Rec.).

Rôles supplémentaires, 6027-2 (TH), 6216 (TFPB), 6304 (TFPNB) ; 9004 (Rec.).

Voir aussi **Recouvrement**.

Rupture.

Rupture du contrat de travail, 423 et s. (TS).

Voir aussi **Licenciement**.

S

SAFER.

Exonération de droits d'enregistrement, 4273 et s., 4303-2 (Enr.).

Sage-femme, 500-1 (BNC) ; 2170 (TVA) ; 6062 (CET).

Saint-Pierre-et-Miquelon, 109 et s. (IR : réduction d'impôt investissement outre mer) ; 2192 (TVA : territorialité).

Saisie.

Concours de saisies, 9356 (Rec.).

Droit de visite et de saisie, 7073 (RC : contrôle).

Publication du commandement, 8329, 8368 et s. (PF).

Saisie attribution, 9362 et s. (Rec.).

Saisie conservatoire, 9428 et s. (Rec.).

Saisie immobilière, 9369 (Rec.).

Saisies mobilières, 9368 (Rec.).

Saisie des rémunérations, 9365 et s. (Rec.).

Saisie vente, 9360 et s. (Rec.).

Salairé, Salarié.

Imposition à l'IR, 400 et s. (TS : étude d'ensemble).

Abattement sur les salaires, retraites ou pensions, 480 et s. (TS).

Allocation aux vieux travailleurs salariés, 439, 496 (TS : exonération).

Donation au personnel salarié d'une entreprise, 4547-3 (Enr. : exonération).

Emploi d'un salarié à domicile, 100-17 (IR : crédit ou réduction d'impôt) ; 802 (Taxe sur les salaires).

Logements affectés à l'hébergement des salariés agricoles saisonniers et des apprentis, 6023-1 et s. (TH : réduction de valeur locative), 6215-10 (TF : réduction de base).

Participation des salariés, 432 (TS) ; 939 (IR : plus values mobilières privées) ; 1587 (Dist.) ; 1741 et s. (FE : généralités).

Prêts d'installation aux salariés, 1171 et s. (BIC : provision).

Retenue à la source sur les salaires, pensions de source française, 713 et s. (IR : non-résidents).

Saisie des salaires, 9365 et s. (Rec.).

Salaires du conjoint de l'exploitant, 367 (BA) ; 415 (TS) ; 519 (BNC) ; 804 (Taxe sur les salaires) ; 1035 (BIC) ; 7860 (RC : adhérent CGA-AGA).

Salaires des conservateurs, voir Contribution de sécurité immobilière, 8446 (PF : recouvrement des salaires du conservateur des hypothèques restant dus) et 8432 (PF : étude d'ensemble de la nouvelle contribution).

Salaires déductibles du résultat, 367 (BA) ; 519 (BNC) ; 1034 (BIC).

Salaires des étudiants, 410, 434 (TS).

Salaires ou rémunérations en nature, 422 (TS).

Salariés de situation modeste, 29, 31 (IR : exonération).

Salariés envoyés ou détachés à l'étranger, 98-2 (IR : règle du taux effectif) 159 et s. (IR : modalités d'imposition) ; 427-7 (TS : allocations exonérées), 476-7 (TS : frais réels).

Salariés « impatriés », 435-1 (TS : modalités d'imposition).

Salariés privés d'emploi, 419 (TS : modalités d'imposition).

Taxes et contributions assises sur les salaires, 800 et s. (TP : étude d'ensemble).

Voir aussi **Rémunération, Traitement**.

Saline, 200 (RF : revenu imposable) ; 6300 (TFPNB : imposition).

Salle d'eau.

Installation d'une salle d'eau, 219 et s. (RF : dépenses d'amélioration).

Salon.

Foires et salons, 2350 et s. (TVA : taux).

Sanction.

Sanction en cas d'infraction au droit de communication, 7082 (RC).

Sanction en cas d'infraction au droit d'enquête, 7101-1 (RC).

Sanction en cas d'infraction au droit de contrôle des entrepôts, 7104-1 et s. (RC).

Sanctions fiscales, 7251 et s. (RC : étude d'ensemble).

Sanctions pénales, 7380 et s. (RC : étude d'ensemble).

Voir aussi **Amende, Majoration, Pénalité**.

Sang.

Organes et sang humains, 2170 (TVA : exonération), 2185, 2191 (TVA intracommunautaire).

Opérations portant sur les produits sanguins autre que le sang total, 2341 (TVA : taux).

Sapeur-pompier.

Allocations de vétérance, vacations horaires, prestation de fidélisation, 434 (TS).

Satellite.

Satellite de communication, 1099-1 (BIC : amortissement exceptionnel).

Scellier.

Réduction d'impôt, 105-26 (IR).

Scission.

Echanges de droits sociaux résultant d'une scission (plus-value professionnelle), 535 (BNC) ; 1258 (BIC).

Scissions d'OPCVM, 1651 (Dist.).

Scissions de sociétés, 1451 et s. (IS : régime spécial) ; 1586, 1633 (Dist.) ; 4661 (Enr.) ; 6078, 6090-3 (CET).

Scolarisation.

Frais de scolarisation des enfants à charge, 100-25 et s. (IR : réduction d'impôt).

Sculpteur, 500-1 (BNC).

Sécheresse, voir **Calamité agricole**.

Secours.

Allocations et secours versés à d'anciens salariés ou dirigeants, 1045 (BIC).

Secret professionnel.

Etude d'ensemble, 7825 et s. (RC).

Contribuables dépositaires du secret professionnel, 7051-7 (RC).

Dérogations à la règle du secret professionnel, 7831 et s. (RC).

Inopposabilité du secret professionnel, 7088 (RC : droit de communication).

Secret professionnel devant le tribunal administratif, 7550 (RC : levé en audience).

Voir aussi **Droits de l'administration, Publicité**.

Secteur distinct.

Modalités d'application, 809-3 (Taxe sur les salaires) ; 2222 (TVA : collectivités locales), 2238 (TVA : locations immobilières), 2749 (TVA : LASM).

Transferts entre secteurs d'activité, 2414 et s. (TVA : régularisation).

Secteur sauvegardé.

Réduction d'impôt, 113-7 (IR).

Sécurité sociale.

Acquisitions immobilières des caisses de sécurité sociale, 4275-2 (Enr. : exonération).

Amendes payées pour non déclaration d'accident du travail, 1050 (BIC : non déduction).

Cotisations de sécurité sociale, 341-4, 368 et s. (BA) ; 462 et s. (TS) ; 519, 523, 555 (BNC) ; 806 (Taxe sur les salaires) ; 1041 et s. (BIC).

Droit de communication auprès des caisses de sécurité sociale, 7090 et s. (RC).

Indemnités journalières de sécurité sociale, 421 (TS : modalités d'imposition).

Séjour.

Frais de séjour à l'étranger, 476-7 (TS : frais réels).

Séjour principal en France, 5 (IR : critère de domiciliation).

Taxe de séjour forfaitaire, 2252 (TVA : base d'imposition).

Titre de séjour, 4707 (Enr. : taxe spéciale).

Semence, voir **Graine**.

Sénat, 409, 418 (TS : imposition des indemnités parlementaires).

Séparation.

Séparation des époux ou des pacsés, 24, 26, 28 et s. (IR : imposition distincte), 92-1 et s. (IR : situation et charges de famille), 93 et s. (IR : nombre de parts).

Séquestre.

Biens sous séquestre judiciaire, 4504 (Enr. : délai de la déclaration de succession).

Seringue, 2342 (TVA : taux).

Serre.

Serres d'agrément, 6004-1 (TH).

Terrains des serres agricoles, 6300 (TFPNB : exonération).

Serveur électronique.

Portail fiscal sur Internet, 7060-4 (RC : mise en ligne d'imprimés), 7061 (RC : télédéclaration d'IR).

Serveur professionnel de la documentation cadastrale (SPDC), 8063 (Cad.).

TéléTV@, 7064-2 (RC).

Service.

Prestations de service, voir **Prestation de service**.
 Résidences avec services, voir **Résidence**.
 Service d'aide à la personne, 100-17 (IR : réduction ou crédit d'impôt) ; 2363-1 (TVA : taux).
 Services afférents à des biens exclus du droit à déduction, 2405-1 (TVA).
 Services comportant des fournitures, 2278 (TVA : base d'imposition).
 Services fournis par voie électronique, 2127 (TVA : territorialité), 2910 (TVA : territorialité, régime spécial).
 Services de radiodiffusion et de télévision, 2125 (TVA : territorialité).
 Services portant sur des produits exportés, 2203 et s. (TVA : exonération).
 Services ou produits composés ou groupés passibles d'un taux différent, 2330 (TVA : taux).
 Travaux, fournitures et services extérieurs, 521 (BNC : charges).

Voir aussi **Pourboire**.

Service chargé de la publicité foncière, 8305 (PF : missions), 8432 (PF : Contribution de sécurité immobilière).

Service national.

Enfant effectuant son service national, 19 (IR : rattachement au foyer fiscal) ; 6021-1 (TH : abattement obligatoirement).
 Indemnités perçues pendant le service national, 410, 434 (TS : exonération).

Paiement des impôts directs pendant la durée du service national, 9017 (Rec. : délai de paiement).

Service public, voir **Établissement public**.

Servitude.

Publication des servitudes, 4008 (Enr.) ; 8308, 8438 (PF).

SICAV.

Augmentation de capital, 4635 (Enr.).
 Évaluation des actions des SICAV, 4873 (ISF).
 Imposition des bénéfices, 1419 (IS : exonération partielle).

Revenus distribués aux actionnaires non-résidents, 1614 (Dist.).

SICOMI (société immobilière pour le commerce et l'industrie).

Étude d'ensemble, 3731 et s. (FI).

Opérations de crédit-bail, 1312 et s., 1418 (FE : régime particulier).

SIDA (VIH).

Succession des victimes du SIDA, 4522-2 (Enr. : exonération des indemnités).

Signature.

Signature des déclarations, 136 (IR).
 Signature des instances devant le tribunal administratif, 7532 (RC).
 Signature électronique des factures, 7080-2 (RC).
 Signature des propositions de rectification, 7132 (RC).
 Signature des réclamations, 7451 (RC).

Signes extérieurs de richesse, 180 et s. (IR : taxation forfaitaire).

Site.

Classement et déclasserment, 8329 (PF : publicité des décisions).

Droits d'entrée dans certains sites, 2352 (TVA : taux).

Site natura 2000, 4516-3 (Successions et donations) ; 6302-1 (TFPNB : exonération).

Site Internet, voir **Internet**.

Société.

Actes des sociétés soumis à l'enregistrement, 4004 (Enr.).

Action contre les dirigeants de sociétés, 9386 et s. (Rec.).

Apports en sociétés, 1283 (BIC) ; 4600 et s. (Enr. : étude générale).

Cession de droits sociaux, 4372 et s. (Enr.).

Changement de type juridique ou de régime fiscal des sociétés, 4644 et s. (Enr.).

Constitution de sociétés, 3706 (FI : sociétés transparentes) ; 4156, 4601 et s. (Enr. : tarif).

Création de sociétés, 1910 et s. (IS : exonération Corse), 1987 et s. (IS : exonération pour reprise d'entreprise en difficulté).

Dissolution de sociétés, 1464 (IS : obligation déclarative) ; 1584 (Dist.) ; 3706 (FI : sociétés transparentes) ; 4156, 4644, 4663 et s. (Enr. : tarif).

Fusion de sociétés, 1447 et s. (IS) ; 1631 (Dist.) ; 4656 et s. (Enr. : tarif) ; 6078 (CET).

Partage de sociétés, 4616, 4671 et s. (Enr. : tarif).

Patrimoine des sociétés, 1010-2 (BIC : définition).

Prorogation de sociétés, 3706 (FI : sociétés transparentes) ; 4655 (Enr. : tarif).

Réduction et amortissement du capital d'une société, 4642 et s. (Enr. : tarif).

Rémunérations des dirigeants, 272 (Rém. art. 62) ; 411 (TS) ; 1037 et 1038 (BIC : charges).

Revenus distribués, 1560 (Dist. : définition), 1581 et s. (Dist. : jetons de présence), 1615 et s. (Dist. : sociétés étrangères).

Revenus mobiliers encaissés par les sociétés de personnes, 1024 (BIC : produits).

Scission ou division de sociétés, 1451 (IS) ; 1633 (Dist.) ; 4661 (Enr. : tarif) ; 6078 (CET).

Société étrangère, 1431 et s. (IS) ; 1615 et s. (Dist. : retenue à la source) ; 2143 et s. (TVA) ; 3607 et s. (FI : prélèvement), 3722-1 (FI : sanctions pour absence de représentation fiscale).

Sociétés exerçant leur activité dans les DOM, 1453 et s. (IS : régimes particuliers) ; 1867 et s. (FE : déduction des souscriptions au capital).

Société nouvelle, 466-1 (TS : déduction des intérêts d'emprunts pour souscription au capital) ; 1462-1 (IS : obligation déclarative) ; 1831 et s. (FE : exonération des bénéfices) ; 9275 (Rec. : dispense d'acompte d'IS).

Taxe sur les voitures particulières des sociétés, 4800 et s. (Enr. : étude d'ensemble) ; 9313 (Rec. : modalités de paiement).

Transformation de sociétés, 1470 et s. (IS) ; 1625 et s. (FE : régimes particuliers) ; 3706 (FI : sociétés immobilières).

Voir aussi **Apport, Capital, Coopérative, Dirigeant de société, Entreprise, Gérant, Groupement**.

Société à responsabilité limitée (SARL), 261 et s. (Rém. art. 62) ; 310 (BA) ; 1402, 1412 et s. (IS).

Société agréée.

Sociétés agréées pour le financement des économies d'énergie, 1418 (IS : champ d'application), voir **SOFERGIE**.

Sociétés agréées pour le financement des télécommunications, 1418 (IS) ; 1655 (Dist.).

Société anonyme à participation ouvrière (SAPO), 421, 432-2 (TS) ; 1756-1 (Participation des salariés : provision pour investissement).

Société anonyme de crédit immobilier (SACI), 1418 (IS).

Société anonyme de gestion de stocks de sécurité (SAGESS), 1426 (IS).

Société anonyme (SA), 1402, 1412-1 (IS).

Société civile.

Acte de constitution, 4621 (Enr.).

Imposition des membres, 36 (IR)

Imposition à l'IS, 1403 et s. (FE).

Société civile agricole (SCA), 310 et s. (BA) ; 4377 (Enr. : cession de parts).

Société civile de construction-vente, 261 (Rém. art. 62) ; 1364 (BIC) ; 1411 (IS) ; 3516 (FI : profits de construction).

Société civile de moyens, 42 (IR : modalités d'imposition) ; 261 (Rém. art. 62) ; 587 et s. (BNC : régime particulier) ; 816 (Taxe d'apprentissage) ; 1411 (IS) ; 2176 (TVA : champ d'application), 2279 (TVA : base d'imposition), 2651-7 (TVA : obligations) ; .

Société civile professionnelle (SCP), 40 (IR) ; 261 (Rém. art. 62) ; 585 et s. (BNC : régime particulier) ; 1404-3, 1411 (IS).

Société concessionnaire.

Régime particulier, 1123 (BIC : amortissement) ; 1575 (Dist.).

Société concessionnaire d'autoroutes, 2277 (TVA).

Société concessionnaire de ports de plaisance, 4375 (Enr. : cession de parts de jouissance d'anneau d'amarrage).

Société conventionnée pour le développement de l'industrie, du commerce et de l'agriculture, 1108 (BIC : amortissement des titres), 1260 (BIC : plus values de cessions des titres).

Société coopérative.

Sociétés coopératives agricoles, 803 (Taxe sur les salaires), 816 (Taxe d'apprentissage) ; 1414 (IS) ; 2080 (TVA), 2742 et s. (TVA agricole) ; 4160, 4273-5 (Enr.).

Société coopérative d'artisans, 6059 (CET).

Société coopérative de construction, 1418 (IS).

Société coopérative de culture en commun, 803 (Taxe sur les salaires).

Société coopérative maritime, 6059-3 (CET).

Société coopérative ouvrière de production (SCOP), 434 (TS) ; 466-1 (TS) ; 1286, 1476 (BIC : régime particulier) ; 1756-1 (Participation des salariés : provision pour investissement) ; 6060 (CET).

Société d'affacturage, 2442 (TVA : droit à déduction).

Société d'aménagement foncier et d'établissement rural, voir **SAFER**.

Société d'économie mixte (SEM).

Acquisitions immobilières, 4274 et s. (Enr.).

Sociétés d'économie mixte locales, 4379 (Enr. : acquisitions d'actions).

Société d'épargne forestière (SEF), 4376-1 et s., 4514-1 (Enr.) ; 4864 (ISF).

Société d'exercice libéral (SEL), 261 (Rém. art. 62) ; 589 et s. (BNC : régime particulier).

Société d'exploitation agricole à responsabilité limitée, voir **EARL**.

Société d'habitation à loyer modéré (HLM), 1418 (IS : champ d'application) ; 3008-1 et s. (TVA immobilière) ; 4158 (Enr.) ; 6063 (CET).

Société d'intérêt collectif agricole (SICA), 803 (Taxe sur les salaires) ; 1437 (IS), 1471, 1482 (IS : transformation).

Société de bourse, 7084 (RC : droit de communication).

Société de capital-risque, 921 (IR : déclaration des revenus de valeurs mobilières), 939 (IR : exonération des plus-values mobilières privées) ; 1423 et s. (IS : étude générale) ; 1653 et s. (Dist. : régime particulier).

Société de copropriétaires de navire, 41 (IR).

Société de développement régional, 1419 (IS).

Société de fait, 261 (Rém. art. 62) ; 310 (BA) ; 4644, 4654 (Enr. : changement de type juridique), 4671 (Enr. : droit de partage).

Société de famille, 1404, 1412 (IS).

Société de financement de la pêche artisanale, voir **SOFIPÊCHE**.

Société de multipropriété ou de pluripropriété, 1436, 1590 (IS : avantages en nature) ; 2180 (TVA : exonération) ; 6011-1 (TH), 6401 (TF).

Société de pêche artisanale, 1968 et s. (IS : dispositifs d'encouragement) ; 6059-3 (CET)

Voir aussi **SOFIPÊCHE**.

Société de personnes.

Exercice d'une activité non commerciale, 590 et s. (BNC : étude d'ensemble).

Imposition à l'impôt sur les sociétés, 1404 et s. (IS : option).

Régime fiscal des associés, 261 (Rém. art. 62) ; 310 (BA).

Société en commandite par actions (SCA), 261 (Rém. art. 62) ; 1402 (IS).

Société en commandite simple (SCS), 36 (IR) ; 261 (Rém. art. 62 : imposition des membres) ; 1404 et s. (IS : champ d'application), 1460 (IS : personne et lieu d'imposition) ; 3715 et s. (FI : sociétés immobilières).

Société en nom collectif (SNC), 36 (IR : modalités d'imposition) ; 261 (Rém. art. 62 : imposition des associés) ; 1404 (IS : imposition) ; 3516 (FI : sociétés de construction-vente), 3715 et s. (FI : sociétés immobilières).

Société en participation, 36 (IR : modalités d'imposition) ; 261 (Rém. art. 62 : imposition des membres) ; 310 (BA : associés agricoles) ; 1404 et s. (IS : option), 1460 (IS : personne et lieu d'imposition) ; 4644, 4654 (Enr. : changement de type juridique), 4671 (Enr. : partage de sociétés).

Société immobilière.

Sociétés immobilières de copropriété, 1411 (IS) ; 3700 et s. (FI : étude générale) ; 4157 (Enr. : actes des sociétés transparentes) ; 6401 (TF : redevable de l'impôt).

Sociétés immobilières de gestion, 1274 (BIC) ; 1418 (IS) ; 3730 (FI).

Sociétés immobilières d'investissement, 1418 (IS) ; 3723 et s. (FI).

Sociétés non transparentes, 253-2 (RF : imposition des revenus) ; 3220 et s. (Plus values immobilières privées), 3715 et s. (FI : généralités).

Sociétés transparentes, 38 (IR : imposition des associés) ; 204-4 (RF : imposition des revenus), 253-3 (RF : obligations) ; 1021 (BIC) ; 1511 (IS) ; 3220 et s. (FI : plus-values immobilières privées), 3700 et s. (FI : sociétés immobilières) ; 4157 (Enr. : droit d'actes).

Société mère et filiale, 1445 et s. (IS : étude d'ensemble), 1495 (IS : non-imputation crédit d'impôt), 1621 et s. (Dist. : sociétés mères résidentes CE).

Société mobilière d'investissement, 1419 (IS : exonération) ; 1650 et s. (Dist.).

Société mutualiste, 1421 (IS : exonération), 1437 (IS : sociétés mutuelles d'assurance) ; 4161 (Enr. : acte constitutif).

Voir aussi **Mutuelle**.

Société non cotées à prépondérance immobilière, 3220 et s. (FI : plus-values immobilières privées).

Société par actions simplifiées (SAS), 1402, 1412-1 (IS).

Société pour le financement de l'industrie cinématographique et audiovisuelle, voir **SOFICA**.

Société unipersonnelle d'investissement à risque (SUIR), 125-2 (IR : CRDS) ; 1425-4 (IS : régime fiscal), 1657 (Dist. : exonération).

Sociétés unipersonnelle à responsabilité limitée, voir **EARL**, **EURL**.

SOFERGIE, 1301, 1312 (BIC) ; 1418, 1445 (IS) ; 4269-2 (Enr.).

SOFICA, 113-5 (IR : réduction d'impôt), 1111 (BIC : amortissement exceptionnel), 1151 (BIC : provisions).

SOFIPÊCHE, 113-8 et s. (IR : réduction d'impôt) ; 1969 et s. (IS : amortissement exceptionnel).

Soin.

Association de permanence de soins, 2172 (TVA).

Permanence des soins, 508-6 (BNC : rémunérations des médecins)

Soins thermaux, 2360 (TVA : taux).

Soins médicaux ou paramédicaux, 2170 (TVA : exonération).

Sol, voir **Terrain**.

Solidarité.

Solidarité des auteurs de fraude fiscale, 7384 (RC : sanctions pénales).

Solidarité au paiement, 7378 et s. (RC : sanctions fiscales).

Impôt de solidarité sur la fortune, 4820 et s. (Enr. : étude d'ensemble) ; 9166 et s. (Rec.).

Voir aussi **Responsabilité**, **Complice**.

Somptuaire.

Charges somptuaires, 1030 (BIC) ; 1577, 1606 (Dist.).

Soufre, 2340 (TVA : taux).

Soulte.

Soulte d'échange, 2283 (TVA) ; 3005-3 (TVA immobilière) ; 4134 (Enr. : tarif), 4302-1 (Enr. : droit de mutation).

Soulte de partage, 4147 (Enr. : tarif), 4455 et s. (Enr. : droit de partage).

Sous-location, voir **Location**.

Souscription.

Souscriptions au capital agréé des sociétés financières d'innovation, 1109 (BIC : amortissement exceptionnel).

Souscriptions au capital des PME, de titres participatifs de sociétés coopératives ou de parts de FIP, FCPI ou FCPR, 4882 et s. (ISF : imputation).

Souscriptions en numéraire au capital des sociétés agréées pour le financement de la pêche artisanale, 1969 et s. (IS : amortissement exceptionnel).

Souscriptions au capital d'une PME, 4869-1 (ISF : exonération).

Spécialiste.

Spécialistes médicaux et chirurgicaux, 561 et s. (BNC).

Spectacle.

Artistes du spectacle, 405, 457-1 (TS) ; 507 (BNC) ; 715, 728 (IR : non-résidents) ; 2057 (TVA).

Bordereaux de recettes, 2324 (TVA : exigibilité).

Entreprises de spectacles, 6060-6 (CET).

Frais de spectacle, 1070 (BIC).

Imposition à la TVA, 2161 (TVA : champ d'application), 2295 et s. (TVA : régime spécial), 2350 (TVA : taux).

Obligation de billetterie, 2651-8 (TVA) ; 7340 (RC : sanction).

Premières représentations de spectacles, 2366 (TVA : taux particulier).

Spectacles de corridas, 2335 (TVA : taux).

Spectacles pornographiques, 1795 (FE : prélèvement spécial) ; 2333 (TVA : taux).

Voir aussi **Cinéma**, **Film**.

Sport, Sportif.

Frais professionnels des sportifs, 476-7 (TS : frais réels) ; 525 (BNC : charges).

Rémunérations des sportifs, 457-1 (TS) ; 557-6 (BNC : régime particulier) ; 2057 (TVA) ; 6062 (CET).

Retenue à la source sur les rémunérations ou revenus des sportifs, 715, 716, 728 (IR : non-résidents) ; 9141 (Rec. : retenue à la source).

Réunions sportives, 2124 (TVA : territorialité), 2171 (TVA : régime spécial des associations).

Stage, Stagiaire.

Frais de stage de formation professionnelle, 476-7 (TS : frais réels).

Rémunérations ou indemnités des stagiaires, 408, 410 (TS).

Statistique.

Méthodes statistiques de calcul des provisions, 1151 (BIC).

Stéréopréparation.

Stéréopréparation en matière cadastrale, 8104 (Cad.).

Stock.

Composition des stocks, 354 (BA) ; 1016 (BIC).

Évaluation des stocks, 354-1 et s., 372 et s., 384-4 (BA) ; 1017 (BIC).

Registre des stocks et des mouvements de biens, 7068 (RC : régime des entrepôts fiscaux).

Déduction de la TVA, 2419 (TVA : régularisation), 2759 (TVA agricole).

Stocks immobiliers, 3514-2, 3521, 3522, 3601 (FI : profits de construction).

Revente de stocks apportés par les associés, 313 (BA).

Voir aussi **Marchandise**.

Stock-option, 127-4 (IR), 421, 434 (TS) ; 938-1 (FP : plus-values mobilières) ; 1769 (FE).

Stockage.

Installation de stockage, 6202 (TFPB).

Stockage des factures, 7080-6 et s. (RC : droit de contrôle).

Substitution de base légale.

Contentieux, 7614 (RC).

Subvention.

Règles d'imposition à la TVA, 2256 et s., 2295 (TVA : base d'imposition), 2541-2 et s. (TVA : pourcentage de déduction).

Règles d'intégration dans les résultats, 1026-2 et s. (FE).

Subventions de l'Agence Nationale pour l'Amélioration de l'Habitat, 213-1, 224-2 (RF).

Subventions d'équilibre, 2221 (TVA).

Subventions d'équipement, 317-1 (BA : régime d'imposition), 356, 386-1 (BA : modalités d'imposition) ; 516-1 (BNC : modalités d'imposition) ; 1026-2 (BIC : modalités d'imposition) ; 2258 (TVA : modalités d'imposition).

Subventions d'exploitation, 1023-1 (BIC : modalités d'imposition) ; 2224 (TVA).

Subventions aux maisons de la culture et aux centres d'action culturelle, 2297 (TVA : Base d'imposition).

Voir aussi **Aide**.

Succession.

Abattements, 4523 et s. (Enr.).
 Biens à déclarer, 4505 et s. (Enr.).
 Contrôle des déclarations, 7052 (RC : droit de reprise).
 Contrôle sur demande, 7058 (RC).
 Détermination du passif, 4520 et s. (Enr.).
 Droits de succession, 4500 et s. (Enr. : étude d'ensemble).
 Évaluation des biens successoraux, 4508 et s. (Enr.).
 Exonération partielle de certains biens, 4511 et s. (Enr.).
 Lieu et délai de souscription de la déclaration, 4504 (Enr.).
 Liquidation des droits, 4523 et s. (Enr.).
 Paiement fractionné des droits, 9202 (Rec.).
 Prescription de l'action de l'administration, 7029 et s. (RC).
 Renonciation à succession, 4534 (Enr.).
 Réduction des droits, 4529 et s. (Enr.).
 Reversions de rentes viagères, 4517 (Successions : exonération).
 Tarif des droits de succession, 4524 et s. (Enr.).
 Voir aussi **Héritier**.

Succursale.

Entreprises à succursales multiples, 2664 (TVA).

Sulfate de cuivre, 2340 (TVA : taux).

Supplément.

Supplément familial de traitement, 421 (TS).
 Supplément d'instruction d'une instance, 7561 (RC : procédure contentieuse).

Surélévation d'immeuble.

Surélévation assimilée ou non à des travaux de construction, 3506 (FI : profits de construction).

Surendettement, 9338, 9349, 9385-2 (REC).

Sûreté.

Définition des sûretés, 8334 (PF).
 Extinction des sûretés, 8346 (PF).
 Inscription des sûretés, 8355 (PF).
 Purge des sûretés, 8314 (PF).
 Sûretés du Trésor, 9391 et s. (Rec. : action en recouvrement).
 Transmission des sûretés, 8345 (PF).

Surfaces de stationnement, 3800 et s. (FI : taxes d'urbanisme).

Sursis.

Sursis d'imposition en cas d'échanges de titres, 946 (IR : Plus-values mobilières privées).
 Sursis de paiement, 7601 et s. (RC : procédure contentieuse).

Sursis à exécution, 7594-2 (RC : procédure contentieuse).

Surveillance.

Fourniture de logement au personnel de surveillance, 2405-1 (TVA : droit à déduction).

Suspension.

Régime suspensif, 2555 et s. (TVA : étude d'ensemble).
 Suspension des contrôles fiscaux de certaines PME, 7191-4 (RC).
 Suspension de la location d'un immeuble, 223-5, 223-7 (RF).
 Suspension des poursuites, 9336 et s. (Rec.).

Sylviculture, 2338 (TVA : taux).

Syndicat.

Actions de formation par les syndicats, 2174 (TVA : exonération).
 Activité syndicale, 517 (BNC) ; 1023-2 (BIC).
 Cotisations syndicales, 101 et s. (IR : réduction d'impôt) ; 476-7 (TS : frais réels).

Syndicats agricoles, 803 (Taxe sur les salaires) ; 1414 (IS) ; 6063 (CET).

Syndicats de communes, 802 (Taxe sur les salaires) ; 1420 (IS).

Syndicats de copropriétaires, 801 (Taxe sur les salaires) ; 2258 (TVA).

Syndicats d'électrification rurale, 2180 (TVA : exonération des redevances EDF).

Syndicats financiers, 261 (Rém. art. 62 : dirigeants) ; 1405 (IS : champ d'application).

Syndicats de gestion forestière, 42-2 (IR : imposition des membres) ; 1411 (IS : champ d'application).

Syndicats d'initiative, 2199 (TVA : achats en franchise), 2878 (TVA : taux).

Syndicats mixtes, 1406-1, 1420 (IS : champ d'application).

Syndicats professionnels et leurs unions, 812-1 et s. (Taxe sur les salaires : abattement) ; 1429-2 (IS : exonération) ; 4613 (Enr.) ; 6063 (CET).

T**Tabac.**

Créances irrécouvrables sur les débiteurs, 2442 (TVA : droit à déduction).

Parts de redevance des débits de tabac, 445 (TS : imposition).

Régime de TVA, 2182, 2212, 2272, 2292, 2332 (TVA).
 Remise sur la vente de tabac, 506 (BNC).

Tableau.

Tableaux comptables, 333 (BA) ; 1365, 1386 (BIC).

Tableau des écarts de réévaluation, 1366 (BIC).

Voir aussi **Objet**, **Objet d'art**, de collection et d'antiquité, **Registre**, **Relevé**, **Tarif**.

Tarif.

Tarif de délivrance des extraits cadastraux, 8071 (Cad.).

Tarif des droits d'enregistrement, 4100 et s., 4260 et s. (Enr.).

Tarif des droits dus sur les actes judiciaires, 4200 et s. (Enr.).

Tarif des droits de timbre, 4700 et s. (Enr. : étude générale).

Tarif des évaluations foncières, 8152 (Cad.).

Tarif de l'impôt de solidarité sur la fortune, 4879 (Enr.).
 Tarifs de la contribution de sécurité immobilière, 8435 et s. (PF).

Voir aussi **Taux**.

Taureau, voir **Animal**.

Taux.

Règle du taux effectif, 98-2, 99, 137 (IR) ; 4535 (Enr. : successions).

Taux d'amortissement, 1097-1, 1101 et s. (BIC).

Taux de change, 1011-1 (BIC).

Taux des impôts, droits ou taxes, 611 (RCM : retenue à la source), 619 (RCM : prélèvement libérateur) ; 721 et s. (IR : retenue à la source pour les non-résidents) ; 811 (Taxe sur les salaires), 818-3, 827 (Taxe d'apprentissage) ; 836 et s., 845-2 (Participation-formation), 855 (Participation-construction) ; 1491 et s. (IS) ; 2330 et s. (TVA : généralités), 2334 et s. (TVA : taux réduits), 2366 (TVA : taux particulier), 2800 et s. (TVA : Corse), 2803 et s. (TVA : DOM) ; 3007 (TVA immobilière : taux normal), 3008 (TVA immobilière : taux réduit), 3011 (TVA immobilière : tarifs spéciaux) ; 4260 (Enr. : taxe de publicité foncière), 4524 et s. (Enr. : successions), 4549 et s. (Enr. : donations) ; 6000-1 et s. (IDL).

Voir aussi **Tarif**, **Taxe**.

Taxation.

Taxation en fonction de certains éléments du train de vie, 180 et s. (IR) ; 7191-3 (RC).

Taxation d'office, 7182 et s., 7483-1 (RC : étude d'ensemble).

Taxe.

Taxe additionnelle à la taxe sur les surfaces commerciales, 2992 et s. (TCA).

Taxe d'apprentissage, 815 et s. (FP) ; 1047 (BIC : charges).

Taxe de risque systémique sur les banques, 2993 (TCA) ; 9035 (REC).

Taxe sur la cession à titre onéreux de terrains nus rendus constructibles, 6544 et s. (IDL).

Taxe d'habitation, 6003 et s. (IDL : champ d'application), 6012 et s. (IDL : exonérations), 6020 et s. (IDL : abattement), 6024 et s. (IDL : modalités d'imposition), 6031 et s. (IDL : calcul, recouvrement et contentieux), 6602 et s. (IDL : exonération des logements modestes) ; 9162 et s. (Rec.).

Taxe foncière, 6019 (IDL : exonérations), 6200 (IDL : TFPB), 6203 et s. (TF : exonérations), 6300 (IDL : TFPNB).

Taxe sur les installations de production d'énergie éolienne, 6522 (IDL).

Taxe sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement annexées à ces catégories de locaux, 223 (RF : déduction) ; 1047 (BIC : charges) ; 3800 et s. (FI : étude d'ensemble) ; 9309 (Rec.).

Taxe sur les logements vacants, 6510 et s. (IDL : étude d'ensemble) ; 9172 (Rec.).

Taxe sur les loyers élevés des logements de petite surface, 892 (FP) ; 1997 (FE).

Taxes sur les produits de santé, 2999-1 (TCA).

Taxe perçue au profit du fonds national du livre, 2948 et s. (TVA) ; 9094 et s. (Rec.).

Taxe de publicité foncière, 3078 et s., 3113 et s. (FI) ; 4000 et s., 4250 et s. (Enr.) ; 8425, 8427 et s. (PF).

Taxe sur la publicité télévisée ou radiodiffusée, 2956, 2957 (TCA) ; 9050, 9054 (Rec.).

Taxe sur le résultat des entreprises ferroviaires, 2995 (TCA) ; 9060 (REC).

Taxe sur les résidences mobiles terrestres, 4817 (Enr. : étude d'ensemble).

Taxe sur les salaires, 520 (BNC : dépense) ; 800 et s. (FP : étude d'ensemble) ; 1047 (BIC : charges) ; 7017 (RC : délai de reprise) ; 9303 et s. (Rec.).

Taxe sur les services d'information ou interactifs à caractère pornographique, 1797 et s. (FE).

Taxe sur les services de télévision, 2967 (TCA).

Taxe sur les surfaces commerciales, 6526 (IDL) ; 9073 (Rec.).

Taxe sur les transactions financières, 1830 (FE).

Taxes spéciales d'équipement, 223, 225 (RF) ; 6500 et s. (IDL).

Taxes spéciales sur le chiffre d'affaires, 2910-1 et s. (TCA : redevances sanitaires), 2942 et s. (TCA : taxe sur les huiles), 2955 et s., 2957 et s. (TCA : taxes sur la publicité), 2961 et s. (TCA : taxe sur le transport en Corse), 2967 et s. (TCA : taxe sur les services de télévision), 2973 (TCA : taxe sur les ventes et locations de vidéogrammes).

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA), 2001 et s. (TVA : champ d'application), 2250 (TVA : base d'imposition), 2300 et s. (TVA : fait générateur et exigibilité), 2331 et s. (TVA : taux normal de 19,6 %), 2334 et s. (TVA : taux réduits de 5,5 % et 7 %), 2366 et s. (TVA : taux particulier de 2,1 %), 2400 et s. (TVA déductible), 2600 et s. (TVA : obligations et formalités), 2690 et s. (TVA : régime

des petites entreprises), 2740 et s. (TVA agricole), 2815 et s. (TVA : régimes spéciaux) ; 3001 et s. (opérations immobilières).

Taxe sur les véhicules des sociétés (TVTS), 1047 et s. (BIC : charges) ; 4800 et s. (Enr. : étude générale) ; 9085, 9313 (Rec.).

Taxe sur les voitures polluantes, 4713 (Enr.) ; 9053, 9086 (Rec.).

Voir aussi **Droit, Impôt, Redevance et Timbre.**

Taxi, 1030 (BIC : amortissement) ; 2273 (TVA : base d'imposition).

Télécommunication, 1418 (IS : sociétés agréées de financement) ; 2048-2, 2272 et s. (TVA : imposition), 2125 (TVA : territorialité).

Télédéclaration, voir **Déclaration.**

Télématique.

Factures transmises par voie télématique, 7074-1, 7080-2 (RC).

Services télématiques, 2274 et s. (TVA).

Téléphérique, 2405-1 (TVA : droit à déduction).

Téléphone.

Communications téléphoniques, 216-1 (RF : dépenses) ; 525 (BNC : frais) ; 1059 (BIC : charges) ; 2272 et s. (TVA).

Voir aussi **Télécommunication.**

Téléreglement, 7283-1, 7292 (RC : sanctions) ; 9117 (Rec.).

TéléTVA, 2622 (TVA) ; 7064 et s. (RC : étude générale).

Télévision.

Taxe sur les services de télévision, 2967 (TCA).

Voir aussi **Contribution à l'audiovisuel public.**

Télex, 2274 (TVA).

Terme.

Convention affectée d'un terme, 4031 (Enr.).

Marché à terme, voir **Marché.**

Vente à terme, 3025-1 (TVA immobilière).

Terrain, Terre.

Location d'emplacements sur les terrains de camping, 2347 (TVA : taux).

Non-amortissement des terrains, 1082 (BIC).

Terrains appartenant à certaines associations, 6301-1 (TFPNB : exonération).

Terrain à bâtir, 1272 (BIC : plus-values) ; 4265 et s. (Enr.) ; 3001-1, 3005, 3008-1, 3008-9, 3011-1 (TVA immobilière) ; 7023-1 (RC : délai de reprise).

Terrains agricoles, 349 (BA : inscription à l'actif) ; 355-1 (BA : plus-values) ; 1278-1 (BIC : plus-values) ; 3270 (Plus-values immobilières) ; 4273 (Enr. : opérations réalisées par les SAFER) ; 6301-4 (TFPNB : exonération partielle).

Terrains boisés, 394 et s. (BA : régimes particuliers) ; 6302 (TFPNB : exonération).

Terrains constructibles, 3345 et s. (FI) ; 6303-2 (TF : base d'imposition).

Terrains plantés en arbres truffiers ou en noyers, 6302 et s. (TFPNB : exonération).

Terrains plantés en oliviers, 6301-5 (TFPNB : exonération).

Terrains nus destinés à être reboisés, 4273-3 (Enr.).

Terrains dont le propriétaire se réserve la jouissance, 233 et s. (RF).

Terrains considérés comme sols de constructions, 6202, 6215-3 (TFPB).

Terrains à usage de garage et parking, 4264 et s. (Enr.).

Terres incultes ou sous-exploitées, 4273-6 (Enr. : exonération).

Voir aussi **Immeuble, Lotissement, Profit, vente.**

Territoire d'outre-mer, voir **Outre-mer**.

Territorialité de l'impôt, 2 et s. (IR) ; 700 et s. (FP : non-résidents) ; 800 (Taxe sur les salaires) ; 1006 et s. (BIC) ; 1431, 1432, 1444 (IS) ; 2100 et s. (TVA) ; 3002 (TVA immobilière)..

Terrorisme.

Victimes d'actes de terrorisme, 4511 (Enr. : Succes-sions exonérées).

Testament, 4003, 4164 (Enr.).

Théâtre, voir **Cinéma**, **Prélèvement**, **Régisseur**, **Spectacle**.

Thèmes, 2360 (TVA : taux réduit).

Ticket restaurant, 431 (TS : exonération) ; 2865 (TVA : imposition sur option).

Tiers.

Avis à tiers détenteur, 9342 et s. (Rec.).

De confiance, 136 (IR).

Demandes des tiers mis en cause pour le paiement de l'impôt, 7790 et s. (RC : gracieux).

Opposabilité aux tiers des publications, 8312 (PF).

Voir aussi **Acompte**, **Responsabilité**, **Solidarité**.

Tiers provisionnel, 9125 et s. (Rec. : IR).

Timbre.

Droits de timbre, 1047 (BIC : charges) ; 4700 et s. (Enr. : étude générale) ; 9227 et s. (Rec.).

Frais de timbre postaux, 1059 (BIC : charges).

Infractions aux droits de timbre, 7350 et s., 7388-2 (RC).

Livraison de timbres, 2179 (TVA : exonération).

Timbre de collection, 2819 (TVA : régime particulier).

Timbre des formules de chèques, 4702 (Enr.) ; 9230 (Rec.).

Timbre mobile, 9229 (Rec.).

Titre.

Titre d'abonnement aux transports en commun, 421 (TS).

Titre repas, 431-1 (IR : exonération).

Titre restaurant, voir **ticket restaurant**

Titre de séjour et de travail, 4707 (Enr. : timbre).

Titre d'occupation temporaire du domaine public de l'État, 4165 (Enr.).

Titre de créances négociables, 607-3, 618, 619 (RCM) ; 1173 (BIC).

Titre participatif ou de participation, 605 et s., 610 et s. (RCM) ; 1243, 1247-6, 1248, 1256 (BIC).

Titres de placements à revenu fixe, 1025 et s., 1260 (BIC : produits ou plus-values).

Titre de sociétés.

Contrats de prêts de titres, 1025-2 (BIC : produits).

Pension de titres, 1025-6 (BIC : produits).

Plus-values et moins-values professionnelles, 1247-6 et s. (BIC).

Provisions pour dépréciation, 1173, 1250 (BIC).

Remise en garantie de titres, 1025-7, 1173 (BIC).

Titres de sociétés non cotées à prépondérance immobilière, 3220 et s. (Plus-values immobilières : étude d'ensemble).

Voir aussi **Action**, **Part**, **Valeur mobilière**.

Tolérance légale,

Intérêt de retard, 7261 et s. (RC).

Tontine, 4506-1 (Enr.).

Tourbière, 200 (RF).

Tourisme.

Agence de voyages et organisateur de circuits touristiques, 2873 et suiv. (TVA).

Hôtel, village ou résidence de tourisme, 2346 et s. (TVA : taux réduit).

Office de tourisme et syndicat d'initiative, 2878 (TVA).

Tourisme à la ferme, 305-4, 341-4 (BA).

Véhicules de tourisme, voir **Automobile**.

Touriste étranger, 2212 (TVA : exonération).

Tracteur, 2405-1 (TVA : droit à déduction)

Tracteur, 2057, 2351 (TVA).

Train.

Biens livrés à bord d'un train, 2119, 2189 (TVA).

Train de vie.

Taxation d'après les éléments du train de vie, 180 et s. (IR : imposition particulière) ; 7191-3 (RC : visa hiérarchique).

Traitement.

Déclaration des traitements et salaires, 900 et s. (FP).

Définition des traitements imposables, 400 et s. (TS).

Supplément familial de traitement, 421 (TS).

Traitements publics et privés, 409 et s. (TS).

Traitements des non domiciliés, 706, 713 et s. (IR : non-résidents).

Voir aussi **Salaire**.

Transaction.

Définition de la transaction, 7414 (RC).

Demande de transaction, 7751 et s. (RC).

Information du contribuable vérifié, 7223 (RC).

Transaction consentie d'office, 7790 et s. (RC).

Transfert.

Prix de transfert (accord préalable), 1007 (BIC) ; 7206-2 (RC).

Transfert indirect de bénéfices à l'étranger, 1007 (BIC) ; 7051-8, 7069 et s. (RC : contrôle des prix de transfert).

Transfert de biens, 2414 et s. (TVA : régularisations) ; 4166, 4281, 4283 (Enr.).

Transfert de capitaux à l'étranger, 7074 (RC : déclaration), 7092 (RC : droit de communication), 7290, 7301 (RC : défaut de déclaration).

Transfert de domicile hors de France, 166 et s. (IR) ; 4868 (ISF).

Transfert des données fiscales et comptables (TDFC), 7063 et s. (RC : étude générale).

Transfert du droit à déduction, 2428 et s., 2447 et s. (TVA) ; 3014 (TVA immobilière).

Transfert intracommunautaire, 2003, 2012 et s., 2183, 2303 (TVA).

Transfert de titres de compte à compte, 1256 (BIC).

Voir aussi **Mutation**.

Transformation.

Transformation de locaux, 590-11 (BNC : en association) ; 220 (RF : dépenses) ; 2361-1 (TVA : taux réduit) ; 3010 (TVA immobilière), 3013 (TVA immobilière : régularisations spécifiques aux opérations immobilières).

Transformation d'un objet ou d'un produit, 2271 (TVA).

Transformation de produits agricoles, 305-3 (BA) ; 2339, 2345 (TVA : taux réduit), 2742 et s., 2751 (TVA agricole).

Transformation de sociétés, 1280, 1286, 1293 (BIC : plus-values) ; 1470 et s. (IS) ; 1584, 1625 et s. (Dist.) ; 2759 (TVA) ; 4644 (Enr.).

Transit.

Biens en transit, 2190, 2214 (TVA).

Transmission.

Transmission d'une entreprise, 355-1 (BA : plus-values) ; 533-4 (BNC : plus-values) ; 1281 et s., 1283 et s., 1290 et s. (BIC : plus-values) ; 9204 (Rec. : paiement différé et fractionné des droits d'enregistrement).

Transmission de propriété ou d'usufruit, 4004, 4007 (Enr.).

Transmission d'une universalité de biens, 2164 et s. (TVA).

Transparence fiscale.

Sociétés immobilières dotées de la transparence fiscale, 1411 (IS) ; 3700 et s. (FI : étude générale).

Transport.

Entreprise, activité ou prestation de transport, 1001 (BIC : catégorie d'imposition) ; 2020 (TVA : imposition), 2124 et s., (TVA : transports intracommunautaires), 2136 et s. (TVA : transports internationaux), 2802 (TVA : exonération entre la France continentale et la Corse), 2806 et s. (TVA : exonération dans les DOM).

Frais de transport, 341-4 (BA) ; 431-3 (TS : exonération), 476 et s. (TS) ; 522 (BNC) ; 903 (déclaration par l'employeur) ; 1032, 1058, 1070 (BIC) ; 2253, 2264 (TVA).

Indemnité pour frais de transport, 421, 427-3, 434 (TS).

Location de moyens de transport, 2124 (TVA).

Matériel de transport, 1097-1, 1099 (BIC : amortissement).

Moyens de transport neufs, 2691-2 (TVA).

Taxe pour le développement de la formation professionnelle dans les transports, 4713-1 (Enr.) ; 9100 (Rec.).

Taxe sur le transport public aérien et maritime en provenance ou à destination de la Corse, 2961 et s. (TCA).

Transports sanitaires, 801 (Taxe sur les salaires) ; 2170 (TVA).

Transport de voyageurs, 2136 et s. (TVA : exonération des transports internationaux), 2355 (TVA : taux réduit), 2405-1 (TVA : exclusion du droit à déduction), 2873 et s., 2881 et s. (TVA : agences de voyages et transports publics).

Transport d'animaux (document d'accompagnement), 2764 (TVA agricole).

Transport maritime, 1458-1 et s. (IS : imposition forfaitaire).

Véhicules ou engins de transport des personnes, 2405-1 (TVA : exclusion du droit à déduction).

Voir aussi **Déplacement. Voyage.**

Travail, Travaux.

Entreprises de travaux publics, 1016 (BIC : travaux en cours).

Travaux agricoles ou forestiers, 305-4, 341-4 (BA) ; 2345 (TVA : taux réduit), 2746 et s. (TVA agricole).

Travaux dans les logements, 105-16 (IR : réduction d'impôt pour travaux dans les logements touristiques) ; 115 et s., 115-18 et s. (IR : crédit d'impôt pour travaux d'équipement de l'habitation principale) ; 2299 (TVA : base d'imposition), 2307 (TVA : fait générateur), 2361-1 (TVA : taux réduit).

Travaux d'analyse ou de contrôle sanitaire, 2053 (TVA).

Travaux en cours, 1016, 1018 (BIC) ; 3511 (FI : profits de construction).

Travaux de conservation des monuments historiques, 113-6 (IR : réduction d'impôt).

Travail dissimulé ou illégal, 7074-2 (RC : recherche de la fraude).

Travaux immobiliers, 2020, 2124 (TVA : champ d'application), 2284 (TVA : base d'imposition), 2309 (TVA : fait générateur et exigibilité), 2407 et s. (TVA : régularisation des déductions) ; 3001-4, 3005-2, 3006-1 (TVA immobilière) ; 7074-5 (RC : contrôle de la TVA).

Travaux de nettoyage et d'entretien des espaces verts, 2361-1 (TCA).

Travaux de reconstitution de toiture ou de murs, 220 (RF).

Travaux de transformation de locaux, 220 (RF).

Travailleur.

Groupements de travailleurs handicapés, 2173 (TVA : exonération).

Travailleurs à domicile, 413 (TS) ; 2046 (TVA : non assujettissement).

Travailleurs étrangers, 4707 (Enr. : droit de timbre).

Travailleurs frontaliers, 715 (IR : non-résidents).

Travailleurs immigrés, 719 (IR : non-résidents) ; 857-1 (Participation-construction).

Tribunal.

Tribunal administratif, 7521 et s. (RC).

Tribunal de grande instance, 7578 et s. (RC).

Recours contre les jugements des tribunaux, 7593 et s. (RC : généralités), 7594 et s. (RC : cour administrative d'appel), 7596 et s. (RC : cour d'appel), 7597 et s. (RC : pourvois en cassation).

Truffe, 6302 et s. (TFPNB : exonération).

Tuberculeux,

Indemnités de soins aux tuberculeux, 442 (TS).

Tutelle, 52 (IR).

U**Union d'économie sociale du logement, 6063 (CET). Urgence.**

Travaux d'urgence, 2361-1 (TVA : taux).

Usage.

Droit d'usage et d'habitation, 4509-1 (Enr. : conjoint survivant).

Usine.

Usines nucléaires, 6215-5 (IDL : valeur locative).

Usufruit.

Amortissement, 1082 (BIC).

Usufruit d'un immeuble, 3001-3, 3013 (TVA immobilière).

Cession de l'usufruit 3220 et s. (Plus-values immobilières).

Établissement des taxes foncières, 6401 (IDL).

Immeuble loué par un usufruitier, 2238 (TVA).

Preuve du droit de propriété de l'usufruit, 4507 (Enr. : succession).

Publication des actes portant usufruit, 8308 (PF).

Redevable de l'imposition des revenus, 204-3 (RF).

Règles d'imposition à l'ISF, 4846 (ISF).

Usufruit à durée fixe ou viager, 4035-1 et s. (Enr. : barèmes d'évaluation).

Utilité publique, voir Expropriation.

V**Vacance.**

Taxe sur les logements vacants, 6510 et s. (IDL : étude d'ensemble) ; 9172 (Rec.).

Vacance de maison (dégrèvement spécial), 6219 (TF) ; 7439 (RC).

Vacances, voir Congé, Congés payés.

Vacation.

Déclaration par la partie versante, 912 et s. (FP).

Vacations des commissaires de police, 410 (TS).

Vacations des professionnels libéraux, 514 (BNC).

Vacations horaires des sapeurs-pompiers, 434 (TS).

Valeur.

Objets de très faible valeur, 2405-1 (TVA : droit à déduction).

Païement en valeurs d'État, 9199 (Rec.).

Plafonnement en fonction de la valeur ajoutée, 6098 et s. (CET).

Rescrit valeur, 7225 (RC).

Valeur vénale (définition, évaluation, contrôle ou rectification), 3005, 3005-2 et s. (TVA immobilière) ; 4066, 4259, 4508, 4510 (Enr.), 4871 (ISF).

Valeur locative.

Détermination de la valeur locative cadastrale (étude d'ensemble), 8138 et s. (Cad.) ; 6020-1 (TH) ; 6215 et s. (TF).

Valeur locative minimum, 6078 (CET).

Valeur mobilière.

Éléments du patrimoine professionnel, 512-4 (BNC).

Évaluation des valeurs mobilières, 4508-1 (Enr. : Successions) ; 4873 (ISF).

Imposition des revenus des valeurs mobilières 600 et s. (RCM) ; 1024-10 (BIC).

Plus-values de cession par les particuliers, 938 et s. (FP : étude d'ensemble).

Opérations sur valeurs mobilières (déclaration), 920 et s. (FP : taxation), 2861 et s. (TVA).

Valeurs mobilières étrangères, 637 et s., 639-5 et s. (RCM) ; 1496, 1513 (IS) ; 1623 et s. (Dist.).

Voir aussi **Titre**.

Véhicule.

Amortissement des véhicules, 528 (BNC) ; 1030, 1097-1, 1099 (BIC).

Dépenses d'acquisition ou de location d'un véhicule propre, 121 et s. (IR : crédit d'impôt).

Véhicules automobiles, 2214, 2332, 2886 et s. (TVA : régime).

Véhicules électriques ou fonctionnant au GPL, au GNV ou au superéthanol, 516-3 (BNC ; aide à l'acquisition) ; 1113 (BIC : amortissement exceptionnel).

Véhicules ou engins de transports des personnes, 2405-1 (TVA : droit à déduction).

Véhicules mis gratuitement à la disposition des salariés (avantage en nature), 427-2, 460 (TS).

Véhicules d'occasion, 2332, 2824 (TVA).

Voir aussi **Taxe, Transport, Voiture**.

Véломoteur, voir Motocyclette.

Vente.

Annulation de la vente d'un élément d'actif, 534 (BNC) ; 1295 (BIC).

Déclaration des ventes, 7067 (RC : droit de contrôle).

Promesse de vente, 4004, 4008, 4252-2 (Enr.) ; 8308 (PF).

Ventes à l'étranger, 1170 (BIC : provision pour risques).

Ventes annulées, résiliées ou impayées, 2442 et s. (TVA : restitution), 2779 (TVA agricole : remboursement forfaitaire).

Vente de biens immobiliers, 3220 et s. (FI : plus-values) ; 4250 et s. (Enr.).

Vente de biens mobiliers, 3350 et s. (FI : plus-values) ; 4350 et s. (Enr.).

Vente de bio-masse, 302, 321-10 (BA).

Vente de carburants, 2841 (TVA : régime des produits pétroliers).

Vente sous conditions, 4029 et s. (Enr.).

Vente en consignation, 2014-1, 2027-1 (TVA intracommunautaire).

Ventes à consommer sur place, 2335-1, 2365-1 (TVA : taux).

Ventes à distance, 2108 et s. (TVA intracommunautaire : étude générale), 2147, 2199, 2669 (TVA), 2743 (TVA agricole).

Ventes à emporter, 2335-1, 2365-1 (TVA : taux réduit).

Ventes aux enchères publiques, 2825 et s. (TVA : étude générale) ; 3405 (FI) ; 4384, 4387 (Enr.).

Ventes à l'essai, 2014-1, 2027-1 (TVA intracommunautaire).

Vente en état futur d'achèvement, 3025-1 (FI).

Ventes sans factures, 7291 et s., 7322 (RC : sanction fiscale), 7385-1 (RC : sanction pénale).

Vente de fonds de commerce, 4350 et s. (Enr. : étude générale) ; 9373 et s. (Rec.).

Vente sur les marchés, 2743 (TVA agricole)

Ventes à des touristes étrangers, 2212 et s. (TVA : champ d'application)

Vente de produits agricoles, 300 et s., 317 (BA) ; 2338 (TVA : taux), 2742 et s. (TVA agricole).

Vente à réméré, 1295 (BIC).

Vente à tempérament, 2302, 2314 (TVA : exigibilité).

Vente à terme, 3025-1 (TVA immobilière).

Vente de terrains à bâtir, 2334 (TVA : taux) ; 3001 et s. (TVA immobilière : étude générale) ; 4265, 4266, 4267 (Enr.).

Voir aussi **Cession, Livraison, Mutation**.

Verger, 364-2 (BA : amortissement) ; 8154 (Cad. : évaluation valeur locative).

Vérification.

Étude générale, 7051 et s. (RC).

Avis de vérification, 7186-2 et s. (RC).

Communication au contribuable du rapport de vérification, 7190-6 (RC).

Droit de vérification, 7095 et s. (RC).

Durée des vérifications de comptabilité, 7190 et s. (RC).

Vérification de comptabilité, 7051-3 et s. (RC), 7188 (RC : non-renouvellement), 7191 (RC : demande de règlement d'ensemble), 7219 et s. (RC : information du contribuable).

Vérification de comptabilité informatisée, 7051-5, 7132, 7185-3 (RC).

Vérification des déclarations, 7051 et s., 7095 et s., 7107-3 (RC).

Vérification des groupes de sociétés, 7107-4, 7189, 7221 (RC).

Vérification inopinée, 7186-4 (RC).

Versement.

Versements pour les transports urbains, 1060-5 (BIC : charges).

Versements à fonds perdus en faveur de la construction, 1060-5 (BIC : charges).

Voir aussi **Paiement**.

Vêtement.

Vêtements spéciaux, 476-7 (TS : frais professionnels).

Vétérinaire.

2053 (TVA : champ d'application), 2358 (TVA : taux) ; 500-1, 509-1 (BNC : imposition) ; 6065-1 (CET).

Médicaments vétérinaires, 2339 (TVA : taux).

Vétérinaires salariés, 404 (TS).

Veuf, Veuve, voir Conjoint, conjoint survivant.

Viande, voir Abattage, Opérations d'abattage.

Vice de forme.

Demandes gracieuses, 7769 (RC).

Demandes au tribunal administratif, 7541 (RC).

Reclamations contentieuses, 7459 et s., 7540 (RC).

Vidéo.

Cassettes vidéo, 2332 et s. (TVA : taux).

Vidéotransmission.

Spectacles par vidéotransmission, 2350 (TVA : taux).

Vieillesse, voir Allocation, Cotisation, Pension, Rente.

Vigne, Vin.

Plantations de vignes, 364-2 (BA : amortissement).

Détermination du bénéfice forfaitaire, 337-2, 341-4 (BA).

Prime d'arrachage de vignes, 317, 359 (BA).

Évaluation des stocks de vins, 372-9, 384-4 (BA) ; 4873 (ISF)

Livraisons à soi-même de vins, 2749 (TVA agricole).

Vignette automobile, voir **Véhicule**.

Village de tourisme, voir **Tourisme**.

Vinaigre, 2336 (TVA : taux).

Virement.

Paiement par virement, 2648 (TVA) ; 4777 (Taxe sur les conventions d'assurance) ; 7292 (RC : sanction pour non respect de l'obligation) ; 9119 (Rec.).

Visa.

Visa d'attestations d'achats, 2201 (TCA).

Visa des déclarations des adhérents des centres de gestion, 7852 (RC).

Visa pour timbre, 9229 (Rec.).

Visite.

Droit de visite dans les monuments historiques, 237 (RF : charges).

Visite domiciliaire, 7073 (RC).

Visite des lieux, 7551 (RC : procédure devant le TA).

Visite de musées, châteaux, monuments, grottes et sites, 2180, 2352 (TVA : taux).

Viticulteur, voir **Vigne**, **Vin**.

Voie de recours, voir **Pourvoi**, **Conseil d'État**, **Cour**, **Cassation**.

Voiture.

Acquisition de voitures peu polluantes, 121 et s. (IR : crédit d'impôt).

Crédit-bail ou location, 512-4, 522-1 et s. (BNC) ; 1030 (BIC) ; 2253, 2332 (TVA).

Élément de train de vie, 185 (IR : taxation forfaitaire art. 168).

Exclusion du droit à déduction, 2405-1 (TVA).

Frais de voitures, 427-2, 427-8 (remboursement) ; 476 (déduction) ; 498 (TS) ; 1070 (BIC : charges).

Malus applicable aux voitures polluantes, 4713-1 (Enr) ; 9086 (Rec).

Taxe sur les voitures particulières des sociétés, 4800 et s. (Enr. : étude d'ensemble) ; 1047, 1048 (BIC : charges) ; 9313 (Rec.).

Voir aussi **Véhicule**.

Vol.

Vol de marchandises, 1026, 1067 (BIC).

Volaille.

Abattage de volailles, 2910-1 et s. (TCA : redevance sanitaire).

Élevage industriel de volailles, 318 (BA).

Revenus des exploitations avicoles, 302 (BA).

Vente de volailles, 2338 (TVA : taux).

Volontariat.

Accomplissement du volontariat civil, 432-10, 434 (TS).

Voyage.

Agences de voyages, 2124 (TVA : territorialité), 2873 et s. (TVA : étude d'ensemble).

Frais de voyages, 476-7 (TS) ; 522 (BNC) ; 1058, 1070 (BIC).

Voyageur.

Voyageurs non-résidents, 2212 (TVA : exonération).

Transports de voyageurs, 2355 (TVA : taux), 2873 et s. (TVA : agence de voyages).

Voyageurs, représentants, placiers (VRP) salariés, 407, 478-1 (TS).

Voyant parapsychologue, 2170 (TVA).

W

Web.

Dépenses engagées lors de la création de sites web, 1060-9 (BIC : modalités de déduction), 1110 (BIC : amortissement).

Y

Yacht, voir **Bateau**.

Yaourt, 2336 (TVA : taux).

Yoga, 2170 (TVA : imposition).

Z

ZAT, voir **Zone**.

ZFU, voir **Zone**.

ZIF, voir **Zone**.

Zinc, 2558 et s. (TVA : déduction).

Zone.

Zone d'aide à finalité régionale, 1831, 1987 (FE : exonération) ; 6065-3 (CET).

Zone d'aide à l'investissement des PME, 6065-5 (CET).

Zone d'emploi à redynamiser, 1978 (FE : exonération) ; 6065-7 (CET) ; 6211-9 (TF : exonération).

Zone d'entreprise, 1860 et s. (FE : exonération).

Zone franche d'activité (DOM), 1871 et s. (FE : abattement) ; 6065-14 (CFE).

Zone franche de Corse, 399 et s. (BA : crédit d'impôt) ; 1920 et s. (FE : exonération) ; 6065-11, 6070-5 (CET).

Zones franches du pays de Gex et de Savoie, 2101 (TVA : territorialité).

Zones franches urbaines (ZFU), 508-2 (BNC : exonération) ; 1841 et s. (FE : exonération) ; 4359 (Enr. : fonds de commerce), 4454-2 (Enr. : exonération) ; 6065-9 (CET) ; 6211-1 et s. (TF : exonération).

Zone d'investissement privilégié (Nord et Pas-de-Calais), 1946 et s. (FE : crédit d'impôt).

Zone de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager, 113-7 (IR : réduction d'impôt).

Zone de redynamisation urbaine (ZRU), 4359 (Enr.).

Zone de restructuration de la défense, 1975 (FE : exonération) ; 6211-10 (TF : exonération).

Zone de revitalisation rurale (ZRR), 105 et s. (IR : réduction d'impôt) ; 1872 (FE : exonération) ; 6012-1 (TH : exonération) ; 6065-4 (CET) ; 6211-4, 6211-6 (TF : exonération).

Zone urbaine sensible (ZUS), 6065-6 (CET).

Zone à urbaniser en priorité (ZUP), 3088 (TVA immobilière) ; 4274 (Enr. : Collectivités publiques).

Zoo, 2352 (TVA : taux).

ZRR, voir **Zone**.

ZRU, voir **Zone**.

ZUS, voir **Zone**.

ZUP, voir **Zone**.

NOTES PERSONNELLES

NOTES PERSONNELLES

NOTES PERSONNELLES

NOTES PERSONNELLES

NOTES PERSONNELLES

NOTES PERSONNELLES

NOTES PERSONNELLES

NOTES PERSONNELLES

NOTES PERSONNELLES

