

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES
DIRECTION DE LA LÉGISLATION FISCALE

LA FISCALITÉ FRANÇAISE

Document à jour au 31 août 2009

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

S O M M A I R E

-:-

	Page
INTRODUCTION	5
PREMIERE PARTIE : Les impôts sur les revenus	9
Chapitre 1 : L'impôt sur les sociétés	11
Chapitre 2 : L'impôt sur le revenu	17
Chapitre 3 : Les impôts à finalité sociale	37
Chapitre 4 : Les taxes et participations dues par les employeurs sur le montant global des salaires	43
Chapitre 5 : Le plafonnement des impôts directs – « bouclier fiscal »	45
DEUXIEME PARTIE : Les impôts sur la dépense	47
Chapitre 1 : La taxe sur la valeur ajoutée	49
Chapitre 2 : Les contributions indirectes et réglementaires (accises)	57
TROISIEME PARTIE : Les impôts sur le patrimoine	61
Chapitre 1 : Les droits d'enregistrement	63
Chapitre 2 : Les droits de timbre et assimilés	71
Chapitre 3 : L'impôt de solidarité sur la fortune	75
Chapitre 4 : La taxe patrimoniale due par les entités juridiques	79
QUATRIEME PARTIE : Les impôts directs locaux	81
Chapitre 1 : La taxe foncière sur les propriétés bâties	83
Chapitre 2 : La taxe foncière sur les propriétés non bâties	85
Chapitre 3 : La taxe d'habitation	87
Chapitre 4 : La taxe professionnelle	89
Chapitre 5 : Les autres taxes locales	91
LEXIQUE	93
ANNEXES	97
• Liste des États avec lesquels la France a conclu une convention destinée à éviter les doubles impositions	97
• Liste des Collectivités particulières et territoires français d'Outre-Mer avec lesquels la République française a conclu une convention fiscale	105
• La structure du prélèvement fiscal	107

INTRODUCTION

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

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

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

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

A noter que les taxes parafiscales, qui représentaient une part très faible des prélèvements obligatoires, étaient instituées dans un but d'ordre économique, professionnel ou social au profit de personnes morales de droit public ou privé autres que l'État, les collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs, c'est-à-dire, le plus souvent, au profit d'organismes professionnels. La loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF) a supprimé les taxes parafiscales. Celles-ci ont été remplacées par des taxes fiscales affectées, des contributions volontaires ou des dotations budgétaires selon le secteur.

- Les redevances pour services rendus, qui sont dues en cas d'utilisation de certains services publics ou en contrepartie du droit de les utiliser, sont également des prélèvements obligatoires. Elles ne constituent toutefois pas des impôts à proprement parler, dès lors qu'elles donnent droit à des contreparties.
- Quant aux droits de douane, ils se distinguent des impôts en raison de leur caractère strictement économique, leur objet étant de protéger le marché intérieur.
- Enfin, en dépit de leur caractère obligatoire, les cotisations sociales ne sont pas des impôts dans la mesure où elles sont perçues dans un but déterminé - la protection sociale - et où le versement de prestations en constitue la contrepartie.

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

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

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

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

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

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

*

* *

Cette brochure présente les principaux impôts français en distinguant successivement :

- les impôts sur les revenus ;
- les impôts sur la dépense ;
- Les impôts sur le patrimoine ;
- les impôts locaux.

Pour corriger certains effets négatifs de notre système fiscal et renforcer la compétitivité de la France, la loi de finances pour 2006 a mis en place un droit à restitution des impositions en fonction du revenu. Les impôts directs payés par un contribuable ne peuvent plus désormais être supérieurs à 50 % de ses revenus.

Les impositions qui seront prises en compte pour la détermination de ce droit à restitution sont :

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

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

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

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

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

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

PREMIERE PARTIE

LES IMPÔTS SUR LES REVENUS

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

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

CHAPITRE 1

L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

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

- au taux normal de 33,1/3 % pour l'ensemble de leurs activités ;
- aux taux réduits de :
 - 15 % pour les 38 120 premiers euros de bénéfice imposable des entreprises ayant réalisé un chiffre d'affaires hors taxes inférieur à 7 630 000 € au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené s'il y a lieu à douze mois. Le capital de la société doit être entièrement libéré et détenu de manière continue, pour 75 % au moins, par des personnes physiques ou par une société répondant aux mêmes conditions. Pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A du code général des impôts (CGI), le chiffre d'affaires est apprécié en faisant la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe ;
 - 0 % pour les plus-values à long terme provenant de la cession de titres de participation (cf. infra page 15) ;
 - 0 % ou 15 % pour les plus-values à long terme provenant de la cession de parts de fonds communs de placement à risques et d'actions de sociétés de capital-risque (cf. infra page 15) ;
 - 15 % pour les revenus de la concession de licences d'exploitation de brevets, d'inventions brevetables ou de certains procédés de fabrication industriels et les plus-values de cession de ces mêmes éléments (cf. infra page 15) ;
 - 19 % pour les plus-values à long terme provenant de la cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière (SPI) cotées (cf. infra page 15) ;
 - 19 % pour les plus-values nettes constatées à l'occasion de :
 - l'apport ou la cession réalisée avant le 1^{er} janvier 2012 d'immeubles, de certains droits assimilés, et de titres de SPI, sous certaines conditions, au profit des sociétés d'investissements immobiliers cotées, de SPI à capital variable, ou leurs filiales ;
 - la cession réalisée avant le 1^{er} janvier 2010 d'immeubles bâtis ou non bâtis et de titres de SPI au profit d'organismes en charge du logement social ;
 - la cession avant le 1^{er} janvier 2011 d'immeubles bâtis réalisée par des organismes en charge du logement social.

- 24 % ou 10 % pour les revenus patrimoniaux des organismes à but non lucratif.

En outre, les redevables de l'impôt sur les sociétés sont assujettis à une contribution sociale égale à 3,3 % de cet impôt calculé sur leurs résultats imposables au taux normal (33,1/3 %) et aux taux réduits et diminué d'un abattement qui ne peut excéder 763 000 € par période de douze mois.

Sont exonérées de cette contribution les entreprises ayant réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 7 630 000 € et dont le capital entièrement libéré est détenu de manière continue, pour 75 % au moins, par des personnes physiques ou par une société répondant aux mêmes conditions (cf. infra page 41).

Enfin, les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés sont assujetties à une imposition forfaitaire annuelle (IFA). Cette imposition est déterminée selon un barème progressif modulant la cotisation en fonction du chiffre d'affaires majoré des produits financiers. L'IFA est progressivement supprimée sur 3 ans à compter du 1^{er} janvier 2009 :

- à compter du 1^{er} janvier 2009, le chiffre d'affaires à partir duquel les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés sont soumises à l'IFA est porté de 400 000 € à 1 500 000 € ;
- à compter du 1^{er} janvier 2010, le seuil de taxation à l'IFA est porté à 15 000 000 € ;
- L'IFA est totalement supprimée à compter du 1^{er} janvier 2011.

En 2007, le produit net de l'impôt sur les sociétés s'est élevé à 51,03 milliards d'euros. En 2009, le produit est estimé à 52,01 milliards d'euros.

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

A/ PERSONNES IMPOSABLES

1 – Impôt sur les sociétés au taux normal (article 206-1 du CGI)

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

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

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

2 – Impôt sur les sociétés aux taux réduits (article 206-5 du CGI)

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

Ces collectivités sont assujetties à l'IS, selon des règles particulières, à raison de certains revenus qu'elles tirent de leur patrimoine (revenus fonciers, bénéfices agricoles, certains revenus de capitaux mobiliers). Le taux de l'IS applicable est alors de 24 % ou de 10 % pour certains revenus mobiliers tels que les revenus d'obligations.

Les établissements publics, les organismes de l'État jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif sont passibles de l'impôt sur les sociétés.

Dès lors que la collectivité n'exerce pas d'activité lucrative mais perçoit des revenus de son patrimoine, elle est soumise à l'impôt sur les sociétés aux taux réduits prévus à l'article 206-5 du CGI, sauf disposition spécifique contraire (ainsi ne sont pas assujettis à l'impôt sur les sociétés aux taux réduits les établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance, les fondations reconnues d'utilité publique et les fonds de dotation dont les statuts ne prévoient pas la possibilité de consommer leur dotation en capital).

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

Par ailleurs, les entreprises qui s'implantent dans certaines zones du territoire marquées par des handicaps économiques et sociaux (Corse, zones d'aide à l'investissement des PME (zones PME), zones d'aides à finalité régionale (ZAFR), zones de revitalisation rurale (ZRR), zones urbaines sensibles (ZUS), zones de redynamisation urbaine (ZRU), zones franches urbaines (ZFU), bassins d'emploi à redynamiser (BER), zones de restructurations de la défense (ZRD)), et dans les pôles de compétitivité, bénéficient d'exonérations temporaires sous certaines conditions.

3 - Régime d'intégration fiscale (article 223 A à 223 Q du CGI)

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

B/ RÈGLES DE TERRITORIALITÉ

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

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

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

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

II – DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

A/ RÈGLES GÉNÉRALES DE DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE

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

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

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

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

B/ CALCUL DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

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

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

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

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

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

Les frais et charges sont déductibles sous les conditions suivantes :

- ils doivent être exposés dans l'intérêt direct de l'exploitation ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise ;
- ils doivent correspondre à une charge effective et être appuyés de justifications suffisantes ;
- ils doivent être compris dans les charges de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés et se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise ;
- leur déductibilité ne doit pas être remise en cause par une disposition particulière de la loi. Certaines dépenses sont ainsi expressément exclues des charges déductibles lorsqu'elles ne correspondent pas à l'objet de l'entreprise : dépenses ayant trait à la chasse ou à la pêche, dépenses engagées en vue de la disposition de yachts ou de bateaux de plaisance (dépenses qualifiées de somptuaires).

Parallèlement, les plus-values à long terme sont imposées séparément aux taux réduits de 0 %, 15 %, ou 19 %, éventuellement majorés de la contribution visée page 12.

Ainsi, pour les exercices ouverts en 2009 :

- Les plus-values à long terme imposables à 0 % sont, sous certaines conditions, celles provenant de la cession de titres de participation détenus depuis au moins deux ans ou, dans certaines limites, de parts de certains fonds communs de placements à risques ou de sociétés de capital-risque détenues depuis au moins cinq ans. Les plus-values à long terme réalisées sur la cession de titres de participation sont exonérées sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5 %.

- Les plus-values à long terme imposées au taux de 15 % sont le résultat net des concessions de licences d'exploitation de brevets, d'inventions brevetables ou de certains procédés de fabrication industriels et les plus-values de cession de ces mêmes éléments.
- Les plus-values à long terme imposées au taux de 19 % sont celles provenant de la cession des titres de SPI cotées.
- Les autres plus-values sont imposées comme un bénéfice ordinaire au taux normal de l'IS (cf. page 11), sous réserve de l'exonération, sous certaines conditions, des plus-values de cession d'une branche complète d'activité (cf. p.26) et de l'imposition au taux de 19 % des plus-values nettes réalisées en cas de cession d'immeubles, de certains droits assimilés, et de titres de SPI, sous certaines conditions, au profit d'organismes en charge du logement social, des sociétés d'investissements immobiliers cotées, de SPI à capital variable, ou leurs filiales, ainsi que certaines plus-values réalisées par des organismes en charge du logement social (cf. p.11).

Pour le régime applicable aux entreprises relevant de l'IR, voir pages 27 et suivantes.


Le résultat de ces divers retraitements peut faire apparaître :

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

III - LIQUIDATION ET PAIEMENT DE L'IMPÔT

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

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

 *Par dérogation aux règles exposées ci-dessus, il existe un régime dit « d'intégration fiscale » qui permet à la société mère d'un groupe fiscal français de se constituer, sous certaines conditions, seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble du groupe formé par elle-même et ses filiales (cf. page 13).*

CHAPITRE 2

L'IMPÔT SUR LE REVENU

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

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

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

En 2007, le produit net de l'IR s'est élevé à 49,11 milliards d'euros.

Le produit attendu de l'IR au titre de 2009 est estimé à 52,80 milliards d'euros.

I - REVENUS IMPOSABLES

Les revenus soumis à l'IR sont répartis en sept catégories¹, à savoir :

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

¹ S'y ajoute une huitième catégorie, constituée des rémunérations de certains dirigeants de sociétés (gérants majoritaires de SARL notamment), dont les règles d'imposition sont toutefois similaires à celles des traitements et salaires. A ce titre, cette catégorie est regroupée, dans le cadre de cette brochure, avec celle relative aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères.

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

A/ PERSONNES IMPOSABLES

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

1 - Définition du domicile fiscal - règle de l'imposition par foyer

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

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

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

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

2 - Régime d'imposition applicable aux personnes domiciliées en France

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

3 - Régime d'imposition applicable aux personnes non domiciliées en France

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

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

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

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

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

Par ailleurs, en application de l'article 164 C du CGI, les personnes non domiciliées en France sont imposables à l'IR sur la base d'un revenu forfaitaire égal à trois fois la valeur locative réelle de la ou des habitations dont elles disposent en France lorsqu'elles n'ont pas de revenus de source française ou lorsque ceux-ci sont inférieurs à cette base forfaitaire². Cela étant, cette imposition forfaitaire ne s'applique pas, l'année du transfert du domicile fiscal hors de France et les deux années suivantes, aux contribuables de nationalité française qui justifient que ce transfert est motivé par des impératifs d'ordre professionnel et que leur domicile fiscal était situé en France de manière continue pendant les quatre années précédant celle du transfert.

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

- aux personnes de nationalité française ou étrangère, domiciliées dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention destinée à éviter les doubles impositions, même si la convention ne comporte aucune disposition à cet égard ;
- aux personnes de nationalité française, lorsqu'elles justifient être soumises, dans le pays ou le territoire où elles ont leur domicile fiscal, à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus au moins égal aux deux tiers de l'impôt qu'elles auraient à supporter en France sur la même base d'imposition ;

² Pour effectuer la comparaison, ces revenus comprennent ceux qui ont été soumis à une retenue ou à un prélèvement.

- aux ressortissants des pays ayant conclu avec la France un accord de réciprocité et répondant à la condition indiquée à l'alinéa précédent.

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

B/ PERSONNES EXONÉRÉES

Les exonérations sont établies pour des motifs sociaux. Ainsi, les contribuables dont le revenu net de frais professionnels n'excède pas 8 270 € sont exonérés d'IR. Pour ceux d'entre eux qui sont âgés de plus de 65 ans, cette limite est fixée à 9 040 € (ces montants concernent les revenus de l'année 2008)³.

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

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

A/ PERSONNES DOMICILIÉES EN FRANCE

1 - Bénéfices industriels et commerciaux

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

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

Le bénéfice imposable est déterminé à partir du bénéfice comptable. Il correspond donc au résultat d'ensemble des opérations de toute nature réalisées par l'entreprise, sous réserve des retraitements prévus par la législation fiscale. Toutefois, les petites entreprises peuvent bénéficier d'un régime simplifié d'imposition, qui leur permet d'alléger leurs obligations comptables, et les toutes petites entreprises⁴ sont normalement imposables, sauf option pour un régime réel d'imposition, selon un bénéfice déterminé forfaitairement égal à un pourcentage de leur chiffre d'affaires (29 % en matière de ventes et de fourniture de logement et 50 % en matière de prestations de service).

Les contribuables qui ont une toute petite entreprise peuvent également opter, sous conditions, pour un versement forfaitaire libératoire social et fiscal. En optant pour ce dispositif, ils acquittent mensuellement ou trimestriellement les cotisations sociales et

³ Ces montants sont relevés chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'IR (CGI, 2^o bis de l'article 5).

⁴ Entreprises dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 80 000 € HT pour les activités de ventes ou de fourniture de logement ou 32 000 € HT pour les prestations de services (ces seuils seront actualisés chaque année à compter du 1^{er} janvier 2010).

l'impôt sur le revenu dus à raison de cette activité en appliquant au montant du chiffre d'affaires réalisé au titre de la période précédente les taux de 13 %⁵ pour les entreprises de vente et de 23 % pour les entreprises de prestation de services⁶.

Par ailleurs, il convient de préciser que les entreprises relevant d'un régime réel d'imposition au titre de cette catégorie et qui ne sont pas adhérentes à un centre de gestion agréé subissent une majoration de 25 % de leurs bénéfices imposables⁷.

2 - Bénéfices non commerciaux

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

Les contribuables soumis au régime réel d'imposition, dénommé « déclaration contrôlée » (recettes annuelles > 32 000 € HT), sont astreints à certaines obligations comptables. Il leur est fait obligation de tenir un livre-journal présentant le détail de leurs recettes et de leurs dépenses professionnelles. Ils doivent tenir en outre un registre des immobilisations et des amortissements.

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

Par ailleurs, les titulaires de bénéfices non commerciaux soumis au régime d'imposition forfaitaire, dénommé « micro-BNC » (recettes annuelles ≤ 32 000 € HT) doivent uniquement tenir un livre-journal de leurs recettes. Dans ce régime, le bénéfice imposable est égal à 66 % du montant des recettes. Ces contribuables peuvent opter, sous conditions, pour un versement forfaitaire libérateur social et fiscal. Ils acquittent alors mensuellement ou trimestriellement les cotisations sociales et l'impôt sur le revenu dus à raison de cette activité en appliquant au montant des recettes réalisées au titre de la période précédente le taux de 23,5 %⁸ pour les contribuables relevant du régime social des indépendants (RSI) ou de 20,5 %⁹ pour les contribuables relevant de la caisse interprofessionnelle de prévoyance et d'assurance vieillesse (CIPAV).

Les bénéfices imposables, selon un régime réel d'imposition, subissent une majoration de 25 %, sauf en cas d'adhésion à un centre de gestion agréé.

⁵ Soit 12 % au titre des cotisations sociales et 1 % au titre de l'impôt sur le revenu.

⁶ Soit 21,30 % au titre des cotisations sociales et 1,7 % au titre de l'impôt sur le revenu.

⁷ Cette majoration vise à compenser l'intégration de l'abattement de 20 % dans le barème progressif de l'impôt sur le revenu. Cet abattement s'appliquait aux revenus de la catégorie des traitements et salaires, ainsi qu'aux revenus des catégories BIC, BNC et BA des adhérents à un centre de gestion agréé ou à une association agréée, imposé suivant un régime réel.

⁸ Soit 21,30 % au titre des cotisations sociales et 2,2 % au titre de l'impôt sur le revenu.

⁹ Soit 18,30 % au titre des cotisations sociales et 2,2 % au titre de l'impôt sur le revenu.

3 - Bénéfices agricoles

Cette catégorie comprend en principe tous les revenus que l'exploitation de biens ruraux procure aux fermiers, métayers ou aux propriétaires exploitants. D'une manière générale, les bénéfices agricoles comprennent les revenus tirés de la culture des terres, de l'élevage, de la production forestière, de la vente de biomasse ou d'énergie majoritairement issues de l'exploitation agricole.

En fonction du montant des recettes de l'exploitation, s'appliquent le régime du forfait, le régime du bénéfice réel simplifié ou le régime du bénéfice réel normal. Les bénéfices des petites exploitations sont déterminés selon le régime du forfait, alors que ceux des exploitations les plus importantes sont définis selon le régime réel normal.

4 - Revenus fonciers

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

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

Les titulaires de revenus fonciers dont les recettes annuelles n'excèdent pas 15 000 € et qui ne donnent pas en location des biens bénéficiant de certains régimes spéciaux, relèvent d'un régime simplifié d'imposition dit « micro-foncier ». Le revenu foncier imposable est alors déterminé après application d'un abattement forfaitaire de 30 % représentatif de l'ensemble des charges de la propriété.

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

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

Par ailleurs, le montant imposable des revenus fonciers peut être réduit, sous certaines conditions strictement définies, par un amortissement du coût d'acquisition des logements locatifs neufs auquel peuvent s'ajouter certaines déductions spécifiques (dispositifs incitatifs à l'investissement locatif).

5 - Traitements, salaires, pensions et rentes viagères

Cette catégorie comprend :

- d'une part, les traitements, salaires, indemnités et émoluments perçus en contrepartie d'une activité salariée, y compris les rémunérations des dirigeants de sociétés anonymes (président du conseil d'administration, directeur général, directeurs généraux délégués et membres du directoire) et des gérants de sociétés à responsabilité limitée (SARL), les indemnités perçues par les parlementaires nationaux et députés au

Parlement européen, et sur option des bénéficiaires, les indemnités de fonction perçues par les titulaires de mandats électifs locaux¹⁰ ;

- d'autre part, les pensions, retraites et rentes viagères.

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

Le revenu brut d'activité comprend, sauf exception, toutes les sommes et avantages en nature qu'un contribuable a eu à sa disposition. Les dépenses engagées aux fins de l'acquisition du revenu professionnel sont normalement prises en compte de manière forfaitaire (déduction de 10 % plafonnée et revalorisée annuellement)¹¹. Toutefois, les contribuables peuvent opter pour la déduction de leurs frais professionnels pour leur montant réel et justifié. Les pensions et les rentes viagères à titre gratuit bénéficient d'un abattement spécial de 10 % qui ne peut dépasser, pour l'ensemble des membres du foyer fiscal, un montant revalorisé chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu¹².

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

Remarque : en application de l'article 1^{er} de la loi du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, la rémunération des heures supplémentaires de travail (pour les salariés à temps complet) ou des heures complémentaires de travail (pour les salariés à temps partiels) effectuées depuis le 1^{er} octobre 2007 est exonérée d'impôt et ouvre droit à une réduction de cotisations salariales de sécurité sociale.

6 - Revenus de capitaux mobiliers

Cette catégorie de revenus, dénommée « revenus mobiliers », vise les produits de placement à revenu variable et à revenu fixe.

Les produits de placement à revenu variable comprennent les revenus des actions et parts sociales et les revenus assimilés distribués par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés.

Les produits de placement à revenu fixe se composent des produits d'obligations et autres titres d'emprunts négociables, et des revenus de créances, dépôts, cautionnements, comptes courants, bons du Trésor, bons de caisse émis par des personnes morales de droit public ou privé.

➤ Produits de placement à revenu variable (dividendes et assimilés)

En principe, les revenus distribués par des sociétés françaises ou étrangères passibles de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent et perçus par des personnes physiques sont soumis à l'impôt sur le revenu au barème progressif, après application d'un

¹⁰ A défaut d'option, les indemnités de fonction des élus locaux sont soumises de plein droit lors de leur versement à une retenue à la source libératoire de l'impôt sur le revenu.

¹¹ 13 893 € pour l'imposition des revenus de l'année 2008.

¹² 3 592 € pour l'imposition des revenus de l'année 2008.

abattement de 40 % et d'un abattement fixe annuel¹³. Ces revenus ouvrent droit en outre à un crédit d'impôt égal à 50 % du montant des distributions perçues et plafonné selon la situation familiale du contribuable¹⁴.

Depuis le 1^{er} janvier 2008, ces mêmes revenus peuvent être soumis, sur option, à un prélèvement forfaitaire libératoire de 18 % (hors prélèvements sociaux) et échapper ainsi à la progressivité de l'impôt. L'option pour le prélèvement forfaitaire est irrévocable et doit être exercée :

- par le contribuable au plus tard lors de l'encaissement des revenus, lorsque l'établissement payeur des revenus est établi en France, ce dernier acquittant ledit prélèvement au plus tard dans les quinze premiers jours du mois suivant celui du paiement des revenus ;
- par le dépôt de la déclaration et le paiement dudit prélèvement dans les quinze premiers jours du mois qui suit celui du paiement des revenus, lorsque l'établissement payeur de ces revenus est établi hors de France. Ces formalités sont effectuées par le contribuable ou par l'établissement payeur des revenus lorsque celui-ci est établi dans un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (hors Liechtenstein) et qu'il a été mandaté par le contribuable à cet effet.

L'option pour l'imposition des revenus distribués au prélèvement forfaitaire libératoire exclut l'application des abattements d'assiette et du crédit d'impôt précité, y compris pour les autres revenus distribués perçus au cours de la même année et qui, à défaut d'option pour ledit prélèvement, sont imposables à l'impôt sur le revenu au barème progressif.

➤ **Produits de placement à revenu fixe (intérêts et produits assimilés)**

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

Toutefois, les produits de placement à revenu fixe de source française ou européenne peuvent, sur option du contribuable et lorsque l'établissement payeur de ces revenus est établi en France ou dans un État partie à l'EEE (hors Liechtenstein), être imposés à un prélèvement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu et dont le taux varie selon la nature des revenus (en règle générale, ce taux est de 18 %, hors prélèvements sociaux).

L'option pour le prélèvement forfaitaire est irrévocable et doit être exercée :

- par le contribuable au plus tard lors de l'encaissement des revenus, lorsque l'établissement payeur des revenus est établi en France, ce dernier acquittant ledit prélèvement au plus tard dans les quinze premiers jours du mois suivant celui du paiement des revenus ;
- par le dépôt de la déclaration et le paiement dudit prélèvement dans les quinze premiers jours du mois qui suit celui du paiement des revenus, lorsque l'établissement payeur de ces revenus est établi hors de France (dans l'EEE, hors Liechtenstein). Ces formalités sont effectuées par le contribuable ou par l'établissement payeur des revenus lorsque celui-ci a été mandaté par le contribuable à cet effet.

¹³ L'abattement est de 1 525 € pour une personne seule ou de 3 050 € pour un couple soumis à imposition commune.

¹⁴ Le crédit d'impôt est plafonné à 115 € ou 230 €.

Certains produits sont expressément exonérés de l'impôt sur le revenu notamment pour des raisons sociales, comme les intérêts des sommes inscrites sur les livrets A, des livrets d'épargne populaire, des livrets jeunes ou encore des livrets de développement durable.

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

7 - Gains en capital

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

➤ Régime applicable aux gains en capital réalisés par les particuliers

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

La plus-value constatée lors d'une cession à titre gratuit n'est pas taxée à ce titre. En revanche, elle est incluse dans la base des droits de mutation à titre gratuit (cf. les impôts sur le patrimoine – p.61).

Plus-values immobilières :

Les plus-values réalisées à l'occasion de la cession à titre onéreux de biens ou droits immobiliers, par les particuliers dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé sont soumises à l'impôt sur le revenu au taux de 16 %.

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

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

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

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

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

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

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

L'impôt relatif à la plus-value doit être déclaré et payé à la conservation des hypothèques du lieu de situation de l'immeuble préalablement à la formalité de publicité foncière.

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

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

Plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux :

Les plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux réalisées par les personnes fiscalement domiciliées en France sont imposées au taux proportionnel de 18 %¹⁵, lorsque le montant annuel des cessions du foyer fiscal dépasse une certaine limite. Ce seuil de cession, qui est actualisé chaque année, est fixé à 25 730 € pour l'imposition des revenus de l'année 2009.

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

Par ailleurs, les plus ou moins-values de cession d'actions ou de parts de sociétés européennes passibles de l'IS ou d'un impôt équivalent ou soumises sur option à cet impôt, réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006, sont réduites, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, d'un abattement d'un tiers par année de détention des titres cédés, abattement applicable dès la fin de la sixième année (soit une exonération totale d'impôt sur le revenu pour les titres détenus à la date de la cession depuis plus de huit ans).

Pour l'application de cet abattement, la durée de détention des titres est décomptée à partir du 1^{er} janvier de l'année de leur acquisition (ou à partir du 1^{er} janvier 2006 pour les titres acquis avant cette date), ce qui se traduit par une application effective de l'abattement aux cessions réalisées à compter de 2012.

L'abattement s'applique toutefois de manière anticipée, c'est-à-dire dès le 1^{er} janvier 2006, pour les dirigeants des petites et moyennes entreprises (PME) qui cèdent les titres de leur entreprise lors de leur départ à la retraite.

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

¹⁵ auquel s'ajoute 12,1 % de droits sociaux.

➤ Régime des plus-values professionnelles

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

Une distinction est effectuée entre les plus-values (ou moins-values) à long terme et les plus-values (ou moins-values) à court terme. Les plus-values (ou moins-values) à court terme sont ainsi généralement comprises dans l'assiette du bénéfice imposable soumis au barème progressif de l'IR, alors que les plus-values à long terme bénéficient d'un taux réduit d'imposition égal à 28,1 % (16 % d'IR + 12,1 % de prélèvements sociaux).

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

- pour ce qui concerne les biens non amortissables, les plus-values (ou moins-values) sont réputées être à court terme dès lors que leur cession intervient dans les deux ans de leur inscription à l'actif. Les plus-values sont à long terme dans les autres cas ;
- pour ce qui concerne les biens amortissables, la plus-value ou la moins-value résultant de la cession est en principe réputée à court terme, quelle que soit la durée de leur détention. Toutefois, si le bien est détenu depuis plus de 2 ans, la partie de la plus-value supérieure au montant des amortissements pratiqués est réputée être à long terme ;
- Par ailleurs, il existe, sous certaines conditions, plusieurs dispositifs d'exonération totale ou partielle des plus-values professionnelles réalisées par les contribuables exerçant une profession agricole, commerciale, industrielle, artisanale ou libérale :
 - lors de la cession d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité¹⁶ lorsque l'activité est exercée depuis au moins cinq ans et que la valeur des éléments cédés n'excède pas certains seuils ;
 - ou à l'occasion du départ à la retraite d'une personne physique lorsque l'activité est exercée depuis au moins cinq ans ; cette exonération ne concerne que l'IR au taux de 16 % et ne s'applique pas aux prélèvements sociaux (au taux de 12,1 %) qui demeurent exigibles ;
 - s'agissant des cessions d'immeubles affectés par l'entreprise à sa propre exploitation, les plus-values à long terme font l'objet d'un abattement de 10 % par année de détention au-delà de la cinquième année (soit une exonération totale au bout de quinze ans).

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

¹⁶ Cette exonération vise également les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés, sous certaines conditions tenant notamment à la détention de leur capital par des personnes physiques.

B/ PERSONNES DOMICILIÉES HORS DE FRANCE

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

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

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

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

1 - Revenus faisant l'objet de retenues à la source

➤ Bénéfices non commerciaux

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

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

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

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

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

➤ Traitements, salaires, pensions et rentes

Lorsqu'ils sont payés à des personnes non domiciliées en France, les salaires, pensions et rentes font l'objet d'une retenue à la source calculée selon un barème à trois tranches, dont les limites sont actualisées chaque année :

- les revenus dont le montant annuel est inférieur à 13 977 € ne supportent pas de retenue à la source ;
- les revenus compris entre 13 977 € et 40 553 € font l'objet d'une retenue à la source au taux de 12 % ;
- au-delà de 40 553 € le taux est de 20 %.

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

Cela étant, la retenue relative aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères est libératoire de l'impôt sur le revenu pour la fraction imposable, taxée à 12 %, qui n'excède pas 40 553 € pour 2009. Le bénéfice de cette mesure est réservé aux personnes de nationalité française qui n'ont pas leur domicile fiscal en France, ainsi qu'aux nationaux des pays ayant conclu avec la France un accord comportant une clause de non-discrimination. Cette fraction n'est pas prise en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu et la retenue correspondante n'est pas imputable.

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

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

2 – Autres revenus de source française faisant l'objet de prélèvements libératoires ou de retenues à la source

➤ Revenus financiers

Produits de placements à revenu variable :

Les dividendes et revenus assimilés, distribués par les sociétés françaises à des personnes non-domiciliées en France sont soumis à une retenue à la source au taux de 25 %, libératoire de l'impôt sur le revenu. Ce taux est toutefois de 18 % pour les dividendes et distributions assimilées qui bénéficient, depuis le 1^{er} janvier 2008, à des personnes physiques ayant leur domicile fiscal dans un État membre l'Union européenne, en Islande ou en Norvège. La plupart des conventions fiscales internationales réduisent en outre le taux de la retenue, voire la suppriment.

Cette retenue à la source est opérée par son redevable légal, c'est-à-dire le dernier établissement payeur en France. Toutefois, les intermédiaires financiers européens peuvent acquitter auprès de l'État français la retenue à la source due sur les revenus distribués par des sociétés françaises cotées à leurs actionnaires non résidents, sous réserve qu'ils aient conclu une convention avec l'administration fiscale française et qu'ils soient mandatés par le redevable légal de cette retenue à la source pour procéder aux formalités déclaratives et de paiement.

Produits de placements à revenu fixe :

Lorsqu'ils sont encaissés par des non-résidents, ces produits sont en principe, et sous réserve de l'application des conventions internationales, soumis à un prélèvement obligatoire. En général le taux est de 18 %, mais celui-ci peut varier en fonction de la date d'émission des titres ou bons de créance, de la date de versement des produits, de la durée de détention du placement et du caractère anonyme ou non de la souscription.

Ce prélèvement obligatoire ne s'applique pas :

- aux produits des emprunts contractés hors de France par des personnes morales françaises ou par des fonds communs de placement (FCP) français ;
- aux produits des titres de créances négociables sur un marché réglementé et aux intérêts des obligations de source française.

➤ **Plus-values immobilières**

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

Les plus-values immobilières réalisées par des non-résidents sont en principe imposées au taux proportionnel de 33,1/3 %.

Elles sont toutefois imposées au taux de 16 % lorsqu'elles sont dues par des personnes physiques domiciliées dans un État membre de l'Union européenne, en Islande ou en Norvège.

➤ **Profits immobiliers**

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

Il s'agit :

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

➤ **Plus-values de cession de droits sociaux provenant de participations substantielles.**

Les gains résultant de la cession, par les personnes physiques ou morales n'ayant pas leur domicile ou leur siège social en France, de droits sociaux de sociétés françaises sont soumis au même régime d'imposition que celui des personnes physiques fiscalement domiciliées en France (cf. p.26), lorsque le cédant, son conjoint, leurs descendants et ascendants détiennent, ou ont détenu à un moment quelconque au cours des cinq dernières années, directement ou indirectement, plus de 25 % des bénéfices sociaux de la société dont les titres sont cédés.

Lorsqu'elles sont ainsi imposables en France, les plus-values réalisées par des non-résidents sont donc taxées au taux de 18 %, si le seuil de cession est dépassé et le prélèvement applicable est libératoire de l'impôt sur le revenu¹⁷.

3 - Exonération portant sur certains revenus de source française perçus par des personnes non domiciliées en France

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

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

Enfin, les salariés et dirigeants fiscalement assimilés (ainsi que certains non-salariés) qui n'ont pas été fiscalement domiciliés en France au cours des cinq années précédentes et qui fixent leur domicile fiscal à compter de leur prise de fonctions en France, bénéficient de mesures d'exonération en ce qui concerne leurs revenus d'activité.

L'exonération de ces « impatriés » s'applique jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de leur prise de fonctions. L'exonération d'impôt sur le revenu s'applique également à hauteur de 50 % de certains revenus de capitaux mobiliers et produits de la propriété intellectuelle ou industrielle perçus à l'étranger (« revenus passifs ») et de certaines plus-values réalisées lors de la cession de valeurs mobilières et de droits sociaux détenus à l'étranger.

IV - DÉTERMINATION DU REVENU GLOBAL

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

➤ Le revenu imposable est un revenu global

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

Parallèlement, les déficits constatés dans certaines catégories de revenus s'imputent, en principe, sur les revenus d'autre nature et le déficit global éventuel est reportable sur le revenu global des six années postérieures. Le principe connaît toutefois certaines exceptions.

Ainsi, par exemple, les déficits agricoles ne sont pas imputables lorsque les autres revenus dépassent 104 239 € pour l'imposition des revenus de l'année 2008. Dans ce cas, ils sont seulement reportables sur les bénéfices agricoles des six années suivantes.

Les déficits fonciers ne peuvent être imputés sur le revenu global sauf pour la fraction qui résulte des dépenses autres que les intérêts d'emprunt et dans la limite de 10 700 €. La

¹⁷ Ce seuil, qui est actualisé chaque année, est de 25 730 € pour les cessions réalisées en 2009.

fraction qui excède 10 700 € ou qui provient des intérêts d'emprunt est imputable sur les revenus fonciers des dix années suivantes¹⁸.

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

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

➤ **Le revenu imposable est un revenu annuel et disponible**

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

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

➤ **Le revenu imposable est un revenu net**

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

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

La loi de finances pour 2009 a limité l'avantage global procuré par certains avantages fiscaux (déductions du revenu global, réductions et crédits d'impôt) à la somme de 25 000 € majorée de 10 % du revenu net global imposable du foyer fiscal.

Le plafonnement concerne, en principe, les seuls avantages fiscaux accordés en contrepartie d'un investissement ou d'une prestation dont bénéficie le contribuable. Par contre, les avantages fiscaux liés à la situation personnelle du contribuable (déduction des pensions alimentaires, avantages liés à une situation de dépendance ou de handicap) ou à la poursuite d'un intérêt général sans contrepartie (sauvegarde des monuments

¹⁸ Cependant les déficits fonciers qui proviennent de grosses réparations effectuées par certains nus-propriétaires peuvent être imputés sur le revenu global dans la limite de 25 000 € par an et les déficits provenant d'immeubles historiques sont imputables sans limitation de montant.

historiques, dons aux associations, mécénat...) sont exclus du champ d'application du plafonnement global.

Par ailleurs, en ce qui concerne les contribuables non domiciliés en France, qui sont soumis à une imposition limitée à leurs revenus de source française, leur revenu imposable ne peut faire l'objet de déduction au titre des charges du revenu global. En outre, ils ne bénéficient pas des réductions ou des crédits d'impôt qui peuvent être accordés aux contribuables domiciliés en France.

V - CALCUL DE L'IMPÔT

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

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

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

➤ La technique du quotient familial

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

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

Le barème progressif d'imposition est ensuite appliqué au revenu imposable par part ainsi obtenu. Le barème, correspondant à une part, est le suivant (revenus 2008) :

Fraction du revenu imposable (une part)	Taux (en pourcentage)
N'excédant pas 5 852 €	0
De 5 852 € à 11 673 €	5,5
De 11 673 € à 25 926 €	14
De 25 926 € à 69 505 €	30
Au-delà de 69 505 €	40

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

Cependant, l'avantage fiscal tiré de l'application du quotient familial est, à charges familiales égales, d'autant plus grand que le revenu imposable est élevé. Dès lors, cet avantage fait l'objet d'un plafonnement, pour les revenus perçus en 2008, à 2 292 € par demi-part excédant les deux premières (cas d'un couple marié ayant un ou plusieurs enfants à charge).

➤ **Le calcul de l'impôt net**

Après avoir déterminé l'impôt brut on procède, le cas échéant, à l'imputation des réductions d'impôt puis des crédits d'impôt dont peut bénéficier le contribuable sous réserve du plafonnement global des avantages fiscaux (cf. ci-dessus).

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

Actuellement, le CGI énumère des réductions d'impôt concernant par exemple : les dons aux œuvres ou organismes d'intérêt général, les frais de scolarisation des enfants à charge, la souscription au capital de PME.

Les crédits d'impôt imputables correspondent par exemple aux frais de garde des jeunes enfants, aux intérêts d'emprunt pour l'acquisition de l'habitation principale, aux dépenses d'équipement en faveur du développement durable, ou de l'aide aux personnes.

Enfin, pour inciter au retour à l'emploi ou au maintien de l'activité, une « prime pour l'emploi » (PPE) est accordée, sous certaines conditions, aux contribuables fiscalement domiciliés en France, à raison de leurs revenus d'activité professionnelle. Cette prime s'impute sur le montant de l'impôt calculé après les différentes imputations ci-dessus. L'excédent est, le cas échéant, restitué au contribuable par chèque sur le Trésor.

Pour réduire le décalage existant entre le paiement de la PPE et la perception des revenus en fonction desquels elle est calculée, il est possible de demander le versement d'acomptes forfaitaires. Ainsi, les personnes ayant perçu une prime en 2008, au titre des revenus 2007 sous forme de restitution du Trésor Public, peuvent, sur demande, percevoir de janvier à juin 2009 des versements mensuels égaux au douzième de la prime ainsi restituée. La régularisation de ces acomptes interviendra lors du paiement de l'impôt afférent aux revenus perçus en 2008.

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

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

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

|

|

CHAPITRE 3

LES IMPÔTS À FINALITÉ SOCIALE

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

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

Cependant, afin de répondre aux problèmes de financement de la sécurité sociale et dans un souci de meilleure contribution de l'ensemble des revenus au financement de la protection sociale, l'éventail de ses ressources a été élargi par l'instauration de prélèvements complémentaires de nature fiscale. Ont ainsi été mis en place la contribution sociale généralisée (CSG), la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS), le prélèvement social de 2 % et sa contribution additionnelle de 0,3 %.

En dernier lieu, une contribution additionnelle de 0,1 % au prélèvement social de 2 %, dédiée au financement du revenu de solidarité active (RSA), a été mise en place à compter de 2008 ou de 2009 selon la nature des revenus du capital concernés.

Les redevables de l'impôt sur les sociétés les plus importants sont assujettis à une contribution sociale de 3,3 %.

I - CONTRIBUTION SOCIALE GÉNÉRALISÉE (CSG)

Entrée en vigueur le 1^{er} février 1991, la contribution sociale généralisée (CSG) est un prélèvement de nature fiscale dont l'objet est social. A la différence des cotisations sociales qui confèrent à ceux qui les acquittent un droit à prestations, la CSG est en effet prélevée, comme tout impôt, sans contrepartie directe.

La CSG est affectée au budget de la sécurité sociale, plus précisément à la Caisse nationale d'allocations familiales, au Fonds de solidarité vieillesse et aux régimes obligatoires d'assurance-maladie.

Y sont assujetties les personnes physiques, fiscalement domiciliées en France et, s'agissant plus particulièrement des revenus d'activité et de remplacement, rattachées obligatoirement à un régime français d'assurance maladie.

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

➤ la CSG sur les revenus d'activité et de remplacement

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

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

Les revenus de remplacement sont soumis au taux de 7,5 % pour les allocations de préretraite perçues par les salariés dont la préretraite a pris effet depuis le 11 octobre 2007, au taux réduit de 6,6 % pour les autres allocations de préretraite et les pensions de retraite et d'invalidité, et de 6,2 % pour les autres revenus de remplacement (allocations de chômage, indemnités journalières de sécurité sociale servies au titre de la maladie, de la maternité, des accidents du travail et des maladies professionnelles).

Cependant, les titulaires de revenus de remplacement¹⁹ sont exonérés de CSG lorsque leurs revenus ne dépassent pas certains montants permettant de bénéficier par ailleurs d'une exonération d'impôts locaux. Ceux qui ne remplissent pas cette condition mais dont le montant annuel de l'impôt sur le revenu n'excède pas le seuil de recouvrement de cet impôt, fixé à 61 €, sont passibles d'une CSG au taux réduit de 3,8 % intégralement déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu.

La CSG sur les revenus d'activité et de remplacement est déductible de l'impôt sur le revenu, à l'exception d'une fraction de 2,4 %.

➤ la CSG sur les revenus du patrimoine

Le taux de la CSG applicable aux revenus du patrimoine est de 8,2 %.

Sont soumis à la CSG :

- les revenus fonciers ;
- les rentes viagères constituées à titre onéreux ;
- les revenus de capitaux mobiliers, autres que ceux soumis au prélèvement libératoire et ceux pour lesquels la CSG a été prélevée à la source (cf. CSG sur les produits de placement) ;
- les plus-values et profits soumis à l'impôt sur le revenu à un taux proportionnel notamment les plus-values professionnelles à long terme et les plus-values sur valeurs mobilières, avant application, le cas échéant, de l'abattement pour durée de détention pour les plus-values sur valeurs mobilières réalisées par les particuliers ;
- les revenus industriels et commerciaux, agricoles ou non commerciaux qui n'ont pas été soumis à la CSG au titre des revenus d'activité ;
- les revenus d'origine indéterminée taxés d'office et les sommes taxées d'office pour défaut ou retard de production de déclaration des revenus ;
- enfin, tout autre revenu dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale.

¹⁹ Hors indemnités journalières de sécurité sociale qui sont toujours soumises à la CSG au taux de 6,2 %.

La CSG est assise sur le montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu. Cependant, les revenus de capitaux mobiliers perçus depuis le 1^{er} janvier 2008 sont retenus pour leur montant brut.

La CSG est recouvrée par voie de rôle et son contrôle s'opère selon les mêmes règles que l'impôt sur le revenu.

La CSG sur les revenus du patrimoine, à l'exception des plus-values taxées à l'impôt sur le revenu à un taux proportionnel, est déductible du revenu imposable de l'année de son paiement à hauteur de 5,8 %.

➤ la CSG sur les produits de placement

Les produits de placement à revenu fixe, ainsi que les dividendes et distributions assimilées perçus depuis le 1^{er} janvier 2008 (exception faite notamment de ceux perçus dans le cadre d'un PEA), sont soumis à la CSG sur les produits de placement au taux de 8,2 %, lorsqu'ils sont soumis au prélèvement forfaitaire libératoire, lorsqu'ils sont imposés à l'impôt sur le revenu au barème progressif et que l'établissement de ces revenus ou produits est établi en France ou lorsqu'ils sont exonérés d'impôt sur le revenu (sauf cas particulier de certains produits défiscalisés : livret jeune, livret A, livret d'épargne populaire, livret de développement durable).

La CSG sur les produits de placement est également due sur les plus-values immobilières et sur certains biens meubles soumises à l'impôt sur le revenu à un taux proportionnel lors de la cession.

Le prélèvement de la CSG est effectué à la source, le plus souvent par l'établissement payeur des revenus pour les produits de placement à revenu fixe et les revenus distribués. S'agissant des produits exonérés, le prélèvement s'opère en principe, lors de l'appréhension du revenu, par le débiteur ou l'intermédiaire qui effectue le paiement des revenus considérés et qui a ensuite la charge de reverser ces sommes à l'État. En ce qui concerne les plus-values immobilières et sur certains biens meubles, la CSG est recouvrée en même temps que l'imposition forfaitaire à l'impôt sur le revenu de la plus-value.

Seule la CSG acquittée sur les produits de placement à revenu fixe et sur les revenus distribués soumis à l'impôt sur le revenu au barème progressif est déductible, à hauteur de 5,8 %, du revenu imposable de l'année de son paiement.

En 2007, le rendement de la CSG s'est élevé à 79,68 milliards d'euros. Le rendement attendu au titre de 2009 est de 84,67 milliards d'euros.

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

Entrée en vigueur le 1^{er} février 1996, la CRDS est destinée à apurer les déficits de la sécurité sociale. La CRDS est due, comme la CSG, par les personnes physiques fiscalement domiciliées en France et, s'agissant plus particulièrement des revenus d'activité et de remplacement, qui sont à charge, à quelque titre que ce soit, d'un régime obligatoire d'assurance maladie français.

Son taux est de 0,5 %.

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

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

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

Le rendement au titre de l'année 2007 est de 5,72 milliards d'euros. Il devrait s'élever, pour 2009, à 6,13 milliards d'euros.

III - PRÉLÈVEMENT SOCIAL DE 2 % ET CONTRIBUTIONS ADDITIONNELLES A CE PRÉLÈVEMENT

Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France sont assujetties à un prélèvement social de 2 %, créé en 1998, à raison des revenus du patrimoine et des produits de placement. Le produit en est affecté au Fonds de solidarité vieillesse, à la Caisse nationale d'assurance vieillesse des travailleurs salariés et au Fonds de réserve pour les retraites.

En outre, il a été créé en 2004 une contribution additionnelle sur les revenus du patrimoine et sur les produits de placement au taux de 0,3 %, affectée à la caisse nationale de solidarité pour l'autonomie (CNSA).

La loi généralisant le revenu de solidarité active et réformant les politiques d'insertion du 1^{er} décembre 2008 a institué une nouvelle contribution additionnelle au prélèvement social de 2 % sur les revenus du patrimoine et sur les produits de placement, au taux de 1,1 %, destinée à financer le revenu de solidarité active (RSA). La contribution additionnelle de 1,1 % sur les revenus du patrimoine s'applique pour l'imposition des revenus de l'année 2008 et des années suivantes et la contribution additionnelle de 1,1 % sur les produits de placement s'applique à compter du 1^{er} janvier 2009.

L'assiette et les modalités de recouvrement du prélèvement de 2 % comme des contributions additionnelles de 0,3 % et 1,1 % sont alignées sur celles de la CSG afférente à ces mêmes revenus ou produits (cf. I ci-dessus).

Le prélèvement de 2 % et les contributions additionnelles de 0,3 % et 1,1 % ne sont pas déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu.

IV - CONTRIBUTION SALARIALE SUR LES ATTRIBUTIONS D'OPTIONS DE SOUSCRIPTION OU D'ACHAT D' ACTIONS ET SUR LES ATTRIBUTIONS D' ACTIONS GRATUITES

Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France sont assujetties à une contribution salariale, créée en 2007, à raison de leurs gains de levée d'option et gains d'acquisition correspondant à des options sur titres et des actions gratuites.

La contribution salariale est assise sur les gains de levée d'option sur titres et d'acquisition d'actions gratuites attribuées à compter du 16 octobre 2007.

Son taux est de 2,5 %.

Ses modalités de recouvrement sont identiques à celles de la CSG sur les revenus du patrimoine (cf. I ci-dessus).

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

V - CONTRIBUTION SOCIALE SUR LES BÉNÉFICES DES SOCIÉTÉS (CSB)

Pour les exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2000, les redevables de l'impôt sur les sociétés sont assujettis à une contribution sociale égale à 3,3 % de l'impôt sur les sociétés calculé sur leurs résultats imposables au taux normal (33,33 %) ou aux taux réduits (16,5 % ou 15 %). Elle est assise sur le montant de l'impôt sur les sociétés de l'exercice diminué d'un abattement qui ne peut excéder 763 000 € par période de douze mois.

Sont exonérés de cette contribution, les redevables de l'impôt sur les sociétés réalisant un chiffre d'affaires inférieur à 7 630 000 € et dont le capital, entièrement libéré, est détenu de manière continue, pour 75 % au moins, par des personnes physiques ou par une société répondant aux mêmes conditions.

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

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

Le rendement attendu pour 2009 est de 1,15 milliards d'euros.

VI - CONTRIBUTION SOCIALE DE SOLIDARITÉ DES SOCIÉTÉS (C3S)

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

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

La C3S et la contribution additionnelle doivent être déclarées et acquittées auprès de la caisse nationale du régime social des indépendants (RSI).

En 2007, le rendement de la C3S s'est élevé à 3,98 milliards d'euros et 917 millions d'euros pour la contribution additionnelle. Le rendement attendu pour 2009 s'élève à 4,39 milliards d'euros s'agissant de la C3S et 1,01 milliard d'euros pour la contribution additionnelle.

CHAPITRE 4

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

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

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

La taxe sur les salaires concerne les employeurs établis en France, qui ne sont pas assujettis à la TVA ou qui ne l'ont pas été sur au moins 90 % de leur chiffre d'affaires au titre de l'année précédente.

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

Toutefois, afin d'alléger les charges et formalités pesant sur les « micro-entreprises », en sont exonérés les redevables dont le montant annuel du chiffre d'affaires ou des recettes n'excède pas les limites de la franchise en base de TVA, soit 80 000 € pour les ventes et 32 000 € pour les prestations de services (cf. page 51).

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

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

La taxe sur les salaires est un impôt annuel déterminé par application au montant des rémunérations versées à chaque salarié d'un barème progressif par tranches. Le barème applicable aux rémunérations versées en 2009 est le suivant :

- 4,25 % sur la fraction du salaire individuel n'excédant pas 7 461 € ;
- 8,50 % pour la fraction des rémunérations individuelles annuelles comprise entre 7 461 € et 14 901 € ;
- 13,60 % pour la fraction de ces rémunérations excédant 14 901 €.

La taxe n'est pas due lorsque son montant annuel n'excède pas 840 €. Lorsque le montant annuel de la taxe est supérieur à 840 € sans excéder 1 680 €, l'impôt exigible est minoré d'une décote égale aux trois quarts de la différence entre 1 680 € et ce montant.

Les associations sans but lucratif bénéficient d'un abattement annuel de taxe qui est égal à 5 890 € pour la taxe due au titre des salaires versés en 2009.

Cette taxe est versée spontanément par les redevables selon une périodicité mensuelle, trimestrielle ou annuelle. Par ailleurs, une déclaration annuelle récapitulative doit être

souscrite en janvier de l'année suivante aux fins d'éventuelles régularisations de la taxe due²⁰. Les redevables dont le montant annuel de la taxe sur les salaires n'excède pas le montant de la franchise (840 €) ou de l'abattement des associations sont toutefois dispensés de toute obligation déclarative.

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

Le produit annuel de la taxe sur les salaires s'est élevé en 2007 à 10,49 milliards d'euros. Le rendement attendu pour 2009 est de 11,43 milliards d'euros.

²⁰ Pour les employeurs qui s'acquittent de la taxe sur les salaires selon une périodicité annuelle, cette déclaration, qui constitue la seule obligation déclarative, s'accompagne du montant total de la taxe due.

<p style="text-align: center;">CHAPITRE 5 PLAFONNEMENT DES IMPOTS DIRECTS « BOUCLIER FISCAL »</p>
--

L'article 1^{er} du code général des impôts prévoit que le montant total des impôts directs payés par un contribuable ne peut pas être supérieur à la moitié de ses revenus.

L'article 1649-0 A du même code prévoit les modalités de détermination du droit à restitution de la fraction des impositions qui excède ce seuil de 50 %.

Ce droit à restitution est acquis au 1^{er} janvier de la deuxième année suivant celle de la réalisation des revenus pris en compte (période de référence).

La loi de finances pour 2009 a institué un mécanisme d'autoliquidation du bouclier fiscal. Les contribuables peuvent désormais choisir :

- soit de demander la restitution de la fraction des impositions déjà acquittées qui excède la moitié de leur revenu ;
- soit d'imputer la créance qu'ils détiennent sur l'Etat à raison du droit à restitution, pour le paiement de l'ISF, des taxes foncières et de la taxe d'habitation afférentes à l'habitation principale et des contributions et prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine.

I - REVENUS PRIS EN COMPTE

Pour la détermination du droit à restitution, le revenu à prendre en compte s'entend de celui réalisé par le contribuable au cours de la période de référence. Il est constitué :

- des revenus nets soumis à l'impôt sur le revenu ;
- et, sauf exceptions, des revenus exonérés d'impôt sur le revenu en France, qu'il s'agisse de revenus réalisés en France ou hors de France.

Ceux de ces revenus exonérés qui ne sont pas pris en compte pour la détermination du droit à restitution sont limitativement énumérés. C'est le cas par exemple des prestations légales à caractère social ou familial exonérées d'impôt sur le revenu.

La loi de modernisation de l'économie (LME) du 4 août 2008 a introduit deux modifications à ce mécanisme :

- lorsqu'un contribuable précédemment domicilié à l'étranger transfère son domicile en France, les revenus réalisés hors de France et exonérés d'impôt sur le revenu ne sont pris en compte pour la détermination du droit à restitution qu'à compter du jour de ce transfert ;
- pour la détermination du droit à restitution acquis depuis le 1^{er} janvier 2008, les revenus pris en compte sont désormais diminués des impositions équivalentes à l'impôt sur le revenu et aux contributions et prélèvements sociaux (CSG, CRDS...) payés à l'étranger.

II – IMPOSITIONS PRISES EN COMPTE

S'agissant des impositions prises en compte pour la détermination du droit à restitution, seul est retenu le montant des impositions payées en France.

Il s'agit de :

- l'impôt sur le revenu (au barème progressif ou à un taux forfaitaire) ;
- l'impôt de solidarité sur la fortune ;
- la taxe d'habitation et la taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties concernant la résidence principale et certaines taxes additionnelles à celles-ci ;
- les contributions et prélèvements sociaux (CSG, CRDS, prélèvement social de 2 % et contributions additionnelles de 0,3 % et 1,1 % à ce prélèvement).

DEUXIÈME PARTIE

LES IMPÔTS SUR LA DÉPENSE

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

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

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

CHAPITRE 1

LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

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

I - LE RÉGIME GÉNÉRAL

A/ CARACTÉRISTIQUES DE LA TVA

1 - La TVA est un impôt territorial

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

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

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

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

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

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

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

2 - La TVA est un impôt réel

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

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

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

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

Il existe diverses exonérations qui concernent notamment :

- les activités d'enseignement ;
- les activités médicales, paramédicales et les frais d'hospitalisation ;
- les organismes d'utilité générale ;
- les opérations d'assurance, de réassurance ainsi que les prestations de services afférentes à ces opérations ;
- certaines opérations bancaires (octroi et négociation de crédits, gestion de crédits effectuée par celui qui les a octroyé, négociation et prise en charge d'engagements, de cautionnements et d'autres sûretés et garanties ainsi que la gestion de garanties de crédits effectuée par celui qui a octroyé les crédits...).

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

3 - La TVA est un impôt indirect à paiements fractionnés

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

4 - La TVA est un impôt proportionnel

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

B/ BASE D'IMPOSITION

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

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

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

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

- 80 000 € HT s'ils réalisent des livraisons de biens des ventes à consommer sur place ou des prestations d'hébergement (88 000 € lorsque le chiffre d'affaires de la pénultième année n'a pas excédé 80 000 €) ;

- ou 32 000 € HT s'ils réalisent d'autres prestations de services (34 000 € lorsque le chiffre d'affaires de la pénultième année n'a pas excédé 32 000 €).

Des règles particulières existent en cas d'activité relevant des deux catégories ci-dessus mentionnées.

Il existe également une franchise de 41 500 € HT pour les auteurs d'œuvres de l'esprit, artistes-interprètes, avocats et avoués²¹.

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

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

Pour déterminer ce qu'il doit, l'assujetti²² déduit de la TVA due sur son chiffre d'affaires imposable la TVA acquittée au titre de ses acquisitions de biens et services utilisés pour la réalisation des opérations soumises à la TVA.

1 - Calcul de la taxe brute.

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

Les taux applicables sont :

- le taux normal fixé à 19,6 % à compter du 1^{er} avril 2000. Ce taux s'applique à l'ensemble des opérations qui ne sont pas soumises expressément à un autre taux ;
- le taux réduit de 5,5 % prévu en faveur de la plupart des produits alimentaires ou agricoles, de certains produits destinés à la consommation animale, des médicaments non remboursables, des livres ainsi que de certaines prestations de services lorsqu'elles respectent certaines conditions (principalement fourniture de logement, fourniture de repas aux cantines d'entreprise et aux hôpitaux, transports de voyageurs, certains spectacles). Depuis le 15 septembre 1999, le taux de 5,5 % s'applique également aux travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur des locaux d'habitation achevés depuis plus de deux ans, à l'exception de la part correspondant à la fourniture de certains gros équipements. Par ailleurs, à compter du 1^{er} juillet 2009, le taux de 5,5 % est appliqué dans le secteur de la restauration aux ventes à consommer sur place, à l'exclusion de celles relatives aux boissons alcooliques ;
- le taux spécial de 2,1 % applicable, notamment, aux publications de presse et aux médicaments remboursables par la sécurité sociale.

²¹ Les seuils de chiffre d'affaires déterminant l'application de la franchise en base de TVA seront actualisés chaque année à compter du 1^{er} janvier 2010.

²² Voir définition dans le lexique.

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

2 - Imputation de la taxe déductible.

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

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

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

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

D/ OBLIGATIONS DES ASSUJETTIS

L'assujettissement à la TVA entraîne les obligations suivantes :

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

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

Le produit net de la TVA en 2007 s'est élevé à 131,51 milliards d'euros et le produit net pour 2009 est évalué à 138,33 milliards d'euros.

II - LE RÉGIME PARTICULIER DES OPÉRATIONS IMMOBILIÈRES

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

A/ CHAMP D'APPLICATION

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

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

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

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

Sont exonérées de TVA :

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

La première mutation à titre onéreux réalisée dans le délai de cinq ans à compter de la date d'achèvement des travaux doit être soumise à TVA, les mutations suivantes consenties dans le même délai étant par principe soumises au droit d'enregistrement. Par exception, lorsque la mutation suivante intervient dans les cinq ans de l'achèvement et a été précédée d'une première mutation consentie à une personne ayant la qualité de marchand de biens, cette mutation reste soumise à TVA. Quant aux mutations ultérieures, elles ne sont pas assujetties à ladite taxe si le sous-acquéreur n'est pas lui-même marchand de biens. Les mutations à titre onéreux qui interviennent après l'expiration du délai de cinq ans échappent en tout état de cause à la TVA immobilière.

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

B/ BASE D'IMPOSITION ET TAUX

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

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

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

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

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

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

C/ RÉGIME DES DÉDUCTIONS

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

D/ OBLIGATIONS DES REDEVABLES DE LA TVA IMMOBILIERE

Lors de mutations, le redevable de la taxe est le vendeur, l'auteur de l'apport ou le bénéficiaire de l'indemnité. Toutefois, lorsque la mutation ou l'apport porte sur un immeuble qui n'était pas placé dans le champ d'application de la TVA antérieurement à cette mutation ou à cet apport (terrain à bâtir ou tout bien assimilé à ce terrain), la taxe est

due par l'acquéreur, la société bénéficiaire de l'apport ou le débiteur de l'indemnité. Afin d'exercer ses droits à déduction, le vendeur ou l'apporteur a néanmoins la faculté de prendre la qualité d'assujetti.

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

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

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

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

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

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

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

CHAPITRE 2

LES CONTRIBUTIONS INDIRECTES ET RÈGLEMENTATIONS ASSIMILÉES (ACCISES)

La directive européenne 2008/118/CE du 16 décembre 2008, les directives 92/83/CE et 92/84/CE de 1992 (alcools), les directives 92/79/CE et 92/80/CE de 1992 et 95/59/CE de 1995 (tabacs) et la directive 2003/96/CE de 2003 (produits énergétiques) ont partiellement harmonisé le régime des contributions indirectes au niveau communautaire (régime des accises). Cette harmonisation concerne les produits énergétiques, les produits alcooliques et les tabacs manufacturés. Ce nouveau régime a été introduit dans la législation française dès le 1^{er} janvier 1993.

Les autres produits demeurent soumis aux réglementations nationales.

I - IMPOSITION DES ALCOOLS ET DES BOISSONS ALCOOLIQUES

Sont considérées comme boissons alcooliques, au regard de la législation fiscale, les boissons ayant un titre alcoométrique volumique supérieur ou égal à 1,2% vol. (0,5% vol. pour les bières).

- Les droits indirects sur les alcools et boissons sont au nombre de quatre et concernent :
 - les alcools (dont le titre alcoométrique excède 1,2 % par volume) et les boissons alcooliques (dont le titre alcoométrique excède 22 % par volume) et qui ne sont pas repris dans une autre catégorie (vin, bière, produits intermédiaires). Entrent notamment dans cette définition les eaux-de-vie, les liqueurs et les spiritueux qui sont soumis au droit de consommation sur les alcools. L'assiette de ce droit est constituée par le volume d'alcool pur contenu dans les produits, exprimé en hectolitre d'alcool pur (HAP). Le produit de ce droit s'est élevé à 1,99 milliards d'euros en 2007. Il est estimé à 2,04 milliards d'euros pour l'année 2009. En outre, les boissons alcooliques titrant plus de 25 % vol. sont, pour des considérations de santé publique, assujetties à la cotisation spéciale sur les boissons alcooliques dont le produit est estimé pour l'année 2009 à 433 millions d'euros.
 - les boissons alcooliques dites « produits intermédiaires ». Il s'agit des produits dont le titre alcoométrique n'excède pas 22 % par volume. Entrent dans cette catégorie les vins enrichis en alcool tels que les vins doux, les vins de liqueur et les apéritifs à base de vin, qui sont soumis au droit de consommation sur les produits intermédiaires. L'assiette de ce droit est constituée par le volume de produit fini exprimé en hectolitres (HL). Le produit de ce droit s'est élevé à 1,13 milliards d'euros en 2007. Il est estimé à 1,07 milliards d'euros pour l'année 2009.

- le vin et les boissons fermentées autres que le vin et la bière. Cette catégorie comprend les vins tranquilles et vins mousseux (dont le titre alcoométrique est supérieur à 1,2 % par volume sans excéder 18 %) pour autant que l'alcool contenu résulte entièrement d'une fermentation. Entrent également dans cette catégorie toutes les boissons fermentées autres que la bière dont le titre alcoométrique est compris entre 1,2 % et 15 %. Entrent dans cette catégorie les cidres, poirés et hydromels. Ces produits sont soumis à un droit de circulation. L'assiette de ce droit est constituée par le volume de produit fini exprimé en hectolitres (HL). Le produit de ce droit, pour 2007, s'élève à 1,17 milliards d'euros. Il est estimé à 1,2 milliard pour l'année 2009.
- les bières (dont le titre alcoométrique excède 0,5 % par volume). Les bières sont soumises à un droit spécifique. L'assiette de ce droit est constituée par la teneur en alcool et le volume de produit. Le produit du droit spécifique qui s'applique également aux boissons non alcoolisées s'élève à 3,82 milliards d'euros pour 2007. Il est estimé pour l'année 2009 à 3,86 milliards d'euros.

Les droits de consommation et de circulation sont calculés lors de la mise à la consommation des produits. Enfin, toute personne exerçant le commerce des alcools, des produits à base d'alcool et des boissons alcooliques, est soumise à une réglementation économique spéciale.

En 2005, ces droits étaient intégralement affectés au budget de l'État. Depuis la loi de finances pour 2006, ces prélèvements sont affectés en totalité au financement des allègements généraux de charges patronales sauf la cotisation sur les boissons alcooliques, qui affectée à la CNAM jusqu'en 2004, a été transférée en 2005 au fonds de financement de la CMU complémentaire.

II - TAXE INTÉRIEURE DE CONSOMMATION SUR LES PRODUITS ENERGETIQUES

Les produits énergétiques (produits pétroliers, gaz naturel, charbons) sont soumis aux impôts indirects suivants : la taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers, calculée sur des volumes ou des masses (en euros par hectolitre, par exemple pour les carburants comme le gazole ou les super sans plomb), la taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel (TICGN), et la taxe intérieure de consommation sur les charbons (TICC). Tous ces produits sont également soumis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Ces taxes intérieures de consommation sont par ailleurs comprises dans la base d'imposition des produits soumise à la TVA.

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

La TIC sur les produits pétroliers ne s'applique qu'en France métropolitaine (France continentale et Corse), à l'exception des départements et collectivités d'Outre-mer²³.

²³ Dans les départements d'outre-mer, il est perçu une taxe spéciale de consommation sur les supercarburants et le gazole.

Une fraction du tarif de la taxe intérieure de consommation applicable au gazole et aux supercarburant sans plomb est attribuée aux régions, pour le financement des politiques pour lesquelles ces collectivités locales sont compétentes.

Chaque région a la possibilité de moduler, à la hausse comme à la baisse, la fraction régionale de la taxe intérieure de consommation qui lui est attribuée. Toutefois, cette possibilité de modulation est encadrée, les régions ne peuvent augmenter ou diminuer le tarif régional de plus de 1,77 € par hectolitre (/h) s'agissant du supercarburant sans plomb et de 1,15 €/hl pour le gazole.

Les taxes intérieures de consommation sont perçues par les services de la direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI) à l'occasion de la mise à la consommation des produits sur le marché intérieur.

Le produit budgétaire de cette taxe s'est élevé à 17,28 milliards d'euros en 2007. Le produit budgétaire attendu pour l'année 2009 s'établit à 15,59 milliards d'euros.

III - FISCALITÉ DES TABACS

Les tabacs manufacturés sont soumis à un droit perçu lors de leur mise à la consommation. Le produit de ce droit, qui est versé à divers organismes de sécurité sociale, s'est élevé à 9,42 milliards d'euros pour 2007. Il est estimé pour l'année 2009 à 9,62 milliards d'euros.

IV - IMPÔT SUR LES SPECTACLES

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

Le produit de ce droit s'est élevé à 31 millions d'euros en 2007. Le rendement attendu au titre de l'année 2009 est estimé à 25 millions d'euros.

V - DROIT SPÉCIFIQUE ACQUITTÉ SUR LES MÉTAUX PRÉCIEUX

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

Le produit des droits prélevés en la matière s'est élevé en 2007 à 38 millions d'euros. Il est estimé à 40 millions pour 2009.

VI - TAXE GÉNÉRALE SUR LES ACTIVITÉS POLLUANTES

La taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) a été créée par la loi de finances pour 1999, par le regroupement d'anciennes taxes fiscales et parafiscales affectées à l'Agence de l'Environnement et de la Maîtrise de l'Énergie (ADEME).

La création de la TGAP a pour objectif d'inciter à la protection de l'environnement, en application du principe « pollueur-payeur ». Il ressort de ce principe que les dommages causés à l'environnement doivent faire l'objet d'une taxation spécifique, ayant pour effet de renchérir leur coût, dans le but de dissuader les pratiques polluantes.

Le stockage et l'élimination des déchets ménagers comme des déchets industriels spéciaux, l'émission dans l'atmosphère de substances polluantes, l'exploitation d'installations classées présentant des risques particuliers pour l'environnement, la distribution d'imprimés non sollicités, la mise à la consommation de certains lubrifiants, de lessives, de matériaux d'extraction, ainsi que de carburants d'origine fossile, constituent autant de composantes de la TGAP, et, pour les entreprises qui réalisent ces activités, les faits générateurs de l'assujettissement à cette taxe. A chacune de ces catégories correspondent en outre une assiette et un taux particulier.

Les redevables de la TGAP sont tenus de procéder spontanément²⁴ à la déclaration du montant de la taxe due sous la forme d'acomptes, une régularisation intervenant avec le dépôt de la déclaration. Le recouvrement de la taxe et son contrôle sont assurés par la DGDDI, à l'exception de la TGAP relative aux installations classées dont le recouvrement relève de la compétence des services chargés de l'inspection des installations classées.

Le produit de cette taxe s'est élevé à 699 millions d'euros en 2007²⁵. Il est estimé, pour 2009, à 675 millions d'euros.

²⁴ Hors la TGAP sur la distribution d'imprimés non sollicités qui correspond à une TGAP sanction.

²⁵ Dont 432 millions en 2009 au profit de l'ADEME.

TROISIÈME PARTIE

LES IMPÔTS SUR LE PATRIMOINE

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

De plus, il peut être imposé au titre de sa détention. Le patrimoine fait alors l'objet d'une imposition annuelle, assise sur l'ensemble de sa valeur, par le biais de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) et de l'impôt foncier pour la seule composante immobilière. Ce dernier impôt est examiné au chapitre relatif aux « impôts locaux ».

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

CHAPITRE 1

LES DROITS D'ENREGISTREMENT

I - FORMALITÉ DE L'ENREGISTREMENT

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

On parle de « formalité fusionnée » lorsque la formalité de l'enregistrement se combine avec la formalité de publicité foncière. Cette dernière joue un rôle d'information en matière immobilière. Les actes les plus couramment soumis à la formalité fusionnée sont ceux qui sont relatifs à la vente d'immeubles ou de droits de nature immobilière.

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

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

Les droits fixes sont invariables pour tous les actes classés dans une catégorie déterminée ou qui ne sont pas passibles des droits proportionnels ou progressifs. Ils s'appliquent aux actes judiciaires (ordonnances pénales, décisions de justice), aux actes extrajudiciaires (établis par les huissiers de justice, commissaires-priseurs, gendarmes) et à certains actes soumis à un droit fixe dont le montant varie suivant la nature des opérations taxables (actes innomés, actes notariés, divorces).

Les droits proportionnels représentent un pourcentage constant des valeurs qui font l'objet des actes ou des opérations juridiques. Ils s'appliquent essentiellement aux ventes d'immeubles, à certaines opérations concernant les sociétés et aux contrats d'assurance.

Les droits progressifs sont ceux dont les taux s'élèvent à mesure qu'augmentent les valeurs concernées. Ils s'appliquent notamment aux mutations à titre gratuit.

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

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

Les recettes fiscales perçues au profit de l'État au titre des droits d'enregistrement s'élevaient, pour l'année 2007, à 14,58 milliards d'euros. Elles sont estimées, pour l'année 2009, à 11,90 milliards d'euros.

II - PRINCIPAUX DROITS D'ENREGISTREMENT

A/ VENTES D'IMMEUBLES

Les ventes d'immeubles, en principe soumises à la formalité fusionnée, donnent lieu à la perception d'un droit proportionnel qui se décompose comme suit :

- la taxe de publicité foncière perçue au profit du département, calculée en principe au taux unique de 3,60 %. Les départements peuvent modifier le taux de la taxe de publicité foncière sans que ce taux puisse être inférieur à 1 % ni supérieur à 3,60 % ;
- une taxe additionnelle au taux de 1,20 % perçue au profit des communes ou des fonds départementaux de péréquation²⁶ ;
- un prélèvement de 2,50 % assis sur le montant du droit départemental, effectué au profit de l'État au titre des « frais d'assiette et de recouvrement » ;
- enfin, une taxe de 0,2 % perçue au profit de l'État.

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

B/ CESSIONS DE FONDS DE COMMERCE ET CESSIONS ASSIMILEES

Les droits de mutation sont composés d'un droit perçu au profit de l'État, auquel s'ajoutent une taxe départementale et une taxe communale.

Le détail de ces droits²⁷ est le suivant :

Fraction de la valeur taxable	État	Département	Commune	Cumul
N'excédant pas 23 000 €	0 %	0 %	0 %	0 %
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 %

Un barème préférentiel est applicable aux mutations de fonds de commerce réalisées dans certaines zones géographiques considérées comme prioritaires pour l'aménagement du territoire.

²⁶ Ce fonds assure la répartition de la taxe au profit des communes de moins de 5 000 habitants.

²⁷ Barème applicable aux cessions de fonds de commerce réalisées depuis le 6 août 2008.

C/ DROITS D'ENREGISTREMENT APPLICABLES AUX SOCIÉTÉS

Les sociétés sont assujetties à des droits d'enregistrement lors de leur constitution, au cours de leur existence et à l'occasion de leur dissolution et également à l'occasion de la vente, par les associés, de leurs droits sociaux.

➤ Création de société

La création d'une société suppose l'apport à cette dernière d'un patrimoine distinct de celui des associés.

Les apports purs et simples qui sont faits en échange de droits sociaux soumis aux aléas de l'entreprise sont, en principe, exonérés de tout droit d'enregistrement.

Cependant, l'apport par une personne non soumise à l'impôt sur les sociétés à une personne morale passible de cet impôt, est assimilé à une mutation à titre onéreux :

- lorsque l'apport a pour objet un immeuble ou des droits immobiliers, il est perçu un droit spécial de mutation à un taux global de 5 % ;
- lorsque l'apport a pour objet un fonds de commerce, une clientèle, un droit à un bail ou à une promesse de bail d'immeuble, il est perçu un droit spécial de mutation calculé par application du barème servant à la liquidation des droits dus à l'occasion des cessions de fonds de commerce.

Une exonération trouve cependant à s'appliquer si l'apporteur conserve pendant 3 ans les droits sociaux remis en contrepartie de l'apport.

Les apports à titre onéreux, qui s'analysent en une véritable vente par l'apporteur à la société contre une compensation qui lui est définitivement acquise telle que le paiement d'une somme d'argent ou la prise en charge d'un passif de l'apporteur, sont soumis au régime des mutations à titre onéreux d'après la nature des biens qui en sont l'objet (immeubles, fonds de commerce...).

Un apport est mixte lorsqu'il est rémunéré à la fois par l'attribution de droits sociaux (apport pur et simple) et par une compensation définitivement acquise (apport à titre onéreux), et suit pour chacune de ces catégories le régime qui lui est applicable.

➤ Vie de la société

Durant leur existence, les sociétés peuvent subir des modifications affectant leur capital social ou certains aspects de leur statut.

Les augmentations de capital effectuées en numéraire ou par l'incorporation de bénéfices, réserves ou provisions, sont soumises au droit fixe de 375 € lorsque le capital de la société est inférieur à 255 000 € et à 500 € lorsqu'il atteint ce montant. Lorsqu'elles sont effectuées sous forme d'apports nouveaux en nature, les augmentations de capital sont soumises au même régime fiscal que les apports faits lors de la constitution de société.

Les opérations de réduction de capital, donnant lieu ou non à remboursement aux associés, sont soumises également au droit fixe de 375 € porté à 500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 €.

Les actes portant fusions, divisions, scissions ou apports partiels d'actifs entre sociétés passibles de l'IS donnent lieu au versement du droit fixe de 375 € lorsque le capital de la

société est inférieur à 255 000 € et à 500 € lorsqu'il atteint ce montant. Le cas échéant, les apports à titre onéreux résultant de la fusion sont soumis au droit de mutation indiqué plus haut, sauf la prise en charge, par la société absorbante, du passif dont sont grevés les apports, qui est exonérée de tout droit de mutation ou de publicité foncière.

➤ **Dissolution de la société**

Les actes portant dissolution pure et simple de sociétés sont soumis au droit fixe de 375 € porté à 500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 € lorsqu'ils ne constatent aucune transmission de biens entre les associés ou d'autres personnes.

La dissolution de la société est généralement suivie d'une période de liquidation de l'actif de la société. La cession des biens sociaux à des tiers est passible du droit de vente correspondant à la nature du bien. La cession à des associés et le partage entre associés sont susceptibles de donner lieu à la perception de droits variant selon le régime fiscal de la société, les biens cédés et les cessionnaires.

➤ **Cessions à titre onéreux de droits sociaux**

Le régime normal d'imposition des cessions de droits sociaux consiste en l'application d'un droit fixé au taux de 3 %²⁸, sur la valeur des droits sociaux cédés.

Toutefois :

- pour les actions, le montant des droits dus est plafonné à 5 000 €⁹. Pour les sociétés par actions cotées, le droit de cession n'est exigible que si la cession est constatée par un acte ;
- pour les parts sociales de sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, il est fait application sur la valeur de chaque part sociale, d'un abattement égal au rapport entre 23 000 € et le nombre total de parts de la société ;
- le taux d'imposition est porté à 5 %, sans plafonnement ni abattement, pour les cessions de participations dans les sociétés à prépondérance immobilière³⁰.

En raison de la diversité des types de sociétés et de droits sociaux, il existe nombre de régimes spéciaux d'enregistrement, qui ne sont pas examinés dans le cadre limité de cette brochure.

Indépendamment du droit d'enregistrement, les plus-values provenant des cessions de droits sociaux sont susceptibles d'être soumises à l'impôt sur le revenu (voir le paragraphe correspondant dans la première partie « les impôts sur les revenus »).

²⁸ Pour les cessions de droits sociaux réalisées à compter du 06 août 2008.

²⁹ Idem.

³⁰ Est à prépondérance immobilière, la personne morale non cotée en bourse dont l'actif est ou a été, au cours de l'année précédant la cession des participations en cause, principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés en France ou de participations dans des personnes morales non cotées en bourse elles-mêmes à prépondérance immobilière. Toutefois, les organismes d'habitations à loyer modéré et les sociétés d'économie mixte exerçant une activité de construction ou de gestion de logements sociaux ne sont pas considérés comme des personnes morales à prépondérance immobilière.

D/ DROITS DE SUCCESSION ET DE DONATION

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

En matière de droits de mutation à titre gratuit, il convient d'effectuer la distinction suivante pour déterminer la base imposable :

- lorsque le donateur ou le défunt a son domicile fiscal en France, les droits de mutation à titre gratuit sont dus à raison de l'ensemble des biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France ;
- lorsque le donateur ou le défunt n'a pas son domicile fiscal en France :
 - le bénéficiaire est domicilié en France au jour de la transmission ou l'a été pendant au moins 6 ans au cours des 10 dernières années : les droits de mutation à titre gratuit sont exigibles à raison des biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France ;
 - le bénéficiaire est domicilié hors de France : seuls les biens français qu'il reçoit sont imposables en France.

Les règles de détermination de l'assiette diffèrent pour certains biens selon qu'il s'agit de successions ou de donations. En matière de succession, les dettes à la charge du défunt existant au jour de son décès sont, d'une manière générale, déduites de l'actif successoral.

En matière de donation, les dettes qui ont été contractées par le donateur pour l'acquisition ou dans l'intérêt des biens transmis et qui sont mises à la charge du donataire dans l'acte de donation sont déductibles de l'assiette des droits de mutation à titre gratuit.

En matière de succession, les sommes, rentes ou valeurs quelconques dues directement ou indirectement par un ou plusieurs organismes d'assurance et assimilés (« assurance-vie », le plus souvent), à raison du décès de l'assuré donnent ouverture aux droits de mutation par décès suivant le degré de parenté existant entre le bénéficiaire à titre gratuit et l'assuré, à concurrence de la fraction des primes versées après l'âge de 70 ans qui excède 30 500 €.

Lorsqu'elles n'entrent pas dans le champ d'application des droits de mutation par décès, ces sommes, rentes ou valeurs sont soumises à un prélèvement de 20 % à concurrence de la part revenant à chaque bénéficiaire de ces sommes, rentes ou valeurs correspondant à la fraction rachetable des contrats et des primes versées au titre de la fraction non rachetable des contrats, autres que les contrats de rente survie et que certains contrats d'épargne retraite souscrits dans le cadre d'une activité professionnelle, diminuée d'un abattement de 152 500 €.

Pour les successions ouvertes depuis le 22 août 2007, les droits de mutation par décès et le prélèvement de 20 % précité sont supprimés pour le conjoint survivant, les couples liés

par un pacte civil de solidarité (PACS) et les frères et sœurs habitant sous le même toit et remplissant certaines conditions³¹.

Les droits de mutation à titre gratuit sont calculés en appliquant au montant de la part nette reçue par chaque bénéficiaire, diminuée le cas échéant d'un abattement³² dont l'importance varie suivant le degré de parenté entre les parties à la mutation, un tarif progressif ou proportionnel⁷.

Pour les successions ouvertes et les donations consenties en 2009, l'abattement appliqué sur la part nette de chaque redevable est fixé à :

- 156 359 € pour les ascendants, les enfants ou les personnes handicapées ;
- 79 222 € s'agissant des donations entre époux et entre partenaires liés par un PACS ;
- 15 636 € pour les frères et sœurs, qui ne remplissent pas les conditions permettant d'être exonérés de droits de mutation à titre gratuit ;
- 7 818 € pour les neveux et nièces.

D'autres abattements sont également prévus pour les donations consenties en faveur des petits-enfants (31 272 €) et arrière-petits-enfants(5 212 €).

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

➤ **barème applicable pour 2009 aux transmissions (donations et successions) en ligne directe (entre parents et enfants) :**

Fraction de part nette taxable	Tarif applicable en %
N'excédant pas 7 922 €	5
Comprise entre 7 922 € et 11 883 €	10
Comprise entre 11 883 € et 15 636 €	15
Comprise entre 15 636 € et 542 043 €	20
Comprise entre 542 043 € et 886 032 €	30
Comprise entre 886 032 € et 1 772 064 €	35
Au-delà de 1 772 064 €	40

³¹ Le frère ou la sœur doit être célibataire, veuf, séparé ou divorcé au moment du décès, être âgé de plus de 50 ans à l'ouverture de la succession ou atteint d'une infirmité ne lui permettant pas de subvenir à ses besoins et avoir été constamment domicilié avec le défunt pendant les 5 années ayant précédé le décès.

³² actualisé au 1^{er} janvier de chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche de barème de l'impôt sur le revenu.

- **barème applicable pour 2009 aux donations³³ entre époux et entre partenaires liés par un PACS :**

Fraction de part nette taxable	Tarif applicable en %
N'excédant pas 7 922 €	5
Comprise entre 7 922 € et 15 636 €	10
Comprise entre 15 636 € et 31 272 €	15
Comprise entre 31 272 € et 542 043 €	20
Comprise entre 542 043 € et 886 032 €	30
Comprise entre 886 032 € et 1 772 064 €	35
Au-delà de 1 772 064 €	40

- **barème applicable pour 2009 aux transmissions (donations et successions) entre frères et sœurs :**

Taux de 35 % pour la part qui n'excède pas 23 975 €, taux de 45 % pour la fraction excédant ce montant.

- **barème applicable aux transmissions entre parents jusqu'au 4^{ème} degré inclus :**

Taux de 55 %.

- **barème applicable dans les autres cas (entre parents au-delà du 4^{ème} degré et entre personnes non-parentes) :**

Taux de 60 %.

Les droits dus sur les successions et les donations bénéficient de réductions pour charges de famille. Par ailleurs, les droits dus sur les donations supportent une réduction supplémentaire liée à l'âge du donataire³⁴.

Il convient de noter qu'il existe des régimes spéciaux d'exonération, motivés par la qualité du défunt ou du successeur : ainsi en est-il, par exemple, des dons et legs consentis à l'État et aux établissements publics ou d'utilité scientifique, d'enseignement, d'assistance et de bienfaisance.

La nature ou la situation des biens transmis peuvent également motiver des régimes d'exonération : sont par exemple exonérés de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, les titres de sociétés et les entreprises individuelles ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale sous certaines

³³ Les successions entre époux ou partenaires liés par un PACS ouvertes depuis le 22 août 2007 sont exonérées de DMTG.

³⁴ Les droits sur les donations en pleine propriété ou en usufruit, d'une part, en nue-propriété, d'autre part, bénéficient d'une réduction qui est respectivement de 50 % ou 35 % lorsque le donateur est âgé de moins de 70 ans ; de 30 % ou 10 % lorsque le donateur a 70 ans révolus mais moins de 80 ans. Au-delà de 80 ans, aucune réduction n'est applicable.

conditions. Les parts ou actions transmises doivent notamment avoir fait l'objet d'un engagement collectif de conservation pris, en principe, par le défunt ou le donateur avec d'autres associés. Ce régime vise à favoriser les transmissions d'entreprises. Un régime de faveur s'applique également à la transmission des bois et forêts.

Enfin, les dons familiaux en espèces sont exonérés de droits de donation dans la limite de 31 272 € (pour les dons consentis en 2009) et à la condition que le donateur ait moins de 65 ans et que le donataire soit majeur.

CHAPITRE 2

LES DROITS DE TIMBRE ET ASSIMILÉS

Les droits de timbre sont perçus à l'occasion de l'accomplissement de certaines formalités administratives, de la rédaction de certains écrits ou constituent un mode de paiement de la délivrance de certains documents.

Ils sont payables en général par apposition physique d'un timbre mobile sur un document écrit.

I - DROITS DE TIMBRE PROPREMENT DITS

Le droit de timbre de dimension, perçu jusqu'au 1^{er} janvier 2006 sur chaque page des actes soumis aux droits d'enregistrement (notamment sur les actes notariés et les contrats de prêt des établissements de crédit), a été supprimé.

Subsistent des droits de timbre perçus sur les quittances relatives à certains jeux : loto, pari mutuel et loteries instantanées.

De nombreux documents administratifs requièrent, pour leur obtention, le paiement d'un droit de timbre : ainsi en est-il des cartes de séjour et des passeports, de la délivrance du permis de chasser ou du permis de conduire les bateaux de plaisance à moteur.

II – DROITS DE TIMBRE RELATIFS AUX VÉHICULES

Le taux de pollution émis par les véhicules devient un critère dans la fixation du tarif des droits applicables aux documents relatifs aux véhicules automobiles.

A/ TAXE SUR LES CERTIFICATIONS D'IMMATRICULATION DES VÉHICULES³⁵

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

La taxe régionale sur les cartes grises peut être fixe ou proportionnelle.

C'est le conseil régional qui fixe, dans chaque région, le taux unitaire, par cheval vapeur, de la taxe proportionnelle applicable aux cartes grises délivrées dans leur ressort territorial.

Le conseil régional peut, sur délibération, exonérer totalement ou à concurrence de la moitié de la taxe les véhicules non polluants ou roulant au superéthanol E 85.

³⁵ Communément nommée « carte grise ».

B/ MALUS APPLICABLE AUX VOITURES PARTICULIERES LES PLUS POLLUANTES

Les véhicules dont les émissions de dioxyde de carbone excèdent un certain seuil, immatriculés pour la première fois en France ou à l'étranger à compter du 1^{er} janvier 2008, sont susceptibles d'être assujettis à une taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation lors de la délivrance de leur première immatriculation en France.

Cette taxe, dite « écopastille » ou « malus », est applicable aux voitures particulières ayant fait l'objet d'une réception communautaire³⁶, dont les émissions de dioxyde de carbone excèdent 160 grammes par kilomètre parcouru (160 gr CO₂/km)³⁷.

Le tarif du malus s'échelonne de 200 € à 2 600 €, selon le taux de pollution émise par le véhicule. Les seuils d'émission de CO₂ permettant de déclencher l'application de la taxe sont abaissés tous les deux ans.

Pour les véhicules n'ayant pas fait l'objet d'une réception communautaire, la taxe est fonction de la puissance fiscale, exprimée en chevaux-vapeur (CV). La taxe est due dès lors que la puissance fiscale du véhicule est supérieure à 7 CV, et s'échelonne de 750 € à 2 600 €.

Les véhicules immatriculés dans le genre « véhicules automoteurs spécialisés » ou voiture particulière carrosserie « Handicap », ainsi que les véhicules immatriculés par les personnes titulaires de la carte d'invalidité sont exonérés de la taxe.

Par ailleurs, les taux d'émission de CO₂ retenus dans le barème fixant le tarif du malus sont réduits de 20 gr pour chaque enfant à charge, à partir du troisième.

Enfin, les véhicules spécialement équipés pour fonctionner au moyen du superéthanol E85, dits « flex-fuel », dont les émissions de CO₂ n'excèdent pas 250 grammes par kilomètre, bénéficient d'un abattement de 40 % sur les taux d'émission de dioxyde de carbone retenus dans le barème fixant le tarif du malus.

C/ TAXE ADDITIONNELLE A LA TAXE SUR LES CERTIFICATS D'IMMATRICULATION

Depuis le 1^{er} juillet 2006, cette taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation s'applique aux voitures particulières les plus polluantes mises en circulation à compter du 1^{er} juin 2004.

Cette taxe, dite « taxe CO₂ », frappe les véhicules qui n'entrent pas dans le champ de la taxe « malus » précédente ; elle concerne en fait les véhicules neufs acquis jusqu'à la date d'entrée en vigueur de la taxe « malus » ou les véhicules d'occasion lors de changement de propriétaire. Cette taxe ne se cumule pas avec l'écopastille ou malus mentionné au B.

Sont redevables de cette taxe, les véhicules ayant fait l'objet d'une réception communautaire, émettant plus de 200 gr CO₂/km ou, lorsqu'ils n'ont pas fait l'objet d'une réception communautaire, les véhicules dont la puissance fiscale est égale ou supérieure à 10 CV.

³⁶ 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.

³⁷ Pour 2008 et 2009, les véhicules émettant, à cette date, moins de 130 gr CO₂/km sont, quant à eux, éligibles à un « bonus ».

Pour les premiers, le tarif est calculé en fonction d'un barème comportant trois tranches. Le montant de la taxe est obtenu en multipliant le nombre de grammes de CO₂ émis par kilomètre par le tarif par gramme de la tranche à laquelle appartient le véhicule.

Pour les seconds, le tarif de la taxe est fonction de la puissance fiscale du véhicule.

Le montant de la taxe applicable est réduit de 50 % pour les véhicules spécialement équipés pour fonctionner au moyen du superéthanol E 85.

D/ TAXE FORFAITAIRE ANNUELLE (MALUS ANNUEL)

La loi de finances rectificative pour 2008 a institué une taxe forfaitaire annuelle, dite « malus annuel », pour la détention de voitures particulières émettant plus de 250 gr CO₂/km. Il s'agit :

- des voitures ayant fait l'objet d'une réception communautaire, dont le taux d'émission de CO₂ excède, l'année de la première immatriculation 250 grammes par kilomètre en 2009 ;
- des autres voitures dont la puissance administrative excède 16 CV.

La taxe est due au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et son montant est de 160 € par véhicule détenu ou loué.

Les véhicules immatriculés dans le genre « véhicules automoteurs spécialisés » ou voiture particulière carrosserie « Handicap », ainsi que les véhicules immatriculés par les personnes titulaires de la carte d'invalidité (ou par une personne dont au moins un enfant mineur ou à charge, et du même foyer fiscal, est titulaire de cette carte) sont exonérés de la taxe. Les sociétés soumises à la taxe sur les véhicules de sociétés en sont également exonérées.

E/ TAXE SUR LES VÉHICULES DE SOCIÉTÉ

Cette taxe est perçue sur les voitures particulières possédées ou utilisées par les sociétés, quel que soit l'État dans lequel elles sont immatriculées, y compris, sous certaines conditions, les voitures utilisées par les salariés ou les dirigeants pour lesquels la société procède au remboursement de frais kilométriques.

Pour les véhicules ayant fait l'objet d'une réception communautaire et dont la première mise en circulation intervient à compter du 1^{er} juin 2004, et qui n'étaient pas possédés ou utilisés par la société avant le 1^{er} janvier 2006, le tarif est fonction du nombre de grammes de CO₂ émis par kilomètre.

Le tarif annuel est calculé en fonction d'un barème comportant sept tranches. 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 CO₂ émis par kilomètre.

Pour les autres véhicules, le tarif applicable est fonction de leur puissance.

Sont exonérés en totalité ou partiellement de taxe, les véhicules utilisant exclusivement ou non certaines énergies alternatives (électricité, gaz naturel véhicule, gaz de pétrole liquéfié, biocarburant superéthanol E 85).

CHAPITRE 3

L'IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE

L'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) est un impôt annuel dû par les personnes physiques à raison de la détention de leur patrimoine lorsque sa valeur nette, appréciée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, excède un certain montant. Il a été institué en 1989.

En 2007, le rendement de l'ISF s'est élevé à 4,41 milliards d'euros. Le rendement attendu pour 2009 est estimé à 3,9 milliards d'euros.

I - PERSONNES IMPOSABLES

Les personnes physiques dont le patrimoine a une valeur nette supérieure à 790 000 € au 1^{er} janvier 2009 sont assujetties à l'ISF au titre de l'année 2009.

Les personnes qui sont domiciliées en France sont imposables à raison des biens détenus en France et hors de France (imposition à raison du « patrimoine mondial »).

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

Les personnes transférant leur domicile en France sont imposables, pendant les cinq années suivant leur installation en France, à raison de leurs seuls biens situés en France, lorsqu'elles n'ont pas été fiscalement domiciliées sur le territoire national au cours des cinq années précédant le transfert de leur domicile.

L'imposition est établie au niveau du foyer fiscal. Celui-ci se compose des époux, des personnes vivant en concubinage notoire, des partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS) et des enfants mineurs dont ils ont, l'un ou l'autre, l'administration légale des biens.

II - BASE IMPOSABLE

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

Toutefois, certains biens sont totalement ou partiellement exonérés. Il s'agit essentiellement des biens professionnels (entreprises individuelles dirigées effectivement par le contribuable ; participations d'au moins 25 % dans la société dans laquelle le contribuable exerce une fonction de direction), de titres faisant l'objet d'un engagement de conservation, de titres résultant de la souscription au capital de PME ou de parts de certains fonds de capital-risque, des droits de propriété littéraire et artistique détenus par leur auteur, de certains biens ruraux, des objets d'antiquité, d'art ou de collection.

Les placements financiers des personnes qui n'ont pas en France leur domicile fiscal sont expressément exonérés de l'ISF. Cependant, sont imposables :

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

En règle générale, les biens imposables sont évalués selon les règles applicables en matière de droits de succession (en principe, il s'agit de la valeur vénale). Leur valeur est appréciée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Un abattement de 30 % est effectué sur la valeur vénale réelle de l'immeuble dont le contribuable est propriétaire et qu'il occupe à titre de résidence principale.

III - BARÈME DE L'IMPÔT

Le montant de l'impôt est déterminé en appliquant à la base imposable un barème qui est actualisé chaque année.

Au 1^{er} janvier 2009, ce barème est le suivant :

Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine	Tarif applicable en %
N'excédant pas 790 000 €	0
Comprise entre 790 000 € et 1 280 000 €	0,55
Comprise entre 1 280 000 € et 2 520 000 €	0,75
Comprise entre 2 520 000 € et 3 960 000 €	1
Comprise entre 3 960 000 € et 7 570 000 €	1,30
Comprise entre 7 570 000 € et 16 480 000 €	1,65
Au-delà de 16 480 000 €	1,80

Des réductions d'ISF existent pour charges de famille ou à raison de certains investissements ou dons effectués par les redevables (voir ci-dessous § IV).

L'ISF est perçu au vu d'une déclaration, accompagnée du paiement correspondant, déposée, pour la généralité des contribuables, c'est-à-dire pour les contribuables domiciliés fiscalement en France, au plus tard le 15 juin de chaque année³⁸ auprès du service des impôts compétent.

³⁸ Au plus tard le 15 juillet pour les redevables domiciliés dans la Principauté de Monaco ou dans les autres pays d'Europe et le 31 août pour ceux domiciliés dans les autres pays du monde.

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

Les redevables de l'ISF peuvent imputer sur le montant de l'impôt dû :

- 75 % du montant de leurs souscriptions, directes ou via certaines sociétés holdings, au capital de certaines PME ;
- 50 % du montant de leurs souscriptions de parts de certains fonds d'investissement de proximité (FIP), fonds communs de placements dans l'innovation (FCPI) et fonds communs de placements à risques (FCPR) ;
- 75 % du montant des dons effectués au profit de certains organismes d'intérêt général.

Le montant total de ces réductions d'ISF est plafonné à 50 000 €, la réduction opérée au titre des souscriptions de parts de fonds ne pouvant elle-même excéder 20 000 €.

V – PLAFONNEMENT DE L'ISF

Pour les redevables fiscalement domiciliés en France, un mécanisme de plafonnement permet de limiter le total de cet impôt et de l'impôt sur le revenu de l'année précédente à 85 % de leurs revenus. Si ce pourcentage est dépassé, l'ISF est réduit de l'excédent ainsi constaté. Toutefois, cette diminution est limitée pour les contribuables dont le patrimoine excède la limite supérieure de la troisième tranche du tarif de l'ISF, soit 2 520 000 € en 2009.

Par ailleurs, l'ISF fait partie des impositions prises en compte pour la détermination du droit à restitution des impositions directes pour la fraction qui excède 50 % des revenus du contribuable (« bouclier fiscal », voir page 45 de la brochure).

CHAPITRE 4
LA TAXE SUR LA VALEUR VENALE DES
IMMEUBLES POSSEDES EN FRANCE
PAR DES ENTITES JURIDIQUES,
TAXE DITE DE 3 %

Les entités juridiques françaises ou étrangères (personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables) qui, directement ou indirectement, possèdent un ou plusieurs immeubles situés en France ou sont titulaires de droits réels portant sur ces biens, sont redevables d'une taxe annuelle de 3 % sur la valeur vénale de ces biens ou droits.

Cette taxe est due à raison des immeubles et des droits immobiliers possédés au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Il est prévu néanmoins que les entités juridiques suivantes peuvent s'en exonérer, sous certaines conditions :

- les organisations internationales, les États souverains et leurs subdivisions politiques et territoriales ;
- les entités juridiques qui ne sont pas considérées comme étant à prépondérance immobilière ;
- les entités juridiques cotées ;
- les entités juridiques établies dans l'Union européenne ou dans un pays ou territoire lié à la France par une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou dans un État lié à la France par un traité leur permettant de bénéficier du même traitement que les entités juridiques qui ont leur siège en France.

Sont visées les entités juridiques qui réalisent de faibles investissements dans l'immobilier français, les organismes ou autres institutions ayant pour objet de gérer des régimes de retraites ou reconnus d'utilité publique ou dont la gestion est désintéressée, les entités juridiques qui réalisent des investissements immobiliers (OPCI et entités étrangères soumises à une réglementation équivalentes), celles qui communiquent ou s'engagent à communiquer à l'administration fiscale la situation, la consistance et la valeur des immeubles possédés au 1^{er} janvier de chaque année, l'identité et l'adresse de chacun des actionnaires, associés ou autres membres, ainsi que le nombre des actions, parts ou autres droits détenus par chacun d'entre eux et enfin celles qui déclarent annuellement les informations précitées. Cette dernière exonération peut être accordée globalement ou partiellement au prorata des actionnaires, associés ou autres membres dont les entités juridiques ont connaissance. Les entités juridiques sont néanmoins dispensées de déclarer leurs associés, actionnaires et autres membres qui détiennent moins de 1 % de leur capital.

Les entités juridiques redevables de la taxe de 3 % doivent souscrire au plus tard le 15 mai de chaque année une déclaration 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. Cette déclaration doit être accompagnée du paiement de la taxe.

QUATRIÈME PARTIE

LES IMPÔTS DIRECTS LOCAUX

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

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

Les impôts locaux sont perçus par l'État au profit des collectivités territoriales (régions, départements, communes) et des établissements publics de coopération intercommunale.

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

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

Il existe de nombreuses exonérations permanentes ou temporaires.

Le produit des quatre principaux impôts directs locaux s'est élevé en 2008 à 65,05 milliards d'euros. Il est estimé pour l'année 2009 à 69,85 milliards d'euros.

CHAPITRE 1

LA TAXE FONCIERE SUR LES PROPRIETES BATIES

La taxe foncière sur les propriétés bâties est établie annuellement à raison des propriétés bâties situées en France à l'exception de celles qui font l'objet d'exonérations permanentes (propriétés publiques, bâtiments ruraux à usage agricole...) ou temporaires (en faveur des entreprises nouvelles ou innovantes, ou destinées à favoriser le développement immobilier, dans le cadre de la politique de la ville ou de l'aménagement du territoire).

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

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

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

La taxe est due par la personne propriétaire du bien au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Des exonérations ou des dégrèvements d'office sont accordés, sous certaines conditions de ressources et de cohabitation, aux personnes âgées ou handicapées et de condition modeste.

Le produit en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties s'est élevé en 2008 à 26,03 milliards d'euros et il est estimé pour l'année 2009 à 28,07 milliards d'euros.

CHAPITRE 2

LA TAXE FONCIERE SUR LES PROPRIETES NON BATIES

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

Elle est perçue au profit des collectivités territoriales et de leurs établissements publics de coopération intercommunale.

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

La base d'imposition servant au calcul de la taxe foncière sur les propriétés non bâties est fixée à 80 % de la valeur locative cadastrale des propriétés, telle qu'elle résulte des évaluations foncières mises à jour par l'administration.

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

Le produit de la taxe foncière sur les propriétés non bâties s'est élevé en 2008 à 1,12 milliard d'euros et il est estimé pour l'année 2009 à 1,17 milliard d'euros.

CHAPITRE 3

LA TAXE D'HABITATION

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

En outre, depuis 2007, sous réserve que la taxe annuelle sur les logements vacants ne soit pas applicable sur leur territoire, les communes peuvent assujettir à la taxe d'habitation des logements vacants depuis cinq ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

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

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

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

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

Le produit de la taxe d'habitation s'est élevé en 2008 à 14,56 milliards d'euros. Il est estimé pour l'année 2009 à 15,73 milliards d'euros.

CHAPITRE 4

LA TAXE PROFESSIONNELLE

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

Diverses exonérations sont prévues. Ces exonérations peuvent être permanentes (activités exercées par l'État, les collectivités territoriales et les établissements publics, activités et organismes agricoles, établissements privés d'enseignement, certaines activités artisanales, presse...) ou temporaires (exonérations accordées dans le cadre de l'aménagement du territoire, de la politique de la ville ou en faveur des entreprises nouvelles, créées pour la reprise d'une entreprise industrielle en difficulté, innovantes ou dans un pôle de compétitivité, ou encore en faveur des PME implantées en Corse).

La base d'imposition de la taxe professionnelle est, dans tous les cas, constituée par la valeur locative des immobilisations passibles de taxe foncière (immobilisations bâties et non bâties) dont le redevable avait, pour les besoins de sa profession, la disposition au cours d'une période de référence qui est, en règle générale, l'avant-dernière année civile précédant celle de l'imposition.

Cette base est complétée par la valeur locative des équipements et biens mobiliers (EBM) dont le redevable a disposé pendant la même période.

Toutefois, deux catégories de contribuables ne sont pas imposées sur leurs EBM : il s'agit, d'une part, des redevables sédentaires dont les recettes annuelles n'excèdent pas 61 000 € s'il s'agit de prestations de services et de 152 500 € dans les autres cas et d'autre part, des titulaires de bénéfices non commerciaux (BNC), des intermédiaires de commerce et des agents d'affaires, qui emploient moins de cinq salariés et ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés de plein droit ou sur option.

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

La base d'imposition ainsi déterminée fait ensuite l'objet de réductions ou d'abattements.

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

La taxe est établie dans chaque commune où le redevable dispose de locaux ou de terrains. Par principe, elle est due pour l'année entière par le redevable qui exerce une activité imposable et non exonérée au 1^{er} janvier sur la base des éléments d'imposition existant au dernier jour de la période de référence, sous réserve d'un certain nombre d'exceptions.

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

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

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

Il est prévu diverses mesures d'allègement des cotisations, tels le dégrèvement pour réduction d'activité, le dégrèvement au titre des investissements nouveaux (DIN), le dégrèvement permanent pour les EBM acquis ou créés entre le 23/10/2008 et le 31/12/2009 ou le plafonnement des cotisations en fonction de la valeur ajoutée (PVA) produite par l'entreprise au cours de l'année au titre de laquelle la taxe professionnelle est due. Les dégrèvements sont pris en charge par l'État et partiellement pris en charge par les collectivités territoriales en ce qui concerne le PVA.

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

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

Le produit de la taxe professionnelle s'est élevé en 2008 à 23,34 milliards d'euros. Il est estimé à 24,88 milliards d'euros pour 2009.

CHAPITRE 5

LES AUTRES TAXES LOCALES

I - TAXES ADDITIONNELLES

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

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

Le produit de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères s'est élevé à 4,80 milliards d'euros en 2007. Il est estimé à 5,34 milliards d'euros pour 2009.

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

II - TAXES SPÉCIALES D'ÉQUIPEMENT

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

En 2007, le produit des taxes spéciales d'équipement s'est élevé à 219 millions d'euros. Son montant est estimé à 237 millions d'euros pour 2009.

LEXIQUE

Abattement	Somme forfaitaire déduite de la base imposable.
Acte sous seing privé	Acte écrit rédigé par un particulier et comportant la signature manuscrite des parties.
Action	Titre de propriété négociable émis par une société de capitaux en représentation d'une partie de son capital.
Assiette	<ul style="list-style-type: none">- Ensemble de règles ou d'opérations tendant à déterminer les éléments (bénéfice, chiffre d'affaires...) qui doivent être soumis à l'impôt.- Élément retenu pour le calcul de l'impôt pour l'application du tarif (l'assiette est alors synonyme de base).
Assujetti	Personne soumise à un impôt
Avis d'imposition	Document administratif sur lequel figurent les éléments servant de base au calcul de l'impôt, le montant des sommes à payer, les conditions de leur exigibilité et la date de leur mise en recouvrement.
Avis de non-imposition ou d'imposition non mise en recouvrement	Document administratif adressé au contribuable précisant qu'il n'a pas d'impôt à payer.
Budget	<ul style="list-style-type: none">- Ensemble de textes législatifs par lesquels sont prévues et autorisées les recettes et les dépenses annuelles de l'État.- Ensemble des comptes qui décrivent pour une année civile toutes les ressources et charges de l'État.- Ensemble des comptes qui décrivent les crédits d'un ministère pour une année civile.

Champ d'application	Ensemble des biens, activités, situations ou opérations concernés par une disposition fiscale et limites d'application de cette disposition dans le temps et dans l'espace.
Contribuable	Personne qui supporte directement la charge des contributions, impôts, droits ou taxes dont le recouvrement est autorisé par la loi.
Crédit d'impôt	Créance fiscale imputable sur un impôt.
Décote	Méthode de diminution de l'impôt théoriquement dû.
Déduction	Somme soustraite du bénéfice brut ou du revenu brut.
Domicile fiscal	<p>Une personne est considérée comme ayant en France son domicile fiscal lorsqu'elle se trouve dans l'une au moins des quatre situations suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> . avoir son foyer en France ; . avoir son lieu de séjour principal en France ; . exercer, à titre non accessoire, une activité professionnelle en France ; . avoir le centre de ses intérêts économiques en France. <p>Par ailleurs, sont également considérés comme ayant leur domicile fiscal en France les agents de l'État qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un État étranger et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus.</p>
Encaissement	Paiement reçu en espèces et, par extension, paiement reçu par chèque, virement ou par inscription au crédit d'un compte.
Exigibilité	Droit que le Trésor public peut faire valoir, à partir d'un moment donné, auprès du débiteur de l'impôt pour obtenir le paiement de cet impôt.
Exonération	Dispense d'impôt sous certaines conditions fixées par la loi.
Fait générateur	Fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité d'un impôt ou d'une taxe.

Foyer fiscal	<p>Le foyer fiscal est le lieu où un contribuable habite normalement, c'est-à-dire le lieu de la résidence habituelle, à condition que cette résidence (en France) ait un caractère permanent.</p> <p>Le foyer fiscal constitue par ailleurs l'entité familiale de base retenue pour déterminer l'IR.</p>
Franchise	Technique consistant à ne pas percevoir l'impôt lorsque le montant théoriquement dû de l'impôt ou du chiffre d'affaires n'atteint pas un chiffre minimum.
Imposable	Désigne la situation fiscale d'une personne ou d'une opération qui, par son activité ou sa nature, entre dans le champ d'application de l'impôt.
Liquidation	Opération de calcul de l'impôt par application du taux ou du tarif à la base imposable.
Meubles meublants	Objets servant à garnir et à meubler un appartement ou une maison.
Obligation	Titre de créance négociable productif d'intérêts, émis par une société ou une collectivité publique, en contrepartie d'un prêt.
Patrimoine	Ensemble des biens d'une personne physique ou d'une personne morale.
Personne morale	Groupement ayant une existence juridique propre.
Prescription	Délai au terme duquel l'action publique ne peut plus être entreprise.
Quotient familial	Dispositif permettant de proportionner l'IR au nombre de personnes composant le foyer fiscal. Il consiste à diviser le revenu imposable du foyer fiscal concerné par le nombre de "parts", ce nombre dépendant de la situation de chaque contribuable et du nombre de personnes considérées comme étant fiscalement à sa charge.

Recouvrement	Synonyme d'encaissement. La mise en recouvrement est l'opération par laquelle la créance du Trésor devient certaine à une date déterminée.
Redevable	Personne à qui incombe le paiement d'un impôt.
Réduction	Atténuation d'impôt.
Résidence principale	Habitation où réside habituellement un contribuable.
Rôle	Liste des contribuables indiquant le montant de l'impôt qu'ils ont à payer.
Valeur locative	Loyer que produirait un immeuble s'il était loué. On distingue la valeur locative cadastrale qui est fixée par l'administration, lors de l'achèvement des locaux ou lors de révisions périodiques, de la valeur locative réelle qui correspond au prix du marché.

ANNEXES

Liste des États avec lesquels la France a conclu une convention destinée à éviter les doubles impositions (liste des conventions en vigueur au 30 juin 2009)

Signification des abréviations :

- A : avenant ;
- AP : accord particulier ;
- C : convention ;
- D : donations ;
- DE : droits d'enregistrement ;
- EDL : échange de lettres ;
- IF : impôt sur la fortune ;
- IR : impôts sur les revenus ;
- S : droits de successions.

PAYS	Date de la convention	Impôts visés
Afrique du Sud	C 8 novembre 1993	IR-IF
Algérie	C 17 octobre 1999	IR-IF-S
Albanie	C 24 décembre 2002	IR-IF
Allemagne	C et EDL 21 juillet 1959 A 9 juin 1969 A 28 septembre 1989 A 20 décembre 2001 AA 16 février 2006 C 12 octobre 2006	IR-IF IR Travailleurs frontaliers et missions temporaires S-D
Arabie Saoudite	C 18 février 1982EDL 20 décembre 1988 et 22 février 1989 A 2 octobre 1991 EDL 16 juin 1993 et 31 octobre 1993 EDL 3 janvier 1994 et 3 mai 1995 EDL 9 septembre 1998 et 2 janvier 1999 EDL 14 avril 2003 et 6 juillet 2003 EDL 17 novembre et 30 décembre 2008	IR-IF-S
Argentine	C 4 avril 1979 A 15 août 2001	IR-IF

Arménie	C 9 décembre 1997 A 5 février 2003 et 3 février 2004	IR-IF
Australie	C 13 avril 1976 A 19 juin 1989 A 20 juin 2006	IR
Autriche	C 26 mars 1993 C 26 mars 1993	IR-IF S-D
Azerbaïdjan	C 20 décembre 2001	IR-IF
Bahrein	C 10 mai 1993	IR-IF-S
Bangladesh	C 9 mars 1987	IR
Belgique	C 12 août 1843 C 10 mars 1964 A 15 février 1971 A 8 février 1999 C 20 janvier 1959	Echange de renseignements IR S-DE
Bénin	C 27 février 1975	IR-S-DE
Bolivie	C 15 décembre 1994	IR-IF
Bosnie-Herzégovine	EDL 3 et 4 décembre 2003	IR
Botswana	C 15 avril 1999	IR
Brésil	C 10 septembre 1971 AA 5 février et 4 mars 1974	IR
Bulgarie	C 14 mars 1987	IR
Burkina-Faso	C et EDL 11 août 1965 A 3 juin 1971	IR-S-DE
Cameroun	C 21 octobre 1976 A 31 mars 1994 A 28 octobre 1999	IR-S-DE
Canada	C 2 mai 1975 A 16 janvier 1987 A 30 novembre 1995	IR-IF-D-S
Province du Québec	Entente fiscale du 1 ^{er} septembre 1987 A 3 septembre 2002	IR

Centrafrique	C 13 décembre 1969 EDL 13 et 16 décembre 1969	IR-S-DE
Chili	C 7 juin 2004	IR-IF
Chine	C 30 mai 1984	IR
Chypre	C 18 décembre 1981	IR-IF
Congo	C 27 novembre 1987	IR-S-DE
Corée (République de)	C 19 juin 1979 A 9 avril 1991	IR
Côte d'Ivoire	C et EDL 6 avril 1966 A 25 février 1985 A 19 octobre 1993 AP 16 mai et 14 juin 1995	IR-S-DE IR (Rémunérations publiques)
Croatie	C 19 juin 2003	IR
Danemark ³⁹	EDL du 28 février 1930 sur la navigation	
Egypte	C 19 juin 1980 A 1 ^{er} mai 1999	IR-IF
Emirats arabes unis	C et EDL 19 juillet 1989 A 6 décembre 1993	IR-IF-S
Equateur	C 16 mars 1989	IR
Espagne	C 8 janvier 1963 C 10 octobre 1995 EDL 19 février 1998 EDL 26 novembre 2002 EDL 1 ^{er} mars et 22 avril 2005 EDL 22 décembre 2003 et 1 ^{er} mars 2005	S IR-IF
Estonie	C 28 octobre 1997	IR-IF

³⁹ Convention du 8 février 1957 dénoncée par le gouvernement danois le 10 juin 2008. Cette convention n'est plus en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2009.

États-Unis d'Amérique	C 24 novembre 1978 C 31 août 1994 EDL 19 et 20 décembre 1994 A 8 décembre 2004 A 8 décembre 2004	S-D IR-IF IR S-D
Ethiopie	C 15 juillet 2006	IR
Finlande	C 25 août 1958 C 11 septembre 1970	S IR-IF
Gabon	C et EDL 21 avril 1966 A 23 janvier 1973 A 2 octobre 1986 EDL 18 avril et 23 juin 1989 C 20 septembre 2008	IR-S-DE IR-IF-DE-S
Ghana	C 5 avril 1993	IR
Grèce	C 21 août 1963	IR
Guinée	C 15 février 1999	IR-IF-S-D
Hongrie	C 28 avril 1980	IR-IF
Inde	C 29 septembre 1992	IR-IF
Indonésie	C 14 septembre 1979	IR-IF
Iran	C 7 novembre 1973	IR
Irlande	C 21 mars 1968	IR
Islande	C 29 août 1990	IR
Israël	C 31 juillet 1995	IR-IF
Italie	C et EDL 5 octobre 1989 et 20 décembre 2000 C 20 décembre 1990	IR-IF D-S
Jamaïque	C 9 août 1995	IR
Japon	C 3 mars 1995 A 11 janvier 2007	IR
Jordanie	C et EDL 28 mai 1984	IR
Kazakhstan	C 3 février 1998	IR – IF

Koweït	C 7 février 1982 EDL des 17 août et 18 octobre 1988 C 27 septembre 1989 A 27 janvier 1994	IR-IF-S
Lettonie	C 14 avril 1997	IR - IF
Liban	C 24 juillet 1962	IR-S
Libye	C 22 décembre 2005	IR
Lituanie	C 7 juillet 1997	IR-IF
Luxembourg	C 1 ^{er} avril 1958 A et EDL 8 septembre 1970 A 24 novembre 2006	IR-IF IR
Ancienne République yougoslave de Macédoine	C 10 février 1999	IR-IF
Madagascar	C et EDL 22 juillet 1983	IR
Malaisie	C 24 avril 1975 A 31 janvier 1991	IR
Malawi	La convention franco-britannique du 14 décembre 1950 continue à produire ses effets dans les relations entre la France et le Malawi. EDL 5 novembre 1963 EDL 31 décembre 1963	IR
Mali	C et EDL 22 septembre 1972	IR-S-DE
Malte	C 25 juillet 1977 A 8 juillet 1994	IR-IF
Maroc	C et EDL 29 mai 1970 A 18 août 1989 AA 5 et 14 décembre 1983	IR-S-DE
Maurice (Ile)	C 11 décembre 1980	IR-IF
Mauritanie	C et EDL 15 novembre 1967 AA 8 mars 1994	IR-S-DE
Mexique	C 7 novembre 1991	IR

Monaco	C 1 ^{er} avril 1950 C et EDL 18 mai 1963 et EDL 9 décembre 1966 A 25 juin 1969 EDL 6 août 1971 A 26 mai 2003	S Convention fiscale de nature particulière qui n'a pas principalement pour objet d'éviter les doubles impositions
Mongolie	C 18 avril 1996	IR-IF
Namibie	C 29 mai 1996	IR-IF
Niger	C et EDL 1 ^{er} juin 1965 A 16 février 1973	IR-S-DE
Nigeria	C 27 février 1990	IR
Norvège	C 19 décembre 1980 A 14 novembre 1984 A 7 avril 1995 A 16 septembre 1999	IR-IF
Nouvelle-Zélande	C 30 novembre 1979	IR
Oman	C et EDL 1 ^{er} juin 1989 A 22 octobre 1996	IR-S IR-S-IF
Ouzbékistan	C 22 avril 1996	IR-IF
Pakistan	C 15 juin 1994	IR
Panama	EDL 6 avril 1995 et 17 juillet 1995 (ne constitue pas une convention)	IR
Pays-Bas	C 16 mars 1973 A 7 avril 2004	IR-IF
Philippines	C 9 janvier 1976 A 26 juin 1995	IR IR-IF
Pologne	C 20 juin 1975	IR-IF
Portugal	C 14 janvier 1971 AP et EDL 3 juin 1994	IR D-S
Qatar	C 4 décembre 1990 EDL 12 janvier 1993 A 14 janvier 2009	IR-IF-S
Roumanie	C 27 septembre 1974	IR-IF

Royaume-Uni	C 22 mai 1968 A 10 février 1971 A 14 mai 1973 A 12 juin 1986 A 15 octobre 1987 C 21 juin 1963	IR S
Russie	C 26 novembre 1996	IR-IF
Sénégal	C et EDL 29 mars 1974 A 16 juillet 1984 A 10 janvier 1991	IR-S-DE
Serbie-et-Monténégro	A 26 mars 2003	IR
Singapour	C 9 septembre 1974	IR
Slovaquie	C 1 ^{er} juin 1973 (Tchécoslovaquie)	IR-IF
Slovénie	C 7 avril 2004	IR-IF
Sri Lanka	C 17 septembre 1981	IR
Suède	C 24 décembre 1936 A 1 ^{er} juillet 1963 C 8 juin 1994 C 27 novembre 1990 EDL des 14 et 18 mars 1991	S S-D IR-IF
Suisse	C 31 décembre 1953 C 9 Septembre 1966 A 3 décembre 1969 EDL 14 février et 2 juin 2006 EDL 5 et 13 décembre 2006 AP 11 avril 1983 (complété par EDL 25 avril et 8 juin 1984 et modifié par EDL 2 et 5 septembre 1985) EDL 21 et 24 février 2005 EDL 5 et 12 juillet 2007 A 22 juillet 1997 AP 30 octobre 1979	S IR-IF IR (travailleurs frontaliers) D-S

Syrie	C 17 juillet 2004 EDL du 16 décembre 2004	IR
Tchèque (République)	C 1 ^{er} juin 1973 (Tchécoslovaquie) C 28 avril 2003	IR-IF
Thaïlande	C 27 décembre 1974 EDL 20 août 1999 et 6 mars 2000	IR
Togo	C 24 novembre 1971 EDL 25 et 26 novembre 1971	IR-S-DE
Trinité et Tobago	C 5 août 1987	IR
Tunisie	C 28 mai 1973	IR-S-DE
Turquie	C 18 février 1987	IR
Ukraine	C 31 janvier 1997	IR-IF
Ex-URSS (États membres de la CEI)	C 4 octobre 1985 EDL 14 mars 1967	IR Régime fiscal des brevets soviétiques en France et des brevets soviétiques en ex-URSS.
Vénézuela	C 7 mai 1992	IR
Viêt Nam	C 10 février 1993	IR-IF
Yougoslavie (ex)	C 28 mars 1974	IR
Zambie	Cf. Malawi	IR
Zimbabwe	C 15 décembre 1993	IR-IF

Collectivités particulières et territoires français d'Outre-Mer avec lesquels la République française a conclu une convention fiscale

PAYS	Date de la convention	Impôts visés
Mayotte	27 mars et 8 juin 1970	IR-S-DE
Nouvelle-Calédonie	31 mars et 5 mai 1983	IR-S-DE-D
Polynésie française	28 mars et 28 mai 1957	Impôts sur les RCM
Saint-Pierre-et-Miquelon	30 mai 1988	IR-S-DE-D

La structure du prélèvement fiscal

EVALUATION DES RECETTES PERÇUES PAR L'ÉTAT EN 2009

Recettes fiscales

en millions d'euros

Taxe sur la valeur ajoutée ⁴⁰	138 331
Impôt sur le revenu ²	52 805
Impôt sur les sociétés ²	52 009
Taxe intérieure sur les produits pétroliers	15 594
Autres contributions fiscales	17 122
Total des recettes fiscales nettes	275 861

Recettes non fiscales

Total des recettes non fiscales nettes	22 669
<u>Total des recettes nettes avant prélèvements :</u>	298 530

Prélèvements sur les recettes de l'État

Au profit des collectivités territoriales	- 52 393
Au profit des Communautés européennes	- 18 900
Total des prélèvements sur les recettes de l'État	- 71 293

* *

TOTAL DES RECETTES NETTES DE L'ÉTAT⁴¹ 227 237

⁴⁰ Produits nets.

⁴¹ Hors budget annexes et comptes spéciaux.