

## INTRODUCTION GENERALE.

### 1. - **Définition du droit fiscal**

Le droit fiscal n'est qu'une branche de la science fiscale ; celle-ci n'est elle-même qu'une partie de la science financière.

#### **Science financière et science fiscale**

Les problèmes de l'impôt sont étroitement liés à ceux du budget, du trésor, de l'emprunt et de la monnaie : l'ensemble de ces problèmes constitue l'objet de la science financière.

La science fiscale étudie les problèmes juridiques, économiques, sociologiques et politiques relatifs à l'impôt.

#### **Science fiscale et droit fiscal**

La science fiscale comprend nécessairement la théorie générale de l'impôt. Celle-ci saisit le fait fiscal en lui-même, définit le concept d'impôt, analyse ses éléments constitutifs, procède aux classifications des différents types d'impôts, examine les caractéristiques de chacun d'eux pour aboutir à la notion de système fiscal.

Mais le phénomène fiscal ne peut être isolé. On ne peut découvrir sa véritable signification que si on le replace dans son environnement. La science fiscale comporte ainsi plusieurs aspects.

Des aspects économiques, sociologiques et politiques : dans les finances modernes, la théorie générale de l'impôt devient ainsi de plus en plus une théorie économique, socio-psychologique et politique de l'impôt.

Des aspects juridiques: la science fiscale étudie, outre le régime juridique des différents impôts, les conditions d'élaboration et d'application de la loi fiscale, les organes compétents en matière fiscale, les prérogatives de l'administration, les garanties accordées aux contribuables, les rapports entre le fisc et les contribuables, et enfin le contentieux fiscal.

Ce champ d'étude est plus spécialement celui du droit fiscal.

Le droit fiscal peut être défini, dans une première approche, comme l'ensemble des règles juridiques relatives à l'impôt.

Quelle part faire au politique, à l'économique ou au social et à la règle de droit ?

La règle de droit peut trouver son explication dans un certain nombre de faits ou de motivations politiques, économiques ou sociales. Ces aspects doivent être mis en relief pour éclairer l'exposé juridique, du moins chaque fois qu'on le peut, car il est parfois difficile de donner une explication satisfaisante de telle ou telle disposition. Bien plus, les règles du droit fiscal ne répondent pas toujours à des critères "objectifs et rationnels", suivant la formule utilisée par le Conseil constitutionnel pour censurer certaines dispositions de loi (V. infra, titre 4, le contrôle de la loi au regard du principe d'égalité devant l'impôt).

C'est cependant pour une autre raison qu'il apparaît nécessaire de privilégier la règle de droit dans un cours consacré à la fiscalité.

Il n'existe pas d'autre domaine de l'action administrative, sauf peut-être celui des interventions sociales, qui soit autant "*juridicisé*" que la fiscalité.

Le juridisme exacerbé de la fiscalité, qui se manifeste par une utilisation intensive des techniques législatives et réglementaires et par la prolifération des textes de toute nature, loin de marquer un progrès de l'Etat de droit et de conforter le principe de légalité, affaiblit l'idée même de droit et représente une menace permanente pour les libertés individuelles. Or, notre système fiscal est devenu de plus en plus oppressif depuis les années 1970. Le droit fiscal ne peut ainsi être considéré ni traité comme une matière purement technique; il s'agit aussi, et par excellence, d'un domaine où la défense des droits fondamentaux et de la liberté doit être un objectif prioritaire. Or, c'est en se plaçant sur le terrain du droit que l'on défend le plus efficacement les droits du citoyen-contribuable; c'est seulement le recours aux principes fondamentaux du droit qui permet de limiter les abus de l'Etat fiscal.

La fiscalité n'est plus seulement une matière juridique, économique et sociale : elle est devenue un enjeu politique majeur. Nos libertés sont encore menacées par suite de l'accélération du processus d'intégration communautaire et des abandons successifs de la souveraineté nationale. La France a perdu son indépendance fiscale. Elle n'a plus la maîtrise de son système fiscal, ni donc la possibilité d'en entreprendre une réforme d'ensemble. Cette situation ne lui permet plus, en particulier, de garantir la justice fiscale; l'intégration communautaire a entraîné notamment la rupture de l'équilibre entre la fiscalité du travail et la fiscalité du capital. Il n'est pas possible d'observer une stricte neutralité sur l'intérêt vital qui s'attache désormais à la défense de la souveraineté nationale.

## **2. - La double notion du droit fiscal**

Il existe une double notion du droit fiscal. La distinction qu'il convient de faire à ce sujet n'est pas sans évoquer celle qui est faite traditionnellement pour le droit administratif.

Dans le système français, les règles de droit applicables à l'activité administrative sont de deux ordres.

Les unes sont des règles spéciales, foncièrement différentes de celles du droit privé. Elles sont appliquées par les tribunaux administratifs ; leur ensemble forme un droit autonome. Les autres sont des règles de droit privé ; elles sont appliquées par les tribunaux judiciaires.

En tant que corps de règles juridiques, le droit administratif peut ainsi être défini, soit dans un sens large, soit dans un sens étroit. *Lato sensu*, il comprend toutes les règles juridiques de droit public et de droit privé applicables à l'administration; il est alors entendu comme « *le droit de l'administration* ». *Stricto sensu*, le droit administratif est défini d'après son contenu, et corrélativement d'après les tribunaux lui l'appliquent; il s'agit alors uniquement de règles spéciales différentes du droit privé.

La définition du droit fiscal soulève un problème analogue.

*a) La conception étroite du droit fiscal.*

Le droit fiscal est présenté, de ce point de vue, comme une matière spéciale, irréductible à toute autre, ayant ses concepts et ses normes propres. C'est le domaine de l'exorbitant, des dérogations au droit commun, celui où l'Etat exerce au plus haut point ses prérogatives et ses privilèges de puissance publique.

Dans cette conception étroite, le droit fiscal comprend l'ensemble des règles spéciales de la fiscalité, sans équivalent en droit privé ou même en droit public général.

Cette partie de la fiscalité n'est pas d'ailleurs la plus difficile à appréhender. Il s'agit d'un corps de principes assez rigides, fixés parfois depuis longtemps et qui sont très largement à l'abri des fluctuations de la législation.

*b) La conception extensive du droit fiscal.*

Cette conception correspond en quelque sorte au droit fiscal appliqué, celui que l'on retrouve dans les différents secteurs de la fiscalité considérés comme autant de centres d'intérêt (fiscalité personnelle, fiscalité de l'entreprise, fiscalité immobilière, etc ... ), ou dans les régimes des différents impôts (impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, TVA, droits d'enregistrement, etc).

Le droit fiscal se caractérise dans ces domaines d'application par une interpénétration des règles spéciales de la fiscalité, exorbitantes du droit commun, et des règles du droit commun, qu'il s'agisse pour celles-ci, des règles du droit privé (droit civil, droit commercial, droit du travail, droit de la sécurité sociale, etc.) ou du droit administratif

La connaissance de ce domaine du droit fiscal soulève des problèmes beaucoup plus ardues. Ce serait une erreur de croire qu'il suffit de juxtaposer ou de combiner les règles du droit commun et les règles spéciales pour dominer la matière. La règle spéciale, en s'intégrant dans les régimes mixtes de la fiscalité, agit très souvent comme un facteur de mutation des catégories traditionnelles du droit commun.

C'est tout un esprit qu'il faut acquérir pour saisir la véritable portée des dispositions du droit fiscal et l'on n'y parvient que progressivement, par l'étude, la pratique et l'actualisation permanente des connaissances.

Ces difficultés font aussi tout l'intérêt, à la fois théorique et pratique, de la matière. La conception extensive du droit fiscal s'impose au moins pour deux séries de raisons.

En premier lieu, le droit fiscal, même considéré comme corps de règles spéciales, ne peut être pleinement compris s'il est dissocié de l'ensemble de notre système juridique. Si l'on veut expliquer ces règles, il est nécessaire de prendre en considération leur contenu, l'esprit qui les anime, le but auquel elles répondent, pour montrer en quoi et pourquoi elles diffèrent des règles du droit public et du droit privé. L'étude du droit fiscal doit donc comprendre nécessairement une comparaison avec les règles du droit administratif, du droit commercial, du droit civil, etc... Pour saisir le caractère particulier des techniques propres au droit fiscal, il faut comparer, par exemple, le rôle ou l'avis de mise en recouvrement avec l'état exécutoire du droit administratif, le foyer fiscal, avec la famille du droit civil, la notion fiscale d'entreprise avec celle du droit commun etc...

En second lieu, le droit fiscal n'est pas seulement un droit spécial. Il s'applique à des situations qui relèvent principalement du droit commun (relations de famille, de travail, d'affaires, propriété et gestion d'immeubles, gestion d'un portefeuille, etc ...). Sous peine de bouleverser en permanence l'ordre juridique, ses normes ne peuvent être fondamentalement différentes de celles qui régissent ces situations. Il est donc largement tributaire non seulement du droit public (droit constitutionnel, droit administratif), mais aussi et même surtout du droit privé (droit civil, droit commercial, droit des sociétés, règles de la comptabilité privée, droit du travail et de la sécurité sociale, etc).

Ce lien de dépendance s'établit de plusieurs manières ; c'est là tout le problème de l'autonomie et du degré de l'autonomie du droit fiscal qu'il faudra reprendre par la suite.

On n'en retiendra pour l'instant qu'un seul aspect. Le droit fiscal est en grande partie un droit de référence. Dans de multiples dispositions, la législation fiscale se borne à se référer à des notions, des normes, des institutions du droit commercial ou du droit civil. La question qui se pose est de savoir s'il s'agit d'un simple renvoi aux catégories et aux règles de droit privé ou si le droit fiscal ne leur fait pas subir certaines transformations en les utilisant. Effectivement, les emprunts qu'il fait aux autres branches du droit

se caractérisent souvent par une altération des règles du droit commun. Pour ne citer que ces exemples, les plus simples qui soient, il existe ainsi une notion spécifique d'entreprise et une notion de foyer qui est très largement indépendante de l'institution de la famille du droit civil.

L'objet du droit fiscal déborde donc nécessairement le cadre de la législation fiscale proprement dite. Le droit fiscal ne comprend pas seulement des règles spéciales ; il englobe aussi les autres règles de droit public ou de droit privé auxquelles il se réfère et qui sont appliquées à l'établissement et au recouvrement de l'impôt. Toutes ces règles se fondent cependant dans un système de droit unique et cette fusion entraîne d'importantes conséquences, notamment du point de vue contentieux.

Il en résulte encore que le droit fiscal est par nature pluridisciplinaire ; il se trouve au carrefour de toutes les disciplines. Il appartient et aux publicistes, et aux privatistes.

On peut seulement considérer que toute l'ossature du droit fiscal est faite de règles spéciales et relève donc plutôt des disciplines du droit public. En revanche, le contenu du droit fiscal, qui est constitué aussi de règles du droit civil ou du droit commercial, est tout autant une matière de droit privé.

Un titre préliminaire est consacré à l'étude des critères du droit fiscal. On étudiera ensuite les techniques juridiques de l'impôt (titre 1), les sources du droit fiscal (titre 2), l'application du droit fiscal dans le temps (titre 3) et les principes fondamentaux du droit fiscal (titre 4)

Ce cours porte sur le droit fiscal général. Les pouvoirs de l'administration fiscale (contrôle, redressement, sanction) et le contentieux fiscal sont à étudier avec les procédures fiscales qui font partie désormais du cours de maîtrise.

## TITRE PRELIMINAIRE

### LES CRITERES DU DROIT FISCAL

La question est de savoir à quel signe il est possible de reconnaître que des règles font partie du droit fiscal. Cette recherche d'un critère d'application répond à la préoccupation de construire le droit fiscal autour d'une idée fondamentale.

1. - Le champ d'application du droit fiscal ne coïncide pas avec le domaine des rapports qui s'établissent entre l'administration fiscale et les contribuables. Il est beaucoup plus large ; par exemple, tout ce qui concerne l'élaboration de la loi d'impôt appartient au droit fiscal.

Par ailleurs, les services de la Direction générale des impôts n'ont pas qu'une activité fiscale. Ils ont aussi des attributions extra-fiscales. Plusieurs de ces missions concernent le secteur foncier (gestion du service du cadastre, évaluation d'immeubles, de droits immobiliers ou de fonds de commerce, administration du domaine de l'Etat, publicité des actes affectant la propriété foncière et immobilière). D'autres compétences, qui ont été transférées, à partir du 1er janvier 1993, à la Direction générale des douanes et droits indirects, intéressent l'élaboration et l'application de réglementations économiques et administratives dans les domaines de la viticulture, des sucres, des céréales, des oléagineux et produits dérivés, des tabacs et allumettes, des alcools, des débits de boissons et des jeux.

Il est aussi des activités qui participent d'attributions à la fois fiscales et économiques ; elles concernant notamment l'octroi d'agréments fiscaux dans le cadre de l'aménagement du territoire, la restructuration des entreprises, les investissements à l'étranger, les aides à certaines activités et à la recherche ainsi que le développement des DOM-TOM.

Le régime juridique de toutes ces activités est foncièrement différent de celui des activités fiscales.

2. - Le champ d'application du droit fiscal déborde aussi largement le domaine des compétences des juges de l'impôt. Ceux-ci ne sont compétents que pour connaître des contentieux individuels de l'assiette et du recouvrement. Le contentieux de l'annulation des actes réglementaires, ceux de la responsabilité de l'administration fiscale et de la juridiction gracieuse (remises et transactions, LPF art. L. 247) leur échappent ; ils relèvent de la compétence du juge administratif de droit commun ; mais ces contentieux ne peuvent pas être exclus du champ d'étude du droit fiscal.

Le critère principal du droit fiscal réside dans la notion d'imposition. Toutes les règles relatives à une imposition font nécessairement partie du droit fiscal.

Il s'ensuit que le droit fiscal a un champ d'application qui est plus étendu que celui du régime fiscal. Le régime fiscal est un ensemble de dispositions concernant l'établissement, le recouvrement, le contrôle et le contentieux de l'impôt qui s'applique uniformément aux impositions les plus importantes, et que l'on peut considérer pour cette raison comme commun à ces impositions. Or, de nombreux impôts ne sont pas soumis à ce régime.

Pour définir le domaine du droit fiscal, il ne suffit donc pas de définir la notion d'imposition (Chapitre 1) ; il faut préciser encore la notion de régime fiscal (Chapitre II).

## **CHAPITRE 1**

### **La notion d'imposition**

Imposition et impôt ne sont pas, d'un point de vue strictement juridique, des termes synonymes. La notion d'imposition ne peut cependant être définie que par rapport à celle d'impôt. Cette dernière pose plusieurs problèmes concernant la définition et la nature de l'impôt qui seront examinés dans autant de sections.

### **SECTION 1**

#### **La définition juridique de l'impôt**

Il existe une définition juridique de l'impôt, relativement précise, qu'il est possible de décomposer en ses éléments essentiels (sous-section 1). Cette définition permet de distinguer l'impôt d'autres types de prélèvements (sous-section 2). Il convient, après ces distinctions, d'apporter un certain nombre de précisions terminologiques, notamment sur la notion proprement dite d'imposition (sous-section 3).

#### **Sous-Section 1**

##### **Les éléments de la définition**

**L'impôt peut être défini comme un prélèvement pécuniaire, de caractère obligatoire, effectué en vertu de prérogatives de puissance publique, à titre définitif, sans contrepartie déterminée, en vue d'assurer le financement des charges publiques de l'Etat, des collectivités territoriales et des établissements publics administratifs.**

L'impôt ne peut être défini comme un prélèvement sur le patrimoine

des personnes privées. Les personnes publiques peuvent être assujetties également à l'impôt : c'est le cas, en particulier, des établissements publics qui sont soumis à l'impôt sur les sociétés sur les bénéfices tirés de l'exploitation de leurs services publics industriels et commerciaux, des communes, qui peuvent être assujetties à la TVA pour certaines activités, de l'Etat lui-même, qui est redevable de la taxe foncière pour les immeubles dont il est propriétaire, etc... L'imposition des personnes publiques, qui relève de régimes assez complexes, est d'ailleurs l'un des secteurs les plus intéressants de l'autonomie du droit fiscal à l'égard du droit administratif.

Il ne faut pas confondre la notion d'impôt avec le régime juridique de l'impôt, ni, par conséquent, valoriser la définition qui peut en être donnée par le recours à des principes de valeur constitutionnelle, tels que le principe d'égalité devant l'impôt ou le principe de nécessité de l'impôt, consacrés par les articles 13 et 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, que l'on examinera avec les principes fondamentaux du droit fiscal. Le législateur doit respecter ces principes et le Conseil constitutionnel peut censurer les dispositions de la loi fiscale qui n'y sont pas conformes. Mais on ne saurait faire du respect de ces principes constitutionnels un élément de la définition de l'impôt, sans entrer dans des discussions laborieuses et, de toute façon, stériles. Un prélèvement conserve le caractère d'impôt même si son régime juridique est contraire à un principe constitutionnel, tel que celui de l'égalité devant l'impôt (V. infra, titre 4, le cas particulier de l'impôt de solidarité sur la fortune).

Dans un ordre d'idée assez voisin, on pourrait évoquer la jurisprudence du Conseil d'Etat d'où il résulte que l'acte individuel d'imposition ne peut être considéré comme une décision "défavorable" au sens de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 11 juillet 1979 sur la motivation des actes administratifs. Cette conception lui a permis de justifier l'exclusion de certaines garanties de la procédure contradictoire de redressement dans le cas de rehaussement des bases de la taxe professionnelle (CE Avis du 4 nov. 1992, SA Lorenzy-Palanca, n° 138 380; RJF 1993, p. 7, concl. Gaeremynck; Dr. fisc. 1993, c. 1791. - V. l'abondante jurisprudence sur la question : Code de procédure fiscale, Dalloz, 2001, notes sous l'art. L. 56, p. 271).

Cette solution n'a été retenue que dans l'hypothèse qui vient d'être rappelée, mais on pourrait y voir la conséquence de ce principe fondamental du droit fiscal, de portée très générale, qu'est le principe de légalité de l'impôt, d'où il résulte que l'administration est dans une situation de compétence liée et a l'obligation d'établir l'impôt. Elle évoque aussi la disposition de l'article 101 de la Constitution du 24 juin 1793 qui affirmait que "*nul citoyen n'est dispensé de l'honorable obligation de contribuer aux charges publiques*". L'idée suivant laquelle la décision d'imposition ne peut être regardée comme "*défavorable*" est peut-être juridiquement et politiquement correcte. Il n'est pas cependant opportun d'intégrer dans la définition de l'impôt un élément qui pourrait paraître, du reste, comme une véritable provocation en ces temps de forte pression fiscale...



Il faut donc s'en tenir à une définition purement juridique, de caractère technique.

### **§ 1. - Un prélèvement pécuniaire**

Le caractère pécuniaire peut être examiné aux trois points de vue de l'assiette, de la liquidation et du recouvrement de l'impôt.

1. - L'assiette est le plus souvent constituée elle-même d'éléments monétaires. L'impôt est alors prélevé sur une certaine somme d'argent ou sur une valeur convertie en termes monétaires (lorsqu'il faut, par exemple, évaluer des avantages en nature). C'est le cas de l'impôt sur le revenu (IR), de l'impôt sur les sociétés (IS), de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), etc...

L'impôt peut aussi être basé sur des éléments matériels. Le droit indirect de consommation sur les alcools et les boissons alcooliques est calculé ainsi sur le nombre, et non pas la valeur pécuniaire d'hectolitres d'alcool pur (CGI art. 402 *bis* et s.).

De même, la taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers (TIPP). L'unité de perception est l'hectolitre et non pas la valeur de ces produits. Le tarif est, par exemple, de 374 Frs,52 par hectolitre sur le supercarburant sans plomb (Code des douanes, art. 265 ; arrêté du 19 mars 2001, JO 20 mars).

2. - En ce qui concerne la liquidation, le taux de l'impôt consiste le plus souvent en un certain pourcentage arithmétique par exemple du montant des revenus (IR) ou des bénéfices (I.S.), du chiffre d'affaires (TVA) ou des évaluations (droits d'enregistrement).

Le tarif à appliquer à la base peut aussi être constitué par une certaine somme d'argent: c' est le cas de la TIPP et, généralement des droits indirects, tel le droit sur la consommation des alcools qui vient d'être rappelé.

3. - C'est surtout au stade du recouvrement que le caractère pécuniaire de l'impôt prend toute sa signification. L'impôt est perçu en argent (remise d'espèces ou de chèques, virement à un compte bancaire ou postal).

La plupart des exceptions que comporte ce principe ont disparu. La première concernait la taxe des prestations que les communes avaient la faculté d'instituer en vue de pourvoir aux dépenses des voies communales et des chemins ruraux. Cette taxe pouvait être acquittée en nature, au moyen d'un certain nombre de journées de travail (en principe sept au maximum) que le redevable effectuait lui-même sur les voies de la commune. Les conseils municipaux avaient d'ailleurs la faculté d'exiger le paiement en argent d'une ou plusieurs ou même de la totalité des journées de prestations votées, quel que soit le nombre de celles-ci. La mise en oeuvre de la législation sur la modernisation des bases de la fiscalité directe locale a entraîné la suppression, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1974, de diverses taxes, dont la taxe des prestations.

La taxe de voirie qui avait le même objet et qui aurait appelé des observations analogues avait déjà été supprimée par la loi de finances pour 1971 (art. 65).

Le recouvrement en nature, qui évoque les corvées de l'ancien régime est un procédé totalement archaïque. Il n'est plus concevable que dans les pays en voie de développement où l'argent est rare et où ce mode de perception de l'impôt permet d'utiliser les services de personnes sans travail.

On notera que le cas des contributions spéciales pour dégradations causées aux voies des communes et des départements, qui peuvent être acquittées en nature, est tout à fait différent (V. *infra*).

L'une des rare exceptions qui subsistent aujourd'hui concerne le paiement par remise d'oeuvres d'art. Cette procédure, d'abord limitée au paiement des droits de succession, a été rendue applicable aux droits dus sur les mutations à titre gratuit entre vifs ainsi qu'au droit de partage. Prévue à l'article 1716 bis du CGI, elle s'inscrit dans le cadre des mesures qui tendent à assurer la protection du patrimoine national; elle répond à la préoccupation de lutter contre le transfert à l'étranger des oeuvres d'art françaises (S. Lavigne, La dation en paiement par remise d'oeuvres d'art, *AJDA* 1988, p. 38. – L. Julié, La fiscalité de la culture, Thèse Paris 2, 1999).

Une autre exception au principe du paiement en argent a été apportée par la loi de finances pour 1996, n° 95-1346 du 30 décembre 1995 (art. 26), qui a complété l'article 1716 bis du CGI. Les droits de mutation à titre gratuit et le droit de partage peuvent être acquittés par la remise d'immeubles situés dans les zones d'intervention du Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres définies à l'article L. 322-1 du Code de l'environnement, zones dont la situation ainsi que l'intérêt écologique ou paysager justifient la conservation à l'état naturel.

La loi prévoyant que l'impôt de solidarité sur la fortune est acquitté selon les mêmes règles que les droits de mutation par décès (CGI, art. 1723 ter – 00 A), le paiement de cet impôt peut être effectué suivant l'un ou l'autre de ces modes de paiement exceptionnels.

Cette procédure de règlement des droits est subordonnée à un agrément donné dans des conditions fixées par décret en Conseil d'État (Annexe II, art. 384 A et 384 A bis).

## § 2. - Un prélèvement de caractère obligatoire.

L'impôt est le nerf de la puissance publique. On ne saurait concevoir que les contribuables aient la faculté de déterminer eux-mêmes le principe de leur imposition, le montant de leurs cotisations et d'en fixer les modalités de recouvrement.

L'idée de consentement à l'impôt se situe sur un tout autre plan ; elle exprime simplement un idéal commun qui s'affirme dans le principe de la légalité fiscale (V. *infra* Titre 4).

Le principe d'autorité revêt deux aspects différents mais qui, compte tenu de la nature du prélèvement fiscal, sont étroitement liés. L'impôt n'est pas seulement obligatoire. Il est encore établi et recouvré en vertu des prérogatives de puissance publique, ainsi qu'on le verra sous la rubrique suivante (Par. 3).

Le caractère obligatoire de l'impôt n'est que l'expression juridique d'une réalité pleinement conforme au sens étymologique du mot.

Il s'agit d'un prélèvement imposé unilatéralement, d'une obligation qui pèse sur le contribuable. Un versement dont la détermination est subordonnée à l'accord de la personne qui doit le régler ne peut présenter le caractère d'une imposition au sens de l'article 34 de la Constitution (Cons. constit. décis. n° 89-268 DC du 29 déc. 1989, Loi de finances pour 1990, *RJF* 1990, p. 127 ; *DF* 1990, c. 57. - La question posée au Conseil constitutionnel portait sur la nature juridique du versement à l'Etat, par la Caisse des dépôts et consignations, d'une fraction du résultat net de son activité ; la Caisse est dotée d'un statut très particulier par une loi du 28 avril 1816 ; après avoir examiné les textes institutifs, le Conseil constate que la détermination de ce versement, dont le principe est posé par l'autorité législative, ne peut cependant être effectuée sans l'accord de la Caisse et qu'il s'ensuit qu'il n'a pas le caractère d'une imposition).

Le lien de droit en vertu duquel le contribuable peut être contraint par l'Etat de payer la dette d'impôt découle directement de la loi qui le constitue débiteur. Aucun acte de volonté du contribuable n'est susceptible d'intervenir dans ce rapport juridique qui, dans son principe et son contenu, est déterminé unilatéralement. L'obligation fiscale traduit essentiellement une relation de dépendance, l'une des plus étroites qui soient. Ce double caractère unilatéral et contraignant explique cependant la limite que comporte l'obligation fiscale dans tout Etat de droit : à savoir que **l'impôt ne peut être établi que par la loi**.

Le caractère obligatoire de l'impôt et le principe de la légalité fiscale sont ainsi étroitement liés.

Le principe du caractère obligatoire reçoit cependant un certain nombre d'exceptions ou de tempéraments. Ces dérogations sont toujours prévues par le législateur ; mais elles laissent place à une liberté de choix des contribuables ou à une décision de leurs représentants : c'est en ce sens que l'on peut parler d'une atténuation du caractère obligatoire de l'impôt.

1. Les exceptions concernent le principe même de la soumission ou de la non-soumission à l'impôt. L'énumération qui suit n'est nullement limitative; il s'agit simplement des cas les plus connus.

a/ Les régimes d'exonération sur demande du contribuable.

Une première exception intéresse les personnes dont la situation entre normalement dans le champ d'application de l'impôt, tel qu'il a été défini par la loi, mais qui sont exonérés de cet impôt par une disposition expresse de la loi. Toutes les exonérations ne s'appliquent pas de plein droit. Il en est qui dépendent de la volonté des intéressés : ils doivent en faire la demande pour en bénéficier (par ex. : les exonérations temporaires de la taxe foncière sur les propriétés non bâties, telle l'exonération pour les terrains ensemencés, plantés ou replantés en bois, art. 1395-1° et 1406-II du CGI). Il existe d'ailleurs des cas où la loi leur laisse peu de temps pour prendre leur décision; la demande d'exonération doit être présentée dans un certain délai et est rejetée au-delà (V. par ex. en matière de taxe d'apprentissage, un cas où la demande est rejetée au-delà de deux mois de retard : CE 8 avril 1998, req. n° 163.722, Bournat, RJF 1998, c. 671; BDCF 1998, n° 60, concl. Arrighi de Casanova; Dr. fisc. 1998, c. 1138).

La formule de l'exonération sur demande du contribuable peut apparaître inadaptée au but recherché, lorsque l'exonération est prévue notamment pour des raisons sociales. Les exonérations de ce type se transforment rapidement en exonérations de plein droit assorties éventuellement d'une mesure de dégrèvement d'office (par ex. : le dégrèvement d'office de la taxe d'habitation en faveur des personnes de condition modeste, art. 1414 et s. du CGI).

On notera déjà qu'à côté des exonérations qui sont subordonnées à une demande du contribuable et des exonérations de plein droit, il existe, en matière de TVA, des exonérations de caractère contraignant : parce que le contribuable ne peut y échapper en optant pour la TVA, ce qui s'explique par le fait que les exonérations de ce type sont instituées pour préserver l'intérêt du Trésor.

b/ L'option pour l'imposition. Cette exception vise des personnes qui deviennent imposables de leur propre chef, alors qu'elles pourraient échapper à l'imposition.

Cette hypothèse est celle de l'imposition volontaire : une personne va demander à être assujettie à l'impôt pour bénéficier des avantages qu'il comporte. Ce n'est donc pas un cas de "masochisme fiscal". C'est en particulier le système de l'option pour la TVA; le but de l'intéressé est de

bénéficier du droit à déduction des taxes qui grèvent ses acquisitions de produits ou services et de pouvoir transférer ce droit aux acquéreurs de ces mêmes produits et services (par ex. l'option susceptible d'être exercée dans certaines conditions par les personnes qui donnent en location des locaux nus, CGI art. 260, v. infra, Titre 1, Chap. 1).

Il ne faut pas confondre avec cette hypothèse celle du "zèle fiscal" qui peut pousser un contribuable à demander à être inscrit au rôle des contributions directes d'une commune pour être éligible au conseil municipal (art. L. 228 du code électoral : sont éligibles au conseil municipal tous les électeurs de la commune et les citoyens inscrits au rôle des contributions directes ou justifiant qu'ils devaient y être inscrits au 1er janvier de l'année de l'élection. V. par ex. CE 14 oct. 1967, Elections municipales de Bastia, Lebon page 378).

c/ Les impositions facultatives des collectivités territoriales. Un impôt, même s'il est perçu au profit d'une collectivité territoriale, ne peut être institué que par le législateur. Mais la perception effective de cet impôt à l'intérieur de la commune ou du département peut être subordonnée à une délibération du conseil municipal ou du conseil général pour décider de le mettre en application, et donc, des représentants des contribuables de ces collectivités. C'est le cas des taxes dites "facultatives", qu'il faut bien distinguer des taxes obligatoires.

Certaines taxes sont perçues obligatoirement par les communes. Ce sont principalement : la taxe foncière sur les propriétés bâties, la taxe foncière sur les propriétés non bâties, la taxe d'habitation, la taxe professionnelle (les quatre constituent en réalité des impôts) et des impôts de moindre importance, tel l'impôt sur les spectacles, jeux et divertissements.

Il en est d'autres dont la perception dépend d'une délibération du conseil municipal. C'est le cas de la surtaxe sur les eaux minérales, qui est aussi un impôt (CGI, art. 1582), et de la taxe d'enlèvement sur les ordures ménagères qui, elle, est une véritable taxe (CGI, art. 1520. - La taxe sur les jeux de boules et de quilles comportant des dispositifs électromécaniques, prévue à l'article 1582 bis du CGI, qui était un impôt, a été supprimée par la loi de finances pour 2000, n° 99-1172 du 30 décembre 1999, art. 30). Certaines « participations » du droit de l'urbanisme perçues par les communes présentent aussi le caractère d'imposition facultative.

La taxe locale d'équipement, qui est en réalité un impôt, constitue un cas particulier. Cette taxe, qui est établie sur la construction, la reconstruction et l'agrandissement des bâtiments de toute nature, est instituée de plein droit, soit dans les communes de 10.000 habitants et au dessus, soit dans les communes de la région parisienne figurant sur une liste arrêtée par décret; mais le conseil municipal peut décider de renoncer à la percevoir. Dans les autres communes, et notamment dans celles de moins de 10.000 habitants, la taxe locale d'équipement est mise en application par une délibération du conseil municipal (CGI art. 1585 A et s.).

2. Les tempéraments atténuent seulement le caractère contraignant de l'impôt. Le contribuable ne peut échapper à l'impôt; mais la loi lui accorde la possibilité de choisir le mode d'imposition qui lui permet de réaliser une économie d'impôt ou qui lui paraît, pour l'avenir, le plus favorable à ses intérêts.

a/ Option pour un régime d'imposition. Le régime d'imposition est un ensemble de règles qui déterminent l'assiette et la liquidation de l'impôt ainsi que les obligations comptables et fiscales, notamment déclaratives, des contribuables.

Les contribuables qui sont normalement soumis à un régime forfaitaire d'imposition pour leurs bénéfices, en fonction du montant de leur chiffre d'affaires ou de leurs recettes, peuvent opter pour un régime réel d'imposition qui leur permet de déduire les charges réellement exposées, alors que dans le cadre du régime forfaitaire, le montant de celles-ci est évalué par application d'un pourcentage forfaitaire des recettes.

Ces options sont prévues dans les trois grandes catégories de bénéfices professionnels. Les contribuables placés autrefois sous le régime du forfait BIC (avant sa suppression par la loi de finances pour 1999, n° 98-1266 du 30 décembre 1998, art. 7) et, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1999, sous celui du régime des micro-entreprises, peuvent opter pour le régime simplifié d'imposition (CGI, art. 50.0). Les contribuables relevant autrefois du régime de l'évaluation administrative pour les bénéfices non commerciaux (également supprimé par la loi de finances pour 1999) et aujourd'hui du régime déclaratif spécial (appelé plus communément micro-BNC), peuvent opter pour le régime de la déclaration contrôlée (CGI, art. 102 ter). Les exploitants agricoles qui sont soumis de plein droit au régime du forfait ont une option, soit pour le régime simplifié, soit pour le régime du réel normal (CGI, art. 68 F et 69-II et III. Sur tous ces points, V. infra, titre 1).

b/ Règles particulières d'imposition. Ces règles laissent aux contribuables le choix entre des modes d'imposition qui concernent, soit l'assiette, soit la liquidation de l'impôt. Ce choix a une portée plus limitée que dans le cas précédent de l'option pour un régime d'imposition; mais son intérêt est loin d'être négligeable, le contribuable pouvant réaliser une économie substantielle d'impôt.

- La règle particulière dont se prévaut le contribuable peut porter seulement sur un élément de l'assiette de l'imposition. Je donnerai un seul exemple de cette situation.

Le revenu imposable est un revenu net d'où sont déduits les frais professionnels. Il existe deux systèmes de déduction de ces frais pour les traitements et salaires. Les contribuables ont un droit d'option entre la déduction forfaitaire de 10% ou la déduction des frais réels. Dès lors qu'il peuvent justifier que le montant des frais qu'ils ont réellement engagés excède le montant de la déduction forfaitaire, ils ont intérêt à choisir le second système; il en résultera une réduction de leur charge fiscale.

- La règle particulière peut instituer un dispositif spécial en matière de liquidation. L'un des exemples les plus caractéristiques qui puisse être donné intéresse l'imposition des revenus exceptionnels (par ex., la distribution de réserves d'une société, la fraction imposable d'une indemnité de licenciement ou le montant exceptionnel des droits d'auteur tirés de la vente d'un ouvrage à la suite de l'attribution du prix Goncourt (CE 31 juill. 1992, req. n° 67321, RJF 1992, n° 1288). Ce dispositif concerne aussi l'imposition des revenus différés (par ex., des arriérés de loyers ou des rappels de salaires). En vue d'atténuer les effets de la progressivité du barème de l'impôt sur le revenu, l'article 163 ancien du CGI autorisait les contribuables ayant réalisé de tels revenus à demander, pour l'établissement de l'impôt, la répartition (ou l'étalement) de ces revenus par parts égales sur l'année de leur réalisation et les années antérieures non couvertes par la prescription. L'administration établissait alors autant d'impositions qu'il y avait d'années concernées par cette répartition, sans qu'il soit cependant possible de remonter à des années antérieures à celle de l'échéance normale des revenus différés ou à des années antérieures à celle au cours de laquelle le contribuable avait exercé ou exploité l'activité génératrice des revenus exceptionnels. Le système était assez compliqué, car les règles de liquidation à appliquer à chacune des impositions correspondant respectivement aux années d'étalement étaient différentes (taux de l'impôt, majorations ou réductions éventuelles, etc...) ou pouvaient l'être en fonction de l'évolution de la situation de famille du contribuable (quotient familial).

Dans un souci de simplification, l'article 74 de la loi de finances rectificative pour 1992, n° 92-1476 du 31 décembre 1992, dont les dispositions sont codifiées à l'article 163 O A du CGI, a remplacé le régime de l'étalement par un système de quotient, technique qui était déjà utilisée pour l'imposition des plus-values immobilières à long terme et les bénéfices agricoles exceptionnels.

Le système du quotient évite la remise en cause des impositions des années antérieures. Il consiste, pour l'année de réalisation d'un revenu exceptionnel ou différé, à calculer les droits simples afférents à ce revenu en ajoutant (dans le cas général) le quart du montant net de ce revenu au revenu net imposable "ordinaire" du contribuable et à multiplier par quatre le supplément d'impôt ainsi obtenu. Le système a pour effet de ralentir la progressivité de l'impôt.

L'imposition des revenus exceptionnels ou différés selon la règle du quotient est une faculté qui est simplement offerte au contribuable; celui-ci doit expressément en faire la demande.

- La règle particulière peut intéresser à la fois l'assiette et la liquidation de l'impôt. L'exemple qui va être donné maintenant constitue un cas particulier de fractionnement de l'assiette et de la liquidation qui aboutit à la création unilatérale, par le contribuable, d'une nouvelle personne imposable.

En matière d'impôt sur le revenu, le contribuable peut réclamer des impositions distinctes pour ses enfants, lorsque ceux-ci tirent un revenu de leur travail ou d'une fortune indépendante de la sienne (CGI, art. 6-2). Ces enfants deviennent alors des contribuables à part entière, autrement dit, acquièrent le statut de personne imposable indépendante.

Ici encore, c'est le souci de bénéficier d'un avantage qui explique la décision du contribuable. Il faut supposer que les montants cumulés de l'imposition distincte d'un enfant (ou des impositions distinctes des enfants) et de l'imposition du foyer (des époux seuls) seront inférieurs au montant de l'imposition établie après application du quotient familial, mais dont les bases comprenaient les revenus de l'enfant (ou des enfants).

c/ Un autre tempérament s'explique par la volonté de préserver les libertés locales, dans le cadre de la décentralisation. C'est ainsi que le taux des impôts perçus au profit d'une commune, d'un département ou d'une région, sont votés par le conseil municipal, le conseil général ou le conseil régional. Les taux des quatre grandes taxes directes ne doivent pas toutefois excéder les limites fixées par la loi (CGI, art. 1636 B septies). Mais dès lors que ces limites ne sont pas dépassées et même si les taux sont élevés et en forte augmentation par rapport à ceux des années précédentes, les contribuables ne peuvent utilement les contester en faisant valoir, notamment, que le conseil municipal aurait méconnu le principe d'égalité devant l'impôt et entaché d'une erreur manifeste son appréciation des capacités contributives des contribuables de la commune (CE 9 avril 1999, req. n° 124.604 Plissonneau, RJF 1999, n° 725; BDCF 1999, n° 68, concl. Arrighi de Casanova; Dr. fisc. 1999, c. 862).

### **§ 3. - Un prélèvement effectué en vertu de prérogatives de puissance publique**

L'impôt est établi et perçu en vertu de prérogatives exorbitantes du droit commun, qui n'ont d'équivalent ni en droit privé, ni même, pour certaines d'entre elles, en droit administratif.

La généralisation de la formule de la déclaration contrôlée et des régimes d'imposition d'après le bénéfice réel a entraîné un accroissement et une extension des prérogatives conférées à l'administration fiscale pour contrôler les déclarations et évaluer elle-même les bases d'imposition en cas de carence du contribuable.

Ces pouvoirs sont exorbitants du droit commun: droit de communication, vérification de comptabilité, examen contradictoire de la situation fiscale personnelle combiné avec la procédure de la demande de justifications sur l'origine des crédits portés aux comptes bancaires, droit de perquisition des locaux professionnels ou même du domicile avec la visite des coffres bancaires, procédures d'imposition d'office, pouvoir de sanction, etc...



Le contribuable est constitué débiteur par voie de décision unilatérale ; l'administration se délivre à elle-même un titre exécutoire, en vertu de son privilège du préalable (par ex. rôle en matière d'impôts directs, avis de mise en recouvrement pour les impôts recouvrés par les comptables de la Direction générale des impôts ou ceux de la Direction générale des douanes et droits indirects).

A priori, on pourrait concevoir un système dans lequel le recouvrement de l'impôt serait assuré uniquement suivant les procédures du droit commun. Le caractère obligatoire de l'impôt n'implique pas nécessairement le recours à des prérogatives de puissance publique du moins pour le recouvrement ; c'est une raison supplémentaire de faire la distinction entre ces deux éléments pour définir l'impôt. Effectivement, les comptables chargés du recouvrement ont la faculté d'utiliser les procédures du droit commun, notamment les différentes formes de saisies (saisie-attribution, saisie des rémunérations, saisie-vente des meubles, saisie-immobilière), l'action paulienne, l'hypothèque judiciaire etc.... Mais aux mesures conservatoires et aux voies d'exécution du droit commun s'ajoutent des procédures spéciales, dont certaines sont inconnues non seulement en droit privé, mais même en droit administratif : c'est le cas de la procédure redoutable de l'avis à tiers détenteur. Les comptables disposent, en outre, de privilèges particuliers pour assurer le recouvrement de l'impôt, sans parler de la responsabilité solidaire des tiers qui est prévue dans de très nombreux cas.

Depuis 1954, le législateur s'est efforcé d'accroître les garanties des contribuables. Mais il a reconnu parallèlement de nouveaux pouvoirs à l'administration ou renforcé ceux qu'elle détenait déjà. On ne saurait donc considérer que l'évolution législative s'est produite uniquement dans le sens d'une libéralisation du système.

Malgré toutes les réformes, le droit fiscal reste plus imprégné de puissance publique que le droit administratif. Plus encore que celui-ci, il est toujours un droit d'inégalité entre le fisc et les contribuables.

#### **§ 4. - Un prélèvement effectué à titre définitif**

L'impôt ne peut faire l'objet d'une restitution de la part de la personne publique qui en est bénéficiaire.

Ce caractère permet de le distinguer de l'emprunt forcé. Le dernier emprunt obligatoire a été institué en France par l'ordonnance n° 83-354 du 30 avril 1983. Il était destiné à contribuer au financement des actions engagées par l'Etat en faveur du développement industriel et du soutien de l'emploi. Cet emprunt, d'une durée de trois ans, devait être obligatoirement souscrit par les redevables de l'impôt sur les grandes fortunes en 1983 et les contribuables dont la cotisation d'impôt sur le revenu due au titre de 1981 excédait 5 000 Frs. Le montant de la souscription s'élevait à 10 % de ces impôts. L'emprunt était rémunéré par un intérêt au taux brut de 11 % l'an, versé en une seule fois lors du remboursement du capital. Les intérêts ont, bien entendu, été soumis eux-mêmes à l'impôt sur le revenu.

Le caractère obligatoire de la souscription, qui résultait, du reste, des dispositions expresses de l'ordonnance du 30 avril 1983, ne pouvait être contesté utilement par le double motif que cet emprunt devait être remboursé par l'Etat et qu'il portait intérêt (CE 17 mai 1989, req. n° 89.548, RJF 1989, n° 897).

Il est même arrivé, ces dernières années, que le législateur ait offert aux contribuables un choix entre l'impôt et l'emprunt forcé. C'est ainsi qu'il a prévu que les contribuables pouvaient s'acquitter de la majoration exceptionnelle de l'impôt sur le revenu de 1975 par voie de souscription à un emprunt (L. n° 76-978 du 29 octobre 1976, art. 1<sup>er</sup>).

Le principe de la non-restitution de l'impôt a reçu plusieurs exceptions ces dernières années.

La majoration de l'impôt sur le revenu de l'année 1973 a fait ainsi l'objet d'une restitution, intervenue entre le 30 juin et le 15 juillet 1975, dont le montant variait selon le taux de la majoration (le remboursement était intégral pour une majoration de 5 % et était respectivement de la moitié, du tiers ou du quart pour les majorations de 10 %, 15 % et 20 %).

On notera surtout que l'impôt n'est un prélèvement effectué à titre définitif que s'il a été légalement établi. Dans le cas contraire, le contribuable peut demander, dans un certain délai, la décharge ou la réduction de son imposition.

L'action dont il dispose alors obéit aux règles spéciales de la procédure fiscale; ce n'est pas l'action du droit commun en restitution de l'indu (qui a pu être utilisée à une certaine époque pour la restitution des taxes contraires au droit communautaire. - V. infra, titre 2, les sources du droit fiscal).

L'administration a elle-même la faculté de prononcer d'office le dégrèvement ou la restitution des impositions qui comportent une surtaxe.

Certaines exceptions au principe du caractère définitif de l'impôt s'expliquent par des raisons de stricte justice. C'est le cas pour la TVA qui a été perçue à l'occasion de ventes ou de services qui sont par la suite résiliés ou annulés ou lorsque les créances correspondantes sont devenues définitivement irrécouvrables; si cette TVA ne peut être imputée sur la taxe due pour les affaires faites ultérieurement, elle est remboursée à la personne qui l'a facturée. Mais mis à part ces cas, toute personne qui mentionne la TVA sur une facture est redevable de la taxe du seul fait de sa facturation (CGI, art. 283-3) : en principe, la TVA ne peut jamais être restituée au redevable, même lorsqu'elle a été perçue indûment.

D'autres exceptions peuvent être considérées comme des incitations de caractère économique. C'est le cas de l'avoir fiscal (CGI, art. 158 bis).

Les personnes qui perçoivent des dividendes distribués par des sociétés de capitaux dont le siège réel est situé en France, disposent d'un revenu constitué, d'une part, par les sommes qu'elles reçoivent de la société et, d'autre part, par un avoir fiscal représenté par un crédit d'impôt ouvert sur le Trésor.

Ce crédit d'impôt est égal à 50 % des sommes effectivement distribuées par la société lorsque le bénéficiaire est une personne physique ou une société mère (le taux de l'avoir fiscal est réduit lorsque l'utilisateur est une personne morale dans les autres cas). Il ne peut être utilisé que dans la mesure où les dividendes auxquels il est attaché sont compris dans les bases de l'impôt sur le revenu (ou de l'impôt sur les sociétés) dû par le bénéficiaire. Il est reçu en paiement de cet impôt. Il est restitué partiellement aux personnes physiques dans la mesure où son montant excède celui de l'impôt dont elles sont redevables. La restitution est totale lorsque le bénéficiaire n'est pas imposable à l'impôt sur le revenu faute de revenu suffisant.

Lorsqu'il bénéficie à une personne physique, le montant de l'avoir fiscal est ajouté, dans un premier temps, à celui des dividendes, en vue de la détermination de l'impôt sur le revenu de l'actionnaire. Dans un second temps, le montant de l'avoir fiscal est déduit du montant de l'impôt sur le revenu.

Prenons le cas, par exemple, d'une personne physique qui a perçu des dividendes de 6666 Frs provenant de bénéfices de 9999 Frs sur lesquels la société a versé au Trésor l'impôt sur les sociétés au taux normal de 33,1/3%. A ces dividendes de 6666 Frs est attaché un avoir fiscal de 3333 Frs. Supposons que cet actionnaire soit imposable à l'impôt sur le revenu au taux de 40%, compte tenu de la tranche d'imposition dans laquelle il se trouve, en raison de l'importance de ses autres revenus. L'impôt sur le revenu dont il sera redevable à raison de ses dividendes est égal à  $6666 + 3333 \times 40\% = 3999\text{Frs},60$ ; mais il pourra déduire de l'impôt sur le revenu (auquel il est assujéti pour l'ensemble de ses revenus) les 3333 Frs de l'avoir fiscal. Le montant effectif de cet impôt (en tant qu'il s'applique aux seuls dividendes) s'élèvera ainsi à 666 Frs,60 (au lieu de 2666 Frs,40 sans avoir fiscal :  $6666 \times 40\%$ ).

Dans l'esprit du législateur qui a institué ce dispositif (loi n° 65-566 du 12 juillet 1965), l'avoir fiscal a pour but d'atténuer la charge fiscale résultant, pour les bénéfices distribués, de l'application successive de l'impôt sur les bénéfices des sociétés au niveau de la société distributrice et ensuite de l'impôt sur le revenu dû par les bénéficiaires des dividendes. Le crédit d'impôt que constitue l'avoir fiscal, et qui est attribué au bénéficiaire des dividendes, peut être considéré comme une restitution d'une fraction de l'impôt sur les sociétés acquitté par la société, en tant que personne morale. Le taux de l'impôt sur les sociétés, qui était autrefois de 50%, a été abaissé progressivement et est aujourd'hui en principe de 33,33%. Mais cet abaissement n'a pas eu d'incidence sur le montant de l'avoir fiscal. Le système peut conduire ainsi à une restitution pratiquement totale de l'impôt

sur les sociétés. A la suite de la réduction du taux de l'impôt sur les sociétés, l'avoir fiscal peut être regardé encore plus comme un simple acompte versé par la société sur l'impôt sur le revenu dû par l'actionnaire, bénéficiaire des dividendes.

Cette analyse économique reste cependant assez éloignée de la véritable nature juridique de l'avoir fiscal. Il a, en réalité, une double nature. Dès lors qu'il est ajouté au montant des dividendes pour la détermination de l'assiette de l'impôt, il est un élément constitutif du revenu imposable (Rép. Miraux, JO, Sénat, Q. 8 avr. 1999, p. 1156. - Cons. const., décis. n° 99-424 DC du 29 déc. 1999, Loi de finances pour 2000, consid. n° 26, regardant l'avoir fiscal comme "*un supplément de revenu*", JO 31 déc., p. 10993). L'avoir fiscal, parce qu'il vient en déduction du montant même de l'impôt sur le revenu, peut aussi être considéré comme une fraction de cet impôt, bien qu'il ait pu en être jugé autrement pour le recouvrement par l'administration d'un avoir fiscal restitué à tort (TA Versailles, 7 avril 1998, req. n° 98-104, Kanoui, Dr. fisc. 1999, c. 144).

L'imposition forfaitaire annuelle des sociétés (IFA) correspond à une hypothèse particulière : elle est déductible de l'impôt sur les sociétés dû pendant l'année de l'exigibilité de l'IFA et les deux années suivantes (CGI art. 220 A).

On rappellera encore la restitution de la taxe sur le défrichement des bois et forêts dans le cas de boisement compensateur (CGI art. 1723 ter A; code forestier, art. L. 314-8), bien que cette taxe ait été supprimée, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2001, par la loi de finances pour 2000, n° 99-1172 du 30 décembre 1999 (art. 57). Le texte prévoyait que le propriétaire qui procède, dans un délai de cinq ans, au boisement de terrains d'une superficie au moins équivalente à celle qui a donné lieu au versement de la taxe, peut bénéficier d'une restitution de celle-ci, lorsque le boisement est réalisé dans le département de situation des bois défrichés ou dans un département limitrophe.

## **§ 5. - Un prélèvement effectué sans contrepartie déterminée**

L'absence de contrepartie déterminée est l'un des éléments essentiels de l'impôt. Cet élément de la définition doit être examiné sous deux aspects.

### **1. - Un prélèvement qui est perçu sans contrepartie pour celui qui le paie est, par définition, un impôt.**

Le Conseil d'Etat a fait une application remarquable de ce principe dans l'arrêt du 13 novembre 1987, Syndicat national des transporteurs aériens (RDP 1988, p. 274, concl. 0. Van Ruymbeke ; JCP 1988. II. 20977, note J. Dufau). Le recours était dirigé contre le décret n° 84-28 du 11 janvier 1984 créant une redevance complémentaire à la redevance d'atterrissage, dite « redevance pour atténuation des nuisances phoniques ».

Les riverains des aéroports les plus importants subissent de graves nuisances. Il est donc légitime qu'ils bénéficient d'un système d'aides pour l'insonorisation des bâtiments d'habitation, des établissements d'enseignement ou de soins, ou même en vue du rachat des immeubles les plus exposés au bruit et du relogement de leurs occupants.

Le financement de ces aides a été assuré d'abord par une taxe parafiscale instituée par un décret du 13 février 1973 et uniquement au profit de riverains d'Orly, puis de ceux de Roissy-Charles-de-Gaulle, aérodromes gérés par Aéroport de Paris.

Mais le Gouvernement a renoncé à ce mode de financement lorsque s'est posé le problème de la création d'un prélèvement plus adapté à la lutte contre les nuisances phoniques, dont l'assiette serait déterminée notamment en fonction du groupe acoustique de l'aéronef et dont l'application pourrait être étendue aux grands aéroports de province. Ces derniers sont gérés par les chambres de commerce et d'industrie, qui sont des établissements publics administratifs. Or, les taxes parafiscales ne peuvent être instituées au profit d'établissements publics administratifs.

C'est dans ces conditions que le décret n° 84-28 du 11 janvier 1984 avait créé une redevance pour atténuation des nuisances phoniques et qu'un autre décret n° 84-29 du même jour avait autorisé Aéroport de Paris à percevoir cette redevance sur les aérodromes d'Orly et de Roissy-Charles-de-Gaulle. Cette redevance, perçue par l'exploitant de l'aérodrome, était mise à la charge des compagnies aériennes. Mais les riverains de l'aéroport étaient, par définition, les seuls bénéficiaires des prestations financées au moyen de la redevance. Le Conseil d'Etat a considéré que celle-ci n'était « la contrepartie d'aucune prestation » servie aux exploitants d'aéronefs. Il a jugé en conséquence que la redevance pour atténuation des nuisances phoniques ne pouvait présenter le caractère de redevance pour service rendu, mais avait le caractère d'une imposition, qui ne pouvait être instituée qu'en vertu d'une loi : d'où l'annulation des décrets du 11 janvier 1984.

Ultérieurement, la loi n° 92-1444 du 31 décembre 1992, relative à la lutte contre le bruit, a institué, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1993, une taxe pour la mise en œuvre des dispositions nécessaires à l'atténuation des nuisances sonores au voisinage des aérodromes. Cette taxe est remplacée, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1999, par la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP). – V. infra.

Le principe suivant lequel un prélèvement perçu sans contrepartie ne peut être qu'un impôt a été confirmé, toujours en matière de redevances aériennes, dans deux arrêts du 10 février 1995. Des dépenses qui sont exposées dans l'intérêt de la sécurité des usagers et des populations survolées d'une part, et des dépenses liées à la formation initiale des pilotes, à la certification des matériels neufs ainsi qu'à l'élaboration de la réglementation, d'autre part, et qui ne correspondent pas à des prestations directement rendues aux compagnies, ne pouvaient de ce fait, être incluses légalement dans la base de calcul de la « redevance pour contrôle technique d'exploitation ». Le Conseil d'Etat a donc annulé l'arrêté instituant cette

redevance (C.E. Sect. 10 févr. 1995, Chambre syndicale du transport aérien, req. n° 148.035, *CJEG* 1995, p. 146, concl. Arrighi de Casanova ; *RJF* 1995, n° 491 ; *AJDA* 1995, p. 403, note Broussolle. - V. aussi du même jour, Section 10 février 1995, Chambre syndicale du transport aérien, req. n° 145.607, mêmes références).

Trois séries d'observations doivent être faites :

a) Le paiement de l'impôt n'est pas une condition de l'accès aux services publics. L'impôt n'est pas le prix payé par chaque contribuable pour les services qui lui sont rendus par les collectivités publiques qui en sont bénéficiaires. Qu'il paie l'impôt ou qu'il ne le paie pas, tout citoyen a accès aux services publics. Un autre principe se trouve en cause ici : le principe de l'égalité de tous devant les services publics.

b) L'absence de contrepartie déterminée entraîne une autre conséquence : à savoir que les conditions dans lesquelles le produit des impôts est utilisé ne peuvent être utilement contestées devant le juge de l'impôt. Il a été jugé ainsi qu'est inopérant le moyen tiré de ce qu'une partie de l'impôt sur le revenu serait affectée au remboursement de frais d'interruption volontaire de grossesse et de ce que ce remboursement serait contraire au Préambule de la Constitution et à diverses conventions internationales (CF, 13 mai 1987, req. n° 68.890, *RJF* 1987, p. 433. - 28 déc. 1988, req. n° 84646, *DF* 1989, c. 549).

Le Conseil d'Etat a même condamné à une amende pour recours abusif un contribuable qui demandait une réduction de son impôt sur le revenu au seul motif que certaines dépenses effectuées par les services de l'Etat dans le département où il habitait, étaient entachées de diverses irrégularités (CE 18 juin 1980, req. n° 18.246, *RJF* 1980, p. 373).

Les contribuables ont la faculté d'attaquer les décisions et délibérations des organes décentralisés des communes, départements et régions, dès lors qu'elles comportent par elles-mêmes un engagement de dépenses (CE 29 mars 1901, Casanova, V. *Sirey*, Grands Arrêts de la jurisprudence administrative, pour un contribuable communal. - 27 janvier 1911, Richemond, Rec. CE 105, concl. Helbronner, pour un contribuable départemental. - 25 avril 1994, Région d'Aquitaine, *RJF* 1994, n° 1245, pour un contribuable régional).

Mais aucune corrélation n'existe entre les impositions locales (taxe d'habitation, taxes foncières, taxe professionnelle), qui font partie des ressources générales de la commune, et telle ou telle dépense particulière inscrite au budget municipal. Un contribuable n'est donc pas en droit de demander une réduction de ces impositions, en invoquant l'irrégularité ou le caractère abusif à ses yeux de la prise en charge par la commune de certaines dépenses (CE 18 juin 1980, req. n° 17.956, *RJF* 1980, p. 362).

Le principe s'applique à plus forte raison pour les dépenses présentant un caractère obligatoire et qui peuvent être inscrites d'office au budget de la commune par le préfet. Cette inscription peut rendre nécessaire la création

de ressources nouvelles. Le préfet peut fixer par arrêté les nouveaux taux des quatre impôts directs locaux (loi n° 82-213 du 2 mars 1982, art. 11. - CGCT art. L. 1612-15 et L. 1612-16). Lorsqu'il a été fait application de cette procédure, les contribuables assujettis aux impositions directes perçues au profit d'une commune, telles que la taxe d'habitation et la taxe foncière sur les propriétés bâties, peuvent en demander la décharge ou la réduction en se prévalant de l'illégalité dont serait entaché l'arrêté préfectoral qui a fixé le taux de ces impositions. Ils ne peuvent, en revanche, du fait de l'absence de corrélation entre les taxes perçues au profit de la commune, dont le produit fait partie des ressources générales de cette dernière, et telle ou telle dépense inscrite au budget communal, invoquer utilement, à l'appui de leur demande en décharge ou en réduction, l'illégalité de la prise en charge par la commune d'une dépense inscrite d'office à ce budget par le préfet, comme dépense obligatoire (CE 8 févr. 1999, req. n° 168.382, Beaune, RJF 1999, n° 421, BDCF 4/99, concl. Goulard).

c) L'impôt, parce qu'il est prélevé sans contrepartie déterminée, constitue une recette sans affectation spéciale (V. concl. Fournier, sur CE 24 juin 1960, Dubonnet, *D.* 1960, p. 631 ; concl. Lobry sur CE 24 février 1978, Soc. Sogeparc, *CJEG* 1978, p. 171).

Le Conseil d'Etat rappelle le principe en termes on ne peut plus clairs dans l'arrêt du 24 mars 1982, req. n° 22.889: le droit de quai perçu dans l'île de Saint-Barthélemy (Guadeloupe) est exclusivement destiné à procurer « *sans affectation particulière* » des ressources suffisantes au budget général de la commune et ne correspond « *à aucun service rendu en particulier par cette dernière aux redevables* » ; ainsi, il constitue « *un prélèvement de nature fiscale* » (*DF* 1982, c. 1608).

Ce critère n'est pas cependant déterminant. On peut seulement poser en principe qu'un prélèvement qui ne reçoit aucune affectation spéciale présente le caractère d'impôt. Mais l'absence d'affectation ne constitue pas une condition nécessaire.

Certains prélèvements, dont le produit est affecté, constituent néanmoins des impôt.

Le Conseil constitutionnel a posé en principe que l'affectation de contributions de nature fiscale à un établissement public n'est contraire à aucune règle ni aucun principe de valeur constitutionnelle (décis. n° 99-424 DC du 29 déc. 1999, Loi de finances pour 2000, consid. n° 34). Le produit d'une imposition peut être affecté même à un établissement public industriel ou commercial, tel que la Caisse centrale de réassurances (décis. n° 82-140 DC du 28 juin 1982, *DF* 1982, c. 1462, au sujet de la contribution pour l'assurance construction. - Cet organisme a été transformé par la suite en société anonyme par la loi n° 92-665 du 16 juillet 1992, *DF* 1992, c. 2014) et à plus forte raison, à un établissement public administratif, comme la Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés (décis. n° 82-152 DC du 14 janvier 1983, *JO* 15 janvier, au profit de laquelle a été instituée la cotisation sur les boissons alcooliques).

Pour le Conseil constitutionnel ou le Conseil d'Etat constituant ainsi des impositions au sens de l'article 34 de la Constitution, bien qu'elles soient affectées :

- outre la cotisation sur les boissons alcooliques, qui vient d'être mentionnée (C. séc. soc., art. L. 245 – 7 et s.) ;

- les trois contributions instituées par la loi de finances pour 1991, sous l'appellation de contribution sociale généralisée (CSG), bien que leur produit ne soit pas versé à l'Etat, mais à deux établissements publics administratifs, la Caisse nationale des allocations familiales et le Fonds de solidarité vieillesse (décis. n° 90- 285 DC du 28 déc. 1990, *JO* 30 déc., p. 16609 ; *RJF* 1991, p. 127 ; *JCP* 1991.1.3522, chron. F. Quérol. – CGI, art. 1600-0 C et s. – C. séc. soc., art. L. 136-1 à L. 136-8 et L. 139-2. – Le produit de la CSG est versé également aux régimes obligatoires d'assurance maladie ; cette part des contributions est centralisée et répartie par l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale, qui est aussi un établissement public national à caractère administratif ;

- la contribution au remboursement de la dette sociale créée par l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996, qui est constituée de cinq prélèvements distincts, et dont le produit est affecté à un établissement public national à caractère administratif, appelé Caisse d'amortissement de la dette sociale (CE 4 nov. 1996, req. 177162, Association de défense des sociétés de course, *RJF* 1997, n° 509. – TA Lyon, 9 mars 1999, req. n° 98-1599, Pignard, *RJF* 1999, n° 1625, avec la note). - V. CGI, art. 1600-OG et s. - Instruction du 10 févr. 1997 du SLF (DF 1997.11.11753) ;

- la contribution de solidarité à la charge des sociétés, instituée par la loi n° 70-13 du 3 janvier 1970, dont les dispositions sont codifiées aux articles L. 651-1 et s. du Code de la sécurité sociale, qui est destinée à financer certains régimes de protection sociale des travailleurs non-salariés des professions non agricoles et qui est recouvrée par la Caisse nationale de l'organisation autonome d'assurance vieillesse des professions industrielles et commerciales (Organic) (Cons. constit. décis. n° 91-302 DC du 30 déc. 1991, consid. n° 12, Loi de finances pour 1992, *JO* 31 déc.). La Cour de cassation a décidé que cette contribution était dépourvue de caractère fiscal (Soc. 16 nov. 1995, SARL Roman, *RJF* 1996, n° 36. - 28 nov. 1996, Sté Continental Airlines, *RJF* 1997, n° 24). Cette solution, contraire à la jurisprudence du Conseil constitutionnel et donc à l'article 62 de la Constitution, est difficilement justifiable ;

- les trois contributions exceptionnelles instituées par l'ordonnance n° 96-51 du 24 janvier 1996, art. 12, dont sont redevables au profit de la Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés, les entreprises assurant l'exploitation d'une ou plusieurs spécialités pharmaceutiques au sens de l'article L. 596 du Code de la santé publique.(CE Ass. 28 mars 1997, Sté Baxter, *RJF* 1997, n° 508).



[ Le domaine des contributions sociales affectées constitue, d'ailleurs, un véritable maquis. Il ne faut pas confondre, en particulier, les trois contributions exceptionnelles qui viennent d'être mentionnées avec les deux contributions qui sont mises à la charge, l'une, des établissements de vente en gros de spécialités pharmaceutiques et l'autre, des entreprises assurant l'exploitation d'une ou plusieurs spécialités pharmaceutiques, prévues respectivement aux articles L. 138-1 et L. 138-10 du Code de la sécurité sociale et qui sont affectées aux régimes d'assurance maladie. A ces contributions s'ajoutent encore deux autres contributions affectées à la Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés : la contribution des entreprises de préparation de médicaments (C. séc. soc. art. L. 245-1) et la contribution à la charge des pharmacies au titre des ventes en gros de spécialités (C. séc. soc. art. L. 245-6-1].

Le Conseil d'Etat ne considère pas seulement qu'un prélèvement qui est perçu sans contrepartie est, par nature, une imposition.

2. - Même lorsque l'impôt est affecté, le redevable ne peut se prévaloir de l'absence de contrepartie pour refuser de s'acquitter de sa dette.

Tel est le sens de l'arrêt du Conseil d'Etat du 1<sup>er</sup> juin 1994, req. n° 129 805, SCA du Piada, concernant la redevance perçue au profit des agences financières de bassin (*RJF* 1994, n° 928. - et du même jour, même solution : req. n° 129 727, Letierce, *DF* 1994, c. 1694).

Les agences financières de bassin, qui ont été créées par la loi n° 64-1245 du 16 décembre 1964 (appelées aujourd'hui agences de l'eau) ont pour objet non seulement de lutter contre la pollution des eaux, mais également de veiller à l'équilibre des ressources et des divers besoins en eau dans chaque bassin. Les personnes publiques ou privées rendent nécessaire ou utile l'intervention de l'agence, dans la mesure où elles effectuent des prélèvements sur la ressource en eau, même si ceux-ci sont suivis de restitution. Il s'ensuit qu'une agence peut instituer une redevance à raison des prélèvements effectués en vue de l'irrigation.

Le redevable en cause avait soutenu qu'il ne pouvait être assujéti à la redevance d'irrigation, en invoquant notamment le moyen tiré de la circonstance que l'agence n'aurait réalisé ni financé aucun travail dans la zone où il était installé.

Le Conseil d'Etat a jugé que cette circonstance était sans incidence sur la légalité de la redevance, en considérant que « *les redevances perçues par les agences financières de bassin doivent être rangées au nombre des impositions, et ne sont pas dès lors perçues en contrepartie d'un service rendu directement à l'assujéti* ».

L'emploi de la locution « dès lors » est très révélateur. L'absence de contrepartie directe n'est pas seulement le critère de l'impôt, lorsque le prélèvement n'a effectivement aucune contrepartie possible. La notion d'impôt s'oppose encore à ce que le redevable puisse, pour échapper au

paiement, invoquer l'absence de contrepartie, même dans le cas où une contrepartie au moins indirecte aurait pu exister du fait de l'affectation de l'impôt au financement d'ouvrages dans l'intérêt des redevables. On retrouvera un problème analogue avec les taxes parafiscales (V. *infra*).

#### **§ 6. - Un prélèvement destiné à assurer le financement des charges publiques de l'Etat, des collectivités territoriales et des établissements publics administratifs**

Ce dernier critère de l'impôt comporte deux éléments.

1. - L'impôt est perçu exclusivement au profit de personnes morales de droit public : l'Etat, les collectivités territoriales (communes, départements, régions), des établissements publics administratifs.

Une place à part doit être faite, au sein des établissements publics administratifs, à la catégorie particulière des établissements publics de coopération intercommunale, qui peuvent percevoir des impôts et taxes : syndicats de communes, districts, communautés urbaines, communautés de villes, communautés de communes, communautés ou syndicats d'agglomération nouvelle et communautés d'agglomération. La communauté d'agglomération est un nouvel EPCI qui a été créé par la loi n° 99-586 du 12 juillet 1999 relative au renforcement et à la simplification de la coopération intercommunale. (Dr. fisc. 1999, n° 38, p. 1156 et s. - A. Gruber, La réforme de la coopération intercommunale, Les petites affiches 15 et 16 févr. 2000, n° 32 et 33).

Le cas d'établissements publics industriels et commerciaux bénéficiaires d'impôts est assez exceptionnel (V. *supra*, la décision du Conseil constitutionnel du 28 juin 1982 concernant la Caisse centrale de réassurance. - C'était aussi le cas de la taxe sur le stockage des déchets instituée par la loi du 13 juillet 1992 au profit de l'Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie).

Le critère tiré de la nature juridique de l'organisme bénéficiaire permet de distinguer notamment l'impôt de la taxe parafiscale, laquelle est perçue au profit d'organismes privés ou d'établissements publics industriels et commerciaux (V. *infra*).

Les personnes morales de droit privé ne peuvent, en principe, être bénéficiaires d'impôts. Il est cependant des cas où leurs dépenses de fonctionnement sont financées par l'impôt, une personne publique servant alors de personne « interposée ». Tel est le cas de la taxe pour le financement des dépenses des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement (CAUE), qui est établie par délibération du conseil général et dont le produit est perçu au profit du département, mais en vue d'assurer le financement des dépenses de ces conseils (CGI, art. 1599 B). La loi n° 77-2 du 3 janvier 1977 sur l'architecture prévoit qu'ils sont créés, dans chaque département, sous la forme d'une association. Ils ont, entre autres, pour mission de développer

l'information, la sensibilité et l'esprit de participation du public dans le domaine de l'architecture, de l'urbanisme et de l'environnement.

2. - L'impôt a toujours pour objet de procurer à l'Etat, aux collectivités territoriales et aux établissements publics administratifs les ressources financières dont ils ont besoin pour couvrir leurs dépenses publiques.

Il peut viser parallèlement d'autres objectifs de caractère économique ou social. Deux cas principaux doivent toutefois être distingués suivant que la règle fiscale se voit assigner un but de dissuasion ou d'incitation. Cette distinction n'est pas d'ailleurs toujours facile.

La dissuasion tend à détourner le contribuable d'un projet, à l'amener à ne pas intervenir dans un domaine déterminé ou à ne pas poursuivre une activité dans certaines conditions. Elle ne peut se réaliser qu'au moyen de l'imposition supplémentaire à laquelle il sera assujéti, s'il refuse de renoncer à son projet ou de modifier son activité. La mesure fiscale de caractère dissuasif s'applique nécessairement à la situation de refus dans laquelle il s'est placé. Lorsqu'elle s'applique, elle perd donc nécessairement ce caractère, non pas pour revêtir celui d'une sanction, mais pour constituer simplement un désavantage fiscal.

a/ Les dispositions de la loi fiscale qui poursuivent un but de dissuasion sont nombreuses. On peut rappeler ainsi la législation sur la fiscalité immobilière de 1963 ; l'imposition, au titre des revenus, de certains profits immobiliers était motivée par le souci de lutter contre la spéculation et par là même de faciliter et d'encourager la construction. Mais la fonction attribuée à l'imposition dans ce domaine s'est vite émoussée.

Autre exemple : la fiscalité sur l'exploitation des films pornographiques ou d'incitation à la violence, qui se veut dissuasive avec la taxe spéciale sur les prix des places (CGI art. 1609 duovicies), le prélèvement spécial sur les bénéfices (CGI art. 235 ter L. et s.), sans parler du taux majoré de la TVA qui s'est appliqué jusqu'au 1er janvier 1993 (CGI art. 281 bis A ancien).

Quant à la taxe sur les services d'informations ou interactifs à caractère pornographique (minitel rose), créée par la loi n° 89-936 du 29 décembre 1989 (CGI, art. 235), elle est restée pratiquement inappliquée ; la jurisprudence du Conseil d'Etat a rendu ce dispositif inapplicable (CE 29 décembre 1993, req. n° 129 416, *DF* 1994, c. 637, concl. Arrighi de Casanova ; *RJF* 1994, n° 292).

Il n'est d'ailleurs nullement certain que la règle fiscale ait l'effet dissuasif recherché dans ce domaine. On peut même se demander si l'imposition supplémentaire n'est pas plutôt le prix de la transgression...

b/ Les mesures incitatives peuvent avoir pour but de pousser le contribuable à participer à la réalisation d'un projet d'intérêt public, à opter pour un mode particulier de gestion de son patrimoine à des fins d'ordre

économique ou social, à renoncer à un comportement négatif, jugé préjudiciable à un intérêt collectif

Elles tendent dans tous les cas à obtenir du contribuable une action positive. Elles se réalisent de deux manières, soit par la renonciation de la puissance publique à l'impôt, soit par l'assujettissement du contribuable à une imposition supplémentaire.

Parmi les mesures incitatives de la première catégorie, dont le moteur est constitué par l'économie d'impôt qui est promise au contribuable en matière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés, on peut citer, à titre d'exemples :

- les dispositions sur l'exonération des bénéfices des entreprises nouvelles qui, depuis 1977, tentent à faciliter la création d'emplois (CGI, art. 44 bis et s.) ;

- le dispositif d'incitation à l'investissement pour favoriser le développement économique et social des départements d'Outre-Mer et des Territoires d'Outre-Mer, qui a été mis en place à partir de 1980, pour les investissements des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 217 undecies et 217 duodecies) ou à partir de 1992, pour les investissements des particuliers (CGI, art. 199 undecies) ;

- l'institution en 1992 du plan d'épargne en actions (PEA), pour faciliter l'investissement en actions françaises (CGI, art. 163 quinquies D) ;

- les régimes spéciaux de déduction des déficits fonciers : pour les opérations groupées de restauration immobilière dans les secteurs sauvegardés en raison de leur caractère historique ou esthétique en application de la loi Malraux (1976) – CGI, art. 156-I-3°. – amortissement Périssol (1996) et dispositif Besson (1999) destinés à favoriser la construction et la location de locaux à usage d'habitation.

Il n'est pas de loi de finances qui n'apporte son lot de mesures incitatives, dans les buts les plus variés : ainsi, pour contribuer à la protection de l'environnement, le crédit d'impôt de 10.000 Frs institué par l'article 42 de la loi de finances rectificative pour 2000, n° 1353 du 30 décembre 2000, en faveur des contribuables qui achètent ou prennent en location en 2001 ou 2002, un véhicule fonctionnant au gaz de pétrole liquéfié (GPL) ou avec un moteur combinant l'énergie électrique et une motorisation à essence ou à gazole (art. 200 quinquies).

L'incitation peut se réaliser aussi par l'assujettissement du contribuable à une imposition supplémentaire. Tel est le cas de la taxe annuelle sur certains logements vacants, créée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1999, par la loi n° 98-657 du 29 juillet 1998 relative à la lutte contre les exclusions (art. 51. – CGI, art. 232). L'objet de cette taxe est d'inciter les propriétaires de logements vacants depuis au moins deux ans à céder ou à louer leurs biens

immobiliers. Elle doit s'appliquer dans les zones de plus de 200.000 habitants où il existe un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements, au détriment des personnes à revenus modestes ou de personnes défavorisées. L'assiette de la taxe est constituée par la valeur locative du logement telle qu'elle est fixée pour la taxe d'habitation. Le produit de cette taxe est affecté à l'Agence nationale pour l'amélioration de l'habitat (ANAH), qui est un établissement public administratif.

## **Sous-Section 2**

### **La distinction de l'impôt et des autres types de prélèvements**

La définition qui vient d'être donnée permet de distinguer l'impôt d'autres types de prélèvements.

Trois éléments de cette définition revêtent une importance particulière : d'une part, le caractère obligatoire de l'impôt, d'autre part, l'absence de contrepartie et enfin, la nature juridique de l'organisme bénéficiaire du prélèvement.

Ces questions peuvent être examinées à partir d'une double distinction: d'une part, entre l'impôt et les prélèvements de caractère non obligatoire, d'autre part, entre l'impôt et les autres prélèvements de caractère obligatoire.

#### **§ 1. - La distinction de l'impôt et des prélèvements de caractère non obligatoire.**

Le caractère non obligatoire ne signifie pas que les prélèvements en question dépendent uniquement de la volonté des administrés. Quant à leur principe et à leur montant, ils peuvent être fixés par les collectivités publiques. Mais ils ne sont opérés qu'en fonction d'un avantage particulier qui est procuré aux intéressés. Par ailleurs, ceux-ci conservent la faculté d'y échapper, soit en renonçant à acquérir les produits ou les prestations de services en contrepartie desquels ces prélèvements sont effectués (prix, rémunération pour service rendu), soit en s'abstenant d'exécuter les opérations ou travaux qui les justifient (contributions).

Le caractère non obligatoire est entendu ici dans un sens strictement juridique; la réalité est tout à fait différente car les contraintes psychologiques, sociales, économiques ou professionnelles font qu'il peut être difficile, sinon impossible, de s'affranchir de ces prélèvements.

#### **A. - L'impôt se distingue d'abord du prix.**

Le prix est la valeur monétaire qui est attribuée à un bien ou à un service ; il exprime le rapport d'échange qui existe à un moment donné entre ce bien ou ce service et la monnaie.

Bien que le prix d'un produit ou d'un service, quel qu'il soit, comprenne nécessairement une part d'impôt, surtout depuis la généralisation de la TVA, il est assez facile de distinguer l'un de l'autre.

- Il ne faut pas perdre de vue, cependant, que le prix de certains produits peut dissimuler un prélèvement fiscal beaucoup plus important que leur valeur économique proprement dite. C'est le cas, en particulier, de produits tels que les tabacs ou l'essence ...

C'est ainsi qu'à la date du 14 août 2000, le prix moyen d'un litre de « *sans plomb* » fixé à 7 Frs,26 comprenait 1 Fr,19 de TVA, 3 frs,87 de TIPP, 0 Fr, 52 pour les frais de distribution, 0 Fr, 39 pour les frais de raffinage et 1 Fr, 29 pour le pétrole brut, soit au total 5 Frs, 06 d'impôt pour une valeur nette de 2 Frs, 20.

- Une seconde hypothèse, beaucoup plus curieuse, concerne le cas de « *l'impôt-prix* ».

Le versement pour dépassement du plafond légal de densité est, à cet égard, unique. Le droit de construire est attaché à la propriété du sol. La loi n° 75-1328 du 31 décembre 1975 portant réforme de la politique foncière (art. 2) a institué cependant un plafond légal de densité. Ce plafond peut être défini comme la limite au-delà de laquelle le droit de construire relève de la collectivité. La densité de construction exprime le rapport entre la surface de plancher d'une construction et la surface de terrain sur laquelle cette construction est ou doit être implantée. Le plafond légal de densité (ou limite de densité) peut être instauré, dans le cas général, par le conseil municipal ou par le conseil de la communauté urbaine. Cette limite ne peut être inférieure à 1 et pour la ville de Paris, à 1,5. En 1983, elle a été fixée à 3 à Paris et en général, dans les grandes villes de France, à 2.

L'édification d'une construction d'une densité excédant le plafond légal est subordonnée au versement par le bénéficiaire de l'autorisation de construire d'une somme égale à la valeur du terrain dont l'acquisition serait nécessaire pour que la densité de la construction n'excède pas ce plafond. Exemple : édification d'une construction de 2500 m<sup>2</sup> de surface de plancher sur un terrain de 1000 m<sup>2</sup>, acquis pour le prix de 1.000.000 Frs (soit 1000 Frs le mètre), dans une ville dans laquelle le PLD est de 2. Le dépassement est de  $500 \text{ m}^2 / 2 = 250 \text{ m}^2$ . Le versement dû à ce titre s'élèvera à  $250 \times 1000 = 250.000$  Frs. Pour que la densité de la construction n'excède par le plafond de 2, il aurait fallu faire l'acquisition d'un terrain supplémentaire de 250 m<sup>2</sup>.- (Code de l'urbanisme art. L. 112-2 et L. 333-1 et s. - CGI art. 1723 *octies* et s. - Sur la question, V.F. Bouyssou et P. Galan, Jurisclasseur fiscal, Fiscalité immobilière, Fasc. 643 ; H. Périnet-Marquet, Maturité et déclin du plafond légal de densité, D. 1983, chron. 229).

Bien que le versement résultant du dépassement du plafond légal de densité puisse s'analyser comme un prix, il constitue néanmoins un prélèvement de caractère fiscal (CE 10 mars 1982, req. n° 24.476, D. 1982,

p. 421, note H. Charles. - CE 3 déc. 1999, req. n° 181.532, Chambert, RJF 2000, n° 56).

Le versement pour dépassement du PLD constitue un impôt de caractère facultatif pour les communes. Cette faculté a été supprimée par la loi n° 2000-1208 du 13 décembre 2000 relative à la solidarité et au renouvellement urbains (art. 50). Mais le versement demeure applicable dans les communes où un PLD était institué au 31 décembre 1999. Le conseil municipal peut toutefois décider de le supprimer et il est supprimé de plein droit en cas d'institution de la participation au financement des voies nouvelles prévue par le nouvel article L. 332-11-1 du code de l'urbanisme. Le produit du versement pour dépassement du PLD, qui a été principalement institué dans la région Ile-de-France, s'est élevé à 8,1 milliards de francs pour la période 1986-1996 (F. Bouyssou, AJDA 2001, p. 49).

## **B. - L'impôt se distingue également des contributions**

Le système des contributions est très différent de celui des offres de concours. L'offre de concours est une contribution volontaire en espèces ou en nature, qui est proposée par une personne privée ou publique à une collectivité publique, qui l'accepte, en vue de la réalisation d'un travail public (R. Chapus, Droit administratif. général, t. 2, 12<sup>ème</sup> éd., 1999, n° 768. - Y. Gaudemet, Droit administratif. général, t. 2, 11<sup>ème</sup> éd. 1998, n° 667 et s.).

La contribution est au contraire exigée par la collectivité publique à l'occasion de certains travaux ou opérations accomplis par une personne privée. Mais son montant peut faire l'objet d'une discussion ; par là, elle se distingue de la redevance.

On se bornera à en donner deux exemples.

1. - Le premier concerne la participation des constructeurs et des lotisseurs aux dépenses d'exécution des équipements publics (assainissement, voirie) rendues nécessaires par les constructions ou lotissements.

A l'origine, la participation revêtait uniquement la forme de versements de sommes d'argent et de cessions gratuites de terrains.

Le système a donné lieu à de nombreux abus que la loi d'orientation foncière du 30 décembre 1967, modifiée par la loi n° 71-581 du 16 juillet 1971, a visé à supprimer. Ce texte a déterminé en termes limitatifs les cessions et participations qui peuvent être exigées désormais des lotisseurs aussi bien que des titulaires de permis de construire.

L'autorité qui délivre le permis de construire ou l'autorisation de lotissement ne peut exiger la cession gratuite de terrains qu'en vue de l'élargissement, du redressement ou de la création des voies publiques, et à la condition que les surfaces cédées ne représentent pas plus de 10 % de la surface du terrain sur lequel doit être édifiée la construction projetée faisant l'objet de l'autorisation de lotissement (Code de l'urbanisme art. R.332-15. –

V. P. Galan, Les cessions gratuites de terrains de l'article R. 332-15 du Code de l'urbanisme : une contribution financière aux incidences patrimoniales publiques et privées multiples, RD imm. 1998, p. 49 et s.).

Le régime des participations financières a été profondément modifié avec la création de la taxe locale d'équipement, qui est un prélèvement de caractère fiscal.

L'article 72 de la loi d'orientation foncière du 30 décembre 1967 avait posé en principe qu'aucune contribution aux dépenses d'équipements publics ne pourrait plus être exigée des constructeurs dans les communes où serait instituée la taxe locale d'équipement et dans celles qui auraient renoncé à la percevoir (C. urb. art. L. 332-6). Mais il prévoyait déjà plusieurs exceptions au principe du non cumul de la taxe locale d'équipement et des participations: outre des cessions gratuites de terrain destinées à certains usages collectifs, la participation pour construction en surdensité, devenue participation pour dépassement du coefficient d'occupation du sol (C. urb. art. L. 332-1), la participation pour raccordement à l'égout (C. de la santé publique art. L. 35-4), les participations des riverains prévues dans la législation applicable dans les départements du Haut-Rhin, du Bas-Rhin et de la Moselle.

La loi n° 71-581 du 16 juillet 1971 a ajouté de nouvelles exceptions en prévoyant que d'autres contributions peuvent être demandées pour la réalisation des équipements des services publics industriels ou commerciaux (C. urb. art. L. 332-6-1). Le principe du caractère exclusif de la taxe locale d'équipement était dès lors vidé d'une grande partie de sa substance. Par la suite, la liste des exceptions (V. C. urb. art. L. 332-6-1) s'est encore allongée avec le versement pour dépassement du plafond légal de densité prévu à l'article L. 112-2, la taxe départementale des espaces naturels sensibles (art. L. 142-2), la taxe pour le financement des dépenses des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement prévue à l'article 1599 B. du CGI, la participation destinée à la réalisation de parcs publics de stationnement (L. 421-3), la participation spécifique pour la réalisation d'équipements publics exceptionnels (art. L. 332-8) sans parler de la réalisation des équipements « propres » mentionnés à l'article L. 332-15.

Cette évolution est intéressante; elle montre qu'il est assez difficile à notre époque de maintenir le système des contributions; le régime évolue assez rapidement vers celui de la taxe ou de l'impôt... et aussi vers un système d'impositions multiples. La fiscalité de l'urbanisme est devenue d'une rare complexité. On peut même distinguer un régime de financement de droit commun des équipements publics, comportant pour l'essentiel les contributions énumérées à l'article L. 332-6-1 du code de l'urbanisme, et un régime de financement exorbitant de droit commun pour les programmes d'aménagement d'ensemble et le financement des équipements en zones d'aménagement concerté (D. Wattine, *Le financement des équipements publics et le droit de l'urbanisme*, Thèse Bordeaux 1994. - Ph. Bern, *La fiscalité de l'urbanisme pesant sur le constructeur*, Rev. dr. immob. 1994, p. 201).



La loi n° 2000-1208 du 13 décembre 2000 relative à la solidarité et au renouvellement urbains a abrogé purement et simplement la participation pour dépassement du COS prévue à l'article L. 332-1 du code de l'urbanisme et, dans les conditions qui ont été mentionnées, le versement pour dépassement du PLD, ainsi que le régime de la participation demandée pour la réalisation des équipements des services publics industriels ou commerciaux (art. 46). Mais la loi a remplacé ce dernier régime par la participation au financement des voies nouvelles et réseaux prévu au nouvel article L. 332-11-1 du code de l'urbanisme. Elle a porté, par ailleurs, le plafond de la participation pour non-réalisation d'aires de stationnement de 50.000 Frs à 80.000 Frs par place manquante, ce montant pouvant être revalorisé en fonction de l'indice du coût de la construction (art. 34).

En ce qui concerne la nature juridique de tous ces prélèvements, il convient de préciser que la taxe locale d'équipement, la participation pour dépassement du coefficient d'occupation du sol, le versement pour dépassement du plafond légal de densité, la taxe départementale des espaces naturels et sensibles et la taxe pour le financement des dépenses des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement sont des impositions.

En revanche, la participation pour non-réalisation d'aires de stationnement ne peut être regardée comme une imposition (CE Sect. 26 mars 1999, Vincent, Dr. fisc. 1999, c. 616, concl. Bonichot; CJEG, 1999, p. 277, avec concl.). Elle peut être rangée dans la catégorie des contributions.

La participation pour raccordement à l'égout (Code de la santé publique, art. L. 35-4), est considérée comme une redevance (V. infra).

Certaines solutions jurisprudentielles reflètent bien le flou du système: c'est ainsi que la participation forfaitaire représentative de la taxe locale d'équipement qui est exigée des lotisseurs en application de l'article L. 332-12-d du code de l'urbanisme n'est pas considérée comme de nature fiscale, mais est assimilée à une créance de travaux publics bien qu'elle soit représentative d'impositions au sens strict du terme (taxe locale d'équipement, participation pour dépassement du coefficient d'occupation des sols) et, il est vrai, d'autres contributions qui n'ont pas un caractère fiscal (cession gratuite de terrains, considérée comme une créance de travaux publics, participation pour raccordement à l'égout prévue à l'article L. 35-4 du code de la santé publique, laquelle est une redevance pour service rendu (CE 8 oct. 1993, rec. n° 61.621, *DF* 1994, c. 54, concl. 0. Fouquet. - V. aussi pour le calcul de cette participation: CE 12 oct. 1994, req. n° 125.718, *DF* 1994, c. 2163, *LPA* 9 nov. 1994, n° 134. - On notera que depuis l'entrée en vigueur de la loi n° 93-122 du 29 janvier 1993, la taxe locale d'équipement ne doit plus être comprise dans la participation forfaitaire qui peut être mise à la charge du lotisseur). Autre élément qui joue en faveur du caractère non fiscal de cette participation: son montant n'est pas déterminé ; il peut avoir fait l'objet d'une convention entre la collectivité et le lotisseur: c'est là le propre d'une contribution.

Il arrive aussi que, sous le prétexte de financer des dépenses d'équipements publics, des collectivités créent des prélèvements qui sont de nature fiscale, parce qu'ils n'ont pas de contrepartie pour les redevables. L'illégalité en est alors certaine, le législateur seul pouvant créer une imposition. Tel est le cas de la redevance ayant pour objet de financer le fonctionnement de structures dites « spécifiques » destinées à améliorer l'accueil des visiteurs d'une station de sports d'hiver réalisée dans le cadre d'une ZAC, qui est mise à la charge des propriétaires des terrains acquis dans le périmètre de la zone et donne lieu à une perception annuelle au profit de la commune ; cette redevance ne constitue pas la contrepartie directe d'un service rendu aux propriétaires d'immeubles à l'occasion de l'utilisation effective de ce service ; elle ne correspond non plus à aucun des prélèvements visés à l'article L. 332-6-1 du code de l'urbanisme qui sont destinés à contribuer au financement des dépenses de construction d'équipements publics ; une telle redevance est nécessairement illégale (CAA Lyon 22 mars 1994, req. n° 91.305, *DF* 1994, c. 1598, concl. Mme Chanel).

Il a été jugé encore qu'est illégale la délibération du conseil municipal qui institue un "droit de branchement" au réseau d'eau potable pour les habitants d'un lieu-dit, et qui s'ajoute au droit d'accès au réseau acquitté par ses utilisateurs ainsi qu'aux frais de branchement particulier, même si la commune a contribué au financement des travaux d'extension du réseau de distribution jusqu'au lieu-dit; cette circonstance ne peut justifier légalement, eu égard notamment au caractère d'équipement public d'intérêt général d'un tel réseau, l'institution d'une redevance pour service rendu perçue sur les propriétés installées à cet endroit, et alors qu'aucune disposition législative n'autorisait la commune à instituer ce droit de branchement (CE 6 oct. 1999, Commune de Coin-Lès-Cuvry, RJF 1999, n° 1482. - Rapp. : CE 22 oct. 1999, req. n° 204.677, Commune de Pourrières, RJF 2000, n° 135).

## 2. - On peut ranger aussi dans la catégorie des contributions le cas des contributions pour dégradations exceptionnelles causées aux voies publiques départementales ou communales.

Ce type de contributions existait depuis longtemps sous la dénomination de « *subventions spéciales* » (loi du 21 mai 1836 et art. 72 du code rural). L'ordonnance n° 59-115 du 7 janvier 1959 relative à la voirie des collectivités locales a remanié le système en en élargissant le champ d'application (Code de la voirie routière, art. L. 131 -8 et L. 141-9. - V. Dalloz, Code administratif).

Elles peuvent être imposées aux entrepreneurs ou propriétaires dans deux cas toutes les fois qu'une voie communale ou départementale entretenue à l'état de viabilité est, habituellement ou temporairement, - soit empruntée par des véhicules qui, par leur poids, leur vitesse, leur mode de construction ou leur chargement entraînent des détériorations anormales, - soit dégradée par des exploitations de mines, de carrières, de forêts ou de toute autre entreprise.

Leur quotité est proportionnée à la dégradation causée. Elles peuvent être acquittées en argent ou en prestations en nature. A défaut d'accord

amiable, elles sont réglées annuellement sur la demande des collectivités, par les tribunaux administratifs, après expertise, et recouvrées comme en matière de contributions directes ; la recherche d'un accord amiable avec les intéressés est un préalable obligatoire à la saisine du juge (CE 3 mars 1989, req. n° 90148, *RJF* 1989, p. 303).

Ce système s'applique à toutes les voies des communes et des départements.

Les contributions pour dégradations exceptionnelles n'ont pas le caractère d'une dette fiscale. Ce caractère fiscal serait d'ailleurs démenti par le fait que leur quotité doit être proportionnée à la dégradation causée aux voies publiques ; c'est ainsi que pour le calcul de ces contributions, il peut être tenu compte même des conditions météorologiques défavorables, lorsque celles-ci sont pour partie à l'origine des dégradations, et que doivent être déduits les frais d'entretien normal annuel des voies publiques.

Par ce caractère, les contributions spéciales pour dégradations exceptionnelles instituées par l'ordonnance de 1959 se rapprochent des redevances ou rémunérations pour service rendu (sur la question, V. Jurisclasseur administratif, Fasc. 411). Les conditions dans lesquelles peut fonctionner le système de ces contributions en limitent nécessairement le champ d'application et l'efficacité.

On comprend, dès lors, pourquoi en matière de voirie, l'Etat a choisi une autre formule, celle de l'impôt. On fait allusion à la taxe spéciale dite « à l'essieu » (ou taxe spéciale sur certains véhicules routiers). Instituée par la loi de finances n° 67- 1114 du 21 décembre 1967, elle est destinée à compenser les dépenses supplémentaires d'entretien et de renforcement de voirie occasionnées par la circulation de certains véhicules routiers de fort tonnage. Cette taxe est perçue par la direction générale des douanes et droits indirects (Code des douanes, art. 284 bis et s.).

### **C. - Impôt et redevance ou rémunération pour service rendu.**

La dénomination de rémunération pour service rendu a été introduite par l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances.

On examinera successivement la notion, le champ d'application et le régime juridique et contentieux de la rémunération pour service rendu.

#### **1. - La notion de redevance**

La redevance ou rémunération pour service rendu peut être définie comme la **somme versée par l'utilisateur d'un service public ou d'un ouvrage public déterminé et qui trouve sa contrepartie directe et immédiate dans les prestations fournies par ce service ou dans l'utilisation de l'ouvrage.**

Le Conseil constitutionnel a consacré cette définition (décis. n° 76-92 L. du 6 octobre 1976, pour les droits de port et de navigation).

a) La rémunération pour service rendu n'est due que par les usagers qui utilisent effectivement le service ou l'ouvrage mis à leur disposition.

Il s'ensuit, en particulier, qu'elle ne peut être instituée en vue de la création d'un service public ou avant la mise en fonctionnement du service, alors même que certaines dépenses auraient déjà été engagées à cet effet par la collectivité publique (CE 6 mars 1970, Augé, *Lebon*, p. 163).

De même, les habitants de communes dans lesquelles le réseau d'assainissement n'a pas encore été construit et mis en service ne peuvent être regardés comme des usagers du service public de l'assainissement, quand bien même ce service se chargerait du contrôle et de l'entretien des systèmes d'assainissement non collectifs ; ils ne peuvent donc être assujettis à la redevance d'assainissement prévue à l'article L. 372-7 du Code des communes (CGCT, art. L. 2224-12) (C.E. 6 mai 1996, District de Montreuil-sur-Mer, RJF 1996, n° 843). Autre exemple : l'autorité gestionnaire d'un port de plaisance ne peut mettre à la charge des usagers les dépenses correspondant à une extension de la capacité des ouvrages existants, dès lors que ces travaux sont insusceptibles de leur apporter un avantage supplémentaire (CE 2 févr. 1996, Fauquet, LPA, 19 juin 1996, n° 74, concl. Arrighi de Casanova).

Le principe entraîne d'autres conséquences importantes en ce qui concerne la détermination du fait générateur et de la personne redevable.

C'est ainsi qu'il a été jugé que le fait générateur de la participation pour raccordement à l'égout prévue à l'article L. 35-4 du code de la santé publique, qui a le caractère de redevance (CE Plén. 27 juin 1973, Ville de Marseille, *Lebon* p. 444 ; *DF* 1974, c. 267, concl. Mehl), est constitué par la réalisation du raccordement à l'égout de l'immeuble et que le redevable de la participation est le propriétaire de l'immeuble à la date du raccordement (CE Sect. 17 décembre 1976, SCI Le Clairval, *DF* 1977, c. 963, concl. Fabre ; *AJDA* 1977, p. 384, note Moderne. - Depuis l'intervention de la loi n° 93-122 du 29 janvier 1993, le fait générateur de la participation prévue à l'article 1., 35-4 est constitué cependant par l'autorisation de construire ou l'autorisation de lotir (C. urb. art. L. 332-28). Cette disposition, qui peut s'expliquer par des raisons de commodité administrative, s'accorde mal avec la nature juridique de redevance.

On peut dire que la redevance présente un caractère facultatif puisqu'elle n'est due que par l'utilisateur qui utilise effectivement le service. Mais ce caractère n'exprime pas nécessairement une possibilité de refus des prestations du service. Il peut y avoir en fait obligation de recourir au service ou à l'ouvrage public ; on peut, par exemple, échapper au paiement de la redevance de location d'entretien des compteurs d'énergie électrique (ou abonnement) : mais cela implique que l'on n'ait pas l'électricité, ce qui est inconcevable. Cette possibilité de refus n'existe pas toujours en droit : il y a ainsi obligation d'adhésion à une association syndicale autorisée ; les

cotisations syndicales présentent néanmoins le caractère de redevances (V. *infra*, CE Sect. 28 juill. 1993, Bernadet).

C'est la raison pour laquelle le Commissaire du Gouvernement Chardeau, dans ses conclusions sur l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt du Conseil d'Etat du 21 novembre 1958, Syndicat national des transports aériens, a proposé de rejeter le critère fondé sur la position de l'usager en face du service et de lui substituer la formule de l'équivalence financière (D. 1959, p. 475, concl. Chardeau, note Trotabas). Celle-ci a été critiquée par le Doyen Trotabas qui souhaitait que la jurisprudence reste fidèle au critère de la distinction entre service obligatoire et service facultatif, critère appliqué jusque là par le Conseil d'Etat. L'évolution jurisprudentielle a confirmé au contraire le principe posé en 1958. Pourtant, force est de reconnaître que le critère du caractère facultatif de la redevance est d'un grand secours lorsqu'il faut la distinguer de la taxe et de la taxe parafiscale.

b) Le tarif de la redevance est-fixé unilatéralement par l'autorité administrative

C'est donc improprement qu'il est dit parfois qu'elle revêt un aspect contractuel. Elle se distingue par ce caractère de la contribution, dont le montant peut être discuté.

Ce caractère unilatéral sauvegarde l'égalité des usagers devant le service public. Les usagers ont droit à une égalité de traitement.

En conséquence, le tarif est basé sur des éléments de caractère général et son application ne peut être modulée en considération des personnes qui ont recours au service rendu.

Suivant la jurisprudence du Conseil d'Etat, la fixation de tarifs différents applicables, pour un même service rendu, à diverses catégories d'usagers d'un service ou d'un ouvrage public n'est possible que dans trois cas : - 1/ lorsqu'elle est la conséquence nécessaire d'une loi, - 2/ lorsqu'il existe entre les usagers des différences de situations appréciables ; - 3/ lorsqu'une nécessité d'intérêt général en rapport avec les conditions d'exploitation du service ou de l'ouvrage commande cette mesure (Cons. d'Et. Sect. 10 mai 1974, Denoyez, *AJDA* 1974 p. 298, chron. Franc et Boyon ; *RDP* 1975, p. 467, note M. Waline ; *Rev. adm.* 1974, p. 440, note Moderne. - CE 13 oct. 1999, Compagnie nationale Air France, *RJF* 1999, n° 1626; *AJDA* 2000, p. 86, concl. Arrighi de Casanova; *JCP* 2000. IV. 1151, obs. M-C Rouault).

1°/ Il existe une jurisprudence nombreuse sur l'appréciation des différences de situation entre usagers. L'un des cas les plus significatifs concerne les délibérations des conseils municipaux relatives à la fixation des droits d'inscription à une école nationale de musique (service public municipal de caractère administratif). Pour le Conseil d'Etat, eu égard à l'intérêt général qui s'attache à ce qu'un conservatoire de musique puisse être fréquenté par les élèves qui le souhaitent, sans distinction selon leurs possibilités financières, un conseil municipal « *peut, sans méconnaître le principe d'égalité entre les usagers du service public, fixer des droits*

*d'inscription différents selon les ressources des familles, dès lors, notamment, que les droits les plus élevés restent inférieurs au coût par élève du fonctionnement de l'école »* (CE Sect. 29 déc. 1997, deux arrêts, Commune de Gennevilliers et Commune de Nanterre, *AJDA* 1998, p. 102, chron. Girardot et Raynaud ; RD publ. 1998, p. 899, note Borgetto. – Abandon de la jurisprudence découlant de l'arrêt de Section du 26 avril 1985, Ville de Tarbes, *RFDA* 1985, p. 507, concl. B. Lasserre).

Le principe d'égalité d'accès à un service public non obligatoire, tel qu'une école de musique, doit être apprécié notamment en fonction du « *lien particulier* » qui unit les candidats usagers à la collectivité. Le principe d'égalité des usagers du service public ne fait pas obstacle à ce que le conseil municipal limite l'accès à ce service en le réservant à des élèves « *ayant un lien particulier avec la commune et se trouvant de ce fait dans une situation différente de l'ensemble des autres usagers potentiels du service* ». Un conseil municipal ne peut limiter l'accès d'une école de musique aux personnes domiciliées ou habitant dans la commune, en refusant d'accueillir des élèves qui n'ont dans cette commune que le lieu de leur travail ou qui y sont seulement scolarisés, alors qu'ils peuvent être considérés comme ayant avec celle-ci « *un lien suffisant* » (CE Sect. 13 mai 1994, Commune de Dreux, concl. Daël, *RFDA* 1994, p. 711 ; *AJDA* 1994, p. 652, note Hecquard-Théron).

De même, s'agissant d'une crèche collective, service public administratif, la commission administrative d'un centre communal d'action sociale peut, sans méconnaître le principe d'égalité entre les usagers du service public, fixer un barème de tarifs variant en fonction des ressources des familles, dès lors que les tarifs les plus élevés demeurent inférieurs au coût de fonctionnement de la crèche (CE 20 janv. 1989, Centre communal d'action sociale de La Rochelle, Rec., p. 8 ; *AJDA* 1989, p. 398, note Prétot). La solution est la même pour les tarifs applicables aux restaurants scolaires, qui sont fixés en fonction d'un quotient familial établi à partir des ressources des familles: (CE 10 fév. 1993, Ville de La Rochelle, *LPA* 12 juill. 1993, n° 83).

2°/ La fixation de tarifs différents peut également être justifiée lorsqu'une considération d'intérêt général en rapport avec les conditions d'exploitation du service ou de l'ouvrage commande cette mesure.

Le principe d'égalité que doit respecter un service public industriel et commercial « *s'apprécie entre usagers placés dans des situations analogues* ».

Le Conseil d'Etat a jugé ainsi que tel n'est pas le cas des usagers qui disposent d'une piscine privée dont les besoins d'alimentation en eau sont différents de ceux des autres usagers. Il a décidé qu'un conseil municipal avait pu, bien que le requérant fût tenu, comme tous les habitants de la commune, au paiement du forfait d'eau potable calculé selon le nombre de personnes adultes résidant dans l'habitation et la superficie du jardin, instituer une « *cotisation annuelle de consommation d'eau pour le remplissage d'une*

*piscine privée* », et cela, en vertu d'une délibération qui a été considérée comme ayant une portée générale, même si, en l'espèce, elle ne trouvait à s'appliquer qu'à un seul usager. - (CE 14 janv. 1991, Bachelet, *CJEG* 1991, p. 164, concl. Stim).

La fixation de tarifs différents appliqués aux habitants d'une même ville ne méconnaît pas non plus le principe d'égalité, lorsque les deux réseaux d'adduction d'eau potable qui desservent cette ville (en l'espèce, Narbonne-Ville et Narbonne-Plage) présentent des caractéristiques différentes eu égard à la configuration topographique des lieux qui nécessite des installations spécifiques sur l'un d'eux tels que des surpresseurs, et eu égard à la vocation touristique de Narbonne-Plage, qui engendre d'importantes fluctuations de population pendant la période estivale (Trib. adm. Montpellier, 12 juin 1991, Association Narbonne Libertés 89, *CJEG* 1991, p. 409, note Nénert).

De même, compte tenu notamment des charges fixes qu'entraînent l'utilisation saisonnière des résidences secondaires et leur dispersion dans l'île d'Oléron, le tarif de la redevance d'enlèvement des ordures, déchets et résidus a pu être fixé au même niveau pour les occupants d'une résidence secondaire et pour un foyer de résidents permanents (CE 23 nov. 1992, Brousier, *RJF* 1993, n° 73).

c) Le tarif de la redevance n'est pas établi de manière discrétionnaire. La rémunération pour service rendu obéit au principe dit de l'équivalence financière

Ce principe signifie qu'il doit exister une certaine proportionnalité entre le montant de la redevance et le coût réel du service rendu à l'utilisateur. Il s'ensuit, en particulier, que le taux de la redevance doit être calculé de telle sorte que son produit n'excède pas sensiblement le montant des dépenses occasionnées par le fonctionnement du service.

Le principe de l'équivalence financière ressort d'une jurisprudence constante du Conseil d'Etat. Il a été affirmé notamment par un arrêt que l'on considère généralement comme une décision de principe, l'arrêt précité du 21 novembre 1958, Syndicat national des transports aériens, à propos des redevances pour l'usage des installations des aéroports - V. aussi CE 23 décembre 1959, Jacquier, *Lebon*, p. 705 ; *CJEG* 1960, p. 111, concl. Henry ; 16 novembre 1962, Syndicat intercommunal d'électricité de la Nièvre, *Lebon*, p. 612 ; *CJEG* 1963, p. 18, concl. Henry, pour la redevance de location et d'entretien des compteurs d'énergie électrique).

La redevance est illégale lorsqu'elle n'est pas calculée en fonction de l'importance du service rendu. Tel est le cas de la redevance pour l'enlèvement des ordures, déchets et résidus instituée en application des dispositions de la loi n° 74-1129 du 30 décembre 1974 (C. des com., art. L. 233-78 ; CGCT, art. L. 2333-76. - CE 6 mai 1985, Commune de Pointe-à-Pitre, JCP 1986.II.20536, concl. O. Fouquet; 4 juin 1986, req. n° 44.988, *RJF* 1986, p. 500) ou de la redevance pour enlèvement des ordures ménagères à laquelle les communes peuvent soumettre les exploitants des campings (art. L. 233.77 du code des communes ; CGCT, art. L. 2333-77. - CE 19 juin 1991,

Commune de Piriac-sur-mer, RJF 1991, p. 657 ; *LPA* 25 sept. 1991, concl. Arrighi de Casanova ; 29 juill. 1998, Sté Financière de l'étang de Berre, RJF 1998, n° 1227). Il a été jugé, en particulier, que l'enlèvement des ordures ménagères au sens de l'art. L. 233-77 s'entend de leur ramassage et de leur élimination, avec ou sans traitement, et non de la seule élimination ; l'article L. 233-77 n'est donc pas applicable dans le cas où l'exploitant d'un terrain de camping effectue, par ses propres moyens, le ramassage des ordures ménagères en provenance de ce terrain et où la commune n'en assure que l'élimination, avec ou sans traitement (C.E. 28 juin 1996, SARL d'Exploitation des Etablissements Bailly, RJF 1996, n° 1105, avec la note).

De même est illégale la délibération d'un conseil municipal fixant les tarifs applicables pour le stationnement payant hors de la voie publique, dans un parc municipal de stationnement, lorsque les tarifs applicables aux usagers résidant hors de la commune excèdent le prix de revient du service fourni : (CE 2 avril 1997, Commune de Montgeron, CJEG 1998, p. 433, note JF Lachaume).

Mais un tarif ne perd pas le caractère de redevance du fait qu'il ne couvre qu'une faible proportion du coût de revient réel du service rendu aux usagers (CE 3 décembre 1986, Office public d'HLM de Paris, Gaz. Pal. 1987.1.359, note Moderne, au sujet des tarifs que doivent acquitter les familles des usagers des jardins d'enfants gérés par l'Office public d'HLM de la Ville de Paris). La redevance est légale lorsque le tarif le plus élevé demeure inférieur au coût de fonctionnement du service (CE 20 janv. 1989, Centre communal d'action sociale de La Rochelle, préc.).

En revanche, en vertu du principe de proportionnalité, une redevance, telle que la redevance pour enlèvement des ordures (art. L. 233-78), ne peut pas faire l'objet d'exonérations ou de réductions qui seraient sans lien avec le service rendu ; est illégale une délibération par laquelle le conseil municipal décide d'exonérer de cette redevance les personnes âgées de plus de 70 ans ou appartenant à un même foyer, à partir de la septième personne (CE 27 févr. 1998, req. n° 160.932, Commune de Sassenay, RJF 1998, n° 514).

d) Autre conséquence découlant du caractère de rémunération pour service rendu : la recette correspondante est affectée au service (CE 21 novembre 1958, Syndicat national des transports aériens, précité ; 15 mars 1961, Vanini, *Lebon*, p. 183 ; 20 mars 1968, Ville de Saint-Lô, *AJDA* 1968, p. 464). Elle doit lui être intégralement affectée, précise le Conseil constitutionnel (décis. n° 76-92 L. du 6 oct. 1976). Effectivement, la redevance ne peut servir à couvrir des dépenses étrangères au service public (V. par ex., une délibération d'un conseil municipal concernant le service de distribution de l'eau potable qui, pour ce motif, est entachée de détournement de pouvoir : Trib. adm. Lyon, 14 déc. 1993, Chomat, *AJDA* 1994, p. 349, note Broussolle).

Toutefois, la notion d'affectation est entendue largement. C'est ainsi que le Conseil d'Etat a reconnu à Electricité de France le droit d'utiliser tout



ou partie des redevances perçues sur les usagers des compteurs pour couvrir concurremment avec l'ensemble de ses recettes, les dépenses de renouvellement et de modernisation de ses installations (CE 23 décembre 1959, Jacquier, 16 novembre 1962, Syndicat Intercommunal d'Electricité de la Nièvre, préc.).

## 2. - Champ d'application.

On a émis parfois l'idée que la distinction entre la taxe et la redevance peut être fondée sur la nature du service: seuls les services publics industriels et commerciaux pourraient donner lieu à redevance ; le caractère de taxe résulterait au contraire du caractère administratif du service.

La jurisprudence n'a jamais fait cette distinction (V. concl. Chardeau, sur Conseil d'Etat, 21 novembre 1958, Syndicat national des transports aériens, préc. p. 29).

Mais le principe reste qu'un service public de caractère industriel et commercial ne peut être financé par l'impôt ou par les taxes (V. concl. Arrighi de Casanova sur CE 29 oct. 1997, req. n° 144.007, Sté Sucrerie agricole de Colleville, Dr. fisc. 1998, c. 249).

a) Parmi les redevances qui sont payées par les usagers de services publics industriels et commerciaux, on citera notamment :

- la redevance de location et d'entretien des compteurs d'énergie électrique incluse actuellement dans l'abonnement (arrêts précités) ;

- une redevance pour services rendus par les abattoirs d'une ville (CE 19 févr. 1988, Sté Bourdeau, Dr. adm. 1988, n° 207) ;

- la redevance d'assainissement (Cons. d'Et. 20 janvier 1988, SCI La Colline, *CJEG* 1988, p. 328, concl. de la Verpillière, note Delpirou ; *AJDA* 1988, p. 407, note J.B. Auby ; Trib. confl. 2 déc. 1991, SA de Molitg-les-Bains, *RJF* 1992, p. 165 ; *DF* 1992, c. 740 ; D. 1992. IR. 67 ; Cons. d'Et. 6 mars 1992, Commune de Rabastens-de-Bigorre, deux arrêts, *RJF* 1992, n° 845 ; *DF* 1992, c. 1263).

La redevance d'assainissement ne doit pas être confondue avec la « redevance pénalité » qui présente le caractère d'une taxe (V. *infra*).

- les tarifs applicables aux usagers d'un parc municipal de stationnement hors de la voie publique, ce service ayant le caractère d'un service public industriel et commercial (CE 2 avril 1997, Commune de Montgeron, préc.).

- la redevance pour enlèvement des ordures, déchets et résidus.

La qualification du service public chargé de l'enlèvement des ordures ménagères soulève un problème intéressant.

Il ne faut pas confondre la taxe d'enlèvement des ordures ménagères et la redevance pour enlèvement des ordures, déchets et résidus. Le service public qui est financé au moyen de la taxe ne peut être qu'un service public administratif.

Le caractère de ce service, lorsqu'il est financé au moyen de la redevance, est resté incertain jusqu'au début de l'année 1992.

Une disposition de la loi de finances pour 1974, n° 73-1150 du 29 décembre 1973 (art. 62) a permis aux communes d'instituer une redevance d'enlèvement des ordures ménagères en provenance des terrains de camping, calculée en fonction du nombre des places disponibles sur ces terrains; elle est codifiée à l'article L. 233-77 du code des communes (CGCT, art. L. 2333-77). L'article 14 de la loi de finances pour 1975, n° 74-1129 du 30 décembre 1974 a, en quelque sorte, généralisé cette possibilité en prévoyant que les communes (ainsi que leurs groupements ou les établissements publics locaux) peuvent instituer cette redevance pour l'ensemble des usagers de la commune; cette disposition est codifiée à l'article L. 233-78 du code des communes (CGCT, art. L. 2333-76).

L'institution de cette redevance par le conseil municipal, qui en fixe le tarif, entraîne la suppression de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères et de la redevance prévue à l'article L. 233-77 (CGCT, art. L. 2333-79).

Alors que la redevance de l'article L. 233-78 doit être calculée en fonction de l'importance du service rendu, la taxe est établie d'après le revenu net servant de base à la taxe foncière (CGI art. 1522). Le champ d'application de ces prélèvements n'est pas non plus le même ; la redevance s'applique à l'enlèvement des « ordures, déchets et résidus », alors que la taxe ne concerne que « les ordures ménagères ».

Les solutions retenues par le Conseil d'Etat sur le caractère du service public, lorsqu'il est financé par les redevances, pouvaient paraître ambiguës. La Cour de cassation a reconnu au contraire au service public mentionné à l'article L. 233-78 un caractère industriel et commercial (Com. 4 juin 1991, Blot, D. 1991, p. 456 et *JCP* 1991. II. 21734, concl. Jeol ; *RJF* 1991, p. 816 ; *Bull. civ.* IV, p. 144, n° 203).

Le Conseil d'Etat s'est rallié à cette solution dans un avis (et non pas un arrêt) de Section du 10 avril 1992, SARL Hofmiller. Il s'est fondé principalement sur le fait que la faculté pour les communes d'instituer la redevance prévue à l'article 14 de la loi du 30 décembre 1974 (code des communes art. L. 233-78) est directement liée à celle qui leur est simultanément ouverte par la disposition du même article, codifiée à l'article 260 A du CGI, d'opter pour l'assujettissement à la TVA des opérations relatives au service d'enlèvement et de traitement des ordures ménagères, lorsque ce service donne lieu au paiement de la redevance. La même possibilité d'option est d'ailleurs prévue par cette disposition pour les opérations relatives à des services industriels et commerciaux, tels que la

fourniture de l'eau et l'assainissement. Le Conseil d'Etat a estimé que le législateur a entendu permettre aux collectivités, en substituant une rémunération directe du service par l'usager à une recette de caractère fiscal (la taxe d'enlèvement des ordures ménagères), de gérer ce service comme une activité industrielle et commerciale. Dès lors, ce service, qu'il soit géré en régie ou par voie de concession, présente le caractère d'un service industriel et commercial et il appartient à la juridiction judiciaire de connaître des litiges relatifs au paiement de la redevance (DF 1992, c. 1537 *et RFDA* 1994, p. 160, concl. Arrighi de Casanova; *AJDA* 1992, p. 688, note Prétot; *RJF* 1992, n° 844 ; *Gaz. Pal.* 1992. 2. 474, note Portnoi. - rendu sur renvoi de CAA Nancy, Plén. 5 déc. 1991, *RJF* 1992, n° 258. - V. J.F. LACHAUME, Nature du service public d'enlèvement des ordures, *CJEG* 1992, p. 480).

Le Tribunal des conflits a retenu la même solution que le Conseil d'Etat (T. confl. 28 sept. 1999, Roussin, *RJF* 1999, n° 268).

Cette solution n'est pas indifférente pour les usagers. La redevance devant être calculée, conformément aux dispositions de l'article L. 2333-76 du CGCT, « en fonction de l'importance du service rendu », présente bien le caractère d'une rémunération pour service rendu au sens strict du terme.

Le Ministre de l'intérieur a admis ainsi qu'au cas où certains administrés n'auraient pas besoin de recourir au service, il ne semble pas possible de leur imposer le paiement de la redevance, dans la mesure où il n'y a pas, dans cette hypothèse, de service effectivement rendu ; il insiste toutefois sur le fait que les cas de non-recours au service permettant de ne pas payer la redevance sont nécessairement limités ; il cite, par exemple, le cas de l'inoccupation des logements et l'élimination des déchets par l'administré lui-même, conformément à la réglementation en vigueur en matière de santé et de salubrité publique (Rép. Gérard, JO Sénat 13 juill. 1989, p. 1083).

En fait, il est difficile aux administrés de se soustraire au paiement de la redevance. Le Conseil d'Etat a jugé ainsi que la simple allégation suivant laquelle un ménage ne concourt d'aucune façon à la production d'ordures ménagères ne présente « aucune vraisemblance » (5 déc. 1990, req. n° 59.891, *RJF* 1991, p. 51). La taxe d'enlèvement des ordures ménagères, quant à elle, étant due même si l'usager n'utilise pas effectivement le service (V. *infra* ), la distinction entre redevance et taxe aurait donc présenté un caractère assez relatif dans la perspective d'un contentieux purement administratif

La jurisprudence qui reconnaît un caractère industriel et commercial au service public d'enlèvement des ordures ménagères, lorsqu'il est financé par la redevance, risque de modifier cette situation en renforçant l'intérêt de la distinction.

La Cour de cassation a tenu ainsi à rappeler que la redevance de l'article L. 233-78 (CGCT, art. L. 2333-76) n'est pas due par les personnes qui justifient qu'elles n'utilisent pas les services considérés (Com. 4 juin

1991, Blot, précit. – 26 janv. 1999, Geoffroy, RJF 1999, n° 664). Il n'est pas exclu que le juge judiciaire qui aura à connaître des litiges individuels relatifs au paiement de la redevance accueille de manière plus bienveillante que le juge administratif les demandes des usagers. La Cour de cassation est cependant assez stricte, comme le montre un arrêt de la Chambre commerciale du 9 novembre 1993, Bésard; la Cour relève qu'il résulte des dispositions de l'article 2 de la loi du 15 juillet 1975 relative à l'élimination des déchets que toute personne qui produit ou détient des déchets est tenue d'en assurer ou d'en faire assurer l'élimination dans des conditions propres à en éviter les effets nocifs pour l'homme et son environnement; se fondant sur cette règle, elle a jugé qu'une personne ne peut prétendre échapper au paiement de la redevance en se bornant à soutenir qu'elle assure elle-même l'évacuation et l'élimination de ses ordures ménagères, dès lors qu'elle n'apporte pas la preuve que ces opérations ont été effectuées en conformité à la loi du 15 juillet 1975 (RJF 1994, n° 49).

Mais la Cour de Cassation a décidé aussi que la demande de remboursement de la redevance ne peut pas être rejetée au motif que, du seul fait que l'intéressé bénéficie du passage de la benne publique à proximité de sa demeure, il bénéficie, au même titre que tous les autres administrés, d'un service de ramassage d'ordures, alors qu'il utilisait un incinérateur conforme à la réglementation (Cass. com. 26 janv. 1999, Geoffroy, préc.).

La qualification nouvelle de service industriel et commercial risque, par ailleurs, d'alourdir le contentieux. Le juge judiciaire n'est pas compétent pour apprécier la légalité des délibérations des conseils municipaux créant la redevance. Toute contestation de la légalité de ces délibérations au regard des règles de l'article L. 2333-76 et du grand principe d'égalité constituera une question préjudicielle dont la solution devra être renvoyée à la juridiction administrative.

b) Les services rendus par les services publics administratifs peuvent aussi faire l'objet de redevances payées par l'utilisateur

Citons, au hasard, et certaines solutions peuvent apparaître assez surprenantes

- le prix de pension applicable dans les lycées ou collèges, de même que les frais de scolarité (à propos de la dispense de remboursement de ces frais instituée au profit d'anciens élèves de l'Ecole Polytechnique) : Cons. Constit. décis. n° 69-57 L. du 24 octobre 1969, JO 1er novembre 1969, p. 10. 743 ;

- les redevances universitaires (ou contributions pédagogiques), V. J.L. Lajoie et J.P. Tomasi, Le principe de gratuité de l'enseignement public, Droits d'inscription et redevances universitaires, AJDA 1988, p. 499 ;

- les droits et taxes perçus à l'entrée des Musées Nationaux: Cons. Constit. décis. n° 66-3 8 L. du 10 mars 1966, AJDA 1966, p. 227 ;

-les redevances téléphoniques: Trib. confl. 24 juin 1969, Ursot, *JCP* 1968. II. 15646, concl. Gegout, note Dufau; *AJDA* 1969, p. 139, note J. Lemasurier, D. 1969, p. 416, note J. de Gaudusson;

- les droits d'inscription à une école nationale de musique, à un jardin d'enfants ou une crèche collective (V. la jurisprudence citée *supra*) ;

- les cotisations syndicales qu'une association syndicale autorisée, établissement public administratif, est habilitée à demander à ses membres propriétaires, en contrepartie de la réalisation de travaux et d'ouvrages ou de leur entretien, et proportionnellement à l'intérêt qu'y trouve chacun, les membres de l'association étant considérés comme des usagers d'un service public administratif: CE Sect. 28 juill. 1993, Bemadet, *RJF* 1993, n° 1138, avec les obs. ; *DF* 1993, c. 2519

c) Le Conseil d'Etat a jugé également que présentaient le caractère de redevances .-

- les péages perçus par les concessionnaires d'autoroutes (CE Ass. 14 février 1975, Epoux Merlin; D. 1976, p. 144, note J.P. Boivin; *AJDA* 1975, p. 229, note Franc et Boyon; *RDP* 1975, p. 1705, note M. Waline ; *CJEG* 1975, p. 128, note J. Virole; 13 mai 1977, Compagnie financière et industrielle des autoroutes, D. 1978, p. 130, note P. Delvolvé; *JCP*, 1978. II. 18.904, note J.F. Davignon; 3 juillet 1987, Compagnie financière et industrielle des autoroutes, *AJDA* 1987, p. 581, chron. Azibert et de Boisdeffre).

Suivant le Conseil d'Etat, une société concessionnaire de la construction et de l'exploitation d'une autoroute a pour activité l'exécution d'une mission de service public administratif et exerce cette activité selon les règles du droit public ; sa profession n'est donc pas au nombre de celles, mentionnées à l'article 632 du Code de commerce, dont la nature est commerciale : C.E. Avis 6 juill. 1994, req. n° 156.708, Sté des autoroutes du Nord et de l'Est de la France, *DF* 1994, c. 215 3 ; *RJF* 1994, n° 1084) ;

- les péages perçus par une régie départementale de transports (CE Sect. 10 mai 1974, Denoyez, précit. ; voir aussi note J.F. Lachaume sur Trib. adm. Poitiers 5 février 1986, *RFDA* 1987, p. 507) ou par une société d'économie mixte en contrepartie de l'utilisation d'un pont (CE 2 octobre 1985, Jeisson, *AJDA* 1986, p. 38, concl. P.A. Jeanneney).

En revanche, le droit départemental de passage sur un ouvrage d'art, tel le pont reliant l'Ile d'Oléron au continent, qui a été établi en application de l'article L. 173-3 du Code de la voirie routière (loi n° 95-101 du 2 février 1995) et dont le produit est exclusivement affecté à la préservation des espaces naturels, ne présente pas le caractère d'une redevance, mais celui d'une imposition : CE 10 juin 1998, Association pour la protection de l'environnement de l'Ile-d'Oléron, *RJF* 1998, n° 1055; *RFD adm.* 1998, p. 1157, note J-F Lachaume.

Le régime de ces redevances a soulevé deux problèmes intéressants concernant les rapports entre les qualités de contribuable et d'usager.

- Le premier porte sur le point de savoir si certaines dépenses doivent être supportées par l'usager ou le contribuable.

L'Etat exige de la part des sociétés concessionnaires de l'exploitation d'autoroutes, sous la forme de fonds de concours, des sommes, répercutées ensuite sur le montant des péages, qui ne sont pas directement liées à l'exploitation et à l'entretien des autoroutes. Ces sommes représentent en particulier les charges de fonctionnement des effectifs de gendarmerie en service sur le réseau d'autoroutes, qui sont calculées sur la base d'un montant forfaitaire prenant en compte le nombre de kilomètres exploités ainsi que l'évolution de l'indice des prix des travaux publics. Pour l'année 1996, le montant des «*frais de gendarmerie* » s'est élevé à 593 millions de francs. Cette somme doit être rapprochée du chiffre des 3 200 gendarmes affectés sur le réseau concédé et de la somme de 24 657 millions de francs de péages perçus sur les 6 472 km d'autoroutes concédés, cependant que le budget de fonctionnement de la gendarmerie s'est élevé à 18 784 millions de francs (chiffres fournis par M. Combrexelle dans les conclusions citées infra).

Le principe même des «*frais de gendarmerie* » a été contesté à l'occasion de recours dirigés contre les décrets approuvant des documents contractuels relatifs aux concessions.

Le Conseil d'Etat a jugé que « *l'exercice par la gendarmerie nationale des missions de surveillance et de sécurité des usagers qui, par nature, incombe à l'Etat donne par là-même lieu à des dépenses qui sont étrangères à l'exploitation du réseau concédé; ces dépenses ne sauraient dès lors faire l'objet du remboursement prévu à l'article L. 122-4 du Code de la voirie routière* » (CF, Ass. 30 oct. 1996, Wajs et Monnier, *RFDA* 1997, p. 726, conc. Combrexelle ; *AJDA* 1996, p. 1041, chron. Chauvaux et Girardot).

C'est donc au contribuable, et non à l'usager, qu'il revient de financer les dépenses de gendarmerie sur le réseau d'autoroutes concédé.

- Le second problème concerne la gratuité de certains ouvrages d'art dont peuvent bénéficier certains usagers... en leur qualité de contribuables.

Le conseil général d'un département peut, conformément aux dispositions de l'article L. 153-4 du Code de la voirie routière, fixer les tarifs de péage d'un pont en prévoyant la gratuité pour les usagers dont les véhicules sont immatriculés dans ce département, « *du fait de leur situation particulière vis-à-vis de l'ouvrage d'art à péage* » (CAA Bordeaux, 28 avril 1997, Département de la Charente-Maritime, *RFDA*, 1997. 941, note J.F. Lachaume ; *AJDA* 1997, p. 849, chron. G. Vivens. – CE 20 mai 1998, req. n° 188693, Dumas).

### 3. - Régime juridique et contentieux.

La nature du service public détermine l'application du régime juridique et contentieux de la redevance.

#### a) Régime juridique

La création des redevances et, à plus forte raison, la fixation des modalités d'assiette, de taux et de recouvrement n'entre pas dans la compétence législative, mais relève de l'autorité réglementaire.

Le principe s'explique par l'idée que la redevance n'est pas un prélèvement de caractère obligatoire.

Le Conseil d'Etat l'avait déjà adopté avant la Constitution de 1958 (20 octobre 1950, Fédération parisienne du bâtiment, Lebon, p. 506 ; Sirey 1951.3.13, note Letourneur, à propos de la création d'un parc de stationnement payant et de la perception d'un droit de gardiennage).

Le Conseil constitutionnel a consacré, depuis, le même principe (décis. n° 66-38 L. du 10 mars 1966, et décis. n° 69-57 L. du 24 octobre 1969, précit. ; décis. n° 76-92 L. du 6 octobre 1976 ; n° 80-118 L. du 2 décembre 1980, *JO* 4 décembre).

En ce qui concerne les redevances perçues par l'Etat, le principe du caractère réglementaire est posé par l'article 5 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances. La rémunération des services rendus par l'Etat ne peut être établie et perçue que si elle est instituée par décret en Conseil d'Etat pris sur le rapport du ministre des finances et des ministres intéressés. Le produit des rémunérations pour services rendus fait cependant l'objet d'une évaluation dans la loi de finances de l'année.

Les redevances communales sont instituées par le conseil municipal, et les redevances départementales, par le conseil général.

#### b) Régime contentieux

Il y a lieu d'appliquer les principes du droit commun en ce qui concerne la répartition des compétences entre les tribunaux administratifs et les tribunaux judiciaires.

La juridiction compétente pour connaître des litiges concernant les redevances est déterminée par la nature du service public. Le contentieux des redevances perçues par les services publics administratifs ressortit à la compétence des juridictions de l'ordre administratif (Trib. confl. 24 juin 1968, Ursot précit.). Le contentieux des redevances perçues par les services publics industriels et commerciaux relève de la compétence judiciaire (Trib. confl. 8 novembre 1982, *RJF* 1983, p. 247, pour les redevances perçues par les abattoirs publics municipaux, depuis la loi du 8 juillet 1965 ; Trib. confl. 12 janvier 1987, Compagnie des eaux, *RFDA* 1987, p. 284, concl. Massot,

pour la redevance d'assainissement ; Trib. confl. 7 oct. 1996, Breton, *Dr. Fisc.* 1997, c. 654, pour la redevance d'enlèvement des ordures ménagères).

Par ailleurs, même lorsqu'elles sont compétentes pour connaître du fond du litige concernant une redevance, les juridictions de l'ordre judiciaire n'ont pas le pouvoir d'apprécier la légalité des règlements administratifs qui ont institué cette redevance ou en fixent les modalités d'assiette, de liquidation et de recouvrement; il s'agit là d'une question préjudicielle de la compétence de la juridiction administrative (Cass. com. 25 octobre 1971, *DF* 1972, comm. 268 ; *Bull. Civ.* IV, n. 253). Le principe appliqué en matière de taxes est différent (*V. infra*).

Notons encore que les redevances n'étant pas de nature fiscale, et la demande en décharge ou en réduction présentant le caractère d'un recours de plein contentieux, la requête n'est donc pas dispensée du ministère d'avocat.



## § 2. - La distinction de l'impôt et des autres prélèvements de caractère obligatoire

Ce sont, en réalité, trois distinctions qui doivent être faites ici.

L'impôt doit être distingué d'une part, de la taxe, et d'autre part, de la taxe parafiscale. Les critères essentiels de cette double distinction sont au nombre de deux. Ils résident l'un, dans l'idée de contrepartie et l'autre, du moins pour la taxe parafiscale, dans la nature de l'organisme bénéficiaire.

Une troisième distinction doit être faite avec les cotisations sociales. Deux critères principaux peuvent être utilisés : celui de la matière imposable et celui de la nature juridique des organismes auxquels est affecté le produit de ces prélèvements. Cette distinction, qui est assurément la plus importante, est aussi celle qui soulève les plus grandes difficultés.

### A. - La distinction de l'impôt et de la taxe.

#### 1. - La notion de taxe

*La taxe peut être définie comme la somme exigée en contrepartie des prestations offertes par un service public ou de la possibilité d'utiliser un ouvrage public.*

a) On retrouve dans la notion de taxe l'idée d'un service rendu, d'une contrepartie.

Cet élément la rapproche de la redevance et la différencie fondamentalement de l'impôt.

Il en résulte au moins deux conséquences. La taxe doit être payée par celui qui est susceptible de profiter du service. La jurisprudence autorise ainsi le débiteur légal de la taxe à la récupérer sur le véritable bénéficiaire du service, même en l'absence de conventions ou d'usages contraires, ce qui n'est pas admis pour l'impôt. Par exemple, le propriétaire est assujéti à la taxe d'enlèvement des ordures ménagères sous le même rôle que celui de la taxe foncière sur les propriétés bâties; c'est lui qui doit en verser le montant au Trésor ; mais il peut la récupérer sur le locataire, à qui elle incombe normalement puisqu'il bénéficie du service correspondant (Cass. civ-. 18 février 1941, *DA* 1941, p. 212 ; *Gaz. Pal.* 1941.1.437 ; 11 décembre 1950, *Sirey* 1951.1.136).

L'idée de contrepartie explique encore qu'il existe des taxes dont le produit est affecté à un service déterminé, par dérogation aux principes d'unité et d'universalité.

b) Il n'y a pas d'équivalence financière entre le montant de la taxe et la valeur du service rendu

Par là, la taxe se différencie de la redevance. Son tarif peut être fixé indépendamment du coût réel du service. Le taux de la taxe ne doit pas être nécessairement fixé «de telle manière que son produit soit en rapport avec les dépenses occasionnées à la collectivité bénéficiaire » (CE 8 avril 1949, Société des Salaisons de Gascogne, Lebon p. 174). Suivant une autre formule, « un prélèvement dont le produit excède très largement les dépenses du service ne peut être regardé que comme une taxe » (CE 16 mai 1941, Toubanc, Lebon p. 9 1. -Sur tous ces points, V. la note du Doyen Trotabas, D. 1952, p. 419).

Mais si le montant de la taxe peut dépasser l'équivalence financière, ce dépassement n'est pas un élément nécessaire de la taxe. Il s'agit seulement d'une possibilité qui apparaît dans des hypothèses marginales. Les critiques qu'a adressées le Doyen Trotabas à la formule de l'équivalence, comme critère de la distinction avec la redevance, ne sont donc pas dépourvues de fondement (notes D. 1959, p. 475).

c) On peut dès lors considérer que le critère de la taxe réside mieux dans son caractère obligatoire par opposition au caractère facultatif de la redevance

Précisons d'abord qu'il ne faut pas confondre caractère obligatoire de la taxe (pour les personnes entrant dans son champ d'application) et institution obligatoire de la taxe (au regard de la distinction entre taxes obligatoires et taxes facultatives). Il résulte ainsi des termes de l'article 1520 du CGI que les communes dans lesquelles fonctionne un service d'enlèvement des ordures ménagères « *peuvent* » (seulement) instituer une taxe destinée à pourvoir aux dépenses de ce service ; ces dispositions ne leur en créent pas l'obligation, même dans le cas où elles décident de supprimer la redevance pour l'enlèvement des ordures, déchets et résidus qui avait été créée précédemment (CE 8 janv. 1997, req. n° 151 795, Sté Verrerie d'Arques, RJF 1997, n° 284). La taxe prévue à l'article 1520 est une taxe facultative.

c-1). Le caractère obligatoire de la taxe revêt plusieurs aspects.

1° Il peut exprimer une obligation au paiement pour un service offert à l'assujetti, même s'il ne l'utilise pas en fait.

L'usager simplement virtuel du service est astreint au paiement de la taxe alors même qu'il n'utilise pas le service et ne reçoit pas la prestation correspondante. Il suffit qu'il soit dans la situation de pouvoir l'utiliser. S'il ne l'utilise pas, il reste « *assujetti* », alors que, dans le cas contraire, il aurait été aussi « usager ».

La comparaison entre la taxe d'enlèvement des ordures ménagères et la redevance pour l'enlèvement des ordures, déchets et résidus permet d'illustrer parfaitement ce principe et la distinction fondamentale qui doit être faite entre taxe et redevance.

La taxe est due même si l'occupant de l'immeuble desservi par le service d'enlèvement ne l'utilise pas. Au contraire, la redevance, qui est, par définition, une rémunération pour service rendu, n'est pas due par les personnes qui n'utilisent pas le service.

La taxe d'enlèvement des ordures ménagères est établie d'après le revenu net servant de base à la taxe foncière (CGI art. 1522). Cette règle n'a rien à voir avec l'importance du service rendu. Au contraire, la redevance est calculée en fonction de l'importance du service rendu.

Le champ d'application de la taxe englobe toutes les propriétés soumises à la taxe foncière sur les propriétés bâties (CGI art. 1521-I). La loi prévoit que les usines, les locaux administratifs loués par une personne publique ainsi que « les locaux situés dans la partie de la commune où ne fonctionne pas le service d'enlèvement des ordures » sont « exonérés » (art. 1521. II). La distinction faite au cas particulier entre champ d'application et exonérations fait bien ressortir le caractère obligatoire de la taxe, puisque son champ d'application s'étend même aux immeubles qui ne sont pas desservis par le service d'enlèvement.

L'exonération qui est prévue en faveur de ces locaux est de droit, mais elle doit être demandée aux services fiscaux (CE 17 janv. 1994, req. n° 132.988, RJF 1994, n° 286). Elle dépend d'un examen des faits qui relève de l'appréciation souveraine des juges du fond ; le contrôle du juge de cassation est donc très limité (CE 12 mai 1997, req. n° 115 677, Sté Natiobail, Dr. fisc. 1997, c. 998, concl. Arrighi de Casanova ; RJF 1997, n° 755).

- Le champ d'application territorial de la taxe est déterminé par la jurisprudence de manière très extensive.

Peu important les difficultés auxquelles peut se heurter l'usager virtuel pour utiliser le service. L'application de cette règle est à l'origine d'une jurisprudence assez pittoresque. Pour déterminer s'il y a lieu ou non à assujettissement, il convient de prendre en considération, d'une part, la distance de l'immeuble au point le plus proche où passent les véhicules du service d'enlèvement des ordures ménagères et d'autre part, les conditions d'accès à ce point.

Le Conseil d'Etat a jugé ainsi que doit être regardé comme situé dans une partie de la commune où fonctionne le service un immeuble distant de 45 m. environ d'une rue où ce service fonctionne régulièrement (CE 9 juin 1971, req. n° 80.986, DF 1971, c. 1080), de 150 m., alors même que cette distance comporterait une « déclivité notable sur une portion du trajet » (CE 29 novembre 1978, req. n° 11.891, RJF 1979, p. 29) ou même de 190 m. ou 200 m. (CE 17 octobre 1979, req. n° 14.987, RJF 1979, p. 432 ; 24 mai 1963, req. n° 59.268, DF 1963, c. 655). Il a été jugé plus récemment que des propriétés situées respectivement à 288 et 410 mètres du container installé par le service de collecte entrent dans le champ d'application de la taxe (CAA Marseille, 8 mars 1999, Gambini, RJF 1999, n° 1311).

En revanche, le Conseil d'Etat a admis que n'était pas passible de la taxe un immeuble éloigné de plus de 500 m. (CE 28 mars 1934, cité in *DF* 1971, c. 1080).

Par ailleurs, pour apprécier si une propriété doit ou non être regardée comme desservie par le service d'enlèvement, la distance à retenir n'est pas celle qui existe entre le point du passage le plus proche du véhicule du service et la maison d'habitation, mais celle qui sépare ce point de passage de l'entrée de la propriété.

Le Conseil d'Etat a jugé ainsi qu'était passible de la taxe le propriétaire d'une maison située au milieu d'un parc de près de 5 hectares et distante de 700 m. du point de passage le plus proche de la benne d'enlèvement des ordures ménagères, dès lors que l'entrée de la propriété est située à 200 m. de ce point (CE 24 juillet 1981, req. n° 20.697, *DF* 1981, c. 2004).

- La taxe est due dès lors que la propriété est desservie par le service d'enlèvement des ordures ménagères. Mis à part l'un des cas visés à l'article 1521. III. (V. infra), il n'existe pas, pour les locaux d'habitation, d'autre cause d'exonération que celle concernant les immeubles situés dans la partie de la commune où ne fonctionne pas ce service.

Le propriétaire ne peut échapper à la taxe en invoquant la circonstance que la desserte de sa propriété aurait été incidemment omise lors des tournées de ramassage (CE 3 novembre 1976, req. n° 2486, *RJF* 1976, p. 385 *DF* 1976, c. 1866). A plus forte raison, il ne peut invoquer la circonstance qu'il n'utiliserait pas le service (CE 3 novembre 1976, précit.), ni le fait qu'il brûlerait lui-même dans un champ ses ordures ménagères (arrêt précité), ni le fait que la périodicité du passage des véhicules du service serait telle que, utilisant sa propriété comme résidence secondaire durant les fins de semaines, il se trouverait dans l'impossibilité pratique de déposer les ordures peu de temps avant leur enlèvement et par suite, de bénéficier utilement du service (CE 29 novembre 1978, req. n° 11.891, *RJF* 1979, p. 29), ni le fait que son local ne produirait aucun détrit (CE 1<sup>er</sup> octobre 1986, req. n° 48.529, *RJF* 1986, p. 612), ni la circonstance qu'il a été contraint de changer de résidence (5 juin 1987, req. n° 71.950, *RJF* 1987, p. 478).

Il a été jugé encore que le propriétaire d'un immeuble loué à un hypermarché, dont l'exploitant n'utilise pas le service de collecte des ordures ménagères, est imposable, dès lors que ce service est assuré dans la partie de la commune où l'immeuble est situé (CE 12 mai 1997, *Sté Natiobail*, préc.).

L'article 1521-III prévoit toutefois que les conseils municipaux déterminent annuellement les cas où les locaux à usage industriel ou commercial peuvent être exonérés de la taxe. Ils ont également la faculté d'accorder l'exonération de la taxe ou de décider que son montant est réduit d'une fraction n'excédant pas les trois quarts en ce qui concerne les immeubles munis d'un appareil d'incinération d'ordures ménagères

répondant aux conditions de fonctionnement fixées par un arrêté du maire ou par le règlement d'hygiène de la commune.

2° Le caractère obligatoire de la taxe peut correspondre à une condition de l'accès au service ou à une condition de l'utilisation de l'ouvrage public.

C'est le cas, par exemple, des droits d'inscription universitaire qui ont été prévus par l'article 48 de la loi de finances n° 51-598 du 24 mai 1951. Il ne faut pas les confondre avec les « contributions pédagogiques » qui sont susceptibles d'être prélevées à l'occasion de services facultatifs et présentent le caractère de redevances. Il n'y a pas d'équivalence financière entre le montant des droits d'inscription universitaire et la valeur des services rendus et ils ne sont pas susceptibles d'être remboursés en cas de non-utilisation du service. On notera que ces droits ne sont pas contraires au principe de gratuité (CE 28 janv. 1972, Conseil transitoire de la faculté de lettres de Paris, AJDA 1972, p. 90, chron. Labetoulle et Cabanes).

La taxe due par les entreprises de transport public maritime de passagers vers des espaces protégés peut aussi être considérée comme une condition de l'accès à un service environnemental (C. douanes, art. 285 quater ; C. envir. L. 321-12).

L'utilisation de l'ouvrage public peut encore donner lieu au paiement d'une imposition présentant le caractère de taxe (V. supra p. 45, pour le droit départemental de passage sur les ouvrages d'art reliant les îles au continent, qui est établi en application de l'article L. 173-3 du code de la voirie routière et de l'article L. 321-11 du code de l'environnement).

Les droits (appelés aussi redevances) qui sont perçus à l'occasion de l'utilisation de dépendances du domaine public peuvent être considérés comme entrant dans cette deuxième catégorie de taxes.

Dans tous les cas mentionnés ci-dessus, l'absence d'équivalence financière entre le montant des droits exigés et la valeur des services rendus peut être considérée comme un élément déterminant pour la qualification de taxe.

3° Le paiement de la taxe peut être la condition d'exercice d'une activité de loisirs réglementée, telle que la chasse ou la pêche. Pour les mêmes raisons que celles données précédemment, le caractère de taxe peut être reconnu ainsi aux redevances cynégétiques départementale ou nationale (C. envir., art. L. 423-19 et L. 423-27) et de la taxe piscicole (C. envir. art. 436-1).

4° Il est même un cas dans lequel le caractère obligatoire de la taxe exprime la sanction du refus d'utiliser le service.

C'est celui de la taxe d'assainissement qui a été instituée par l'article 75-II de la loi de finances pour 1966, n° 65-997 du 29 nov. 1965 (Code de santé publique, art. L. 35-5, modifié par la loi n° 95-101 du 2 févr. 1995). Ce texte prévoit que « tant que le propriétaire ne s'est pas conformé aux

obligations prévues aux articles qui précèdent (c'est-à-dire aux obligations de raccordement à l'égout), il est astreint au paiement d'une somme au moins équivalente à la redevance qu'il aurait payée au service public d'assainissement, soit si son immeuble avait été raccordé au réseau, soit s'il avait été équipé d'une installation d'assainissement autonome réglementaire et qui pourra être majorée dans une proportion fixée par le conseil municipal dans la limite de 100 p. 100 ».

Ce prélèvement ne doit pas être confondu avec la redevance d'assainissement, qui présente le caractère d'une rémunération pour services rendus par un service public industriel et commercial. Appelé parfois « redevance-pénalité », il a le caractère d'une taxe au sens précis du terme et présente donc un caractère fiscal (CE Sect. 21 novembre 1975, Sté La Grande Brasserie Moderne, Lebon, p. 583 ; 18 juin 1976, Commune de Vaulx-en-Velin, AJDA 1976, p. 570, note Moderne ; Cons. constit. décis. 83-166 DC du 29 décembre 1983, JO 30 décembre ; concl. Massot sur Trib. Confl. 12 janvier 1987, Cie des eaux, RFDA 1987, p. 284 ; Trib. confl. 19 déc. 1988, Sté de distributions d'eau intercommunales, D. 1989, IR 51 ; AJDA 1989.269, note J.B. Auby ; DF 1989, n° 28, note Moderne ; RJF 1990, p. 375).

c-2). Le caractère de prélèvement obligatoire rapproche la taxe de l'impôt. On comprend, dès lors, que la jurisprudence puisse assimiler la taxe à une « imposition » ou utiliser ce terme à son sujet, bien qu'elle comporte une contrepartie et diffère à cet égard fondamentalement de l'impôt.

Ainsi, pour la Cour de cassation, « si une taxe est perçue obligatoirement et d'une façon générale à l'occasion d'un service public ou de l'usage normal d'un ouvrage public, indépendamment de toute demande d'utilisation ou de toute utilisation effective des installations dépendant dudit service, elle représente non plus la rémunération d'un service rendu, comme la redevance, mais une imposition » (Cass. com. 28 février 1955, JCP 1955.II.8668, au sujet d'une taxe sur les passagers et sur les marchandises qu'une chambre de commerce concessionnaire d'un aéroport a été autorisée à percevoir).

Le Conseil d'Etat utilise aussi ce terme à propos de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères: elle « revêt le caractère d'une imposition et non d'une redevance pour service rendu » (CE 1er octobre 1986, req. n° 48.529, RJF 1986, p. 612 ; 5 juin 1987, req. n° 71.950, RJF 1987, p. 478).

Cette assimilation ne manque pas d'intérêt en ce qui concerne les précisions terminologiques qui devront être apportées par la suite.

Le caractère obligatoire de la taxe explique aussi pourquoi elle diffère de la redevance quant à son champ d'application et à son régime: elle a un champ d'application plus limité et ne peut être créée que par la loi.

## 2. - Champ d'application.

Le principe est que les taxes ne peuvent être perçues que par des personnes publiques (l'Etat, les collectivités territoriales, les établissements publics administratifs) et seulement en vue d'assurer le fonctionnement de leurs services publics administratifs.

Le financement du service au moyen de taxes est, du reste, l'un des critères de la distinction entre les services publics administratifs et les services publics industriels et commerciaux. Le service se voit reconnaître un caractère administratif s'il tire la plus grande partie de ses ressources de recettes fiscales. Mais ce critère n'a qu'une portée limitée : un service public peut présenter un caractère administratif, même lorsque son financement est assuré pour l'essentiel par les recettes provenant des redevances versées par les usagers. Le financement au moyen de taxes est donc seulement un critère d'exclusion du caractère industriel et commercial du service.

Il avait été jugé que les sommes payées par les usagers d'une autoroute à une société d'économie mixte concessionnaire de l'exploitation, donc à une personne privée, présentaient le caractère de taxes (Trib. des Confl. 28 juin 1965, Demoiselle Ruban, Lebon, p. 816). Mais cette jurisprudence est abandonnée (V. supra, p. 45, CE, Ass. 14 février 1975, Epoux Merlin).

## 3. - Régime juridique et contentieux

L'obligation fiscale que la taxe fait peser sur les assujettis explique son fondement légal: elle ne peut être créée que par la loi (CE 10 décembre 1969, Commune de Nerville-la-Forêt, Lebon, p. 564. - CE 15 janv. 1996, Poirrez, Rec., p. 1 : jugé que l'autorité réglementaire était incompétente pour instituer par décret au profit de l'Office des migrations internationales un droit sur toute demande de visa de certificat d'hébergement, ce droit ayant le caractère non d'une redevance, mais d'une taxe.

On fait observer parfois que son tarif peut être fixé par voie réglementaire ; il n'en va ainsi que lorsque le décret qui fixe le taux de la taxe a été pris sur l'invitation expresse du législateur (CF, 12 juin 1963, Union nationale des équarisseurs de France, Lebon, p. 353).

En ce qui concerne le régime contentieux, les principes de la répartition des compétences juridictionnelles ne sont pas les principes du droit commun, comme en matière de redevances, mais les principes du droit fiscal.

Le contentieux des taxes relève des juridictions de l'ordre administratif, si elles ont le caractère de contributions directes ou de taxes assimilées aux taxes sur le chiffre d'affaires, et des juridictions de l'ordre judiciaire, si elles ont le caractère de contributions indirectes.

En outre, conformément aux principes du droit fiscal, les juridictions judiciaires, lorsqu'elles sont compétentes, ont le pouvoir d'apprécier la

légalité de tous actes administratifs, réglementaires ou individuels, qui servent de fondement à la taxe (Civ. 1, 16 novembre 1982, Bull. civ. I n° 328).

## B. - La distinction de l'impôt et de la taxe parafiscale.

### 1.- La notion de taxe parafiscale

La définition générale des taxes parafiscales est fondée sur la disposition de l'article 4 de l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances. Il résulte de ce texte que les taxes parafiscales sont « *perçues dans un intérêt économique ou social au profit d'une personne morale de droit public ou privé autre que l'Etat, les collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs* ».

Les taxes parafiscales peuvent être définies, d'une manière moins négative et plus simplement, comme **des prélèvements obligatoires opérés dans un intérêt économique ou social au profit d'une personne morale de droit privé ou d'un établissement public industriel et commercial.**

La doctrine s'est interrogée à l'époque sur le point de savoir s'il ne fallait pas retenir une conception socio-économique de la parafiscalité, qui aurait eu un domaine très vaste.

Cette notion extensive pouvait s'appuyer sur la définition des taxes parafiscales qui a été donnée par l'ordonnance de 1959. On a pu se demander si l'on ne pouvait qualifier de « parafiscaux » tous les prélèvements opérés sur leurs usagers par les organismes publics ou semi-publics, économiques ou sociaux, en vue d'assurer leur financement de manière autonome. La parafiscalité aurait ainsi englobé notamment les cotisations versées à la sécurité sociale.

Mais le décret du 24 août 1961, qui a été pris pour l'application des dispositions de l'article 4 de l'ordonnance de 1959, a consacré une notion juridique de la parafiscalité beaucoup plus stricte, en excluant notamment de la réglementation sur les taxes parafiscales les organismes de sécurité sociale (V. infra, C) et en définissant de manière précise le régime de ces prélèvements.

Il s'ensuit que, juridiquement, la seule notion de la parafiscalité qui peut être retenue est celle qui résulte des dispositions combinées de l'article 4 de l'ordonnance de 1959 et du décret du 24 août 1961, lequel a été remplacé par le décret n° 80-854 du 30 octobre 1980 (M.C. Bergerès, Une pararéforme ? Le décret n° 80-854 du 30 octobre 1980 relatif aux taxes parafiscales, D. 1981, chron. p. 307). Le décret du 30 octobre 1980, pour partie, et les dispositions relatives à plusieurs taxes parafiscales parmi les plus connues sont codifiés à l'Annexe II du CGI sous les articles 335 et s.



Trois caractéristiques permettent de distinguer les taxes parafiscales des autres types de prélèvements.

a) La taxe parafiscale ne comporte aucune contrepartie directe et immédiate pour le redevable, ni même parfois de contrepartie indirecte ou à terme.

Cet élément est fondamental : il permet de situer les taxes parafiscales plus près de l'impôt que ne le sont la redevance et même la taxe. La personne assujettie au paiement de la taxe se trouve au moins dans la position d'usager virtuel du service. La notion de taxe parafiscale est très largement indépendante de l'idée de service rendu ou à rendre, ce qui accentue son caractère obligatoire.

Le Conseil d'Etat en a tiré une intéressante conséquence en matière de TVA. Les cotisations individuelles de taxe parafiscale ne doivent pas supporter la TVA lorsqu'il n'existe pas, entre ces cotisations et les avantages que chacun des assujettis peut être en mesure de retirer des services rendus par l'organisme au profit duquel la taxe parafiscale est instituée, un lien direct permettant de regarder ces services comme des prestations effectuées à titre onéreux et passibles de la TVA en vertu de l'article 256 du CGI (CE Avis, 25 nov. 1994, n° 160 335, SA Airborne, RJF 1995, n° 14, concl. Ph. Martin).

En réalité, trois cas doivent être rappelés.

- Dans le premier, la contrepartie est directe et immédiate ; c'est celui de la « redevance pour droit d'usage des appareils récepteurs de télévision », laquelle présente le caractère de taxe parafiscale.

Cette solution s'explique par des raisons de texte assez particulières (Cons. constit. décis. n° 60-8 DC du 11 août 1960, L. Favoreu et L. Philip, Les grandes décisions du Conseil constitutionnel; Cons. constit., décis. n° 91-302 DC du 30 déc. 1991, JO 31 déc. ; DF 1992, comm. 48 ; RJF 1992, n° 244. - J.P. Camby, La redevance télévision. impôt, redevance, taxe parafiscale ou prix? AJDA 1992, p. 467. - D. Truchet, Régime juridique de la communication audiovisuelle, JCA Fasc. 273-10. - Redevance et audiovisuel public en Europe, Les notes bleues de Bercy, 1-15 déc. 1992).

- Second cas extrême : il est des taxes parafiscales qui ne comportent absolument aucune contrepartie pour ceux qui les paient. Tel était le cas de la taxe parafiscale en vue d'atténuer les nuisances subies par les riverains des aéroports d'Orly et de Roissy en France, qui avait été instituée par le décret n° 73-193 du 13 février 1973 ; elle était due par les exploitants de compagnies aériennes.

C'est encore le cas de la taxe parafiscale créée au profit d'un fonds de soutien à l'expression radiophonique (Annexe II, art. 365 et s.). Elle est assise sur les sommes payées par les annonceurs pour la diffusion de leurs messages publicitaires, à raison de la publicité radiodiffusée ou télévisée; elle est destinée à financer un fonds d'aide aux titulaires d'une autorisation de service de radiodiffusion dont les ressources commerciales provenant de

messages diffusés à l'antenne sont inférieures à 20 % de leur chiffre d'affaires total.

- Dans le cas le plus général, il existe une contrepartie, mais elle n'est ni directe ni immédiate.

Prenons, par exemple, le cas de la taxe parafiscale destinée au financement de certains organismes interprofessionnels de vins, tel le conseil interprofessionnel du vin de Bordeaux, dont le montant maximum est de 4,83 F. par hectolitre de vin (Annexe II, art. 361 bis et Annexe IV, art. 159 AM bis).

Les organismes bénéficiaires des ressources correspondantes vont pouvoir engager une série d'actions, notamment en matière de prix et de débouchés, de publicité collective, d'accroissement de la production, d'amélioration et de contrôle de la qualité, etc...

Il y a là un service rendu à la profession dans son ensemble et, par le fait même, un service rendu aux membres de la profession, individuellement, dans la mesure où ils vont bénéficier de prix plus stables ou plus avantageux et de l'accroissement des débouchés. Mais ce service individuel n'est pas direct et immédiat et il est difficile d'en déterminer la valeur exacte.

Ce n'est là qu'un exemple, mais il est valable pour un grand nombre de taxes parafiscales.

La taxe parafiscale se distingue de ce point de vue non seulement de la redevance, mais aussi de la taxe : celles-ci trouvent (la redevance) ou peuvent trouver (la taxe) une contrepartie directe et immédiate dans un service rendu.

b) Il s'agit d'un prélèvement à caractère obligatoire.

Ce caractère obligatoire apparaît bien lorsque la taxe parafiscale a une contrepartie au moins indirecte.- Il entraîne alors des conséquences analogues à celles qui ont été examinées au sujet de l'impôt affecté (V. *supra* p. 25, pour la redevance perçue par les agences de l'eau, la jurisprudence résultant de l'arrêt du Conseil d'Etat du 1<sup>er</sup> juin 1994, SCA du Piada).

Le Conseil d'Etat a jugé ainsi que la circonstance qu'une catégorie d'entreprises entrant dans le champ d'application d'une taxe parafiscale ne bénéficierait pas en fait des activités de l'organisme au profit duquel elle est instituée ne peut avoir pour effet de les dispenser du paiement de cette taxe parafiscale (CE 10 décembre 1986, req. n° 59.689, DF 1987, c. 766, concl. de Guillenchmidt, RJF 1987, p. 127).

Les entreprises peuvent être assujetties à une taxe parafiscale dès lors qu'elles sont seulement susceptibles de bénéficier des actions d'ordre économique et social financées à l'aide du produit de cette taxe (CE 9 avril

1999, req. n° 177.538, Sté Strafor, Dr. fisc.1999, c. 769, concl. Arrighi de Casanova ; RJF 1999, n° 802). Aucune règle, ni aucun principe général du droit n'exige non plus que les personnes assujetties soient les bénéficiaires exclusifs et directs de ces actions (CE 24 mars 1999, req. n° 178.919, Association nationale des expéditeurs de fruits et légumes, RJF 1999, n° 663. - CE 9 avril 1999, préc.).

Il a été jugé, par ailleurs, que l'article 220 du code civil, qui vise les dettes nées des contrats passés par l'un des époux, est sans effet en ce qui concerne l'obligation solidaire de l'autre au paiement de la redevance pour droit d'usage des postes récepteurs de télévision, parce que celle-ci constitue une taxe parafiscale et non pas une redevance pour service rendu; cette solution s'explique par l'idée qu'une dette parafiscale ne résulte pas d'un contrat, mais d'une obligation légale ou réglementaire (CE 6 juillet 1983, req. n° 30.796, RJF 1983, p. 571 ; DF 1984, c. 826).

Autre conséquence du caractère obligatoire : l'Etat prête ses prérogatives de puissance publique aux organismes bénéficiaires des taxes parafiscales afin d'obliger les para-contribuables à payer leur dette.

Ce second trait rapproche encore plus la taxe parafiscale de l'impôt.

c) Une troisième caractéristique de la taxe parafiscale réside dans son affectation et dans la nature juridique de l'organisme bénéficiaire.

La taxe parafiscale est nécessairement affectée; par là, elle se distingue de l'impôt.

L'impôt et la taxe sont prélevés nécessairement au profit d'une personne publique (l'Etat, une collectivité territoriale locale, un établissement public administratif).

Il résulte de la définition de la taxe parafiscale qu'elle ne peut être perçue qu'au profit d'organismes privés ou, s'agissant de personnes publiques, qu'au profit d'établissements publics industriels et commerciaux.

La plupart des taxes parafiscales sont ainsi instituées au profit de centres techniques industriels ou de comités interprofessionnels, qui sont des organismes privés, organisés généralement sous la forme d'association ou de société anonyme, chargés d'une mission de service public professionnel (recherche de débouchés nouveaux, financement de travaux de recherches destinés à améliorer les conditions de production ou de commercialisation, etc... ).

Les établissements publics industriels et commerciaux bénéficiaires de taxes parafiscales sont très peu nombreux.

On peut mentionner le cas de l'Office national interprofessionnel des céréales (ONIC), pour la taxe perçue pour le financement des actions du secteur céréalier, et celui de l'Office national interprofessionnel des produits

de la pêche maritime et de l'aquaculture (OFIMER), pour la taxe sur les conserves, semi-conserves et autres produits de la mer.

C'était le cas, autrefois, de l'Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie (ADEME), créée par la loi n° 90-1130 du 19 décembre 1990 (qui a remplacé l'Agence pour la qualité de l'air, l'Agence nationale pour la récupération et l'élimination des déchets ainsi que la Caisse nationale de l'énergie, et qui percevait la taxe sur la pollution atmosphérique et la taxe sur les huiles de base) ou du Fonds d'intervention et d'organisation des marchés des produits de la pêche maritime (FIOM), (auquel est substitué l'OFIMER en application du décret n° 98-1261 du 29 décembre 1998 (JO 30 déc.)).

C'était encore le cas de l'Office de radiodiffusion et de télévision française (ORTF), jusqu'à la loi n° 74-696 du 7 août 1974, pour la redevance pour droit d'usage des appareils récepteurs de télévision, redevance qui est versée actuellement à un compte spécial du Trésor.

Suivant la jurisprudence du Conseil constitutionnel, un prélèvement institué au profit d'un établissement public administratif ne peut pas présenter le caractère d'une taxe parafiscale (décis. n° 70-61 L. du 23 février 1970, D. 1970, p. 388, note Lavigne).

Le principe a été appliqué par le Conseil d'Etat dans un arrêt d'Assemblée du 20 décembre 1985, Syndicat national des industriels de l'alimentation animale: « les taxes perçues au profit des établissements publics administratifs dépendant, soit de l'Etat, soit d'une collectivité territoriale... lorsqu'elles n'ont pas le caractère de rémunérations pour services rendus, doivent être rangées parmi les impositions de toute nature qui relèvent de la compétence du législateur ». Le Conseil d'Etat a, en conséquence, déclaré illégal un décret relatif aux taxes parafiscales perçues au profit de l'ONIC, auquel il a reconnu le caractère d'établissement public administratif de l'Etat (AJDA 1986, p. 80, chron. Hubac et Azibert; RJF 1986, p. 71, chron. Ph. Crouzet). Quelques jours après, le législateur, à la demande du Gouvernement, a adopté une disposition qualifiant l'ONIC d'établissement public industriel et commercial et validant les taxes parafiscales perçues par cet organisme (Loi n° 86-19 du 6 janvier 1986, art. 21).

En ce qui concerne la notion d'organisme bénéficiaire, il n'est pas inutile d'apporter deux précisions.

D'une part, le décret qui crée la taxe parafiscale peut lui assigner un objet plus limité que les missions de l'organisme auquel son produit est affecté, telles qu'elles résultent du texte instituant cet organisme (CE 22 févr. 1989, req. n° 82.496, DF 1989, c. 1493, concl. Fouquet; RJF 1989, p. 240).

D'autre part, ce décret peut légalement imposer à l'organisme affectataire l'obligation de répartir le produit de la taxe parafiscale entre différentes actions et même de reverser à d'autres organismes une partie de ce produit, sans que cette « sous-affectation » puisse être regardée comme

équivalant à la création illégale d'une taxe parafiscale (V. concl. Fouquet, précit.).

Le principe suivant lequel la taxe parafiscale ne peut être instituée qu'au profit d'établissements publics industriels et commerciaux appelle deux observations complémentaires.

En premier lieu, le fait que certaines des activités auxquelles un de ces établissements est habilité à se livrer pour l'exécution de sa mission revêtent un caractère administratif n'a pas pour conséquence de modifier, à lui seul, la nature d'établissement public industriel et commercial (CAA Paris, 18 déc. 1990, Saumon Pierre Chevance, RJF 1991, p. 208 ; DF 1991, c. 1603, pour l'Ifremer).

En second lieu, lorsque le prélèvement en litige a été créé par la loi et que celle-ci l'a soumis au régime des taxes parafiscales, le moyen qui est tiré devant le juge administratif du principe suivant lequel une taxe parafiscale ne peut être instituée au profit d'un établissement public administratif est inopérant. Le juge ne peut, en effet, apprécier la conformité des dispositions législatives à la loi organique du 2 janvier 1959 (CE 29 déc. 1993, req. n° 125.077, Sté Safa, DF 1994, c. 611, concl. Arrighi de Casanova; RJF 1994, n° 288).

## 2. - Le champ d'application des taxes parafiscales.

Le champ d'application des taxes parafiscales est très vaste. Certaines d'entre elles sont perçues au profit d'organismes qui relèvent des affaires culturelles ou de l'éducation nationale. Cependant, leur domaine d'élection reste le secteur agricole et le secteur industriel.

Toutes les taxes parafiscales sont perçues soit dans un intérêt économique (amélioration du fonctionnement des marchés et de la qualité des produits, encouragement des actions collectives de recherche et de développement agricoles, encouragement des actions collectives de recherche et de restructuration industrielle), soit dans un intérêt social (promotion culturelle et loisirs, formation professionnelle).

L'évolution s'est faite dans le sens d'une diminution du nombre des taxes parafiscales. Avant 1958, on en a compté jusqu'à 150, et au début des années 1970, il y en avait encore plus de 120.

L'état E annexé à la loi de finances pour 2000, n° 99-1172 du 30 décembre 1999, énumérait 43 taxes parafiscales, sans grand changement par rapport aux années précédentes. Les deux taxes perçues précédemment par l'Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie (V. supra) ont été intégrées dans la taxe générale sur les activités polluantes (V. infra C).

En 1999, plusieurs taxes ont été supprimées. L'état E de la loi de finances pour 2001, n° 2000-1352 du 30 décembre 2000 en mentionne 44, dont deux nouvellement créées : la taxe sur le lin et le chanvre textile,

perçue au profit de l'Association nationale pour le développement agricole (ANDA) et « la taxe par animal à tirer » dans le cadre d'un plan de chasse. La seconde avait déjà été instituée par la loi n° 78-1240 du 29 décembre 1978. Elle a pour objet de financer l'indemnisation des dégâts causés aux récoltes par certaines espèces de gibier (C. envir. art. L. 425-4). La loi n° 2000-698 du 26 juillet 2000 relative à la chasse (art. 31) a fixé de nouveaux taux et a prévu que cette taxe est versée désormais, non plus à l'Office national de la chasse (établissement public administratif) mais « dans chaque département ... à la fédération départementale des chasseurs ». Le Conseil constitutionnel a décidé que « la taxe par animal à tirer », qui est perçue dans l'intérêt économique propre d'un secteur particulier au profit d'organismes de droit privé, a le caractère d'une taxe parafiscale et non celui d'une imposition et que son régime relève en conséquence du pouvoir réglementaire (décis. n° 2000-434 DC du 20 juillet 2000, Loi relative à la chasse).

Pour l'année 2001, la parafiscalité devrait produire 4 309,5 millions de francs, contre 4510 en 2000. Sur le total de 4 309,5 millions de francs, une seule taxe parafiscale représente une estimation de 1 270 millions de francs : il s'agit de la taxe perçue sur certains produits pétroliers et sur le gaz naturel au profit de l'Institut français du pétrole, établissement professionnel créé en 1944. (Ass. nat., Doc., 2000, Rapport spécial, Taxes parafiscales n° 2624, annexe 44).

A l'estimation de 4 309,5 millions de francs, toujours pour l'année 2001, s'ajoutent une somme de 130 millions de francs pour la taxe sur la publicité radiodiffusée et télévisée et surtout celle de près 13.983 millions de francs concernant la redevance pour droit d'usage des appareils récepteurs de télévision, qui représente ainsi à elle seule près de 76% du montant total des taxes parafiscales.

### 3. - Le régime des taxes parafiscales.

a) Le particularisme du régime juridique de cette catégorie de prélèvements tient surtout au fait que l'établissement des taxes parafiscales ne relève pas de la compétence législative, mais de celle du pouvoir réglementaire.

En vertu de l'article 4 de l'ordonnance du 2 janvier 1959, complété par les dispositions du décret du 30 octobre 1980, les taxes parafiscales sont établies par des décrets en Conseil d'Etat pris sur le rapport du ministre chargé du Budget et du ou des ministres intéressés et obligatoirement contresignés par le ministre de l'Economie.

Ces décrets fixent l'affectation, l'assiette, le fait générateur, les règles de liquidation et de recouvrement des taxes ainsi que leur durée, leur taux ou une limite maximum pour ce taux. Dans la limite définie par le décret, des arrêtés du ministre chargé du Budget, du ministre chargé de l'Economie et du ou des ministres intéressés fixent, s'il y a lieu, le taux de chaque taxe.

Mais si un décret suffit pour créer une taxe parafiscale, encore faut-il que l'organisme affectataire ait la capacité juridique pour en percevoir le produit. L'intervention du législateur peut être nécessaire, au regard des dispositions de l'article 34 de la Constitution, pour instituer les organismes bénéficiaires de taxes parafiscales et pour créer notamment, soit une catégorie d'établissements publics (ou un établissement public constituant à lui seul une catégorie particulière), soit des organismes privés ayant une nature spécifique (V. par ex. la loi n° 77-731 du 7 juill. 1977 portant validation de divers décrets instituant des organismes professionnels ou interprofessionnels, notamment dans le secteur des vins d'appellation d'origine contrôlée, D. 1977, p. 273. - V. plus particulièrement le cas du Comité de développement des industries françaises de l'ameublement: CE 22 févr. 1989, req. n° 82 496, *DF* 1989, c. 1493, concl. Fouquet; *RJF* 1989, p. 240).

b) Un autre principe, qui peut s'expliquer par le caractère obligatoire des taxes parafiscales, vient toutefois limiter assez sensiblement les pouvoirs du Gouvernement. En vertu des dispositions de l'art. 4 de l'ordonnance du 2 janvier 1959, la perception des taxes parafiscales au delà du 31 décembre de l'année de leur établissement doit être autorisée chaque année par une loi de finances. A cet effet, la liste des taxes parafiscales fait l'objet d'un état qui est annexé à cette loi (état E).

Mais ce principe ne fait pas obstacle à ce que le décret en Conseil d'Etat instituant la taxe parafiscale prévoie que ses dispositions soient applicables après la date du 31 décembre (CE Ass. 26 oct. 1990, req. n° 69.726, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires, *RFDA* 1991, p. 159, concl. Fouquet ; *RJF* 1990, p. 815, chron. Turot).

Inversement, il arrive que le législateur autorise la perception de taxes parafiscales dont la création n'est que virtuelle, parce que les décrets les instituant ou en déterminant le régime juridique sont en cours d'élaboration : c'est le cas de la loi de finances pour 2001 en ce qui concerne la taxe sur le lin et la taxe par animal à tirer dans le cadre d'un plan de chasse (V. supra).

Dans un arrêt du 25 février 1981, req. n° 7700, le Conseil d'Etat avait admis implicitement qu'en autorisant la perception des taxes parafiscales, dont la liste figure à l'état E annexé à la loi de finances, le législateur conférait un caractère parafiscal à l'ensemble des prélèvements mentionnés sur ce document, quel que fût le bien-fondé de cette qualification au regard de l'Ordonnance du 2 janvier 1959. Suivant cette décision, la qualification légale de taxe parafiscale, qui s'attachait ainsi à l'inscription sur l'état E, ne pouvait être mise en cause devant la juridiction administrative, même lorsqu'il s'agissait, en raison de ses caractéristiques propres, d'une taxe de nature fiscale perçue au profit d'un établissement public administratif (*DF* 1981, c. 1569, concl. J.F. Verny ; *RJF* 1981, p. 286, chron. J.M. Sauvé).

Cette jurisprudence a été abandonnée dans l'arrêt d'Assemblée déjà cité du 20 décembre 1985, req. n° 28.277, Syndicat national des industriels de l'alimentation animale.

c) Il est apparu cependant que les principes posés par la seule Ordonnance du 2 janvier 1959 ne permettaient pas d'exercer un contrôle suffisant sur le développement jugé désordonné de la parafiscalité. Le système a fait l'objet, à de nombreuses reprises, de critiques du Parlement, du Conseil d'Etat et de la Cour des comptes.

Le régime des taxes parafiscales est contraire au principe de la non-affectation puisque, par définition, les taxes parafiscales bénéficient exclusivement à certains organismes et, par surcroît, à une grande majorité d'organismes de droit privé. Il déroge, en outre, au principe de l'unité budgétaire, puisque le produit des taxes parafiscales ne constitue pas une recette budgétaire et que les dépenses des organismes bénéficiaires ne figurent pas non plus dans la loi de finances.

Ainsi s'explique d'abord le système particulier de contrôle de l'utilisation des taxes parafiscales mis en place par la loi de finances pour 1977, n° 76-1232 du 29 déc. 1976 (art. 81). Ce texte prévoit que le Gouvernement doit présenter chaque année en annexe au projet de loi de finances un rapport relatif au montant et à l'utilisation des fonds recueillis en vertu des taxes parafiscales dont la perception a été autorisée par le Parlement. Ces dispositions ne sont pas applicables cependant à la redevance pour droit d'usage des appareils récepteurs de télévision. L'article 95 de la loi de finances pour 2001, n° 2000-1352 du 30 décembre 2000 a complété la loi du 29 décembre 1976. En vertu de ce nouveau texte, le rapport annuel doit comprendre un état récapitulatif des taxes parafiscales qui ont été créées, modifiées ou supprimées dans l'année. Il doit préciser, pour chacune d'entre elles, les raisons de sa création, de sa modification ou de sa suppression, ainsi que le dispositif de financement alternatif pour les organismes bénéficiaires en cas de diminution ou de suppression.

Le proposition de loi organique relative aux lois de finances envisage la « fiscalisation » des taxes parafiscales. Mais cette réforme soulève de nombreux problèmes (Proposition de M. D. Migaud, Ass. nat. 2001, Doc. n° 2908. – Sur la question : F. Quérol, La « fiscalisation » des taxes parafiscales : une réforme en trompe-l'œil ? Rev. fr. finances publiques 2001, p. 151 et s).

Le décret n° 80-854 du 30 octobre 1980 relatif aux taxes parafiscales, qui a remplacé le décret du 24 août 1961, et a été publié à la suite des travaux de la Commission de réforme de la parafiscalité, tend à répondre au moins partiellement à d'autres critiques.

En vertu de l'article 2 du décret du 30 octobre 1980, la durée des taxes parafiscales ne peut en aucun cas excéder 5 ans. Cette disposition, qui pose le principe du caractère provisoire des taxes parafiscales (appelé encore principe de caducité ou de précarité), devrait permettre un réexamen périodique de l'opportunité de telle ou telle taxe et par là même, inciter les organismes bénéficiaires à une meilleure gestion.



D'autres dispositions visent à améliorer le contrôle des organismes bénéficiaires et celui de l'emploi du produit des taxes. Ces organismes doivent établir chaque année pour les recettes et les dépenses un programme général d'emploi qui est transmis aux autorités de tutelle. Ils doivent fournir également à ces autorités un compte rendu d'activité avant toute prorogation ou modification de la taxe ou de son taux.

Ils sont placés sous la tutelle du ou des ministres intéressés et du ministre chargé du Budget en ce qui concerne le recouvrement des taxes parafiscales ainsi que la gestion et l'utilisation des fonds en provenant. Ils sont soumis, en outre, au contrôle économique et financier de l'Etat prévu par le décret du 26 mai 1955 et aux vérifications de l'inspection générale des finances.

d) L'assiette de certaines taxes parafiscales est commune avec des impôts prélevés au profit de l'Etat ou d'une autre collectivité publique (CGI, Annexe II, art. 335 et s.). Ces taxes parafiscales sont perçues en addition à la TVA (taxe parafiscale instituée au profit du Comité professionnel de développement de l'horlogerie et de la bijouterie, CGI Annexe II, art. 345 à 348) ou au droit de timbre des cartes grises des véhicules utilitaires (taxe au profit de l'Association pour le développement de la formation professionnelle dans les transports, Annexe II, art. 339 à 341). Elles sont alors assises, liquidées et recouvrées suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties et les mêmes sanctions que les impôts auxquels elles s'ajoutent. En outre, conformément aux dispositions de l'article 6 du décret du 30 octobre 1980, les réclamations auxquelles elles peuvent donner lieu sont présentées et jugées comme celles concernant ces impôts (CGI, Annexe II, art. 337).

Les taxes parafiscales dont l'assiette n'est pas commune avec des impôts sont soumises à un régime particulier défini par le décret du 30 octobre 1980. On y retrouve la distinction entre le contentieux de l'assiette et le contentieux du recouvrement. Mais pour l'essentiel, les litiges relèvent de la compétence des tribunaux administratifs.

L'assiette et le recouvrement de la redevance pour droit d'usage des appareils récepteurs de télévision sont soumis à des règles spéciales définies par le décret n° 92-304 du 30 mars 1992 (JO 1er avril), modifié à plusieurs reprises.

#### 4. - La légalité de l'institution des taxes parafiscales

Les limites entre la fiscalité et la parafiscalité ne sont pas apparues toujours de manière très nette. Il est arrivé que le législateur y ait recours pour réaliser des réformes dont le financement n'aurait dû être assuré qu'au moyen de l'impôt. La création, par la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques, de la taxe parafiscale perçue à l'occasion de l'assistance et de la représentation en justice et à l'occasion de certains actes juridiques ou formalités, qui était destinée à alimenter en partie le «fonds d'organisation de la nouvelle profession d'avocat » (art. 28) en est un excellent exemple (DF 1972, c. 37).

Le Gouvernement peut lui aussi avoir la tentation d'user de son pouvoir réglementaire pour créer des taxes parafiscales qui dissimulent en réalité des impôts.

La légalité de l'institution de ces prélèvements doit être appréciée également au regard du droit communautaire. Ces questions, qui sont à examiner avec les sources du droit fiscal, portent sur la compatibilité de l'institution des taxes parafiscales avec l'article 25 du Traité (ex. art. 12), interdisant les taxes d'effet équivalant à des droits de douane, les articles 87 à 89 (ex. art. 92 à 94) posant le principe de l'interdiction des aides publiques, l'article 90 (ex. art. 95) interdisant les discriminations fiscales, et l'article 33 de la 6e directive du 17 mai 1977.

a) En vertu de l'article 4 de l'ordonnance de 1959, les taxes parafiscales sont perçues « dans un intérêt économique ou social ». Ces termes peuvent être entendus assez largement. La création des taxes parafiscales est placée cependant sous le contrôle du juge. Celui-ci peut rechercher si l'institution d'une taxe parafiscale répond notamment à un intérêt économique (CE 7 juin 1989, Fédération nationale des syndicats de confituriers, req. n° 75.088, RJF 1990, n° 711 ; 28 juill. 1993, req. n° 123954, Union nationale des intérêts professionnels horticoles, RJF 1993, n° 1321).

Le Conseil d'Etat a tracé, pour la première fois, la frontière entre l'impôt et la taxe parafiscale dans un arrêt d'Assemblée du 26 octobre 1990, req. n° 61172, Union fédérale des consommateurs (RJF 1990, p. 823, concl. Fouquet; CJEG 1991, p. 57, avec concl. ; *DF* 1991, c. 1149, avec concl.). Il a décidé que la compétence du pouvoir réglementaire « ne s'étend pas à l'institution de prélèvements destinés à contribuer par le financement d'actions excédant l'intérêt économique ou social propre d'un secteur d'activité particulier, à la réalisation des objectifs généraux d'intérêt national de la politique économique arrêtée par le Gouvernement ». Il a considéré, dans cette affaire, que la taxe parafiscale sur certains produits pétroliers instituée par un décret du 8 avril 1983 avait également pour objet, par l'importance relative du taux maximum qui était prévu, « d'exercer un effet dissuasif sur la consommation de produits pétroliers en vue de limiter les conséquences pouvant résulter pour l'équilibre de la balance commerciale de la baisse des cours du pétrole brut ». Il a jugé ainsi que cette taxe parafiscale, tant par son objet que par l'affectation de son produit par l'intermédiaire de la caisse nationale de l'énergie, n'entrait pas dans les prévisions de l'article 4 de l'ordonnance du 2 janvier 1959, mais était au nombre des impositions de toute nature qu'il appartient au législateur d'instituer en vertu de l'article 34 de la Constitution. La loi de finances rectificative pour 1990, n° 90-1169 du 29 déc. 1990 (art. 69) a validé cependant le prélèvement effectué en application du décret du 8 avril 1983 en disposant que les moyens présentés à l'appui du recours dirigés contre ce prélèvement « sont inopérants en tant qu'ils sont tirés de l'incompétence des auteurs du décret ».

Le Conseil d'Etat a confirmé sa jurisprudence "Union fédérale des consommateurs" dans un arrêt de Section du 27 Mars 2000, requête n°

197173, Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie. Il a déclaré illégal le décret n° 90-389 du 11 mai 1990 instituant la taxe sur la pollution atmosphérique au profit de l'ADEME. Ce décret prévoyait l'utilisation de la taxe litigieuse pour le financement d'un certain nombre d'actions qui se rattachent à l'objectif d'intérêt général de lutte contre la pollution de l'air et, en particulier, du fait de l'inclusion du protoxyde d'azote parmi les polluants donnant lieu à taxation, contre l'effet de serre; la surveillance de la qualité de l'air fait partie des opérations d'intérêt national. Il appartenait donc au seul législateur de fixer l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement de ce prélèvement (JCP 2000, p.671). La loi de finances pour 1999 (art. 45) a, entretemps, substitué la taxe générale sur les activités polluantes à la taxe sur la pollution atmosphérique (V. infra C).

Au contraire, le prélèvement créé au profit du Comité national interprofessionnel de l'horticulture florale « n'est dû que par les personnes physiques et morales qui effectuent des ventes et importations de produits horticoles » ; il a ainsi le caractère d'une taxe parafiscale et non celui d'une imposition au sens de l'article 34 de la Constitution ; « en conséquence, c'est légalement que ce prélèvement a été instauré par décret en Conseil d'Etat et non par voie législative » (CE 28 juillet 1993, req. n° 123954, Union nationale des intérêts professionnels horticoles, RJF 1993, n° 1321).

b) En ce qui concerne le taux de la taxe parafiscale, le juge exerce un contrôle minimum, qui inclut seulement la recherche d'une erreur manifeste d'appréciation (CE Sect. 14 mars 1975, Sté Quiblier, Rec. 191 ; RJF 1975, p. 195, chron. Martin- Laprade; AJDA 1976.213, note Moderne; 22 févr. 1989, req. n° 82496 et 77424, préc.). Il examine notamment si ce taux n'est pas manifestement inadapté au but d'intérêt économique auquel répond l'institution de la taxe parafiscale (CE 7 juin 1989, req. n° 75.088, RJF 1990, p. 433).

Il fait également porter son contrôle sur le taux des majorations de retard qui s'ajoutent à une taxe parafiscale (CE Ass. 28 mai 1976, Centre technique des conserves agricoles, Dr. fisc. 1977, C. 515, concl. Mme Latournerie ; AJDA 1977, p. 94, note Moderne ; RJF 1976, p. 236) ou sur la légalité des pénalités et des procédures de vérification des agents chargés du contrôle, au regard des garanties fondamentales des personnes (Cons. d'Et. 6 nov. 1991, Fédération française des syndicats de producteurs de plants de vigne, DF 1992, c. 1919, concl. Mme Hagelsteen ; RJF 1991, p. 916).

c) L'un des contrôles les plus importants concerne celui de la légalité de la taxe parafiscale au regard du principe de non-rétroactivité et du principe d'égalité devant les charges publiques (V. infra, Titre 4, les principes fondamentaux du droit fiscal).

### C. La distinction de l'impôt et des cotisations sociales.

Les impositions de toutes natures, au sens de l'article 34 de la Constitution, ne constituent que l'une des catégories de prélèvements obligatoires. Il en est une autre, d'importance aussi grande, celle des prélèvements sociaux.

Parmi les principaux pays de l'OCDE, la France est celui qui a le taux le plus élevé pour les prélèvements obligatoires affectés à la protection sociale (Conseil des impôts, L'imposition des revenus, 18<sup>e</sup> rapport, 2000, p. 21 et s).

Pour 2001, les prévisions des recettes perçues par les organismes de sécurité sociale s'élèvent à 1972,3 MdF contre un total de 1901,6 MdF pour le budget de l'Etat.

En 1999, les prélèvements obligatoires représentaient en France 45,7 du produit intérieur brut (PIB).

Pour la même année, les cotisations sociales proprement dites, en nette diminution, représentaient 35% de l'ensemble des prélèvements obligatoires. Cette baisse résulte essentiellement de la substitution de la CSG à des cotisations sociales. Pour reconstituer le montant des prélèvements affectés à la sécurité sociale, il faut ajouter tous les impôts finançant la sécurité sociale (y compris la CSG), qui représentent 4,9% du PIB et 11% des prélèvements obligatoires (Conseil des impôts, op. cit., p. 23 et 24)

La distinction entre l'impôt et les prélèvements sociaux soulève de nombreux problèmes concernant d'abord la définition de ce qu'il est convenu d'appeler les "cotisations sociales". La distinction juridique entre les deux catégories de prélèvements est tout aussi relative.

#### 1 La définition des cotisations sociales.

a/ Cette définition est très variable, suivant que l'on retient une définition large ou étroite de ces prélèvements.

- Dans le sens le plus large du terme, les cotisations sociales s'entendent de toutes les sommes versées aux institutions de protection sociale, publiques ou privées, par des personnes protégées ou par leurs employeurs, en exécution d'obligations légales ou d'obligations conventionnelles instituant un régime supplémentaire de prévoyance (maladie, retraite etc.).

La comptabilité nationale adopte une définition encore plus large, en faisant une distinction entre cotisations effectives et cotisations fictives, qui est reprise dans la loi de financement de la sécurité sociale.

Les cotisations effectives comprennent à la fois les cotisations effectivement prélevées sur les salaires, les revenus de remplacement et les revenus des entrepreneurs individuels, ainsi que les cotisations prises en charge tant par l'Etat au titre de la politique de l'emploi que par les caisses de sécurité sociale pour les praticiens et auxiliaires médicaux.

Les cotisations fictives correspondent aux cas où l'employeur fournit directement des prestations sociales. Elles recouvrent pour l'essentiel des prestations vieillesse servies par certains régimes spéciaux (pensions civiles et militaires de l'Etat, SNCF, RATP, Banque de France) et des prestations maladie, invalidité et accidents du travail, servies également directement, sans contrepartie en termes de cotisations par les salariés.

- Il existe une définition plus étroite, que l'on peut qualifier d'historique, parce qu'elle évoque une époque bien déterminée et qu'elle s'est imposée peu à peu, au fil des ans, non seulement au grand public, mais aussi aux juristes.

Les cotisations sociales s'entendent alors des cotisations de sécurité sociale, de caractère obligatoire, affectées au financement des régimes de sécurité sociale mis en place à partir de l'ordonnance n° 45-2250 du 4 oct. 1945.

Le système comprend un régime général, caractérisé par la superposition d'organismes considérés comme de droit privé (caisses régionales et locales de sécurité sociale), et d'organismes de droit public (caisses nationales ou fonds présentant le caractère d'établissement public administratif). Il comprend aussi des régimes spéciaux, gérés par des personnes publiques ou, le plus souvent, par des personnes privées.

Tous ces organismes ont pour but d'assurer la couverture totale ou partielle de risques (maladie, invalidité, vieillesse, décès, chômage, accidents du travail) ou de charges (maternité, situation de famille, logement).

Ils dispensent à cet effet des prestations en nature (par ex. remboursements des soins médicaux et des médicaments) et /ou en espèces.

Les cotisations sociales correspondent, dans cette perspective, à tous les versements qui sont faits aux organismes de sécurité sociale, afin d'acquérir ou de maintenir le droit à ces prestations.

b/ Cette définition des cotisations sociales est compliquée par une fiscalisation croissante des recettes de la sécurité sociale.

Dans la loi de financement de la sécurité sociale pour 2001, n° 2000-1257 du 23 décembre 2000 (art. 18), sur un total de recettes de 1972,3 MdF, 1085,1 représentent les cotisations effectives (soit 55 % du total), - 201,3, les cotisations fictives (10,21%), - 67,4, les contributions publiques (3,42%), - et 554,4 MdF, les impôts et taxes affectés, soit 28,11 % du total.

Ce dernier pourcentage était de 13,4% dans la loi de financement de la sécurité sociale pour 1997, 22,3% pour 1998, 24,4% pour 1999 et 27,6% pour 2000.

Le total de 1972,3 MdF comprend encore 2,6 MdF, au titre des transferts reçus, 3,2 MdF pour les revenus de capitaux et 58,3 MdF pour les autres ressources (subventions de l'Etat, recours contre les tiers, recettes diverses etc...).

Les impôts et taxes affectés regroupent l'ensemble des ressources de nature fiscale affectées à des régimes de sécurité sociale et à des organismes, appelés « fonds » ou « caisse », qui ont le caractère d'établissement public administratif, notamment : la Caisse nationale d'allocations familiales (CNAF), le Fonds de solidarité vieillesse (FSV), la Caisse nationale d'assurance vieillesse des travailleurs salariés (CNAVTS), la Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés (CNAMTS), l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS), le Fonds de réforme des cotisations sociales (FOREC).

Les contributions publiques ne doivent pas être confondues avec des impositions. Ce sont des participations du budget général de l'Etat à certains régimes de sécurité sociale pour garantir leur équilibre financier. Elles regroupent deux éléments principaux : des remboursements de prestations dus par l'Etat ou des organismes publics ( par ex. pour l'allocation aux adultes handicapés) et des subventions d'équilibre versés par l'Etat à certains régimes spéciaux, dont le Budget annexe des prestations sociales agricoles (BAPSA).

Compte tenu toutefois de l'origine du financement des contributions publiques et aussi, de certaines cotisations fictives, notamment des prestations servies par l'Etat, le chiffre de 554,4 MdF pour les impôts et taxes affectés et le pourcentage de 28,11% doivent être largement dépassés... Cette comparaison fait aussi ressortir que le montant des impôts et taxes affectés représente plus de 50% de celui des cotisations effectives.

Les impôts affectés à la sécurité sociale pour l'année 2001 comprennent principalement la contribution sociale généralisée (CSG), (CGI art. 1600-OC et s. et CSS art. L. 136-1 et s.), pour 387,1 MdF, et de nombreuses contributions ou taxes (CSS = Code de la sécurité sociale) :

- la contribution sociale de solidarité des sociétés (dite "C3S"), (CSS, art. L. 651-1 et s.),
- les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine et les produits de placement (CSS art. L. 245-14 et s. et CGI art. 1600-OF bis),
- des taxes sur les alcools (CGI art. 402 bis et 403 et CSS L. 135-3 et L. 139-1),
- le droit de circulation sur les vins et les cidres (CGI art. 438 et CSS L. 135-3),
- une taxe sur les boissons non alcoolisées (CGI art. 520 A et CSS L. 135-3),
- des droits sur les tabacs (CGI art. 575 et CSS L. 241-2),
- la cotisation sur les primes d'assurances automobile (code des assurances, art. L. 213-1),
- la contribution à la charge des établissements de vente en gros de spécialités pharmaceutiques et des entreprises assurant

l'exploitation d'une ou plusieurs spécialités pharmaceutiques (CSS L. 138-1 et s.), - la contribution des entreprises de préparation de médicaments dite "taxe sur la publicité pharmaceutique" (CSS art. L. 245-1 et s.), ainsi que la contribution à la charge des entreprises assurant l'exploitation d'une ou plusieurs spécialités pharmaceutiques (CSS L. 245-6-1 et s.), - la cotisation sur les boissons alcooliques (CSS art. L. 245-7 et s.), - une taxe sur les contributions des employeurs pour le financement des prestations complémentaires de prévoyance (CSS, art. L. 137-1).

Il faut ajouter la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS), dont les recettes prévisionnelles s'élèvent à 29,6 MdF pour 2001, qui est affectée à la Caisse d'amortissement de la dette sociale (CADES) créée, sous la forme d'établissement public administratif, par l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 (CGI, art. 1600-OG et s.). – Sources : Commission des finances du Sénat, Avis sur le projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2001, Doc. 2000–2001, n° 67).

La loi de financement de la sécurité sociale pour 2000, n° 99-1140 du 29 décembre 1999, a créé, en outre, (art.6) une contribution sociale sur les bénéfices à la charge des redevables de l'impôt sur les sociétés pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est égal ou supérieur à 50 millions de francs. Le taux de cette contribution est fixé à 3,3 % (CGI art. 235 ter ZC).

La loi de finances pour 1999, n° 98-1266 du 30 décembre 1998 (art. 45) a institué, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1999, une taxe générale sur les activités polluantes (TGAP), en remplacement des deux taxes parafiscales sur les huiles de base et la pollution atmosphérique et des trois impositions sur les déchets ménagers, les déchets industriels spéciaux et les nuisances sonores (décollage d'aéronefs) qui étaient perçues, les unes et les autres, au profit de l'Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie (ADEME).

La création de la TGAP, qui s'inscrit dans la perspective de la future "écotaxe" européenne, devrait se substituer progressivement à tous les prélèvements actuellement en vigueur dans le domaine de l'environnement. La création de la TGAP a pour objectif officiel d'améliorer l'incitation à la protection de l'environnement, en application du principe pollueur-payeur, et de rompre le lien entre taxation et droit à polluer.

La loi de financement de la sécurité sociale pour 2000 (art. 7) a étendu le champ d'application de la TGAP à trois catégories de produits : les lessives et les produits adoucissants et assouplissants pour le linge, - les grains minéraux naturels d'un diamètre maximal de 125 mm, - et les produits antiparasitaires à usage agricole et produits assimilés (dont une consommation parfois excessive entraîne une pollution des nappes phréatiques). La loi a intégré, en outre, dans la TGAP les actuelles taxe et redevance annuelles sur les installations classées.

Les dispositions correspondantes ont été codifiées sous les articles 266 sexies à 266 terdecies du Code des douanes. La TGAP doit être déclarée, contrôlée et recouvrée selon les règles, garanties, privilèges et sanctions prévus en matière de douanes. Les juridictions de l'ordre judiciaire sont compétentes pour connaître des contestations concernant le paiement de cet impôt.

La TGAP avait été affectée au budget général de l'Etat par la loi de finances pour 1999. La loi de financement de la sécurité sociale pour 2000 (art. 5) l'a affectée au Fonds de financement de la réforme des cotisations patronales de sécurité sociale (FOREC), (Code de la sécurité sociale, art. L. 131-8 et s.). La mission de ce fonds est de compenser le coût, pour la sécurité sociale, des exonérations de cotisations patronales aux régimes de base, notamment de celles qui sont liées à la réduction du temps de travail (loi n° 98-461 du 13 juin 1998 et loi n° 2000-37 du 19 janvier 2000, dites Lois Aubry).

La loi de financement de la sécurité sociale pour 2000 avait prévu que le Fonds serait alimenté par la contribution de 10 % sur les heures supplémentaires. Mais cette disposition a été déclarée inconstitutionnelle par le Conseil constitutionnel (décis. n° 99-423 DC du 13 janv. 2000, considérant n° 64 et s., JO 20 janv. 2000, p. 992 et s. - LPA 19 janv. 2000, note E. Schoettl).

Le Gouvernement souhaitait poursuivre en 2001 l'extension de la TGAP aux consommations intermédiaires d'énergie, afin de prévenir les émissions de gaz à effet de serre et maîtriser la demande d'énergie (Rép. Terrier, Ass. nat., Q, 7 août 2000, p. 4685). Mais les dispositions correspondantes de l'article 37 de la loi de finances rectificative pour 2000, n° 2000-1353 du 30 décembre 2000, qui avaient pour objet d'étendre la TGAP à l'électricité et aux produits énergétiques fossiles, ont été déclarées contraires au principe d'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel (décis. n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000 (JO 31 déc. , p. 21.204).

L'extension de l'assiette de la TGAP aux consommations intermédiaires d'énergie devait permettre de doubler son rendement (Ass. nat., Doc., Financement de la sécurité sociale, n° 2633, tome 1<sup>er</sup>, p. 53). Les prévisions de recette de la TGAP pour 2001 restent fixées à un peu plus de 3 MdF.

Seules ont été maintenues les dispositions de l'article 37 ( IV à VII) qui ont procédé à diverses adaptations de technique fiscale et étendu la TGAP aux matériaux d'extraction.

Les grains minéraux naturels qui sont utilisés généralement pour le revêtement des routes ou la fabrication de parpaings, sont extraits principalement des cours d'eau. Leur extraction à grande échelle endommage le lit des rivières, perturbe leur cours et nuit à la reproduction de la faune aquatique.



La production de granulats minéraux à partir du concassage de produits de carrières est tout aussi dommageable pour l'environnement, puisqu'elle suppose l'exploitation de carrières sur le flanc des reliefs. Par ailleurs, l'assiette de la taxe, telle qu'elle avait été créée par la loi du 29 décembre 1999 conduisait à des distorsions de concurrence entre opérateurs suivant que les grains minéraux qui sont commercialisés sont obtenus à partir du concassage de roches ou de façon naturelle par l'exploitation des lits des cours d'eau.

Le Gouvernement a proposé ainsi de substituer à l'expression « grains minéraux naturels » celle de « matériaux d'extraction de toutes origines se présentant naturellement sous la forme de grains, ou obtenus à partir de roches concassées ou fractionnées ». En outre, la définition de la taille de ces produits a été modifiée. Seuls étaient taxables les grains minéraux naturels « d'un diamètre maximal de 125 mm » ; les matériaux d'extraction de toutes origines entrent dans l'assiette de la taxe dès lors que « leur plus grande dimension est inférieure ou égale à 125 mm » (Ass. nat. Rapport de la commission des finances, 2000, n° 2775, tome II, p. 183 et s.).

Le facteur essentiel de la fiscalisation des recettes de la sécurité sociale reste l'institution de la CSG.

Sur les ressources attendues pour 2001 de 387,1 MdF, 259,2 sont affectées aux régimes obligatoires d'assurance maladie, - 69,3 au Fonds de solidarité vieillesse (FSV) et 58,6 à la Caisse nationale d'allocations familiales (CNAF).

La fiscalisation résulte aussi de la substitution de la CSG à la cotisation d'assurance maladie à la charge des salariés. Le taux de cette cotisation est passé ainsi de 6,80% au 1er juillet 1991 à 0,75% à partir de 1998 (la participation patronale restant fixée à 12,80%). Mais au regard de l'impôt sur le revenu, la CSG sur les revenus d'activités n'est déductible qu'à hauteur de 5,1% (3,8% pour les revenus de remplacement). Il reste donc une fraction non déductible de 2,4% (le taux de la CSG étant fixé à 7,5%).

Le taux de la CRDS est de 0,5% pour toutes les catégories de revenus.

2/ La relativité de la distinction juridique entre impôt et cotisations sociales.

a/ Lorsqu'on compare, non pas les natures juridiques, mais les régimes juridiques de ces prélèvements, la distinction présente un intérêt évident en ce qui concerne les pouvoirs du Parlement.

En vertu de l'article 34 de la Constitution, le législateur détermine les principes fondamentaux de la sécurité sociale. En matière fiscale, il est compétent pour fixer les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures. Sa compétence est donc, en principe, plus étendue qu'en matière de sécurité sociale, mais moins cependant qu'il n'y paraît.

En réalité, le législateur est compétent pour créer des cotisations sociales, pour fixer les principales règles d'assiette et de recouvrement, pour déterminer les catégories de personnes bénéficiaires des prestations et de personnes assujetties à l'obligation de cotiser, pour définir les exonérations.

La seule distinction réside dans le fait qu'il n'est pas compétent pour fixer les taux des cotisations. La fixation de ces règles entre dans la compétence de l'autorité réglementaire, qui exerce ces pouvoirs après négociation avec les partenaires sociaux. Au contraire, le législateur est seul compétent pour fixer les règles relatives au taux des impositions et il ne peut renoncer à l'exercice de cette compétence.

En revanche, la notion de "charge publique", au sens de l'article 40 de la Constitution, doit être entendue dans un sens très large et englobe non seulement toutes les dépenses de l'Etat figurant dans les lois de finances, mais également celles des divers régimes d'assistance et de sécurité sociale (Cons. const., déc. 60-11 DC du 20 janv. 1961, Assurances maladie des exploitants agricoles). De même, le principe d'égalité devant les charges publiques s'applique en matière de prélèvements sociaux (Cons. const., déc. n° 85-200 DC du 16 janv. 1986, à propos de la contribution de solidarité sur le cumul des pensions de retraite et de revenus d'activité).

A la suite de la réforme constitutionnelle opérée par la loi du 22 février 1996 et en application de la loi organique du 22 juillet 1996, les compétences du Parlement ont été élargies avec l'institution des lois de financement de la sécurité sociale (Code de la sécurité sociale Art.. L.O. 111-3 et s.). Chaque année, le Parlement doit donc être appelé à -approuver les orientations de la politique de santé et de sécurité sociale et les objectifs qui déterminent les conditions générales de l'équilibre financier de la sécurité sociale; - prévoir, par catégorie, les recettes de l'ensemble des régimes obligatoires de base et des organismes créés pour concourir à leur financement (par ex., le Fonds de solidarité vieillesse); - fixer, par branche, les objectifs de dépenses de l'ensemble des régimes obligatoires de base comptant plus de vingt mille cotisants actifs ou retraités titulaires de droits propres; - fixer, pour l'ensemble des régimes obligatoires de base, l'objectif national de dépenses d'assurance maladie (ONDAM); - fixer, pour chacun des régimes obligatoires de base ou des organismes ayant pour mission de concourir à leur financement, les limites dans lesquelles leurs besoins de trésorerie peuvent être couverts par des ressources non permanentes.

Cette réforme ne peut que rapprocher encore plus les régimes des cotisations sociales et de l'impôt.

- Il reste que la juridiction judiciaire est compétente, en principe, en matière de sécurité sociale. Mais il ne peut y avoir là de différence significative, alors surtout qu'elle conserve des attributions non négligeables dans le domaine de la fiscalité, notamment, en matière de droits d'enregistrement et d'impôts indirects.

b/ Il est beaucoup plus difficile d'établir une distinction entre l'impôt et les cotisations sociales au regard de la nature juridique de ces prélèvements.

Il y a bien longtemps que, pour les salariés, les cotisations patronales ne sont plus considérées comme un supplément de salaire qui serait alloué individuellement à chaque assuré en rémunération de son travail (Cass. soc. 30 juill. D. 1949, p. 564, note A. Rouast), et qui entrerait fictivement, un instant de raison, dans le patrimoine de l'assuré (Cass. Ch. réunies, 8 juill. 1953, JCP 1953.II.7743, note B. H). Ce caractère de droit privé ne permettrait pas, du reste, de résoudre notre problème, en raison du caractère obligatoire du versement (ou du reversement) de la fraction correspondante.

Aucune distinction ne peut être faite non plus suivant la nature des revenus professionnels, surtout depuis la généralisation de la sécurité sociale, dès lors que l'assiette des cotisations sociales est constituée, comme pour l'impôt, non seulement des rémunérations salariales, mais aussi des revenus professionnels non salariés (bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux, bénéfices agricoles). Le lien existant entre les deux catégories de prélèvements est encore renforcé par la règle suivant laquelle l'assiette de la cotisation est constituée par le revenu net fiscal retenu pour le calcul de l'impôt sur le revenu.

L'affectation directe des cotisations sociales au financement d'un régime de sécurité sociale ne fournit aucun critère, car l'impôt peut aussi être affecté. Par ailleurs, les techniques des compensations de la sécurité sociale, qui se traduisent par des transferts financiers d'un régime à l'autre, relativisent l'application de la règle de l'affectation (J-J Dupeyroux, Droit de la sécurité sociale, Dalloz 1998, n° 254 et s.).

Les cotisations sociales sont déductibles des bénéfices ou du revenu imposables. Mais de nombreuses impositions viennent en déduction de la base imposable pour la détermination d'autres impôts, notamment dans le domaine de la fiscalité de l'entreprise. La CSG, qui est une imposition, est aussi déductible à hauteur de 5,1% (3,8% pour les revenus de remplacement).

Il n'existe pas non plus de lien d'équivalence financière, ni de proportionnalité entre le montant des cotisations sociales et celui des prestations reçues, ce qui élimine le caractère de rémunération pour service rendu. L'idée de solidarité qui est au fondement de tout le système de la sécurité sociale exclut l'existence de liens de cette nature.

Le caractère de droit privé des organismes bénéficiaires de cotisations sociales, qui est du reste largement fictif, n'est pas davantage un signe distinctif, dès lors que ces cotisations sont perçues beaucoup plus au profit des régimes de sécurité sociale que des organismes eux-mêmes.

On pourrait évoquer, semble-t-il, de manière plus pertinente, la notion du droit fiscal de taxe, suivant la définition qui en a été donnée. Mais cette référence paraît finalement inutile. Les cotisations sociales ont leurs propres caractères juridiques, qu'elles tiennent de la nature même du système de la sécurité sociale établi en 1945.

En revanche, aucun doute ne peut subsister sur le caractère d'imposition, au sens de l'article de 34 de la Constitution, qui doit être reconnu aux prélèvements dénommés impôts, taxes ou cotisations, affectés à la protection sociale, ainsi que l'ont jugé le Conseil constitutionnel et le Conseil d'Etat (V. supra, p. 24. - Adde : pour la taxe sur les contributions des employeurs pour le financement des prestations complémentaires de prévoyance, prévue à l'article L. 137-1 du CSS : CE 12 juin 1998, req. n° 180.442, Union française des industries pétrolières, RJF 1999, n° 1107; Dr. adm. 1999, n° 30).

On peut regretter seulement que la Cour de Cassation retienne parfois des solutions divergentes, et contraires, par surcroît, à l'autorité de la chose jugée par le Conseil constitutionnel : ainsi pour la contribution sociale de solidarité des sociétés (C3S), que la Cour refuse de considérer comme une imposition, en appliquant des critères peu pertinents, tirés de la nature de l'organisme bénéficiaire de cette contribution et de son objet social (Cass. soc. 16 nov. 1995, SARL Romann, préc. p. 19. - 28 nov. 1996, Sté Continental Airlines, RJF 1997, n° 24).

Concernant la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS), la décision de la CJCE du 15 février 2000, aff. 34/98, tranche essentiellement un problème de délimitation du champ d'application du règlement n° 1408-71 du Conseil, du 14 juin 1971, relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés ou non salariés et aux membres de leurs familles qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté (travailleurs frontaliers, notamment).

Le recours concernait la perception de la CRDS sur les revenus d'activité et de remplacement obtenus par des travailleurs salariés et indépendants résidant en France et relevant fiscalement de cet Etat membre à l'occasion d'une activité professionnelle exercée dans un autre Etat membre et qui, de ce fait, sont soumis au régime de sécurité sociale de cet Etat d'emploi, conformément aux dispositions du règlement n° 1408/71. Le Gouvernement français soutenait que la CRDS a un caractère fiscal et qu'elle n'entre donc pas dans le champ d'application de ce règlement. La Commission faisait valoir que la CRDS est une cotisation de sécurité sociale et un double prélèvement contraire à l'article 13 du règlement n° 1408/71 ainsi qu'aux articles 48 et 52 du Traité.

La CJCE n'a pas pris parti sur la nature juridique de la CRDS. Elle s'est bornée à relever que la circonstance qu'un prélèvement soit qualifié d'impôt par une législation nationale ne signifie pas que, au regard du règlement n° 1408/71, ce même prélèvement ne puisse être regardé comme relevant du champ d'application de ce règlement. Elle a jugé que

c'est le cas de la CRDS, qui présente un lien direct et suffisamment pertinent avec le régime général de sécurité sociale français pour qu'elle puisse être considérée comme un prélèvement visé par l'interdiction de double cotisation. Elle en a déduit que la règle de l'unicité de la législation applicable en matière de sécurité sociale posée par l'article 13 du règlement n° 1408/71 interdisait à la France d'exiger des personnes résidant sur son territoire, mais travaillant dans un autre Etat membre de la Communauté et tenues de payer leurs cotisations sociales dans cet Etat, qu'elles puissent être assujetties en France à des prélèvements exclusivement affectés à la sécurité sociale. L'imposition de ces personnes créait, en outre, une inégalité de traitement constituant une entrave à la libre circulation des travailleurs, contraire aux articles 48 et 52 du Traité (devenus, après modification, art. 39 et 43 CE) (CJCE Plén. 15 févr. 2000, aff. 34/98, RJF 2000, n° 436. Un arrêt identique, rendu le même jour, concerne la CSG aff. 169/98. - Comp. pour la CRDS : TA Lyon, 9 mars 1999, req. n° 98-1599, Pignard, RJF 1999, n° 1625 avec la note. – CAA Lyon, 15 juill. 1999, req. n° 98-2371, Nambride, RJF 2000, n° 433).

L'arrêt de la CJCE du 15 février 2000 illustre parfaitement les difficultés de la distinction entre impôt et cotisations sociales. Il n'est pas interdit de considérer finalement que certains prélèvements peuvent appartenir aux deux catégories.

### **Sous-Section 3**

#### **Précisions terminologiques**

##### **A. - Absence de valeur juridique des dénominations légales**

Il ne faut pas se fier aux dénominations légales. L'Assemblée constituante de 1791 avait même proscrit le terme d'impôt pour lui préférer celui de contribution, qui mettait mieux en valeur la solidarité de tous les citoyens devant les charges publiques.

Le législateur utilise indifféremment les appellations les plus diverses (impôt, contribution, droit, taxe, redevance, cotisation, participation, soulte, etc.) pour désigner des prélèvements qui appartiennent, soit à la catégorie des impôts, soit à celle des taxes (depuis la modification du régime de l'alcool réalisée par la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985, le terme de soulte désigne le prélèvement, prévu actuellement à l'article 362 du CGI, auquel sont assujettis les rhums et taffias des départements d'outre-mer introduits en France continentale et en Corse en sus du contingent légal. – Annexe II, art. 270).

Excepté l'appellation d'impôt, ces termes peuvent n'avoir aucun lien avec la nature juridique des prélèvements correspondants. En particulier, le législateur emploie très souvent l'expression de taxe pour celle d'impôt et il lui arrive d'utiliser le mot de redevance dans un sens qui n'a rien à voir avec la définition technique de la rémunération pour service rendu.

L'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés sont bien des impôts. Mais la taxe sur la valeur ajoutée, la taxe sur les salaires, la taxe locale d'équipement, la taxe foncière sur les propriétés bâties, la taxe foncière sur les propriétés non bâties, la taxe d'habitation, la taxe professionnelle, etc, sont des impôts. La taxe d'enlèvement des ordures ménagères est une taxe. La redevance pour construction de locaux à usage de bureaux et locaux de recherche en région d'Ile-de-France ainsi que la redevance perçue par les agences financières de bassin sont des impôts. Le « prélèvement non fiscal » sur les sommes engagées au pari mutuel est, malgré ce qualificatif, un impôt (V. le décret n° 2001-311 du 11 avril 2001 fixant le taux et la répartition de ce « prélèvement » non fiscal, JO 13 avr.).

#### **B. - Code général des impôts et impositions.**

Le code général des impôts, malgré son appellation, n'est pas exhaustif. Il comprend l'ensemble des dispositions relatives aux impositions les plus importantes et les plus connues. Mais il ne mentionne même pas le cas de nombreux prélèvements qui présentent cependant le caractère d'un impôt; pour ceux-ci, il faut se référer à des lois particulières ou à d'autres codes : Code des communes (aujourd'hui, Code général des collectivités territoriales, CGCT), Code de l'urbanisme, Code de la santé publique, Code de la sécurité sociale, Code des douanes, etc... En revanche, il contient des dispositions concernant des prélèvements qui ne constituent pas des impositions ; on peut citer au moins le cas des taxes parafiscales (CGI art. 1635 ter et Annexe II, art. 335 et s.).

#### **C. - La notion « d'imposition » critère du droit fiscal.**

Il ne s'agit pas d'une catégorie juridique qui s'ajoute à toutes celles que l'on a déjà examinées.

Le terme « d'imposition » peut être utilisé de manière synthétique, pour désigner tous les prélèvements qui appartiennent aux deux catégories de prélèvements de caractère fiscal, les deux seules qui existent, celle des impôts et celle des taxes.

Les cas particuliers que l'on cite habituellement sont totalement étrangers à cette distinction ou n'y dérogent pas véritablement.

Il a été jugé ainsi que les amendes pour recours abusif et les amendes civiles prévues par le code de justice administrative (art. R. 741-12) ou le nouveau code de procédure civile (art. 32-1, 559, 581 et 628) ne présentent ni le caractère d'impôt, ni celui d'une sanction pénale ; leur création ne relève donc pas de la compétence du législateur en vertu de l'article 34 de la Constitution ; mais ces amendes, comme leur nom l'indique, n'ont rien à voir avec notre matière.

Il arrive que le juge ne prenne pas partie sur la nature juridique d'un prélèvement et refuse de lui conférer une qualification déterminée.

L'arrêt de Section du 22 décembre 1978, Syndicat viticole des Hautes-Graves de Bordeaux, est très caractéristique de cette tendance. Après avoir relevé que le contrôle sur la qualité des vins à appellation d'origine contrôlée n'a pas été institué dans le seul intérêt des producteurs, mais essentiellement pour objet un intérêt général de protection des consommateurs, le Conseil d'Etat décide que le paiement, par les viticulteurs, des frais occasionnés par les opérations de ce contrôle, ne correspond pas à la simple rémunération d'un service rendu à ces derniers et, dès lors, ne pouvait être mis à leur charge que par la loi (Lebon, p. 525 ; D. 1979, p. 125, note P. Devolvé ; RJF 1979, p. 370, concl. Genevois). L'arrêt du Conseil d'Etat en date du 18 janvier 1985, D'Antin de Vaillac, concernant la contribution imposée aux associations syndicales de sylviculteurs pour financer les moyens de lutte contre les incendies de forêts dans les Landes de Gascogne, appellerait une observation analogue (Lebon, p. 12).

En réalité, dans ces deux cas, il s'agit de prélèvements qui tiennent à la fois de l'impôt et de la taxe et qui ne se situent donc pas hors du champ d'application de la distinction fondamentale entre ces deux types de prélèvements.

Un problème du même ordre s'est posé plus récemment au sujet de la « redevance » versée par les centres de contrôle technique des voitures particulières (astreintes à la visite technique prévue par les articles R. 119-1 et R. 120 du Code de la route) au titre de leur surveillance administrative par les services de l'Etat (CE 6 oct. 1997, Assoc. des réseaux de contrôle automobile, RJF 1997, n° 1092).

Il est aussi des cas où le juge reconnaît le caractère d'imposition au prélèvement, mais sans fournir les motifs de cette qualification (par ex.: CE Ass. 3 juill. 1998, req. n° 184.605, Syndicat des médecins Aix, Rec. Lebon, p. 267, concernant les contributions annuelles visées à l'article L. 367-10 du Code de la santé publique, qui sont versées au conseil national et aux conseils régionaux de la formation médicale continue par le fonds d'assurance formation et par les unions des médecins exerçant à titre libéral).

La notion d'imposition peut trouver un fondement dans l'article 34 de la Constitution -. « la loi fixe les règles concernant ... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des **impositions** de toutes natures ... ».

Il ressort de la jurisprudence du Conseil constitutionnel et de celle du Conseil d'Etat que ces « **impositions** » au sens de l'**article 34**, correspondent exclusivement aux deux catégories des impôts et des taxes.

Il convient de rappeler encore que le Conseil d'Etat et la Cour de cassation utilisent la notion d'imposition pour désigner des prélèvements qui appartiennent à la catégorie des taxes.

La formule utilisée par le Conseil d'Etat au sujet de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères est très révélatrice. Cette taxe « revêt le

caractère d'une imposition et non d'une redevance pour service rendu » (CE 1er octobre 1986, req. n° 48.529, RJF 1986, p. 612 ; 5 juin 1987, req. n° 71.950, *ibid.* page 478 - V. *supra* la notion de taxe).

Il est donc permis de considérer que la notion d'imposition a **un fondement constitutionnel** et qu'elle a reçu aussi une consécration jurisprudentielle.

On ajoutera deux précisions. Il n'existe pas d'imposition sans caractère fiscal. Cette expression devrait être bannie de la terminologie juridique, même lorsqu'elle est utilisée pour désigner des prélèvements qui ne sont pas soumis au régime fiscal. Il faut seulement admettre que le caractère de prélèvement fiscal n'emporte pas nécessairement l'application de ce régime.

Il n'y a pas de commune mesure entre l'impôt et la taxe ; celle-ci n'occupe qu'une place très secondaire ; impôt et imposition sont ainsi devenus synonymes dans le langage juridique courant, bien que le terme d'imposition s'applique également à la taxe.

## SECTION 2

### **La nature -juridique de l'impôt : les distinctions doctrinales, légales et jurisprudentielles.**

Ces distinctions sont fondées principalement sur la nature de la matière imposable. Elles prennent aussi en considération, d'une part, l'administration compétente pour établir, recouvrer et contrôler l'impôt et, d'autre part, l'ordre, administratif ou judiciaire, auquel appartient la juridiction compétente pour connaître des litiges.

Il existe trois grandes distinctions. Les distinctions légales et les distinctions jurisprudentielles ont seules valeur juridique, parce qu'elles permettent de déterminer la nature juridique de l'impôt. Les distinctions doctrinales ne sont pas cependant dépourvues d'intérêt; elles aident à appréhender de manière plus concrète l'ensemble des problèmes soulevés par les distinctions juridiques.

#### **§ 1. - Distinctions doctrinales**

Les distinctions doctrinales sont fondées essentiellement sur la nature de la matière imposable. De ce point de vue, elles intègrent dans leur champ notionnel les distinctions juridiques, mais sous un éclairage différent. Elles s'inspirent de considérations économiques ou sociales pour prendre en compte des éléments tels que les effets de l'impôt.

Les principales distinctions sont, d'une part, la distinction entre impôts réels et impôts personnels et, d'autre part, la distinction entre impôts sur le capital, sur le revenu et sur la dépense.



### A. - Impôts réels et impôts personnels

C'est la distinction la plus ancienne. L'impôt réel est celui qui frappe une opération, un bien ou une somme d'argent uniquement dans sa nature, sa valeur monétaire ou sa quantité, abstraction faite de la personne du contribuable.

Aux impôts assis sur les biens, on opposait autrefois les impôts assis sur les personnes, telle la capitation, établie par tête (caput), qui frappait directement le contribuable.

Ce type d'impôt a pratiquement disparu dans les systèmes fiscaux modernes. L'un des derniers que l'on ait connu en France est la « *taxe sur les oisifs* », créée par une loi du 16 juin 1948, qui était un véritable impôt de capitation. Cet impôt, d'un montant de 50.000 anciens francs, devait s'appliquer à toute personne du sexe masculin, majeure et âgée de moins de 50 ans, qui ne pourrait pas justifier avoir exercé en 1947 une activité professionnelle susceptible de subvenir à son existence. Diverses exonérations étaient prévues, notamment au profit des étudiants, mais à la condition qu'ils soient âgés de moins de 30 ans au 31 décembre 1947 et qu'ils puissent justifier d'une inscription universitaire régulière. Le législateur avait même prévu que le défaut de paiement à la date d'exigibilité pouvait donner lieu à la contrainte par corps. Il s'agissait essentiellement d'atteindre des personnes qui avaient des ressources non avouables. Cet impôt a été vivement critiqué: il n'a pas été appliqué.

La personne même du contribuable n'est plus considérée aujourd'hui comme « matière imposable », encore que l'impôt sur le revenu puisse être considéré comme une imposition sur la personne, dans la mesure où il frappe les produits du travail ...

Les impôts sont assis uniquement sur des revenus, des activités, des opérations, des biens.

La distinction de l'impôt réel et de l'impôt personnel présente toujours une grande importance. On peut même parler d'un progrès de l'impôt personnel dans les systèmes fiscaux modernes. Mais la personnalité de l'impôt revêt une signification totalement différente.

La détermination de la matière imposable est opérée de deux manières.

Lorsqu'elle est atteinte telle quelle, comme seule base de taxation, sans que la personne du contribuable soit prise en considération, l'impôt est dit réel : c'est le cas, par exemple, de l'impôt sur les sociétés ou de la TVA.

L'impôt est dit personnel lorsqu'il est aménagé de façon à assurer une adaptation individuelle de la charge fiscale à la situation particulière du contribuable, spécialement à sa situation familiale. La personnalité de l'impôt répond à la préoccupation de réaliser plus de justice.

Le système conduit ainsi logiquement à retenir l'ensemble des «*facultés*» du contribuable. L'impôt personnel est donc le plus souvent un impôt de caractère global, par opposition aux impôts réels, qui ont un caractère particulier. Les impôts qui se prêtent le mieux à l'application du système de la personnalité sont l'impôt sur la fortune et l'impôt général sur le revenu.

Divers procédés peuvent être utilisés pour réaliser la personnalité de l'impôt sur le revenu, soit au stade de l'assiette proprement dite, notamment par les mécanismes de l'exonération de certains revenus ou l'exemption fiscale du minimum vital, soit au stade de la liquidation de l'impôt, en particulier par les systèmes de la progressivité de l'impôt et du quotient familial.

## **B. - Impôts sur le capital, sur le revenu et sur la dépense.**

Cette classification est fondée sur les concepts économiques de capital, de revenu et de dépense. Elle a aujourd'hui les préférences de la doctrine, parce que c'est celle qui permet le mieux de déterminer les effets de l'impôt en ce qui concerne, d'une part, les différentes interventions de l'Etat en matière sociale, économique ou financière et d'autre part, l'incidence de l'impôt, notamment du point de vue de la justice fiscale.

L'impôt est un prélèvement sur la richesse. La richesse, entendue dans le sens le plus large du terme, se présente sous trois aspects.

Le capital est la richesse acquise, consolidée, figée pour une certaine période, et qui peut être source de revenus. C'est le patrimoine d'un individu, sa fortune ...

Le revenu, pris dans le sens étymologique du terme, est la richesse qui provient d'une source susceptible de la créer de façon renouvelée, pendant un temps plus ou moins long.

Les revenus correspondent soit à l'existence d'un capital productif (revenus fonciers, revenus de valeurs mobilières, etc.), soit à l'exercice d'une activité (salaires rétribuant un travail, bénéfices non commerciaux des professions libérales, etc.). Ils peuvent présenter aussi un caractère mixte, c'est-à-dire résulter d'une activité exercée au moyen d'un capital (bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, etc.).

Précisons immédiatement que la notion de revenu du droit fiscal se situe nettement en dehors du cadre de la théorie du revenu conçu comme un profit susceptible de se renouveler et qu'elle s'inspire beaucoup plus de la

théorie dite de « l'enrichissement » ou de « l'accroissement de valeur » (V. infra, Titre 1, Chap. 1).

La dépense : l'existence de la richesse d'un individu, au lieu d'être constatée directement par un capital ou un revenu, peut être révélée indirectement par l'emploi qu'il fait de ses ressources.

### 1. - Les impôts sur le capital

L'imposition du capital est susceptible de revêtir plusieurs formes.

Il peut s'agir d'une imposition annuelle du capital. Ce type d'impôt, qui existe depuis longtemps dans certains pays, s'était heurté à de fortes réticences en France. Il a fait son apparition avec l'impôt sur les grandes fortunes (IGF) créé par la loi n° 81- 1160 du 30 décembre 1981, abrogé à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1987 par la loi n° 86-824 du 11 juillet 1986, et rétabli, sous le nom d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), par la loi de finances pour 1989.

Une autre forme d'imposition du capital est constituée par les prélèvements exceptionnels sur le patrimoine. Ce fut le cas, en France, de l'impôt de solidarité nationale institué par une ordonnance du 15 août 1945 et de la taxe spéciale sur les sociétés par actions créée pour l'année 1968 par une loi du 31 juillet 1968, dont le montant était fonction de l'importance du capital libéré des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

Le capital peut encore être imposé lors de certaines faits particuliers : droits de succession, droits de mutation dans le cas de cessions de fonds de commerce ou d'immeubles, d'apports en société, imposition des plus-values, etc.

Il existe, en outre, des formes d'imposition indirecte du capital. Ce pouvait être le cas de la taxation d'office sur la base des dépenses personnelles, ostensibles ou notoires prévue à l'article 180 du CGI (LPF art. L.71), avant l'abrogation de ce texte par la loi n° 86-1317 du 30 décembre 1986 ; le contribuable ne pouvait faire échec à cette évaluation en faisant valoir qu'il avait utilisé des capitaux ou réalisé des gains en capital. Ce pouvait être le cas également de l'évaluation forfaitaire minimale du revenu imposable d'après certains éléments du train de vie, en application de l'article 168 du CGI, avant que la loi n° 86-1317 du 30 décembre 1986 ne prévoie que le contribuable peut apporter la preuve que l'utilisation de son capital lui a permis d'assurer son train de vie.

En revanche, la taxation d'office en cas de défaut de réponse à une demande de justifications, qui est prévue aux articles L.16 et L.69 du LPF, peut comporter, comme par le passé, une imposition indirecte du capital (économies, prêts, sommes provenant de la vente d'or ou du remboursement de bons anonymes, etc).

## 2. - Les impôts sur la dépense

Ce sont ceux qui, en France, procurent le plus de ressources à l'Etat. Ils présentent des avantages techniques et financiers considérables. Avantages techniques : ils sont supportés plus aisément par les redevables, car ils se dissimulent dans le prix des biens, des produits et des services ; ce sont des impôts indolores ou, comme on dit encore, anesthésiants. Le rôle de l'administration est simplifié au maximum, car l'impôt est collecté essentiellement par les industriels et les commerçants, ce qui facilite le contrôle des services fiscaux. Le droit à déduction des taxes acquittées en amont, qui est ouvert aux assujettis, comme dans l'actuel système de la TVA, limite les possibilités de fraude, etc.

Avantages financiers aussi: ces impôts suivent la progression de l'activité économique, car leur montant s'accroît nécessairement avec le développement des affaires ; ils s'adaptent automatiquement à la dépréciation monétaire, mais inversement, ils peuvent avoir un effet d'accélération de l'inflation.

Sur le plan de la justice fiscale, il n'est pas impossible de remédier à leurs inconvénients, qui sont non moins incontestables que leurs avantages, en adoptant des taux différenciés suivant la nature des produits et des services, en abaissant les taux pour les produits ou services de première nécessité, ou en exonérant les opérations portant sur ces produits ou services, ou en les soumettant au taux zéro. Par ailleurs, comme le contribuable a, dans une large mesure, la maîtrise de ses dépenses, ce type de prélèvement n'exclut pas la personnalisation de l'impôt: au contraire, cette personnalisation se réalise, dans l'impôt sur la dépense, par l'initiative et la responsabilité qui sont laissées au contribuable.

Enfin, du point de vue de la technique juridique, le système des impôts sur la dépense est sans conteste beaucoup plus simple que celui de l'impôt sur le revenu.

Les taxes sur le chiffre d'affaires constituent aujourd'hui l'exemple type d'impôts sur la dépense. Elles se divisent elles-mêmes en deux catégories.

Les taxes cumulatives (ou à cascade) tirent leur appellation du fait qu'elles frappent le prix des produits chaque fois qu'ils changent de mains, de telle sorte qu'il arrive un moment où l'impôt s'applique à lui-même (la taxe fait boule de neige).

Les taxes uniques, telles que la TVA, sont aménagées en vue d'éviter qu'un même produit ne fasse l'objet de multiples impositions lors des transactions successives auxquelles il donne lieu. C'est ainsi que la TVA est perçue seulement sur la valeur ajoutée au produit à chaque niveau de production ou de commercialisation (V. *infra*).

Les contributions indirectes représentent une autre catégorie d'impôts sur la dépense. Elles portent, comme les taxes sur le chiffre d'affaires, sur les biens et les services qui font l'objet d'échanges. Mais alors que la TVA est un impôt général qui frappe indistinctement l'ensemble de la dépense, ce sont des impôts dits « analytiques », parce qu'ils grèvent des produits ou des services déterminés.

Ce sont aussi des impôts « spécifiques », dont le montant est déterminé par unité de produit imposable (par ex., X francs par hectolitre d'alcool pur) et non pas à partir d'un pourcentage du prix de vente des produits, sauf exception (impôt sur les spectacles, impôts indirects sur les tabacs manufacturés).

Les contributions indirectes sont enfin un impôt dit de « superposition », parce que la TVA se surajoute, en règle générale, à ces impositions ; autrement dit, elles sont comprises dans la base d'imposition à la TVA ; elles permettent ainsi de moduler la charge fiscale en évitant de recourir à la multiplicité des taux de TVA.

### 3. - Les impôts sur le revenu

Les revenus ont été considérés pendant longtemps comme les plus aptes à exprimer la capacité contributive réelle des contribuables. L'impôt général sur le revenu soulève cependant de sérieuses difficultés.

a) Sur le plan psychologique, cet impôt, parce qu'il est combiné le plus souvent avec le système de la progressivité, peut être créateur d'inhibitions ; le souci d'échapper aux tranches supérieures du barème peut inciter le contribuable à réduire volontairement ses activités professionnelles.

Inversement, il peut exciter la cupidité ; l'importance de l'impôt sur le revenu peut pousser certains contribuables, notamment dans le secteur des services et celui des professions libérales, à augmenter artificiellement le prix de leurs services ou le montant de leurs honoraires pour compenser la part du prélèvement opérée au titre de l'impôt sur le revenu ; il en résulte une augmentation considérable du coût de nombreuses prestations et dans certaines professions, un goût immodéré pour l'argent.

L'impôt sur le revenu n'est pas non plus un stimulant pour l'épargne. Le système conduit surtout, et de toute façon, à une pénalisation de l'effort, ce qui est désastreux sur le plan moral. Ce n'est pas, du reste, le seul inconvénient qu'il présente. Il ne tient pas compte de l'importance de l'investissement intellectuel qui a été nécessaire pour l'obtention des diplômes nécessaires à l'exercice de la profession. Il ne tient compte non plus ni de la pénibilité, ni de la durée du travail qui est nécessaire au contribuable pour réaliser les revenus auxquels il s'applique ; il atteint de la même manière, pour un revenu égal, l'employé de bureau astreint à 35 heures de présence par semaine, l'ouvrier qui exécute des travaux pénibles ou dangereux ou bien le travailleur indépendant dont l'horaire excède soixante heures par semaine.

On peut aussi déplorer l'affaiblissement du sens de la solidarité qu'il entraîne. Ce n'est pas au moment de la perception des revenus, parfois acquis au prix de beaucoup d'efforts, que le contribuable se sent solidaire, mais lorsqu'il a conscience d'engager des dépenses que tous ne peuvent pas faire. L'impôt sur le revenu est donc moins bien supporté que l'impôt sur la dépense.

Enfin, l'expérience des procédures de contrôle et de redressement révèle la dangerosité de cet impôt pour les libertés individuelles.

b) Les difficultés techniques auxquelles donne lieu l'établissement de l'impôt sur le revenu sont considérables et ne sont pas à la mesure de son rendement. Cet impôt ne peut s'appliquer de la même manière à toutes les catégories de revenus; la difficulté d'imposer des revenus comme les bénéfices agricoles en est une preuve suffisante. Il est de sa nature d'être inégalitaire et source de discriminations, par le jeu, cependant nécessaire, des régimes d'imposition forfaitaire des bénéfices et des modes d'évaluation forfaitaire (notamment, en matière de traitements et salaires). Il peut s'appliquer à des revenus dont le contribuable ne dispose pas en fait (bénéfices professionnels calculés suivant le système des créances acquises, sommes inscrites à un compte courant et que l'associé ne peut prélever, revenus dont le dirigeant d'une entreprise ne dispose pas à la suite de l'exécution d'un engagement de caution, revenus affectés à l'acquisition de l'habitation principale, etc...).

Le blocage du système n'est pas moins évident: toute modification réalisée au nom de la justice fiscale suscite son contraire et engendre une discrimination nouvelle ; le plafonnement des effets du quotient familial est à cet égard très caractéristique.

L'impôt sur le revenu est devenu d'une extrême complexité: qu'il s'agisse de la détermination des dépenses et des charges déductibles du revenu global ou, à plus forte raison, de l'évaluation des bénéfices nets imposables des différentes catégories professionnelles après déduction des frais généraux et autres charges déductibles, ou du sort des plus-values réalisées au cours de l'exercice d'une activité professionnelle.

Un indice de la complexité croissante de l'imposition directe des revenus peut être trouvé dans l'évolution des supports matériels en matière de documentation. C'est ainsi que la documentation fiscale de base (DB) publiée par la DGI a augmenté de 57,4% depuis 1990 (Conseil des impôts, L'imposition des revenus, 18<sup>ème</sup> rapport, 2000, p. 18). La même observation pourrait être faite concernant la documentation du Juris-classeur fiscal (Editions techniques) ou la documentation Lefebvre.

La formule de la déclaration générale d'impôt sur le revenu n° 2042, qui comporte chaque année des modifications, est encore un signe de la complexité de l'impôt sur le revenu.

Il faudrait ajouter que le système de recouvrement est nécessairement très lourd, surtout pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

On a pu croire, il y a quelques années, que ce type d'impôt marquait un temps d'arrêt et que le système des taxes sur le chiffre d'affaires prenait de plus en plus d'ampleur. La tendance est, de nouveau, inversée, à la suite de la politique d'harmonisation des fiscalités européennes et de la création de la contribution sociale généralisée (CSG).

On notera toutefois, à la décharge de l'impôt sur le revenu, qu'il reste un instrument efficace d'intervention économique et sociale et un moyen privilégié d'incitation fiscale, ce qui explique, du reste, en grande partie, sa complexité.

## **§ 2. - Les distinctions légales.**

Le CGI, qu'il s'agisse des impôts d'Etat ou des impositions perçues au profit des collectivités locales, fait une distinction entre plusieurs catégories d'impôts: les impôts directs, les taxes sur les chiffres d'affaires, les contributions indirectes, les droits d'enregistrement, l'impôt de solidarité sur la fortune et les droits de timbre.

De nombreuses dispositions du Livre des procédures fiscales reprennent ces distinctions pour déterminer, soit l'administration chargée de l'établissement et du recouvrement de l'impôt, soit la juridiction compétente (art. L. 199).

### **A. - Impôts directs et impôts indirects**

#### **1. - La distinction originaires**

Les impôts directs sont ceux qui frappent directement les biens ou les revenus d'une personne, du seul fait qu'elle possède ces biens ou dispose de ces revenus. Comme leur nom l'indique, les impôts indirects n'atteignent le contribuable qu'indirectement, c'est-à-dire à l'occasion de l'emploi de ses ressources ou des dépenses qu'il fait. Les impôts indirects sont donc assis sur des faits ou opérations de production, d'échange ou de consommation.

Cette distinction entraîne des conséquences importantes : le contentieux des contributions directes est attribué aux juridictions administratives, et le contentieux des contributions indirectes, aux juridictions judiciaires.

Les critères en sont relativement simples à l'origine.

Sur le plan administratif, ces catégories d'impôts relèvent de la compétence de deux administrations distinctes : l'administration des contributions directes et l'administration des contributions indirectes.

Le mode de recouvrement fournit aussi un critère assez sûr. Les impôts directs sont recouverts par voie de rôle nominatif, c'est-à-dire en vertu d'un titre exécutoire préalablement établi par l'administration. Les impôts indirects sont perçus au moment même où se réalisent les opérations imposables, sans émission préalable de rôle ; la dette d'impôt est déterminée immédiatement, et, dans la plupart des cas, doit être acquittée spontanément, sans intervention du service.

Du point de vue économique, les impôts directs, qui sont recouverts auprès de chaque contribuable, sont, en principe, supportés définitivement par celui qui les paie. Au contraire, le redevable d'impôts indirects n'en est le plus souvent que le redevable légal ; il en transfère la charge effective sur d'autres personnes en majorant d'autant le montant de ses prix de vente.

## 2. - L'évolution de la distinction.

Le développement des taxes sur le chiffre d'affaires, qu'au début l'on ne distinguait pas des impôts indirects, et l'aménagement particulier de certains impôts directs ont bouleversé ce schéma classique.

Du point de vue des compétences juridictionnelles, le contentieux des taxes sur le chiffre d'affaires, dont on sait l'importance, relève des juridictions administratives.

La distinction entre impôts directs et impôts indirects a perdu beaucoup de son intérêt en raison de la fusion des administrations traditionnelles d'assiette des impôts directs et des impôts indirects.

Certains impôts directs ne sont pas perçus par voie de rôle nominatif : impôt sur les sociétés (sauf dans le cas de redressements), taxe sur les salaires, prélèvement sur certains profits immobiliers, taxe d'apprentissage, retenues à la source, etc.

En ce qui concerne l'incidence de l'impôt, on ne saurait soutenir que tout impôt direct n'est supporté définitivement et personnellement que par celui qui le paie (cas de certaines professions libérales) ...

## 3. - L'intérêt de la distinction actuelle.

La distinction impôts directs-impôts indirects reste une classification légale. Elle s'impose donc toujours à la jurisprudence, ne serait-ce que pour déterminer la juridiction compétente, puisque, en vertu de l'article L. 199 du LPF, le contentieux des impôts directs relève des tribunaux administratifs, et le contentieux des impôts indirects, des tribunaux judiciaires. L'application d'autres textes particuliers est toujours commandée par cette distinction. C'est ainsi que l'article L. 56 du LPF dispose que la procédure de redressement contradictoire n'est pas applicable en matière d'impositions directes perçues au profit des collectivités locales. Cette procédure s'applique donc, par a contrario, à des impositions qui ne présentent pas le caractère d'impôts directs, tels que la taxe locale d'équipement (CE 12 fév. 1986, req. n° 53 064



; RJF 1986, p. 232. - CAA Lyon, 6 oct. 1992, req. n° 92 566, Dr. Fisc. 1993, c. 1876 ; RJF 1993, n° 63) ou le versement pour dépassement du plafond légal de densité (CE 21 déc. 1994, req. n° 140 835, Dr. fisc. 1995, c. 195, concl. Arrighi de Casanova ; RJF 1995, n° 193).

Citons encore, à titre d'exemple, l'article L. 272 du LPF sur la contrainte par corps qui s'applique, selon ses termes mêmes, pour « le recouvrement des impôts directs », ce qui exclut, suivant la jurisprudence de la Cour de cassation, non seulement les impôts indirects, mais aussi les taxes sur le chiffre d'affaires et notamment la TVA (V. Dalloz, Code de procédure fiscale, notes sous art. L. 272).

La distinction connaît même un regain d'intérêt depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1993, date à laquelle les compétences que détenait précédemment la Direction générale des impôts en matière de droits indirects ont été transférées à la Direction générale des douanes et droits indirects. Les compétences appartiennent donc à deux administrations différentes.

## **B. - Impôts indirects et taxes sur le chiffre d'affaires**

Les taxes sur le chiffre d'affaires n'ont pas toujours été distinguées des impôts indirects. Les unes et les autres étant incluses dans la catégorie doctrinale de l'impôt sur la dépense et le terme d'impôt indirect ayant une connotation défavorable, il arrive couramment que journalistes, même spécialisés, hommes politiques ou syndicalistes évoquent « *l'impôt indirect* » à propos des taxes sur le chiffre d'affaires et notamment de la TVA (généralement pour entretenir dans l'opinion l'idée taboue suivant laquelle la TVA est un impôt moins juste que l'impôt sur le revenu parce que c'est un « impôt indirect »).

Mais les tarifs sont généralement différents au regard de la distinction entre tarif spécifique et tarif ad valorem. En outre et surtout, il n'est plus possible de les confondre en ce qui concerne les modalités d'assiette depuis la mise en place du système de taxation fractionnée et de la généralisation de la TVA.

## **C. - Taxes sur le chiffre d'affaires et TVA**

### **1. - Les origines de la distinction**

#### **a) L'institution des taxes sur le chiffre d'affaires**

La création de taxes sur le chiffre d'affaires remonte à 1917. Il a été fait application successivement, et parfois même cumulativement, lorsque les besoins financiers devenaient trop pressants, de deux types de taxation possibles : la taxation en cascade et la taxation unique.

**La taxation en cascade.** La loi du 31 décembre 1917 a institué une taxe sur les paiements qui a été généralisée et perfectionnée par une loi du 25 juin 1920 sous l'appellation de taxe sur le chiffre d'affaires. Cette taxe était perçue au taux de 2 % à l'occasion de chaque transaction. Des préoccupations économiques n'étaient pas absentes de cette création; il s'agissait de raccourcir les circuits commerciaux et d'éliminer les intermédiaires qui avaient proliféré durant la guerre. C'était un impôt simple et d'une grande productivité. Mais il soulevait des critiques parce qu'il était applicable, en tant qu'impôt à cascade, sur chaque transaction et qu'il était ainsi, en raison de son incidence, un facteur de hausse du coût de la vie. On lui reprochait de plus, de favoriser les entreprises intégrées au détriment des petites et moyennes entreprises. De 1926 à 1936, il fut donc remplacé partiellement par des taxes uniques frappant certaines catégories de produits.

**La taxation unique.** La loi du 31 décembre 1936 supprima la taxe sur le chiffre d'affaires et la plupart des taxes uniques pour les remplacer par une taxe unique générale à la production. Elle était perçue au taux de 6 %, une seule fois dans le circuit, en général au dernier stade de la production. Ainsi, apparaissait déjà le souci de garantir la neutralité de l'impôt.

Mais, très vite, pressé par l'élévation constante des dépenses publiques, le législateur remit en vigueur le système de la taxation en cascade en superposant à la taxe à la production deux nouveaux impôts. Un décret-loi du 21 avril 1939 créa la taxe d'armement, qui deviendra la taxe sur les transactions. La loi du 6 novembre 1941 institua la taxe locale additionnelle aux taxes sur le chiffre d'affaires, en remplacement des droits d'octroi supprimés, pour subvenir aux besoins des collectivités locales.

#### b) La taxation fractionnée et la naissance de la TVA

La TVA va apparaître en deux étapes.

La taxe à la production se perfectionne avec un **décret du 25 septembre 1948**. Elle devient une taxe à paiements fractionnés, effectués à chaque stade de la transformation matérielle ou du changement de la présentation matérielle du produit. Des taxes dont il est redevable sur ses ventes, le contribuable peut déduire celles qu'il a antérieurement acquittées lors de l'achat des matières premières entrant dans la composition du produit: c'est le système de la **déduction physique**.

Mais dans ce nouveau régime, toutes les taxes perçues en amont de la chaîne ne sont pas récupérées. Il n'entre pas que des matières premières dans le prix d'un produit, mais aussi des frais généraux et surtout l'amortissement des machines et outillages qui, ayant subi une première taxation lors de leur acquisition par l'entreprise, en subissent une seconde à l'intérieur du prix du produit fabriqué, puisque l'amortissement est un élément du prix de revient.

D'où la réforme opérée par **la loi du 10 avril 1954**, dont l'objet a été d'autoriser, en sus des déductions physiques, les **déductions financières**,

c'est-à-dire, les déductions de taxes grevant le coût des machines et outillages nécessaires à la fabrication des produits.

La taxe à la valeur ajoutée était née. La réforme de 1954 répondait à deux préoccupations essentielles : d'une part, favoriser le développement des investissements, car jusque là, les entreprises qui faisaient un effort important de modernisation en augmentant leurs investissements se trouvaient pénalisées ; d'autre part, assurer la neutralité fiscale de l'impôt par le jeu des déductions financières. Un système fiscal n'est parfaitement neutre que si deux produits identiques vendus au même prix à l'utilisateur ou au consommateur supportent la même charge fiscale, quels que soient les formes, les méthodes et les circuits de production et de distribution, la longueur de ces circuits et le nombre des intermédiaires.

La loi du 10 avril 1954 crée, en outre, la taxe sur les prestations de services.

Cette réforme fut complétée par le décret n° 55-465 du 30 avril 1955. Ce texte a modifié, sur certains points, le système de la TVA. Il a supprimé la taxe sur les transactions et créé au profit des collectivités locales une taxe locale remplaçant la taxe locale additionnelle à la taxe sur les transactions.

Parallèlement au régime de la TVA, des taxes spéciales ont été instituées sur certains produits (eaux minérales, bières, vinaigres, chicorée, cartes à jouer, etc.) en superposition à la TVA. Elles ont été supprimées par une ordonnance du 30 décembre 1958. Par ailleurs, des taxes uniques de remplacement (de la TVA) sont créées sur les viandes, les vins, les cidres, les cafés et les thés, les transports de marchandises.

#### c) Le régime des taxes sur le chiffre d'affaires au 31 décembre 1967

1°/ La TVA n'a pas un caractère général. Son champ d'application est limité en principe au secteur industriel. Les activités commerciales de distribution lui échappent ; le commerce de gros a seulement une option entre la TVA et la taxe locale ; le commerce de détail ne supporte pas la TVA, mais la taxe locale.

La TVA coexiste avec deux autres impôts ad valorem, de caractère cumulatif

- La taxe locale, dont on a déjà rappelé la création au profit des collectivités locales ; elle frappe en principe les ventes au détail au taux de 2,75 % et certaines prestations de services, limitativement énumérées (par ex., les ventes à consommer sur place, la restauration) au taux de 8,50 %.

- La taxe sur les prestations de services (TPS), créée par la loi du 10 avril 1954 et remaniée par le décret n° 55-465 du 30 avril 1955, qui est perçue au profit de l'Etat; y sont soumises, au taux de 8,50 %, les personnes qui accomplissent des opérations de louage de choses ou des prestations de services de toute espèce, c'est-à-dire celles qui fournissent principalement un

travail (agents d'affaires, banquiers, agences de voyage, de location, etc.), dès lors que ces opérations relèvent d'une activité industrielle et commerciale.

Un certain nombre de taxes spécifiques s'appliquent, en outre, à certains produits (vins, cidres, jus de raisins, cafés et thés). Les transports échappent à la TPS et supportent des taxes spécifiques dites « taxes spécifiques sur les véhicules de transports » perçues sur les véhicules affectés à cette activité.

2°/ Le système est donc assez compliqué. La frontière entre les diverses opérations taxables n'est pas toujours tracée de manière très nette par la loi, ce qui oblige la jurisprudence à définir soigneusement la notion de producteur fiscal, à opérer de délicates distinctions entre les actes de production et les actes de simple commercialisation, entre les ventes en gros et les ventes au détail, etc.

Il est vrai que l'application de ces dispositions n'a pas été seulement à l'origine de nombreuses difficultés ; en exigeant un effort doctrinal de la part du juge, elle a été aussi l'occasion d'un enrichissement pour la théorie du droit fiscal.

#### d) Evolution du système depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1968.

Un projet déposé par le Gouvernement devant le Parlement en 1965 a abouti à une refonte complète du système avec la loi n° 66-10 du 6 janvier 1966 portant réforme des taxes sur le chiffre d'affaires. Cette loi est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1968.

La loi du 6 janvier 1966 a pour objectifs fondamentaux de simplifier la législation, de favoriser la modernisation de l'économie et d'apporter plus de justice dans le système de l'impôt sur la dépense.

Simplification de la législation fiscale. La TVA est étendue à l'ensemble des opérations de production, de commercialisation et de services de caractère industriel et commercial. Treize taxes ou droits sont supprimés parmi lesquels la TPS, la taxe locale et les taxes spécifiques dont il a été question (vins, taxes spécifiques sur les transports... ).

Les complications existant dans le régime ancien disparaissent (notion de producteur fiscal, distinction entre les actes de production et les actes de simple commercialisation, entre les ventes en gros et les ventes au détail).

Il n'y a plus, en principe, que quatre taux: un taux normal (ou de droit commun), un taux réduit, un taux intermédiaire (entre les deux précédents) et enfin un taux majoré.

Modernisation de l'économie. L'extension de la TVA aux secteurs du commerce, de l'artisanat et des prestations de services permet aux nouveaux assujettis de bénéficier du droit à déduction de la taxe grevant les biens ou services nécessaires aux besoins de leur exploitation. Elle s'accompagne de la généralisation du droit à déduction en ce qui concerne les investissements :

même les assujettis à la TVA sous le régime ancien bénéficient de déductions nouvelles (véhicules utilitaires, immeubles et équipements commerciaux).

Le nouveau régime est aussi une incitation non négligeable au développement du commerce extérieur et à l'aménagement du territoire.

Exigences de justice fiscale. L'autre objectif poursuivi par le législateur est d'améliorer l'incidence sociale de l'impôt indirect en modifiant sa répartition entre les divers biens de consommation. Pendant longtemps, les prélèvements indirects ont pu paraître inéquitables. L'opinion garde encore le souvenir des injustices d'un système fiscal qui, en frappant les biens de consommation courante, faisait peser des charges plus lourdes sur les familles modestes que sur les catégories les plus aisées de la population. Le législateur a voulu que la TVA apparaisse désormais comme l'équivalent d'un impôt général et progressif, donc équitable, sur les revenus dépensés. Divers moyens tendent à ce résultat.

Le premier tient à la différence des taux qui s'appliquent aux produits et services suivant leur degré de nécessité. Il s'agit d'atteindre de façon nuancée la fraction des revenus qui est dépensée. C'est ainsi que les produits de consommation courante (pain, produits laitiers, huiles alimentaires, viandes, pâtes alimentaires, etc.) sont frappés par un taux réduit. Le taux majoré atteint au contraire un certain nombre d'objets de luxe ou de biens particuliers (bijoux, matériels de photographie et de cinématographie, électrophones, voitures automobiles, vêtements de luxe, tabacs, ... publications interdites aux mineurs de 18 ans et motocyclettes de plus de 240 cm<sup>3</sup>).

D'autres moyens sont liés à la généralisation de la TVA et à la suppression de la TPS, de la taxe locale ou d'impositions spéciales.

Dans le régime ancien, les services étaient moins taxés que la consommation des produits. Quelles que soient leur nature ou leur utilité sociale, ils bénéficiaient toujours d'une imposition réduite au titre de la TPS (au taux de 8,50 %, ou exceptionnellement de 12 %, par exemple, pour les soins de beauté). Or, chacun sait que les services absorbent une part d'autant plus importante des budgets familiaux que les revenus sont plus élevés. Le nouveau régime permet d'atteindre un équilibre plus satisfaisant entre l'imposition des services et l'imposition des produits, par la suppression de la TPS et la différenciation des taux.

En règle générale, les biens de luxe ou de confort sont vendus au détail avec une marge plus forte que celle qui est prélevée sur les produits de consommation populaire. L'application de la taxe locale aboutissait ainsi à cette conséquence paradoxale qu'en pourcentage de la valeur d'un produit, l'impôt était d'autant plus faible que le produit arrivait plus cher entre les mains du consommateur. La substitution de la TVA à la taxe locale renverse le système : l'impôt est d'autant plus léger que la marge perçue jusqu'au consommateur est elle-même plus réduite.

Enfin, la substitution de la TVA à des taxes spécifiques qui frappaient directement des produits alimentaires essentiels comme la viande, le café, les vins, améliore l'incidence sociale du prélèvement fiscal. Les taxes spécifiques, en effet, ne tiennent pas compte des différences de qualité et partant, des écarts de prix. Elles frappent donc plus lourdement les biens de consommation populaire. Leur remplacement par un impôt ad valorem supprime cette cause d'injustice ; il tient compte réellement de la dépense de l'individu.

Par la suite, les aménagements du système consisteront en un allègement des taux, l'amélioration de la neutralité de la TVA avec la suppression du butoir (V. sur ces points Cours photocopié 1994-1995, p. 173 et s.) et surtout en l'extension de la TVA.

Depuis 1978, l'évolution de la TVA est dominée par l'introduction en France des dispositions de la sixième directive CEE du 17 mai 1977 et par l'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires.

L'introduction des dispositions européennes a été réalisée par la loi n° 78-1240 du 29 décembre 1978.

Cette loi a étendu le champ d'application de la TVA aux activités libérales (cette extension a été réalisée progressivement) et à de nouveaux secteurs des activités agricoles.

On peut dire que la TVA est devenue véritablement un impôt général à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1979.

Cette évolution a une importance considérable pour la distinction juridique entre taxes sur le chiffre d'affaires et TVA.

## 2. - La dualité de notions juridiques de taxes sur les chiffres d'affaires.

### a) Notion communautaire.

Les Etats membres se sont engagés à adopter un régime de TVA conforme aux dispositions de la 6<sup>e</sup> directive 67/388 du 17 mai 1977 « en matière d'harmonisation de législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires. - Système commun de TVA : assiette uniforme ».

Aux termes de l'article 33 de cette directive (rédaction issue de l'art. 1<sup>er</sup>, § 23 de la directive 91/680 du 16 déc. 1991), « *Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, notamment de celles prévues par les dispositions communautaires en vigueur relatives au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un Etat membre de taxes sur les contrats d'assurance, sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement, et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires, à condition, toutefois, que ces impôts, droits et taxes ne donnent*

*pas lieu dans les échanges entre Etats membres à des formalités liées au passage d'une frontière ».*

Les droits de douane et les taxes d'effet équivalent sont supprimés. En revanche, les Etats membres conservent la faculté de maintenir ou d'instituer des impositions de toute nature à la condition que celles-ci ne présentent pas le caractère de taxes sur les chiffres d'affaires.

La question est de savoir ce qu'il faut entendre par « taxes sur le chiffre d'affaires » au sens de ce texte.

#### 1°/ Les éléments de la définition

Selon la jurisprudence de la CJCE, la portée de l'article 33 doit être déterminée à la lumière de la fonction de cette disposition dans le cadre du système harmonisé des taxes sur le chiffre d'affaires sous forme du système commun de TVA (CJCE 27 nov. 1985, Rousseau-Wilmot, aff. 295/84, Rec. CJCE p. 3759 ; RJF 1986, n° 1021 ; RTD eur. 1987, p. 123, obs. Berlin; Grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Sirey 1991, n° 40. - Plén. 13 juill. 1989, Wisselink, aff. n° 93 et 94/88, Rec. CJCE, p. 2671 ; Dr. fisc. 1990, c. 252, concl. Mischo, note E. Kornprobst; RTD eur. 1990, p. 519, obs. Berlin; RJF 1989, n° 1298).

Il résulte des deux directives n° 67/227 et 67/228 du 11 avril 1967, notamment des considérants de la première directive 67/227, que les Etats membres se sont vu interdire le maintien partiel ou total et la réintroduction partielle ou totale des taxes sur le chiffre d'affaires suivant le système des taxes cumulatives à cascade. S'il avait été permis aux Etats membres d'ajouter à la TVA d'autres taxes sur le chiffre d'affaires, les objectifs qui sont à la base du régime commun auraient été compromis (CJCE, plén. 13 juill. 1989, préc.).

L'article 33 a pour but d'empêcher que le fonctionnement du système commun de TVA soit compromis par des mesures fiscales d'un Etat membre grevant la circulation des biens et des services et frappant les transactions commerciales d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA. Doivent être considérées comme des mesures fiscales de cette nature et donc, comme des impositions ayant le caractère de taxes sur les chiffres d'affaires au sens de l'article 33, celles qui ont les caractéristique essentielles de la TVA (CJCE 27 nov. 1985, Rousseau-Wilmot, préc. ; 13 juill. 1989, Wisselink préc. ; Plén. 31 mars 1992, Dansk Denkavit, aff. 200/90, Rec. CJCE, p. 2217 ; Dr. fisc. 1993, c. 625, note E. Kornprobst; RJF 1992, n° 925 ; RTD eur. 1993, p. 331, obs. Berlin. - 7 mai 1992, Bozzi, aff. 387/90, Rec. CJCE, p. 2947 ; RJF 1992, n° 1594. - 16 déc. 1992, Beulande, aff. 208/91, Rec. CJCE p. 6709 ; RJF 1993, n° 471 ; D. 1993, IR. p. 20).

Il en résulte que l'article 33 ne fait pas obstacle au maintien ou à l'introduction d'impôts, droits et taxes qui ne présentent pas ces caractéristiques (CJCE 7 mai 1992, Bozzi préc.).

La CJCE, se fondant sur les dispositions de l'article 2 de la première directive 67/227 et sur celles de l'article 17-2 de la sixième directive 77/388, déclare que « le principe du système commun de TVA consiste, en vertu de l'article 2 de la première directive, à appliquer aux biens et services, jusqu'au stade du commerce du détail, un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition. Toutefois, à chaque transaction, la TVA n'est exigible qu'après déduction du montant de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix; le mécanisme des déductions est aménagé pour l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, de telle sorte que les assujettis soient autorisés à déduire de la TVA dont ils sont redevables les montants de la TVA qui ont déjà grevé les biens en amont » (27 nov. 1985, Rousseau-Wilmot. - 3 mars 1988, Bergandi, aff. 252/86, points 8 et 15, Rec. CJCE, p. 1343 ; Dr. fisc. 1988, c. 1416 et chron. D. Berlin, p. 861 et s. Les taxes sur le chiffre d'affaires et le droit communautaire ; RJF 1988, n° 1176 ; LPA 25 mai 1988, n° 63, note Cartou. - 13 juill. 1989, Wisselink préc., point 18. - 19 mars 1991, Giant, aff. 109/90, point 12, Rec. CJCE, p. 1385 ; Dr. fisc. 1991, c. 2072, obs. E.K. ; RJF 1991, n° 1030 ; RTD eur. 1992, p. 289, obs. Berlin. - 26 juin 1997, Careda SA, aff. 370/95, concl. Léger).

Les caractéristiques essentielles de la TVA qui permettent de déterminer la notion de taxes sur le chiffre d'affaires au sens de l'article 33 sont donc les suivantes: - le caractère d'impôt général sur la consommation ; - la proportionnalité de l'impôt au prix des biens et services ; - la perception de l'impôt à chaque stade du processus de production et de distribution ; - une imposition limitée à la valeur ajoutée à chacun de ces stades, grâce au mécanisme de la déduction de la taxe acquittée en amont par l'opérateur; - le lien entre l'impôt et le consommateur final ; la TVA est une imposition qui frappe le prix des biens et des services, quel que soit le nombre des transactions effectuées jusqu'au consommateur final, de sorte que la taxe est supportée en définitive par ce dernier.

Il n'est pas requis toutefois qu'une taxe soit en tous points semblable à la TVA pour qu'elle ait le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires au sens de l'article 33 ; il suffit qu'elle en présente les caractéristiques essentielles (31 mars 1992, Dansk Denkavit, point 14).

En particulier, pour qu'une taxe ait le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires, il n'est pas nécessaire que sa répercussion sur les consommateurs soit exigée dans une facture ou un document en tenant lieu (CJCE 26 juin 1997, Careda SA, aff. 370/95, concl. Léger, points 23 et 26).

Un impôt ne peut être considéré comme compromettant le fonctionnement du système commun de TVA, dès lors qu'il est perçu parallèlement à la TVA, et non pas en remplacement total ou partiel de celle-ci. Le droit communautaire admet l'existence de régimes de taxation en concurrence avec la TVA. Les Etats membres peuvent en conséquence instituer des impôts qui n'ont pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires



au sens de l'article 33, même lorsque leur perception aboutit à un cumul avec la TVA pour une seule et même opération (CJCE 13 juill. 1989, Wisselink préc., point 14).

## 2°/ Applications communautaires

La CJCE a décidé que n'était pas contraire à l'article 33 l'institution de prélèvements tels que :

- une contribution sociale de solidarité perçue au profit du régime d'assurance maladie-maternité des travailleurs non salariés des professions non agricoles et des régimes d'assurance vieillesse des commerçants et artisans indépendants, qui est recouvrée par l'Organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce (Organic), et dont l'assiette est le chiffre d'affaires annuel global hors taxes des sociétés et entreprises assujetties (27 nov. 1985, Rousseau-Wilmot préc.) ;

- la taxe perçue par l'Etat sur les appareils automatiques installés dans les lieux publics et qui procurent un spectacle, une audition, un jeu ou un divertissement (flippers, juke-boxes etc.), instituée par la loi de finances pour 1982 et supprimée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1987 par la loi de finances pour 1987. Il s'agissait d'une taxe forfaitaire, dont le montant fixé par an et par appareil, variait seulement en fonction du type de l'appareil. Les recettes provenant de l'exploitation de ces appareils avaient été, en outre, assujetties à la TVA à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1985, par la loi de finances pour 1985. La question avait été posée de savoir si la perception cumulative de la TVA et de la taxe forfaitaire d'Etat était compatible ou non avec l'article 33 de la sixième directive. La CJCE a considéré que « ne peut être considérée comme une taxe ayant le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires une taxe qui, quoique comportant des montants différents selon les caractéristiques du bien imposé, est assise sur la seule mise à disposition du public du bien, sans considération effective des recettes pouvant être réalisées par cette mise à disposition » (3 mars 1988, Bergandi préc. - Dans le même sens : CJCE 15 mars 1989, Lambert, aff. 317/86, Dr. fisc. 1989, c. 2072, note E.K. ; Rec. CJCE p. 787 ; RTD eur. 1989, p. 245, obs. Berlin) ;

- un impôt extraordinaire à la consommation perçu parallèlement à la TVA, mais qui ne constituait pas un impôt général puisqu'il ne frappait que deux catégories de produits bien déterminés (les voitures de tourisme et les cyclomoteurs) et qu'il n'était appliqué qu'une seule fois au stade de la livraison par le fabricant ou de l'importation (13 juillet 1989, Wisselink préc.) ;

- une taxe communale sur les recettes de spectacles et divertissements (19 mars 1991, Giant préc.) ;

- une cotisation sociale qui ne présente pas un caractère général, même si elle a la même assiette que la TVA, dès lors qu'il ne s'agit pas d'un prélèvement de caractère général, mais d'une cotisation pesant seulement sur

les recettes d'une profession, en l'espèce, celle d'avocat (7 mai 1992, Bozzi préc.) ;

- une imposition présentant les caractéristiques de droits d'enregistrement perçus sur l'acquisition de terrains à bâtir, en cas de non-respect de l'engagement de construire dans un délai de quatre ans, en application des articles 691 et 1840 G ter du CGI (16 déc. 1992, Beaulande préc.).

La CJCE a fait la première application positive de l'article 33 dans un arrêt de Plénière du 31 mars 1992, Dansk Denkavit, aff. 200/90, préc., p. 95, en précisant à cette occasion qu'une imposition a le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires au sens de ce texte, dès lors qu'elle présente les caractéristiques essentielles de la TVA, mais qu'il n'est pas nécessaire qu'elle soit en tous points semblable à cette dernière.

Elle a jugé que l'article 33 fait obstacle à un impôt (institué en l'espèce par l'Etat danois) au titre du soutien au marché de l'emploi, qui : - est acquitté tant pour des activités soumises à la TVA que pour d'autres activités à caractère industriel ou commercial consistant dans la fourniture de prestations à titre onéreux ; - est perçu, en ce qui concerne les entreprises assujetties à la TVA, sur une assiette identique à celle qui est utilisée pour la TVA, c'est-à-dire sous la forme d'un pourcentage du montant des ventes réalisées, après déduction du montant des achats effectués ; - n'est pas payé, à la différence de la TVA, lors de l'importation, mais est perçu sur la totalité du prix de vente des marchandises importées lors de la première vente effectuée dans l'Etat membre considéré ; - ne doit pas, contrairement à la TVA, faire l'objet d'une mention distincte sur la facture et est recouvré parallèlement à la TVA (aff. 200/90 préc.).

#### b) Notion du droit interne

La notion du droit interne de taxe sur le chiffre d'affaires, autre que la TVA, correspond à une imposition qui est perçue une seule fois au terme du processus de production ou de prestation de services, est limitée à une catégorie de produits ou de services, et ne porte pas sur la valeur ajoutée, mais sur la totalité de la valeur de ce produit ou service.

On a vu que le droit communautaire n'exclut pas la création ou le maintien d'impositions de cette nature.

L'article 33 de la 6<sup>e</sup> directive du 17 mai 1977 est souvent invoqué notamment en matière de taxes parafiscales. La compatibilité d'un prélèvement national avec le droit communautaire ne dépend pas, en effet, de sa nature juridique au regard du droit interne : peu importe, en conséquence, qu'il ait ou non un caractère fiscal (CJCE 27 nov. 1985, Rousseau-Wilmot, préc.).

Une taxe parafiscale, qui est perçue une seule fois à un seul stade (par ex. au cours du processus de production), est limitée à une catégorie de biens et ne porte pas sur la valeur ajoutée, ne constitue pas une taxe sur le chiffre d'affaires au sens de l'article 33, bien qu'elle soit assise sur la valeur des biens utilisés par les assujettis (CE 31 oct. 1990, req. n° 92091, Syndicat national des industries de l'alimentation animale, RJF 1990, p. 815, chron. Turot, à propos de l'ancienne taxe parafiscale de stockage du secteur céréalier, perçue au profit de l'ONIC. - 29 déc. 1993, req. n° 123 345, Sté Saumon Pierre Chevance, Dr. fisc. 1994, c. 611, concl. Arrighi de Casanova ; RJF 1994, n° 287 et 9 nov. 1994, req. n° 136 761, Sté Saumon Pierre Chevance, RJF 1995, n° 79, pour une taxe parafiscale perçue au profit de l'Institut français de recherche pour l'exploitation de la mer [Ifremer]).

De même, la taxe sur les services d'informations ou interactifs à caractère pornographique, qui « est perçue une seule fois au terme du processus de prestation de services, est limitée à une catégorie de services, et ne porte pas sur la valeur ajoutée », ne constitue pas une taxe sur le chiffre d'affaires dont le maintien ou l'introduction sont incompatibles avec l'article 33 de la 6<sup>e</sup> directive (CE 29 déc. 1993, req. n° 129 416, Dr. fisc. 1994, c. 637, concl. Arrighi de Casanova ; RJF 1994, n° 292).

Le Conseil d'Etat a jugé, en revanche, que la taxe sur les produits des exploitations forestières obtenus en France ou importés qu'instituait l'article 1613 du CGI présentait le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires dont le maintien n'était pas compatible avec la prohibition énoncée à l'article 33 de la 6<sup>e</sup> directive (CE 22 mars 1999, req. 164.257, SA Commerciale d'importation, RJF 1999, n° 666 ; BDCF 5/99, concl. Courtial).

### 3. - La définition de la TVA

Cette définition se déduit des caractéristiques qui ont été définies par la CJCE pour déterminer la notion de taxes sur le chiffre d'affaires au sens de l'article 33 (*V. supra*).

La TVA peut être définie comme un impôt général sur la consommation, exactement proportionnel au prix des biens et des services, perçu à chaque stade du processus de production et de distribution, mais uniquement sur la valeur ajoutée à chacun de ces stades, grâce au mécanisme de la déduction de la taxe acquittée en amont par l'opérateur, et qui est répercutée sur le consommateur.

## **D. - Droits d'enregistrement et impôt de solidarité sur la fortune.**

1. - Les droits d'enregistrement sont exigibles lors de la réalisation de certains actes juridiques (ventes, échanges, partages, donations...) ou lors de l'ouverture de successions. Ils sont perçus à l'occasion de la présentation à la formalité de l'enregistrement des actes qui constatent ces opérations ou sur déclarations.

Jusqu'à la réforme réalisée par la loi n° 69-1168 du 26 décembre 1969, il existait deux formalités distinctes : d'une part, la formalité de l'enregistrement exécutée à la recette des impôts et à l'occasion de laquelle étaient perçus les droits d'enregistrement et, d'autre part, la formalité de la publicité foncière effectuée à la conservation des hypothèques et donnant lieu au paiement de la taxe de publicité foncière.

Les actes soumis à publicité foncière en application du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 étaient généralement assujettis à cette double formalité.

La recherche de simplifications fiscales et la mise en place de nouvelles structures des services de la DGI ont conduit à fusionner les deux formalités pour la majeure partie de ces actes.

Une seule démarche administrative est désormais accomplie à la conservation des hypothèques. L'enregistrement résulte de la publication et il n'est perçu qu'un seul impôt se substituant aux droits d'enregistrement et à l'ancienne taxe de publicité foncière, et auquel a été donné le nom de taxe de publicité foncière.

Mais certains autres cas et opérations juridiques demeurent distinctement soumis aux deux formalités et aux deux anciens impôts.

Il existe donc actuellement trois formalités.

- La formalité fusionnée d'enregistrement et de publicité foncière, qui est accomplie à la conservation des hypothèques, s'applique à la majeure partie des actes soumis à publicité foncière. Elle donne lieu au paiement d'une imposition unique : la taxe de publicité foncière.

Les actes les plus courants qui sont soumis obligatoirement à la formalité fusionnée portent ou constatent transmission à titre onéreux entre vifs de droits réels immobiliers (ventes, échanges, apports en société etc.).

- La formalité de l'enregistrement est accomplie à la recette des impôts. Certains actes sont soumis obligatoirement à cette formalité du seul fait de la qualité des personnes qui les rédigent (actes notariés, actes des marchands de biens, actes d'huissiers). Cette formalité est également applicable aux actes soumis volontairement à l'enregistrement, par exemple, en vue de leur conférer date certaine ; ils sont alors soumis à un droit fixe.

- La formalité de publicité foncière, qui ne subsiste comme formalité autonome que pour certains actes exclus de la formalité fusionnée, s'applique notamment aux décisions judiciaires comportant des dispositions sujettes à publication, aux actes constatant des mutations à titre gratuit et aux baux de plus de douze ans.

La Cour de cassation a, au sujet des droits d'enregistrement prévus à l'article 719 du CGI en matière de cession de clientèle, réservé (on ne sait trop pourquoi) le cas où ces droits auraient, en raison de leur fait générateur

et de leur assiette, le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires au sens de l'article 33 de la sixième directive du 17 mai 1977 (Cass. com. 19 mai 1992, Maisons Balency, *RJF* 1992, n° 1270). Il a déjà été indiqué que ce texte ne fait pas obstacle au maintien ou à l'introduction des droits d'enregistrement, dès lors que ceux-ci n'ont pas les caractéristiques essentielles de la TVA... (CJCE 16 déc. 1992, Beaulande, aff. 208/91, préc.).

2. - L'impôt de solidarité sur la fortune. Le législateur a prévu que cet impôt est assis et les bases d'imposition sont déclarées selon les mêmes règles et sous les mêmes sanctions que les droits de mutation par décès sous réserve de dispositions particulières (CGI art. 885 D et, pour l'évaluation des biens, 885 S).

Il est clair, cependant, que l'impôt de solidarité sur la fortune ne peut être considéré comme faisant partie des droits d'enregistrement; il s'agit d'un impôt direct sur le capital.

#### E. - Droits de timbre.

Les droits de timbre comprennent notamment : les droits de timbre proprement dits, qui sont établis sur les écrits spécialement visés par la loi (par ex. timbre de dimension, timbre des effets de commerce, timbre des formules de chèques), les droits de délivrance de documents et perceptions diverses qui frappent la remise de certaines pièces et l'accomplissement de certaines formalités (par ex. passeport, permis de conduire), les impôts sur les opérations de bourse, de commerce et de valeurs, la taxe différentielle sur les véhicules à moteur et la taxe annuelle sur les voitures de sociétés, les taxes communales sur la publicité etc...

### § 3. - Les distinctions jurisprudentielles

La classification d'un impôt nouvellement créé dans l'une ou l'autre des grandes catégories légales peut résulter de la loi qui l'institue. Mais il arrive que le législateur ne détermine pas la nature juridique de cet impôt.

Le codificateur peut lui-même commettre une erreur, comme pour la taxe sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection et d'antiquité, qui a été instituée par la loi n° 76-660 du 19 juillet 1976 portant imposition des plus-values et création de cette taxe forfaitaire (art. 10).

L'article 10-II de la loi prévoit que cette taxe, qui est supportée par le vendeur, est versée par l'intermédiaire participant à la transaction ou, à défaut, par l'acheteur, « sous les mêmes garanties qu'en matière de taxes sur le chiffre d'affaires ».

Le codificateur avait d'abord codifié les dispositions de l'article 10 de la loi de 1976 dans les articles 302 bis A à E dans un chapitre V du titre II du CGI intitulé « Taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées » (Livre 1<sup>er</sup>, Première partie).

En réalité, cette taxe forfaitaire se présente plutôt comme une imposition directe dans la mesure où elle est destinée à remplacer la taxation d'une plus-value ; le vendeur peut opter, du reste, pour le régime général de taxation des plus-values.

Dans la codification issue du décret n° 93-1127 du 24 septembre 1993, le codificateur a recodifié ces dispositions sous les articles 150 V bis et s. sous le titre 1 de la première partie du CGI intitulé « Impôts directs et taxes assimilées ».

Effectivement, le caractère d'impôt direct ne fait aucun doute, bien que la taxe forfaitaire en question soit assimilée aux taxes sur le chiffre d'affaires en ce qui concerne son mode de recouvrement et que les réclamations soient présentées, instruites et jugées comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires ou comme en matière de droits de douane, suivant le comptable compétent, ainsi que le précise le décret n° 93-931 du 19 juillet 1993, art. 1<sup>er</sup>, codifié à l'Annexe II, art. 383 bis E (CE, 26 janv. 2000, req. n° 179.492, Osenat, DF 2000, c. 858, concl. Goulard ; RJF 2000, n° 434).

La jurisprudence s'est bornée pendant longtemps à appliquer des critères tirés du mode de perception de l'impôt et de l'administration chargée du recouvrement pour distinguer l'impôt direct de l'impôt indirect. Les distinctions entre les autres catégories d'impôts ne paraissent pas soulever de difficultés particulières.

Il arrive aussi que le Conseil d'Etat ne se prononce pas sur la nature juridique d'un impôt et qu'il y voie simplement un prélèvement fiscal innommé, sui generis. C'est le cas de la taxe locale d'équipement qui ne saurait être rattachée ni aux taxes sur le chiffre d'affaires, ni aux contributions indirectes, ni aux droits d'enregistrement ; elle ne présente pas non plus le caractère d'un impôt direct « eu égard à l'objet auquel elle s'applique et aux modalités de son assiette », bien que les litiges relatifs à l'assiette soient de la compétence des tribunaux administratifs et que les réclamations soient présentées, instruites et jugées « comme en matière d'impôts directs » (14 janv. 1976, req. n° 97.966, Dr. fisc. 1976, c. 516, concl. Fabre 10 mars 1976, req. n° 92.918, Dr. fisc. 1976, c. 1236, concl. Fabre).

Plusieurs cas doivent être distingués.

1. - Le critère qui paraît aujourd'hui avoir les préférences du juge est celui des modalités d'assiette et donc de la nature de la matière imposable.

Le Conseil d'Etat a jugé ainsi que « la taxe sur l'électricité... est assise sur la part du montant de la facture d'électricité variant avec les consommations relevées ; par suite, cette taxe présente le caractère d'une contribution indirecte » (CE Sect. 24 févr. 1978, Sté Sogeparc du Sud-Ouest, CJEG 1978, p. 171, concl. Lobry ; Rec. CE, p. 102 ; RJF 1978, p. 140).

C'est encore le critère tiré de la nature de la matière imposable qui a été utilisé par la jurisprudence au sujet de prélèvement de 50 % sur certains profits immobiliers réalisés par les personnes physiques ou les sociétés n'ayant pas d'établissement en France. La loi du 19 décembre 1963 prévoit, dans une disposition reprise à l'article 244 bis du CGI, que ce prélèvement est établi et recouvré suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties et sous les mêmes sanctions que les droits d'enregistrement. Il est à la charge exclusive du cédant, s'impute sur le montant de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu (il présente aujourd'hui un caractère libératoire de l'impôt sur le revenu).

Le Conseil d'Etat a décidé qu'il devait être « regardé comme analogue à chacun de ces deux impôts » ; il s'est fondé ainsi sur la nature de ce prélèvement. Bien que la loi se réfère expressément aux droits d'enregistrement, il n'a même pas soulevé la question de sa compétence (Cons. d'Et. 26 nov. 1975, req. n° 93.187, DF 1976, c. 733, concl. Mme Latournerie ; RJF 1976, p. 66). L'hésitation est cependant permise. La preuve en est que la Cour de cassation a retenu la compétence de la juridiction judiciaire pour ce même prélèvement (Com. 3 janv. 1985, Sté Ramy, Gaz. Pal. 1985.2.136). Le Tribunal des conflits a décidé que la juridiction administrative était compétente ; il a considéré que ce prélèvement s'imputant sur le montant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, il devait être regardé « comme étant de même nature que chacun de ces deux impôts » (Trib. confl. 18 mars 1991, Banque Romande, DF 1991, c. 1386, concl. B. Stirn ; RJF 1991, p. 498).

Une solution analogue a été retenue pour l'application de l'article 1695 du CGI prévoyant que la TVA est perçue, à l'importation, comme en matière de douane. L'administration soutenait que la juridiction administrative était incompétente pour statuer sur une contestation relative à la restitution à un contribuable d'un montant de TVA ; c'est, en effet, la juridiction judiciaire qui est compétente, en principe, en matière de droits de douane. Le juge administratif a écarté cette exception et retenu sa compétence en considérant que la juridiction compétente pour connaître d'une telle contestation « doit être déterminée d'après la nature du versement litigieux et non d'après son mode de recouvrement; ce versement, bien que recouvré comme en matière de douane, ne revêt ni le caractère d'un droit de douane, ni d'ailleurs celui d'une contribution indirecte ou d'une taxe assimilée »- (CAA Paris, 6 juin 1995, rec. n° 94-1466, Dr. fisc. 1995, c. 2345).

2. - Le juge utilise parfois un autre critère, non expressément désigné, et qui est tiré de l'intention du législateur.

C'est le critère qui a été retenu pour l'impôt sur les grandes fortunes (remplacé aujourd'hui par l'impôt de solidarité sur la fortune). La loi du 30 décembre 1981 qui l'a institué prévoit que cet impôt est assis, recouvré et acquitté et les bases d'imposition déclarées selon les mêmes règles et sous les mêmes sanctions que les droits de mutation par décès.

Le Conseil d'Etat a jugé que cet impôt faisait ainsi partie des droits d'enregistrement, dont le contentieux ressortit à la compétence des tribunaux de l'ordre judiciaire (Cons. d'Et. 13 oct. 1986, req. n° 72.113, RJF 1986, p. 690). Il semble qu'il se soit fondé essentiellement sur l'intention du législateur pour retenir cette solution. L'IGF ne peut, quant à sa nature, être assimilé à des droits d'enregistrement.

3. - Le critère des actes et opérations de puissance publique est utilisé lorsqu'il est impossible de classer certains prélèvements dans l'une ou l'autre des grandes catégories légales. Ces prélèvements ne constituent pas toujours, du reste, des impositions. Le juge prend alors en considération la nature du versement, et non pas le mode de recouvrement (ni la nature de la matière imposable, élément qui peut être hors de cause).

Suivant la jurisprudence du Tribunal des Conflits et du Conseil d'Etat, le contentieux des prélèvements en question se trouve alors « compris dans le contentieux général des actes et des opérations de puissance publique » (Trib. confl. 10 juill. 1956, Sté Bourgogne Bois, Lebon, p. 586 ; AJDA 1956. II. 458, note R. Drago. - Cons. d'Et. 6 mars 1992, req. n° 65.486, SARL Guegan, RJF 1992, n° 858).

Il s'agit, dans cette dernière affaire, de l'application de la disposition prévue à l'article 1840 N sexies du CGI. L'article 1<sup>er</sup> de la loi du 22 octobre 1940 relative aux règlements par chèques et virements (V. ce texte in Dalloz, Code civil, sous art. 1243) prévoit que certains règlements entre commerçants excédant la somme de 5 000 F doivent être effectués par chèque barré, virement ou carte de paiement ou de crédit. Les infractions à ces dispositions, qui visent à prévenir la fraude, sont punies d'une amende fiscale dont le montant est fixé à 5 % des sommes indûment réglées en numéraire. L'article 1840 N sexies précise que cette amende est recouvrée comme en matière de timbre. Le Conseil d'Etat a décidé que la juridiction compétente pour connaître des contestations relatives à l'application de cette amende doit être déterminée d'après la nature du versement prévu par les textes et non d'après son mode de recouvrement ; ce versement, bien que recouvré comme en matière de timbre, ne revêt ni le caractère d'un droit de timbre, ni celui d'un impôt direct ou indirect, mais constitue une sanction administrative ; le contentieux en est, dès lors, compris dans le contentieux général des actes et des opérations de puissance publique et relève à ce titre de la juridiction administrative. – V. encore pour une application de ce critère à la taxe d'assainissement, supra, p. 53 et s.



## CHAPITRE 2.

### Le régime fiscal.

Les deux critères du droit fiscal sont constitués l'un, par la notion juridique d'imposition, et l'autre, par l'application du régime fiscal.

Le critère tiré de la notion d'impôt (ou d'imposition) est un critère déterminant: toutes les règles relatives à un impôt, quelle qu'en soit la nature, à quelque catégorie qu'il appartienne, font partie du droit fiscal.

Les impôts les plus connus et les plus importants sont soumis à un ensemble de règles identiques ou analogues que l'on peut considérer comme un régime qui leur est commun et que l'on peut désigner sous l'expression de « régime fiscal ». Ce régime peut être regardé comme caractéristique du droit fiscal, et donc comme un autre critère du droit fiscal, parce que tous les impôts n'y sont pas soumis.

Il faut essayer de donner une définition précise du régime fiscal (Sect. 1) avant de faire une nouvelle distinction entre les impôts suivant qu'ils sont soumis ou qu'ils ne sont pas soumis intégralement à ce régime (Sect. 2).

### SECTION 1

#### Définition du régime fiscal

Le régime fiscal peut être défini comme **un ensemble de règles concernant l'établissement, le recouvrement, le contrôle et le contentieux de l'impôt, qui sont fixées par le code général des impôts et le livre des procédures fiscales et dont l'application est assurée par les administrations fiscales.**

Chaque imposition a ses règles propres d'assiette et de recouvrement. Mais sa gestion ne relève pas nécessairement des administrations fiscales et son régime peut ne pas être fixé dans le code général des impôts. L'originalité du régime fiscal tient ainsi d'abord à ses éléments organiques et formels. D'une part, l'application de ce régime relève de la compétence exclusive d'administrations spéciales: les administrations fiscales, cette expression étant utilisée ici dans un sens large. D'autre part, parce que le droit fiscal est un droit essentiellement écrit et un droit codifié, le régime fiscal peut être défini au regard de ses sources formelles: le code général des impôts et le livre des procédures fiscales. L'examen des éléments matériels permet de préciser le contenu du régime fiscal à partir de la distinction traditionnelle entre l'établissement, le recouvrement, le contrôle et le contentieux de l'impôt.

## § 1. - Les éléments organiques

La définition organique du régime fiscal peut prendre appui sur les dispositions du Livre des procédures fiscales (LPF) qui :

- confient aux agents de l'administration (dépendant de la Direction générale des impôts (DGI) ou de la Direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) le pouvoir d'assurer le contrôle et l'assiette des impôts [le recensement des textes relatifs aux compétences respectives de ces agents a été fait dans les décrets n° 93-14 du 4 janvier 1993, n° 94-264 à 267 du 26 février 1993 et n° 93-309 à 311 du 9 mars 1993 pris pour la mise en oeuvre du transfert d'attributions de la DGI à la DGDDI (JO, 5 janvier, 28 février et 11 mars 1993). Cette nouvelle répartition des attributions a entraîné une multitude de modifications de textes dans le CGI et le LPF. – V. par ex., LPF, art. R. 36 B-1. L'indication de l'un des décrets précités figure, le cas échéant, sous les articles du CGI ou du Code de procédure fiscale (Dalloz)] ;
- précisent (LPF, art. L. 252) que le recouvrement des impôts est confié aux « comptables publics compétents » (comptables du Trésor, comptables de la DGI ou comptables de la DGDDI) ;
- définissent le contentieux fiscal comme le contentieux des réclamations relatives aux impôts « établis ou recouverts par les agents de l'administration » (LPF art. L. 190), ces agents étant ceux de la DGI ou ceux de la DGDDI, en ce qui concerne, pour ces derniers, les réclamations relatives aux contributions indirectes et au droit de garantie (déc. n° 93-309 du 9 mars 1993).

Les agents chargés de la mise en oeuvre du régime fiscal relèvent, soit de la direction générale des impôts, soit de la direction générale des douanes et droits indirects, soit de la direction générale de la comptabilité publique, ces trois directions étant rattachées au ministère chargé du Budget.

Les administrations fiscales, au sens strict du terme, comprennent les agents de la DGI dont l'ensemble constitue « l'administration des impôts » et, effectivement, de nombreux textes du LPF utilisaient cette expression sous le régime antérieur au 1<sup>er</sup> janvier 1993 et, depuis cette date, ceux de la DGDDI, d'où l'expression nouvelle et simplifiée « d'administration » utilisée dans les textes actuels pour désigner les uns et les autres.

Les agents relevant de la direction générale de la comptabilité publique, qui sont compétents exclusivement en matière de recouvrement, font partie d'une autre administration plus communément appelée : l'administration du Trésor.

Un impôt soumis intégralement au régime fiscal est un impôt qui est établi, recouvré et contrôlé par les agents de ces administrations.

## **A. - La direction générale des impôts (DGI)**

La DGI a pour mission générale d'asseoir et de contrôler les impôts perçus pour le compte de l'Etat, des collectivités locales et de divers organismes publics.

Elle assure le recouvrement des taxes sur le chiffre d'affaires, des droits d'enregistrement (à l'exception de ceux afférents à des actes soumis à la formalité fusionnée qui relèvent des conservations des hypothèques), des droits de timbre et de divers autres impôts (impôts directs liés aux revenus de capitaux mobiliers, prélèvements sur les profits immobiliers).

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1993, la DGI perçoit la TVA sur les opérations intra-communautaires, c'est-à-dire sur les « importations » en provenance des Etats membres de la CEE, qui était recouvrée jusqu'ici par l'administration des douanes (DGDDI). Celle-ci continue de collecter la TVA sur les importations en provenance des pays tiers et perçoit, en revanche, l'ensemble des impôts indirects.

La DGI est chargée, en outre, de missions spécifiques (tenue du cadastre, évaluation d'immeubles, administration du domaine de l'Etat, publicité des transmissions immobilières, conservation de tous les renseignements concernant les immeubles).

Les structures actuelles de l'administration dépendant de la DGI résultent de la fusion, amorcée en 1948 et devenue effective en 1959, des trois anciennes régies fiscales (contributions directes et cadastre ; enregistrement et timbre ; contributions indirectes). Cette réforme a permis parallèlement d'assurer l'unité et la simultanéité des opérations de contrôle fiscal de l'ensemble des impôts dus par le contribuable. La fusion des trois anciennes administrations s'est traduite par la réorganisation, sur une période plus ou moins longue, au plan départemental et local, des services existants (services d'assiette ou de recouvrement).

L'administration des impôts se compose d'une administration centrale, de services à compétence nationale et de services déconcentrés.

Les effectifs des services à compétence nationale et des services déconcentrés (dont l'ensemble constituait autrefois les « services extérieurs ») étaient de 78.607 agents en 1998.

Parmi ces personnels, plus de 6000 agents sont affectés au contrôle externe (vérifications de comptabilité, examens contradictoires).

### **1. L'administration centrale.**

Les services centraux de la DGI ont été réorganisés par le décret n° 98-978 du 2 novembre 1998 et un arrêté du même jour modifié par des arrêtés du 24 juillet et du 13 décembre 2000 (JO, 3 nov. , 25 juill. et 15 déc.). Ces services sont placés sous l'autorité du Directeur général des impôts, qui peut

être assisté d'un adjoint ayant rang de directeur, d'un chargé de mission ayant rang de sous-directeur et de délégués interrégionaux.

La Direction générale des impôts comprend : --- la direction de la législation fiscale ; --- le service des ressources (dont une sous-direction des ressources humaines) ; --- le service de l'application (dont la sous-direction du recouvrement ( R ) , qui élabore les mesures relatives au réseau des recettes des impôts, conduit des études juridiques et assure le suivi du contentieux en matière de recouvrement) ; --- le service juridique ; --- la sous-direction « système d'information et stratégie » (chargée notamment de la réalisation d'études prospectives) ; --- la sous-direction du contrôle fiscal ; --- le département de la communication (chargé de définir et d'organiser la communication interne et externe de la DGI) ; --- la mission d'expertises et de liaisons.

La direction de la législation fiscale (DLS) est chargée de concevoir et d'élaborer les textes législatifs et réglementaires relatifs à la fiscalité ainsi que les instructions générales interprétatives nécessaires à leur application. Le bureau (A ) est chargé de la coordination des projets de textes législatifs et réglementaires de nature fiscale, des relations avec le Parlement et le Conseil d'Etat, d'études et de statistiques en matière fiscale. La sous-direction (E ) est chargée des relations internationales. Chacune des trois autres sous-directions est compétente dans un ou plusieurs secteurs particuliers de la fiscalité.

La direction de la législation fiscale a remplacé le Service de la législation fiscale (SLF) (lui même issu de l'ancien service de la législation de la DGI), qui était directement rattaché au ministre en application d'un décret du 28 juin 1977. Cette intégration au sein de la DGI pourrait être considérée comme emblématique de l'emprise de l'administration, lorsqu'on sait que la direction de la législation fiscale participe très étroitement à l'exercice du pouvoir fiscal. On concevrait mieux que cet organisme soit rattaché directement à l'Assemblée nationale...

Le service juridique se compose de deux sous-directions et d'un bureau. La sous-direction des études générales et du contentieux judiciaire (J) est chargée des études juridiques générales, de la politique de traitement du contentieux, du suivi des instances fiscales devant la juridiction judiciaire et des poursuites correctionnelles. La sous-direction du contentieux administratifs (T) est chargée du suivi des instances fiscales devant la juridiction administrative et de l'examen des affaires contentieuses en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires. Le bureau des agréments (AGR) est chargé des régimes fiscaux spécifiques subordonnés à agréments.

La sous-direction du contrôle fiscal (CF) est chargée des études, de l'animation et des procédures et méthodes de contrôle fiscal. Elle assure la conduite et le suivi des procédures relatives à des affaires particulières ou internationales. Elle anime l'assistance administrative internationale.

La mission d'expertises et de liaisons (MEL) assure, aux termes de l'article 10 de l'arrêté du 2 novembre 1998, « l'information du directeur

général sur les conditions de fonctionnement de l'ensemble des services déconcentrés de la DGI ». Il s'agit d'un corps d'inspection générale, composé d'agents supérieurs, chargés d'exercer, par la voie de missions sur place, une fonction de contrôle, d'enquête et d'information concernant l'ensemble des services.

La MEL a remplacé en 1983 l'inspection générale des services qui avait été créée en 1977. On peut se demander si la disparition de celle-ci n'est pas destinée à conjurer les démons qui pousseraient les contribuables à dénoncer les défaillances, les erreurs ou les excès commis par des agents de l'administration fiscale... L'administration précise bien que la MEL constitue essentiellement « le corps d'audit organisationnel interne de la direction générale des impôts ... dont l'activité ne présente pas de similitude avec celle d'un corps d'inspection... et qui n'exerce pas de fonctions de surveillance des agents... » (Les notes bleues, 1991, n° 564).

## 2. Les services à compétence nationale

Plusieurs directions exercent au plan national des missions de contrôle fiscal.

- La direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) a été créée par un arrêté du 12 février 1971, la direction nationale d'enquêtes fiscales (DNEF), par un arrêté du 31 janvier 1969, et la direction nationale des vérifications de situations fiscales (DNVSF), par un arrêté du 17 mars 1983. Les attributions de ces trois directions ont été redéfinies par trois arrêtés du 24 juillet 2000 qui ont pris effet au 1<sup>er</sup> septembre 2000 (JO 25 juill.).

Le principe est que ces directions exercent leurs attributions sur l'ensemble du territoire national, mais concurremment avec les autres services des impôts compétents. Leur contrôle s'étend à tous les impôts dus par les personnes physiques ou morales. Aucun texte ne fixe les critères permettant de déterminer la ou les catégories de contribuables dont la situation ou la comptabilité peut être contrôlée par les agents de ces directions (sous la réserve indiquée à l'article 2 de l'arrêté du 24 juillet concernant les compétences de la DVNI hors du territoire national ou lors des vérifications coordonnées dans le cadre de l'assistance internationale).

La DVNI est plus spécialement chargée du contrôle des entreprises les plus importantes ou appartenant à des groupes de sociétés importants quelle que soit la nature de leur activité. Elle comprend, outre les bureaux de la direction, des brigades de contrôle et de vérifications et des brigades d'assistance au contrôle des comptabilités informatisées.

La DNEF a une action spécifiquement orientée vers les procédés de fraude les plus importants ou les plus élaborés (entreprises clandestines dans les secteurs de la confection, du bâtiment, de la bijouterie et des métaux précieux ; réseaux de fausses factures dans la confection, la publicité, la récupération des métaux etc...) et vers la détection de circuits de fraude internationale.

Pour assurer sa mission, la DNEF dispose notamment de brigades d'intervention interrégionale (BII) implantées à Paris, Rennes, Bordeaux, Marseille, Lyon, Strasbourg, Lille, Toulouse et Orléans. Elle comprend encore des brigades de recherches systématiques, d'enquêtes et de recoupements, de contrôle et de vérification, ainsi que des sections de documentation et de recherche et des cellules spécialisées.

La DNVSF est spécialisée, comme le terme l'indique, dans l'examen contradictoire de la situation fiscale des personnes physiques, mais sa compétence, comme celle des autres directions, reste très générale et s'étend à tous les impôts dus par les personnes physiques ou morales.

- La direction des résidents à l'étranger et des services généraux (DRESG) a été créée par arrêté du 24 juillet 2000. Elle a recueilli les attributions qui étaient exercées précédemment par la direction des services généraux et de l'informatique (DSGI). Cette direction comporte une cellule spécialisée qui est implantée au centre des impôts des non-résidents (CINR), 9, Rue d'Uzès, à Paris.

Il faut mentionner deux autres directions qui, comme dans les cas précédents, sont compétentes pour l'ensemble du territoire national, mais concurremment avec les services déconcentrés et les autres services à compétence nationale de la DGI.

- La direction nationale d'interventions domaniales (DNID), créée par un arrêt du 30 janvier 1969, a des attributions qui ont été redéfinies par un autre arrêté du 24 juillet 2000. L'article 2 de cet arrêté prévoit que la DNID assure notamment le contrôle des mutations à titre gratuit ou onéreux des actions, parts sociales, droits sociaux de toute nature, bons, obligations, autres valeurs mobilières et, de manière générale, tout titre ou contrat, coté ou non, représentatif d'un placement financier mobilier.

- La direction des grandes entreprises a été créée par un arrêté du 13 décembre 2000, qui a pris effet au 1<sup>er</sup> janvier 2001 (JO 15 déc. 2000). Cette direction doit assurer sur l'ensemble du territoire national, pour les personnes physiques ou morales ou groupements de personnes de fait ou de droit ou entités, quelle qu'en soit la forme juridique, qui relèvent de son champ de compétence tel que fixé par décret, l'assiette, le recouvrement et le contrôle de tous impôts. La grande entreprise est celle dont le chiffre d'affaires hors taxes ou le total de l'actif brut figurant au bilan est supérieur ou égal à 600 millions d'euros. Ce critère est susceptible toutefois de recevoir une application très extensive (CGI, Annexe III, art. 344 – OA).

### 3. Les services déconcentrés.

Un décret du 2 août 1995 (JO 3 août) a fixé le statut particulier des personnels de catégorie A des services déconcentrés de la DGI. En application de ce décret, ces fonctionnaires sont répartis dans plusieurs grades (chef des services fiscaux, directeur départemental, directeur divisionnaire, inspecteur principal, inspecteur divisionnaire (grade nouvellement créé), inspecteur).

Le décret n° 96-804 du 12 septembre 1996 a donné une nouvelle définition des attributions des fonctionnaires de la DGI en matière d'assiette et de contrôle et étendu leurs compétences. Ces dispositions sont codifiées à l'article 350 terdecies de l'Annexe III. L'article 376 de l'Annexe II qui réglait jusque là ces compétences a été abrogé. Les dispositions de l'article 350 terdecies doivent être complétées par celles des articles 408 à 410 de l'Annexe II qui résultent du décret n° 71-290 du 15 avril 1971.

Il existe des services interrégionaux et des services départementaux, sans parler de l'organisation particulière de la région Ile- de- France.

a/ Les services interrégionaux. Des directions à compétence régionale avaient été créées à partir de 1960 et institutionnalisées par un décret du 20 décembre 1969. Chacune des 21 régions administratives disposait d'une direction régionale, à l'exception de la région d'Ile-de-France, qui a toujours fait l'objet d'une organisation particulière. Le directeur régional était investi, vis-à-vis des services départementaux, d'une mission générale d'information, de liaison, d'harmonisation et de coordination (statistiques, évaluations fiscales, domaniales ou cadastrales). La direction régionale comprenait des brigades de vérifications générales chargées de vérifier les entreprises ayant leur siège ou leur principal établissement dans la région.

Les directions régionales des impôts, de même que l'emploi de directeur régional, ont été supprimés par décret n° 2000-439 du 23 mai 2000 (JO 25 mai). Le décret n° 2000-738 du 1<sup>er</sup> août 2000 a remplacé les directions régionales, à compter du 1<sup>er</sup> septembre 2000, par des directions spécialisées en matière de contrôle fiscal dénommées « directions de contrôle fiscal » (JO 4 août). Les attributions de ces directions sont fixées par un arrêté du 1<sup>er</sup> août. Elles ont à leur tête un «délégué interrégional des impôts » (décr. n° 2000-439 du 23 mai 2000). Il existe 10 directions de contrôle fiscal qui ont leur siège à Lille, Nancy, Paris (Ile-de-France Est et Ouest), Orléans, Lyon, Marseille, Toulouse, Bordeaux et Rennes. Les directions de contrôle fiscal assurent, dans la limite de leur ressort territorial et concurremment avec les autres services déconcentrés et les services à compétence nationale, toutes opérations relatives à l'assiette et au contrôle de tous impôts à l'égard des personnes physiques ou morales.

b/ Région Ile-de-France. La délégation régionale pour la région Ile-de-France (DRRIF) et les deux directions des vérifications de cette région (DVRIF) ont été supprimées. Les deux DVRIF sont remplacées par les deux directions du contrôle fiscal Ile-de-France –Est et Ile-de-France-Ouest (décr. n° 2000-738 du 1<sup>er</sup> août 2000).

c/ Les services départementaux. Les directions des services fiscaux assurent dans leur ressort territorial, sans préjudice des attributions exercées par les directions nationales ou les directions de contrôle fiscal, l'ensemble des missions dévolues à la DGI, notamment en matière de contrôle des impôts. Leurs attributions avaient été déterminées par un arrêté du 12 septembre 1996. Leur organisation est régie actuellement par le décret n° 2000-738 du 1<sup>er</sup> août 2000.

Il existe une direction des services fiscaux dans chaque département, sauf à Paris où il en existe cinq, et dans les départements du Nord, des Hauts-de-Seine et des Bouches-du-Rhône, chacun de ces départements comprenant deux directions. L'organisation des directions des services fiscaux et les attributions de leurs agents sont fixées par un arrêté du 1<sup>er</sup> août 2000 qui a pris effet au 1<sup>er</sup> septembre 2000 (JO 4 août).

La direction des services fiscaux située au chef-lieu de région assure les relations avec le préfet de région et les élus régionaux ainsi que la participation de l'administration fiscale aux travaux de diverses instances régionales. Dans la circonscription régionale de l'Ile-de-France, ces attributions sont confiées à la « direction spécialisée pour la région d'Ile-de-France et pour Paris » (décr. n° 2000-738 préc. et arrêtés du 1<sup>er</sup> août 2000).

Chaque direction des services fiscaux a à sa tête un chef des services fiscaux. Elle comporte un service de l'administration générale (qui assure la gestion du personnel, des locaux, des crédits, etc.), un service de l'organisation et de l'animation, un service de la législation et du contentieux et un service foncier. Le contrôle fiscal externe (vérifications de comptabilité, examens contradictoires de la situation fiscale personnelle) est dévolu à des inspecteurs généralement regroupés en brigades de vérification, placées sous l'autorité d'un inspecteur principal.

Chaque direction des services fiscaux dispose d'une brigade de contrôle et de recherches (BCR) chargée de recoupements, enquêtes et constatations matérielles de nature à servir au contrôle de tous les impôts et d'un centre départemental d'assiette (surveillance et contrôle du versement de la taxe sur les salaires, confection des rôles en matière de taxe professionnelle ainsi que des rôles supplémentaires en matière d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu et d'impôts locaux).

Elle comprend, en outre, une recette divisionnaire des impôts dont les attributions sont semblables à celles des recettes de centre en ce qui concerne le recouvrement des impôts.

A l'intérieur du département, les circonscriptions fiscales comprennent d'une part, des services d'assiette et de contrôle, et d'autre part, des services de recouvrement.

Les centres des impôts constituent les services d'assiette et de contrôle de base. Toute la documentation relative aux contribuables, personnes physiques ou morales, est centralisée dans un dossier unique. Un centre des impôts est composé d'une inspection d'assiette et de documentation et d'inspections spécialisées. L'inspection d'assiette, placée sous l'autorité d'un chef de centre (ayant au moins le rang d'inspecteur central) est elle-même divisée en une section d'ordre et de documentation, chargée des travaux de classement, de renseignements, du courrier, de mise à jour des dossiers et d'accueil du public et en une section d'assiette des impôts, chargée de l'assiette des impôts locaux et du contrôle sur pièces des déclarations du



revenu global. Les inspections spécialisées sont tenues par un inspecteur assisté d'un ou plusieurs contrôleurs: l'inspection spécialisée de fiscalité personnelle, qui assure la gestion des dossiers des contribuables relevant des BNC ; l'inspection spécialisée de fiscalité des entreprises relevant du régime des BIC, des BA et de l'impôt sur les sociétés ; l'inspection de fiscalité immobilière.

Chaque centre des impôts est doté d'une recette des impôts. La recette correspondant au centre dont relève le chef-lieu du département est la recette divisionnaire des impôts (avec, à sa tête, le receveur divisionnaire). La recette de centre, gérée par un receveur principal (agent de la catégorie A) recouvre les impôts dont le recouvrement est confié aux comptables de la DGI (taxes sur le chiffre d'affaires, droits d'enregistrement, droits de timbre).

Des recettes locales, créées au niveau cantonal ou communal, délivrent les vignettes, les timbres fiscaux et perçoivent certaines redevances domaniales.

Les circonscriptions foncières à compétence locale comprennent un centre des impôts fonciers, des bureaux du cadastre et une conservation des hypothèques.

## **B. - La direction générale des douanes et droits indirects .**

L'administration centrale de la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) a été réorganisée par des arrêtés du 17 août 1998 (JO, 19 août).

Les services déconcentrés comprennent notamment les directions interrégionales (au nombre de 10), des directions régionales (40) et des bureaux (341 en 1991) situés soit sur les frontières, soit dans les départements de l'intérieur, appelés centres régionaux de dédouanement (CRD). Ces bureaux sont chargés, comme leur nom l'indique, des opérations de dédouanement des marchandises importées ou exportées. Ils comprennent à la fois des agents chargés de la constatation des droits et un receveur.

Il existe, en outre, des unités opérationnelles de surveillance (448 en 1991), pour la lutte contre la fraude, le contrôle des voyageurs, la surveillance du trafic commercial, etc.

Parmi les directions à compétence nationale, il faut signaler, en particulier, la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED).

Les compétences des directeurs régionaux des douanes et droits indirects en matière de contributions indirectes sont fixées par des décrets dont les dispositions sont codifiées à l'article 289 de l'Annexe II au CGI.

Le personnel des douanes comprenait 20 090 agents en 1998. Un décret du 2 août 1995 a fixé le statut particulier des personnels de catégorie A des services de la DGDDI (JO 3 août).

Pour l'exercice des missions d'assiette, de contrôle, de recouvrement et de contentieux en matière de contributions indirectes, les services et emplois de la direction générale des impôts correspondant aux compétences transférées à la direction générale des douanes et droits indirects ont été placés sous l'autorité fonctionnelle de cette dernière (arrêté du 15 mai 1993, JO 4 juin.). - Sur la DGDDI, V. aussi infra, Sect. 2, par. 1<sup>er</sup>.

### **C. - La direction générale de la comptabilité publique.**

Cette direction, devenue direction générale de la comptabilité publique en vertu du décret n° 98-977 du 2 novembre 1998, a été réorganisée par des arrêtés du 2 novembre 1998. Elle assure avec ses services déconcentrés, la gestion des finances de l'Etat et des collectivités. Les attributions de cette direction procèdent de la règle de la séparation des ordonnateurs et des comptables.

Les comptables publics assurent la perception de l'impôt sur le revenu et des autres impôts directs perçus par voie de rôle, de l'impôt sur les sociétés, de la taxe sur les salaires, des impôts directs locaux, de la redevance de l'audiovisuel, mais aussi de recettes diverses comprenant des recettes non fiscales de l'Etat (par exemple amendes et condamnations pécuniaires) ou de recettes non fiscales des collectivités locales.

En ce qui concerne les services déconcentrés, le service de base est la perception, qui peut être dénommée également selon son importance recette-perception ou trésorerie principale (tous ces services sont désignés actuellement sous l'appellation de trésorerie). La circonscription de ces postes est généralement le canton. Toutefois dans les zones très urbanisées, la circonscription peut être bornée à un quartier ou à un arrondissement, comme à Paris.

Entre la perception et la trésorerie générale, un échelon intermédiaire est constitué au niveau de l'arrondissement par la recette des finances : mais les recettes de finances ne sont pas uniformément réparties sur le territoire. A leur tête sont placés les receveurs particuliers des finances.

Enfin, au chef-lieu de chaque département, se trouve une trésorerie générale, dirigée par un trésorier-payeur général (à Paris c'est la recette générale des finances, dirigée par le receveur général des finances).

Les trésoriers-payeurs généraux de région exercent des missions de coordination, des contrôles sur place, etc. ; mais ils ne sont pas investis d'une mission de centralisation d'écritures à un niveau régional.

L'administration du Trésor comprenait, en 1998, 54 445 agents pour 109 trésoreries générales, 89 recettes des finances et 3861 trésoreries. Un

décret du 2 août 1995 (JO 3 août) fixe le statut particulier des personnels de catégorie A de cette administration.

## § 2. - Les éléments formels

Le régime fiscal, considéré d'un point de vue formel, est l'ensemble des dispositions juridiques applicables à l'établissement, au recouvrement, au contrôle et au contentieux de l'impôt, telles qu'elles sont fixées par le code général des impôts et le livre des procédures fiscales.

Les dispositions contenues dans le CGI et le LPF ont, en principe, du seul fait de leur incorporation dans ces codes, le caractère de règles du droit fiscal. Ce critère purement formel du droit fiscal s'applique effectivement aux impôts les plus importants. La partie de la fiscalité qui reste hors de sa portée n'est pas cependant négligeable. Il ne faut donc pas oublier que le CGI ne contient pas toutes les dispositions du droit fiscal. Il ne comporte même pas, ce qui est regrettable, un système de références aux impositions prévues dans des lois particulières ou d'autres codes, tels que le code général des collectivités territoriales, le code de la sécurité sociale ou le code de la santé publique. Inversement, il contient des dispositions applicables à des prélèvements sans caractère fiscal : c'est le cas d'un certain nombre de taxes parafiscales, et pas seulement de celles qui ont une assiette commune avec un impôt (CGI, Annexe II, art. 335 et s.). Mais il est vrai que ces taxes parafiscales peuvent être considérées comme soumises au moins partiellement à des dispositions du régime fiscal, ne serait-ce qu'en raison de l'intervention, au stade du recouvrement, des agents de la DGI.

L'incorporation de dispositions dans le CGI n'est pas seulement un critère du caractère de droit fiscal de ces dispositions. La codification est en soi une caractéristique du droit fiscal qui permet de le distinguer notamment du droit administratif général.

Ce que l'on appelle le code administratif n'est qu'un recueil de textes législatifs et réglementaires regroupés par matières, à l'initiative d'une maison d'édition privée (Dalloz). Il n'existe pas, en droit administratif, de codification officielle d'ensemble qui, à l'instar des grandes codifications napoléoniennes, porterait sur les principes du droit administratif. L'autorité réglementaire n'est intervenue depuis les années 1950 que pour codifier par décret des matières administratives spéciales (urbanisme, construction et habitation, santé publique, mines, domaine de l'Etat, communes, etc.).

C'est aussi la solution qui a été retenue pendant longtemps en droit fiscal, avant même les années 1950. Depuis 1950, il existe un code général des impôts (CGI). L'importance prise par ce code est l'un des motifs qui a entraîné au début des années 1980 le détachement de la plupart des dispositions concernant les procédures fiscales et le regroupement de ces dispositions dans un nouveau « code », le Livre des procédures fiscales (LPF).

## **A. - Le code général des impôts (CGI)**

Jusqu'en 1950, il existait un code de l'enregistrement, un code général des impôts directs, un code fiscal des valeurs mobilières, un code des taxes sur le chiffre d'affaires, un code des contributions indirectes et un code du timbre.

Le décret de réforme fiscale n° 48-1986 du 9 décembre 1948 prévoyait qu'il serait procédé par décrets à la refonte des codes fiscaux pour les mettre en harmonie avec les dispositions de cette réforme. Il précisait que cette codification pourrait comporter en outre des dispositions tendant à coordonner les procédures de contrôle, de recouvrement et de contentieux et à simplifier les formalités ou déclarations imposées aux redevables ; sur ces différents points, le décret était donc autorisé à modifier certaines dispositions législatives.

Le CGI a été promulgué par le décret portant règlement d'administration publique du 6 avril 1950. Il résulte de la refonte en un code unique des divers codes fiscaux qui existaient jusque là, de la mise en harmonie de leurs dispositions avec celles du décret de réforme fiscale du 9 décembre 1948 et de la validation opérée par l'article 15 de la loi n° 48-1974 du 31 décembre 1948. Le CGI réunit toutes les dispositions législatives concernant les impôts d'Etat et les impôts perçus au profit des collectivités locales et de divers autres organismes. Il comporte, en outre, quatre annexes qui opèrent la codification des textes réglementaires d'application, suivant que ces dispositions ont revêtu ou revêtent la forme de règlements d'administration publique (Annexe I), de décrets en Conseil d'Etat (Annexe II), de décrets simples (Annexe III) ou d'arrêtés ministériels (Annexe IV).

La loi n° 51-247 du 1<sup>er</sup> mars 1951 (art. 11) donne en permanence au Gouvernement le pouvoir de procéder par décrets à l'incorporation dans le CGI et de ses annexes des « textes législatifs ou réglementaires modifiant certaines dispositions de ce code sans s'y référer expressément » (JCP 1951. III. 15.865. - V. par ex., pour la dernière incorporation, les décrets n° 2000-477 et 478 du 2 juin 2000 (JO, 3 juin).

L'article 103 de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 prévoit par ailleurs que « chaque année, l'administration des finances publiera le CGI dans les trois mois de l'adoption de la loi de finances avec, en regard de chacun des articles, les dispositions d'application prises par décrets ou arrêtés » (DF 1960, c. 1 ; JCP 1960. III. 25 230).

Le Gouvernement peut user encore de la procédure prévue à l'article 78 de la loi de finances pour 1962, n° 61-1396 du 21 décembre 1961 (DF 1962, c. 1). Ce texte dispose que « le Gouvernement procèdera par décrets en Conseil d'Etat à une refonte du code général des impôts en vue d'alléger ou de simplifier la présentation de ce code. Cette refonte, qui pourra notamment comporter des fusions ou divisions d'articles, ne devra entraîner aucune modification des taux, ni des règles de l'assiette et du recouvrement des impositions. Le nouveau code ne pourra être publié qu'à l'expiration du délai

de trois mois après sa communication aux commissions des finances de l'Assemblée nationale et du Sénat ».

C'est le texte qui a été utilisé pour l'élaboration du Livre des procédures fiscales.

Alors que les dispositions des lois de 1951 et 1959 ne permettent qu'une codification purement formelle, l'article 78 autorise certains aménagements.

La valeur pratique de la codification opérée par le CGI a été mise en cause à plusieurs reprises. On souligne que ce code est devenu au fil des années un ensemble tellement volumineux et tellement complexe que les spécialistes les plus qualifiés s'y perdent eux-mêmes.

Suivant la doctrine officielle, la codification permet aux administrés comme aux fonctionnaires d'avoir en mains un document complet et constamment tenu à jour, plutôt que des textes multiples, épars et difficiles à réunir (Rép. Premier ministre à M. Médecin, JO déb. Ass. nat. 22 août 1970, p. 3742 ; DF 1970, c. 1043 ; Rép. Y. Verwaerde, JO déb. Ass. nat. 8 nov. 1993 ; p. 3915).

Cette doctrine a fait l'objet d'un commentaire très critique dans la Revue Droit Fiscal (DF 1470, c. 1043). La codification méconnaît le principe fondamental du caractère annuel de l'application du droit fiscal en matière d'impôts directs. Elle est, comme la traduction, dans une certaine mesure, une « trahison », car l'insertion dans un code de dispositions précises de la loi impose des modifications de rédaction qui sont susceptibles d'entraîner des difficultés d'interprétation, difficultés dont on ne peut sortir qu'en se référant au texte de la loi lui-même. Les codifications successives comportent un autre risque : ainsi, tel article du code actuel n'a rien à voir avec l'article portant la même numérotation d'un code plus ancien, etc.

Ces critiques ne sont pas sans fondement. Effectivement, les erreurs de codification ne sont pas rares.

Pourtant, on ne saurait nier les avantages incontestables que présente le procédé de la codification. La compilation qui est ainsi réalisée a au moins le mérite d'opérer un classement méthodique de règles dispersées dans une multitude de textes.

Les imperfections du système actuel ne découlent pas tant du principe même de la codification que des reprises successives des dispositions nouvelles dans un recueil qui se veut permanent et aussi, du fait que le législateur ne modifie pas directement certains articles déjà existants, ou qu'il n'ajoute pas de nouveaux articles susceptibles d'être incorporés immédiatement dans le CGI. Il est cependant difficile de concevoir que le législateur puisse établir pour chaque année un nouveau code général des impôts, qui ne serait valable que pour cette année, à la seule fin de rétablir le droit fiscal dans son cadre temporel.

Le problème de la valeur juridique de la codification du CGI, comme de celle du LPF, est examiné avec le principe de la légalité fiscale.

### **B. - Le livre des procédures fiscales (LPF)**

Le CGI qui a été publié en 1950 grossit chaque année à la suite de l'incorporation de nouvelles dispositions. Mais ces modifications successives s'intègrent plus ou moins bien dans le plan initial. La numérotation des articles est devenue elle-même de plus en plus compliquée avec des successions d'articles qui portent le même numéro et se différencient seulement par l'adjonction de lettres de l'alphabet ou des adjectifs numéraux empruntés au latin. Il existait ainsi plus de quarante articles portant le numéro 1649 dans la dernière édition du CGI, avant le transfert de certains d'entre eux dans le LPF. Il faut reconnaître encore que certains termes utilisés étaient surannés et que le CGI contenait des dispositions assez obscures, comme celles, par exemple, des articles 1846 et 1910 dont l'application est pourtant courante dans le contentieux du recouvrement.

La nécessité d'une refonte du CGI était apparue au législateur dès 1960, d'où l'article 78 de la loi de finances pour 1962 (V. supra A ).

Longtemps en sommeil, ce projet a été relancé en 1977. Il n'a pas répondu à l'unique souci, purement technique, de simplifier la présentation du CGI et d'en améliorer la lisibilité. A la suite de l'intensification des contrôles fiscaux à partir de 1974, l'idée s'est fait jour, notamment au sein des professions judiciaires et juridiques, que l'existence d'un code distinct de procédure fiscale pouvait améliorer les garanties des contribuables. Le projet s'est précisé et affirmé à la fin de l'année 1977, lors de l'élaboration de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière. Mais le Gouvernement a craint qu'un débat parlementaire n'aboutisse à remettre en cause certaines prérogatives de l'administration fiscale. Il a donc préféré s'en tenir à la voie réglementaire que lui ouvrait l'article 78 de la loi du 21 décembre 1961 et donc, à la rédaction purement formelle d'un code des procédures fiscales.

Le Gouvernement a créé à la fin de l'année 1977, une « commission consultative du livre des procédures fiscales », qui n'a été installée cependant que le 11 mai 1979. Cette commission, composée de membres issus du Conseil d'Etat, de la Cour de cassation, de l'inspection des finances et de l'université, était chargée de formuler un avis sur l'avant-projet du livre des procédures fiscales préparé par le service de la législation fiscale en liaison avec la direction générale des impôts et la direction de la comptabilité publique. Elle a remis son rapport au ministre du Budget le 26 juin 1980.

Le Conseil constitutionnel a été saisi par le Gouvernement pour se prononcer sur la nature juridique des dispositions du CGI intervenues après l'entrée en vigueur de la Constitution de 1958. Dans trois décisions n° 80-113 L. du 14 mai, 80-116 L. du 24 octobre et 80-119 L. du 2 décembre 1980, il a déclassé presque tous les textes de forme législative régissant la

procédure fiscale contentieuse en leur reconnaissant un caractère réglementaire.

Le Conseil d'Etat a été saisi des projets de décrets dans le second semestre 1980 et le projet définitif a été transmis pour avis aux commissions des finances de l'Assemblée nationale et du Sénat le 25 mars 1981, dans des conditions qui peuvent d'ailleurs faire douter de la régularité de cette communication au regard des dispositions de l'article 78 de la loi du 21 décembre 1961 (V. en ce sens les judicieuses observations de M. G. Zaquin, Introduction au Livre des procédures fiscales, DF 1981, n. 43).

Le LPF est annexé aux deux décrets n° 81-859 et n° 81-860 du 15 septembre 1981, publiés au JO du 18 septembre 1981. Les dispositions du LPF sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1982. Elles ont fait l'objet de commentaires de la DGI (note du 13 novembre 1981) et de la direction de la comptabilité publique (Instr. du 2 décembre 1981).

Le LPF vise principalement à clarifier et à améliorer la présentation des dispositions relatives à la procédure. A cet effet, 280 articles du CGI et quelque 100 articles de ses annexes ont été regroupés et divisés en articles généralement plus courts, ordonnés selon un plan plus cohérent et écrit dans une forme simplifiée et allégée.

L'autorité réglementaire a retenu une définition de la procédure qui permet d'englober, suivant une distinction devenue classique, les procédures non contentieuses relatives à l'établissement, au recouvrement et au contrôle de l'impôt, et les procédures contentieuses proprement dites, y compris les procédures pénales. De très nombreuses et importantes dispositions ont malheureusement été disjointes des règles de procédure bien qu'elles en soient inséparables, ce qui nuit à la cohésion de l'ensemble et aux nécessités de la pratique : sanctions fiscales, dispositions concernant les commissions administratives, procédure de l'article 168 sur l'évaluation forfaitaire minimale du revenu imposable d'après certains éléments du train de vie, etc. Les promoteurs du projet de refonte du CGI avaient prévu que toutes ces dispositions devaient faire l'objet d'un autre livre intitulé « dispositions communes ».

Le LPF devait constituer primitivement le Livre VII du «nouveau code des impôts». C'est la raison pour laquelle il a été désigné à l'origine comme le «Livre des procédures fiscales du Nouveau Code des Impôts», mais le projet de refonte générale du CGI a été abandonné très rapidement après 1981.

Le projet de révision du CGI, livre par livre, a été repris par la Commission supérieure de codification instituée par le décret n° 89-647 du 12 septembre 1989. Ce projet, compte tenu de l'ampleur de la tâche, devrait s'étaler sur plusieurs années (La relance de la codification, RFDA 1990, p. 303 et s. - V. aussi: DF 1990, c. 2385 ; Rép. Dolez, JO déb. Ass. nat. 29 juill. 1991, p. 2963).

Le vice-président de la commission supérieure de codification (le Premier ministre en est le président) a fait état de certaines réticences d'ordre administratif devant la Commission des lois du Sénat. Un sénateur a attiré ainsi l'attention du Premier ministre « sur la nécessité de ne pas retarder la refonte du CGI qui est devenu au fil du temps complexe, touffu et, en définitive, illisible, pour l'ensemble des citoyens et des entreprises, en raison notamment de la confusion qui règne dans la numérotation des articles et de la diversité des méthodes de codification ». Il lui a été répondu que « les travaux de véritable refonte du code général des impôts » devraient ainsi pouvoir être entrepris, en liaison avec la commission supérieure de codification, à partir de 1995 (Rép. J. Larché, JO déb. Sénat, 15 sept. 1994, p. 2252. - V. aussi sur les problèmes actuels de la codification française, entretien avec M. G. Braibant, vice-président de la commission supérieure de codification, Rev. fr. dr. administratif, 1994, p. 663 et s.).

L'un des problèmes les plus importants au point de vue juridique, celui de la valeur juridique de la codification, est repris avec les questions concernant la répartition des compétences entre la loi et le règlement.

La régularité du Livre des procédures fiscales dans son ensemble fait l'objet de critiques périodiques ; mais le juge considère que la codification a été régulièrement effectuée (V. Dalloz, Code de procédure fiscale 2001, p. 1).

### **§ 3. - Les éléments matériels**

Les éléments matériels de la définition du régime fiscal sont tirés du contenu des règles applicables au recouvrement, au contrôle et au contentieux de l'impôt.

Les éléments constitutifs de l'impôt qui seront examinés (matière imposable juridiquement qualifiée, personne imposable, fait générateur et territorialité) sont essentiellement variables suivant la nature des impositions. On peut donner une définition très générale de chacun d'eux, mais il est impossible de systématiser les applications multiples qu'ils reçoivent.

Il ne peut donc exister de définition synthétique du régime fiscal en ce qui concerne les règles de l'établissement de l'impôt, parce que ces règles varient naturellement pour chaque impôt, notamment en fonction de la nature de la matière imposable et des modalités d'assiette.

Mais si la notion de régime fiscal ne présente aucune homogénéité à cet égard, il en va différemment pour ce qui est du recouvrement, du contrôle et du contentieux de l'impôt. Il existe, sous ces différents aspects, une unité de régime fiscal ou, tout au plus, une dualité de régimes.



### **A. - Le recouvrement de l'impôt.**

Ainsi qu'on le verra en examinant les règles relatives au recouvrement de l'impôt, il existe **deux régimes** correspondant respectivement aux deux procédés du rôle nominatif et de l'avis de mise en recouvrement.

On comprend ainsi que la jurisprudence ait pu pendant longtemps se fonder sur le mode de perception de l'impôt pour déterminer la nature juridique de l'impôt. Ce critère n'était pas dépourvu de toute cohérence. Il permet toujours de faire la distinction entre, d'une part, les impôts directs (IR, IS, impôts directs locaux) et d'autre part, la TVA et les taxes sur le chiffre d'affaires, les impôts indirects, les droits d'enregistrement et les droits de timbre.

Il permet aussi de faire la distinction avec des impôts qui ne relèvent pas de l'un ou l'autre de ces régimes : tel est le cas des impôts communaux recouvrés suivant la procédure de l'état exécutoire prévue à l'article R. 2342-4 du code général des collectivités territoriales. L'état exécutoire se distingue du rôle nominatif ou de l'avis de mise en recouvrement en ce que l'opposition qui est faite par le redevable suspend immédiatement le recouvrement, sans qu'il ait à demander le sursis de paiement comme dans le régime fiscal ordinaire, on un sursis à exécution.

### **B. - Le contrôle de l'impôt.**

Le contrôle de l'impôt, tel qu'il est régi par les dispositions du CGI et du LPF, constitue un autre élément fondamental du régime fiscal.

Les procédures de contrôle et de redressement applicables aux divers impôts, telles qu'elles sont prévues actuellement dans le LPF, ont été harmonisées et même pour les plus importants d'entre eux (TVA, IR, IS, droits d'enregistrement) uniformisées à partir de la loi du 27 décembre 1963 ; le régime fiscal est donc **un** en matière de contrôle, malgré l'existence de procédures particulières qui concernent notamment les droits d'enregistrement.

Ce régime se caractérise par un ensemble de règles relatives aux pouvoirs qui sont attribués à l'administration en vue d'assurer le contrôle de l'impôt (examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, demande d'éclaircissements ou de justifications, droit de communication, perquisition des locaux professionnels et du domicile, vérification de comptabilité, procédure de détermination forfaitaire et d'évaluation administrative des bases d'imposition, procédure de redressement contradictoire, procédures d'imposition d'office, procédure de répression des abus de droit, etc.), contrôle qui ne peut être exercé que dans les délais de prescription prévus par le LPF.

L'examen de ces règles est repris avec l'étude du pouvoir fiscal.

### C. - Le contentieux de l'impôt.

Le régime fiscal correspond aussi à un régime contentieux spécial.

Il faut faire la distinction entre la compétence de la juridiction administrative (TVA et TCA, IR, IS, impôts directs locaux) et la compétence de la juridiction judiciaire (droits d'enregistrement, impôt de solidarité sur la fortune, impôts indirects, timbre). Il existe donc **deux régimes** en matière de contentieux. Mais le LPF comporte de nombreuses dispositions communes, en particulier, les règles relatives à la procédure contentieuse non juridictionnelle.

1/ Ce contentieux, dont l'étude sera reprise à la fin du cours, présente deux caractéristiques essentielles.

D'une part, il existe des règles différentes pour le contentieux de l'établissement de l'impôt et pour celui du recouvrement, et ces règles sont appliquées, soit par le juge de l'impôt (juridiction administrative ou juridiction judiciaire), soit par la seule juridiction civile. D'autre part, le contentieux de l'établissement de l'impôt, comme celui du recouvrement, se caractérise par l'application généralisée de la règle du recours préalable, qui conditionne la recevabilité de l'action en justice ; cette demande doit être présentée, suivant les cas, soit à l'administration d'assiette, soit au chef du service chargé du recouvrement.

2/ Le **juge de l'impôt** est le juge compétent pour connaître des **contestations individuelles** relatives à **l'assiette** et au **recouvrement** de l'impôt. Il s'agit, soit du juge **administratif** (tribunaux administratifs, cours administratives d'appel et Conseil d'Etat par la voie du recours en cassation) en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires, soit du juge **judiciaire** (tribunal de grande instance, cour d'appel pour les jugements rendus à compter du 1<sup>er</sup> mars 1998, Cour de cassation), en matière de droits d'enregistrement, d'impôt de solidarité sur la fortune, d'impôts indirects et de timbre. Avant la réforme réalisée par la loi n° 96-1181 du 30 décembre 1996 (art. 112-IV), le jugement des tribunaux de grande instance ne pouvait faire l'objet que d'un pourvoi en cassation.

En matière de recouvrement, le juge administratif ou le juge judiciaire de l'impôt, chacun pour les impôts ressortissant à ses attributions, n'est compétent, en tant que juge de l'impôt, que pour connaître des contestations portant sur l'existence de l'obligation de payer, le montant de la dette compte tenu des paiements effectués, l'exigibilité de la somme réclamée ou sur tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt (LPF, art. L. 281).

3/ La juridiction **civile** est **seule compétente**, quelle que soit la nature de l'impôt (donc même en matière d'impôts directs et de TCA) pour connaître des contestations portant sur la **régularité en la forme des actes de poursuite** (par ex., régularité d'un commandement, d'un avis à tiers détenteur). Les trois degrés de juridiction ont toujours existé dans ce domaine : tribunal de grande instance jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 1993, et depuis

cette date, juge de l'exécution ou tribunal de grande instance (uniquement, pour ce dernier, en matière immobilière), cour d'appel et Cour de cassation.

## SECTION 2

### Régime fiscal et impositions

Il ne suffit pas de définir les notions d'imposition et de régime fiscal pour épuiser le problème des critères du droit fiscal. La réalité est plus complexe en raison de l'indépendance qui existe, dans une certaine mesure, entre la notion d'imposition et celle de régime fiscal.

Une place à part doit être faite, d'une part, aux droits de douane ainsi qu'à la TVA sur les importations en provenance de pays autres que ceux de la Communauté et à la taxe intérieure sur les produits pétroliers qui sont perçus par l'administration des douanes et, d'autre part, aux trois contributions appelées « contribution sociale généralisée ».

Il existe, en outre, de nombreuses impositions qui ne sont pas soumises intégralement au régime fiscal. Inversement, certaines dispositions du régime fiscal peuvent s'appliquer à des prélèvements ou à des créances sans caractère fiscal.

#### **§ 1. - Droits de douane. Taxes sur le chiffre d'affaires à l'importation. Taxe intérieure sur les produits pétroliers**

Suivant la jurisprudence du Conseil constitutionnel, les droits de douane « ont un caractère fiscal » ; il s'ensuit que les dispositions législatives qui les concernent sont susceptibles de figurer dans une loi de finances (Cons. constit. décis. n° 90-286 du 28 déc. 1990, RJF 199 1, p. 131).

Les droits de douane qui, autrefois, étaient principalement des droits spécifiques, visent à assurer la protection de l'agriculture, du commerce et de l'industrie. Ils ont été pendant longtemps un instrument important de la politique, et pas seulement économique, d'un pays. Cette importance a décliné d'abord avec la libéralisation du commerce international dans le cadre de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT), signé à Genève le 30 octobre 1947. Il faut noter surtout que les droits de douane ont été supprimés entre les Etats membres de la CEE et réduits à l'égard des autres. En application du Traité de Rome de 1957, la perception des droits de douane est effectuée aux frontières de la CEE suivant un tarif douanier commun. Ce tarif comporte une nomenclature des produits et marchandises taxés comprenant plusieurs milliers de positions et sous-positions. Il s'agit d'une nomenclature à la fois analytique et méthodique, suivant les caractéristiques physiques des marchandises; pour chaque catégorie sont distingués généralement les matières premières, les produits semi-ouvrés et les objets finis. Les droits applicables sont des droits ad valorem et non plus des droits spécifiques. Les droits correspondant à chaque rubrique tarifaire sont fixés par le Conseil des Communautés ; la France et

les autres Etats membres ont donc perdu toute compétence pour établir des droits distincts de ceux du tarif douanier commun.

Les interventions des douanes relèvent de la direction générale des douanes et droits indirects, qui dépend du ministre délégué au budget. Cette administration a de multiples activités dans de nombreux domaines : contrôle de la régularité des échanges extérieurs (à l'importation, la douane s'assure que les produits sont soumis aux mêmes règles que celles appliquées aux biens nationaux: normes techniques, réglementations sanitaires et phytosanitaires, contrefaçons; à l'exportation, elle contribue à la protection du patrimoine artistique et culturel national), élaboration et diffusion des statistiques du commerce extérieur (la douane établit chaque mois les résultats de la balance commerciale et fournit des informations détaillées aux opérateurs et aux entreprises), lutte contre le trafic des stupéfiants et le blanchiment des avoirs illicites provenant de ce trafic, contre la toxicomanie et l'immigration clandestine, contre l'introduction en France d'animaux appartenant à des espèces de faune menacées d'extinction protégées par la Convention de Washington etc... - Sur le rôle de la douane dans la lutte contre les grands trafics internationaux et dans le commerce international, V. Les notes bleues de Bercy, 1993, n° 16 et 21, 1994, n° 34, 1996, n° 98, - et en matière de protection du patrimoine culturel, 1993, n° 29.

La direction générale des douanes et droits indirects est chargée de divers recouvrements. Les recettes qu'elle a perçues en 1993 pour le compte du budget de l'Etat s'élevaient à 255 milliards de francs (soit 18 % des recettes de l'Etat), dont 127 milliards au titre de la taxe intérieure sur les produits pétroliers et 106 milliards au titre de la TVA (y compris la TVA sur les produits pétroliers). La douane avait perçu, en outre, 10,4 milliards de francs pour le compte du budget communautaire.

Le produit attendu de la TIPP pour 2001 s'élève à 165 989 millions de francs.

La taxe intérieure sur les produits pétroliers est un impôt spécifique auquel s'ajoute la TVA à l'importation (V. supra, p. 9). La TIPP est appelée encore taxe intérieure de consommation parce qu'elle est perçue lors de la mise à la consommation, laquelle est une opération douanière qui comporte une déclaration par laquelle une personne manifeste sa volonté de libérer de la surveillance et des sujétions douanières des produits qui y étaient auparavant soumis.

La douane perçoit encore la TVA à l'importation sur les produits en provenance des pays tiers, diverses recettes au profit de l'Etat, dont la taxe sur certains véhicules routiers, dite taxe à l'essieu, et d'autres prélèvements, tels la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) (V. supra, p. 71 et s.) ou la taxe parafiscale au profit de la Caisse nationale de l'énergie.

Elle assure également au profit du budget des CEE le recouvrement des droits du tarif extérieur commun sur les produits importés des pays tiers. Elle gère le mécanisme de la politique agricole commune et perçoit diverses

recettes au profit du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole (FEOGA).

La législation douanière est codifiée partiellement dans le **code des douanes**, (notamment v. les articles 265 et s.), et fait également l'objet de quelques dispositions dans le CGI.

L'article 1695 du CGI précise ainsi que la TVA est perçue, à l'importation, comme en matière de douane, et que la TVA exigible lors de la mise à la consommation des produits pétroliers (CGI art. 298-1-1°) est perçue par la direction générale des douanes et des droits indirects. L'article L.234 du LPF, qui reproduit l'article 1790 du CGI, dispose, de son côté, que les infractions relatives à l'application des taxes sur le chiffre d'affaires et des taxes assimilées à l'importation sont poursuivies et jugées selon la procédure et par les tribunaux compétents en matière douanière. Il en est de même des infractions relatives à l'assiette, à la liquidation et au recouvrement de la TVA perçue par l'administration des douanes et des droits indirects sur les produits pétroliers, à l'exception du contentieux relatif aux déductions.

Le principe posé par les art. 1695 du CGI et L. 234 du LPF entraîne l'application des dispositions prévues par le code des douanes en ce qui concerne notamment les pouvoirs de contrôle des agents de l'administration des douanes (droit de visite des marchandises, des moyens de transports et des personnes), la conduite des marchandises en douane, les opérations de dédouanement, la constatation des infractions douanières, les poursuites en matière douanière, la procédure devant les tribunaux, l'exécution des jugements, des contraintes et des obligations en matière douanière, le régime particulier de responsabilité et solidarité, etc.

Les tribunaux compétents en matière douanière sont les **tribunaux judiciaires** : le tribunal d'instance au premier degré, quelle que soit l'importance du litige (et non pas le tribunal de grande instance), la cour d'appel et la Cour de cassation (Sur le problème, V. J. Lamarque, Encyclopédie Dalloz, Contentieux administratif, V° Contentieux fiscal, Généralités, n° 214 et s.).

## § 2. - La contribution sociale généralisée. La contribution au remboursement de la dette sociale

La contribution sociale généralisée (CSG) a été instituée par la loi de finances pour 1991, n° 90-1168 du 29 décembre 1990 (art. 127 et s.). Elle se compose principalement de trois contributions obéissant à des règles distinctes, assises respectivement sur les revenus d'activité et de remplacement (salaires, pensions, rentes, allocations de chômage et de préretraite, revenus assimilés, revenus des professions non salariées non agricoles et agricoles), sur les revenus du patrimoine (revenus fonciers, rentes viagères constituées à titre onéreux, revenus de capitaux mobiliers) et sur les produits de placement soumis au prélèvement libératoire (produits des obligations et autres titres d'emprunt négociables, bons du Trésor, etc.).

Ultérieurement, la loi n° 96-1160 du 27 décembre 1996 de financement de la sécurité sociale pour 1997 a étendu l'assiette de la troisième contribution (pour la rapprocher de celle de la CRDS) aux revenus de l'épargne exonérés d'impôt sur le revenu (intérêts et primes des comptes d'épargne logement, gain net réalisé ou rente viagère versée lors du retrait ou de la clôture d'un plan d'épargne en actions (PEA), produits, rente viagère et prime d'épargne des plans d'épargne populaire (PEP), revenus procurés par un plan d'épargne en vue de la retraite (PER) etc...

La loi n° 96-1160 du 27 décembre 1996 (art. 16) a institué une quatrième contribution sociale sur les sommes engagées ou produits réalisés à l'occasion des jeux (CSS, art. L. 136-7-1). Celle-ci est constituée, en réalité, de trois prélèvements ayant des assiettes distinctes et dont l'un supporte un taux particulier. Les règles de recouvrement et de contrôle sont également différentes pour chacun d'eux.

La loi de finances pour 1991 (art. 134) avait fixé le taux de la CSG à 1,1%. Ce taux a été porté à 2,4% par la loi n° 93-936 du 22 juillet 1993 relative aux pensions de retraites (art. 8). La loi de financement de la sécurité sociale pour 1997, n° 96-1160 du 27 décembre 1996 a étendu l'assiette de la CSG et majoré son taux d'un point, l'élevant ainsi à 3,4% (art. 17). La loi de financement de la sécurité sociale pour 1998, n° 97-1164 du 19 décembre 1997 (art. 5) a porté ce taux à 7,5% à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1998, (6,2% pour les revenus de remplacement).

Il s'agit d'impositions de caractère purement proportionnel. On rappellera toutefois que la CSG sur les revenus d'activité et de remplacement versés depuis 1998 est déductible des revenus ou bénéfices au titre desquels elle est appliquée, à hauteur de 5,1% pour les revenus d'activité, et de 3,8% pour les revenus de remplacement. La CSG sur les revenus du patrimoine réalisés depuis 1997, autres que les plus-values taxées à l'impôt sur le revenu à un taux proportionnel, est déductible du revenu global imposable de l'année de son paiement, à hauteur de 5,1%. La CSG sur les produits de placement soumis au prélèvement libératoire ou exonérés d'impôt sur le revenu n'est pas déductible.

Les revenus du patrimoine perçus depuis 1997, les produits de placement soumis au prélèvement libératoire, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1998 et, à compter de la même date, les revenus de l'épargne exonérés d'impôt sur le revenu sont soumis, en outre, à un prélèvement social de 2% qui a été institué par la loi de financement de la sécurité sociale du 19 décembre 1997. Ce prélèvement social n'est pas déductible.

Entre-temps, l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 a institué, à titre temporaire, une contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS), au taux de 0,50 %. Elle est calculée et recouvrée comme la CSG. Elle n'est pas déductible des bases de l'impôt sur le revenu.

La CSG et la CRDS sur les revenus du patrimoine sont établies et liquidées au vu de la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 et recouvrées par voie de rôle (rôle distinct de celui de l'impôt sur le revenu, mais commun aux deux contributions). La CSG et la CRDS sur les produits de placements soumis à prélèvement libératoire et celles qui sont dues à raison des revenus de l'épargne exonérés d'impôt sur le revenu sont assises et recouvrées selon les mêmes règles que le prélèvement libératoire : elles sont précomptées par l'établissement payeur des revenus et reversées à la recette des impôts.

En revanche, la CSG et la CRDS sur les salaires sont recouvrées comme les cotisations de sécurité sociale du régime général. Elles sont donc précomptées par l'employeur, lors de chaque paie, sur les salaires et revenus assimilés, puis reversées à l'URSSAF. Les règles en matière de sanctions, de contrôle et de contentieux sont celles qui sont applicables aux cotisations de sécurité sociale. Concernant les revenus professionnels non salariés, pour les assujettis à la cotisation d'allocations familiales, la CSG et la CRDS sont calculées par l'URSSAF à partir de la déclaration unique destinée aux organismes sociaux. Celles qui sont dues sur les revenus professionnels non salariés agricoles sont recouvrées par les caisses de mutualité sociale agricole.

La CSG et la CRDS sur les revenus d'activité et de remplacement ne relèvent donc pas des mécanismes fiscaux ordinaires.

Concernant la CSG, le Conseil constitutionnel a décidé néanmoins que les trois contributions entrent dans la catégorie des « impositions de toutes natures » visées à l'article 34 de la Constitution. Il s'agit, par conséquent, de prélèvements de caractère fiscal. Selon le Conseil constitutionnel, ce caractère n'est pas incompatible avec le fait que les organismes chargés du recouvrement de la contribution sociale sur les revenus d'activité et de remplacement (URSSAF) sont des personnes morales du droit privé, dans la mesure où ces organismes exercent une mission de service public et sont placés sous la tutelle de l'Etat ou sous son contrôle.

Il a décidé également que les trois contributions constituaient des « impositions distinctes » et que, pour l'application du principe d'égalité, la situation des personnes redevables devait donc s'apprécier au regard de chaque imposition prise isolément. Il a rejeté tous les moyens tirés de la violation de ce principe au regard des distinctions établies par la loi quant aux trois contributions. Il a jugé encore que la différence des modes de recouvrement et la dualité des règles de contentieux ne portaient pas non plus atteinte au principe d'égalité (décis. n° 90-285 DC du 28 déc. 1990, JO 30 déc., p. 16 609 ; RJF 1991, p. 127 ; chron. F. Quérol, JCP 1991. 1. 3522).

La CRDS a également le caractère d'une imposition, comme la CSG, et cela, bien que toutes ces impositions soient affectées à des établissements publics à caractère administratif (V. supra, p. 24).

Les juridictions judiciaires sont seules compétentes pour connaître des litiges relatifs aux prélèvements opérés, au titre de la CSG et de la CRDS, sur les revenus d'activité et les revenus de remplacement (CE 22 mars 1999, req. n° 201.043, RJF 2000, n° 133 ; 28 avr. 2000, req. n° 216.459, Meggle, DF. 2000, c. 594 ; RJF 2000, n° 1026. - CAA Paris, 15 juin 1999, req. n° 99507, RJF 2000, n° 133).

Sur tous ces prélèvements V. aussi supra, la distinction entre l'impôt et les cotisations sociales p.68 s.

### **§ 3. - Non-application du régime fiscal à certaines impositions.**

L'impôt auquel s'applique le régime fiscal entre dans l'une des grandes catégories légales (impôts directs, impôts indirects, taxes sur le chiffre d'affaires, droits d'enregistrement).

Il est déjà très significatif que la nature juridique des impositions qui ne sont pas soumises en totalité au régime fiscal reste, en général, indéterminée. Ces impositions sont alors considérées comme présentant le caractère « d'un prélèvement fiscal innommé, sui generis » (concl. Fabre, DF 1976, c. 516).

C'est le cas de la taxe locale d'équipement ou de la redevance pour construction de locaux à usage de bureaux et locaux de recherche en région d'Ile-de-France.

Le caractère « d'imposition », au sens de l'article 34 de la Constitution, que le juge attribue parfois aux prélèvements de ce type, permet d'échapper à l'emprise des distinctions légales. Les décisions du Conseil constitutionnel et du Conseil d'Etat concernant les redevances perçues par les agences financières de bassin illustrent parfaitement cette tendance jurisprudentielle.

La qualification d'imposition ne saurait cependant induire l'application du régime fiscal. Les prélèvements en question sont soumis à un régime particulier, dérogatoire au régime fiscal. Pourtant, la Cour de cassation et le Conseil d'Etat retiennent parfois des solutions que l'on pourrait considérer comme fondées sur une application par analogie des règles du régime fiscal, ce qui est assez contestable.

Une distinction doit être faite suivant que le régime fiscal ne s'applique pas ou s'applique seulement partiellement à ces prélèvements.

On se bornera à donner quelques exemples de prélèvements appartenant à l'une ou l'autre de ces catégories.

#### **A. - Impositions non soumises au régime fiscal**

1. - L'un des cas les plus connus est la taxe d'assainissement ou « redevance- pénalité » prévue à l'article L.35-5 du Code de la santé publique (V. supra p. 53 s.).



Le Conseil d'Etat a précisé qu'elle constitue « un prélèvement obligatoire qui n'est pas au nombre de ceux que régissent les dispositions du CGI » (CE 1<sup>er</sup> décembre 1982, req. n° 31.699, RJF 1983, p.142). Les règles de prescription qui lui sont applicables sont donc celles de la prescription quadriennale de droit commun. Les contestations concernant les décisions d'assujettissement à cette taxe sont des litiges de plein contentieux et à défaut de disposition particulière régissant la procédure contentieuse, les prescriptions du code de justice administrative relatives aux délais de recours contentieux en matière administrative sont applicables. Les requêtes doivent être présentées par le ministère d'un avocat. La compétence de la juridiction administrative est justifiée par l'idée que la mise en oeuvre des dispositions de l'art. L.35.5 se rattache à « l'exercice de prérogatives de puissance publique » (Trib. confl. 19 déc. 1988, Sté de distributions d'eau intercommunales, V. supra, p. 53 s.).

2. - Un deuxième exemple caractéristique est fourni par la redevance pour construction de locaux à usage de bureaux et locaux de recherche en Région d'Ile-de-France, qui est régie par les articles L.520-1 et s. du Code de l'urbanisme.

Le Conseil d'Etat a précisé que les litiges relatifs à l'assujettissement à cette redevance « constituent, par nature, des litiges d'ordre fiscal » (CE Sect. 12 janvier 1973, Anselmo, Lebon, p. 35).

Il s'agit en effet « d'un impôt prélevé sur le contribuable sans aucune contrepartie » (concl. Galmot sur Conseil d'Etat, Section 3 novembre 1967, Marc, AJDA 1968, p. 124).

Les litiges relèvent par suite du plein contentieux et faute de disposition particulière régissant en la matière la procédure contentieuse, il y a lieu de faire application des dispositions du Code de justice administrative en matière de délais.

Bien que la redevance présente un caractère fiscal, elle est recouvrée, non pas par l'administration des impôts, mais par l'administration des domaines, dans les mêmes conditions que les créances domaniales. Il est vrai que cette procédure est matériellement identique à celle qui est applicable aux impôts recouvrés par les comptables de la Direction générale des impôts.

Il ne faut pas confondre avec cet impôt, dont le produit est attribué à la région d'Ile-de-France, notamment en vue du financement d'infrastructures routières, la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux également perçue dans la seule région d'Ile-de-France. Celle-ci, qui a été créée par la loi de finances rectificative pour 1989, n° 89-936 du 29 décembre 1989 (art. 40), constitue un impôt exclusivement perçu au profit de l'Etat, en vue d'engager dans la région d'Ile-de-France un programme d'investissement visant à corriger les déséquilibres les plus graves qu'elle connaît en matière d'accès de nombre de ses habitants à des logements locatifs, d'éloignement entre leur lieu de travail et leur lieu d'habitation et de saturation des infrastructures de

transport (Cons. constit., décis. n° 89-270 DC du 29 déc. 1989). Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions relatifs à cet impôt sont régis par les règles applicables en matière de taxe sur les salaires.

3. - La nature juridique des redevances perçues par les agences financières de bassin (ou agences de l'eau) qui ont été instituées par la loi n° 64-1245 du 16 décembre 1964 relative au régime et à la répartition des eaux et à la lutte contre leur pollution, est restée pendant longtemps incertaine.

Le Conseil d'Etat avait considéré qu'il s'agissait « de ressources d'une nature spécifique » (CE 21 novembre 1973, Société des papeteries de Gascogne).

Le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur la question dans une décision du 23 juin 1982 (décis. n° 82-124, JO 24 juin, DF 1982, c. 1425-6). Après avoir précisé que les redevances ne constituent ni des taxes parafiscales, ni des rémunérations pour service rendu, il a décidé qu'elles doivent être rangées parmi « les impositions de toute nature » visées à l'article 34 de la Constitution.

Le Conseil d'Etat a tiré de cette qualification une conséquence assez inattendue. Dans un arrêt d'Assemblée du 20 décembre 1985, req. n° 31.927, il a jugé que les décisions par lesquelles il est statué sur la réclamation du redevable ne peuvent faire l'objet d'un recours contentieux « qu'au titre de la procédure fixée par les articles 1931 et s. du CGI » (LPF, art. R. 190-1 et s. - RFDA 1986, p. 513, concl. Ph. Martin ; D. 1986, p. 283, note L. Favoreu ; RJF 1986, p. 123 ; DF 1986, c. 1112). L'application par analogie des dispositions du CGI est assez contestable. La procédure des recours contentieux concernant ces redevances est fixée, en effet, par un texte spécial, le décret du 14 septembre 1966. Ce décret prévoit, en particulier, que les réclamations relatives à la liquidation des redevances doivent être portées devant le directeur de l'agence avant d'être soumises éventuellement à la juridiction administrative compétente. Les contestations relatives aux actes de poursuites sont portées devant les tribunaux judiciaires. Le Conseil d'Etat a, du reste, rectifié sa jurisprudence, en faisant ultérieurement référence au décret du 14 septembre 1966 (CE 28 janvier 1987, req. n° 55.214, DF 1987, c. 1219, concl. Martin Laprade). - V. Dalloz, Code de l'environnement, V° Eaux, 6<sup>e</sup> éd. 1998, p. 304 s.

4. - Un autre exemple peut être tiré des impôts «non prévus par le Code général des impôts » mentionnés aux articles L. 2333-1 et s. du code général des collectivités territoriales et qui sont des impôts facultatifs:

- taxe sur certaines fournitures d'électricité (plus connue sous le nom de taxe communale ou départementale sur l'électricité), qui est recouvrée par E.DF en même temps que les sommes qui lui sont dues au titre de la fourniture d'énergie électrique, mais dont le montant apparaît distinctement sur la facture ; le produit de la taxe sur l'électricité a atteint 5,6 milliards de francs pour les communes, et 2,4 pour les départements en 1992. (Ass. nat., oct. 1993, n° 580, Rapport de la commission des finances, T. III, p. 181) ;

- taxe sur la publicité (sur les affiches, réclames et enseignes), dont le recouvrement est assuré par les soins de l'administration municipale (la DGI n'intervenant donc pas), avec un régime de sanctions très particulières ;

- taxe communale sur les emplacements publicitaires, établie et recouvrée par l'administration municipale sur la base d'une déclaration annuelle souscrite par le redevable ; l'institution de cette taxe exclut celle de la taxe communale sur la publicité ;

- taxe de séjour, qui ne peut être instituée que dans certaines communes (notamment communes littorales, de montagne, stations classées), établie sur les personnes étrangères à la commune, perçue généralement par les hôteliers qui la reversent à la commune ;

- versement destiné au transport en commun, perçu en dehors de la région d'Ile-de-France, dont l'assiette est constituée par les salaires; il est institué par délibération du conseil municipal et des communes dont la population est supérieure à 20 000 habitants ; le versement est affecté au financement des dépenses d'investissement et de fonctionnement des transports publics urbains ou d'autres services de transports publics ; les employeurs sont tenus de procéder à ce versement auprès des organismes chargés du recouvrement des cotisations de sécurité sociale et des allocations familiales suivant les règles de recouvrement, de contentieux et les pénalités applicables aux divers régimes de sécurité sociale ; la loi prévoit un régime particulier de remboursement du versement aux employeurs dans certaines conditions (par exemple, ceux qui justifient avoir effectué intégralement et à titre gratuit le transport collectif de tous leurs salariés) ; le contentieux de l'assiette et du recouvrement ressortit à la compétence des juridictions judiciaires, mais les contestations relatives au remboursement de la taxe destinée au financement du transport en commun relèvent de la compétence de la juridiction administrative (Trib. confl. 1<sup>er</sup> mars 1993, Bull. civ., n° 4 ; JCP 1993.IV. 1131 ; 7 déc. 1998, District urbain de l'agglomération rennaise, RJF 1999, n° 358 ; D. 1999, p. 179, concl. J Sainte Rose ; Bull. civ. n° 14).

Le versement destiné aux transports en commun, qui est institué dans la région d'Ile-de-France et dont l'économie est semblable, présente un caractère obligatoire (C. des communes, art. L. 263-1 s.).

## **B. - Impositions soumises partiellement au régime fiscal**

Cette catégorie d'impositions comprend principalement les contributions du droit de l'urbanisme. Il faudrait faire d'abord des distinctions, suivant qu'elles appartiennent intégralement ou non à l'ordre du droit fiscal, du point de vue formel, en tant que toutes les dispositions les concernant figurent ou non dans le CGI.

Une disposition de la loi de finances pour 1990 (art. 118) prévoit que la taxe locale d'équipement, la taxe départementale des espaces naturels sensibles, le versement pour dépassement du plafond légal de densité et la participation en cas de dépassement du coefficient d'occupation du sol, dont

le fait générateur est postérieur au 31 décembre 1989, sont recouverts par les comptes du Trésor; ces taxes, versement et participation étaient recouverts jusque là par les comptes de la DGI. Les réclamations relatives au recouvrement de ces prélèvements sont donc traitées désormais par le trésorier-payeur général.

1. - La taxe locale d'équipement ne saurait être rattachée ni aux taxes sur le chiffre d'affaires, ni aux contributions indirectes, ni aux droits d'enregistrement. Le caractère de prélèvement de nature fiscale ne fait cependant aucun doute (CE 9 avril 1976, req. n° 96.217, RJF 1976, p. 211).

Certaines dispositions du CGI sont donc applicables à la taxe locale d'équipement, notamment la garantie contre les changements de doctrine administrative prévue à l'art. L.80 A du LPF, ce qui est très significatif.

Les litiges relatifs à la taxe locale d'équipement sont de la compétence des tribunaux administratifs. Les réclamations sont présentées instruites et jugées selon les règles de procédures applicables en matière de contributions directes. Il est seulement prévu que l'administration compétente pour statuer sur les réclamations et produire ses observations sur les recours contentieux autres que ceux relatifs au recouvrement, est celle de l'équipement.

Les questions qui sont relatives notamment au champ d'application, à l'assiette et au taux de la taxe échappent en principe à la compétence des services de la DGI. Mais elles relèvent du droit fiscal et, en cas de litige, sont tranchées par le juge de l'impôt conformément aux règles de la procédure fiscale.

2. - Le versement pour dépassement du plafond légal de densité, dont le cas a déjà été évoqué (V. supra p. 30) constitue un impôt. Le Conseil d'Etat a reconnu, du reste, au débiteur de cette participation le droit de se prévaloir de la garantie contre les changements de doctrine administrative prévue à l'article L.80 A du LPF ; l'application de cette garantie serait inconcevable, s'il ne s'agissait pas d'une « imposition » et si les textes la concernant n'étaient pas considérés comme des textes de droit fiscal (CE 10 mars 1982, req. n° 24.476, DF 1982, c. 2381 ; D. 1982, p. 421, note H. Charles; 14 nov. 1990, req. n° 88484, DF 1991, c. 1184).

Les litiges relatifs au versement, autres que ceux qui naissent avant la délivrance du permis de construire au sujet de la valeur vénale du terrain, relèvent de la compétence de la juridiction administrative. L'administration compétente pour statuer sur ces réclamations et produire ses observations sur les recours contentieux est celle de l'équipement.

En revanche, les litiges relatifs à la détermination de la valeur vénale du terrain, qui surgissent avant la délivrance du permis de construire, sont de la compétence de la juridiction de l'expropriation. L'intervention du juge de l'expropriation introduit dans le régime de ce prélèvement un élément qui modifie le jeu normal des règles du droit fiscal en matière d'assiette.

La participation en cas de dépassement du coefficient d'occupation du sol, qui relève d'un régime très proche de celui du versement pour dépassement du plafond légal de densité, appellerait les mêmes observations. Il s'agit d'une imposition (CE Ass. 20 décembre 1985, req. n° 38.801, Ville de Paris, RFDA 1986, p. 283, concl. Mme Latournerie ; AJDA 1986, p. 381, note J.B. Auby).

#### **§ 4. - Dispositions du régime fiscal applicables à des prélèvements ou créances sans caractère fiscal**

Trois cas doivent être distingués.

1. - Le régime fiscal peut s'appliquer au moins en partie à des prélèvements qui ne sont pas des impôts: c'est le cas des taxes parafiscales dont l'assiette est commune avec des impôts ou taxe.

C'est aussi le cas de la participation en cas de non-réalisation d'aires de stationnement qui est régie par des dispositions du code de l'urbanisme (art. L.421-3 et R.332- 17 et s.) V. supra, p. 32 s.

Les litiges relatifs à la participation sont de la compétence des juridictions administratives. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles de procédure applicables en matière d'impôts directs (Code de l'urbanisme, art. R. 332-23).

L'hésitation était permise sur la nature juridique de cette contribution. Il a été jugé qu'elle n'a pas de caractère fiscal, V. supra, p. 33.

2. - De nombreuses créances extra-fiscales sont « recouvrées comme en matière de contributions directes ».

Le domaine de ces créances comprend, en particulier: les créances de l'Etat étrangères à l'impôt et au domaine ; les produits des départements, des établissements publics départementaux et interdépartementaux ainsi que les produits des communes, des établissements publics communaux et intercommunaux qui, les uns et les autres, ne sont pas assis et liquidés par les services de l'Etat ; le montant des frais avancés par la commune pour la réparation ou la démolition des bâtiments menaçant ruine, les créances des associations syndicales de propriétaires, etc.

Le recouvrement de ces créances ou recettes sans caractère fiscal est confié alors aux comptables directs du Trésor.

Les dispositions des articles L.281 et R.281 -1 et s. du LPF (CGI, art. 1846 et 1910 anciens) sur la demande préalable à adresser au trésorier-payeur général ne s'appliquent pas aux créances sans caractère fiscal.

Elles peuvent être recouvrées, soit en vertu de jugements ou de contrats exécutoires, soit en vertu d'arrêtés ou de rôles rendus exécutoires. La technique du rôle nominatif n'est pas obligatoire.

Certaines dispositions ou techniques du droit fiscal sont cependant applicables à ces créances (formule du commandement notifié par la voie postale, application des dispositions de l'article L.274 du LPF pour la prescription de l'action en recouvrement). Concernant la prescription prévue à l'article L. 274, c'est, du moins, la position de la Cour de cassation (Com. 24 avril 1990, RJF 1990, p. 451 ; 17 juill. 1990, *ibid.*, p. 800). Pour le Conseil d'Etat, la prescription applicable au recouvrement, par les comptables du Trésor, des recettes de l'Etat étrangères à l'impôt et au domaine est la prescription trentenaire de l'article 2262 du code civil et non pas la prescription quadriennale applicable au recouvrement des contributions directes prévue à l'article L. 274 du LPF (CE Sect. 30 mars 1990, req. n° 57.018, DF 1990, c. 1554, concl. Mme Leroy ; RJF 1990, p. 381 avec obs. ; AJDA 1990, p. 617, note Frier ; D. 1991, *soin.* 139, obs. Llorens et Soler-Couteaux).

La procédure de recouvrement « comme en matière de contributions directes » ne modifie pas le régime juridique de la créance, ni la compétence juridictionnelle. Les contestations relatives à l'existence, au montant et à l'exigibilité de la créance ressortissent à la compétence de la juridiction administrative lorsqu'il s'agit d'une créance de droit public, et à la compétence de la juridiction judiciaire, lorsqu'il s'agit d'une créance de droit privé (par ex. un loyer dû à un office public d'HLM). Toutefois, même lorsque le litige concerne une créance de droit public, le juge judiciaire est seul compétent pour apprécier la régularité en la forme des actes de poursuites, et notamment la validité d'un commandement (CE 13 janvier 1961, Magnier, RDP 1961, p.155, concl. J. Fournier).

3. Il ne faut pas confondre avec les deux cas précédents, celui de l'application de règles simplement analogues à celles du droit fiscal. C'est ainsi que les produits domaniaux de l'Etat sont recouvrés selon une procédure pratiquement identique à celle qui est applicable aux impositions recouvrées par les comptables de la Direction générale des impôts. Ces dispositions sont codifiées aux articles L.79 à L.83 et R. 153 à R.157 du code du domaine de l'Etat. Il s'agit formellement de dispositions spéciales, bien qu'elles ne soient pour l'essentiel que la transposition des règles du LPF, notamment avec l'utilisation de la formule de l'avis de mise en recouvrement. Pour l'application de certaines règles, l'article L.79 renvoie cependant purement et simplement à certains articles du CGI (notamment à l'article 1912, pour les frais de poursuites) ou du LPF (tel l'article L. 252 pour la compétence des comptables de la DGI).

On pourrait encore citer le cas des taxes parafiscales (autres que celles dont l'assiette est comme avec des impôts ou taxes) dont le régime contentieux peut comporter un ensemble de règles analogues (mais simplement analogues) à celles du droit fiscal.

## **TITRE I**

### **LES TECHNIQUES JURIDIQUES DE L'IMPÔT**

Le droit fiscal comprend d'abord l'étude des techniques juridiques qui lui sont propres. Ces techniques peuvent être assez différentes suivant la nature des impositions. S'il est difficile d'en faire une synthèse exhaustive, du moins est-il possible d'examiner les techniques dont l'utilisation est la plus fréquente, celles qui s'appliquent pour les impôts les plus importants. Il suffit de relever les particularités qu'elles sont susceptibles de comporter suivant la nature de l'imposition.

On reprendra pour cette étude la distinction fondamentale entre l'établissement de l'impôt et le recouvrement de l'impôt.

## SOUS-TITRE I

### **L'ETABLISSEMENT DE L'IMPÔT**

Trois séries d'opérations sont nécessaires pour établir l'impôt, qui mettent en oeuvre autant de techniques différentes. Elles concernent la détermination du champ d'application de l'impôt, la fixation des bases d'imposition et la liquidation.

Une observation essentielle doit être faite à ce sujet en raison de ses prolongements sur le plan contentieux.

L'imposition peut être établie sans que l'administration ait eu recours préalablement à des procédures de contrôle et de redressement ; c'est même le cas général. Mais elle peut être établie aussi après que l'administration ait utilisé l'une de ces procédures.

Cependant, dans tous les cas, les opérations d'établissement de l'impôt ainsi que les opérations de contrôle et de redressement correspondantes, bien que distinctes par les techniques ou les règles qu'elles mettent en oeuvre, forment un **tout indivisible**, non seulement au point de vue de l'administration chargée de leur exécution, mais aussi et surtout au point de vue du but auquel elles concourent.

La procédure individuelle d'imposition se décompose en une série d'opérations matérielles ou d'actes juridiques ; mais ces actes n'ont aucune autonomie juridique. Seule doit être prise en considération la décision finale, c'est-à-dire la mise en recouvrement du rôle nominatif ou l'avis de mise en recouvrement.

Ce principe de l'indivisibilité entraîne d'importantes conséquences au point de vue contentieux. C'est uniquement cette décision qui pourra être attaquée par le contribuable et ce n'est qu'à l'occasion de cette réclamation qu'il pourra exciper éventuellement de l'irrégularité de l'un ou l'autre des actes qui ont concouru à l'imposition. Il ne pourra pas, par exemple, former un recours distinct contre la décision de l'administration de procéder à une vérification de comptabilité ou à un rehaussement d'impôt, contre son refus de saisir la commission départementale des impôts directs, contre la décision d'infliger des sanctions fiscales, etc.



Le Conseil d'Etat avait même appliqué le principe de l'indivisibilité jusqu'à ses plus extrêmes limites pour déterminer la règle de procédure applicable dans le temps en cas de changement de législation ; mais le législateur s'est opposé à cette jurisprudence en opérant une dissociation entre les formalités préalables à la décision d'imposition (V. Code de procédure fiscale Dalloz, 2001, notes ss art. R. 75-1).

En principe, la détachabilité n'est admise qu'en ce qui concerne les actes réglementaires relatifs à l'établissement de l'impôt; mais c'est alors le juge administratif de droit commun, c'est-à-dire le juge de l'excès de pouvoir et non pas le juge de l'impôt, qui est compétent pour connaître du recours contre ces actes, ce qui est très significatif.

Le droit fiscal diffère ainsi profondément du droit administratif qui fait une large place à la théorie des actes détachables, notamment dans le contentieux des contrats, le contentieux de l'expropriation et le contentieux électoral (V. R. Chapus, Droit du contentieux administratif, 8<sup>e</sup> éd. 1999, n<sup>o</sup> 792 s.).

On examinera successivement les techniques de détermination du champ d'application de l'impôt, les techniques de détermination des bases d'imposition et les techniques de liquidation de l'impôt.

## CHAPITRE 1

### La détermination du champ d'application de l'impôt

Le champ d'application de l'impôt est déterminé sur le fondement de principes qui correspondent aux éléments constitutifs de l'impôt.

Le premier est un élément **matériel**. Il concerne la matière imposable et répond à la question de savoir si telle activité, telle opération, tel revenu, tel bien est imposable.

Le second élément est un élément **personnel**, qui soulève le problème de la détermination des personnes imposables : est-ce que telle personne est imposable à raison de cette activité, de ces opérations, de ces revenus ou de ces biens ?

Le troisième élément est un élément de caractère **temporel** ; il intéresse le moment à partir duquel la personne devient imposable à raison des revenus qu'elle a acquis, des opérations qu'elle a réalisées, des biens dont elle est propriétaire, etc.

Le quatrième et dernier élément est un élément **territorial**. Cette personne est-elle imposable en France ou dans un pays étranger ?

L'application de ces principes implique l'exécution d'opérations purement administratives qui ont pour but de rechercher la matière imposable ainsi que les personnes imposables, de constater le fait générateur et l'imposition en France.

Ces opérations consistent, pour l'essentiel, en l'exploitation des déclarations auxquelles sont assujettis les contribuables et les tiers. Les contribuables : qu'il s'agisse de déclarations d'existence (imposées notamment aux commerçants et industriels), ou des différentes déclarations de revenus, de bénéfices, du patrimoine ou de taxes sur le chiffre d'affaires etc ... Les tiers : déclaration de salaires et traitements par les employeurs, - déclaration des commissions, courtages, honoraires, droit d'auteur, rémunérations d'associés par les entreprises (CGI, art. 240), déclaration des revenus de valeurs mobilières par les établissements payeurs etc...

Ces obligations déclaratives sont particulièrement contraignantes. Tout manquement expose contribuables et tiers à des sanctions très lourdes et l'administration dispose de pouvoirs de contrôle très étendus pour assurer le respect de ces obligations. Les opérations administratives d'établissement de l'impôt et les procédures fiscales sont ainsi étroitement solidaires.

L'administration dispose, en outre, de puissants moyens informatiques destinés à « *suivre* » les contribuables au plan de leur identification et de leur domicile et à faciliter le contrôle fiscal. Plusieurs fichiers ont ainsi été mis en place : fichier d'imposition des personnes (FIP) (relatif à l'identité et aux adresses des personnes entrant dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu et de la taxe d'habitation). L'aide au contrôle fiscal comporte des traitements informatisés (PROSELEC), le fichier des comptes bancaires (FICOBA), le traitement « Agadir- Procédés de fraude », etc.

Ont encore été mis en place : le traitement informatique de l'impôt de solidarité sur la fortune (arrêté du 5 janv. 1990, DF 1991, c. 216) ; - le traitement informatique dénommé AMIS, créé au sein des centres des impôts et mis à la disposition des inspections spécialisées dans la fiscalité professionnelle; il a pour finalité d'assurer la gestion des dossiers des entreprises, le suivi de leurs obligations déclaratives et leur sélection à partir d'indicateurs extraits des déclarations et de requêtes prédéfinies, en vue éventuellement de contrôles (arrêté du 25 août 1992, DF 1992, c. 1741). Un arrêté du 1<sup>er</sup> octobre 1992 ajoute au traitement dit ILIAD (informatisation de l'inspection d'assiette et de documentation) deux autres traitements: pour l'aide à la gestion de l'impôt sur le revenu (AGIR) et un système informatisé du centre des impôts et de ses liaisons extérieures (SICILE) ; ces trois traitements ont pour but la gestion de l'impôt sur le revenu et de la taxe d'habitation ainsi que le traitement des affaires contentieuses de l'ensemble des impôts (DF 1992, c. 2046). Un autre arrêté du 11 juin 1993 autorise la DGI à mettre en oeuvre un traitement automatisé d'aide aux opérations de contrôle externe, dénommé OCEANS; l'objet de ce traitement est d'apporter une aide au vérificateur lors des différentes étapes de la procédure de vérification et pour l'établissement des documents de suivi des contrôles (Dr. fisc. 1993, c. 2014).

D'autres traitements informatiques visent à assurer une meilleure gestion des opérations de recouvrement.

Certains dispositifs ont été institués tout autant en faveur des redevables. Le décret n° 91-1403 du 27 décembre 1991 a autorisé la mise en place d'un dispositif de « *transfert des données fiscales et comptables* », dit TDFC, qui permet aux entreprises de transmettre sur support informatique les renseignements comptables et fiscaux nécessaires à la détermination de leurs résultats. Le décret n° 95-309 du 20 mars 1995, modifiant le décret précédent, a autorisé « *la transmission par voie électronique* » à la Direction générale des impôts « *des déclarations des résultats, de leurs annexes et de tout document les accompagnant* ». Il a étendu ainsi aux déclarations de résultats des entreprises relevant d'un régime réel d'imposition (BIC, IS, BA, BNC) le dispositif TDFC qui était limité initialement à la transmission des tableaux annexes aux déclarations de résultats.

Par ailleurs, pour l'application de la TVA intracommunautaire, chaque Etat membre de la Communauté a, conformément aux directives communautaires, constitué « une base des assujettis à la TVA », qui permet notamment aux redevables de vérifier l'identité (n° d'identification) de leurs

partenaires commerciaux étrangers et qui est également utilisée par les services fiscaux aux fins de contrôle. Des serveurs d'accès télématiques ont été mis en place pour accéder à ces informations (TVA CEE et Intracom). - Sur tous ces points, V. Jurisclasseur des procédures fiscales, Fasc. 318, Fichiers informatisés.

## SECTION I

### La détermination de la matière imposable

C'est incontestablement la matière imposable qui soulève les problèmes les plus importants.

La personne imposable, le fait générateur et le champ d'application territorial de l'impôt sont déterminés par rapport à la matière imposable.

Le critère tiré de la matière imposable fournit aussi la clef de toutes les classifications fiscales, qu'il s'agisse des distinctions légales, jurisprudentielles ou doctrinales qui ont déjà été examinées.

La détermination de la matière imposable, en tant qu'élément constitutif de l'impôt, obéit à des règles juridiques très précises, qui sont au coeur du droit fiscal : les règles de qualification.

La matière imposable n'est pas une matière brute : revenu, capital, dépense, chiffre d'affaires. C'est une matière **juridiquement qualifiée**, qu'il s'agisse des opérations imposables à la TVA, des revenus ou des bénéfices appartenant à l'une des grandes catégories fiscales (bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux, bénéfices agricoles, traitements et salaires, revenus fonciers, revenus des capitaux mobiliers, etc.), d'une activité imposable (par ex. pour la taxe professionnelle), d'actes particuliers (notamment pour les droits d'enregistrement) ou des biens imposés à l'impôt sur le capital.

Ces questions de qualification posent tout le problème de l'autonomie du droit fiscal au regard des catégories et distinctions du droit privé.

Les questions relatives à la matière imposable seront examinées principalement pour l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés et la TVA.

Dans les évaluations de la loi de finances pour 2001, n° 2000.1352 du 30 décembre 2000, ces impôts représentent, sur un montant total de recettes fiscales de 1999,616 milliards de francs, 344,015 milliards de francs pour l'impôt sur le revenu, - 326,840 milliards de francs pour l'impôt sur les sociétés, et 901,775 milliards de francs pour la TVA. Les évaluations pour l'impôt de solidarité pour l'impôt sur la fortune s'élèvent à 17,690 milliards de francs.

Il ne faut pas oublier que la CSG vient, en réalité, au deuxième rang avec une évaluation de 387,1 milliards de francs.

### **Sous-Section 1**

## **L'impôt sur le revenu**

### **Généralités. Histoire**

Durant tout le XIX<sup>e</sup> siècle, la fiscalité française est restée marquée par le système conçu en l'an VIII (1799). Ce système comprenait quatre contributions directes (les quatre vieilles) : la contribution foncière sur les propriétés bâties et non-bâties, la contribution mobilière, la contribution des patentes et l'impôt des portes et fenêtres. Ce dernier a été supprimé en 1917. Les trois autres ont subsisté, mais en tant que principaux fictifs pour le calcul des centimes additionnels, au profit des collectivités locales.

Le système était caractérisé au début du XX<sup>e</sup> siècle par son incohérence, son défaut de personnalisation, l'absence de corrélation entre les signes extérieurs et le revenu qu'ils étaient censés révéler ; enfin l'impôt était proportionnel et non progressif.

1. - La réforme de 1914-1917 . les impôts sur le revenu jusqu'au 31 décembre 1947. La loi du 15 juillet 1914 a institué un impôt général sur le revenu. La loi du 31 juillet 1917 a introduit un système d'impôts proportionnels, différenciés selon l'origine des revenus, en créant des cédules, c'est-à-dire des impositions distinctes pour chacune des catégories de revenus.

Il existait ainsi six impôts proportionnels qui frappaient séparément les revenus fonciers, - les bénéfices agricoles, - les bénéfices industriels et commerciaux, - les traitements, salaires et pensions, - les bénéfices non commerciaux - et les revenus des valeurs mobilières. L'impôt auquel étaient soumis les revenus de cette dernière catégorie, qui avait été créé en 1872, s'analysait administrativement en un impôt indirect. Quant à l'impôt cédulaire sur les revenus salariés, il fut remplacé par un versement forfaitaire à la charge de l'employeur en vertu d'un décret-loi du 1<sup>er</sup> octobre 1940.

L'impôt général sur le revenu se superposait à toutes ces impositions cédulaires.

Par son régime, il s'en distinguait par quatre caractères principaux: 1°/ Les personnes physiques étaient soumises aux impôts cédulaires et à l'impôt général ; les personnes morales, telles que les sociétés, n'étaient assujetties qu'aux impôts cédulaires. 2°/ Les tarifs des impôts cédulaires étaient proportionnels et les taux de l'impôt général sur le revenu, progressifs. 3°/ L'impôt général était beaucoup plus personnalisé que ne l'étaient les impôts cédulaires. 4°/ Le régime du recouvrement de l'impôt général était en partie distinct de celui des impôts cédulaires.

Les régimes respectifs des impôts cédulaires variaient eux-mêmes au moins sur trois points : 1°/ La consistance et l'évaluation de la matière imposable pour chacune des catégories de revenus obéissaient à des règles distinctes. 2°/ Les taux de l'impôt différaient selon les cédules. 3°/ L'impôt sur les revenus fonciers et l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières étaient purement réels ; les quatre autres impositions cédulaires étaient personnalisées, par le jeu d'abattements à la base et de réductions d'impôt à raison des enfants à charge.

Ce système s'est maintenu jusqu'au 31 décembre 1947.

2. - La réforme de 1948. **Le décret du 9 décembre 1948** a réformé profondément le système dans le sens d'un régime de taxation unique en supprimant les impôts cédulaires. Par ailleurs, opérant une distinction entre particuliers et personnes morales, il créa un impôt sur le revenu des personnes physiques, auquel étaient soumis les premières, et un impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales, auquel étaient assujetties les secondes.

L'impôt sur le revenu des personnes physiques comportait lui-même deux éléments :

- une taxe proportionnelle, qui se substituait aux impôts cédulaires et qui, dans l'esprit du nouveau régime, devait frapper à un taux unique l'ensemble des revenus du contribuable. Mais, en réalité, ce taux fut différencié, certaines catégories de revenus supportant un taux atténué. En outre, les traitements, salaires et pensions de même que, sur option du contribuable, les revenus correspondant aux rémunérations des membres des professions libérales déclarés par des tiers étaient exonérés de cette taxe ; en contrepartie de cette exonération ces revenus étaient soumis à un versement forfaitaire de 5 % ou 3 % ;

- une surtaxe progressive qui frappait le revenu net global du contribuable, y compris les revenus exonérés de la taxe proportionnelle. Pour l'application du tarif progressif, le revenu global était divisé en un certain nombre de parts correspondant au nombre des personnes vivant au foyer du contribuable et étant à sa charge : c'est le système du quotient familial.

3. - La réforme de 1959. Ce régime a été modifié par la **loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux.**

L'article 1<sup>er</sup> de cette loi a supprimé la taxe proportionnelle et la surtaxe progressive à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1960 et les a remplacées par un impôt annuel unique sur le revenu des personnes physiques.

L'impôt sur le revenu des personnes physiques a pris la dénomination légale d' « *impôt sur le revenu* » dans la loi de finances pour 1971.

## § 1. - La notion de revenu imposable

Il existe une définition générale du revenu imposable ; elle est donnée par l'article 13-1 du CGI: « *le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut, y compris la valeur des profits et avantages dont le contribuable a joui en nature, sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu* ».

Mais cette définition est beaucoup plus une définition du revenu imposable que du revenu en tant que tel. Le CGI se borne à poser certains principes concernant la nature juridique des revenus et à fixer les règles de détermination du revenu net de chacune des catégories de bénéfices ou revenus imposables. Il n'existe pas à proprement parler de notion légale de revenu. Or, en principe, l'impôt sur le revenu est assis uniquement sur « les revenus », à l'exclusion du capital et des gains en capital. C'est au Conseil d'Etat qu'est revenu le soin de définir les critères de la distinction.

La notion de revenu qui se dégage de sa jurisprudence est une notion toute relative, voire subjective, et parfois même assez arbitraire.

### 1. - Une notion relative

Le juge a consacré d'abord la théorie dite de la source : le revenu est constitué par toute richesse découlant plus ou moins régulièrement, plus on moins périodiquement, d'une source durable: travail, capital, combinaison d'un capital et d'un travail. Cette conception, qui coïncide avec la notion civiliste de revenu, va prévaloir jusqu'en 1940, même si elle subit déjà certaines atteintes avant cette date. Elle permettra notamment au Conseil d'Etat de s'opposer à l'instauration de la théorie du bilan (V. infra, chapitre II).

La dégradation de la notion première de revenu s'est opérée progressivement. Le caractère de revenu a été attribué non seulement aux profits qui se renouvellent, mais aussi aux profits qui sont susceptibles de se renouveler ; le juge a consacré ainsi une conception purement fiscale du revenu imposable. Au cours d'une troisième étape, le juge finira par adopter la conception économique du revenu, qui s'inspire elle-même de la théorie de l'enrichissement ou de l'accroissement de valeur.

1°/ La jurisprudence a fait une première entorse à la théorie de la source, en considérant la nature du produit à son origine et non pas seulement dans sa forme finale, en la personne du bénéficiaire des sommes correspondantes.

Ainsi, en matière de distribution des réserves constituées par une société, cette distribution présente un caractère très exceptionnel ; mais très vite, dans les années 1920, la jurisprudence a considéré les produits de cette distribution comme des revenus, parce que, à l'origine, les réserves sont prélevées sur les bénéfices, lesquels constituent par essence des revenus.

Ce critère reçoit toujours application : par exemple, au sujet de la vente, par les héritiers d'une artiste décédée, d'objets obtenus en nombre pourtant limité par le procédé de la fonte, à partir des moules originaux exécutés par l'artiste : le Conseil d'Etat a jugé que les profits réalisés dans ces conditions par les héritiers étaient de la même nature que ceux qu'aurait pu tirer des mêmes oeuvres l'artiste elle-même de son vivant, et constituaient dès lors pour les bénéficiaires des bénéfices non commerciaux (29 oct. 1971, req. 75 572, Rec. 640).

2°/ Jusqu'en 1941, la jurisprudence ne qualifiait de revenu que le bénéfice obtenu dans l'exercice d'une profession et cette définition était pleinement conforme à l'idée de périodicité qu'implique le terme même de revenu.

La notion dégagée par le Conseil d'Etat, dans l'arrêt de principe du 20 octobre 1941 a été dissociée à la fois de l'élément habituel ou professionnel et, au moins partiellement, de l'idée de périodicité (S. 1942.III.23, concl. Letourneur).

Un profit peut présenter le caractère de revenu même lorsqu'il ne se rattache pas à l'exercice d'une profession; sur ce point, à la vérité, la jurisprudence a tiré seulement les conséquences résultant des décrets de réforme fiscale des 20 juillet et 27 décembre 1934 qui ont étendu le champ d'application de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux aux bénéfices provenant de toutes « sources de profits » (art. 92 du CGI).

A la périodicité de fait a été substituée, en outre, l'idée d'une périodicité virtuelle : constitue un revenu non seulement le produit qui se renouvelle mais encore celui qui est « *susceptible... de se renouveler* » ; ce sont les propres termes utilisés par l'arrêt de 1941 ; peu importe, dès lors, que le profit ait été réalisé accidentellement ( note Colliard sous Cons. d'Etat, 24 juill. 1945, D. 1947, p. 318).

Ainsi, pour reprendre l'exemple qui a été donné non sans humour par le Président Ducamin, «jusqu'en 1934, seules les sommes reçues par une femme régulièrement entretenue étaient imposables (Cons. d'Etat, 2 déc. 1935, Rec., p. 1124, 9e espèce) ; après la réforme de 1934, au contraire, même en l'absence de toute liaison durable, des sommes de cette nature deviennent imposables parce qu'elles correspondent à une activité qui, pour avoir été accidentelle, n'en est pas moins susceptible de se renouveler »... (concl. sur Cons. d'Etat, 28 juin 1963, req. 53.796, Dr. fiscal, 1963, n° 47).

Le Conseil d'Etat a adopté, depuis, sur la question un autre critère : dans le cas des personnes dont le train de vie est assuré par des subsides et avantages qu'elles reçoivent d'un tiers, les dispositions de l'article 92 du CGI ne permettent de soumettre à l'impôt, comme constituant des revenus, les sommes et avantages ainsi perçus, « que si l'ensemble des circonstances de l'affaire fait ressortir que le versement de ces subsides et l'octroi de ces avantages n'ont pas le caractère d'une pure libéralité » ; en d'autres termes, les sommes versées sont des revenus imposables, lorsqu'elles comportent une



contrepartie et que le « donateur » n'agit pas dans une intention purement bénévole (CE Plén. 29 juill. 1983, req. n° 34.223, DF 1983, c. 2255, concl. Verny ; RFJ 1983, p. 491, chron. Racine. - CA-A Paris 18 juin 1996, req. n° 94-2166, DF 1996, c. 1069, concl. Mendras). Dans le cas contraire, les sommes litigieuses présentent le caractère d'une pure libéralité et ne sont donc pas imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, en vertu de l'article 92 ; tel est le cas des subsides versés à une concubine pour son entretien et celui d'enfants (CE Plén. 25 nov. 1981, req. n° 15.495, DF 1982, c. 761, concl. Verny ; RFJ 1981, p. 555, chron. Léger; 18 nov. 1988, req. n° 75 596, DF 1989, c. 589, concl. Fouquet; RFJ 1989/1, p. 30).

Les principes traditionnels ont été peu à peu vidés de leur substance. Le Conseil d'Etat a jugé ainsi que la rémunération perçue par un contribuable en contrepartie de son intervention dans les pourparlers ayant précédé la vente d'un hôtel appartenant à son employeur devait être regardée comme un revenu non commercial parce que « si elle a eu, en fait, un caractère accidentel, cette activité était susceptible de se renouveler » (CE 18 février 1956, req. n° 92.316, Gaz. Pal. 1956. 1. 330. V. encore, CE 25 mars 1991, req. n° 57 421, DF 1991, c. 1846, concl. Mme Hagelsteen ; RFJ 1991, p. 368 : une somme qui ne représente pas le prix de cession d'une promesse de vente non imposable en tant que tel à l'impôt sur le revenu, mais constitue la rémunération d'un acte d'entremise susceptible de se renouveler, est un revenu imposable dans la catégorie des BNC.

De même, le profit retiré d'une opération qui a pour objet de faciliter la prise du contrôle d'une société par une autre, constituant la contrepartie des démarches auxquelles l'intéressé s'est livré pour en assurer le succès, est imposable à l'impôt sur le revenu, en application de l'art. 92, « alors même que cette opération, qui est par nature susceptible de se renouveler, n'a été effectuée qu'une seule fois » (CAA Paris, 24 févr. 1994, req. n° 93-31, RFJ 1994, n° 546 ; DF 1995, c. 923, concl. Mme de Segonzac).

Qui plus est, l'idée de source est liée parfois au caractère occasionnel du profit, ce qui est un non-sens du point de vue de la simple logique. La formule utilisée dans un arrêt du 29 janvier 1964 est tout à fait caractéristique. Il s'agissait d'un metteur en scène qui avait cédé à une société les droits d'auteur qu'il possédait sur un roman tout en se chargeant, moyennant un salaire, de la mise en scène du film à réaliser par la société à partir de cette oeuvre littéraire ; le Conseil d'Etat a jugé que « la différence entre le prix de cession des droits et le prix auquel l'intéressé les avait acquis constituait, en tout état de cause, une source de profit occasionnelle provenant d'une opération renouvelable » et, par conséquent, que la somme correspondante avait été assujettie à l'impôt par une exacte application des dispositions de l'article 92 (CE 29 janv. 1964, req. n° 53.032, Rec. Lebon, p. 60).

On peut se demander ce qui reste de la théorie de la source ou même de la notion du revenu conçu comme « un produit susceptible de se renouveler », lorsque toute opération tend à être considérée en soi comme renouvelable.

3°/ Le Conseil d'Etat retient même depuis longtemps une notion encore plus extensive du revenu, qui se situe nettement en dehors du cadre de la théorie du revenu conçu comme un profit susceptible de se renouveler et qui s'inspire beaucoup plus de la théorie économique dite de « l'enrichissement » ou de « l'accroissement de valeur » que consacre la législation fiscale dans de nombreuses dispositions.

La loi impose, en effet, au titre des revenus ou des bénéfices, des profits qui, incontestablement, correspondent à des gains en capital, au sens matériel et courant du terme. C'est le cas, en particulier, de l'imposition des plus-values d'actif professionnelles ou de l'imposition de certains profits immobiliers qui frappe de simples particuliers à l'occasion d'actes de gestion de leur patrimoine. Sans parler des lois de l'entre-deux-guerres qui ont consacré progressivement la théorie du bilan, il faudrait citer ici les lois du 15 mars et du 19 décembre 1963 imposant les plus-values immobilières de caractère privé. L'évolution jurisprudentielle était achevée lorsque sont intervenues la loi du 19 juillet 1976 portant généralisation de l'imposition des plus-values et la loi du 5 juillet 1978 imposant les plus-values de cession de valeurs mobilières réalisées en dehors de l'exercice d'une profession.

L'arrêt d'Assemblée du 30 novembre 1973, requête n° 86.977, avec les conclusions de M. Delmas-Marsalet, marque la dernière phase de l'évolution jurisprudentielle. Le Commissaire du Gouvernement propose au Conseil d'Etat de consacrer la conception économique d'après laquelle « le revenu ne peut s'entendre que de l'ensemble des gains nets réels, et non purement monétaires, réalisés par le contribuable au cours de l'année d'imposition, quelle qu'en soit la forme ou la source ». Le Conseil d'Etat retiendra cette conception, même s'il ne se livre à aucune déclaration de principe (Rec. Lebon, p. 681, avec concl., à propos du revenu foncier constitué par le retour gratuit, en fin de bail, des travaux d'achèvement et d'aménagement effectués par le preneur sur un immeuble loué).

Par suite d'un curieux revirement de jurisprudence, il a même fini par adopter, en matière de revenus fonciers, une notion purement virtuelle de revenu (V. infra § 6).

Au regard de la distinction entre revenus et gains en capital, le revenu ne correspond plus, à partir de cette époque, à une notion objective du droit fiscal, mais à une notion souvent subjective et parfois même relativement arbitraire.

## 2. - Une notion subjective et relativement arbitraire

Pour s'en convaincre, il suffit de comparer certaines solutions jurisprudentielles. Le Conseil d'Etat a refusé de considérer comme un gain en capital l'indemnité d'éviction versée à un métayer à la suite de la résiliation anticipée d'un bail de métayage; la totalité des récoltes de l'année avaient été attribuée au métayer au lieu de la moitié ; le Conseil d'Etat décide que la part supplémentaire de récolte qui lui est ainsi accordée, à titre d'indemnité d'éviction ne peut être regardée comme une indemnité en capital (CE 11 oct. 1965, req. n° 62.820, *AJDA* 1966, p. 174, note J. Lamarque). La Haute

Assemblée a jugé, au contraire, que les indemnités d'arrachage de vignes attribuées aux propriétaires viticulteurs, qui ont pour objet de compenser à la fois la diminution de la valeur vénale et la réduction du potentiel de production du terroir, ont le caractère d'indemnités en capital et ne sont donc pas imposables au titre des revenus agricoles (CE 13 juill. 1966, req. n° 62.823, AJDA 1967, p. 174). La somme qui avait été attribuée dans le premier cas au titre de l'indemnité d'éviction avait elle aussi pour objet de réparer le préjudice que le métayer subissait dans son capital-travail...

Le Conseil d'Etat qualifie de même, sous certaines conditions, d'indemnité en capital, au moins une partie des sommes versées à un salarié, à la suite de son licenciement et qui est destinée à réparer le préjudice personnel résultant de la rupture du contrat de travail: mais le juge n'échappe pas alors à une certaine casuistique (CE 15 févr. 1982, req. n° 24.096, RFJ 1982, p. 195. - V. Les grands arrêts de la Jurisprudence fiscale, Sirey 1991, p. 182 et s. - Chron. Turot, RFJ 199 1, p. 235).

Le législateur a dû intervenir dans ce domaine. La loi de finances pour 2000 (art. 3) a inséré dans le CGI un article 80 duodecimes qui a pour objet de déterminer le régime fiscal des indemnités versées aux salariés à l'occasion de la rupture de leur contrat de travail ou aux dirigeants à l'occasion de la cessation de leur mandat. La loi fixe les règles d'exonération et les seuils d'assujettissement à l'impôt sur le revenu de ces indemnités.

Cette notion subjective du revenu imposable ne peut manquer d'entraîner des conséquences assez paradoxales sur le plan de la justice fiscale. Elle aboutit à laisser hors du champ d'application de l'impôt sur le revenu les gains résultant des jeux de hasard (loterie nationale, loto, paris sur les courses de chevaux, etc.) même lorsqu'ils présentent un caractère périodique (CE 12 juill. 1969, req. n° 75.976, AJDA 1970, p. 114, note J. Lamarque, pour un joueur de bridge; 23 juill. 1976, req. n° 99.398, RFJ 1976, p. 341 ; DF 1976, c. 1664 pour un gain à la loterie nationale; 25 avril 1979, req. n° 2306, RFJ 1979, p. 209 et DF 1979, c. 1882, à propos de gains habituels résultant de paris sur les courses de chevaux). V. encore pour la plus-value résultant d'une cession de créances qui n'est pas imposable parce que l'intéressé n'aurait pas déployé d'activité pour réaliser cette plus-value: CE 23 juill. 1993, req. n° 89.484, DF 1993, c. 1855, concl. Arrighi de Casanova.

Au contraire, le prix obtenu à l'issue d'une course de voiliers constitue un gain taxable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, en application des dispositions de l'article 92-1 du CGI, nonobstant le caractère habituel ou non de la participation de l'intéressé à des courses en mer dotées de prix (CAA Nantes, 19 oct. 1995, req. n° 93-576, RFJ 1996, n° 448 ; *Dr. fisc.* 1996, c. 392).

## **§ 2. - Les catégories d'imposition**

### **A. - Distinction entre revenus professionnels et revenus patrimoniaux**

Le CGI distingue plusieurs catégories de revenus ou de bénéfices, sans distinguer entre les revenus de caractère professionnel et les revenus de caractère patrimonial. Cette distinction n'est pas pourtant une distinction d'ordre, de caractère purement pédagogique. Elle correspond à une réalité essentielle. La distinction entre le caractère professionnel et le caractère patrimonial explique les différences de régimes en ce qui concerne la détermination des bases d'imposition (Chapitre 2) et la liquidation de l'impôt: on pense plus particulièrement à l'application des règles spéciales pour la déduction des déficits du revenu global (Chapitre 3).

Relèvent des revenus professionnels (dans l'ordre suivi par le CGI) les bénéfices industriels et commerciaux, - les rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés, - les bénéfices de l'exploitation agricole, - les traitements et salaires, - les bénéfices des professions non commerciales.

Sont à ranger dans la catégorie des revenus patrimoniaux : - les revenus fonciers, - les revenus des capitaux mobiliers, - les plus-values de cession à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature réalisées par les particuliers.

### **B. - Importance des qualifications juridiques**

La qualification juridique à attribuer à des revenus ou des bénéfices revêt une importance capitale.

L'erreur commise par l'administration sur la catégorie d'imposition, lorsque, par exemple, elle impose dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux des bénéfices qui doivent être imposés dans celle des bénéfices non commerciaux, est une irrégularité qui entraîne la nullité de la procédure et la décharge de l'imposition.

Il s'agit, par surcroît, d'un moyen d'ordre public que, en cas de litige, le juge doit soulever d'office (V. la jurisprudence citée in Dalloz, Code de procédure fiscale, 2001, p. 953).

Le contribuable qui déclare des revenus ou des bénéfices dans une catégorie autre que la catégorie légale s'expose, le cas échéant, à la procédure d'évaluation d'office et de taxation d'office (V. la jurisprudence citée in Dalloz, op. cit., p. 379).

### **C. - Qualifications du droit fiscal et qualifications du droit privé. Autonomie et réalisme du droit fiscal**

La correspondance n'est pas parfaite entre le droit fiscal et le droit privé. Le droit fiscal impose, par exemple, dans la catégorie des BIC, des bénéfices provenant d'une activité ou d'opérations qui ne présentent pas un

caractère commercial pour le droit commun. Inversement, il impose dans la catégorie des bénéfices agricoles, des bénéfices qui résultent d'une activité commerciale, compte tenu des conditions dans lesquelles cette activité est exercée : ce peut être le cas des bénéfices de l'élevage.

Par ailleurs, la notion de revenus ou de bénéfices imposables est très large dans le cadre de chaque catégorie d'imposition, notamment en matière de BIC, de BNC ou de revenus fonciers. Il arrive même que le réalisme (ou le cynisme) du droit fiscal conduise à l'imposition de gains qui sont tirés d'une activité illicite et/ou immorale.

Il n'y a guère que trois catégories de revenus professionnels qui échappent, mais pas complètement, à ce décalage juridique ou qui, en tous cas, ne soulèvent pas de problème de qualification majeur. C'est, du reste, la raison pour laquelle leur étude n'est pas reprise dans les développements qui suivent.

C'est le cas, assurément, des revenus de capitaux mobiliers (ou, suivant l'expression utilisée dans la pratique, des « revenus mobiliers ») : - produits des actions ou parts sociales (essentiellement dividendes), - produits des placements à « revenu fixe » : obligations et autres titres d'emprunt négociables, créances, dépôts, cautionnements et comptes courants, bons de caisse, bons du Trésor, etc., - revenus des valeurs mobilières étrangères.

La catégorie des traitements, salaires, pensions et rentes viagères appellerait un certain nombre d'observations, n'étaient la vastitude de ce régime d'imposition et les certitudes légales ou jurisprudentielles qui le confortent.

Il faut reconnaître d'abord, qu'elle est assez hétéroclite, puisque le droit fiscal impose dans la même catégorie les rentes viagères, qui peuvent provenir de l'aliénation d'un capital immobilier.

Ont la qualité de salarié les personnes qui sont liées à un employeur par un contrat de travail ou qui sont tenues, vis-à-vis de ceux qui utilisent leurs services, par des liens de subordination ou d'étroite dépendance (statut professionnel, statut de la fonction publique, discipline, etc.).

L'imposition de certaines rémunérations dans la catégorie des traitements et salaires ne correspond pas parfaitement à ce schéma : qu'il s'agisse des salaires des conjoints de chefs d'entreprises individuelles et d'associés de sociétés de personnes (CGI, art. 154), de l'indemnité parlementaire et de l'indemnité de résidence perçues par les députés et sénateurs (CGI, art. 80 undecies), ou des rémunérations perçues par certains dirigeants de sociétés : présidents-directeurs généraux et membres du directoire des sociétés anonymes, gérants minoritaires de SARL.

Il ne faut pas confondre le cas précédent de certaines personnes considérées fiscalement comme des salariés, avec celui de l'application, sur option, des règles d'imposition des traitements et salaires à des revenus non

salariaux. Tel est le cas des commissions perçues par les agents généraux et sous-agents d'assurances (CGI, art. 93-1-ter), ou des droits d'auteur des écrivains et compositeurs (CGI, art. 93-1 quater), les revenus des uns et des autres conservant le caractère de bénéfices non commerciaux. - V. Infra § 5).

La loi n° 96-1181 du 30 déc. 1996 (art. 14) a prévu,- de la même manière, qu'à compter de l'imposition des revenus de l'année 1996, le montant des rémunérations des gérants majoritaires des SARL serait déterminé selon les règles applicables en matière de traitements et salaires ; ce texte a donc privé de l'essentiel de sa portée l'ancien article 62 du CGI qui rangeait ces rémunérations dans une catégorie particulière d'imposition.

### **§ 3. - Les bénéfices industriels et commerciaux**

On peut poser en principe que tout ce qui est commercial pour le droit privé est commercial pour le droit fiscal. Une seule exception, semble-t-il, peut être mentionnée : elle concerne les bénéfices de l'élevage.

Il existe en droit fiscal une double notion, légale et jurisprudentielle, d'activité commerciale et donc, d'activité génératrice de BIC, beaucoup plus large que celle du droit privé.

#### **A. - Extension de la notion de BIC en application des dispositions légales.**

On peut distinguer plusieurs critères de la commercialité en droit fiscal.

Il y a d'abord celui de la commercialité par nature qui coïncide, à quelque chose près, avec le critère correspondant du droit privé. L'article 34 du CGI considère ainsi comme des BIC les bénéfices réalisés par des personnes physiques et provenant de l'exercice d'une profession commerciale ou industrielle. Ce texte est, en quelque sorte, le pendant de l'article 632 du code de commerce.

Toutefois, le droit fiscal a devancé le droit privé dans ce domaine. Les bénéfices tirés de l'achat-revente d'immeubles présentent le caractère de BIC depuis une loi du 13 juillet 1925 (CGI art. 35-1- 1°), alors que c'est seulement depuis une loi du 9 juillet 1970 que l'article 632 répute actes de commerce tout achat de biens immeubles aux fins de les revendre.

La commercialité par la forme qui entraîne l'assujettissement de certaines catégories de sociétés à l'impôt sur les sociétés et donc l'application du régime des BIC, conformément aux dispositions des articles 206 et 209 du CGI (V. infra, l'impôt sur les sociétés), déborde le critère correspondant du droit commercial. Le statut des coopératives, telles, par exemple, les sociétés coopératives agricoles de production est, de ce point de vue, très significatif. Mais il est vrai que la commercialité par la forme n'intéresse pratiquement que les opérations accomplies par les coopératives avec des tiers, puisque les

résultats dégagés par les opérations effectuées avec les sociétaires sont exonérés de l'impôt sur les sociétés, en vertu de l'article 207 du CGI (V. *infra*, l'impôt sur les sociétés).

L'extension légale du caractère commercial résulte d'au moins deux critères.

1°/ Le critère de la commercialité par assimilation concerne principalement les artisans. L'article 34 du CGI classe les bénéfices qu'ils réalisent dans la catégorie des BIC. On notera que le droit fiscal a adopté jusqu'en 1988 une définition plus stricte de l'artisan, et donc largement autonome par rapport au droit privé.

Le critère de la commercialité par assimilation a été appliqué autrefois aux profits immobiliers de caractère spéculatif prévus à l'ancien article 35 A du CGI et le Conseil d'Etat en a tiré les conséquences normales notamment quant à l'imposition d'après le système des créances acquises.

2° Un second critère peut être tiré de la prépondérance de l'activité industrielle ou commerciale dans le cas de cumul d'activités. Il est fondé sur l'article 155 du CGI. Suivant ces dispositions, lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale étend son activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices de l'exploitation agricole ou dans celle des bénéfices des professions non commerciales, il est tenu compte de ces résultats pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux à comprendre dans les bases de l'impôt sur le revenu. En d'autres termes, les résultats de l'activité agricole ou de l'activité non commerciale sont imposés d'après le régime des BIC.

Il s'agit d'un texte dont les conséquences sont d'autant plus redoutables que ses conditions d'application restent mal définies. Il arrive aussi que le Conseil d'Etat l'applique de manière plus que contestable (CE 23 juin 1982, req. n° 28.059, DF 1983, c.284, concl. Rivière; RJF 1982, p. 381. -V. aussi M.C. Bergerès, Une manifestation du caractère attractif des BIC : l'art. 155 du CGI, DF 1983, n° 11. - Jurisclasseur fiscal, Impôts directs, Fasc. 210 par J.C. Duchon-Doris. - V. pour des exemples d'intégration de l'activité agricole: CE, 11 janv. 1984, req. n° 33.656, DF 1984, c. 932, concl. Racine, et de non-intégration d'une activité non commerciale, dans le cas d'un pharmacien exploitant à la fois une officine de pharmacie et un laboratoire d'analyses médicales : Cons. d'Et. 10 mai 1991, req. n° 64.021, DF 1992, c. 1960, concl. Fouquet; RFJ 199 1, p. 528).

## **B. - Extension de la notion de BIC en application de solutions jurisprudentielles**

Ces cas, qui concernent les personnes physiques et les sociétés civiles, sont beaucoup plus intéressants que les précédents. L'autonomie du droit fiscal et son réalisme sont, dans ce domaine, incontestables.

1. - Le juge administratif de l'impôt apprécie les conditions d'exercice de l'activité commerciale dans un sens extensif. L'autonomie du droit fiscal découle alors de différences d'appréciation avec la jurisprudence civile sur la qualification de la nature juridique de certains actes, opérations ou activités.

a) La qualité de commerçant est liée en principe à l'accomplissement d'actes de commerce à titre de profession habituelle. La notion de BIC du droit fiscal n'est pas seulement indépendante de l'idée de profession. Elle est également dissociée, dans une large mesure, de la condition relative à la répétition habituelle d'actes de commerce. Par surcroît, la notion d'habitude, est elle-même entendue très largement, comme le montre bien la jurisprudence qui, sur le fondement de l'article 35-I-1°, assimile à des marchands de biens professionnels de simples particuliers qui ont réalisé plusieurs opérations au cours des années vérifiées (Jurisclasseur fiscal, Immob., Fasc. 730-1). Le juge ne prend pas seulement en considération la fréquence de ces opérations et la brièveté relative des délais séparant la date d'acquisition (par achat ou par voie d'échange) de la date des cessions. Il retient aussi la pluralité des ventes réalisées dans le cadre d'une seule opération d'acquisition et même l'activité passée de l'intéressé (le juge prendra alors en compte les opérations qu'il a réalisées au cours d'années couvertes par la prescription pour apprécier la condition d'habitude) ou l'activité exercée en qualité d'associé d'une société civile immobilière dont il a la maîtrise.

b) Le juge administratif de l'impôt a également consacré une notion d'acte d'entremise constitutif de l'activité d'agent d'affaires, laquelle est commerciale par nature, au sens de l'article 632 du code de commerce, beaucoup plus large que celle qui est retenue généralement par les juridictions civiles.

Très caractéristique à cet égard était la jurisprudence du Conseil d'Etat concernant les conseils juridiques et fiscaux non inscrits sur la liste dressée, auprès de chaque tribunal de grande instance, par le procureur de la République, en application des dispositions de la loi du 31 décembre 1971. Seule était considérée comme relevant de l'exercice d'une profession libérale, donc non imposable à la TVA, l'activité de consultation proprement dite. En revanche, les conseils juridiques et fiscaux non inscrits étaient obligatoirement soumis à la TVA et imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC pour leurs activités d'entremise ou de gestion d'affaires, lesquelles présentent un caractère commercial.

Le Conseil d'Etat avait adopté une conception très extensive de la notion d'acte d'entremise caractéristique de la gestion d'affaires (établissement de déclarations ou de réponses destinées à l'administration des impôts ou à la sécurité sociale, même si le conseil ne signe pas ces documents, intervention auprès de l'administration fiscale lors de la fixation et du renouvellement des forfaits, assistance pour le règlement des litiges avec les services des impôts ou les caisses de sécurité sociale, etc.). Ils ne pouvaient échapper à la TVA et à l'imposition au titre des BIC que pour leurs rémunérations afférentes à l'activité de consultation et à la double condition que celle-ci constitue leur activité principale et que cette activité ainsi que les



opérations d'entremise fassent l'objet de comptabilités séparées. Dans le cas contraire, ils étaient redevables de la TVA et imposables dans la catégorie des BIC sur la totalité de leurs recettes professionnelles (CE Sect. 19 avril 1968, req. n° 70424, Rec. Lebon, p. 251 ; 9 déc. 1968, req. n° 72.675, DF 1969, c. 939, concl. Schmeltz; 22 mars 1972, req. n° 82.252, Rec. Lebon, p. 241 ; 27 juill. 1984, req. n° 40.738, RJF 1984, p. 589).

Le sort réservé aux conseils juridiques et fiscaux était, du reste, assez discriminatoire, lorsqu'on le compare avec celui d'autres professionnels. - V. aussi pour un cas d'activité d'entremise exercée par un receveur de postes, consistant à placer auprès du public des emprunts d'Etat: CAA Paris, 28 févr. 1995, req. n° 93- 556, Dr. fisc. 1995, c. 1641, concl. Mme Brin; RJF 1995, n° 566).

2. - Une activité de caractère non commercial peut revêtir un caractère commercial lorsque le contribuable met en oeuvre des moyens en personnel et en matériel qui excèdent le cadre d'une activité exercée individuellement.

Le Conseil d'Etat a jugé ainsi que l'exploitation personnelle d'un laboratoire d'analyses médicales consiste en prestations de services de caractère non commercial « sauf si, en raison des conditions dans lesquelles les analyses sont exécutées, notamment de l'importance du personnel employé ou du matériel utilisé, cette activité doit être regardée comme consistant principalement à exploiter des moyens matériels, financiers et en personnel, ou si elle n'est que l'accessoire d'une activité industrielle ou commerciale » (CE Ass. 27 juin 1975, req. n° 86.291, Peltier, RJF 1975, p. 270, concl. Mme Latournerie ; Rec. CE p. 375).

Le Conseil d'Etat a eu, par la suite, l'occasion de faire des applications positives de ce critère, toujours pour des laboratoires d'analyses médicales, dans le cas d'une exploitation personnelle (CE 3 nov. 1976, req. n° 99.416, RJF 1976, n° 530) ou celui d'une société civile (CE 9 févr. 1983, req. n° 10943, RJF 1983, n° 495. - 15 nov. 1985, req. n° 27.426, Dr. fisc. 1986, c. 446).

La solution est la même pour une société civile d'enseignement par correspondance (CE 10 oct. 1979, req. n° 9441, Dr. fisc. 1980, c. 1021, concl. Martin Laprade ; RJF 1979, p. 367, chron. Verny) ou pour une société civile qui organise des séjours linguistiques à l'étranger (22 mars 1985, req. n° 48.702, Dr. fisc. 1985, c. 1743, concl. Fouquet) ou pour un bureau d'études (CE 7 déc. 1983, req. n° 30.542, RJF 1984, n° 132).

Le juge retient parfois, pour les sociétés civiles, le critère tiré de l'absence de participation des associés à l'activité et à la direction technique de la société. Il a été jugé ainsi que si les activités d'enseignement ne revêtent pas en principe un caractère commercial, il en va différemment lorsque les bénéfices qu'elles procurent ne peuvent être regardés comme provenant principalement de l'activité d'enseignement des dirigeants de l'entreprise et de la mise en œuvre de leurs compétences propres en matière pédagogique ou technique (CAA Bordeaux, 27 juin 1996, req. n° 95.143, RJF 1996, n° 1143).

En d'autres termes, dès lors que la participation des associés à l'activité pédagogique et à la direction technique de l'établissement ne revêt pas une importance suffisante, l'activité est commerciale (V. la jurisprudence se rapportant au régime antérieur à 1979, lorsque le caractère commercial de l'activité était un critère d'assujettissement à la TVA, cours polycopié 1994-1995, p. 203 et s.).

La solution paraît toutefois différente dans le cas des activités réglementées : ainsi pour un médecin spécialiste en rééducation fonctionnelle qui continue de relever de la catégorie des bénéfices non commerciaux, bien que l'exercice de son activité implique des investissements relativement importants ainsi que l'aide de cinq personnes salariées qualifiées, dont deux kinésithérapeutes salariés (CE 27 janv. 1998, req. n° 68.652, Dr. fisc. 1990, c. 1493, concl. Fouquet ; RJF 1988, n° 269).

L'application du critère tiré de l'importance des moyens en matériel et en personnel peut, du reste, varier en fonction du texte à appliquer.

L'article 1600 du CGI prévoit que sont exonérés de la taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie les redevables qui exercent exclusivement une profession non commerciale. Le Conseil d'Etat a considéré que pour l'application de ce texte, la plus ou moins grande ampleur des moyens financiers, matériels ou humains, qui sont mis en oeuvre pour l'exercice de la profession, est indifférente au regard de la qualification de profession non commerciale. Une société concessionnaire de la construction et de l'exploitation d'une autoroute, qui a pour activité l'exécution d'une mission de service public administratif et exerce une activité dont la nature n'est pas commerciale, est donc exonérée de cette taxe (CE Avis, 6 juill. 1994, req. n° 156.708, Sté des autoroutes du Nord et de l'Est de la France, DF 1994, c. 2153 ; RJF 1994, n° 1084). Comp. pour l'application de l'art. 1600 du CGI à une société exploitant une clinique : CAA Lyon, 31 déc. 1996, req. n° 95-103, RJF 1997, n° 285.- V. encore dans le cas de l'exonération des bénéfices des entreprises nouvelles qui est subordonnée au caractère commercial de l'activité de l'entreprise, et où il est jugé que l'activité de développement de logiciels procède de la spéculation sur le travail d'autrui et a, par suite, le caractère commercial : CE 28 juill. 2000, req. n° 215.312, SA a2c, RJF 2000, n° 1237 ; BDCF 11/2000, concl. Austray.

3. - Le Conseil d'Etat applique encore un autre critère tiré de l'utilisation de procédés commerciaux, tels que l'emploi de démarcheurs ou représentants, l'exploitation de plusieurs bureaux ou agences et notamment le recours à la publicité qui mérite une mention particulière (pour l'application de ce critère, V. cours polycopié 1994-1995, p. 202 à 214 - pour une application positive du critère de la publicité : CAA Paris, 18 juill. 1995, req. n° 94.534, Association Groupe ESSEC (BDCF 1995, n° 20, concl. D. Brin ; RJF 1995, n° 1359 ; Dr. fisc. 1995, c. 2420). - et pour des applications par a contrario du critère tiré du démarchage et de la publicité : CE 1<sup>er</sup> juin 1990, req. n° 57.827, Dr. fisc. 1990, c. 2208 ; RJF 1990, p. 591. - CE 30 nov. 1994, req. n° 86.971, RJF 1995, n° 80 (pour une société de fait constituée entre deux

vétérinaires ; le Conseil d'Etat juge qu'il ne ressort pas des éléments d'appréciation fournis par l'administration que les vétérinaires auraient constitué un réseau de commercialisation de médicaments vétérinaires comportant stockage et vente de produits en dehors de leur contrôle, avec démarchage et publicité et ainsi exercé leur art dans des conditions de nature à faire perdre à leur activité le caractère d'une profession dont celui qui l'exerce met en oeuvre personnellement des connaissances intellectuelles).

4. - Le juge retient parfois simplement l'idée de similarité pour déterminer le caractère commercial de l'activité ou de l'opération en cause.

C'est ce qui a été jugé dans le cas d'une société civile qui a conclu avec une société anonyme un contrat qualifié de contrat de « sponsor », dans lequel la SA agissant en qualité de sponsor, s'engage à aider financièrement la société civile à participer à des compétitions nautiques, et la société civile, par son activité sportive, à accroître le prestige du sponsor. Le juge considère que les engagements ainsi souscrits par la société civile, quelle que soit leur spécificité, sont de ceux qui pouvaient être souscrits auprès d'une agence spécialisée, dans le cadre d'un contrat de publicité commerciale négocié par un professionnel de la publicité. Dès lors, la société civile est considérée comme réalisant des opérations présentant un caractère commercial au sens de l'article 34 du CGI, qui la rend passible de l'impôt sur les sociétés, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que sa gestion n'aurait pas visé la recherche d'excédents de recettes (CAA Paris, 28 févr. 1991, req. n° 89-2185, *DF* 1992, c. 806, concl. Bernault).

5. - Le juge a défini spécialement un critère du caractère commercial en matière de location d'immeubles nus.

La location d'immeubles nus ne constitue pas, par nature, un acte de commerce ; il s'agit d'une opération qui génère des revenus fonciers. Une telle opération peut, toutefois, revêtir un caractère commercial lorsque la location a pour effet d'entraîner une participation même indirecte du bailleur à la gestion et aux résultats de l'entreprise commerciale exploitée par le preneur.

Tel est le cas de la personne qui loue à une société anonyme dont il est le président-directeur-général et dont il détient la quasi-totalité du capital, les locaux dans lesquels cette société exploite son fonds, lorsque le bail stipule un loyer de 2 % du chiffre d'affaires de la société et que le bailleur a, par deux fois au cours de la période d'imposition litigieuse, renoncé à la perception des loyers qui lui étaient dus, pour pallier les difficultés financières de la société locataire (CE 13 mars 1974, req. n° 90.766, *DF* 1975, c. 58, concl. Mandelkern). C'est encore le cas de la personne qui loue des locaux à usage de sauna à des kinésithérapeutes, lorsque le loyer est constitué par un pourcentage des honoraires perçus par ces derniers, la circonstance que les kinésithérapeutes exercent une activité libérale n'étant pas de nature à priver la location de son caractère commercial (CE 27 juill. 1984, req. n° 39.942, *DF* 1985, c. 244, concl. Fouquet).

Le Conseil d'Etat a retenu une solution identique dans le cas d'une SCI qui a loué à une société anonyme un terrain en vue d'y édifier et d'y exploiter un super-marché : eu égard, d'une part, au fait que le bail était consenti moyennant un loyer correspondant à 0,5 % du chiffre d'affaires, avec minimum annuel de 30 000 francs et, d'autre part, au fait que les deux sociétés étaient entre les mains des mêmes associés (CE 9 déc. 1991, req. n° 65.556, RJF 1992, n° 190). Il a jugé ultérieurement que le caractère commercial de la location ne peut se déduire du seul fait de l'existence d'associés communs (CE 29 déc. 1995, req. n° 137.244, RJF 1996, n° 179 ; Dr. fisc. 1996, c. 274).

6. - La location peut présenter encore un caractère commercial lorsqu'elle constitue pour le bailleur un moyen d'accroître ses débouchés. L'arrêt du 29 avril 1977, rendu en formation plénière, illustre parfaitement cette hypothèse. Il s'agit d'une société anonyme qui exploite une grande surface et qui, aux alentours immédiats de son magasin, a fait construire, sur un terrain lui appartenant, un bâtiment constitué de locaux qu'elle loue nus à des commerçants et prestataires de services divers (pressing, salons de coiffure, restaurants, banques, etc.). Le Conseil d'Etat a considéré d'une part, que les activités ainsi exercées par les preneurs constituent, avec l'activité de la société, un ensemble commercial « étroitement intégré » et favorisent le développement de l'activité du bailleur ; d'autre part, les commerçants locataires bénéficient eux-mêmes de l'apport de la clientèle attirée par la grande surface et, du reste, en contrepartie, les loyers fixés sont plus élevés que si les locaux n'étaient pas situés à proximité d'une grande surface. Il a décidé en conséquence que les opérations de location ne présentent pas le caractère d'actes purement civils, détachables de l'activité commerciale, mais constituent le prolongement de cette dernière (CE Plén. 29 avril 1977, req. n° 275, SA « Economiques Troyens et Docks réunis », DF 1977, c. 1801, concl. Martin Laprade ; RJF 1977, p. 217, chron. Mme Hagelsteen. - Dans le même sens : CE 26 nov. 1982, req. n° 28.224, DF 1983, c. 709 ; RJF 1983, p. 30).

7. - Il faut noter, dans un ordre d'idées assez voisin, que le caractère commercial d'une opération peut engendrer un véritable effet de contamination qui entraîne le caractère commercial de toute une activité, bien qu'il s'agisse, par nature, d'une activité autre que commerciale.

Par exemple, une société civile immobilière, propriétaire de tout un immeuble dont elle loue les locaux nus et devrait donc réaliser à ce titre des revenus fonciers, mais qui, dans l'un des étages, loue des chambres meublées à des étudiants, est considérée comme exerçant de ce fait une activité de nature commerciale, ce qui entraîne son assujettissement à l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble des revenus tirés de la location ; il en va ainsi alors même que les produits de la location en meublé n'excèdent pas 20 % du total de ses recettes (CE 9 mai 1990, req. n° 87.503, RFJ 1990, p. 482).

La même solution est appliquée à un comité pour le développement industriel et agricole d'une région, organisé sous forme d'association ; le Conseil d'Etat reconnaît que son activité ordinaire ne justifie pas son

assujettissement à l'impôt sur les sociétés ; mais au cours d'une année, il s'est vu confier par une ville une étude pour laquelle est prévue une rémunération spécifique ; le Conseil d'Etat considère qu'il s'agit d'une opération entrant dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés ; se fondant sur la disposition de l'article 38 du CGI suivant laquelle le bénéfice imposable est déterminé d'après « les résultats d'ensemble des opérations de toute nature », il décide que pour l'exercice au cours duquel le comité a réalisé cette opération, il y a lieu de tenir compte, pour le calcul de l'impôt sur les sociétés, non seulement des résultats de cette opération, mais des résultats dégagés par l'ensemble des opérations, y compris celles qui n'ont pas de caractère lucratif (CE 9 nov. 1990, req. n° 88.226, DF 1991, c. 573, concl. Arrighi de Casanova ; RFJ 1991, p. 30). Ces solutions ne paraissent pas totalement justifiées. Elles montrent bien, cependant, que le caractère commercial du droit fiscal est, en quelque sorte, un gène dominant.

8. - Il existe, enfin, toute une jurisprudence inspirée par le principe du réalisme, qui autorise l'administration à appréhender les produits d'une activité illicite et/ou immorale.

Elle peut ainsi imposer dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux les produits de l'exploitation d'un établissement de prostitution et d'une activité d'entremise de proxénète (CE 20 févr. 1981, req. n° 14.618, Dr. fisc. 1981, c. 1895, concl. Lobry ; RJF 1981, n° 477. - CAA Bordeaux, 13 déc. 1994, Dr. fisc. 1995, c. 1327) et même les profits tirés d'une participation à un trafic de stupéfiants (CE 18 mars 1981, req. n° 6404, RJF 1981, n° 408).

La CJCE a décidé, au contraire, que la livraison illégale de stupéfiants effectuée à titre onéreux à l'intérieur d'un pays n'est pas passible de la TVA dans la mesure où ces produits ne font pas partie du circuit économique strictement surveillé par les autorités compétentes en vue d'être utilisés à des fins médicales et scientifiques. Les stupéfiants doivent être considérés comme « *hors circuit économique* », pour la seule raison que leur commerce est interdit sur tout le territoire de la Communauté (CJCF, 5 juill. 1988, Mol., aff. n° 269/86, Dr. fisc. 1989, c. 514, note Kornprobst, RJF 1989, n° 532).

#### § 4. - Les bénéfices agricoles

##### A. - Dispositions légales

Aux termes de l'article 63 du CGI, « *sont considérés comme bénéfices de l'exploitation agricole pour l'application de l'impôt sur le revenu, les revenus que l'exploitation de biens ruraux procure soit aux fermiers, métayers... soit aux propriétaires exploitant eux-mêmes* ».

Le texte ajoute simplement que ces bénéfices comprennent notamment ceux qui proviennent de la production forestière, les produits de l'exploitation de champignonnières en galeries souterraines, ainsi que les produits réalisés

par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales au sens des articles L. 623-1 à L. 623-35 du Code de la propriété intellectuelle.

D'une manière assez curieuse, concernant l'élevage, l'article 63 ne vise expressément, dans son alinéa 3, que les produits « *des exploitations apicoles, avicoles, piscicoles, ostréicoles et mytilicoles* ».

Il est difficile de donner une définition précise de l'exploitant agricole. La loi n° 88-1202 du 30 décembre 1988, relative à l'adaptation de l'exploitation agricole à son environnement économique et social donne cette définition dans son article 2: « sont réputées agricoles toutes les activités correspondant à la maîtrise et à l'exploitation d'un cycle biologique de caractère végétal ou animal et constituant une ou plusieurs étapes nécessaires au déroulement de ce cycle ainsi que les activités exercées par un exploitant agricole qui sont dans le prolongement de l'acte de production ou qui ont pour support l'exploitation ». Elle précise que « les activités agricoles ainsi définies ont un caractère civil ». (V. sur la question concl. Mme Liébert-Champagne, Dr. fisc. 1989, c. 341 et chron. J. Turot, La notion d'activité agricole, RJF 1989, p. 3).

Les solutions de la jurisprudence fiscale rejoignent la définition donnée par la loi du 30 décembre 1988. - V. par ex. pour l'activité de producteur-grainier exercée par une SARL dans le cadre de contrats de multiplication de semences avec des agriculteurs, considérée comme une activité agricole (CAA Nantes, Plén. 12 déc. 1990, req. n° 1423, RJF 1991, p. 62) et pour la production de compost ensemençé, en tant qu'elle s'insère dans l'exploitation du cycle biologique aboutissant à la production de champignons (CE 12 févr. 1996, req. n° 122.348, RJF 1996, n° 308).

Même les intérêts que verse une coopérative à ses adhérents sur les sommes laissées en dépôt à leurs comptes statutaires d'associés coopérateurs sont rattachés à l'activité agricole des intéressés ; ils doivent être imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles, et non pas dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (CE 20 janv. 1992, req. n° 62.414, RJF 1992, n° 335 ; LPA 29 avril 1992, n° 52, concl. Arrighi de Casanova.- 31 mai 2000, req. n° 187.165, Bourin, RJF, 2000, n° 923).

Les exploitants agricoles bénéficient d'un régime particulier en ce qui concerne les recettes accessoires, de caractère commercial (par ex. tourisme à la ferme, location de chevaux, artisanat, prestations de services divers) ou non commercial (par ex. moniteur de ski, leçons d'équitation). En vertu de l'article 75 du CGI, ces recettes accessoires réalisées par les exploitants agricoles individuels relevant d'un régime du bénéfice réel ou du bénéfice transitoire, peuvent être rattachées aux résultats agricoles et imposées dans la catégorie des bénéfices agricoles lorsque, au titre de l'année civile précédant la date d'ouverture de l'exercice, le total de ces recettes accessoires n'excède ni 30% des recettes tirées de l'activité agricole, ni 200.000 Frs. Ces montants s'apprécient remboursement de frais inclus et taxes comprises. Des dispositions semblables sont prévues, en matière de TVA, pour les recettes accessoires commerciales et non commerciales,

passibles de la TVA, réalisées par un exploitant agricole soumis pour ses opérations agricoles au régime simplifié (CGI, art. 298 bis-III bis).

## **B. - Le cas particulier des bénéfices de l'élevage**

Il existe un cas dans lequel le droit fiscal déroge aux principes du droit privé pour admettre au contraire que des activités qui, suivant ces principes, sont commerciales par nature, ne sont pas source de BIC, mais de bénéfices agricoles. Il s'agit, mais seulement en partie, des activités de l'élevage.

1. - L'article 63, alinéa 3, du CGI précise que les bénéfices agricoles comprennent les produits des exploitations apicoles, avicoles, piscicoles, ostréicoles ou mytilicoles. Mais pour les autres élevages (bovins, ovins, porcs, chevaux, etc.), les règles du CGI sont fort peu explicites. Dans le silence de la loi, la situation des éleveurs d'animaux autres que ceux visés à l'alinéa 63, alinéa 3, a dû être réglée par l'administration et par la jurisprudence. Elle l'a été, pendant longtemps, en fonction de la distinction suivante: les éleveurs étaient considérés comme réalisant des bénéfices agricoles lorsque les animaux qu'ils élevaient étaient nourris principalement avec les produits provenant de leur exploitation agricole; dans le cas contraire, ils étaient imposables au titre des BIC. Pour éviter les difficultés auxquelles pouvait donner lieu l'interprétation de l'adverbe « principalement », l'administration avait admis en pratique que les profits des éleveurs étaient de nature agricole lorsque leurs achats ne dépassaient pas les deux tiers, en valeur, du total des produits consommés par les animaux, ce qui était plus que paradoxal. Mais telle était la règle admise par la doctrine administrative et appliquée par le juge.

Dans un important arrêt de Section du 6 février 1970, req. n° 70.512, le Conseil d'Etat, revenant sur sa jurisprudence antérieure, a posé en principe que l'élevage d'animaux constitue en lui-même une activité de caractère agricole dont la nature n'est pas modifiée même lorsque l'alimentation des animaux ne provient pas à titre principal de l'exploitation agricole du propriétaire de l'élevage (D. 1970.591, note J. Lamarque ; Rec. Lebon, p. 96).

Le principe suivant lequel les bénéfices de l'élevage présentent le caractère de bénéfices agricoles s'applique à l'élevage de tous les animaux (bovins, ovins, porcs, chevaux, chiens, animaux à fourrure tels que les visons, animaux de laboratoire, oiseaux d'agrément, etc.) et non seulement à la vente des animaux, mais à celle de leurs produits (lait, oeufs, etc.). Peu importe que toute la nourriture destinée à leur alimentation soit achetée à l'extérieur et qu'il s'agisse d'un élevage dit « industriel ».

Le caractère de bénéfices agricoles s'attache essentiellement à la production des animaux (l'exercice professionnel de la pêche, en mer ou en eau douce, constitue une activité commerciale ; et à défaut d'exploitation piscicole proprement dite, les revenus d'un propriétaire d'un lac ou d'un étang sont des revenus fonciers). L'acte de production est entendu de manière très

large (CE 11 mai 1979, req. n° 12.862, *DF* 1980, c. 1646, concl. Rivière, pour l'aviculteur-accoureur qui confie à des éleveurs à façon des poussins d'un jour qu'il produit dans son établissement d'accoupage, à charge pour ces éleveurs, moyennant rémunération, de conduire ces poussins à l'état de poulettes et de volailles de chair; - Cons. d'Et. 20 mars 1991, req. n° 73.199, *DF* 1992, c. 401, concl. Ph. Martin: tel est encore le cas de la société civile agricole qui revend des gibiers acquis par elle adultes, mais après que ceux-ci aient séjourné dans ses parcs ou volières le temps nécessaire à ce que l'amélioration de leur condition physique les rende aptes à constituer des gibiers de tir; la revente de gibiers, comportant réalisation de la dernière phase biologique de production, doit être regardée comme se rattachant à une activité agricole). L'acte de production génère des bénéfices agricoles dès lors qu'il vise à assurer la croissance de l'animal jusqu'à sa commercialisation.

Les tribunaux judiciaires ont continué d'appliquer, quant à eux, un principe analogue à celui qui était suivi en droit fiscal avant l'arrêt du 6 février 1970. L'élevage, comme toute exploitation agricole, a un caractère civil. Mais cette activité présente un caractère commercial lorsque les animaux sont nourris soit en totalité, soit au moins en majeure partie, de produits achetés à l'extérieur de l'exploitation. Ce principe ne joue pas, du reste, uniquement pour la détermination de l'acte de commerce, mais aussi pour la distinction entre bail commercial et bail rural et pour l'application de la législation sociale (Cass. soc. 11 déc. 1980, Bull. civ. V, p. 653, n° 883 ; Com. 17 févr. 1982, Bull. civ. IV, p. 55, n. 65).

2. - Même pour le droit fiscal, les profits de l'élevage relèvent de la catégorie des BIC lorsque l'élevage constitue l'extension d'une entreprise industrielle et commerciale au sens des dispositions de l'article 155 du CGI (V. supra, § 3), ce qui peut être le cas, en particulier, des éleveurs qui exercent concurremment la profession de boucher ou de marchand de bestiaux.

La location des animaux est une activité commerciale (CE 26 mars 1980, req. n° 11.223, *DF* 1980, c. 1940, concl. Martin Laprade ; RJF 1980, n° 463, pour la location d'un étalon), de même que l'achat et la revente d'animaux commercialisables en l'état (CE 5 oct. 1977, req. n° 99.847, *DF* 1978, c. 453 ; RJF 1977, p. 370, pour l'achat de chiots en vue de la revente).

De la même manière, l'exploitant agricole qui, pour assurer un débouché à son élevage de gibier, a loué un important territoire où il organise des parties de chasse se livre à une activité commerciale, même s'il ne retire directement aucun bénéfice de cette organisation (CE 12 déc. 1990, req. n° 64.212, RJF 1991, p. 101 ; *DF* 1991, c. 1162).

3. - Le régime d'imposition des éleveurs de chevaux de course est très subtil (P. Di Malta et M. André, *La fiscalité du cheval de course*, PUF 1990. - F. Douet, *Les catégories d'imposition des entraîneurs de chevaux de course*, LPA 19 mars 1997, n° 34). Le caractère de bénéfices agricoles ne s'attache qu'à l'élevage des chevaux aux fins de les vendre ou d'en vendre les produits (saillies).



Les solutions sont différentes lorsque les chevaux sont élevés pour la course. Cette dernière activité n'a pas un caractère agricole. Le Conseil d'Etat considère ainsi comme des bénéfices non commerciaux les gains procurés par les chevaux de course qui sont élevés par leur propriétaire et que celui-ci entraîne lui-même (CE Plén. 7 mai 1980, req. n° 18.035, DF 1981, c. 685, concl. Martin Laprade ; RJF 1980, p. 335, chron. Schricke ; 11 avril 1986, req. n° 43.686, RJF 1986, p. 350, concl. Chahid- Nouraï ; DF 1986, c. 1210. - CAA Nantes, 10 nov. 1994, req. n° 93-188, RJF 1995, n° 185).

De la même manière, est passible de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux la personne qui, éleveur sans sol, a acheté deux juments et un étalon dans l'intention unique d'en vendre les produits et a mis ces animaux en pension dans un haras, mais en exerçant un pouvoir de contrôle et d'initiative se traduisant à la fois par le choix des investissements, notamment en matière de saillies, et par la poursuite personnelle d'opérations d'achat et de vente (CAA Paris, 6 décembre 1990, req. n° 1945, RJF 1991, p. 104).

Les bénéfices de l'éleveur qui exerce également l'activité d'entraîneur public présentent le caractère de BIC lorsque l'activité d'entraîneur est prépondérante par rapport à l'élevage, et en raison aussi des modalités de la rémunération (CE 12 nov. 1990, req. n° 57.637, RJF 1991, p. 22, DF 1994, c. 884. - 31 juill. 1992, req. n° 79.505, RJF 1992, n° 1462) ou en raison de l'importance du personnel et des moyens matériels employés pour l'entraînement des chevaux (CE 11 avril 1986, req. n° 43.686, précit.). Au demeurant, les règles du droit fiscal ont un champ d'application distinct de celui des dispositions du code des courses (CE 12 nov. 1990, req. n° 57.637, précit. ; CAA Nantes, 18 nov. 1992, req. n° 91.385, DF 1993, c. 1839).

En application d'instructions de la DGI du 4 juillet 2000 et du 25 février 2001, et dans les conditions précisées par ces instructions, les entraîneurs éleveurs de chevaux de course peuvent désormais relever du régime des bénéfices agricoles (DF 2000. II. 12496 et 12497. – BOI, 5 E-4-01).

## **§ 5. - Les bénéfices non commerciaux.**

### **A. - Dispositions légales.**

L'article 92 du CGI contient les dispositions suivantes dans ses paragraphes 1 et 2:

*« 1. Sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux, les bénéfices des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus.*

*2. Ces bénéfices comprennent notamment : 1° Les produits des opérations de bourse effectuées à titre habituel par les particuliers ; 2° Les produits de droits d'auteurs perçus par les écrivains ou compositeurs et par leurs héritiers ou légataires ; 3° Les produits perçus par les inventeurs au titre soit de la concession de licences d'exploitation de leurs brevets, soit de la cession ou concession de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication... ».*

Plusieurs cas sont à distinguer.

1. - Le premier ne soulève aucune difficulté. C'est celui des bénéfices des professions libérales proprement dites ainsi que des charges et offices.

Les professions libérales sont celles qui mettent en oeuvre principalement des connaissances intellectuelles et qui consistent dans la pratique personnelle d'une science ou d'un art, exercée en toute indépendance.

Il peut s'agir de professions réglementées (médecins, avocats, experts-comptables etc.) ou non réglementées (par ex. laboratoires d'analyses médicales).

2. - Un deuxième cas concerne celui de l'activité artistique ou sportive exercée à titre professionnel.

Les règles appliquées par la jurisprudence en matière de déduction des déficits du revenu global permettent de mieux cerner cette catégorie. Le déficit n'est déductible que lorsque l'activité artistique est exercée à titre professionnel, ce qui conduit le juge à définir cette notion (V. pour un artiste-peintre: CAA Paris 23 avril 1991, Jouffroy, *DF* 1991, c. 2425, concl. Mme Sichler; RJF 1991, p. 523 ; 18 juin 1991, Damon, RJF 1991, p. 697 ; CE 17 avril 1992, req. n° 82.308, *DF* 1992, c. 1792, concl. Gaeremynck ; RJF 1992, n° 766 ; 23 nov. 1992, req. n° 89.148, RJF 1993, n° 43. - pour un sculpteur : CE 20 janv. 1992, req. n° 76.785, *DF* 1992, c. 887, concl. Arrighi de Casanova ; RJF -1992, p. 197, ou pour un sportif professionnel : CAA Nantes, 9 oct. 1991, Grand, *DF* 1992, c.199.- ou pour un écrivain compte tenu de ses publications antérieures et des modalités de leur diffusion : CAA Paris, 22 juill. 1993, req. n° 92-1100, *DF* 1994, c. 1972, concl. Mme Moureix;. RJF 1993, n° 1301. - V. Instr. du 27 août 1993 du SLF, *DF* 1993.II. 10978.

3. - Certains produits sont toujours imposés; ils sont, du reste, généralement déclarés par un tiers: ce sont les produits de droits d'auteurs et ceux perçus par les inventeurs.

4. Concernant les produits des opérations de bourse, un régime particulier d'imposition des plus-values sur valeurs mobilières réalisées par les particuliers a été mis en place par la loi n° 76-668 du 5 juillet 1978, modifiée à plusieurs reprises (CGI, art. 92 B).

5. - Les revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux et provenant de « *toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profit* » ne sont, en principe, imposables que si l'intéressé a déployé une certaine activité pour réaliser ces gains (CE 23 juill. 1993, req. n° 89-484, DF 1993, c. 1855, concl. Arrighi de Casanova).

C'est à ce titre, et aussi en application du principe du réalisme que l'administration s'est vu reconnaître par le juge le droit d'imposer dans la catégorie des bénéfices non commerciaux les revenus tirés par une personne de la prostitution à laquelle elle se livre de manière habituelle (CE 29 sept. 1982, req. n° 22.981, RJF 1982, n° 1044), les subsides perçus par les proxénètes (CE 5 nov. 1980, req. n° 13.222, RJF 1981, n° 30).

Le juge admet que l'administration puisse même imposer des sommes qui n'appartiennent pas aux intéressés, telles les sommes détournées par un comptable (CE 29 nov. 1982, req. n° 28.305, RJF 1983, p. 33) ou par un agent des impôts (CE 17 nov. 1986, req. n° 52.402, RJF 1987, p. 34), ou par un employé de banque qui fait souscrire aux clients de faux bons de caisse établis à partir de documents de la banque et détourne à son profit les fonds ainsi collectés (CE 6 juill. 1990, req. n° 64.132, RJF 1990, p. 684) ou par un notaire (CAA Nancy, 31 déc. 1992, req. n° 90.665, Dr. fisc. 1993, c. 2185).

Sont encore imposables les produits de fonds détournés au moyen de chèques sans provision, « sans qu'y fasse obstacle la circonstance que l'intéressé, ultérieurement condamné par l'autorité judiciaire au remboursement desdites sommes, a contracté envers les établissements bancaires et postaux des dettes d'un même montant » (CAA Lyon, Plén. 20 juin 1991, req. n° 90-64, Dr. fisc. 1991, c. 2263, concl. Richer ; RJF 1991, n° 1374). Le Conseil d'Etat, rejetant le pourvoi contre cet arrêt, précise que l'émission de chèques sans provision par l'intéressé ne saurait être regardée comme ayant fait naître à sa charge une dette à l'égard des établissements tirés, « mais comme un procédé pour détourner des fonds à son profit » (CE 12 oct. 1994, req. n° 129.045, Dr. fisc. 1994, c. 2205, concl. Arrighi de Casanova; RJF 1994, n° 1318).

6 - Il ne faut pas confondre le caractère de bénéfices non commerciaux et le régime spécial d'imposition, par voie d'option, selon les règles applicables en matière de traitements et salaires, qui est prévu au profit des agents généraux d'assurances et leurs sous-agents ainsi qu'au profit des écrivains et compositeurs (CGI art. 93-1 ter et 93-1 quater). Les commissions ou droits d'auteurs perçus par ces catégories de contribuables demeurent des bénéfices non commerciaux (CE Plén. 27 nov. 1987, req. n° 49.581, Dr. fisc. 1988, c. 1164, concl. Martin Laprade ; RJF 1988, p. 16, pour un agent d'assurances. - CAA Paris, 9 oct. 1990, req. n° 895, RJF 1991, n° 290 pour des droits d'auteurs).

## **B. - Jurisprudence (renvoi)**

Il arrive que le juge procède à une déqualification de l'activité en cause, considérée comme non commerciale par le contribuable, alors qu'elle présente en réalité un caractère commercial.

Ces solutions ont déjà été examinées avec la catégorie des BIC (V. *supra*, § 3). Elles intéressent les personnes physiques qui exercent une activité non commerciale, soit à titre personnel, soit dans le cadre d'une société civile ; toutes ces personnes sont personnellement imposables à l'impôt sur le revenu, les associés l'étant sur la part de leurs bénéfices sociaux. Lorsque l'activité est déqualifiée, les premières sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC. Les sociétés civiles deviennent imposables à l'impôt sur les sociétés et leurs associés sont dès lors imposés dans la catégorie des revenus des capitaux mobiliers (V. *infra*, L'impôt sur les sociétés).

## **§ 6. - Les revenus fonciers**

C'est la seule catégorie de revenus patrimoniaux qui sera étudiée sous la rubrique de l'impôt sur le revenu.

### **A. - Dispositions légales.**

Bien que le texte de l'article 14 du CGI ne le précise pas, les revenus fonciers proviennent de la location d'immeubles nus.

Sont imposables à ce titre : les revenus afférents aux propriétés bâties, quelle que soit la destination des immeubles, - aux propriétés non bâties, y compris les terrains de carrières, - à la possession de parts de sociétés immobilières non passibles de l'impôt sur les sociétés - et d'actions ou de parts de sociétés immobilières de copropriété dotées de la transparence fiscale.

Les revenus des propriétés bâties ou non bâties qui sont rattachés à l'exercice d'une activité professionnelle ne sont pas imposables dans la catégorie des revenus fonciers, mais d'après les règles applicables à cette activité (BIC, BA ou BNC). C'est le cas, par exemple, des revenus des immeubles figurant à l'actif des entreprises industrielles ou commerciales (V. *infra*, Chapitre 2).

La location en meublé et la location d'un établissement industriel ou commercial muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation relèvent toujours de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux en application des articles 34 et 35 du CGI.

La sous-location des immeubles nus est source, en principe, de bénéfices non commerciaux.

Les contribuables qui se réservent la jouissance de l'habitation dont ils sont propriétaires (maison individuelle ou appartement), qu'il s'agisse d'une habitation principale ou d'une résidence secondaire, ne sont plus imposables, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1964, à raison du revenu en nature correspondant à la disposition de ces habitations (CGI, art. 15-II).

On ne reviendra pas sur la solution jurisprudentielle d'après laquelle les revenus foncières sont déqualifiés en BIC, lorsque le bailleur de l'immeuble nu participe aux résultats de l'entreprise locataire (V. supra § 3-B).

## **B. - Jurisprudence**

La catégorie des revenus foncières est très large. La jurisprudence a admis que l'administration était en droit d'imposer dans cette catégorie des recettes qui présentent pourtant un caractère exceptionnel, tels que le pas-de-porte ou la valeur des constructions et aménagements revenant sans indemnité au bailleur à l'expiration du bail.

1. - Le pas-de-porte ou droit d'entrée est une somme qui est versée par le locataire au propriétaire, en plus du loyer, généralement en une fois au moment de l'entrée en jouissance de locaux commerciaux.

Pour le locataire, cette somme peut s'analyser, selon les circonstances, soit comme un supplément de loyer, soit comme le prix d'acquisition d'un élément incorporel de son fonds de commerce, le critère de la distinction étant constitué par le caractère normal ou anormal du loyer (CE Ass. 5 juin 1970, req. n° 71.745, Rec. CE p. 384).

La jurisprudence a considéré jusqu'en 1978 que le pas-de-porte constituait pour le bailleur un simple supplément de loyer taxable dans la catégorie des revenus foncières. Le Conseil d'Etat a cependant apporté un important tempérament à cette jurisprudence en admettant que le pas-de-porte pouvait être qualifié d'indemnité non taxable, dans la mesure où il vient compenser l'abandon ou la perte par le bailleur d'un élément de son patrimoine, ou encore la dépréciation de la valeur des locaux loués (CE Plén. 24 févr. 1978, req. n° 97.347, Dr. fisc. 1978, c. 1558, concl. Rivière RJF 1978, n° 160). - Sur la question, V. Th. Schmidt, Jurisclasseur fiscal, Fasc. 84).

2. - L'imposition dans la catégorie des revenus foncières de la valeur représentative des constructions et aménagements revenant sans indemnité au propriétaire à l'expiration du bail soulève un problème d'importance.

Pour déterminer les cas dans lesquels les travaux effectués par le locataire peuvent être considérés comme un avantage en nature imposable au nom du propriétaire dans la catégorie des revenus foncières, on peut faire a priori une triple distinction : d'une part, suivant la nature des travaux effectués par le locataire, et d'autre part, suivant que les clauses du bail prévoient que les constructions ou améliorations deviendront la propriété du bailleur sans indemnité ou contre indemnité. En revanche, une autre distinction qui a été faite, suivant que les travaux sont imposés par le bailleur au locataire en vertu des clauses du bail ou qu'ils sont effectués spontanément par celui-ci, paraît avoir été abandonnée.

1°/ En ce qui concerne la nature des travaux effectués par le locataire, il a toujours été admis que les simples dépenses d'entretien ou de réparation ne

peuvent être considérées comme un avantage en nature susceptible d'être ajouté aux revenus fonciers du propriétaire.

Le problème de qualification ne se pose que pour les travaux qui, dans le cas général, constituent des dépenses amortissables : travaux de construction, de transformation, d'amélioration ou d'aménagement.

Encore faut-il distinguer pour ces derniers (travaux autres que ceux de construction), suivant qu'ils correspondent ou ne correspondent pas à des aménagements relevant de la catégorie des travaux de nature locative.

Dans le premier cas, ils ne peuvent être considérés comme un supplément de loyer, et cela, même s'ils reviennent gratuitement au propriétaire.

Dans le second cas, les sommes correspondant au coût de ces travaux sont considérées comme indissociables du loyer auquel elles doivent s'ajouter en conséquence pour l'imposition au nom du propriétaire dans la catégorie des revenus fonciers ; mais il n'en va ainsi qu'à la condition que les travaux lui reviennent gratuitement.

Tel est le sens de l'arrêt du Conseil d'Etat en date du 28 juillet 1993, req. n° 66.743, Dokhan (RJF 1993, n° 1310 ; DF 1994, c. 647, concl. Ph. Martin).

Dans cette affaire, la SCI propriétaire avait fait l'objet de deux redressements. Le premier, d'un montant de 197 224 francs, au titre de l'année 1978, concernait des agencements et installations réalisés par la société locataire à l'intérieur de l'immeuble qui lui avait été loué et que le vérificateur avait réintégré dans les revenus fonciers. Le Conseil d'Etat a considéré que ces travaux correspondaient seulement à des aménagements relevant de la catégorie des travaux de nature locative et qu'ils ne pouvaient donc être ajoutés aux revenus fonciers perçus par la SCI.

Le second redressement, effectué au titre de l'année 1975, pour un montant de 150 000 francs, visait la création de pistes d'accès à des pompes à essence. Le Conseil d'Etat a estimé que cette somme était indissociable des loyers et qu'elle devait donc s'ajouter pour l'imposition dans la catégorie des revenus fonciers.

2°/ Une seconde distinction doit être faite, suivant que le bail prévoit que les travaux deviennent la propriété du bailleur sans indemnité ou contre indemnité.

Lorsque le propriétaire acquiert les constructions et améliorations réalisées par le locataire moyennant indemnité, il est évident que la valeur des biens ainsi acquis ne peut être ajoutée à ses revenus fonciers. La seule question qui peut se poser concerne le cas où l'indemnité compensatrice serait inférieure à la valeur des constructions ou améliorations acquises par le propriétaire.

Au contraire, qu'ils aient été imposés au locataire par une clause du bail ou réalisés par lui de sa propre initiative, les travaux qui reviennent gratuitement au propriétaire sont considérés comme indissociables du loyer et doivent être compris par le propriétaire dans ses revenus fonciers.

La règle est d'application certaine dans le premier cas (celui des travaux imposés au locataire) depuis l'important arrêt d'Assemblée du 30 novembre 1973, req. n° 86.877 (Rec. Lebon, p. 681, concl. Delmas-Marsalet. - V. aussi: CE 16 sept. 1983, req. n° 26.992, RJF 1983, n° 1326 ; DF 1984, c. 23.361 ; 19 avril 1989, req. n° 42.759, RJF 1989, n° 690).

Elle est d'application également constante dans le second cas, depuis que le Conseil d'Etat a abandonné la solution différente qu'il avait retenue dans l'arrêt du 15 janvier 1975, req. n° 90.302 (V. infra 3°/). La plupart des précédents jurisprudentiels se rapportent, du reste, à l'hypothèse dans laquelle les travaux ne sont pas imposés au locataire et où le bail prévoit qu'ils feront retour gratuitement au propriétaire (CE 14 déc. 1977, req. n° 2267, RJF 1978, n° 48 ; DF 1978, c. 296. - 24 juill. 1981, req. n° 12.865, DF 1981, c. 2365, concl. Verny ; RJF 1981, n° 876. - 27 févr. 1984, req. n° 19.461, DF 1984, c. 1126, concl. Fouquet; RJF 1984, n° 457. - Plén. 6 janv. 1993, req. n° 63.844, Morisot, RJF 1993, n° 363. - 28 juill. 1993, req. n° 66.743, Dokhan, préc. - 28 juill. 1993, req. n° 52.596, Galimard, RJF 1993, n° 1362, concl. Loloum).

3°/ En revanche, il n'y a plus lieu de distinguer suivant que les travaux effectués par le locataire étaient imposés par une clause du bail ou qu'ils ont été réalisés spontanément par lui, pour déterminer les cas dans lesquels l'avantage en nature correspondant peut être imposé au nom du propriétaire.

Le Conseil d'Etat avait fait la distinction à une certaine époque, avec notamment un arrêt du 15 janvier 1975, req. n° 90.302, *DF* 1976, c. 1332, concl. Schmeltz; RJF 1975, n° 119 et p. 89, chron. Martin-Laprade).

Il ressortait de cette décision que l'abandon au bailleur, sans indemnité, des aménagements réalisés par le locataire, ne pouvait constituer un revenu foncier supplémentaire que dans l'éventualité où le bailleur obtenait de ce fait un loyer plus élevé d'un autre locataire, ou d'une manière plus générale une augmentation de la valeur vénale de l'immeuble.

Cette solution est abandonnée depuis 1977 (V. les arrêts cités *supra* de 1977 à 1993). On peut, du reste, le regretter, non seulement pour des motifs de simple justice, mais aussi pour des raisons d'ordre économique. Ainsi que le notait M. le Commissaire du Gouvernement Schmeltz, « l'avantage (constitué par le retour gratuit des améliorations) est purement virtuel... (lors de l'expiration du bail) et sa réalité n'apparaîtra que si le bien dont il s'agit est loué ultérieurement à un loyer plus élevé ou si, en cas de vente, un prix supérieur est obtenu par l'acheteur. Mais une différence future de loyer ou de prix de vente ne constitue pas un revenu foncier actuel » (concl. précit. sur CE 15 janv. 1975, req. n° 90.302).

Il est donc fatal que l'administration impose des revenus sans consistance matérielle. C'est ainsi que dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt du 28 juillet 1993, req. n° 66.743, Dokhan, la SCI n'avait retiré aucun avantage de la construction de la piste d'accès aux pompes à essence. Le loyer était toujours resté le même après l'abandon par le locataire de ces installations et trois ans plus tard, le nouvel occupant de l'immeuble les avait supprimées parce qu'elles s'étaient avérées sans intérêt commercial pour son exploitation commerciale. La valeur de ces installations a néanmoins été réintégrée dans les revenus fonciers de la SCI.

En adoptant la thèse pourtant inadmissible de l'administration, le Conseil d'Etat a consacré ainsi une notion de revenu purement virtuel, qui est non moins inadmissible.

La jurisprudence découlant de l'arrêt Dokhan du 28 juillet 1993 a néanmoins été confirmée et de manière encore plus contestable (CAA Bordeaux 2 mai 1995, req. n° 93 BX 226 CE 19 juin 1996, req. n° 170.768, Dagut, (non admission du pourvoi).

L'affaire Dagut illustre parfaitement les effets pervers qu'entraîne l'application des nouvelles règles jurisprudentielles.

Les travaux avaient été effectués en 1981-1982. Le vérificateur avait évalué à plus de 2.500.000 Frs l'avantage en nature en résultant. Ce chiffre ne résultait pas seulement d'évaluations non justifiées quant à la nature des travaux. A supposer que les redressements fussent fondés dans leur principe, le vérificateur aurait dû appliquer un coefficient de vétusté pour évaluer, en 1987, des travaux réalisés par le locataire en 1981-1982. Il a, au contraire, appliqué au coût des travaux un coefficient de majoration dit "d'érosion monétaire", destiné à prendre en compte le temps écoulé entre l'année d'inscription des travaux au bilan de la société locataire (1981-1982) et l'année de l'expiration du bail (1987), pour dégager, en quelque sorte, une plus-value qui aurait été réalisée par le propriétaire.

L'intéressé a été assujetti au titre de l'année 1987, à raison des seuls revenus fonciers, à un supplément d'impôt sur le revenu s'élevant à plus de 1.325.000 Frs. Les loyers avaient été fixés à 120.000 Frs par an en 1979. Par le jeu des révisions légales tous les trois ans, ce loyer s'élevait à 198.264 Frs en 1987 et il restait fixé à 229.065 Frs en 1995 (chiffres HT).

Le caractère aberrant de cette situation a complètement échappé au juge et la Cour Administrative d'Appel, en particulier, a même refusé de prononcer une expertise...



## Sous-Section 2

### L'impôt sur les sociétés

L'impôt sur les sociétés, qui a été créé en 1948, est, après la TVA, la CSG et l'impôt sur le revenu, l'impôt dont le rendement est le plus élevé.

En 1999, sur un total de 2 351 103 entreprises relevant du régime des BIC, 1.005.561 étaient assujetties à l'impôt sur les sociétés, dont 651.318 suivant le régime du réel normal, et 354.243 suivant le régime du réel simplifié (Annuaire statistique de la DGI 1999, p. 106).

Selon les données relatives aux exercices clos en 1998, plus des deux tiers de l'IS sont acquittés par 2% des sociétés. Les entreprises réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 100 millions de francs représentent 2,2% de l'ensemble des entreprises passibles de l'IS, mais contribuent pour 73% à la valeur ajoutée produite et pour 68% à l'IS acquitté. Plus de 80% de l'IS proviennent de quatre secteurs. Les industries manufacturières, qui représentent 12% de la population totale, acquittent 24% de l'IS. Viennent ensuite les services aux entreprises et aux particuliers (22%), les activités financières (20%) et le commerce (16%) (Les notes bleues de Bercy, janvier 2001, n° 199, p. 7).

L'impôt qui est désigné sous le nom d' « impôt sur les sociétés » s'applique aux sociétés de capitaux et à des personnes morales qui leur sont fiscalement assimilées. Il est établi sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés, quelle que soit l'affectation qui leur est donnée par la société (mise en réserve, distribution, report à nouveau, etc.).

Il ne faut pas confondre l'impôt sur les sociétés et « l'impôt de distribution » qui ne correspond pas à une imposition ayant cette dénomination légale, mais sert seulement à désigner le prélèvement qui est effectué sur les bénéfices distribués. Lorsque les bénéfices, déjà amputés de l'impôt sur les sociétés, sont distribués aux associés, ces derniers sont imposables personnellement sur ces bénéfices à l'impôt sur le revenu dans la catégorie de revenus de capitaux mobiliers ou à l'impôt sur les sociétés, s'il s'agit d'associés qui sont assujettis eux-mêmes à cet impôt.

Les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés sont soumises, en outre, au paiement d'une imposition forfaitaire annuelle (IFA) qui constitue une imposition distincte de l'impôt sur les sociétés, mais peut s'imputer sur le montant de celui-ci (V. infra, Chapitre 2, Sect. 1) ainsi qu'à des contributions additionnelles assises sur l'IS lui-même (contribution additionnelle de 6% en 2001; et pour les entreprises les plus importantes dont l'IS excède 5.000.000 de francs, contribution sociale de 3,3%).

#### A. - Dispositions législatives

Les dispositions concernant l'impôt sur les sociétés sont codifiées aux articles 205 et s. du CGI.

En vertu du principe posé à l'article 209-1 du CGI, l'impôt sur les sociétés est établi sur des bénéfices qui sont déterminés de la même manière que les bénéfices industriels ou commerciaux soumis à l'impôt sur le revenu suivant le régime du bénéfice réel (normal ou simplifié), et cela, quel que soit l'objet de la société, même si celle-ci exerce une activité libérale (par ex. cabinet d'expertise comptable) ou exploite un domaine agricole. Autrement dit l'impôt sur les sociétés est toujours établi suivant les règles de détermination des BIC.

La règle est d'application très générale. C'est ainsi que lorsqu'une société soumise à l'impôt sur les sociétés est associée d'une société de personnes ou d'un groupement d'intérêt économique, la quote-part de bénéfices lui revenant est déterminée selon les règles applicables à l'impôt sur les sociétés, et donc comme en matière de BIC (CGI art. 238 bis K), alors qu'en principe le bénéfice social à répartir entre les associés est déterminé selon les règles propres à la catégorie de bénéfices ou de revenus correspondant à l'activité de la société de personnes (BIC, bénéfices agricoles, BNC, revenus fonciers ou mobiliers).

## **B. - Jurisprudence**

Aux termes de l'article 205 du CGI, l'impôt sur les sociétés s'applique aux sociétés et aux « autres personnes morales désignées à l'article 206 ».

L'article 206-1 vise non seulement des sociétés de droit privé et des organismes de droit public, mais encore « toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ».

Aux termes de l'article 207 -1 -5° bis, sont exonérés de l'impôt sur les sociétés « *les organismes sans but lucratif mentionnés au 1° du 7 de l'article 261, pour les opérations à raison desquelles ils sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée* »...

Une personne morale peut avoir un but non-lucratif au regard du droit commun et être parfaitement en règle avec le statut associatif et réaliser néanmoins des opérations de caractère lucratif au sens du droit fiscal.

Cette interprétation a permis au Conseil d'Etat d'imposer notamment à l'impôt sur les sociétés, dans certaines conditions, les associations qui n'ont cessé de proliférer depuis 40 ans.

La théorie qu'il a élaborée a été désignée sous l'appellation de « doctrine des œuvres ».

### **1. La doctrine des œuvres.**

Les bases de cette doctrine ont été définies dans l' arrêt d'assemblée du 30 novembre 1973, Association Saint-Luc, req. n° 85.586. Il s'agissait

d'une association constituée, en 1960, sous le régime de la loi de 1901, entre des religieuses. Elle avait pour objet la gestion d'une clinique privée ; grâce à un important effort d'investissement, elle en avait assuré un développement assez remarquable, portant sa capacité d'accueil de 10 à plus de 100 lits entre 1960 et 1968, principalement dans le domaine de la chirurgie et de la maternité.

Le Conseil d'Etat a relevé que l'association employait pour partie dans son personnel les membres d'une communauté religieuse féminine « qui ne percevaient que des indemnités inférieures à la rémunération normale de leurs emplois ». Mais il a constaté que cette association accomplissait les mêmes actes et les mêmes prestations que dans les cliniques à caractère lucratif de la région et à des prix similaires, qu'elle n'offrait pas de manière générale de prix plus favorables à des catégories sociales défavorisées, que, notamment, elle s'était abstenue de passer des conventions avec les autorités publiques en vue des soins à donner aux patients bénéficiaires de l'aide sociale et que, si elle avait réinvesti l'intégralité de ses bénéfices dans l'augmentation du nombre des lits de la clinique, ce développement, qui avait surtout porté sur les services de maternité et de chirurgie, « ne s'était pas effectué dans des secteurs de la santé qui seraient moins bien couverts par les autres établissements sanitaires de la région ». Il en a déduit que l'association « devait être regardée comme ayant exploité la clinique dans des conditions qui ne répondent pas au critère du caractère non lucratif » et que, par suite, elle était redevable de l'impôt sur les sociétés et des taxes sur le chiffre d'affaires en raison de l'ensemble des opérations se rattachant à l'exploitation de la clinique (Ass. 30 nov. 1973, req. n° 85.586, DF 1974, c. 531, concl. Delmas-Marsalet ; Rec. Lebon, p. 685).

Le commissaire du Gouvernement avait fait remarquer que l'on ne pouvait... « privilégier des groupements dont la gestion, pour bénévole et désintéressée qu'elle soit, n'apporterait aux usagers ou à la collectivité d'autres avantages que ceux qu'ils peuvent retirer du marché et profiterait, en réalité, à l'institution elle-même prise en tant que puissance dont la capacité concurrentielle se trouverait accrue par l'effet d'une accumulation affranchie d'impôt.. Ce serait là recréer une nouvelle main- morte sans profit réel pour la collectivité ». Il proposait au Conseil d'Etat d'adopter « un nouveau critère » en déclarant: « qu'est-ce, en effet, qui peut être moins lucratif dans la société actuelle, que de pallier les insuffisances de l'économie de marché, que ce soit en fournissant, dans des conditions alors nécessairement désintéressées, des services qui ne sont pas assurés par le marché, faute d'être rentables, ou que ce soit en pourvoyant aux besoins de ceux que le marché délaisse parce que leurs ressources trop modestes n'en font pas des clients intéressants »...

C'est en quelque sorte un retour aux sources de l'institution associative qu'effectue le juge de l'impôt, lorsque non seulement il exige un désintéressement complet des dirigeants des organismes à but non-lucratif, mais qu'il retient encore le critère de l'utilité sociale (« celui qu'on peut tirer de la couverture de besoins qui ne sont pas normalement ou suffisamment pris en compte par le marché ») pour réserver le bénéfice de certaines

exonérations aux organismes qui rendent des services que ne fournissent pas les établissements similaires à but lucratif (Comp. pour un centre de soins infirmiers à domicile qui exerce son activité essentiellement au profit de personnes âgées aux revenus modestes et dont le caractère désintéressé est reconnu (CAA Nancy 5 mars 1991, req. n° 89.806, DF 1991, c. 1331 ; RJF 1991, p. 811).

En 1993, le Conseil d'Etat résumait sa doctrine de la manière suivante : « pour apprécier le caractère lucratif ainsi exigé par ces dispositions (art. 206-1 et 207-1-5° bis), il appartient au juge de l'impôt de rechercher à la fois si la personne morale qui conteste son assujettissement à l'impôt sur les sociétés exerce son activité dans des conditions différentes de celles des entreprises commerciales, notamment quant à la couverture des besoins qui sont pas normalement ou suffisamment pris en compte par ces dernières, quant aux prix pratiqués et au public accueilli, et si la gestion est désintéressée.. ; » (CE 13 déc. 1993, req. n° 115.097, Assoc. Clinique Saint-Martin-la -Forêt, Dr. fisc. 1994, c. 435, concl. Loloum ; RJF 1994, n° 131).

Cette jurisprudence a reçu de multiples applications. Le Conseil d'Etat a considéré, par exemple, que se livraient à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, au sens fiscal du terme :

- une association interentreprises de fon-nation professionnelle, dès lors qu'elle offre des prestations de même nature que celles qui pourraient être fournies par les entreprises commerciales, alors même qu'elle ne ferait aucune publicité, qu'elle n'aurait pas pour objet propre de réaliser des excédents et que ses dirigeants ne bénéficiaient d'aucune rémunération (CE 15 avril 1991, req. n° 77.075, DF 1993, c. 722, concl. Ph. Martin) ;

- une fondation reconnue d'utilité publique, dès lors qu'elle exploite dans les mêmes conditions de tarifs qu'une entreprise commerciale un laboratoire d'analyses de biologie médicale, bien qu'elle affecte les bénéfices qu'elle en retire au financement des actions humanitaires et philanthropiques prévus par ses statuts, (CAA Lyon Plén. 30 déc. 1992, Fondation Marcel Mérieux, RJF 1993, n° 331. - Rejet du pourvoi : CE 20 juin 1997, req. n° 145.610, RJF 1997, n° 772 ; BDCF 1997/4, concl. Loloum) ;

- une association reconnue d'utilité publique qui a pour objet l'amélioration et la reconstitution des races de chiens, dès lors qu'elle fournit des prestations de services dans des conditions analogues à celles d'une entreprise de nature commerciale, bien qu'elle assure par la tenue du livre généalogique canin une mission de service public (CAA Paris, 27 mai 1993, req. n° 92.519, RJF 1993, n° 1286) ;

- une association qui, en sus de son activité d'enseignement supérieur des sciences économiques et commerciales, réalise des opérations de formation permanente de responsables d'entreprises ainsi que des travaux d'études au bénéfice de diverses collectivités, dès lors qu'elle n'assure pas la couverture de besoins insusceptibles d'être couverts par le marché, - que ses tarifs ne sont pas plus avantageux que ceux du secteur concurrentiel, - et

qu'elle recourt à la publicité (CAA Paris, 18 juill. 1995, req. n° 94-534, Association Groupe ESSEC, *RJF* 1995, n° 1359 ; *BDCF* 1995, n° 20, concl. D. Brin ; *Dr. fisc.* 1995, c. 2420).

On comprend encore mieux, dès lors, que l'administration, approuvée par le juge, s'applique à dépister et à imposer les fausses associations :

- par exemple, celle qui, sous le couvert d'un but religieux, tire la plus grande part de ses ressources de l'édition et de la diffusion d'une revue destinée à exposer la doctrine du révérend Moon et procède à une recherche permanente d'excédents de recettes (CAA Paris, 28 mars 1991, req. n° 1334, *RJF* 1991, p. 475) ;

- une association se rattachant à l'Eglise de scientologie qui procède à une recherche permanente d'excédents de recettes, en pratiquant notamment des tarifs supérieurs au coût de revient des prestations, qui s'est livrée, à cet effet, à une propagande faisant un large appel aux méthodes de publicité commerciale, nonobstant l'objet religieux des prestations fournies et sans que puisse y faire obstacle le versement de dons par les adhérents, et qui facture spécifiquement à ceux-ci des prestations à but religieux (confessions et auditions), une telle exploitation constituant l'exercice d'une activité économique au sens des dispositions des articles 256 et 256 A du CGI (CAA Nantes, 18 nov. 1992, req. n° 90-497, *RJF* 1993, n° 636) ;

- l'association qui, ayant pour objet l'exploitation d'un camping, pratique des tarifs supérieurs à ceux autorisés et reverse l'intégralité de ses excédents d'exploitation à une société en nom collectif constituée entre les épouses du président et du trésorier de l'association (CE 19 juin 1991, req. n° 60.976, *DF* 1991, c. 1945, concl. Arrighi de Casanova ; *RJF* 1991, p. 633).

- une association qui, ayant pour objet l'organisation en France de stages linguistiques à l'intention de jeunes étrangers, a effectué de nombreux virements sur le compte bancaire de son directeur en titre et seul gestionnaire de fait, a pris en charge des remboursements d'emprunts contractés par celui-ci personnellement ou par des SCI dont il est l'associé ou la caution, ainsi que la plupart de ses dépenses de train de vie ; ces avantages ne sont pas considérés comme compatibles avec une gestion désintéressée, même si, de son côté, le dirigeant de l'association, notamment en exerçant des fonctions directoriales, sans percevoir, à ce titre, aucun salaire, et en mettant, sans exiger aucun loyer, deux immeubles à la disposition de l'association, a consenti à celle-ci d'autres avantages (Cons. d'Et. 10 avril 1992, req. n° 77.318, *DF* 1992, c. 2097, concl. Ph. Martin ; *RJF* 1992, n° 792).

Le Conseil d'Etat n'admet pas la confusion des genres. - Sur la question, V. l'étude de M. Th. Guillois, Organismes sans but lucratif : la question du lien entre la TVA, l'IS et la taxe professionnelle, *Dr. fisc.* 1996, n° 40, p. 1208 et s.

On notera que la Cour de cassation retient des solutions qui s'inspirent des mêmes préoccupations que celles du juge administratif de l'impôt lorsqu'il s'agit de l'application d'un texte de droit fiscal.

Le régime préférentiel prévu à l'article 710 du CGI du fait de l'affectation d'un immeuble à l'habitation est exclu au cas où cette affectation revêt le caractère d'une exploitation commerciale ou professionnelle ce qui implique le caractère lucratif de l'activité exercée. Mais le caractère non-lucratif ne résulte pas nécessairement de la forme juridique de l'entreprise, du but officiellement poursuivi, des motivations ou du désintéressement de ses promoteurs. Une SCI qui a acquis un immeuble en s'engageant à l'affecter à l'habitation pendant trois ans, ne remplit pas la condition exigée par l'article 710, dès lors que l'activité de l'association à laquelle l'immeuble a été loué, consistant en la location de chambres à des étudiants, ne présente pas un caractère désintéressé, parce que les prix de pension pratiqués, compte tenu des prestations offertes en contrepartie, sont largement supérieurs aux prix pratiqués en cité universitaire et sont comparables aux loyers de chambres meublées et de studios loués par les particuliers (Com. 13 févr. 1996, SCI de la Place du Pré, RJF 1996, n° 829).

## 2. Le nouveau régime d'imposition des organismes à but non-lucratif.

A la suite du rapport de M. Goulard au Premier ministre, sur le régime fiscal des associations, rendu public le 10 mars 1998 (Dr. fisc. n° 1998, p. 415), un nouveau régime d'imposition des organismes à but non lucratif, et notamment des associations de la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901, a été défini par des instructions de la DGI (Service de la législation fiscale) du 15 septembre 1998 et du 16 février 1999 (Dr. fisc. 1998. II. 12076 et 1999. II. 12163).

La doctrine administrative a été consacrée partiellement par la loi de finances pour 2000 n° 99-1172 du 30 décembre 1999; l'article 15 de la loi a complété les articles 206 et 261 du CGI (ce dernier concernant la TVA).

L'administration indique dans son instruction du 15 septembre 1998 que, compte tenu de l'évolution du secteur associatif et de la jurisprudence, les critères, désignés sous le vocable de "doctrine des oeuvres", précédemment utilisés pour caractériser le non-assujettissement des associations aux impôts commerciaux de droit commun (TVA, impôt sur les sociétés et taxe professionnelle) sont abandonnés, ce qui est excessif.

Elle définit ensuite les nouveaux critères qu'il convient de prendre en compte pour apprécier si une association peut ne pas être soumise à ces impôts. A cette fin, il convient de procéder à l'analyse suivante : - 1°/ examiner si la gestion de l'organisme est désintéressée; si la gestion est intéressée, l'organisme est nécessairement soumis aux impôts commerciaux; - 2°/ si la gestion est désintéressée; il y a lieu d'examiner si l'organisme concurrence le secteur commercial; s'il ne concurrence pas le secteur commercial et que sa gestion est désintéressée, l'organisme n'est pas imposable; - 3°/ s'il concurrence le secteur commercial, il convient de rechercher si l'organisme exerce son activité selon des modalités de gestion

similaires à celles des entreprises commerciales.

Pour cela, quatre éléments doivent être pris en compte, mais leur importance dans l'appréciation de la "commercialité" n'est pas la même. Il convient de prendre en considération dans l'ordre décroissant, le "produit" proposé par l'organisme, le public qui est visé, les prix qu'il pratique et la publicité qu'il fait. Ce n'est que s'il exerce son activité selon des méthodes similaires à celles des entreprises commerciales, qu'il est soumis aux impôts commerciaux de droit commun.

Les associations qui exercent leur activité au profit d'entreprises sont, dans tous les cas, imposables aux impôts commerciaux.

Des exonérations propres à chaque impôt sont prévues par la loi. C'est ainsi qu'à partir de 2000, les associations sont exonérées des impôts commerciaux lorsque trois conditions sont réunies : -leur gestion doit être désintéressée, - leurs activités non lucratives doivent rester significativement prépondérantes; - le montant des recettes d'exploitation provenant de leurs activités lucratives et encaissées au cours de l'année civile ne doit pas excéder 250.000 Frs. La DGI a commenté les dispositions de l'article 15 de la loi de finances pour 2000 dans une instruction du 30 octobre 2000 (Dr. fisc. 2000. II. 12527).

Il n'est pas certain qu'avec la nouvelle doctrine résultant du rapport Goulard et des instructions de l'administration du 15 septembre 1998 et du 16 février 1999, l'on soit passé d'un critère de l'« utilité sociale » qui serait assez subjectif à un critère économique objectif. Il est indiqué parfois dans les commentaires d'arrêts que le critère de l'utilité sociale ne sera désormais utilisé qu'à titre subsidiaire (DF 2000, p. 347). Rien n'est moins sûr. C'est sous ces réserves qu'il y a lieu de rappeler les premières applications de nouveaux critères qui ont été faites par le Conseil d'Etat depuis l'arrêt de Section du 1<sup>er</sup> octobre 1999, Association Jeune France.

Il s'agit, dans cette affaire, d'une association qui exploite une patinoire, fréquentée notamment par des jeunes issus des milieux défavorisés. Le Conseil d'Etat a jugé qu'il résulte des dispositions de l'article 261-7-1°-b que les associations qui poursuivent un objet social ou philanthropique, sont exonérées de TVA dès lors, d'une part, que leur gestion présente un caractère désintéressé, et d'autre part, que les services qu'elles rendent ne sont pas offerts en concurrence dans la même zone géographique d'attraction avec ceux proposés au même public par des entreprises commerciales exerçant une activité identique. Même dans le cas où l'association intervient dans un domaine d'activité et dans un secteur géographique où existent des entreprises commerciales, l'exonération de TVA lui est acquise si elle exerce son activité dans des conditions différentes de celles des entreprises commerciales, soit en répondant à certains besoins insuffisamment satisfaits par le marché, soit en s'adressant à un public qui ne peut normalement accéder aux services offerts par les entreprises commerciales, notamment en pratiquant des prix inférieurs à ceux du secteur concurrentiel et à tout le moins des tarifs modulés en

fonction de la situation des bénéficiaires. Elle ne doit pas toutefois recourir à des méthodes commerciales excédant les besoins de l'information du public sur les services qu'elle offre (CE Sect. 1<sup>er</sup> oct. 1999, req. n° 170.289, Association Jeune France, RJF 1999, p. 823, chron. Mignon, Dr. fisc. 2000, c. 106, concl. Courtial).

Une solution analogue concerne une association constituée en vue de promouvoir une action de défense des citoyens et des administrés, qui a pour activité de diffuser des ouvrages de doctrine, de publier un journal, d'organiser des réunions publiques et d'assister ceux de ses membres confrontés à des difficultés particulières par des interventions écrites auprès des administrations ou des organismes sociaux, voire par des avances financières. Elle est exonérée de TVA, dès lors que sa gestion est désintéressée et que son activité est exercée dans des conditions différentes de celles d'une entreprise commerciale (CE 3 déc. 1999, req. n° 133.291, Assoc. L'Alliage Recours, DF 2000, c. 813, concl. Goulard ; RJF 2000, n° 35).

Il est difficile d'affirmer que le Conseil d'Etat a abandonné les critères de l'utilité sociale. Par ailleurs, on peut se demander s'il n'a pas adopté un critère supplémentaire tiré de « l'utilité économique » même s'il n'utilise pas formellement l'expression.

Il a jugé ainsi qu'une association qui cherche à promouvoir les vins français, notamment à l'occasion d'une foire annuelle, par l'organisation de concours dont les lauréats, sélectionnés par des jurys, reçoivent des médailles, et qui ne se livre pas à des opérations commerciales, telle la vente de vins, ne poursuit pas un objet qui serait par nature commercial et lucratif. Le Conseil d'Etat retient encore le fait qu'il ne résulte pas de l'instruction que des services analogues à ceux dispensés par l'association aient été offerts, dans la même zone géographique d'attraction, par une entreprise commerciale et que si l'activité de l'association devait être considérée comme entrant en concurrence avec celle des entreprises de négoce de vins, son activité s'exerce cependant dans des conditions différentes de celles de ces entreprises (CE 1<sup>er</sup> mars 2000, req. n° 197.584, Association Foire nationale des vins, Dr. fisc. 2000, c. 732, concl. Arrighi de Casanova ; RJF 2000, n° 465).



### **Sous-Section 3**

#### **La taxe sur la valeur ajoutée (TVA).**

On examinera successivement les grandes catégories d'opérations imposables avant de rappeler les exonérations qui restent assez nombreuses dans ce domaine, malgré l'extension du champ d'application de la TVA qui a été réalisée par la loi n° 78-1240 du 29 décembre 1978 et par les textes qui l'ont complétée, notamment les lois de finances pour 1983 et pour 1991 concernant le secteur des professions libérales.

#### **§ 1. - Opérations imposables**

Il faut distinguer, d'une part, les opérations qui sont obligatoirement imposables à la TVA, et d'autre part, celles qui ne le sont que sur option.

##### **A. - Opérations obligatoirement imposables**

Une nouvelle distinction doit être faite pour les opérations qui sont obligatoirement imposables à la TVA. Il peut s'agir, soit d'opérations qui sont imposables par nature, parce qu'elles relèvent d'une activité économique et qu'elles sont effectuées par un assujetti, soit d'opérations qui sont imposables en vertu d'une disposition expresse de la loi.

##### **1. - Opérations imposables par nature**

Le cas des opérations imposables par nature est visé au **I de l'article 256 du CGI**. Ce texte soumet à la TVA « *les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel* ».

Il doit être complété par les dispositions de l'**article 256 A**, qui précisent que « *sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités mentionnées au cinquième alinéa, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention* ».

Les activités économiques visées au cinquième alinéa « *se définissent comme toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées...* ».

Cette définition appelle trois séries de précisions concernant la distinction entre les livraisons de biens et les prestations de services », --- la notion d'activité économique effectuée à titre onéreux --- et la notion d'assujetti en tant que tel. Des précisions complémentaires doivent être apportées sur la notion d'activité effectuée de manière indépendante et sur le cas particulier des personnes publiques.

a/ La distinction entre livraisons de biens et prestations de services.

- La **livraison d'un bien meuble corporel** s'entend du transfert de la propriété de ce bien même s'il est opéré en vertu d'une réquisition de l'autorité publique (CGI art. 256-II). Le contrat translatif de propriété le plus courant est le contrat de vente. Au sens de l'article 256-II, les livraisons de biens meubles corporels s'identifient donc en premier lieu aux ventes portant sur de tels biens. L'électricité, le gaz, la chaleur, le froid et les biens similaires sont considérés comme des biens meubles corporels.

L'article 256-II considère également comme livraisons de biens : --- d'une part, la remise matérielle d'un bien meuble corporel en vertu d'un contrat qui prévoit la location de ce bien pendant une certaine période ou sa vente à tempérament et qui est assorti d'une clause selon laquelle la propriété de ce bien est normalement acquise au détenteur ou à ses ayants-droit, au plus tard lors du paiement de la dernière échéance --- et, d'autre part, la remise matérielle d'un bien meuble corporel en vertu d'un contrat de vente qui comporte une clause de réserve de propriété.

Les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles demeurent soumises à la TVA dans les conditions spéciales précisées à l'article 257- 7° du CGI.

- En application du IV de l'article 256, les opérations autres que celles qui sont définies au II sont considérées comme des prestations de services. C'est notamment le cas de la cession ou de la concession de biens meubles incorporels (droits, brevets), les locations de biens meubles ou immeubles, les transports de personnes et de marchandises, les travaux immobiliers, les ventes à consommer sur place de produits alimentaires ou de boissons, les opérations de commission et de courtage, les opérations portant sur les actions et les parts de sociétés, les travaux à façon, les travaux d'étude, de recherche et d'expertise et, d'une manière générale, de toutes les activités autres que salariées.

b/ La notion d'activité économique exercée à titre onéreux.

1° Les livraisons de bien meubles corporel et les prestations de services auxquelles s'applique la TVA sont celles **qui relèvent d'une activité économique.**

Le champ d'application de la TVA n'englobe pas seulement toutes les activités de nature industrielle ou commerciale qui étaient déjà soumises à la TVA sous le régime en vigueur avant le 1<sup>er</sup> janvier 1979. Les activités libérales se situent désormais dans le champ d'application de la TVA, quelles que soient leurs modalités d'exécution ou la forme juridique sous laquelle elles sont exercées. Certaines activités libérales sont cependant expressément exonérées de la TVA (secteur médical et paramédical... ).

Les activités agricoles entrent également dans le champ d'application de la TVA, de même que les activités extractives et les activités civiles,

telles que la location de terrains nus ou d'immeubles non aménagés. Les activités civiles ne peuvent échapper au paiement de la TVA que dans la mesure où elles bénéficient d'une exonération expresse (ce qui est le cas, par exemple, de certaines locations d'immeubles nus).

D'une manière générale, est considérée comme activité économique celle qui comporte l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

La CJCE a jugé cependant que ne constituaient pas une « activité économique » au sens de la 6<sup>e</sup> directive du 17 mai 1977 :

- la prise de participation d'une société holding dans d'autres entreprises sans immixtion dans la gestion de ces entreprises (Plén. 22 juin 1993, aff. 333/91, SA Satam, RJF 1993, n° 986 et p. 548, concl. Van Gerven et p. 891, chron. Goulard),

- une activité qui consiste dans l'achat et la vente d'actions et d'autres titres par un trustee dans le cadre de la gestion des biens d'un trust caritatif (20 juin 1996, aff. 155/94, Wellcome Trust, RJF 1996, n° 1111),

- la simple acquisition et la simple détention d'obligations (6 févr. 1997, aff. 80/95, Hamas, RJF 1997, n° 407, concl. Fennelly).

Elle a décidé, par ailleurs, que le trafic de stupéfiants, c'est-à-dire la livraison illégale de ces produits effectuée à titre onéreux n'est pas passible de la TVA, les stupéfiants devant être considérés hors circuit économique (CJCE, 5 Juill. 1988, Mol, aff. n° 269/86, Dr. fisc. 1989, c. 514, note Kornprobst ; RJF 1989, n° 532).

Mais toutes les activités illicites ne sont pas exclues, par principe, de la catégorie des activités économiques, ainsi que le révèle la jurisprudence de la CJCE. L'exploitation illégale d'un jeu de hasard, en l'espèce la roulette, entre dans le champ d'application de la 6<sup>e</sup> directive; mais en vertu de l'article 13 B f de cette directive, un Etat membre ne peut soumettre cette activité à la TVA alors que l'activité correspondante effectuée par un casino public agréé bénéficie d'une exonération (CJCE 11 juin 1998, aff. 283/95, Fischer, RJF 1998, n° 1232). - La livraison de parfums de contrefaçon est soumise à la TVA (CJCE, 28 mai 1998, aff. 3/97 Goodwin, RJF 1998, n° 1233). La location d'un emplacement utilisé pour la vente de stupéfiants, ce qui peut rendre la location illicite, entre néanmoins dans le champ d'application de la 6<sup>e</sup> directive, dès lors qu'en cas de non-assujettissement, il serait porté atteinte au principe de neutralité fiscale du système de TVA (CJCE Plén. 29 juin 1999, aff. 158/98, Coffee Shop, RJF 1999, n° 1314).

Le Conseil d'Etat a considéré lui-même que l'activité de proxénète est passible de la TVA (CE 10 déc. 1999, req. n° 181.177, Lescot, RJF 2000, n° 237; BDCF 2/2000, concl. Arrighi de Casanova (sol. implicite).

2° Les opérations relevant des activités économiques doivent être **effectuées à titre onéreux**, qu'il s'agisse de livraisons de biens meubles corporels ou de prestations de services. Les opérations effectuées à titre onéreux s'entendent de celles qui comportent la fourniture par l'acquéreur du bien ou le bénéficiaire du service d'une « **contrepartie** », quelle qu'en soit la nature ou la valeur. La TVA s'applique à toutes les livraisons de biens et prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti, quels qu'en soient les buts ou les résultats ; peu importe, à cet égard, que les opérations soient effectuées ou non dans un but lucratif ou spéculatif ou qu'elles se traduisent par un bénéfice ou une perte. Il s'ensuit notamment que ces opérations sont imposables à la TVA, même si elles sont effectuées « à prix coûtant ».

La jurisprudence relative aux actions collectives menées par les organismes professionnels et aux subventions permet de préciser la notion de prestations de services « effectuées à titre onéreux ».

- Sous le régime antérieur, la notion « d'affaires », au sens de l'article 256 ancien du CGI, était considérée comme incluant les **actions collectives**.

La Cour de Justice des Communautés Européennes, saisie par voie de question préjudicielle de l'interprétation du paragraphe 1 de l'article 2 de la 6<sup>e</sup> directive CEE du 17 mai 1977 qui soumet à la TVA « *les prestations de services, effectuées à titre onéreux* » a jugé que cette « *notion ... suppose l'existence d'un lien **direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue*** » (8 mars 1988, n° 102/86, Apple and Pear, *RJF* 1988, p. 538 ; 23 nov. 1988, n. 230/87, *RJF* 1989, p. 161). Elle en a déduit qu'un organisme qui, dans sa mission de défense des intérêts communs des producteurs de pommes et de poires, réalise des opérations de publicité collective et perçoit une taxe annuelle pour subvenir à ses frais, n'effectue pas de prestations de services à titre onéreux, au sens du texte susvisé.

Le Conseil d'Etat a entériné cette nouvelle définition des « prestations de services effectuées à titre onéreux » dans un arrêt du 9 mai 1990, req. n° 82.611, Comité économique agricole des producteurs de plants de pommes de terre de la région Nord de la France (*RJF* 1990, p. 418, concl. Fouquet).

Un service n'est pas taxable en l'absence d'un lien direct entre celui qui fournit le service et son bénéficiaire.

Ce lien n'existe que si deux conditions sont remplies : --- d'une part, le service doit être rendu directement à un bénéficiaire déterminé ; il doit être nettement individualisé ou individualisable ; --- d'autre part, il doit exister une « relation nécessaire » entre le niveau des avantages retirés par le bénéficiaire des services qui lui sont rendus et la contre-valeur qu'il verse au prestataire (étant entendu que cette relation n'est pas obligatoirement une relation d'équivalence objective : concl. Fouquet préc.).

Ainsi s'explique la solution nouvelle retenue par le Conseil d'Etat, suivant laquelle les actions menées par un organisme professionnel dans

l'intérêt général d'un secteur professionnel ne constituent pas des prestations de services rendues aux agents économiques de ce secteur (CE Sect., 6 juill. 1990, req. n° 88.224, Comité pour le développement industriel et agricole du Choletais, RJF 1990, p. 543, concl. Racine. - 17 mars 1993, req. n° 73.272, Groupement pour le développement de la coiffure, RJF 1993, n° 640, concl. Arrighi de Casanova. - 5 janv. 1994, req. n° 73.875, UAP, RJF 1994, n° 249, et p. 131, chron. Goulard ; DF 1994, c. 2154).

Dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt du 6 juillet 1990, il s'agissait d'un comité de développement économique local, créé sous la forme d'une association à l'initiative de personnes publiques, et qui avait pour objet la promotion économique d'une région, par la recherche d'activités nouvelles, l'accueil des entreprises, l'aide aux communes ayant une zone industrielle et l'information sur la région. Les ressources financières du comité, qui ne facturait pas ses services aux entreprises et aux communes, provenaient exclusivement des subventions qui lui étaient versées par une ville et par une chambre de commerce et d'industrie. Ces subventions, fixées globalement en fonction des perspectives générales d'action du comité, ne correspondaient pas à des prestations de services individualisées au profit de la ville et de la chambre de commerce ; elles étaient sans relation nécessaire avec les avantages immédiats que ces derniers pouvaient retirer des actions du comité ; en l'absence d'un lien direct entre le montant des contributions versées au comité et les opérations qu'il réalisait, ce dernier n'effectuait donc pas à ce titre des prestations à titre onéreux qui étaient passibles de la TVA à raison des subventions perçues (CE Section 6 juillet 1990, Comité pour le développement industriel et agricole du Choletais (préc.).

Le Conseil d'Etat a jugé encore que ne peut être regardé comme effectuant des prestations de services à titre onéreux au sens des dispositions de l'article 256 du CGI,

- un groupement qui organise des campagnes publicitaires en faveur de l'ensemble de la profession, à défaut de lien direct entre le montant des contributions (déterminées globalement suivant un pourcentage du chiffre d'affaires) versées par les adhérents à ce groupement et les opérations menées par celui-ci (CE 17 mars 1993, req. n° 73.272, Groupement pour le développement de la coiffure, préc.) ;

- une association interprofessionnelle pour l'emploi dans le commerce et l'industrie qui a pour objet de gérer une caisse d'allocations aux travailleurs privés d'emploi et a pour principales ressources les cotisations qu'elle reçoit des employeurs et des salariés, en l'absence de tout lien direct entre le montant de ces cotisations et les avantages immédiats que les parties versantes peuvent retirer des opérations confiées à l'Assedic (CE 5 janv. 1994, req. n° 73.875, UAP, préc.).

Il ne faut pas confondre cependant avec une action menée dans l'intérêt « général » (même d'un secteur professionnel), l'action « collective » d'agents qui se groupent et unissent leurs efforts dans un souci d'efficacité, action collective qui reste dans le champ d'application de la TVA ; la

délimitation de la frontière entre les deux types d'actions peut soulever des difficultés.

- La condition relative à la « contrepartie » a entraîné un bouleversement du régime antérieur des **subventions**.

Le Conseil d'Etat a jugé ainsi que des subventions versées par une commune et un département à une chambre de commerce en vue du remboursement d'emprunts contractés par elle pour l'extension d'équipements aéroportuaires n'entre pas dans le champ d'application de la TVA (CE 10 juill. 1991, req. n° 61.575, Dr. fisc. 1991, c. 2121 ; LPA 13 nov. 1991, n° 136, concl. Arrighi de Casanova; RJF 1991, n° 1215).

De même, les subventions accordées par des organismes publics et des entreprises privées à une association qui organise des spectacles ne constituent pas la contrepartie de prestations effectuées à titre onéreux dès lors que, d'une part, il n'existe aucune obligation pour l'association d'effectuer des prestations individualisées au profit des parties versantes, ni, par suite, aucun lien direct entre les versements des subventions et les avantages pouvant en résulter pour celles-ci, et que, d'autre part, aucun engagement n'a été souscrit concernant le prix de vente des billets; la circonstance que les noms des parties versantes étaient indiqués sur les programmes de spectacles est sans influence (CE 2 juin 1999, rec. n° 191 937, Association des amis du festival de Rodez, Dr. fisc. 2000, c. 22, concl. Arrighi de Casanova; RJF 1999, n° 851). – V. dans le même sens pour les subventions d'équilibre versées par des collectivités publiques à une association constituée par ces mêmes collectivités pour la gestion du Palais de la musique et des congrès de Strasbourg : CE 31 mai 2000, req. n° 182.012, Association « Strasbourg musique et congrès », Dr. Fisc. 2000, c. 1002, concl. Courtial ; RJF 2000, n° 1066.

C'est le même principe qui a permis d'exclure l'application de la TVA à une subvention versée par une société à sa société soeur (CAA Paris, 21 févr. 1991, Secip, req. n° 2606, RJF 1991, p. 258) ou à des subventions versées par une société mère à sa filiale (CAA Paris, 1<sup>er</sup> oct. 1992, Sté Pétrolière d'importation Avia, req. n° 91-67, RJF 1993, n° 33). Le juge considère que de telles subventions ne rémunèrent pas des prestations de services effectuées à titre onéreux au sens des dispositions de l'article 256 du CGI. Il paraît ainsi avoir abandonné la distinction qui était faite traditionnellement, sous le régime antérieur au 1<sup>er</sup> janvier 1979, entre subventions financières et subventions à caractère commercial.

L'administration a été ainsi dans l'obligation d'apporter, dans une importante instruction du 8 septembre 1994, des précisions sur le champ d'application de la TVA et notamment sur la notion de « lien direct » qui résulte de la jurisprudence de la CJCE et du Conseil d'Etat. Elle indique en particulier les règles qu'il convient désormais d'appliquer aux subventions, aux abandons de créances et aux indemnités (Instr. 8 sept. 1994, Service de la législation fiscale, DF 1994. II. 11209; BOI 3-CA-94, n° 181 du 22 sept. 1994).

La CJCE a confirmé sa jurisprudence dans une affaire assez pittoresque, en jugeant que la notion de prestation de services effectuée à titre onéreux, utilisée par l'article 2-1 de la 6<sup>e</sup> directive, ne peut viser l'activité qui consiste à jouer de la musique sur la voie publique, pour laquelle aucune rémunération n'est stipulée, même si le musicien sollicite un versement d'argent et perçoit certaines sommes dont le montant n'est toutefois ni déterminé, ni déterminable (CJCE, 3 mars 1994, aff. 16/93 Toslma, RJF 1994, n° 759 ; LPA 17 août 1994, n° 98, note Cartou).

c/ La notion d'assujetti agissant en tant que tel.

La notion « **d'assujetti agissant en tant que tel** » a été définie pour la première fois, semble-t-il, par la CJCE dans un arrêt du 4 octobre 1995 (aff. 291/92, Dieter-Armbricht, Dr. fisc. 1996, c. 75, concl. Jacobs ; RJF 1995, n° 1447). La Cour a jugé qu'un assujetti qui effectue une opération à titre privé n'agit pas « en tant qu'assujetti ». La 6<sup>e</sup> directive ne s'oppose pas à ce qu'un assujetti qui souhaite conserver une partie d'un bien dans son patrimoine privé puisse l'exclure du système de la TVA (points 17 à 19). -

Il ressort de cette jurisprudence qu'une opération n'est passible de la TVA que si elle se rattache, par elle-même, à une activité économique, et qu'une opération accessoire ne peut être considérée comme passible de la TVA par simple « contamination » d'une activité principale taxable (concl. Ph. Martin dans l'affaire Sudfer, infra).

Le Conseil d'Etat a fait une application très remarquée de cette notion dans un arrêt du 29 décembre 1995, req. n° 118.754, Sudfer, Dr. fisc. 1996, c. 221, concl. Ph. Martin; RJF 1996, n° 186, chron. Goulard). Il s'agissait dans cette affaire d'une société anonyme qui exerçait une activité de négoce de métaux non ferreux provenant de déchets industriels et qui, en 1964 et 1965, avait acheté des lingots d'or qu'elle avait inscrits à l'actif de son bilan sur le compte « titres de placement ». Elle en avait revendu un certain nombre en 1982. Se conformant à la doctrine administrative, elle avait acquitté la TVA sur la plus-value réalisée au titre de cette cession. Mais elle en avait demandé ultérieurement la restitution au motif que la vente des lingots d'or n'entrait pas dans le champ d'application de la TVA.

Le Conseil d'Etat a fait droit à ses conclusions en jugeant que le simple fait par une société, même commerciale par son objet ou par sa forme, de revendre des biens, tels que des lingots d'or, qu'elle a acquis, non comme objet de négoce, mais à titre de simple placement, ne pouvait être considéré comme une opération « effectuée par un assujetti à la TVA agissant en tant que tel ».

d) La notion d'activité effectuée de manière indépendante.

Selon l'article 256 A du CGI, doivent être considérées conune assujetties à la TVA les personnes qui effectuent **d'une manière indépendante** une activité économique au sens de l'alinéa 5 de ce même texte (V. *supra*), quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur

situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention.

Le texte précise que ne sont pas considérés comme agissant de manière indépendante, d'une part, les salariés et les autres personnes qui sont liées par un contrat de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail, les modalités de rémunération et la responsabilité de l'employeur, et d'autre part, les travailleurs à domicile dont les gains sont considérés comme des salaires, lorsqu'ils exercent leur activité dans les conditions prévues par les dispositions du code du travail.

Les personnes qui agissent de manière indépendante sont celles qui exercent une activité économique sous leur propre responsabilité et jouissent d'une totale liberté dans l'organisation et l'exécution des travaux qu'elle comporte. Les personnes qui accomplissent une activité professionnelle en vertu d'un contrat d'entreprise ou d'un contrat de mandat sont notamment réputées agir d'une manière indépendante (V. le cas pittoresque de l'assujettissement à la TVA du percepteur espagnol chargé de recouvrer les recettes d'une collectivité locale et qui est considéré comme agissant de façon indépendante : CJCE 25 juill. 1991, aff. C. 202-90, DF 1992, C. 387, note E. Kornprobst).

Il a été jugé qu'un arbitre désigné par la Fédération française de football, qui est chargé de faire appliquer des règles nationales ou internationales, prend ses décisions d'arbitrage en toute indépendance; sa rémunération perçue sous la forme d'indemnités, dont le montant est déterminé en fonction d'un barème pré-établi au niveau fédéral, et non en fonction d'éventuelles pertes de salaires, est la contrepartie du service qu'il a rendu, quel que soit le bénéficiaire final de ce service; il est donc assujéti à la TVA à raison de son activité d'arbitre (TA Orléans, 2 mars 1999, req. n° 96-469, Lainé, RJF 1999, n° 701. - V. aussi infra p. 132).

Le Conseil d'Etat a eu aussi l'occasion de préciser la notion d'indépendance. Une société commerciale qui effectue, pour le compte d'une ville, des opérations d'enlèvement et de gardiennage de véhicules en infraction, réalise des affaires qui la rendent passible de la TVA (régime antérieur au 1<sup>er</sup> janv. 1978), alors même que son activité la fait participer au service public administratif de la fourrière et que ses tarifs sont fixés par l'autorité préfectorale. Il s'agit d'opérations qu'elle réalise de façon indépendante et sous sa propre responsabilité, même si elle intervient sur réquisition des services de police, et pour lesquelles elle perçoit une rémunération en relation directe avec les services rendus à la collectivité (CE 16 sept. 1998, req. n° 137.258, Sedca, Dr. fisc. 1999, c. 197, concl. Loloum).

e/ La notion d'assujéti et le cas particulier des personnes publiques.

Concernant la notion d'assujéti, les dispositions de l'**article 256 B** qui intéressent les personnes morales de droit public méritent d'être relevées.



Elles permettent de bien faire la distinction entre **l'assujettissement**, le **non-assujettissement**, **l'exonération** de TVA et **l'imposition sur option**.

L'article 256 B dispose que ces personnes morales sont « assujetties » pour de nombreuses opérations (notamment: distribution de gaz, d'électricité et d'énergie thermique ; transports de personnes ; prestations de services portuaires et aéroportuaires, fourniture de l'eau dans les communes d'au moins 3 000 habitants). Il précise qu'au contraire les personnes morales de droit public « *ne sont pas assujetties* » à la TVA « *pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence* ».

La Cour Administrative d'Appel de Lyon a fait une application très intéressante de ces règles dans une affaire qui mettait en cause la Ville de Lyon pour les activités de production de spectacles lyriques, chorégraphiques et de concerts symphoniques qu'elle exerçait directement. La Cour a jugé qu'eu égard aux caractéristiques de l'offre et de la demande en matière de spectacles lyriques, le non-assujettissement à la TVA de cette activité n'est pas de nature à entraîner des distorsions dans les conditions de la concurrence au sens de l'article 256 B du CGI. Elle a décidé en conséquence que la ville n'était pas passible de plein droit de la TVA à raison de cette activité et que celle-ci n'entrait pas non plus dans la catégorie des activités pour lesquelles les collectivités locales peuvent opter pour leur assujettissement à la TVA en application de l'article 260 A du CGI (CAA Plén. Lyon 16 déc. 1992, req. n° 89- 1534, RJF 1993, n° 521).

Au contraire, une association syndicale autorisée, établissement public administratif, ne peut se prévaloir des dispositions de l'article 256 B et a la qualité d'assujetti à la TVA. Elle est donc tenue de facturer à ses membres la TVA pour les services qu'elle leur rend, dès lors qu'il existe un lien direct entre le service ainsi rendu et la cotisation syndicale qu'elle perçoit en contrepartie, cotisation qui présente le caractère de redevance pour service rendu (CE Sect. 28 juill. 1993, req. n° 40.886, Bernadet, RFJ 1993, n° 1138 ; Dr. fisc. 1993, c. 2519)

Par ailleurs, l'option ouverte par l'article 260 A aux collectivités locales, à leurs groupements ou à leurs établissements publics, au titre de certains services, telle qu'elle a été instituée par la loi du 30 décembre 1974, n'est pas remise en cause.

Le rapprochement des dispositions des articles 256 B et 260 A fait apparaître que la loi de 1978 en reprenant, dans la disposition aujourd'hui codifiée à l'article 256 B du CGI, le terme « services administratifs », l'utilise dans un sens qui n'est pas le sien au sens du droit administratif classique. On notera, en effet, que la plupart des services publics pour lesquels les collectivités locales peuvent, sur leur demande, être assujetties à la TVA sont considérés comme des services publics industriels et commerciaux: fourniture de l'eau dans les communes de moins de 3 000 habitants, assainissement, abattoirs publics, marchés d'intérêt national, y compris le

service d'enlèvement des ordures, déchets et résidus lorsqu'il est financé au moyen de redevances. On a vu, du reste, que le caractère industriel et commercial reconnu à ce dernier est lié dans une large mesure à l'option pour la TVA qui est ouverte aux communes par l'article 260 A du CGI (Comp. CE 6 janv. 1988, req. n° 40222, DF 1989, com. 2134, concl. Le Roy; v. aussi l'art. de M. Komprobst DF 1990, n° 14, p. 516 et s.).

## 2. - Opérations imposables par détermination de la loi

La seconde catégorie d'opérations obligatoirement imposables est constituée par la catégorie des opérations **imposables par détermination** expresse de la loi.

La liste de ces opérations qui sont imposables en vertu d'une disposition spéciale est donnée par l'article 257 du CGI. Elle comporte notamment: les opérations des coopératives agricoles, certaines opérations immobilières, les livraisons de viandes d'animaux de boucherie et de charcuterie qu'un non-redevable de la TVA se fait à lui-même (établissements hospitaliers, collectivités et cantines non soumises à la TVA, intendance militaire, etc.), les achats effectués auprès d'un non-redevable de la TVA qui portent sur des produits passibles d'un droit de fabrication ou de consommation (alcools), ou les boissons et autres produits passibles d'un droit de circulation (par exemple vins), des conserves alimentaires, etc.

Une place à part doit être faite aux livraisons à soi-même de biens ou services et aux importations.

La **livraison à soi-même** est définie par l'administration comme l'opération par laquelle une personne obtient un bien ou une prestation de services à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui appartenant, que cette personne fasse ou non appel à des tiers pour tout ou partie de l'élaboration du bien ou du service. Par exemple, une personne procède à la livraison à **soi-même** d'un immeuble bâti lorsque, possédant un terrain, elle y fait élever une construction à l'aide de matériaux qui deviennent sa propriété au fur et à mesure des travaux et ce, quelle que soit l'importance de la participation de tiers (architectes, entrepreneurs) ; lorsque l'immeuble ainsi bâti est destiné à être utilisé pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA, une telle livraison à soi-même doit faire l'objet d'une imposition à cet impôt (Instruction du 9 septembre 1980; Lefebvre, TVA 11, 8102).

Plusieurs cas doivent être distingués. L'imposition des livraisons à soi-même de biens affectés aux besoins de l'entreprise a pour objet d'éviter les distorsions de concurrence. L'imposition qui est prévue pour les livraisons à soi-même de biens affectés à des besoins autres que ceux de l'entreprise ne s'explique que par le souci d'éviter la fraude.

Le régime des importations est régi par les nouveaux articles 291 à 293 A bis issus de la loi n° 92-677 du 17 juill. 1992.

**L'importation** s'entend désormais de **l'entrée en France d'un bien originaire ou en provenance d'un Etat qui n'appartient pas à la CEE**.

A l'importation, le fait générateur se produit et la taxe devient exigible au moment où le bien est considéré comme importé (CGI art. 293 A).

## **B. - Opérations imposables sur option**

Les opérations peuvent être **imposables à la TVA sur option**. Le droit à déduction de la TVA grevant les acquisitions de biens et de services est lié à la qualité d'assujetti et ce droit ne peut être transmis en aval de la chaîne des opérations que par un agent économique ayant lui-même la qualité d'assujetti : c'est l'intérêt de l'option.

**Trois cas principaux** doivent être distingués: l'option peut être exercée soit par des personnes qui ne sont pas assujetties, soit par des personnes qui exercent certaines activités normalement exonérées, soit enfin par des personnes qui sont normalement assujetties, mais dont la situation est régie par des dispositions particulières. Il ne faut pas confondre avec ces trois cas, même si le rapprochement est permis, l'hypothèse de l'option pour la TVA qui est organisée dans le cadre de la **franchise en base** (V. par ex. pour le cas des avocats et des auteurs des oeuvres de l'esprit *infra*). Les personnes qui bénéficient de cette franchise sont des assujettis et elles ne sont pas exonérées de TVA; elles sont seulement affranchies du paiement de la TVA, sauf option pour ce paiement.

### **1. - Personnes non assujetties**

La première hypothèse correspond à la situation des personnes morales de droit public. Ces personnes **ne sont pas assujetties à la TVA** pour l'activité de leurs services, lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence (CGI art. 256 B). Il est prévu toutefois qu'elles peuvent, sur leur demande, être assujetties à la TVA au titre des opérations réalisées par certains de ces services. Ce cas a déjà été évoqué (V. *supra*).

### **2. - Activités exonérées**

La seconde hypothèse, celle de l'option qui est ouverte aux personnes physiques ou morales exerçant certaines **activités normalement exonérées** de la TVA, est beaucoup plus fréquente.

a) Les **locations** de terres et de bâtiments à usage agricole ainsi que les locations de terrains non aménagés et de locaux nus (à l'exception des emplacements pour le stationnement des véhicules) sont, en principe, exonérées (CGI art. 261 D).

Les bailleurs de **biens ruraux** ne peuvent opter pour la TVA que si le bail est enregistré et que le preneur est redevable de la TVA de plein droit ou par option (CGI art. 260-6°).

S'agissant d'autres opérations portant sur la **location d'immeubles nus**, à l'origine, seules pouvaient exercer l'option les personnes donnant en location un établissement à usage industriel ou commercial. La loi du 29 juillet 1978 avait ouvert l'option aux « personnes qui donnent en location des locaux nus pour les besoins de l'activité d'un industriel, d'un commerçant ou d'un prestataire de services ». Selon l'interprétation donnée par l'administration, cette rédaction excluait notamment de l'option les locations portant sur des locaux utilisés par des collectivités publiques pour les activités placées hors du champ d'application de la TVA. Mais le Conseil d'Etat a infirmé cette interprétation sur certains points (CE 18 janv. 1988, req. n° 54.659, *RJF* 1988, p. 168, chron. Mme Liébert-Champagne ; 20 avril 1988, req. n° 82.582, *RJF* p. 408).

La loi de finances rectificative pour 1988, n° 88-1193 du 29 déc. 1988 (art. 15) avait modifié le texte de l'article 260-2° du CGI pour subordonner l'option à deux conditions: le preneur devait être assujetti à la TVA et l'option ne pouvait être exercée si les locaux nus donnés en location étaient destinés à l'habitation ou à un usage agricole. Elle avait, par ailleurs, conféré un caractère interprétatif aux dispositions nouvelles. L'objet de cet article 15 était de contrer la jurisprudence du Conseil d'Etat.

Le législateur est revenu sur cette position dans la loi de finances pour 1991 (art. 27-11). Le régime actuel est le suivant : l'option est ouverte aux personnes qui donnent en location des locaux nus pour les besoins de l'activité d'un preneur assujetti à la TVA ou, si le bail est conclu à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1991, pour les besoins de l'activité d'un preneur non-assujetti, par ex. une personne morale de droit public exerçant une activité placée hors du champ d'application de la TVA en application de l'article 256 B. L'option ne peut pas être exercée si les locaux nus donnés en location sont destinés à l'habitation ou à un usage agricole. En outre, si le preneur est non-assujetti, il faut que le bail fasse mention de l'option par le bailleur. On notera que l'option du propriétaire ne peut résulter de la simple facturation de la TVA sur le loyer des immeubles loués ; elle doit, généralement comme toutes les options, être expresse et revêtir la forme d'une déclaration écrite adressée à l'administration (V. par ex. CE 9 janv. 1991, req. n° 63.704, *RJF* 1991, p. 185 ; *DF* 1991, c. 996).

b) Les opérations qui se rattachent aux **activités bancaires**, financières et, d'une manière générale au commerce des valeurs et de l'argent, peuvent, lorsqu'elles sont exonérées de TVA, être soumises sur option à cette taxe. L'option n'est ouverte cependant qu'à certaines personnes et pour certaines catégories d'opérations (CGI art. 260 B et 260 C).

### 3. - Cas particulier des exploitants agricoles

Le régime d'option prévu en faveur des **exploitants agricoles** correspond à lui seul à un troisième cas de figure: celui de personnes qui sont normalement assujetties à la TVA, mais dont la situation est régie par des dispositions particulières.

a) La doctrine administrative retient une conception purement matérielle de l'exploitant agricole. D'après elle, pour déterminer si les règles de la TVA agricole sont applicables, il convient de se référer non pas à la qualité des personnes, mais à la nature des opérations. Toute personne qui exerce, en tout ou partie, des activités de nature agricole a, pour ces opérations, la qualité d'exploitant agricole. Cette qualité est indépendante de la situation de l'intéressé au regard de la mutualité sociale agricole, du mode juridique de l'exploitation sous lequel s'exerce l'activité agricole (propriétaire, fermier ou métayer) et même du statut juridique de l'exploitant. Dès lors qu'elles réalisent des opérations considérées comme agricoles par nature, même les sociétés de capitaux ont la qualité d'exploitant agricole.

Le Conseil d'Etat a adopté une position tout à fait différente, conforme au droit commun. Transposant au domaine agricole sa célèbre jurisprudence « Elsa », il a jugé, sous le régime antérieur au 1<sup>er</sup> janvier 1979, qu'une société à responsabilité limitée est placée, de par son seul statut, dans le champ d'application de la TVA, même lorsqu'elle exerce une activité de nature agricole, telle que l'élevage. En d'autres termes, les prestations de services que fournit une SARL ou les opérations de ventes qu'elle réalise sont, pour elle, génératrices de recettes d'exploitation, qui relèvent d'une activité industrielle ou commerciale, quel que soit son objet social, même lorsqu'il s'agit de prestations ou d'opérations qui, accomplies par une personne physique ou par une société de personnes, relèveraient d'une activité non commerciale (CE 7 oct. 1985, req. n° 61.113, RJF 1985, p. 821 ; DF 1986, c. 22, concl. Mme Latournerie). Une société anonyme ne peut non plus, en raison du caractère commercial de son statut, être regardée comme un exploitant agricole (CE 25 févr. 1987, req. n° 49.032, RJF 1987, p. 282).

La distinction qui vient d'être rappelée entre les personnes physiques ou morales ayant la qualité d'exploitant agricole et les personnes morales qui ne peuvent être regardées comme des exploitants agricoles en raison de leur statut de société de capitaux, reste importante. Elle ne sert plus à déterminer le champ d'application de la TVA puisque, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1979, toutes ces personnes ont la qualité d'assujetti à la TVA au sens qui a été défini. Elle permet toutefois encore de déterminer les champs d'application respectifs du régime de la **TVA agricole** et du régime de droit commun de la TVA.

La TVA agricole ne peut s'appliquer en principe qu'aux contribuables ayant la qualité d'exploitant agricole. Les sociétés de capitaux qui exercent une activité agricole relèvent du régime général de la TVA (ou régime de droit commun) ; en particulier, les règles relatives à l'option qui vont être rappelées sous cette rubrique pour les exploitants agricoles ne sont pas applicables aux sociétés de capitaux.

Cela dit, l'administration a toujours admis que même les sociétés de capitaux qui exercent une activité de nature agricole peuvent être soumises au régime des exploitants agricoles et ces sociétés sont en droit de se prévaloir de la doctrine administrative sur le fondement de l'article L.80 A du LPF. Mais elles peuvent aussi invoquer, si elles y ont intérêt, les principes

résultant de la jurisprudence du Conseil d'Etat. C'est sous ces réserves que s'applique le régime de la TVA agricole.

b) Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1979, tous les exploitants agricoles ont la qualité d'assujetti à la TVA, mais tous ne sont pas redevables de cet impôt. Il faut distinguer plusieurs hypothèses.

1°/ Il existe plusieurs catégories de **redevables à titre obligatoire**. Sont ainsi soumis de plein droit à la TVA (CGI art. 298 bis-II) : --- 1° les exploitants agricoles dont le montant moyen des recettes, pour l'ensemble de leurs exploitations, calculé sur deux années civiles consécutives, dépasse 300 000 Frs ; --- 2° les exploitants agricoles dont les activités sont, par leur nature ou leur importance, assimilables à celles exercées par des industriels ou des commerçants, même si ces opérations constituent le prolongement de l'activité agricole (Ann. II, art. 260 A et 260 B). - V. par ex. pour la production et la commercialisation d'un produit présenté comme une préparation à base de gelée royale : CE, 27 juin 1990, req. n° 65.349, RJF 1990, p. 578 ; DF 1991, c. 444 - ou pour des ventes de jus de fruits fabriqués par un groupement foncier agricole à partir des produits de son exploitation: CE 5 mars 1997, req. n° 141.057; D.F. 1997, c. 643, concl. Goulard ; RJF 1997, n° 321) ; --- 3° pour leurs opérations de vente d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie, les exploitants agricoles (ou « herbagers ») qui, en raison des caractéristiques de leur exploitation, exercent une influence notable sur le marché local de ces animaux (Ann. 11, art. 260 C) ; --- 4° les exploitants ayant une activité commerciale de boucherie; ils sont obligatoirement imposables à la TVA pour leurs opérations de négoce des animaux de boucherie et de charcuterie et s'ils sont exploitants agricoles, ils sont soumis de plein droit à la TVA également pour leurs activités agricoles.

Les redevables qui appartiennent à l'une ou l'autre de ces catégories sont soumis de plein droit à la TVA d'après le **régime simplifié de l'agriculture** (RSA). Ce régime diffère du régime de droit commun notamment en ce que la TVA est exigible lors de l'encaissement; en outre, les formalités de déclaration sont réduites, la liquidation de l'impôt obéit à des règles particulières et il existe un régime spécial de franchise.

2°/ Les exploitants agricoles qui ne sont pas redevables à titre obligatoire peuvent tous bénéficier du **remboursement forfaitaire** de la TVA (CGI art. 298 quater et 298 quinquies). Ce remboursement consiste en un versement par l'Etat aux exploitants agricoles, d'une certaine somme dont le montant est liquidé par application d'un pourcentage déterminé par la loi à certaines opérations (ce pourcentage est, par exemple, de 3,05 % pour les ventes de vins, de fruits et légumes). Pour bénéficier du remboursement forfaitaire, les exploitants agricoles doivent déposer une déclaration annuelle auprès du service des impôts, assortie de pièces justificatives telles que les attestations annuelles de leurs clients récapitulant tous les paiements effectués à l'exploitant.

Les exploitants agricoles qui sont placés sous le régime du remboursement forfaitaire pour leurs opérations agricoles, sont dispensés du paiement de la TVA et des obligations qui incombent aux assujettis. Ils

peuvent cependant opter pour leur imposition d'après le régime simplifié de l'agriculture (CGI art. 298 bis-I et III). **L'option** peut être globale ou restreinte. L'option globale s'applique à l'ensemble des opérations réalisées par les exploitants agricoles et l'option restreinte, aux opérations autres que les ventes ou les livraisons d'animaux de boucherie et de charcuterie. Qu'elle soit globale ou restreinte, l'option entraîne l'imposition à la TVA d'après le régime simplifié pendant une période de trois ans ; l'option est ensuite renouvelable par tacite reconduction pour des périodes de cinq ans. L'option globale ou restreinte fait l'objet d'une déclaration formulée par l'intéressé sur un imprimé spécial qui doit être adressé au service compétent au plus tard avant le 1<sup>er</sup> février de la première année de la période concernée par l'option (Ann. II, art. 260 D et s.).

3°/ On ajoutera, ne serait-ce que pour mieux faire apparaître encore la distinction des régimes applicables, que les **coopératives** de production, de transformation, de conservation et de vente de produits agricoles sont imposables à la TVA de plein droit, suivant le **régime de droit commun** et non pas d'après le régime simplifié de l'agriculture.

## § 2. - Exonérations

Les exonérations portent sur des **opérations qui entrent normalement dans le champ d'application de la TVA, mais** qui en sont **exemptées** par une **disposition expresse** de la loi.

Sauf en matière de livraisons intracommunautaires, d'exportations ou de transports internationaux, l'exonération entraîne la **perte du droit à déduction** de la TVA qui a grevé les éléments du prix de revient de l'opération exonérée. Aucune taxe ne peut être facturée à raison de cette opération. Le client de l'entreprise exonérée, s'il est lui-même assujéti, ne peut donc déduire de la TVA dont il est redevable, celle qui a grevé le prix de revient des opérations exonérées : la chaîne des déductions est rompue.

L'exonération **doit être distinguée** du régime des **achats en franchise**, avec lequel elle peut cependant se combiner, ainsi qu'on le verra en rappelant les règles sur l'exonération des exportations, et du régime dit de la « **franchise en base** ». L'exonération ne doit pas être confondue non plus avec le régime de la **suspension de taxe** (appelé encore « régime suspensif ») qui a pour objet de reporter à un stade ultérieur l'exigibilité de l'impôt, sans supprimer le droit à déduction.

La loi du 29 décembre 1978 a apporté de nombreux aménagements aux régimes d'exonération qui étaient en vigueur antérieurement au 1<sup>er</sup> janvier 1979. Certaines exonérations ont été purement et simplement maintenues ; la portée d'autres a été modifiée ; la loi a institué des exonérations nouvelles ou au contraire a supprimé des exonérations existantes.

Les exonérations sont **de droit strict**. Il n'y a pas d'exonération sans texte, ni au-delà des textes, ni par voie d'analogie. **L'énumération** des

exonérations qui est donnée notamment par les **articles 261 à 263 et 291** du CGI est donc **limitative**.

Deux aspects de cette évolution législative méritent d'être relevés. L'institution d'exonérations nouvelles est liée paradoxalement à l'extension de la TVA ; la TVA a été étendue à des secteurs d'activités qui, avant le 1<sup>er</sup> janvier 1979, étaient hors du champ d'application de cet impôt; mais le législateur a dû, pour diverses raisons, différer l'entrée en application effective de la réforme pour certaines activités, en prévoyant que celles-ci seraient affranchies de TVA et en établissant à cet effet de nouvelles exonérations. Cependant, la tendance de ces dernières années, conforme aux directives européennes, est à la réduction du nombre des exonérations. Les deux secteurs des professions libérales et de l'enseignement offrent deux exemples types de cette évolution ; mais ce ne sont pas les seuls dans lesquels subsistent des exonérations.

#### **A. - Activités libérales. Professions de la santé. Enseignement.**

La TVA a été étendue progressivement aux activités libérales. Les exonérations ne subsistent, dans ce domaine, qu'en ce qui concerne l'enseignement et les professions de la santé.

##### **1. Evolution du système. Suppression progressive des exonérations.**

Sous le régime antérieur au 1<sup>er</sup> janvier 1979 les contribuables exerçant une activité libérale n'étaient pas passibles, en règle générale, de la TVA.

Le principe de **non-assujettissement** comportait toutefois **trois exceptions** principales. La première concernait les conseils juridiques et fiscaux non inscrits sur la liste dressée, auprès de chaque tribunal de grande instance, par le procureur de la République, en application des dispositions de la loi du 31 décembre 1971. La seconde intéressait le cas de l'entreprise personnelle ou de la société civile ; le juge appliquait un critère purement jurisprudentiel de la commercialité fondé sur les conditions de fonctionnement de l'établissement et sur le rôle assuré personnellement par l'exploitant individuel ou par les dirigeants. La troisième concernait le cas où l'activité libérale est exercée sous forme de société anonyme ou société à responsabilité limitée (jurisprudence SA Elsa); le principe était que les recettes afférentes aux prestations de service accomplies par ces sociétés étaient passibles de la TVA (CE Plén. 20 févr. 1974, req. n° 89-237, SA Elsa, Dr. fisc. 1974, c. 738, concl. Mme Latournerie. - Plén. 4 févr. 1977, req. n° 95-880, Sté centre de médecine physique et de rééducation fonctionnelle, pour une SARL, Dr. fisc. 1977, c. 326, concl. Rivière; RJF 1977, P. 110).

Ce troisième principe comportait lui-même une exception: elle visait les activités exercées par les membres de professions libérales autorisés par le législateur à se grouper en sociétés commerciales, ce qui est le cas, par exemple, des experts- comptables, parce que la loi a reconnu expressément



un caractère non commercial à l'activité de ces sociétés (CE 18 juin 1980, req. n° 17.154, *RJF* 1980, p. 351 ; CAA Lyon 14 mars 1991, n° 89.453, *DF* 1991, c. 1243). De même, le fait, pour un expert-comptable, d'avoir confié la gérance d'une partie de la clientèle de son cabinet à une SARL d'expertise comptable n'était pas de nature à conférer à cette opération le caractère d'une « affaire » au sens de l'article 256 du CGI dans sa rédaction en vigueur avant le 1<sup>er</sup> janvier 1979 (CE Plén. 20 juill. 1990, req. n° 42.926, *RJF* 1990, p. 678 ; *DF* 1990, c. 2023, concl. Racine). Le Conseil d'Etat a jugé, dans la même affaire, que les bénéfices tirés de cette activité n'étaient pas imposables dans la catégorie des BIC (CE 3 déc. 1990, req. n° 42.927, *DF* 1991, c. 242 ; *RJF* 1991, n° 162).

Par ailleurs, le Conseil d'Etat avait refusé, du moins au contentieux, d'appliquer la jurisprudence SA Elsa aux activités d'enseignement. - Sur tous ces points, V. cours polycopié 1994-1995, p. 202 et s.

En vertu des dispositions de **la loi du 29 décembre 1978**, les opérations relevant de l'exercice d'une activité libérale sont devenues obligatoirement imposables à la TVA à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1979. En réalité, l'extension de la TVA a surtout intéressé, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1979, les secteurs des travaux d'études, de recherches et d'expertise ainsi que certaines activités de conseil et d'assistance (par ex. les conseils juridiques et fiscaux non inscrits sur la liste établie par le procureur de la République sont devenus imposables à la TVA sur la totalité de leurs opérations, quelle qu'en soit la nature, qu'il s'agisse de l'activité de conseil pure et simple ou d'actes d'entremise relevant de la gestion d'affaires).

Mais la loi de 1978 a créé de **nouvelles exonérations** concernant les activités libérales les plus connues, dans les secteurs les plus importants (soins médicaux et paramédicaux, travaux d'analyses de biologie médicale, fourniture de prothèses dentaires ; soins dispensés aux animaux par les vétérinaires ; enseignement ; auteurs des oeuvres de l'esprit).

En particulier, les prestations relevant de **l'exercice d'une profession juridique ou judiciaire** ainsi que celles des officiers publics ou ministériels ont été exonérées de la TVA. Ont ainsi été exonérés pour l'activité spécifique qui est définie par la réglementation applicable à leur profession: les avocats et avoués, les conseils juridiques ou fiscaux inscrits sur la liste établie par le procureur de la République, les notaires, greffiers auprès des tribunaux de commerce, huissiers de justice, commissaires-priseurs, commissaires aux comptes, liquidateurs judiciaires, syndics et administrateurs judiciaires, de même que les experts en assurances et les experts judiciaires.

La **loi de finances pour 1983** (art. 13) a abrogé, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1983, toutes les exonérations concernant les professions judiciaires ou juridiques ainsi que les experts en assurances et les experts judiciaires. Elle n'a laissé subsister que la disposition exonérant les prestations effectuées par les avocats, les avocats au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation et les avoués d'appel.

Cette exonération a été supprimée à compter du 1<sup>er</sup> avril 1991 par l'article 32 de la **loi de finances pour 1991**. Cette mesure s'inscrit dans le cadre de l'harmonisation européenne du régime de TVA des professions judiciaires et juridiques. Les avocats, avocats au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation et les avoués ont ainsi été soumis à la TVA au taux normal.

Cependant, afin de limiter les effets de cette réforme pour les petits cabinets d'avocats, dont la clientèle est essentiellement composée de particuliers, la loi les fait bénéficier d'une franchise dite « franchise en base », qui les dispense du paiement de la TVA lorsqu'ils ont réalisé au cours de l'année précédente un chiffre d'affaires d'un montant n'excédant pas 245 000 Frs (CGI, art. 293 B-III).

Ceux qui bénéficient de cette franchise restent cependant soumis aux obligations auxquelles sont tenus les assujettis en vertu de l'article 286 du CGI. Mais ils ne peuvent opérer aucune déduction de la TVA, ni faire apparaître la taxe sur leurs notes d'honoraires ; en cas de délivrance, par ces professionnels, pour leurs opérations bénéficiant de la franchise, d'une note d'honoraires, ce document doit porter la mention « TVA non applicable, art. 293 B du CGI ».

Les personnes susceptibles de bénéficier de la franchise peuvent opter pour le paiement de la TVA (CGI, art. 293 E).

Par ailleurs, afin d'alléger le coût de la justice pour les justiciables les plus modestes, les prestations que l'Etat prend en charge totalement ou partiellement dans le cadre de l'aide judiciaire ou d'une procédure de commission ou de désignation d'office sont soumises au taux réduit de 5,5 %.

Après la suppression de l'exonération intéressant les avocats et les avoués et à l'exception des exonérations concernant les professions de la santé et l'enseignement, l'une des rares exonérations qui subsistait dans le domaine des professions libérales, concernait, d'une part, les auteurs des oeuvres de l'esprit au sens de l'article 3 de la loi du 11 mars 1957 sur la propriété littéraire et artistique (écrivains, compositeurs, peintres, sculpteurs, etc.) pour les prestations de services et les livraisons de biens effectuées dans le cadre de leur activité libérale et, d'autre part, pour leurs prestations, les interprètes des oeuvres de l'esprit, les traducteurs et interprètes de langues étrangères, les guides et accompagnateurs, les sportifs, les artistes du spectacle et les dresseurs d'animaux. - V. par ex. pour l'exonération des photographies réalisées et vendues par un photographe dans le cadre de son activité libérale parce qu'elles constituent, alors même qu'elles ont un objet publicitaire, des oeuvres personnelles et originales présentant un caractère artistique et qu'elles entrent, par suite, dans le champ d'application de la loi du 11 mars 1957 : CE 28 janv. 1991, req. n° 90.040, DF 199 1, c. 1006, concl. Fouquet ; RJF 1991, p. 181, -ou pour l'exonération des activités exercées conjointement par un chorégraphe et un metteur en scène en vue de la réalisation de « spectacles de mode » au cours desquels sont présentées des collections, et qui constituent dans leur conception des oeuvres originales protégées par la loi du 11 mars 1957, bien qu'elles aient pour objet de

permettre une meilleure commercialisation des collections : CAA, Paris 4 juin 1992, req. n° 1691, RJF 1992, n° 1329, DF 1993, c. 1498).

**L'article 5 de la loi n° 91-716 du 26 juillet 1991** portant diverses dispositions d'ordre économique et financier a supprimé l'exonération dont elles bénéficiaient à compter du 1<sup>er</sup> octobre 1991. Elles sont donc devenues imposables de plein droit à la TVA. Un tempérament a toutefois été apporté à la règle de l'assujettissement pour les auteurs des oeuvres de l'esprit et les artistes-interprètes au sens de l'article 16 de la loi du 3 juillet 1985 relative aux droits d'auteur et aux droits des artistes-interprètes (Code de la propriété intellectuelle, art. L. 112-2 et L. 212-1). Ces personnes bénéficient d'une « franchise en base » qui les dispense du paiement de la TVA lorsqu'elles ont réalisé au cours de l'année précédente un chiffre d'affaires qui n'excède pas 245 000 Frs (CGI, art. 293 B).

Les architectes et les auteurs de logiciels, dont les oeuvres sont protégées au titre de l'article 3 de la loi du 11 mars 1957, étaient déjà assujettis; ils ne sont donc pas concernés par les dispositions de l'article 5 de la loi du 26 juillet 1991.

## 2. Exonérations concernant l'enseignement.

**L'enseignement** était soumis, sous le régime antérieur au 1<sup>er</sup> janvier 1979, à un régime particulier qui s'est peu à peu distingué de celui des professions libérales en général.

Les activités d'enseignement étaient placées hors du champ d'application de la TVA. Elles pouvaient toutefois être regardées comme des activités de caractère commercial et être en conséquence imposables, eu égard aux conditions d'exploitation de l'établissement et au rôle assumé par l'exploitant personnel ou par les dirigeants de l'entreprise.

Le régime des activités d'enseignement, sous le régime antérieur au 1<sup>er</sup> janvier 1979, différait cependant de celui de la généralité des activités libérales. Le Conseil d'Etat a refusé d'étendre aux activités d'enseignement l'application du principe posé par la jurisprudence « SA Elsa » (V. supra ), pour les sociétés anonymes et les SARL, selon lequel quel que soit leur objet social, les prestations de services qu'accomplissent ces sociétés sont pour elles génératrices de recettes d'exploitation qui relèvent d'une activité industrielle et commerciale.

Le Conseil d'Etat, statuant en formation plénière, a décidé que ce principe ne s'applique pas aux activités d'enseignement qui, « en raison de leur nature particulière et en vertu de l'ensemble des dispositions du code général des impôts relatives à la TVA » sont placées en dehors du champ d'application de cet impôt, « quelle que soit la forme sous laquelle l'établissement d'enseignement a été constitué, sous réserve que cet établissement ne réalise pas, en fait, des opérations de caractère commercial ou n'ait pas recours à des procédés, tel que la publicité, qui caractérisent une activité commerciale » (CE Plén. 25 févr. 1985, req. n° 39.003, Sté « Institut

international de formation-Ecole parisienne des hôtesse », DF 1985, c. 1783, concl. Fouquet; RJF 1985, p. 298).

Il a considéré ainsi comme non commerciale et donc comme non passible de la TVA l'activité d'enseignement d'une société anonyme transformée ultérieurement en SARL puis à nouveau en société anonyme, dès lors que les principaux actionnaires et dirigeants participaient effectivement à la direction technique et aux tâches pédagogiques de l'établissement, compte tenu par ailleurs du volume limité de la publicité.

Au contraire, une SARL spécialisée dans l'enseignement de l'informatique, qui fait largement appel à la publicité et rémunère des représentants démarcheurs et dont les associés ne tiennent pas un rôle notable dans la direction technique ou l'activité pédagogique, entre dans le champ d'application de la TVA (CE 14 mai 1986, req. n° 46.122, DF 1986, c. 2201 ; RJF 1986, p. 438).

En résumé, en matière d'enseignement, qu'il s'agisse d'entreprises personnelles ou de sociétés, civiles ou commerciales, le juge s'en est tenu aux critères traditionnels tirés des conditions de fonctionnement de l'établissement et de l'utilisation des méthodes commerciales.

**Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1979**, les activités d'enseignement entrent en principe dans le champ d'application de la TVA. Mais **la plupart** d'entre elles **sont exonérées** en vertu des dispositions de l'**article 261-4-4°-a** du CGI, quelles que soient les conditions dans lesquelles elles sont exercées.

L'exonération concerne pratiquement tous les domaines de l'enseignement (primaire, secondaire, supérieur, universitaire, technique ou professionnel), que les enseignements soient dispensés par des établissements du secteur public ou par des établissements privés ; elle s'applique aussi aux établissements qui dispensent un enseignement « à distance » (par correspondance). En vertu des dispositions expresses de la loi, l'exonération s'applique non seulement aux prestations d'enseignement proprement dites, mais aussi aux prestations de services et aux livraisons de biens qui sont étroitement liées à l'enseignement (par ex. logement et nourriture des internes ou des demi-pensionnaires, fournitures scolaires) ainsi qu'aux ventes d'objets fabriqués et aux prestations de services fournies par les élèves des établissements de l'enseignement technique.

En ce qui concerne la formation professionnelle continue, les règles diffèrent selon la nature de l'organisme qui effectue ces opérations. Les actions de formation professionnelle continue qui sont assurées par des organismes privés sont, en principe, obligatoirement imposables à la TVA. Le Conseil d'Etat a annulé une instruction qui prévoyait que ces organismes peuvent bénéficier d'une exonération de TVA à la condition d'obtenir une attestation délivrée à cet effet par l'autorité administrative (CE 8 août 1990, req. n° 68.387, DF 1990, c. 1869, concl. Racine; RJF 1990, p. 630 et p. 535 chron. Turot).

Sont également exonérés « *les cours ou leçons relevant de l'enseignement scolaire, universitaire, professionnel, artistique ou sportif, dispensés par des personnes physiques qui sont rémunérées directement par leurs élèves* » (art. 261-4-4°-b).

L'expression d'enseignement « artistique ou sportif » utilisée par la loi exclut des disciplines telles que le bridge et les autres jeux de cartes... et les soins esthétiques comportant notamment l'utilisation d'appareils de sauna, de massage et d'ionisation ou/et l'application de divers produits, qui complètent les leçons de culture physique (CE 29 juin 1988, req. n° 70.394, DF 1988, c. 1996; RJF 1988, p. 600).

On notera que les leçons de conduite automobile entrent, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1979, dans le champ d'application de la TVA alors qu'elles en étaient exclues antérieurement. Le Conseil d'Etat a réservé cependant le cas où l'enseignement dispensé aurait un objet professionnel ou sportif (CE 10 févr. 1988, req. n° 75.551, DF 1988, c. 2155, concl. Martin Laprade ; RJF 1988, p. 252).

Quant à la condition exigée par le texte, suivant laquelle les cours ou les leçons doivent être dispensés par des personnes physiques qui sont rémunérées directement par leurs élèves, elle ne manque pas de soulever certaines difficultés. L'administration admet que l'exonération qui est prévue notamment pour les professeurs de musique ou de danse s'applique même si le professeur dispose, en qualité de propriétaire ou de locataire, d'un local aménagé à cet effet ; en revanche, les professeurs qui exercent avec le concours même d'un seul salarié (assistant, accompagnateur de musique, etc.), ne perçoivent pas exclusivement la rémunération de leur activité personnelle d'enseignant et sont, de ce fait, imposables à la TVA ; toujours d'après l'administration, il en va ainsi même lorsque le professeur dispense son enseignement avec le concours de son conjoint.

La jurisprudence a remis partiellement en cause cette doctrine. Il a été jugé ainsi qu'un professeur de danse qui se fait assister d'un professeur de gymnastique rythmique ne doit être imposé sur sa propre rémunération qu'en l'absence de ventilation entre ses propres recettes et celles de son assistant salarié et à défaut de production de justifications susceptibles de permettre d'opérer cette ventilation (CAA Nantes 25 octobre 1990, req. n° 1135, DF 1991, c. 1004).

Le Conseil d'Etat s'en tient cependant à une application stricte de la règle. Il a jugé que la condition prévue par le texte n'est pas remplie lorsque les élèves d'une école de musique règlent l'ensemble des frais de scolarité au directeur qui en reverse seulement une partie aux professeurs ayant dispensé l'enseignement. Ces rémunérations, y compris celles correspondant aux propres enseignements assurés par le directeur, ne bénéficient pas de l'exonération (CE 26 janv. 2000, req. n° 169.626, Bergerault, DF 2000, c. 899, concl. Goulard).

L'exonération prévue à l'article 261-4-4°-b/ est définie par rapport à la nature des prestations et à la forme de l'activité. Elle ne peut donc s'appliquer en tout état de cause à des opérations, telles que celles effectuées par les auto-écoles, dont l'enseignement ne présente pas l'un des caractères mentionnés par la loi ni, non plus, aux personnes physiques ou morales qui exploitent un véritable établissement d'enseignement, par exemple de danse ou de musique, à l'aide d'un ou plusieurs salariés.

Les **activités** d'enseignement qui sont **exonérées** ne **peuvent être soumises à la TVA sur option**.

### 3. Exonérations concernant les professions de la santé.

Ces exonérations s'expliquent, dans une certaine mesure, par le souci de ne pas gêner le développement de la politique de la santé, largement comprise, et donc de ne pas alourdir le coût de la sécurité sociale. Tel est le cas de l'exonération, prévue **sans possibilité d'option**, pour les soins médicaux et paramédicaux, les travaux d'analyses de biologie médicale, les fournitures de prothèses dentaires par les dentistes et les prothésistes ainsi que pour les opérations portant sur les organes, le sang et le lait humains (CGI art. 261-4).

Il convient seulement de préciser qu'en ce qui concerne les soins médicaux et paramédicaux, seuls sont exonérés en principe les praticiens et auxiliaires dont les professions sont réglementées par une disposition législative ou par un texte d'application de la loi (médecins, chirurgiens-dentistes, sage-femmes, masseurs-kinésithérapeutes, pédicures-podologues, infirmiers ou infirmières, orthoptistes, orthophonistes, diététiciens et psychomotriciens, etc.). Les professionnels qui réalisent certains actes médicaux en dehors du cadre de l'exercice légal de la médecine (notamment les acupuncteurs, ostéopathes ou chiropracteurs non titulaires d'un diplôme de médecine) ne peuvent bénéficier de l'exonération. A plus forte raison celle-ci est-elle refusée aux magnétiseurs, guérisseurs et autres mages ou rebouteux...

Il existait précédemment une semblable exonération en faveur des vétérinaires ; elle a été abrogée par la loi de finances pour 1982 ; les vétérinaires sont donc imposables à la TVA notamment pour les prestations de soins concourant au diagnostic, à la prévention ou au traitement des maladies des animaux.

Les établissements publics hospitaliers sont hors du champ d'application de la TVA.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1988, les frais d'hospitalisation et de traitement dans les établissements privés de soins sont exonérés (loi de finances pour 1988, art. 23 ; CGI art. 261-4-1° bis).

Les professions de la santé peuvent toutefois exceptionnellement être soumises à la TVA. Par exemple, l'activité consistant pour un chirurgien-dentiste à mettre à la disposition de confrères, moyennant le versement d'un pourcentage de leurs honoraires, le local et les équipements nécessaires à l'exercice de leur art, présente un caractère imposable à la TVA, quelle que soit la période d'imposition, avant comme après le 1<sup>er</sup> janvier 1979 ; l'intéressé ne peut prétendre qu'il n'a fait qu'exercer, sous une forme d'exploitation particulière, son activité libérale de chirurgien-dentiste (CE 17 mai 1991, req. n° 59.184, RJF 1991, p. 543 ; DF 1991, c. 1730).

## **B. - Exonérations de caractère économique**

Les exonérations qui ont été maintenues depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1979 répondent à des préoccupations très différentes.

Elles peuvent se justifier par le souci de favoriser ou, du moins, de ne pas défavoriser la production nationale. Tels sont les cas des livraisons intra-communautaires et des exportations de biens prévus respectivement aux articles 262 ter I et 262.I du CGI, ainsi que des prestations de services qui leur sont directement liées (par ex., transports de marchandises à destination de l'étranger, travaux à façon portant sur des produits destinés à l'exportation, etc.). Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1993, le terme **d'exportation** vise uniquement les **expéditions de biens à destination de pays tiers à la Communauté**.

**1. -** Le régime en vigueur avant le 1<sup>er</sup> janvier 1979 demeure en général applicable aux opérations **d'exportation** (au sens strict du terme), notamment en ce qui concerne les conditions de l'exonération et les modalités de récupération de la taxe afférente aux éléments du prix des produits imposables exportés.

Les conditions de l'exonération (tenue d'une comptabilité spéciale, production d'une déclaration de sortie des marchandises visée par le service des douanes) sont prévues à l'article 74 de l'Annexe III. Le Conseil d'Etat n'admet pas généralement que l'administration puisse subordonner légalement le bénéfice d'une exonération à l'accomplissement de formalités non prévues par la loi (CE 17 juin 1987, req. n° 64.549, DF 1987, c. 2076, concl. Martin Laprade; RJF 1987, p. 493). Bien que les dispositions de l'article 74 de l'Annexe III qui subordonnent l'exonération des exportations à des formalités non prévues par la loi ne reposent sur aucune base légale particulière, le Conseil d'Etat en a admis néanmoins la légalité (V. concl. Martin Laprade préc.). Il a été jugé plus récemment que ces dispositions ne sauraient, en l'absence d'habilitation législative expresse, avoir légalement pour effet de limiter les modes de preuve de la réalité de l'exportation à la seule production de la déclaration visée par un bureau de douane (CAA Lyon, Plén., 9 avril 1991, req. n° 813, RJF 1991, p. 541 ; DF 1991, c. 1816).

Il appartient au contribuable qui se prévaut de l'exonération d'établir que les objets ou marchandises sur lesquels ont porté les opérations ont réellement été exportés; en particulier, cette preuve ne résulte pas de la seule circonstance que l'acheteur était de nationalité étrangère et résidait à l'étranger (CE 29 juin 1981, req. n° 14.979, RJF 1981, p. 489 ; 16 févr. 1990,

req. n° 67.778, *RJF* 1990, p. 262). Lorsque l'exportateur a correctement rempli les formalités auxquelles il était tenu et que la réalité de l'exportation n'est pas contestée, la circonstance qu'il ait minoré dans sa comptabilité le prix des marchandises exportées ne fait pas obstacle à l'exonération et ne peut avoir pour effet, en l'absence de dispositions législatives en ce sens, de rendre l'opération d'exportation passible de la TVA (CE 8 janv. 1988, req. n° 49.731, *DF* 1988, c. 1108, concl. Martin Laprade ; *RJF* 1988, p. 165). Mais une entreprise n'est en droit de bénéficier de l'exonération que pour les quantités et les valeurs de marchandises figurant sur les déclarations d'exportation visées par le service des douanes ; lorsqu'elle ne peut présenter que des déclarations d'exportation mentionnant des quantités et des valeurs inférieures à celles dont elle se prévaut, l'administration est en droit de soumettre à la TVA la fraction excédentaire des recettes à l'exportation (CE 22 juin 1988, req. n° 58.969, *RJF* 1988, p. 537).

En ce qui concerne **les opérations intra-communautaires**, toutes les missions concernant la TVA intracommunautaire ont été attribuées à la DGI à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1993. Mais la Direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) a conservé des responsabilités importantes : l'élaboration de la base de recoupement des échanges intracommunautaires constituée à partir des déclarations d'échanges de biens à l'expédition et la mise en oeuvre conjointement avec la DGI du droit d'enquête chez les assujettis pour la recherche et les manquements aux règles de facturation dans les échanges intra- communautaires.

Pour prévenir les fraudes à la TVA, les services de surveillance de la DGDDI sont habilités à procéder à des contrôles à la circulation des moyens de transport, de leur chargement et de se faire présenter les documents de toute nature détenus par le conducteur (LPF art. L. 80 J). Le contrôle à la circulation permet d'appréhender les mouvements physiques de biens dans les échanges de biens intra- communautaires. Son objectif est de prévenir, en collectant des informations de toute nature, le développement des circuits occultes d'achat ou de ventes intracommunautaires éludant le paiement de la TVA.

Le droit d'enquête (dénommé contrôle de facturation) permet de rechercher dans les entreprises les manquements aux règles de facturation. Il constitue une procédure d'intervention inopinée. Il est mis en oeuvre de manière coordonnée entre la douane et la DGI (LPF art. L. 80 F à L. 80 I). Bien entendu, outre le contrôle sur pièces, la vérification de comptabilité reste l'instrument majeur du contrôle de la TVA intracommunautaire (Les notes bleues de Bercy, 1994, n° 36).

2. - L'exonération des exportations et des livraisons intra-communautaires se combine avec un régime de **livraison en franchise**.

L'**article 275** du CGI autorise les assujettis à recevoir ou à importer en franchise de TVA les biens qu'ils destinent à une livraison à l'exportation ou à une livraison intra- communautaire, ainsi que les services portant sur ces biens, dans la limite du montant des livraisons de cette nature qui ont été



réalisées au cours de l'année précédente et qui portent sur des biens passibles de cette taxe.

La possibilité pour les opérateurs d'acquiescer en franchise de la TVA les objets ou marchandises qu'ils destinent à l'exportation ou à une livraison intracommunautaire représente un avantage important sur le plan de la trésorerie. Ce régime ne constitue cependant qu'une simple faculté pour l'intéressé qui peut toujours y renoncer. Par ailleurs, aucune disposition n'impose au fournisseur l'obligation de livrer ses produits en suspension de taxe. En cas de facturation de la TVA par le fournisseur, l'opérateur peut opérer la déduction de la taxe dans les conditions de droit commun et éventuellement demander le remboursement des crédits de taxe déductible.

Le régime de livraison en franchise est subordonné à des conditions de fond et à des conditions de forme. Pour pouvoir acheter en franchise, l'opérateur doit, en principe, être assujéti à la TVA, soit à titre obligatoire, soit par option. Les intéressés doivent, selon le cas, adresser à leurs fournisseurs ou remettre au service des douanes une attestation, visée par le service des impôts dont ils relèvent, certifiant que les biens sont destinés à faire l'objet, en l'état ou après transformation, d'une exportation ou d'une livraison intracommunautaire ou que les prestations de service sont afférentes à ces biens. Cette attestation doit comporter l'engagement d'acquiescer la TVA au cas où les biens et les services ne recevraient pas la destination ayant motivé la franchise.

L'attestation doit être remise au fournisseur préalablement à la livraison. La règle a été appliquée strictement. La circonstance que l'attestation aurait été visée par le service des impôts est sans influence, dès lors que le visa est intervenu après la livraison (CAA Bordeaux, 18 nov. 1997, req. n° 96-387, DF 1998, c. 768 ; RJF 1998/4, n° 791 ; BDCF 1998, concl. Peano. - Non-admission du pourvoi : CE 22 mars 1999, req. n° 193.441). Mais l'invocation d'un arrêt n'épuise pas la discussion que soulevaient en l'espèce les questions posées au juge.

L'article 275 doit être rapproché de l'article 284 du CGI qui prévoit que toute personne qui a été autorisée à recevoir des biens ou services en franchise est tenue au paiement de l'impôt, lorsque les conditions auxquelles est subordonné l'octroi de cette franchise ne sont pas remplies.

On rappellera que pour l'application de la TVA sont considérés comme territoires d'exportation, non seulement tous les pays étrangers, mais les territoires d'outre-mer et les quatre départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique, La Réunion) ; chacun de ces derniers est, en outre, considéré comme territoire d'exportation par rapport aux trois autres (CGI art. 294-2).

De nombreuses catégories **d'importations** sont également exonérées de TVA. Certaines exonérations s'appliquent quelle que soit la qualité de l'importateur, sans condition particulière ; d'autres sont seulement prévues en fonction de la qualité de l'importateur et du régime sous lequel les biens sont importés (CGI art. 291).

Le régime des **transports internationaux** est très complexe. Les transports de voyageurs et de marchandises obéissent à des règles particulières qui sont fixées par les articles 259, 262.II et 291.

### **C. - Exonérations de caractère social**

Certaines exonérations sont traditionnelles. Elles sont prévues notamment au profit des groupements d'aveugles ou de travailleurs handicapés (CGI, art. 261-7-3°).

Les plus importantes sont instituées au profit d'**organismes sans but lucratif**.

**L'article 261-7-1°** distingue trois cas respectivement dans les paragraphes a/, b/ et c/.

--- Il exonère en premier lieu (a/) les services de caractère social, éducatif, culturel ou sportif rendus à leurs membres par les organismes légalement constitués qui agissent sans but lucratif et dont la gestion est désintéressée. Il en est de même, ajoute le texte, des ventes consenties à leurs membres par ces organismes, dans la limite de 10 % de leurs recettes totales. Sous réserve de l'application des dispositions prévues dans le deuxième cas (b/), certains services demeurent toutefois soumis à la TVA: les opérations d'hébergement et de restauration ainsi que l'exploitation des bars et buvettes.

Le Conseil d'Etat paraît avoir inclus dans les bénéficiaires des services des associations, non seulement les « membres » de celles-ci, au sens de l'article 261-7-1°-a, mais leurs ayants droit (CE 27 juill. 1984, req. n° 26.942, RJF 1984, p. 673).

--- En second lieu, le texte exonère dans le paragraphe b/ les opérations faites au bénéfice de toutes personnes par des oeuvres sans but lucratif qui présentent un caractère social ou philanthropique et dont la gestion est désintéressée, lorsque les prix pratiqués ont été homologués par l'autorité publique ou que des opérations analogues ne sont pas couramment réalisées à des prix comparables par des entreprises commerciales, en raison notamment du concours désintéressé des membres de ces organismes ou des subventions publiques ou des contributions privées dont ils bénéficient.

La loi de finances pour 2000, n° 99-1172 du 30 décembre 1999 (art. 15), déjà mentionnée pour le régime fiscal des associations en matière d'impôt sur les sociétés, prévoit que les organismes à but non lucratif, dont la gestion est désintéressée, sont également exonérés de TVA pour leurs autres opérations, lorsque les recettes encaissées afférentes à ces opérations n'ont pas excédé au cours de l'année civile précédente le montant de 250.000 Frs et que leurs activités non lucratives restent significativement prépondérantes.

Une association de médecine du travail qui ne fournit des services qu'à ses membres ne peut entrer dans les prévisions de l'exonération prévue par

l'article 261-7-1°-b du CGI, qui vise les opérations faites au bénéfice de « toutes personnes » par des oeuvres sans but lucratif, à caractère social ou philanthropique parce qu'elle est une association « fermée ». Elle ne peut davantage être considérée comme se livrant à une activité sociale dans l'intérêt des travailleurs, au sens de l'article 261-7-1°-a, dès lors qu'elle a pour objet exclusif de faciliter aux entreprises adhérentes, qui ne disposent pas en propre d'un service médical du travail, l'exécution d'obligations que la loi leur impose à l'égard de leur personnel (CE Plén. 20 juill. 1990, req. n° 84.846, DF 1990, c. 1867, concl. Racine; RJF 1990, p. 680).

--- L'article 261-7-1° prévoit, en troisième lieu, dans le paragraphe c/, que sont exonérées les recettes de six manifestations de bienfaisance ou de soutien organisées dans l'année à leur profit exclusif par les organismes sans but lucratif désignés dans les cas a/ et b/ ainsi que par les organismes permanents à caractère social des collectivités locales et des entreprises.

--- Dans un dernier paragraphe (d/), l'article 261-7-1° précise que le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme résulte de la réunion de trois séries de conditions : - l'organisme doit être géré et administré à titre bénévole par des personnes n'ayant elles-mêmes, ou par personne interposée, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation; - l'organisme ne doit procéder à aucune distribution directe ou indirecte de bénéfice, sous quelque forme que ce soit; - les membres de l'organisme et leurs ayants droit ne doivent pas pouvoir être déclarés attributaires d'une part quelconque de l'actif, sous réserve du droit de reprise des apports.

Ces dernières dispositions consacrent, dans une très large mesure, les solutions de la jurisprudence pour la période antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 1979. Les dispositions de l'article 261-7-1° sont d'ailleurs issues de l'article-7 de la loi de finances pour 1976.

Le législateur et la jurisprudence ne peuvent que se montrer favorables aux organismes sans but lucratif qui poursuivent un but d'utilité générale et dont les dirigeants agissent de manière totalement désintéressée.

Le Conseil d'Etat a adopté cependant une conception assez restrictive du caractère non lucratif de la gestion, marquant ainsi sa volonté de revenir aux sources de l'institution associative. On l'a déjà vu avec la jurisprudence issue de l'arrêt d'assemblée du 30 nov. 1973 Association Saint-Luc, concernant une association constituée entre des religieuses et ayant pour objet la gestion d'une clinique privée (V. supra, avec l'impôt sur les sociétés).

On doit admettre, à plus forte raison, qu'il est nécessaire de dépister les fausses associations qui dissimulent des intérêts bien précis. Le caractère non lucratif ne peut ainsi être reconnu --- à l'association qui organise des parties de chasse dans des conditions analogues aux prestations de services que peut fournir une entreprise de nature commerciale (CE 2 mars 1988, req. n° 25.275, Rec. p. 253), ---à l'association gérant un cabinet médical, dont la gestion n'est pas désintéressée, dès lors que ses dirigeants reçoivent une rémunération élevée et qu'elle leur paie un loyer relativement élevé (CE 11

juin 1982, req. n° 22.880, DF 1982, c. 2284 ; RJF 1982, n° 782), --- ou à l'association exploitant une clinique (dans des conditions analogues à celles de l'espèce Association Saint-Luc) qui verse un loyer important au bailleur et doit être regardée « comme ayant participé à l'activité lucrative » de celui-ci (CE 28 déc. 1988, rec. n° 65.917, Association « L'Etoile Maternité Catholique de Provence », DF 1989, c. 737 ; RJF 1989, p. 158), --- à l'association ayant pour objet l'exploitation d'un centre équestre avec des bars-restaurants ouverts à tous les clients, qui pratique des prix comparables à ceux des établissements de même nature et dont l'exploitation est assurée dans une large mesure dans l'intérêt personnel de son président ; cette association ne peut se prévaloir de l'exonération prévue à l'article 261-7- 1° du CGI, bien que, eu égard à son objet statutaire, elle ait bénéficié à l'origine d'un agrément des services de la jeunesse et des sports et que, pour l'exercice d'une partie de son activité, elle soit titulaire d'un bail emphytéotique consenti par une commune pour un loyer symbolique (CE 13 févr. 1991, req. n° 61.812, RJF 1991, p. 255).

En revanche, le Conseil d'Etat a jugé que les organismes à caractère social et philanthropique (au sens de l'actuel art. 261-7-1°-b/) ne sont pas exclus a priori du bénéfice des exonérations prévues par les textes, même lorsqu'ils revêtent la forme d'une société de capitaux, telle une société à responsabilité limitée (CF, Plén. 4 juin 1976, req. n° 98.484, Sté Le Castelet, DF 1976, c. 2003, concl. Mme Latoumerie ; RJF 1976, p. 258, chron. Martin Laprade) ou une société anonyme (CE Plén. 28 sept. 1983, req. n° 35.05 1, Société Dispensaire dentaire de Marseille, DF 1984, c. 294 ; RJF 1983, p. 576, chron. De Guillenchmidt). Il a ainsi fait prévaloir un critère matériel du caractère non lucratif sur un critère purement formel tiré de la forme de société commerciale.

En vertu de l'art. 261-7-1° (dernier alinéa), tous les organismes concernés par l'application des dispositions de ce même texte sont soumis à un régime particulier pour les opérations non exonérées ; ils sont notamment placés obligatoirement sous le régime du chiffre d'affaires réel, quel que soit le montant de leurs recettes.

#### **D. Location d'immeubles.**

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1979, **les locations** de toute nature entrent dans le champ d'application de la TVA.

Les opérations exonérées correspondent grosso modo à des opérations qui étaient précédemment exclues du champ d'application de la TVA.

La distinction entre opérations exonérées et opérations imposables par nature recouvre pour l'essentiel la distinction qui était faite, sous le régime antérieur à la loi du 29 décembre 1978, entre les opérations de caractère civil (ou opérations étrangères à une activité commerciale) et les opérations de caractère commercial. La jurisprudence, retenant un critère purement matériel, avait même poussé cette distinction jusqu'au bout de sa logique en refusant d'appliquer la jurisprudence SA Elsa à la location par une société anonyme de locaux nus faisant partie de son patrimoine en décidant que ces

opérations de location n'étaient pas taxables (CE 22 oct. 1975, req. n° 93.471, DF 1976, c. 181, concl. Mme Latournerie ; RJF 1975, p. 386, concernant une société anonyme ayant pour objet la fabrication de produits métallurgiques qui possède, dans un immeuble qu'elle a fait construire, des appartements qu'elle donne, non meublés, en location à des particuliers ; la location de ces appartements, déclare le juge, constitue une activité qui « en raison de son caractère civil » n'entre pas dans le champ d'application de la TVA).

Les exonérations concernent quatre catégories de locations en vertu de l'**article 261 D** : 1°/ les locations de terres et bâtiments à usage agricole ; 2°/ les locations de terrains non aménagés et de locaux nus, à l'exception des emplacements pour le stationnement des véhicules ; 3°/ les locations ou concessions de droits portant sur les immeubles visés ci-dessus dans la mesure où elles relèvent de la gestion d'un patrimoine foncier ; 4°/ les locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières de logements meublés ou garnis à usage d'habitation, mais dans certaines conditions pour cette dernière catégorie.

Par ailleurs, pour les locations de la deuxième catégorie, l'article 261 D prévoit que l'exonération n'est pas applicable lorsque ces locations constituent pour le bailleur un moyen de poursuivre, sous une autre forme, l'exploitation d'un actif commercial ou d'accroître ses débouchés ou lorsque le bailleur participe aux résultats de l'entreprise locataire. Les deuxième et troisième exceptions ne sont que la confirmation législative de solutions qui ont été adoptées par la jurisprudence pour l'application du régime antérieur au 1<sup>er</sup> janvier 1979 (V. supra).

#### **E - Exonérations à but fiscal . Assurances. Opérations bancaires.**

1. Certaines de ces exonérations tendent à éviter le cumul de la TVA avec d'autres impôts.

L'article 261-1-3° du CGI exonérait de TVA les ventes publiques d'objets d'occasion, d'objets d'antiquité et de collection, d'oeuvres d'art originales etc..., lorsqu'elles étaient soumises au droit proportionnel d'enregistrement prévu à l'article 733. Cette exonération a été supprimée par la loi n° 91-716 du 26 juillet 1991.

Subsistent les exonérations concernant les opérations des marchés à terme de marchandises (art. 261-1-4°), l'organisation de jeux de hasard ou d'argent soumis au prélèvement progressif visé aux articles L. 2333-56 et L. 2333-57 du Code général des collectivités territoriales ou à l'impôt sur les spectacles, le produit de l'exploitation du loto national et des paris mutuels hippiques (à l'exception des rémunérations perçues par les organisateurs et les intermédiaires qui participent à l'organisation de ces jeux), les droits d'entrée perçus par les organisateurs de réunions sportives soumises à l'impôt sur les spectacles (CGI art. 261-E).

L'article 261-C-2° exonère les opérations d'assurance et de réassurance ainsi que les prestations de services afférentes à ces opérations effectuées par les courtiers et intermédiaires d'assurances.

Les conventions d'assurances supportent, en effet, une taxe annuelle ainsi que de nombreuses contributions perçues en addition à cette taxe (CGI, art. 991 et 1001).

L'exonération a un champ d'application très général, ainsi qu'il résulte de la jurisprudence de la CJCE et du Conseil d'Etat (CJCE, 25 févr. 1999, aff. 349/96, Rec. CJCE, p. 973, concl. Fennelly ; DF 1999, n° 15, p. 590 ; RJF 1999, n° 512. – CE 7 janv. 2000, req. n° 201021, DF 2000, c. 264, concl. Bachelier ; RJF 2000, n° 182).

En revanche, les exonérations de TVA applicables à diverses opérations bancaires et financières (CGI, art. 261-C-1°) ne trouvent plus leur justification dans la nécessité d'éviter un cumul d'impôts, depuis que la loi du 29 décembre 1978 a supprimé la taxe spéciale sur les activités financières.

2. - D'autres exonérations ont été instituées **pour éviter la fraude et donc, dans l'intérêt du Trésor**. Il s'agit des dispositions concernant les déchets neufs d'industrie et les matières de récupération (CGI art. 260 E et 261-3-2°).

Il ne faut pas confondre les déchets neufs d'industrie et les matières de récupération avec les objets d'occasion (objets usagers susceptibles de remploi en l'état ou après réparation) qui sont soumis à un régime différent.

Les activités de récupération et de traitement des déchets ont toujours soulevé des difficultés en matière de contrôle fiscal. De nombreuses fraudes se sont produites dans le passé, notamment dans le secteur des métaux ferreux et non ferreux, avec la pratique dite des « taxis », c'est-à-dire l'émission de fausses factures destinées à transmettre abusivement le droit à déduction portant sur des taxes en réalité non versées au Trésor, combinée avec le remboursement par le Trésor des crédits de TVA et l'intervention d'hommes de paille pour récupérer et reverser, moyennant un pourcentage, les sommes correspondantes à l'auteur de la fraude.

Les livraisons de déchets neufs d'industrie et de matières de récupération sont soit taxables de plein droit, soit obligatoirement exonérées, soit exonérées avec possibilité de taxation sur autorisation de l'administration.

L'article 261-3-2° exonère de la TVA les livraisons de ces produits qui sont effectuées : --- a/ par les entreprises qui ne disposent pas d'installation permanente, --- b/ par les entreprises qui, disposant d'une installation permanente, ont réalisé au cours de l'année précédente un montant de chiffre d'affaires portant sur ces produits inférieur à 6.000.000 de francs.

L'exonération obligatoire concerne dans tous les cas les entreprises qui ne disposent pas d'installation permanente et celles qui réalisent un chiffre d'affaires global annuel TTC inférieur à 500 000 Frs.

L'entreprise qui dispose d'une installation permanente et a réalisé l'année précédente un chiffre d'affaires inférieur à 6.000.000 Frs, mais supérieur à 500.000 Frs TTC, peut être autorisée à acquitter la TVA pour ses livraisons. Elle doit alors en faire la demande à l'administration et présenter une caution solvable. L'administration doit statuer sur la demande dans le délai de deux mois et peut dispenser l'entreprise de la constitution de caution lorsque l'entreprise présente des garanties suffisantes de solvabilité.

Sont au contraire soumises à la TVA de plein droit les entreprises qui remplissent deux conditions : disposer d'une installation permanente (locaux ou chantiers affectés au stockage des déchets) et avoir réalisé au cours de l'année civile précédente un chiffre d'affaires HT portant sur ces produits, supérieur ou égal à 6 millions de francs.

#### **F. - Remboursement de frais**

Dernière exonération que l'on évoquera dans cette rubrique : celle qui concerne **les remboursements de frais**. Par dérogation au principe selon lequel la TVA est applicable aux opérations effectuées même à « prix coûtant », l'art. 261 B du CGI exonère de la TVA, sous certaines conditions, les services rendus à leurs adhérents par certains groupements.

La loi du 29 décembre 1978 a modifié la portée du texte précédent. L'article 261 B nouveau concerne les groupements constitués par des personnes physiques ou morales exerçant une activité exonérée de la TVA ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti.

Il n'est pas exigé que le groupement soit légalement constitué, de sorte que la notion recouvre aussi bien des entités dotées de la personnalité juridique que de simples groupements de fait.

L'art. 261 B n'exonère de la TVA que les prestations de services, à l'exclusion, par conséquent, des livraisons de biens. Parmi les prestations de services qui sont le plus couramment susceptibles de donner lieu à la perception de simples remboursements de frais on peut citer: la mise à la disposition de personnels ou de matériels, le recrutement, la gestion et la paye du personnel, la gestion et l'entretien de locaux ou d'installations, les travaux d'informatique, etc.

Les services doivent être rendus aux adhérents du groupement, ce qui implique que ceux qui sont rendus à des personnes étrangères sont soumis à la TVA dans les conditions du droit commun.

Ces services doivent concourir directement et exclusivement à la réalisation d'opérations exonérées ou exclues du champ d'application de la TVA.

Les sommes réclamées aux adhérents doivent correspondre exactement à la part leur incombant dans les dépenses communes ; autrement dit, le groupement ne doit réaliser aucun excédent de recettes par rapport aux dépenses engagées pour le compte de ses adhérents; il en résulte qu'il lui est interdit de percevoir « des remboursements » qui présentent en fait un caractère forfaitaire.

#### Sous-Section 4

##### L'impôt de solidarité sur la fortune

Il a déjà été indiqué que l'imposition du capital revêt des formes multiples. Elle résulte de la combinaison de plusieurs impôts et de l'application de certains impôts, qui ne sont pas destinés en principe à frapper le capital (impôt sur les sociétés, impôt sur le revenu) à des biens ou des produits qui constituent en réalité des éléments du patrimoine. Les faits générateurs des impositions sur le capital sont eux-mêmes très variables: ils peuvent être soit la mutation, soit la détention d'un bien à une date déterminée.

On rappellera seulement ici ces **multiples impositions**: taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties, droits de mutation à titre gratuit (droits de succession, droits sur les donations), droits de mutation à titre onéreux (ventes d'immeubles ou de fonds de commerce, apports, échanges, droits sur les cessions de droits sociaux), imposition des plus-values professionnelles (dans le cadre des régimes des BIC, des bénéfices agricoles et des bénéfices non commerciaux), imposition des plus-values réalisées par les particuliers à l'occasion de la gestion de leur patrimoine privé depuis les lois de 1963 et la loi du 19 juillet 1976, qu'il s'agisse des plus-values immobilières, des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux, des plus-values sur les autres biens meubles, sans parler du régime spécial des métaux et objets précieux, car cette liste n'est pas limitative.

La loi du finances pour 1982 a ajouté à toutes ces impositions, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1982, un impôt général sur le capital: l'impôt sur les grandes fortunes, devenu impôt de solidarité sur la fortune.

a) Les appréciations générales que le **Conseil des impôts** a portées sur l'imposition du capital sont très critiques (8<sup>e</sup> Rapport, L'imposition du capital, 1986).

Il note d'abord que le poids des impôts sur le capital s'est constamment accru depuis 10 ans. Les comparaisons avec les principaux pays étrangers font apparaître, malgré les incertitudes liées à la différence des modalités d'imposition et à l'arbitraire des classifications des impôts, que la France a tendance à multiplier les modalités d'imposition du capital. Cela explique qu'entre 1965 et 1983, le poids total de l'imposition du capital au sens large ait plus augmenté par rapport au produit intérieur brut en France qu'au Royaume-Uni, alors qu'il a sensiblement diminué en République Fédérale Allemande et aux Etats-Unis. Mais il est vrai qu'il demeure plus



élevé aux Etats-Unis et au Royaume-Uni, en raison de la place prépondérante des impôts fonciers. En revanche, entre la France et la République Fédérale Allemande l'écart de la pression fiscale sur le capital, exprimé en pourcentage du produit intérieur brut, faible en 1965, s'est creusé, le taux d'imposition global étant devenu en 1983 nettement inférieur en Allemagne.

Le Conseil relève qu'il s'agit d'une imposition dont les incidences sur la rentabilité des biens ou la sauvegarde du capital peuvent être lourdes. Il souligne l'hétérogénéité de l'imposition et de ses effets sur la neutralité de l'impôt, car l'imposition du capital n'est pas neutre au regard de la nature des biens taxés. Elle frappe les biens immobiliers plus que les biens mobiliers, et parmi les biens immobiliers, plus les terres que les constructions.

Parmi les biens mobiliers, les valeurs mobilières et les biens meubles utilitaires supportent une pression fiscale plus forte que les oeuvres d'art et de collection. L'imposition du capital est moins élevée pour les biens professionnels que pour les autres biens, mais cette diversité de taxation aboutit à imposer actuellement plus fortement les biens de rendement global faible, comme les terres, que les biens de meilleur rendement, comme les valeurs mobilières, et à appliquer la pression fiscale la moins élevée à la fois aux biens les plus productifs et aux biens les plus somptueux. Le Conseil des impôts fait observer également que, bien que les impositions du capital présentent par rapport aux impositions du revenu certaines caractéristiques de nature à en faciliter la gestion, ce sont, en fait, des impôts complexes et dont la mise en oeuvre est souvent aussi difficile.

On retiendra cette conclusion générale: « au delà des problèmes spécifiques à chacune de ces composantes (taxes foncières, droits de mutation à titre onéreux ou à titre gratuit, imposition des plus-values, impôt sur les grandes fortunes), l'imposition du capital présente, dans son ensemble les défauts d'une imposition de rencontre qui n'a que rarement fait l'objet d'une réflexion générale. Ses caractéristiques la rendent peu cohérente en elle-même et mal intégrée dans une fiscalité moderne. L'objectif qui lui est assigné est mal défini, sa nature et son rôle sont incertains » (page 299).

b) Cette appréciation, qui vise l'imposition du capital en général, peut s'appliquer plus particulièrement à l'impôt sur les grandes fortunes qui a été créé par **la loi de finances pour 1982, n° 81-1160 du 30 décembre 1981**.

L'exposé des motifs du projet déposé par le Gouvernement situe d'emblée les problèmes sur le double terrain **politique** et **idéologique**. Le projet est présenté comme la suite des réformes en profondeur de notre système fiscal obtenues par la gauche : instauration, au début du siècle, du caractère progressif de l'impôt sur les successions en fonction de l'héritage, institution en 1917 d'un impôt général sur le revenu. A la même époque, est-il indiqué dans l'exposé des motifs, la gauche a réclamé la création d'une taxation des grandes fortunes, « mais les possédants ont utilisé la force de l'argent pour empêcher jusqu'ici cette volonté de se réaliser ».

Suit le **rappel de projets ou de propositions** qui sont restés sans suites mais qui montrent bien que l'institution de l'impôt sur les grandes fortunes ne représente pas une innovation totale : projet de loi Caillaux du 15 janvier 1914, proposition Léon Blum de 1920, proposition Leenhardt de 1953, propositions de loi depuis 1972 des groupes socialiste et communiste, cependant que la droite commence à se diviser sur la question puisque, le 8 juin 1976, plusieurs parlementaires de l'UDR déposèrent un amendement instituant un tel impôt et qu'une proposition dans ce sens avait été adoptée en 1979 par le congrès de l'UDF; mais les gouvernements dirigés par M. Barre s'étaient opposés à ces propositions.

Le Gouvernement note que l'impôt annuel sur la fortune existe depuis près d'un siècle dans **beaucoup de pays développés**: les Pays-Bas, depuis la fin du 19<sup>e</sup> siècle, suivis au début du 20<sup>e</sup> siècle par le Danemark, la Suède, la Norvège, le Luxembourg, la Suisse, l'Allemagne de l'Ouest, cependant que les Etats-Unis ont progressivement transformé la « property tax », impôt foncier à l'origine, en une imposition qui frappe la plupart des éléments du patrimoine des contribuables.

Le Gouvernement explique que l'institution d'un impôt sur les grandes fortunes répond à une **triple nécessité**. En premier lieu, « depuis le projet sur la dîme royale de Vauban, en 1707, la démonstration a été faite que la capacité contributive d'un citoyen disposant d'un patrimoine est supérieur à celle de la personne qui n'en a pas » (sic) ; la fortune donnant à ceux qui la possèdent une **faculté contributive supplémentaire**, il est donc justifié de l'imposer au regard du principe posé à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme de 1789. Il s'agit, en second lieu, de **réduire des inégalités excessives**. L'exposé des motifs fait observer sur ce point que les études menées depuis quelques années ont montré que les inégalités de fortune sont plus importantes que les différences de revenus, plus fortes en France que dans la plupart des pays comparables, en augmentation depuis le dernier quart de siècle, et qu'elles continueraient à s'accroître automatiquement si aucun mécanisme correcteur n'était mis en oeuvre, alors surtout que l'inflation entraîne une vaste redistribution en faveur de ceux qui ont les patrimoines les plus importants et les plus diversifiés. Le Gouvernement pose la question: est-il acceptable que 1 % des français détienne à lui seul près du cinquième des actifs de notre pays et que 5 % en détiennent plus du tiers alors que la moitié des citoyens ne possèdent que 5 % du patrimoine national ? L'ambition du Gouvernement est de corriger ces disparités excessives.

Enfin, l'existence d'un impôt sur les fortunes devrait permettre à la fois de **compenser les insuffisances des impôts existants** et dans une certaine mesure d'y **remédier**. Compenser les insuffisances, car les revenus du capital sont le moins bien imposés et l'existence d'un impôt sur la fortune devrait permettre ainsi d'alléger d'autant la contribution demandée aux salariés pour financer les dépenses de l'Etat. Remédier à ces insuffisances, car une meilleure connaissance du patrimoine permettra de mieux asseoir les autres impôts, notamment l'impôt sur le revenu et les droits de succession, la photographie périodique des fortunes rendant plus malaisée la minoration des revenus, en sorte que la réforme devrait donc représenter une arme utile pour

lutter contre la fraude fiscale, « véritable fléau social », est-il dit dans l'exposé des motifs.

c) Le Gouvernement défend ensuite son projet qui est, affirme-t-il, « *socialement juste, économiquement raisonnable, techniquement simple* ». Socialement juste: parce que l'impôt ne concernera que les grandes fortunes, en raison de l'abattement à la base fixé à l'époque à 3 millions de francs, qui doit se traduire notamment par une exonération de fait de la résidence principale, et de l'institution d'un barème progressif. L'exposé des motifs ajoute que des dispositions particulières sont prévues pour éviter l'évasion ; les biens grevés d'un usufruit seront imposés dans le patrimoine de l'usufruitier pour leur valeur en pleine propriété ; les biens possédés par l'intermédiaire de sociétés ayant leur siège dans les « paradis fiscaux » seront réputés être la propriété de la personne qui en a la jouissance, sauf preuve contraire ; les bons anonymes seront soumis à un prélèvement libératoire liquidé au taux maximum du nouvel impôt ; les acquisitions de bijoux et d'œuvres d'art seront obligatoirement payées par chèque.

Economiquement raisonnable : l'impôt sera calculé sur la valeur nette du patrimoine, le contribuable pouvant déduire le montant de tous les emprunts qu'il a contractés pour acquérir tel ou tel élément de sa fortune et, ajoute le Gouvernement de manière pateline, « cette disposition est particulièrement importante pour les agriculteurs ». Surtout, l'outil de travail ne sera pas pénalisé : les actifs professionnels, c'est-à-dire les biens utilisés pour l'exercice d'une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole seront exonérés lorsque leur valeur, après déduction des dettes, est inférieure à 2 millions de francs ; lorsque leur valeur est supérieure à ce montant, l'abattement à la base sera porté de 3 à 5 millions de francs ; les fonds propres réinvestis dans l'entreprise pour financer la croissance des capacités de production de celle-ci seront déductibles de l'impôt. Par ailleurs, toute incitation au transfert de placements productifs pour l'économie nationale vers les actifs improductifs et anonymes sera neutralisée par la suppression, à compter du 1<sup>er</sup> octobre 1981, de l'anonymat sur les transactions sur l'or (ce qui devait être fait effectivement). Le Gouvernement ajoute qu'en raison des taux modérés, toute disposition confiscatoire est bannie. Bref, conclut-il, grâce à ces dispositions, « l'immense majorité des français ne sera pas concernée par cet impôt qui sera dû par moins de 200 000 contribuables ». Le produit attendu du nouvel impôt ne doit pas dépasser, du reste, 5 milliards de francs.

Techniquement simple, enfin, car les contribuables évalueront eux-mêmes la valeur de leur patrimoine et ne rempliront de déclaration que si celle-ci dépasse le montant des abattements. Ils calculeront eux-mêmes leur impôt et acquitteront celui-ci sans que l'administration leur envoie d'avertissement. Les contrôles seront simplifiés au maximum, ceux-ci devant d'ailleurs être opérés le plus souvent lors d'opérations relatives aux autres impôts...

--- En réalité, il n'est pas seulement apparu très rapidement que le nouvel impôt n'était pas « techniquement simple ». Il ne pouvait pas être

socialement juste, dès lors qu'ont été exclues de la base d'imposition les oeuvres d'art. Il n'était pas non plus économiquement raisonnable, et c'est si vrai, qu'il a fallu très vite exonérer les actifs professionnels, ce qui a été fait par la loi de finances pour 1984.

d) A la suite de l'arrivée d'une nouvelle majorité au pouvoir en 1986, l'impôt sur les grandes fortunes a été supprimé, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1987, par la loi de finances rectificative pour 1986, n° 86-824 du 11 juillet 1986. Mais la loi de finances pour 1989 l'a rétabli sous le nom **d'impôt de solidarité sur la fortune** (ISF) à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1989.

Le produit de l'ISF est en nette progression. Il est passé 6,06 MdF pour 1990 à 8,9 MdF pour 1996, 11,1334 pour 1998 et 12,7449 pour 1999. Les évaluations dans la loi de finances pour 2001 s'élèvent à 14, 855 MdF.

Le nombre des redevables qui l'ont acquitté est passé de 140.461 pour 1990 à 174.726 pour 1996, 193.944 pour 1998 et 213.283 pour 1999 (Annuaire statistique de la DGI 1999, p. 94).

L'ISF reste concentré dans trois régions : --- en Ile-de-France, avec 45,5% des déclarants pour 55,1% du recouvrement total ; --- en Provence-Alpes-Côte d'Azur, avec 9,1% des déclarants pour 6,2% du recouvrement ; --en Rhône-Alpes, avec 7,9% des déclarants pour 7,9% du recouvrement (Les Notes bleues de Bercy, janvier 2001, n° 199, p. 12).

Les dispositions relatives à l'impôt de solidarité sur la fortune sont codifiées aux articles 885 A et s. du CGI.

#### **A. - Champ d'application. Règles générales**

Sont seules imposables **les personnes physiques** dont la valeur nette du patrimoine, c'est-à-dire déduction faite du passif, excède 4.700.000 Frs au 1<sup>er</sup> janvier 2001.

Ce seuil était fixé respectivement à 3.000.000 Frs pour 1982, 3.600.000 Frs pour 1986, 4.130.000 Frs pour 1990 et 4.470.000 Frs pour 1994. Il reste fixé à 4.700.000 Frs depuis 1997.

Les personnes morales, quel que soit leur statut, ne sont jamais imposables ; mais les actions et parts sociales des sociétés sont imposées entre les mains des associés personnes physiques, sauf si ces titres constituent des biens professionnels exonérés.

##### **1. - Biens imposables**

Le champ d'application comprend l'ensemble des biens, droits et valeurs appartenant au contribuable (CGI art. 885.A).

Dans le cas de mariage, il englobe tous les biens appartenant aux époux, quel que soit leur régime matrimonial, ainsi que tous les biens des enfants mineurs dont ils ont l'administration légale.

La Cour de cassation avait jugé que, quel que soit leur régime matrimonial, des époux qui, de manière permanente, n'habitent pas sous le même toit, ne constituent pas un foyer fiscal pour l'application de l'ISF (Com. 22 oct. 1991, de Gramont ; DF 1991, c. 2467 ; RJF 1991, n° 1462 ; Bull. civ. IV, p. 212, n° 305).

Le législateur a légalisé la solution jurisprudentielle dans l'article 27 de la loi de finances rectificative pour 1991, n° 91-1323 du 30 décembre 1991. L'article 885 A du CGI, dans sa rédaction résultant de ce texte, prévoit que les couples mariés font l'objet d'une imposition commune à l'ISF, sauf lorsqu'ils sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit, ou, lorsqu'étant en instance de séparation de corps ou de divorce, ils ont été autorisés à avoir des résidences séparées.

Le seuil d'imposition restant le même, que le redevable soit célibataire, veuf ou divorcé, ou qu'il s'agisse de personnes mariées avec ou sans enfants, l'imposition par foyer constitue une grave violation du principe de l'égalité devant l'impôt et devant la loi (V. infra, Titre IV, Le principe d'égalité).

Par ailleurs, pour la première fois dans notre droit fiscal, le législateur a assimilé, en matière d'ISF, le concubinage notoire au mariage; la déclaration doit donc comprendre l'ensemble des biens appartenant à l'un et l'autre concubin et aux enfants mineurs vivant avec eux; mais si un concubin est marié, ses biens et ceux de ses enfants mineurs sont nécessairement rattachés à son foyer légal.

La loi n° 99-944 du 15 novembre 1999 instituant le pacte civil de solidarité et du concubinage a entraîné une autre modification de l'article 885 A du CGI. Les partenaires liés par un pacte civil de solidarité font également l'objet d'une imposition commune.

L'impôt s'applique aux biens dont le contribuable est propriétaire. Le sort des biens ou droits grevés d'un usufruit, d'un droit d'habitation ou d'un droit d'usage accordé à titre personnel est réglé par l'article 885 G du CGI.

En principe, ces biens ou droits sont compris dans le patrimoine de l'usufruitier ou du titulaire du droit pour leur valeur en pleine propriété. Toutefois, dans trois cas, et cette liste est limitative, les biens grevés de l'usufruit ou du droit d'usage ou d'habitation sont compris respectivement dans les patrimoines de l'usufruitier et du nu-propriétaire, suivant les proportions fixées par l'article 762 du CGI (qui varient en fonction de l'âge de l'usufruitier), et à condition, pour l'usufruit, que le droit constitué ne soit ni vendu, ni cédé à titre gratuit par son titulaire.

Les trois cas visés par la loi sont les suivants : - a/ Lorsque la constitution de l'usufruit résulte de l'application des articles 767 (droit d'usufruit du conjoint survivant sur la succession du prédécédé), 1094 (droits des époux en l'absence de descendance), ou 1098 du code civil (situation des enfants du premier lit d'un conjoint remarié) ; - b/ Lorsque le démembrement de propriété résulte de la vente d'un bien dont le vendeur s'est réservé l'usufruit, le droit d'usage ou d'habitation et que l'acquéreur n'est pas l'une des

personnes visées à l'article 751 (par exemple, cas où l'acquéreur de la nu-propriété est le descendant du vendeur) ; - c/ Lorsque l'usufruit ou le droit d'usage ou d'habitation a été réservé par le donateur d'un bien ayant fait l'objet d'un don ou legs à l'Etat, aux départements, aux communes ou syndicats de communes et leurs établissements publics, aux établissements publics nationaux à caractère administratif et aux associations.

La loi de finances pour 1999 avait prévu de remplacer, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1999, le principe de taxation du bien pour sa valeur en pleine propriété dans le patrimoine de l'usufruitier par le principe de taxation dans le patrimoine de l'auteur du démembrement (art. 15 de la loi). Le Conseil constitutionnel a déclaré cette disposition contraire à l'article 13 de la Déclaration des droits de 1789, suivant lequel la contribution commune « doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés ». Il a estimé qu'en raison de son taux et de son caractère annuel, l'impôt de solidarité sur la fortune est appelé normalement à être acquitté sur les revenus des biens imposables. Il a décidé en conséquence que le législateur a méconnu le principe de l'article 13 en prévoyant que l'ISF pourrait être assis sur un bien dont le contribuable nu-propriétaire ne tirerait aucun revenu, alors que serait prise en compte dans le calcul de l'impôt la valeur en pleine propriété de ce bien (décis. n° 98-405 DC du 29 déc. 1998).

En ce qui concerne la résidence principale, la Cour de cassation avait décidé que, pour en déterminer la valeur en matière d'ISF, il y avait lieu de tenir compte du fait que le logement du redevable est un bien occupé et que l'évaluation devait être faite en fonction de cette circonstance ( Cass. com. 13 févr. 1996, Fleury, D. 1996, p. 367, note Le Calvez ; DF 1996, c. 503, note Tixier et Lamulle ; JCP 1996. II. 22.641, note David ; RJF 1996, n° 386). L'administration avait admis, en conséquence, qu'un abattement n'excédant pas 20% de la valeur vénale du bien libre pouvait être pratiqué au titre de l'occupation. Le législateur a adopté cette règle par la loi de finances pour 1999, n° 98-1266 du 30 décembre 1998 (art. 17-III). L'article 885 S prévoit ainsi qu'un abattement de 20% doit être effectué sur la valeur vénale réelle de l'immeuble lorsque celui-ci est occupé à titre de résidence principale par son propriétaire. En cas d'imposition commune, un seul immeuble est susceptible de bénéficier de cet abattement.

## 2. - Biens exonérés

Ces exonérations, prévues aux articles 885 H et s. du CGI concernent : --- les objets d'antiquité, d'art ou de collection ; --- les droits de la propriété industrielle (mais cette exonération ne profite qu'à l'inventeur ou au créateur lui-même) ; --- les pensions, retraites et rentes viagères assimilées ; --- les placements financiers des non-résidents ; --- les bois et forêts et parts de groupements forestiers (sous les mêmes conditions que pour l'exonération des droits de succession, et à concurrence des trois quarts de leur valeur, lorsqu'ils ne constituent pas des biens professionnels susceptibles d'être exonérés en totalité) ; --- les biens ruraux loués par bail à long terme et parts de GFA (qui bénéficient d'une exonération partielle analogue à celle accordée en matière de droits de mutation à titre gratuit, lorsque ne s'applique pas l'exonération totale au titre des biens

professionnels).

En application de l'article 29 de la loi de finances pour 2000, l'exonération des droits de la propriété littéraire et artistique est limitée au seul auteur ; l'exonération ne bénéficie plus à ses ayants-droit.

En revanche, l'exonération conditionnelle des droits de succession dont bénéficient les propriétaires d'immeubles classés ouverts au public, au titre des monuments historiques, n'est pas applicable à l'ISF (CGI, art. 885 H, alinéa 1<sup>er</sup>). Il y a lieu seulement de prendre en considération les particularités de ces immeubles en ce qui concerne leur évaluation.

## **B. - Régime particulier des biens professionnels.**

La loi de finances pour 1984, n° 83-1179 du 29 décembre 1983 (art. 19-VI-1) a exclu définitivement les biens professionnels de l'assiette de l'impôt sur les grandes fortunes et cette exonération s'est appliquée rétroactivement pour les années 1982 et 1983.

Conformément au principe posé à l'article 885 A, dernier alinéa, du CGI, « *les biens professionnels définis aux articles 885 N à 885 R ne sont pas pris en compte pour l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune* ». La formule utilisée par la loi est très significative : le statut des biens professionnels n'est pas celui de biens simplement exonérés.

**Quatre cas** doivent être distingués.

### **1. - Biens dépendant d'une exploitation individuelle.**

En vertu de l'article 885 N, « *les biens nécessaires à l'exercice, à titre principal, tant par leur propriétaire que par le conjoint de celui-ci, d'une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, sont considérés comme des biens professionnels* ».

La profession, qui peut être celle du conjoint, et qui doit présenter l'un des caractères prévus par la loi, doit, en outre, être exercée à titre principal : en cas de pluralité d'activités, il s'agit de l'activité la plus importante, compte tenu notamment du temps qui y est consacré, et, dans le cas d'activités d'égale importance, de celle qui procure à l'intéressé la plus grosse partie de ses revenus. Les biens doivent être nécessaires à l'exercice de la profession : ils doivent être utilisés effectivement pour les besoins de l'activité professionnelle ; l'inscription au bilan (ou au registre des immobilisations pour les professions non commerciales) crée seulement une présomption du caractère nécessaire des biens à l'exercice de la profession ; inversement, les biens affectés par nature à l'exploitation peuvent être considérés comme biens professionnels, même lorsqu'ils ne sont pas inscrits au bilan.

## 2. - Droits sociaux

Il y a lieu de distinguer les deux cas des sociétés de personnes et des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés ; il existe en outre des dispositions communes.

a/ Les parts de **sociétés de personnes** visées aux articles 8 et 8 ter du CGI sont toujours considérées comme des biens professionnels, quel que soit le pourcentage de la participation, lorsque le redevable exerce dans la société son activité professionnelle principale. Il s'agit de sociétés dont les bénéfices sont imposés au nom des associés dans la catégorie des BIC, bénéfices agricoles ou des bénéfices non commerciaux (CGI art. 885 0).

b/ En ce qui concerne les titres des **sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés**, de plein droit ou sur option, trois séries de conditions sont exigées pour qu'ils puissent être considérés comme biens professionnels (art 885 0 bis). Elles concernent, d'une part, la nature des fonctions au sein de la société, leurs conditions d'exercice et l'importance de la participation détenue par l'intéressé au sein de la société.

1°/ Le propriétaire des titres doit être, soit gérant nommé conformément aux statuts d'une SARL ou en commandite par actions, soit associé en nom d'une société de personnes (par ex. société en nom collectif qui a opté pour l'impôt sur les sociétés), soit président, directeur général, président du conseil de surveillance ou membre du directoire d'une société par actions.

2°/ Ces fonctions doivent être effectivement exercées et donner lieu à une rémunération normale : celle-ci doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI (rémunérations des gérants majoritaires des SARL et assimilés).

3°/ La troisième condition a trait à l'importance de la participation détenue au sein de la société. L'intéressé doit posséder 25 % au moins des droits financiers (droits à dividendes) et des droits de vote attachés aux titres émis par la société. Pour la détermination du seuil minimum de détention du capital, il peut être tenu compte, non seulement de la participation qui est détenue directement par le redevable et par les membres de son groupe familial au sens large (conjoint, ascendants, descendants, frères et sœurs), mais également de la participation que l'intéressé ou les membres de son groupe familial détiennent par l'intermédiaire d'une autre société possédant une participation dans la société où il exerce ses fonctions.

La condition de détention minima du capital n'est exigée que des gérants minoritaires de SAPL et des associés dirigeants de sociétés anonymes ; c'est ce qui ressort par a contrario de la disposition du texte prévoyant que la condition de possession de 25 % au moins du capital de la société n'est pas exigée des gérants majoritaires et associés assimilés visés à



l'article 62. Toutefois, lorsque le gérant minoritaire de SARL ou le dirigeant de société anonyme ne remplit pas la condition minima de détention de 25 %, les parts ou actions qu'il possède directement ou par l'intermédiaire des membres de son groupe familial peuvent être exonérées lorsque leur valeur brute excède 75 % de la valeur brute des biens imposables à l'ISF, y compris ces parts et actions.

Le seuil de 25 % en de ça duquel les droits sociaux sont imposables est l'une des règles les plus critiquables de l'ISF.

Il produit, du point de vue économique, des effets qui peuvent se révéler particulièrement néfastes, notamment dans le cas de transmission de l'entreprise par voie de succession ou de donation.

Sur le plan strictement juridique, la constitutionnalité de cette disposition n'est d'ailleurs pas évidente au regard du principe d'égalité, bien que le Conseil Constitutionnel ait décidé le contraire. La solution est fondée sur l'idée que les actions ou parts sociales, par le pouvoir qu'elles confèrent à leur propriétaire dans la société où il jouit par ailleurs de l'influence liée à une fonction de gestion, de direction ou d'administration « donnent à celui-ci une maîtrise telle de son instrument de travail qu'elles peuvent être considérées comme des biens professionnels dès lors qu'elles représentent une part substantielle du capital lors des votes sociaux ». Le Conseil Constitutionnel a considéré que la fixation au quart du capital social du seuil à partir duquel les parts ou actions ont la nature de biens professionnels « ne procède pas d'une appréciation manifestement erronée » du législateur et que l'IGF est donc établi d'une façon régulière au regard des principes de valeur constitutionnelle, « et notamment de la prise en compte nécessaire des facultés contributives des citoyens », conformément à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 (décis. n° 83-164 DC du 29 déc. 1983, DF 1984, c. 49).

4°/ Des règles particulières sont prévues dans trois situations : lorsqu'il s'agit de parts ou actions acquises par des salariés lors de la constitution d'une société créée pour le rachat de tout ou partie de leur entreprise, dans les conditions mentionnées aux articles 220 quater et 220 quater A du CGI ; dans le cas des dirigeants retraités (art. 885-0 quinquies) et enfin, suivant la doctrine administrative, et sous certaines conditions, dans le cas d'exercice d'une profession libérale en SARL ou société anonyme.

c/ Qu'il s'agisse de parts de sociétés de personnes ou de titres de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, l'exonération est subordonnée à **deux conditions communes**. En premier lieu, l'activité exercée par la société doit être de nature industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ; ne sont donc pas considérées comme des biens professionnels les parts ou actions de sociétés qui ont pour activité principale la gestion de leur propre patrimoine mobilier ou immobilier (CGI art. 885 0 quater).

En second lieu, seule est considérée comme un bien professionnel la fraction de la valeur des parts ou actions qui correspond aux éléments du patrimoine social nécessaires à l'activité exercée par la société (CGI, art. 885.0 ter)..

### 3. - Biens ruraux

Les biens ruraux qui dépendent d'une exploitation individuelle et les parts ou actions de sociétés ayant une activité agricole bénéficient de l'exonération des biens professionnels, dès lors qu'ils remplissent les conditions qui viennent d'être examinées.

Le régime de l'exonération a été étendu, en outre, à deux catégories de biens qui ne remplissent pas ces conditions: il s'agit des biens ruraux donnés à bail à long terme et des parts de groupements fonciers agricoles non exploitants qui donnent leurs fonds à bail à long terme. Ces deux catégories de biens donnent droit soit à une exonération totale au titre des biens professionnels lorsqu'ils remplissent certaines conditions, soit à une exonération partielle, analogue à celle qui est accordée en matière de droits de mutation à titre gratuit, lorsqu'ils ne peuvent être considérés comme des biens professionnels (CGI art. 885 P et 885 Q).

### 4 - Locations de meublés.

La loi de finances pour 1999 (art. 14) a limité le champ d'application de l'exonération dont bénéficient les biens loués en meublé au titre des biens professionnels.

L'article 885 R, dans sa rédaction résultant de cette modification, ne considère comme des biens professionnels les locaux d'habitation loués meublés que si les loueurs remplissent deux conditions cumulatives : ils doivent, d'une part, être inscrits au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueurs professionnels, et d'autre part, réaliser plus de 150.000 Frs de recettes annuelles et retirer de cette activité plus de 50% des revenus à raison desquels le foyer fiscal au quel ils appartiennent est soumis à l'impôt sur le revenu.

Les modalités de calcul du pourcentage de 50% ont été modifiées elles-mêmes sur deux points. D'une part, les revenus à comparer avec ceux provenant de la location en meublé doivent s'entendre de l'ensemble des revenus professionnels du foyer fiscal, et non plus des revenus de la seule personne exerçant l'activité de loueur professionnel. D'autre part, les revenus à retenir sont constitués uniquement par les revenus professionnels qui sont énumérés par la loi (traitements et salaires, BIC, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux, rémunérations de l'article 62 du CGI), à l'exclusion des revenus patrimoniaux (revenus fonciers et revenus mobiliers).

## SECTION 2

### **La détermination de la personne imposable**

Pour préciser la notion de personne imposable, il faut faire une première distinction entre les notions d'assiette et les notions de recouvrement. Il convient ensuite de déterminer cette notion au regard des règles d'assiette, avant d'indiquer les grandes catégories de personnes imposables et de rappeler les règles fondamentales applicables en la matière.

#### **§ 1. - Distinction entre les notions d'assiette et les notions de recouvrement**

A. - La notion de personne imposable coïncide avec celle de contribuable ou redevable légal et désigne alors la personne au nom de laquelle l'imposition est établie (ces trois expressions sont des synonymes).

Elle correspond de ce point de vue à une **notion d'assiette**.

B. - Un tiers peut être rendu solidairement responsable du paiement de l'impôt avec le contribuable en titre (lequel conserve cette qualité, en restant le débiteur principal de l'impôt). Le tiers devient lui-même redevable de l'impôt, en qualité de débiteur solidaire.

De ce point de vue, l'appellation de « redevable » correspond à une **notion de recouvrement**.

La loi a prévu qu'une personne peut être rendue solidairement responsable avec le contribuable du paiement des impositions établies au nom de ce dernier dans des cas de plus en plus nombreux : --- responsabilité solidaire du propriétaire d'un fonds de commerce avec l'exploitant de cette entreprise pour les impôts directs établis à raison de l'exploitation du fonds (CGI, art. 1684-3) ; --- responsabilité solidaire du cessionnaire et du cédant d'un fonds de commerce (CGI, art. 1684-1) ; --- responsabilité solidaire du propriétaire et du locataire pour le paiement de la taxe d'habitation (CGI, art. 1686) ; --- responsabilité solidaire du propriétaire et du locataire en matière de taxe professionnelle (CGI, art. 1687).

Les dirigeants sociaux peuvent être rendus solidairement responsables du paiement de la pénalité pour distributions occultes à laquelle sont assujetties les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 1763 A). Ils peuvent également être rendus responsables du paiement des impositions de toute nature et des pénalités auxquelles sont assujetties ces sociétés (LPF, art. L. 266 et L. 267).

Il faut mentionner encore la responsabilité solidaire dans le cas de condamnation pour fraude fiscale (CGI, art. 1745) et la responsabilité solidaire des personnes ayant recouru aux services de travailleurs clandestins (Code du travail, art. L. 324-13-1, depuis la loi n° 91-1383 du 31 déc. 1991).

C. - La même personne peut exceptionnellement être redevable légal (ou contribuable, ou personne imposable en titre) et redevable solidaire de l'impôt.

Ce cas de « dédoublement fonctionnel » est très connu : c'est celui des personnes mariées.

Avant l'entrée en vigueur de la loi n° 82-1126 du 29 décembre 1982, le mari, qui était le chef de famille en vertu de l'article 6 du CGI, était la seule personne imposable à l'impôt sur le revenu dû par le foyer fiscal, le seul contribuable ; l'épouse pouvait être seulement déclarée solidairement responsable de l'impôt sur le revenu établi au nom de son mari.

Depuis l'imposition des revenus de 1982, une distinction est nécessaire. En ce qui concerne l'assiette, ils sont « un » dans une seule et même personne imposable. L'imposition est établie au nom de l'époux, précédé de la mention « Monsieur ou Madame », ce qui est très significatif. En ce qui concerne le recouvrement, chacun des époux (et non plus seulement l'épouse) est tenu solidairement au paiement de l'impôt sur le revenu et chacun d'eux peut demander à être déchargé de l'obligation de payer (CGI art. 1685 ; LPF art. L. 247. - V. par ex. pour une demande en décharge présentée par l'époux : Cons. d'Et. 5 févr. 1992, req. n° 74.989, *RJF* 1992, n° 560). Adde la jurisprudence citée in Dalloz, Livre des procédures fiscales, notes sous l'art. L. 247.

## **§ 2. - Définition de la notion de personne imposable au regard des règles d'assiette**

Trois distinctions peuvent être faites : entre l'assujetti et la personne imposable - entre le redevable légal et le redevable réel - entre le contribuable et le payeur.

### **A. - Distinction entre assujetti et personne imposable**

**1. -** L'assujetti peut être défini comme la personne qui entre dans le champ d'application de l'impôt.

Il est dans l'obligation, à ce titre, de produire chaque année ou pour chaque période d'imposition une déclaration de son chiffre d'affaires, de ses revenus, de ses résultats, même si cette déclaration est négative et fait apparaître qu'aucune imposition ne peut être due.

Tel est le cas, en matière d'impôt sur le revenu, du contribuable qui est tenu de souscrire une déclaration détaillée de ses revenus, quel que soit le montant de ceux-ci, même s'il est certain qu'aucune imposition ne pourra être établie à son encontre, dès lors qu'il remplit l'une ou l'autre des conditions prévues à l'article 170 bis du CGI (par ex., possession d'une voiture de tourisme ou occupation d'une résidence principale dont la valeur locative a

excédé, au cours de l'année de l'imposition, 1000 Frs ou 750 Frs suivant les cas).

C'est aussi le cas des contribuables imposables au titre de l'impôt sur le revenu dans les catégories des BIC, des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles, ou des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, qui doivent souscrire les uns et les autres une déclaration annuelle de résultats, même si celle-ci révèle un déficit.

Une observation analogue peut être faite en matière de TVA. Les nouveaux textes font bien la distinction, du reste, entre assujetti et redevable. Les livraisons de biens et prestations de services à titre onéreux sont soumises à la TVA, dès lors qu'elles sont effectuées « par un assujetti en tant que tel ».

L'instruction du 15 février 1979 souligne ainsi que l'assujetti s'entend de toute personne qui effectue de manière indépendante des opérations situées dans le champ d'application de la TVA, « que ces opérations donnent effectivement lieu au paiement de la TVA ou soient exonérées » et que « cette acceptation du terme « assujetti » diffère donc de celle qui prévalait généralement avant le 1<sup>er</sup> janvier 1979 et suivant laquelle il désignait une personne redevable de la taxe ».

Cette distinction n'est nullement formelle. Effectivement, la personne qui réalise des opérations exonérées a la qualité d'« assujetti », parce que ces opérations entrent dans le champ d'application de la TVA. Elle est seulement exemptée du paiement de la taxe par une disposition expresse de la loi. Aucune confusion n'est possible entre cette situation et celle des personnes morales de droit public qui « ne sont pas assujetties » à la taxe sur la valeur ajoutée pour l'activité de certains services.

Cette distinction ne relève pas, du reste, de la pure sémantique juridique, puisqu'elle repose sur les obligations déclaratives très strictes auxquelles est soumis tout « assujetti ».

2. - Dans tous les cas précédents, l'assujetti ne devient « personne imposable » ou « redevable » que lorsque l'imposition est établie ou susceptible de l'être, compte tenu du montant des revenus, du chiffre d'affaires ou du bénéfice réalisés.

De ce point de vue, une personne imposable est une personne qui est soumise effectivement à l'impôt.

3. - Les deux notions peuvent se confondre ; une personne devient en même temps assujettie et imposable.

C'est le cas en matière d'impôt de solidarité sur la fortune. La personne qui franchit le seuil d'imposition au 1<sup>er</sup> janvier d'une année, en raison de la valeur de son patrimoine, entre dans le champ d'application de l'ISF; elle devient simultanément assujettie et imposable; c'est parce qu'elle

est assujettie et imposable qu'elle est tenue de souscrire la déclaration détaillée et estimative des biens composant son patrimoine.

### **B. - Distinction entre redevable légal et redevable réel**

Cette distinction est liée au problème de l'incidence de l'impôt.

La notion de personne imposable qui est retenue par le droit fiscal coïncide avec celle de redevable légal. Il s'agit d'une notion très simple: elle répond à la question de savoir quelle est la personne au nom de laquelle l'imposition est établie et qui, en conséquence, devra payer cet impôt (sous réserve de la responsabilité solidaire d'un tiers).

Le redevable légal peut être un simple collecteur d'impôts. Le commerçant détaillant qui ajoute la TVA à ses prix HT, la réclame à ses clients en même temps que le prix de vente et en reverse périodiquement le montant au receveur des impôts ne la supporte pas en fait ; il en transfère la charge sur d'autres personnes ; il ne fait que reverser dans les caisses du Trésor la taxe qu'il a récupérée sur les consommateurs. D'où une seconde notion, de caractère économique et social : celle de redevable réel, qui correspond à la personne qui supporte réellement et définitivement le poids de l'impôt.

Le contribuable ou redevable légal n'est pas nécessairement la personne qui subit l'incidence de la charge fiscale. Le redevable des taxes sur le chiffre d'affaires est le redevable légal et non pas le redevable réel qui supporte effectivement le poids de l'impôt (CE 6 décembre 1965, req. n° 60.951, Lebon p. 664). Il a été jugé encore qu'un commissaire-priseur a la qualité de redevable légal de la taxe forfaitaire sur les métaux et objets précieux et qu'il est donc titulaire du droit de réclamation, bien que cette taxe soit supportée par le vendeur (CAA Paris, 20 févr. 1996, req. n° 94-88, Dr. Fisc. 1996, c. 748, concl. Brin).

La distinction entre redevable légal et redevable réel n'a pas seulement un intérêt économique. Elle entraîne d'importantes conséquences juridiques.

Le contribuable qui est le redevable légal des taxes sur le chiffre d'affaires, des droits indirects ou des droits de douane n'en supporte pas la charge réelle, dès lors qu'il répercute sur sa clientèle les droits correspondants. Dans le cas où ces droits n'étant pas dus, il en demande le remboursement, la question est de savoir si la restitution n'engendre pas un enrichissement sans cause de son patrimoine et éventuellement un préjudice particulier pour le Trésor, lorsque, comme en matière de TVA, la mention de cette taxe sur la facture ouvre à l'acquéreur des biens et des services le droit à déduction de la TVA.

Ainsi s'expliquent les dispositions de l'article 283-3 du CGI en matière de TVA et les limites fixées par le législateur, fondées sur la théorie de la répercussion, s'inspirant elle-même de la théorie de l'enrichissement

sans cause, et qui ont fait l'objet des dispositions des articles 1965 FA du CGI et 352 bis du code des douanes.

Ces dispositions visent à interdire (TVA) ou à limiter (droits indirects, droits de douane) la restitution de ces droits, dès lors qu'ils ont été répercutés sur le consommateur ou l'acheteur.

### **C. - Contribuable et payeur**

Certains revenus de source française perçus par les « non-domiciliés » en France doivent donner lieu, lors de leur réalisation ou de leur versement, à une retenue à la source ou à un prélèvement par l'établissement payeur, en vue de garantir le Trésor contre le risque de non-recouvrement.

Certains de ces prélèvements ou retenues présentent un caractère définitif autrement dit, ils sont libératoires de l'impôt sur le revenu ; les revenus correspondants n'ont pas à être inclus dans la base d'imposition à l'impôt sur le revenu et corrélativement, le prélèvement ou la retenue n'est pas imputable sur le montant de cet impôt.

D'autres retenues n'ont pas de caractère libératoire et constituent un simple acompte : les revenus correspondants doivent être compris dans la base de l'impôt sur le revenu ; mais la retenue qui a déjà été supportée vient en déduction du montant de l'impôt.

Il existe plusieurs catégories de ces prélèvements ou retenues, de caractère libératoire ou non: retenue à la source sur certains revenus non salariaux (CGI, art. 182 B), retenue à la source sur les traitements, salaires, pensions ou rentes viagères (CGI, art. 182 A), retenue à la source sur les produits distribués à des personnes dont le domicile ou le siège est situé hors de France (CGI, art. 119 bis-2).

Les organismes ou établissements chargés d'opérer le prélèvement ou la retenue sont astreints à des obligations très strictes dont la méconnaissance entraîne l'application de lourdes sanctions fiscales, et même des sanctions correctionnelles (V. par ex., pour les retenues à la source prévues aux art. 182 A et 182 B, CGI, art. 1671-A et 1768, amende égale au montant des retenues non effectuées ; --- pour la retenue à la source sur les produits distribués prévue à l'art. 119 bis-2, art. 1783 A, prévoyant des peines correctionnelles).

L'établissement ou organisme payeur n'est ni le redevable légal, ni le redevable réel de l'imposition. L'article 1672 bis-1 dispose ainsi qu'il est interdit aux sociétés et personnes morales de prendre à leur charge le montant de la retenue afférente à certains dividendes ou retenues.

Le contribuable étant le bénéficiaire des revenus sur lesquels a été opérée la retenue, il a été jugé qu'il est recevable à en contester le bien-fondé

et à en demander la restitution (CE Plén. 19 déc. 1975, req. n° 84.774, Dr. fisc. 1976, c. 925, concl. Fabre ; RJF 1976, p. 64, chron. Martin Laprade).

### § 3. - Catégories de personnes imposables

Deux cas doivent être distingués: celui de la personne imposable unique et celui de la pluralité de personnes.

#### A. - Personne imposable unique

Il peut s'agir soit de personnes physiques, soit de personnes morales. Seule une personne physique peut être assujettie à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt de solidarité sur la fortune. Les personnes physiques comme les personnes morales peuvent être assujetties à la TVA, quel que soit leur statut juridique. L'impôt sur les sociétés ne peut s'appliquer qu'à des sociétés et autres personnes morales.

Il faut toutefois rappeler une distinction importante pour les personnes morales, du point de vue de la notion de personne imposable unique.

#### 1. - Associés des sociétés de personnes assujetties à l'impôt sur le revenu

Les sociétés de personnes (sociétés en nom collectif, en commandite simple ou en participation, les sociétés civiles et les sociétés de fait) ne sont pas passibles de l'impôt sur les sociétés. Chacun des . associés membres de ces sociétés est **personnellement soumis à l'impôt sur le revenu** pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société (CGI, art. 8).

#### 2. - Sociétés imposables à l'impôt sur les sociétés

Certaines sociétés sont assujetties à l'impôt sur les sociétés dans tous les cas. L'article 206-1 du CGI prévoit ainsi que sont passibles de cet impôt, quel que soit leur objet: les sociétés anonymes ; les sociétés en commandite par actions; les sociétés à responsabilité limitée ; les sociétés coopératives et leurs unions. C'est le régime fiscal dit des « sociétés de capitaux ».

Les SARL de caractère familial peuvent opter toutefois pour le régime fiscal des sociétés de personnes (CGI, art. 239 bis A A).

Le principe de l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés comporte trois autres exceptions concernant --- les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL) (dont l'associé unique est une personne physique), --- les exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL), qui sont, elles, des sociétés civiles, --- ainsi que les sociétés immobilières de copropriété, dotées de la transparence fiscale (art. 1655 ter). L'EURL dont l'associé unique est une personne physique relève du régime fiscal des sociétés de personnes, sauf option pour l'impôt sur les sociétés. L'EURL dont l'associé unique est une personne morale est soumise obligatoirement à



l'impôt sur les sociétés. Les EARL sont soumises au régime des sociétés de personnes, sauf option pour l'assujettissement à l'IS.

Les sociétés immobilières de copropriété dotées de la transparence fiscale, quelle que soit leur forme juridique, y compris celle de société anonyme, ne sont pas assujetties à l'IS. Elles sont considérées comme n'ayant pas de personnalité distincte de celle de leurs membres, pour l'application des impôts directs et des droits d'enregistrement. Les associés sont traités fiscalement comme s'ils étaient directement propriétaires des locaux auxquels donnent vocation les droits sociaux qu'ils détiennent dans le capital de la société.

Certaines catégories de sociétés sont assujetties à l'impôt sur les sociétés seulement dans certains cas.

Il en va ainsi d'abord de celles qui ont exercé l'option prévue à cet effet dans les conditions prévues aux articles 206-3 et 239 du CGI : ---les sociétés en nom collectif ; --- les sociétés civiles (qui peuvent exercer cette option depuis la loi de finances rectificative pour 1992) ; --- les sociétés en commandite simple ; --- les sociétés en participation.

Même à défaut d'option, les sociétés civiles sont assujetties à l'impôt sur les sociétés lorsqu'elles se livrent à une exploitation ou à des opérations présentant un caractère industriel ou commercial au sens fiscal du terme.

L'impôt sur les sociétés est également applicable sur la part de bénéfices correspondant, dans les sociétés en commandite simple, aux droits des commanditaires et, dans les sociétés en participation, aux droits des associés qui ne sont pas indéfiniment responsables ou dont les noms et adresses n'ont pas été indiqués à l'administration.

L'article 206-1 prévoit enfin que peuvent être passibles de l'impôt sur les sociétés les établissements publics, les organismes de l'Etat jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes et toutes autres personnes morales « *se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif* », expression qui vise notamment les associations de la loi de 1901 (V. supra).

## **B. - Pluralité de personnes imposables**

L'impôt peut être établi au nom de plusieurs personnes. Ce peut être le cas des héritiers avant le partage ou celui de l'indivision. L'indivision est la situation juridique de plusieurs personnes, titulaires en commun d'un droit sur un même bien ou un ensemble de biens, sans qu'il y ait division matérielle de leurs parts. Les indivisaires ont droit aux revenus et bénéfices provenant des biens indivis, et ils contribuent aux pertes. V. F. Deboissy, La situation fiscale de l'indivisaire selon sa participation à l'activité de l'entreprise indivise, Dr. fisc. 2000, p. 405 et s.

Aucun texte ne définit le régime fiscal des indivisions servant de cadre à une exploitation industrielle, commerciale ou agricole ou à l'exercice d'une profession commerciale.

La situation a été réglée par un arrêt de plénière du Conseil d'Etat du 6 mars 1991, Baudrand.

Le copropriétaire indivis de biens affectés à une exploitation (il s'agissait, en l'espèce, d'une exploitation agricole) acquiert, du fait même de cette qualité, celle de co-exploitant au regard de la loi fiscale. Il ne doit cependant être assujéti à l'impôt sur le revenu que dans la mesure où une fraction des bénéfices de l'exploitation a été effectivement mise à sa disposition.

Ce n'est que s'il a constitué avec les autres membres de l'indivision ou certains d'entre eux, une société de fait, qu'il doit être personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part de bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans cette société, conformément à l'article 8 du CGI, même s'il ne les a pas perçus en fait (CE Plén. 6 mars 1991, req. n° 61.863 Baudrand, RJF 1991, n° 544, concl. Gaeremynck).

Il est admis que les principes fixés par le Conseil d'Etat dans cet arrêt ont une portée générale et valent pour tous les copropriétaires indivis d'une entreprise individuelle, industrielle ou commerciale, agricole ou non commerciale.

#### § 4 - Les règles fondamentales

1. - Seule la loi peut, en vertu de l'article 34 de la Constitution, désigner la personne qui a la qualité de redevable légal de l'impôt (CE Plén. 26 juill. 1985, req. n° 42.888, *Dr. fisc.* 1986, c. 750, concl. Racine; RJF 1985, p. 693).

2. - La détermination de la personne imposable intéresse le bien-fondé de l'impôt et non pas la régularité de la procédure d'imposition.

Comme en matière de qualification des revenus et bénéfices, l'erreur commise par l'administration sur la personne imposable est une irrégularité qui entraîne la décharge de l'imposition.

Il s'agit aussi d'un moyen d'ordre public que le juge doit soulever d'office (V. la jurisprudence citée Code de procédure fiscale, Dalloz 2001, p. 953).

3. - Autre règle à rappeler: l'impossibilité de dérogations conventionnelles. Il ne peut être dérogé aux règles de détermination de la personne imposable, même par contrat administratif, tel qu'un traité de concession passé entre l'Etat et une commune ou une société ou entre une ville et une société. Par exemple, dans le cas de concession, l'Etat, autorité concédante, à qui les immeubles et installations doivent revenir à l'expiration de la concession, est

le seul redevable légal de la taxe foncière sur les propriétés bâties (CE 16 nov. 1988, req. n° 47.685, Dr. fisc. 1989, c. 202, concl. Mme de Saint Pulgent ; RJF 1989, n° 69. - 6 janv. 1993, req. n° 101.723, RJF 1993, n° 439 ; Dr. fisc. 1993, c. 1283. - 29 janv. 1993, req. n° 62.067, Dr. fisc. 1993, c. 1284 ; RJF 1993, n° 374).

Le Conseil d'Etat a jugé toutefois qu'il convient de faire application des clauses de la convention de concession prévoyant que le concessionnaire doit rembourser au concédant la taxe foncière qu'il a à supporter en raison des installations concédées (CE 29 janv. 1993, req. n° 62.067, préc. - CAA Lyon, 9 févr. 1995, req. n° 90.690, Dr. fisc. 1995, c. 2064, concl. Courtial).

Ce cas correspond d'ailleurs à une situation assez curieuse intéressant l'imposition des personnes publiques : c'est ainsi qu'une ville peut être assujettie en tant que contribuable à la taxe foncière sur les propriétés bâties, et cela, alors même qu'une partie du produit de l'imposition lui revient en tant que collectivité locale (CE 29 janv. 1993, req. n° 62.067, préc., à propos du remboursement de cet impôt à la ville par la société concessionnaire d'un parc de stationnement à raison des équipements dont elle est concessionnaire ; la ville concédante est le redevable légal, en tant que propriétaire, de la taxe foncière assise sur les installations réalisées par le concessionnaire, dès lors que le contrat de concession prévoit la remise gratuite de ces installations au concédant en fin de concession ; ce contrat prévoit cependant que le concessionnaire devra rembourser la taxe foncière au concédant).

4.- Le juge ne peut modifier le redevable légal de l'impôt, ni autoriser le comptable public à exercer des poursuites contre une autre personne que celui-ci (CAA Bordeaux, 17 nov. 1992, req. n° 90.142, RJF 1993, n° 284).

Inversement, il peut se fonder sur la notion de redevable légal pour interpréter les stipulations d'un contrat. En l'absence de preuve d'un accord des parties à un contrat quant à la charge définitive de la TVA, cet impôt doit être supporté par celle d'entre elles qui en est redevable selon la loi fiscale (Cass. com. 26 avril 1994, SNC Inter-Coop-production, RJF 1994, n° 902).

### SECTION 3

#### La détermination du fait générateur

Le fait générateur permet de déterminer le champ d'application de l'impôt dans le temps.

Il peut être défini, de manière générale, comme **l'acte juridique, l'opération, le fait matériel ou l'événement qui déclenche l'assujettissement à l'impôt.**

L'idée d'assujettissement doit être entendue dans le sens qui a déjà été indiqué au sujet de la distinction entre assujetti et personne imposable. Elle est en liaison avec une notion qui correspond seulement à celle du champ d'application de l'impôt. La dette d'impôt n'est pas déterminée au moment

du fait générateur. Elle n'existera peut-être jamais, par exemple en raison de l'insuffisance du revenu imposable, et cependant, le fait générateur est constitué. On peut seulement admettre qu'il est des cas où, lorsque survient le fait générateur, la dette d'impôt est déterminée dans son principe et parfois même, dans son montant.

Le fait générateur ne peut être confondu davantage, ni avec la mise en recouvrement de l'impôt, ni non plus, avec l'exigibilité de l'impôt.

Il varie essentiellement suivant la nature de l'impôt: autant d'impôts, autant de faits générateurs.

En particulier, la définition qui a été donnée au début de cette rubrique n'est pas valable en matière de TVA : la qualité d'assujetti à la TVA existe préalablement au fait générateur (livraison des biens ou exécution des services, V. infra).

Il existe, toutefois, deux grandes règles qui jouent dans toutes les situations : d'une part, dans le cas de modification de la législation dans le temps, c'est le fait générateur de l'impôt qui **détermine la loi applicable**. D'autre part, le fait générateur est **intangible** ; il ne peut changer par l'effet de la volonté du contribuable ou de tiers ; il ne peut être modifié conventionnellement, ni même par l'effet de l'autorité de chose jugée (V. infra).

Le fait générateur peut avoir d'autres effets. C'est ainsi que la Cour de cassation a décidé que le principe de l'interprétation stricte des textes de droit fiscal exclut, dans une procédure de redressement pour insuffisance de prix ou d'évaluation, que l'administration puisse s'appuyer sur des éléments de comparaison (par ex. des ventes d'immeubles ou de fonds de commerce) dont la date est postérieure au fait générateur de l'impôt (Com. 19 juin 1990, Fleury, RJF 1990, p. 643).

Une distinction générale doit être faite entre les impôts directs et la TVA. Dans le premier cas, le fait générateur est déterminé par application du principe de l'annualité de l'impôt.

### **§ 1. - Détermination du fait générateur par application du principe de l'annualité de l'impôt**

Dans cette hypothèse, le fait générateur présente en quelque sorte un caractère « fixe ». C'est donc un élément unificateur en droit fiscal.

#### **A. - Principe de l'annualité de l'impôt**

Le principe de l'annualité de l'impôt a une signification très précise en matière d'impôts directs : à savoir que la situation de fait et de droit de contribuable, qui conditionne l'établissement de l'imposition, doit être

appréciée dans le cadre d'une année civile ou celui d'un exercice. Il délimite le cadre temporel de l'imposition directe. Une imposition directe est toujours établie au titre d'une année N.

L'erreur sur l'année d'imposition est une irrégularité qui entraîne la nullité et la décharge de l'imposition. Le moyen tiré de cette irrégularité n'est pas toutefois d'ordre public.

## **B. - Applications**

Il existe une liaison très étroite entre l'application du principe de l'annualité de l'impôt et le fait générateur de l'impôt. Trois hypothèses doivent cependant être distinguées.

a) Le fait générateur peut coïncider avec la clôture de l'année civile, soit le **31 décembre** de l'année d'imposition. C'est la règle appliquée en matière d'impôt sur le revenu.

Cette règle est applicable même en matière d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux, lorsque ces bénéfices sont déterminés, en application de l'article 37 du CGI, dans le cadre d'un exercice qui ne coïncide pas avec l'année civile. Le fait générateur se situe au 31 décembre de l'année au cours de laquelle est intervenue la clôture de l'exercice.

Depuis la réforme réalisée par le décret du 9 décembre 1948, aucune distinction n'est à faire entre l'année de réalisation des revenus et l'année d'imposition. Conformément au principe posé aux articles 1 et 12 du CGI, l'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année.

La loi applicable n'est donc plus, comme sous le régime antérieur au décret de 1948, celle en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition, mais celle en vigueur au 31 décembre de cette année (CE Ass. 5 janv. 1962, req. n° 46.798, JCP 1962.II.12567, concl. Poussière; AJDA 1962, p. 507, note Drago).

L'application du principe de l'annualité entraîne de multiples et d'importantes conséquences en-dehors de l'établissement de l'impôt sur le revenu de l'année: en matière d'imposition par voie d'étalement des revenus exceptionnels ou différés, d'imposition de bénéfices distribués par une société, d'imposition de revenus reconstitués dans le cadre d'une procédure d'imposition d'office, etc.

b) Le fait générateur peut être fixé au **1<sup>er</sup> janvier** de l'année d'imposition. Les taxes foncières sont dues par la personne qui est propriétaire des immeubles bâtis ou non bâtis au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition. Pour la taxe d'habitation, le fait générateur est constitué par la situation existant également au 1<sup>er</sup> janvier.

Pour l'impôt de solidarité sur la fortune, qui est aussi un impôt annuel, le fait générateur est constitué par la détention, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition, d'un patrimoine imposable d'une valeur nette supérieure au seuil d'imposition qui est applicable à cette même date. C'est donc également à cette date que doivent être appréciées la situation du contribuable (sa situation de personne imposable) et la consistance de son patrimoine et qu'il convient de se placer encore pour évaluer la valeur de ce patrimoine. Les variations du patrimoine après le 1<sup>er</sup> janvier (y compris celles qui se produisent entre cette date et celle de la déclaration) et les variations que peut subir la valeur des éléments du patrimoine après la date du 1<sup>er</sup> janvier n'ont pas à être prises en considération.

c) La troisième hypothèse intéresse l'impôt sur les sociétés. La règle est différente de celle qui est appliquée en matière d'impôt sur le revenu. La période de réalisation des bénéfices imposables est l'exercice et cet exercice peut ne pas coïncider avec l'année civile. Il est donc nécessaire d'adopter une autre définition du fait générateur: c'est la **clôture de l'exercice**. L'impôt est établi au titre de l'année au cours de laquelle se situe cette clôture.

La législation applicable est ainsi celle qui est en vigueur au jour de la clôture de l'exercice (CE 16 mars 1956, Garrigou, D. 1956, p. 253, concl. Laurent). La disposition incluse actuellement dans l'article 1<sup>er</sup> de la loi de finances, qui vise « les exercices clos à compter du 31 décembre » est de nature à supprimer toute difficulté dans le cas de changement de législation dans le temps.

d) A côté de ces trois grandes hypothèses, il existe des hypothèses particulières.

L'une d'elles, prévue à l'article 39 quindecies-I-1 du CGI, concerne le différé d'imposition de la plus-value nette à long terme, réalisée à la suite de la perception d'indemnités d'assurance ou de l'expropriation d'immeubles.

Le fait générateur demeure inchangé, et par suite, le taux réduit applicable est celui en vigueur à la date de la clôture de l'exercice de réalisation de cette plus-value.

Le Conseil d'Etat a jugé que le différé d'imposition constitue un simple report de paiement de l'imposition correspondante et non pas un rattachement de la plus-value aux résultats du deuxième exercice suivant celui de sa réalisation. La plus-value doit donc être imposée au titre de l'année de sa réalisation et non au titre de la deuxième année suivante (CE 13 mai 1987, req. n° 44.459, RJF 1987, n° 730. - 30 sept. 1987, req. n° 58.035, RJF 1987, n° 1079).

Une autre hypothèse particulière concerne l'année d'imposition de la pénalité pour distributions occultes prévue à l'article 1763 A du CGI. La solution retenue par le Conseil d'Etat n'est pas entièrement convaincante, surtout si l'on considère que cette pénalité constitue une sanction fiscale. Logiquement, elle devrait être établie au titre de l'année au cours de laquelle

l'infraction a été commise, qui est celle de son fait générateur, et non pas au titre des années de clôture des exercices au cours desquels sont intervenues les distributions, comme l'a admis le Conseil d'Etat (V. les solutions en présence, Code de procédure fiscale, Dalloz, 2001, p. 1213).

### **C. - Conséquences du principe**

La détermination du fait générateur dans le cadre de l'année civile ou de l'exercice entraîne d'importantes conséquences.

Des événements postérieurs à l'année d'imposition demeurent sans influence sur les impositions établies au titre de cette année. La situation du contribuable devant être appréciée à la date du fait générateur de l'impôt, même une décision de justice est sans influence sur le bien-fondé d'une imposition, dès lors qu'elle est postérieure à l'année d'imposition, et cela, quand bien même elle se rapporterait à cette année.

Ce principe comporte de multiples conséquences dans le domaine de la fiscalité personnelle ou celui de la fiscalité de l'entreprise, ainsi que des conséquences particulières en matière d'impôt sur les sociétés, d'impositions de coindivisaires, en matière d'impôts directs locaux et même de droits d'enregistrement.

1. - Fiscalité personnelle. Le principe de l'annualité l'emporte même sur l'effet rétroactif d'une annulation judiciaire. Par exemple, en matière de plus-values immobilières, lorsque la vente vient à être annulée, le contribuable n'est pas en droit de remettre en cause le bien-fondé de l'imposition établie au titre de l'année de la cession ; il a seulement la faculté de déduire de ses revenus imposables, au titre de l'année au cours de laquelle la décision judiciaire prononçant l'annulation de la vente est devenue définitive, la perte de la plus-value résultant de cette annulation (CE Sect. 11 oct. 1974, req. n° 85.117, Lebon p. 483 ; DF 1974, c. 1499, pour une plus-value de l'ancien article 35 A du CGI).

Autre exemple concernant le propriétaire apparent de gravières qui a été contraint, à la suite de décisions juridictionnelles, à reverser, postérieurement aux années où il les a perçues, les redevances que lui a payées la société à laquelle il a concédé le droit d'exploiter ces gravières ; cette circonstance est sans influence sur le droit pour l'administration d'imposer les redevances à l'impôt sur le revenu au titre des années au cours desquelles il en a eu la disposition (CE 19 oct. 1988, req. n° 81.372, RJF 1988, p. 762).

La solution est la même dans le cas de condamnation du contribuable à restituer les sommes qu'il a détournées: cette condamnation est sans influence; il est considéré comme ayant disposé de ces mêmes sommes l'année de leur appréhension (CAA Paris, 20 déc. 1990, req. n° 89-2286, DF 1991, c. 1840).

La circonstance que l'héritier n'ait accepté au cours de l'année N la succession d'une personne décédée l'année N-1 que sous bénéfice d'inventaire, ne le prive pas de la libre disposition des produits de cette succession lors des années N à N+3 ; par suite, nonobstant les obligations qui lui incombent vis-à-vis des créanciers de la succession, il est impossible à l'impôt sur le revenu sur ces produits; il ne peut faire état d'un acte accompli l'année N+9 par lequel il déclare se décharger du paiement des dettes successorales et faire abandon de tous les biens de la succession aux créanciers, un tel acte, compte tenu de sa date, étant sans incidence sur le bien-fondé des impositions (CE 9 janv. 1991, req. n° 79.804, DF 1991, c. 479, concl. Arrighi de Casanova; RJF 1991, p. 167. - Comp. CAA Lyon, 20 mars 1991, req. n° 89.1838, DF 1991, c. 1265 ; RJF 1991, p. 779).

En matière de déduction du revenu global d'une pension alimentaire, à la suite de la reconnaissance d'un enfant naturel, cette reconnaissance, malgré l'effet déclaratif de filiation qu'elle comporte, dès lors qu'elle est postérieure aux années d'imposition, est sans influence sur le bien-fondé de l'impôt, qui doit être apprécié à la date du fait générateur (CE Plén. 30 mars 1987, req. n° 52.489, DF 1987, c. 1314, concl. Ph. Martin; RJF 1987, p. 303).

De même, en dépit des dispositions à caractère rétroactif qu'il peut comporter au plan civil, le jugement qui prononce un divorce postérieurement aux années d'imposition est sans incidence sur le bien-fondé des impositions qui doit être apprécié à la date du fait générateur de l'impôt (CAA Bordeaux, 12 déc. 1995, req. n° 94-1863, DF 1996, c. 962).

2. - Fiscalité de l'entreprise. En matière d'imposition des plus-values, la clause de rachat (ou de rachat) du fonds de commerce ne peut modifier la date du fait générateur de l'impôt (CE 3 juill. 1957, req. n° 39.058, Rec. Lebon, p. 435. - La doctrine administrative est cependant plus souple sur le régime des plus-values applicables : V. CE 10 déc. 1990, req. n° 73.770, RJF 1991, p. 99 ; DF 1991, c. 2033). Suivant la jurisprudence de la Cour de Cassation, l'exercice du droit de rachat s'analyse comme une condition résolutoire qui replace les parties dans le même état où elles se trouvaient avant la vente (Civ. 3e, 31 janv. 1984, Bull. civ. III, p. 15, n° 21).

Le contribuable ne peut non plus faire état du jugement d'un tribunal de commerce rendu l'année N, qui a prononcé la résolution de la vente d'un fonds de commerce réalisé l'année N-2 ; cette résolution étant intervenue après la clôture de l'exercice au cours duquel la vente était réalisée, n'est pas opposable à l'administration pour la détermination de l'impôt sur le revenu et ne permet pas à l'intéressé de contester le caractère imposable au titre de l'année N-2 de la plus-value résultant de la vente ; il a seulement la faculté de déduire de ses bénéfices imposables ou de son revenu global de l'année au cours de laquelle les décisions judiciaires prononçant l'annulation de la vente sont devenues définitives, la perte de la plus-value (CE 26 juillet 1991, req. n° 79.903, RJF 1991, p. 704 ; 11 mars 1992, req. n° 88.386, RJF 1992, n° 609).



La solution est la même dans le cas où une cession d'actions, réalisée durant l'année N, a dégagé une plus-value, mais que cette cession a été annulée par un jugement du tribunal de commerce, confirmé l'année N+5 par la cour d'appel (CE 26 juill. 1991, req. n° 86.834, RJF 1991, p. 728, le Conseil d'Etat paraissant réserver toutefois l'hypothèse où le produit de la cession aurait été consigné dès l'année N).

D'une manière générale, lorsqu'un effet rétroactif est attaché à des contrats par la volonté des parties, les conséquences de cette rétroactivité peuvent affecter les résultats de la période d'imposition au cours de laquelle ces contrats ont été effectivement conclus, mais ne peuvent en aucun cas conduire à rectifier ceux d'une période précédente (Cons. d'Et. 22 avril 1985, req. n° 39.163, DF 1985, c. 1386, concl. Mme Latournerie ; RJF 1985, p. 456 ; 18 mars 1992, req. n° 62.402, RJF 1992, n° 634, et p. 376, concl. Fouquet ; 1<sup>er</sup> juill. 1992, req. n° 76.209, RJF 1992, n° 1282).

Il existe d'autres solutions particulières. C'est ainsi qu'en vertu du principe de l'annualité de l'impôt, la perte résultant de l'abandon de créances à la suite d'un prêt doit être réintégrée dans les résultats de l'exercice au cours duquel l'abandon a été constaté en comptabilité, et non pas dans ceux de l'exercice au cours duquel le prêt a été consenti (CE 6 mai 1996, req. n° 148.572, RJF 1996, n° 711).

3. Impôt sur les sociétés. Le Conseil d'Etat a eu l'occasion d'appliquer ces principes notamment à propos de la rétroactivité des actes de fusion. Les règles posées à l'article 38 du CGI et le principe de l'annualité de l'impôt s'opposent à ce que l'effet rétroactif déborde sur un exercice antérieur (Cons. d'Et. Section 12 juillet 1974, req. n° 81.753, DF 1974, c. 1525, concl. Mandelkem. - V. chron. Turot, Rétroactivité fiscale des fusions, RJF 1991, p. 847).

De même, le jugement du tribunal de commerce, devenu définitif, qui annule la dissolution d'une société, postérieurement à la date du fait générateur de l'impôt, est sans influence sur le bien-fondé de l'imposition (Cons. d'Et. 26 mars 1990, req. n° 50.469, DF 1990, c. 2450, concl. Ph. Martin ; RJF 1990, p. 379).

Le Conseil d'Etat a posé le principe en termes très clairs : en application des dispositions de l'article 38 du CGI, pour la détermination des bénéfices imposables d'une SA créée par apport d'un fonds de commerce d'une entreprise individuelle, le premier bilan dans lequel doivent être prises en compte les conséquences des stipulations relatives à la constitution de la société est le bilan de clôture de l'exercice au cours duquel la société a été légalement constituée ; lorsque les parties sont convenues de donner effet à cette constitution à une date antérieure à celle à laquelle la personnalité morale de la société est acquise, une telle convention ne peut, en vertu du principe de l'annualité de l'impôt et de la spécificité des exercices, avoir d'effet antérieurement au jour d'ouverture de l'exercice au cours duquel la société a été immatriculée au registre du commerce et des sociétés et reste sans influence sur l'imposition des résultats de l'exercice précédent (CE 28

févr. 1997, req. n° 141.459, *RJF* 1997, n° 313 ; *BDCF* 1997, n° 34, concl. Arrighi de Casanova).

4. - Cas particulier de l'indivision. Il a été jugé que les sommes que l'autorité judiciaire a condamné des coindivisaires à payer à l'un d'entre eux doivent être imposées au nom de ce dernier au titre des années au cours desquelles, par l'effet de décisions de l'autorité judiciaire, ces sommes ont acquis pour lui le caractère de créances sur l'indivision, certaines dans leur principe comme dans leurs montants, qu'elles n'avaient pas antérieurement ; elles ne peuvent être imposées au titre d'années antérieures, même si elles correspondent à des parts de bénéfices agricoles se rattachant à ces années (Cons. d'Et. Plén. 6 mars 1991, req. n° 61.863, *RJF* 1991, p. 337, concl. Gaeremynck ; *DF* 1992, c. 1242). - Sur l'effet déclaratif du partage, V. Cons. d'Et. Sect. 23 juin 1978, req. n° 4834, *RJF* 1978, p. 241, chron. Verny ; Comp. : CAA Nantes 4 juillet 1991, req. n° 548, *RJF* 1992, n° 64 ; *DF* 1992, c. 59).

5.- Impôts directs locaux. Les principaux impôts directs (taxes foncières, taxe d'habitation, taxe professionnelle) sont établis en principe pour l'année entière, d'après les faits existant au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition. Le principe de l'annualité a entraîné des conséquences rigoureuses: le Conseil d'Etat avait jugé que l'impôt foncier est dû par la personne qui est propriétaire de l'immeuble au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition, même si elle perd rétroactivement son droit de propriété à la suite de la résolution judiciaire de la vente de l'immeuble (CE 1<sup>er</sup> févr. 1974, *DF* 1974, c. 1341, concl. Mandelkern).

Mais il est revenu sur cette solution en matière de taxes foncières ; la décision de justice passée en force de chose jugée qui prononce l'annulation ou la résolution d'un acte portant transfert de propriété a un effet rétroactif ; la solution est fondée sur les dispositions particulières des art. R. 21 1-1 et R. 211-2 du LPF (CE Section 26 juill. 1991, req. n° 51086, *LPA* 23 sept. 1992, n° 115, concl. Arrighi de Casanova).

#### **D. - Déroptions au principe de l'annualité**

Le principe suivant lequel la situation de fait et de droit du contribuable doit être déterminée dans le cadre de l'année civile ou celui de l'exercice comporte toutefois des dérogations.

##### **1. - Survivance du régime d'imposition**

Le Conseil d'Etat admet que le régime d'imposition auquel était soumis un contribuable puisse survivre après qu'il ait cessé son activité. Les charges qui sont devenues certaines après la cessation d'activité peuvent ainsi être regardées comme un déficit de la catégorie correspondant à l'activité ancienne et être prises en compte pour la détermination du revenu global (CE Plén. 29 juil. 1983, req. n° 24.158, *DF* 1984, c. 163, concl. Rivière; *RJF* 1983, p. 511).

Une solution analogue s'applique en ce qui concerne la déductibilité des sommes versées en exécution d'un engagement de caution.

Inversement, un exploitant agricole qui a cessé son exploitation continue de relever du régime d'imposition des bénéfices agricoles pour les profits qu'il tire de la cession des stocks de produits qu'il a conservés (CE Plén. 18 mars 1988, req. n° 73.693, DF 1988, c. 1883, concl. Martin Laprade ; RJF 1988, p. 352 ; 17 oct. 1990, n° 92.047, RJF 1990, p. 873).

## 2. - Prise en considération d'éléments extérieurs à la période d'imposition

Il a déjà été indiqué, au sujet de l'imposition de profits immobiliers par voie d'assimilation aux bénéfices des marchands de biens professionnels, que le juge administratif de l'impôt, pour apprécier si la condition d'habitude est remplie, prend en considération l'activité passée de l'intéressé, c'est-à-dire les opérations qu'il a réalisées au cours d'années même couvertes par la prescription.

Inversement, le juge peut se fonder sur des faits postérieurs à l'année d'imposition pour apprécier l'existence et le début d'une nouvelle activité professionnelle (CAA Paris, 22 janv. 1991, req. n° 1756, RJF 1991, p. 240 (sol. impl.).

## **§ 2. - Le fait générateur applicable en matière de TVA**

En matière de TVA, le fait générateur varie suivant qu'il s'agit de livraisons et achats de biens meubles corporels ou de prestations de services et de travaux immobiliers.

L'article 10 de la 6<sup>e</sup> directive CEE distingue le fait générateur de la TVA de son exigibilité. Le fait générateur de la TVA est défini comme « *le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe* ». Quant à l'exigibilité, elle est définie comme « *le droit que le Trésor public peut faire valoir, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour obtenir le paiement de la taxe* ».

En principe, le fait générateur de la taxe et son exigibilité interviennent au même moment. Le principe comporte cependant un certain nombre de dérogations. Le fait générateur n'est utilisé en pratique que pour déterminer, en cas de changement de législation, le régime applicable. La notion d'exigibilité présente un intérêt plus grand: c'est elle et non le fait générateur qui détermine la période (mois, trimestre, etc.) au titre de laquelle le montant des opérations imposables doit faire l'objet d'une déclaration. De même, c'est le moment où la taxe applicable aux biens ou services acquis, livrés à soi-même ou importés devient exigible, qui détermine la date à laquelle le droit à déduction prend naissance chez l'utilisateur de ces mêmes biens ou services.

1. - Livraisons et achats de biens meubles corporels. En vertu des dispositions de l'article 269 du CGI, la TVA est exigible lors de la réalisation du fait générateur, c'est-à-dire en principe lors de la délivrance des biens. Il y

a donc coïncidence entre fait générateur et exigibilité. La notion de délivrance est empruntée à l'article 1604 du Code civil qui la définit comme « *le transport de la chose vendue en la puissance et possession de l'acheteur* ». Il en résulte que le simple transfert juridique de la propriété d'un bien suffit pour rendre la taxe exigible sans que nécessairement soit intervenue la livraison matérielle du bien.

Le Conseil d'Etat a posé en principe « qu'en l'absence de toute disposition législative définissant les actes ou opérations qui, au regard de la loi fiscale, doivent être regardés comme constitutifs d'une livraison, il y a lieu de se référer à la définition de la « délivrance » mentionnée à l'article 1604 du Code civil comme étant l'une des obligations incombant au vendeur, la délivrance de biens meubles pouvant s'opérer aux termes de l'article 1606 du même code, ou par la tradition réelle ou par la remise des clefs des bâtiments qui les contiennent, ou même par le seul consentement des parties, si le transport ne peut se faire au moment de la vente ou si l'acheteur les avait déjà en son pouvoir à un autre titre » (Plén. 31 mars 1978, req. n° 1683, RJF 1978, p. 150, concl. Martin Laprade ; DF 1978, c. 1974). La jurisprudence est constante (CE 30 janv. 1987, req. n° 48.207, RJF 1987, p. 167) et applique le même principe pour l'interprétation de la notion de livraison utilisée par l'article 38-2 bis du CGI pour la détermination des bénéfices (CE 4 mars 1991, req. n° 97.595, DF 1991, c. 2285, concl. Chahid-Nourai, RJF 1991, p. 265, chron. Turot, p. 319).

Le principe suivant lequel le transfert du pouvoir de disposer comme un propriétaire intervient généralement lors de l'échange des consentements ne s'applique qu'aux choses certaines. Le transfert de propriété des biens vendus au poids, au compte ou à la mesure ne se réalise qu'au moment où ceux-ci sont pesés, comptés ou mesurés (Code civil, art. 1585). – V. encore pour l'application des dispositions de l'article 1587 du Code civil selon lesquelles « à l'égard du vin...il n'y a point de vente tant que l'acheteur ne les a pas goûtés et agréés », pour l'achat de vins en primeur (CE 28 juill. 2000, req. n° 180. 412, Sté Gardère-Haramboure, RJF 2000, n° 1216 ; BDCF 11/2000, concl. Courtial).

Ce principe n'est pas non plus d'ordre public. Les parties peuvent retarder la formation du contrat et donc le transfert de propriété en prévoyant une condition suspensive, auquel cas le transfert de propriété ne s'opère qu'au moment de la réalisation de la condition ; le fait générateur n'intervient lui-même qu'au moment de la réalisation de cette condition. Au contraire, dans le cas d'une vente sous condition résolutoire, le transfert de propriété se réalisant dès la conclusion du contrat, le fait générateur intervient dès l'échange des consentements.

2. - Pour les prestations de services et les travaux immobiliers, le fait générateur et l'exigibilité ne coïncident pas. Conformément aux dispositions de l'article 269-1-a, le fait générateur de la TVA est constitué par l'exécution des services ou des travaux.

L'article 269-2-c dispose que pour les mêmes opérations, la taxe est exigible lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération ou,

sur autorisation du directeur des services fiscaux, d'après les débits. Par ailleurs, il autorise, sous certaines conditions, les entrepreneurs de travaux immobiliers à opter pour le paiement de la taxe sur les livraisons.

Les opérations concernées par cette règle sont non seulement les prestations de services de toutes natures, telles que les réparations, les opérations de commissions et de façons, les travaux immobiliers, etc., mais encore les livraisons de biens meubles incorporels expressément considérées comme des prestations de services en vertu de l'article 256-IV du CGI (V. pour la distinction entre livraisons de biens et prestations de services, à propos de la fourniture de clichés impressionnés, dits « typons », réalisés par des photgraveurs : CE 31 oct. 1990, req. n° 87.441, DF 1991, c. 733, concl. Mme Hagelsteen ; RJF 1990, p. 854).

Les prestataires de services, y compris les entrepreneurs de travaux immobiliers ont la possibilité de demander au service des impôts l'autorisation d'acquitter la TVA d'après les débits, c'est-à-dire l'inscription des sommes correspondant au débit du compte « clients » et qui coïncide, en principe, avec la facturation. En demandant cette autorisation, les redevables peuvent supprimer la difficulté qui résulte de la différence dans les dates d'exigibilité, puisque celle-ci est constituée par la délivrance des marchandises en ce qui concerne les ventes, et par les encaissements, pour les prestations de services. Les entrepreneurs de travaux immobiliers (lesquels sont considérés comme des prestations de services) peuvent également opter pour le paiement de la TVA sur les livraisons dans certaines conditions et pour certains travaux.

On ajoutera qu'en matière de TVA, c'est exceptionnellement que la période d'imposition est prise en considération. C'est le cas cependant, en application de l'article L. 203 du LPF, pour l'exercice du droit de compensation entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions de toute nature, constatées dans l'assiette ou le calcul de la TVA. Le droit de compensation s'opère globalement pour l'ensemble de la période litigieuse et non pas année par année, ni encore moins, mois par mois (V. la jurisprudence citée Code de procédure fiscale, Dalloz, 2001, p. 617).

## SECTION 4

### La territorialité de l'impôt.

Il n'existe pas de critère général qui permette de déterminer le champ d'application territorial d'un impôt, ni, encore moins, pour l'ensemble des impôts. Les dispositions de la loi interne doivent, par surcroît, se combiner avec les stipulations des conventions internationales, ce qui relativise encore plus la définition des règles générales.

### A. - Impôt sur le revenu

La territorialité de l'impôt sur le revenu repose sur la notion de domicile fiscal. Aux termes de l'article 4 A du CGI « *les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus. Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française* ».

L'article 4 B du CGI considère comme ayant leur domicile fiscal en France: « *a/ les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ; b/ celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité est exercée à titre accessoire ; c/ celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques* ».

La notion de « foyer » constitue désormais le critère principal du domicile fiscal. Dans la mesure où une convention fiscale n'a pas introduit de stipulations qui s'opposeraient à l'application des articles 4 A et 4 B, la notion de foyer fiscal présente un caractère prioritaire (CE Sect. 3 nov. 1995, req. n° 126.513, Larcher, DF 1996, c. 121, concl. Arrighi de Casanova ; RJF 1995, n° 1332, chron. Goulard).

La Cour de cassation a jugé de son côté que le foyer du contribuable, qui détermine le domicile fiscal, doit s'entendre du lieu où l'intéressé habite normalement et a le centre de ses intérêts familiaux, sans qu'il y ait à tenir compte de séjours effectués temporairement ailleurs, en raison notamment des nécessités de sa profession: le domicile fiscal doit être apprécié au regard des textes du droit fiscal, abstraction faite des dispositions du code civil (Cass. com. 15 oct. 1996, Vital, RJF 1997, n° 180). - V. M.C. Bergerès, Le principe de territorialité en matière d'impôt sur le revenu, LPA 3 déc. 1993, n° 45.

La condition correspondant au critère du centre des intérêts économiques est remplie lorsque le contribuable tire l'essentiel de ses revenus d'immeubles situés en France, et de commissions d'entremise commerciale versées par une société française (CE 27 mars 2000, req. n° 188.273, Agopoff, DF 2000, c. 818, concl. Arrighi de Casanova ; RJF 2000, n° 593), --- lorsque le contribuable dispose en France d'un important patrimoine immobilier, constitué de onze immeubles loués et d'un portefeuille de valeur mobilière tout aussi important sur des comptes bancaires en France, et que, pour l'ensemble des années litigieuses, les revenus bruts qu'il a perçus en France étaient d'un montant nettement supérieur à ses revenus résultant d'une activité professionnelle exercée pour des périodes variables hors de France, étant entendu que doivent pris en compte les revenus bruts et non pas nets perçus d'un côté en France et d'un autre côté hors de France (Cass. com. 30 Mai 2000, Marchand, RJF 2000, n° 1178).

La notion de territorialité aide à mieux comprendre la distinction qui doit être faite entre les dispositions relatives à l'assiette de l'impôt et celles concernant la notion de personne assujettie à l'impôt. A défaut de toute indication contraire dans la loi, seules peuvent être soumises à une imposition nouvelle les personnes fiscalement domiciliées en France au moment de l'entrée en vigueur de la loi établissant l'imposition. Par exemple, les dispositions de la loi du 18 août 1986 créant une contribution spéciale au profit de la caisse nationale d'assurance vieillesse des travailleurs salariés, assise sur les revenus de 1985 et 1986, ne sont pas applicables à une personne qui n'avait pas son domicile fiscal en France au moment de l'entrée en vigueur de cette loi, bien qu'elle y ait été assujettie à l'impôt sur le revenu pour l'année 1985 (CE 29 juill. 1998, rec. n° 136.877, Cazal, Dr. fisc. 1999, c. 37; RJF 1998, n° 1144).

La notion de territorialité comporte ainsi un élément personnel qui peut l'emporter sur le caractère matériel de l'assiette.

## **B. - Impôt sur les sociétés**

### **1. - Le principe**

La territorialité de l'impôt est l'un des éléments sur lesquels l'impôt sur les sociétés diffère de l'impôt sur le revenu. Le contribuable passible de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC peut être imposé à raison des bénéfices tirés d'exploitations situées hors de France, lorsqu'il a son domicile fiscal en France, sous réserve des dérogations pouvant résulter des conventions internationales.

Contrairement à l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés atteint uniquement en principe les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France et ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions (CGI art. 209-1). Les bénéfices réalisés par une société française dans des entreprises exploitées à l'étranger ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés en France. Inversement, les sociétés étrangères sont imposables à l'impôt français sur les sociétés à raison des bénéfices tirés des entreprises qu'elles exploitent en France.

La loi n'a pas défini la notion d'entreprise exploitée en France ou hors de France. Le Conseil d'Etat retient généralement la notion d'« exercice habituel d'une activité commerciale ». Cette condition peut être remplie - soit dans le cadre d'un établissement, c'est-à-dire d'une installation stable possédant une autonomie propre, telle qu'une succursale, un comptoir de ventes, - soit être réalisée par l'intermédiaire de représentants n'ayant pas de personnalité professionnelle distincte de l'entreprise, c'est-à-dire par de véritables préposés exerçant une activité commerciale pour le compte de l'entreprise, - soit résulter de la réalisation d'opérations formant un cycle commercial complet se détachant des autres opérations de l'entreprise (chantiers exploités à l'étranger et, dans certaines conditions, simples opérations commerciales. – V. DF 1997, c. 1153).

## 2. - Dérogations

Le principe posé par l'article 209 du CGI comporte trois dérogations.

La première intéresse la société qui procède à l'implantation d'un établissement à l'étranger et qui peut, en principe, opérer des déductions spéciales sur ses résultats imposables en France.

Les deux autres consistent dans l'application éventuelle des régimes spéciaux dits du « bénéfice consolidé » ou du « bénéfice mondial ».

Les sociétés françaises agréées à cet effet par le ministre de l'Economie et des Finances peuvent être admises à déterminer leurs bénéfices taxables à l'impôt sur les sociétés de deux manières (CGI art. 209 quinquies ; Annexe II art. 113 et s.) : - soit en retenant l'ensemble des résultats de leurs exploitations en France et à l'étranger (régime du bénéfice mondial) ; - soit en ajoutant à cet ensemble la part leur revenant dans les résultats de leurs filiales, françaises ou étrangères, dans lesquelles elles détiennent, sous réserve de certaines dérogations, directement ou indirectement, 50 % au moins des droits de vote (régime du bénéfice consolidé). Dans les deux cas, ces sociétés sont alors autorisées à imputer sur l'impôt sur les sociétés français les impôts étrangers comparables à ce dernier qui ont été acquittés par leurs exploitations étrangères.

### C. - Impôt de solidarité sur la fortune

Les personnes physiques qui ont leur domicile fiscal en France, quelle que soit leur nationalité, sont soumises à l'ISF à raison de l'ensemble de leurs biens situés en France ou hors de France. Le domicile fiscal doit s'entendre de celui qui est défini à l'article 4 B du CGI (V. supra).

Le principe de l'imposition ne s'applique toutefois que sous réserve de l'application des dispositions des conventions internationales (Com. 24 mars 1992, Le Marois, RJF 1992, n° 909: jugé qu'en vertu de la Convention franco-suisse du 9 septembre 1966, un contribuable domicilié en France est imposable exclusivement à l'impôt sur la fortune en Suisse à raison des immeubles qu'il possède dans ce pays).

Par ailleurs, sous réserve de l'application de ces mêmes dispositions, les contribuables domiciliés en France peuvent, en application de l'article 784 A du CGI, bénéficier de l'imputation sur l'ISF dû en France de l'impôt sur la fortune ou sur le capital qu'ils acquittent à l'étranger à raison de biens meubles ou immeubles situés hors de France. Cette imputation est limitée à la fraction de l'impôt français afférent aux seuls biens situés hors de France.

Les personnes physiques domiciliées hors de France ne sont assujetties en France à l'ISF qu'à raison de leurs biens situés en France. En vertu de l'article 885 L du CGI, elles ne sont pas cependant imposables sur leurs placements financiers en France. Mais le texte ne considère pas comme placements financiers les actions ou parts détenues par ces personnes dans une société ou personne morale dont l'actif est



principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés sur le territoire français, et ce à proportion de la valeur de ces biens par rapport à l'actif total de la société.

**D.     Taxe sur la valeur ajoutée**

Les règles à appliquer sont différentes selon qu'il s'agit de livraisons de biens ou de prestations de services. Il existe par ailleurs d'autres règles particulières pour les transports internationaux, les entreprises étrangères, les échanges de biens intra- communautaires, les importations et exportations.

## CHAPITRE II

### La détermination des bases d'imposition.

Il existe trois séries de techniques : les techniques forfaitaires, les techniques d'imposition d'après le bénéfice réel ou le chiffre d'affaires réel (ou « techniques du réel ») et les techniques de l'évaluation administrative.

### SECTION 1

#### Les techniques forfaitaires

L'administration peut utiliser ces techniques soit pour évaluer les charges déductibles, soit pour déterminer les bases des impositions, soit même pour fixer directement le montant de l'impôt.

#### § 1. Les techniques forfaitaires d'évaluation des charges déductibles .

Ces techniques sont largement utilisées. Elles sont appliquées même pour déterminer des éléments du régime d'imposition d'après le bénéfice réel, tels que les amortissements (et dans une moindre mesure, les provisions).

1. - On peut citer, parmi les plus connues, **en matière de traitements et de salaires**, la déduction forfaitaire de 10 % des frais professionnels et les déductions supplémentaires dont ont bénéficié ou bénéficient encore certaines professions.

La déduction de 10 % constitue un avantage accordé aux salariés, puisque son application est automatique, tout salarié en bénéficiant même s'il n'a aucune dépense professionnelle. Cette déduction est pratiquée sur le montant brut des rémunérations imposables, diminué des cotisations sociales et, éventuellement, des intérêts d'emprunts.

Le caractère uniforme de cette déduction est assorti d'un double correctif, sous la forme d'un plancher pour les salaires les plus faibles et d'un plafonnement, pour les salaires les plus élevés.

Le plancher a été institué par la loi de finances pour 1971, n° 70-1199 du 21 décembre 1970 (art. 4) ; le montant de la ou des déductions forfaitaires pour frais professionnels ne peut être inférieur à 2 350 F (pour les revenus de 2000), sans pouvoir excéder le montant brut des traitements et salaires ; cette disposition s'applique séparément aux rémunérations perçues par chaque membre du foyer fiscal (CGI art. 83-3°).

Beaucoup plus intéressante est la disposition relative au plafonnement de la déduction forfaitaire de 10 % pour les salaires les plus élevés. Elle est issue de l'art. 77 de la loi de finances pour 1979, n° 78-1239 du 29 décembre 1978. Depuis la loi de finances pour 1985, n° 84-1208 du 29 décembre 1984 (art. 2-IV), le plafond retenu pour l'imposition des revenus de l'année précédente est relevé, chaque année, dans la même proportion que la limite supérieure de la septième tranche du barème de l'impôt sur le revenu (CGI art. 83-3°). Le plafond applicable pour l'imposition des revenus de 2000 est fixé à 78950 F.

Ce plafond s'applique distinctement à chaque membre du foyer fiscal.

d) Pendant longtemps, le législateur n'a pas touché aux **déductions forfaitaires supplémentaires** pour frais professionnels prévues à l'article 5 de l'Annexe IV du CGI au profit de certaines catégories de salariés. Ces déductions s'appliquent après la déduction normale de 10%. Certaines d'entre elles paraissent justifiées (par ex., 10% pour les ouvriers du bâtiment, les ouvriers forestiers et les ouvriers mineurs ; 20% pour les chauffeurs de transports routiers etc...). Le simple rapprochement de ces catégories professionnelles avec d'autres, qui bénéficient de déductions beaucoup plus importantes (par ex. les « speakers de la radio-diffusion-télévision française », 20%...) fait apparaître que celles-ci représentent de véritables privilèges.

Toutes ces déductions supplémentaires ont été **plafonnées** à 50.000 Frs depuis la loi de finances pour 1979 (CGI art. 83-3°).

Elles ont été supprimées progressivement en trois étapes. Pour l'imposition des revenus des années 1998, 1999 et 2000, la limite de 50.000 Frs a été fixée respectivement à 30.000 Frs, 20.000 Frs et 10.000 Frs. Leur suppression totale sera réalisée pour l'imposition des revenus de 2001 (loi de finances pour 1998, n° 97-1269 du 30 déc. 1997, art. 10).

2.- C'est encore une technique forfaitaire qui est utilisée, au moins en partie, pour déterminer les charges déductibles des **revenus fonciers**.

Les charges déductibles du revenu brut des immeubles comprennent de nombreuses dépenses, notamment les dépenses de réparation et d'entretien, les dépenses d'amélioration afférentes aux locaux d'habitation, les intérêts des dettes contractées pour la conservation, l'acquisition, la construction, la réparation, l'amélioration des immeubles ainsi qu'une déduction forfaitaire représentant les frais de gestion, l'assurance et l'amortissement. Pour les immeubles urbains, le taux de cette déduction a été réduit progressivement ; après avoir atteint 30 % à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1957, il a été ramené à 25 % par la loi de finances pour 1967, 20 % par la loi de finances pour 1979, 15 % par la loi de finances pour 1982, 10 % par la loi de finances pour 1990 et 8 % par la loi de finances pour 1991. Le taux de 8 % a été remplacé par celui de 10 % par l'article 25 de la loi de finances rectificative pour 1993 du 22 juin 1993 (CGI art. 31-1-1°) et de 14 % à

compter de l'imposition des revenus de 1997, par loi n° 96-1181 du 30 déc. 1996 (art. 86).

## **§ 2. Les techniques forfaitaires d'évaluation des bénéfices et revenus.**

### **A. - Caractéristiques générales et évolution du système**

Le forfait, du moins celui qui s'applique en matière de détermination des bénéfices industriels et commerciaux et des taxes sur le chiffre d'affaires, peut être défini comme un « accord » qui est passé entre le fisc et le contribuable sur les bases d'imposition, pour une certaine période: le terme d'accord ne doit pas cependant être pris à la lettre. La formule est utilisée concurremment avec celle des déclarations du contribuable, qui sont alors allégées.

Le forfait peut être obligatoire ou facultatif, collectif ou individuel.

Il est toujours facultatif dans notre système fiscal.

Les contribuables qui relèvent du régime du forfait en matière de BIC et de TVA peuvent opter pour le régime simplifié, et les contribuables qui sont soumis de plein droit au régime de l'évaluation administrative en matière de bénéfices non commerciaux, pour le régime de la déclaration contrôlée.

Les exploitants agricoles relevant du forfait ont la possibilité d'opter pour l'imposition d'après le bénéfice réel (simplifié ou normal) ou pour le régime transitoire.

Le forfait peut aussi être individuel ou collectif.

En matière de bénéfices non commerciaux et de bénéfices industriels et commerciaux, les bases d'imposition sont arrêtées entre le fisc et le contribuable pour chaque contribuable, individuellement. Conformément au principe posé par l'article 51 du CGI, le montant du bénéfice forfaitaire « doit correspondre au bénéfice que l'entreprise peut produire normalement ».

Le forfait collectif n'existe en France que pour l'évaluation des bénéfices agricoles.

Le législateur a entendu supprimer ou réduire les rentes de situation dont peuvent bénéficier les contribuables imposés suivant un régime forfaitaire. Ils sont considérés, à tort ou à raison, comme bénéficiant d'avantages injustifiés, d'une véritable franchise fiscale. A tort, car le régime d'imposition d'après le bénéfice réel peut être plus bénéfique, notamment pour de petites entreprises commerciales ou industrielles : tout dépend de la nature de leur activité et des conditions de leur exploitation. A raison, c'est plus évident, pour les titulaires de bénéfices non commerciaux ou les grandes exploitations agricoles spécialisées dans la viticulture, la culture des céréales ou l'élevage.

### 1.- Le forfait BIC et TVA

Depuis la loi de finances pour 1966, n° 65-997 du 29 novembre 1965, les limites légales du régime du forfait sont restées inchangées pour la détermination de l'impôt sur les bénéfices et les taxes sur le chiffre d'affaires (CGI, art. 302 ter). Elles sont de 500 000 F pour les entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement, et de 150 000 F s'il s'agit d'autres entreprises (telles que les activités de services). Ce dernier chiffre, qui était de 125 000 F dans la loi de finances pour 1966 a seulement été remplacé par celui de 150 000 F par la loi de finances pour 1971 (art. 71).

Par ailleurs, la loi de finances pour 1970, n° 69-1161 du 24 décembre 1969 a prévu que les chiffres d'affaires annuels de 500 000 F et 150 000 F devaient s'entendre tous droits et taxes compris. Ces chiffres sont ceux du montant des opérations que l'entreprise a réalisées pendant l'année, quelles que soient les dates des encaissements correspondants et alors même que les bases d'imposition à la TVA seraient différentes en application des dispositions de l'article 269 du CGI relatives au fait générateur. Le chiffre d'affaires à comparer aux limites du régime du forfait est déterminé selon la règle des créances acquises, même si le fait générateur de l'imposition de la TVA est constitué par les encaissements (CE 17 mai 1989, req. n° 58.539, RJF 1989, n° 805).

Les forfaitaires ont été placés, pour ainsi dire, dans un corps de contribuables en voie d'extinction; le législateur a laissé au temps et à l'érosion monétaire le soin d'accomplir leur oeuvre. Les contribuables soumis au régime du forfait, qui étaient 1 181 000 en 1976, 960 000 en 1980 et 465 036 en 1987 n'étaient plus que 165 978 en 1996. Ce régime avait donc un caractère de plus en plus marginal. Il représentait 0,3 % de la TVA payée par les entreprises.

Le forfait s'applique en matière de BIC et de TVA, les deux forfaits étant « jumelés ».

L'évaluation des bases d'imposition pour les bénéfices et la TVA est faite à partir d'un certain nombre d'indications fournies par le contribuable dans ses déclarations annuelles (montant total des achats et des affaires réalisées, valeur du stock, détail des frais généraux etc. ). Le forfait est établi pour deux ans à la suite d'une véritable procédure d'imposition (notification par l'administration de la proposition de forfait - délai de trente jours laissé au contribuable pour accepter ou refuser ou formuler ses contre-propositions - et en cas de désaccord, saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires qui fixe le montant des bases d'imposition des BIC et le montant de la TVA). - (V. Code de procédure fiscale, Dalloz, 2001, art. L.5 à L.8 anciens).

## 2. - L'évaluation administrative des BNC et de la TVA

Jusqu'en 1970, les contribuables qui percevaient des bénéfices non commerciaux avaient le choix, en ce qui concerne le mode de détermination des bénéfices à retenir dans les bases de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, entre le régime de la déclaration contrôlée du bénéfice net (plus proche d'un régime d'imposition d'après le bénéfice réel) et celui de l'évaluation administrative (assimilable à une évaluation forfaitaire). Seuls les officiers publics ou ministériels étaient obligatoirement soumis au régime de la déclaration contrôlée pour l'imposition des bénéfices provenant de leur charge ou de leur office.

Dans les deux cas, le contribuable est tenu de justifier du montant de ses recettes, et l'administration dispose de moyens de contrôle identiques. Mais dans le régime de la déclaration contrôlée, le contribuable doit, en outre, justifier du montant exact de ses dépenses professionnelles pour qu'elles puissent venir en déduction du bénéfice, et tenir un registre des immobilisations et des amortissements appuyé des pièces justificatives correspondantes ; dans le régime de l'évaluation administrative, les charges professionnelles sont évaluées forfaitairement et c'est ce mode d'évaluation qui peut comporter un avantage pour le contribuable.

La loi de finances pour 1971, n° 70-1199 du 21 décembre 1970 a soumis obligatoirement les titulaires de revenus non commerciaux au régime de la déclaration contrôlée, lorsque leurs recettes annuelles excèdent 175 000 F, ce chiffre devant s'entendre en principe des recettes effectivement encaissées. Seuls les contribuables dont le montant annuel des recettes n'excède pas cette limite sont placés de plein droit sous le régime de l'évaluation administrative ; mais ils peuvent se placer sous le régime de la déclaration contrôlée, dès lors qu'ils sont en mesure de déclarer exactement le montant de leur bénéfice net et de fournir à l'appui de cette déclaration toutes les justifications nécessaires (CGI art. 96 s.).

On notera que la limite de 175 000 F n'a pas été modifiée depuis 1970, ce qui aboutit à réduire considérablement la catégorie des contribuables titulaires de bénéfices non commerciaux relevant du régime de l'évaluation administrative, alors surtout que le chiffre de 175 000 F s'entendait TVA comprise, pour les contribuables assujettis à la TVA.

Le nombre de ces contribuables s'élevait à 244 000 en 1976 et à 205 000 en 1980 ; ces contribuables n'étaient plus que 127 094 en 1987, soit 27 % du total des contribuables imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (476.272). Dans le même temps, le nombre des contribuables imposés suivant le régime de la déclaration contrôlée est passé de 92 000 en 1976, à 162 000 en 1980 et à 349 178 en 1987.

L'évaluation administrative des bénéfices non commerciaux et de la TVA est déterminée suivant une procédure analogue à celle du forfait BIC et TVA.

### 3. - Bénéfices agricoles. Le forfait collectif agricole

C'est surtout dans le domaine agricole que l'application du régime forfaitaire générait des rentes de situation parfois considérables.

a/ Situation jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 1972. L'évaluation forfaitaire du bénéfice constituait le régime de droit commun applicable à l'ensemble des contribuables imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles, quelles que fussent la dimension des exploitations, l'importance des moyens mis en oeuvre et le montant des recettes ou des bénéfices. En raison de son caractère collectif, le forfait agricole était déterminé de telle sorte que le bénéfice pût correspondre à celui que pouvaient produire normalement les exploitations agricoles même les plus petites ou/et les moins rentables.

Le régime du bénéfice réel ne s'appliquait de plein droit que dans quelques cas particuliers, et notamment, depuis la loi n° 68-687 du 30 juillet 1968, aux éleveurs d'animaux de boucherie ou de charcuterie exerçant également la profession de négociants de bestiaux et assujettis à ce titre à la TVA (CGI art. 69 bis ancien).

Les contribuables ne devenaient imposables d'après leur bénéfice réel qu'à la suite d'une option ou de la dénonciation de leur forfait par l'administration. Celle-ci, qui n'était valable que pour un an, ne pouvait être faite que s'il s'agissait d'exploitations qui, en raison de circonstances particulières qui leur étaient propres, étaient dans une situation privilégiée par rapport aux autres exploitations de même catégorie, et étaient en conséquence susceptibles de procurer des bénéfices sensiblement plus élevés. Mais le seul motif qu'un bénéfice forfaitaire spécial n'avait pas été fixé pour certaines catégories d'exploitations, ou que l'exploitant utilisait des procédés de commercialisation qui n'étaient pas habituels à l'agriculture, n'autorisait pas l'administration à dénoncer le forfait. Le Conseil d'Etat était assez rigoureux sur les motifs légaux de la dénonciation par l'administration. En fait, ce n'est que dans des cas très exceptionnels que cette dénonciation pouvait intervenir.

b/ Situation à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1972 - Evolution de la législation. C'est afin de rapprocher les conditions d'imposition des différentes catégories de revenus professionnels et de parvenir à une plus exacte appréciation des bénéfices agricoles que la loi de finances pour 1971 n° 70-1199 du 21 décembre 1970 (art. 9 à 11) a institué un régime obligatoire de « bénéfice réel » pour certains exploitants agricoles.

Ces dispositions ont été modifiées à plusieurs reprises et en particulier, dans un premier temps, par la loi de finances pour 1973, n° 72-1121 du 20 décembre 1972 (art. 5 à 7), la loi de finances rectificative pour 1972, n° 72-1147 du 23 décembre 1972 (art. 23) et la loi de finances pour 1974, n° 73-1150 du 27 décembre 1973 (art. 60). Elles sont codifiées dans les articles 69 et s. du CGI. Le nouveau régime du bénéfice réel agricole est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1972.

Les règles antérieures sont **modifiées** sur **deux points** essentiels. D'une part, les exploitants agricoles dont les recettes annuelles de deux années

consécutives dépassent 500 000 F pour l'ensemble de leurs exploitations sont obligatoirement imposés d'après leur bénéfice réel, à compter de la deuxième de ces années. Les autres agriculteurs conservent le droit d'opter pour ce régime et l'administration, celui de dénoncer leur forfait, mais l'option et la dénonciation s'exercent dans des conditions et avec des effets différents de ceux existant sous l'ancien régime.

D'autre part, alors que l'ancien régime du bénéfice réel était très largement indépendant de celui des BIC, le bénéfice réel des exploitations agricoles est déterminé et imposé désormais selon les principes généraux applicables aux entreprises industrielles et commerciales et le législateur précise : conformément à toutes les dispositions législatives et à leurs textes d'application, sans restriction ni réserve notamment de vocabulaire, applicables aux industriels ou commerçants ayant opté pour le régime réel mais avec des règles et modalités adaptées aux contraintes et caractéristiques particulières de la production agricole et de leur incidence sur la gestion. Ces contraintes et caractéristiques sont notamment: le faible niveau du chiffre d'affaires par rapport au capital investi, ce qui se traduit par une lente rotation des capitaux; la proportion exagérément importante des éléments non amortissables dans le bilan : foncier non bâti, amélioration foncière permanente (suppression des talus et des haies, défrichage, etc.), parts de coopératives et de sociétés d'intérêt collectif agricole ; irrégularité importante des revenus. Les adaptations prévues par la loi ont été fixées par le décret modifié n° 71-964 du 7 décembre 1971 (CGI, Annexe 111, art. 38 sexdecies A et s.).

Le législateur a créé ultérieurement un régime simplifié d'imposition (loi de finances rectificative pour 1976, n° 76-1220 du 28 décembre 1976, art. 3 et loi de finances rectificative pour 1978, n° 78-1240 du 29 décembre 1978, art. 3).

Il a modifié également le mécanisme de calcul du seuil d'application du nouveau régime du bénéfice réel agricole, afin de déjouer les manœuvres des contribuables qui, pour rester sous le régime du forfait, reportaient l'encaissement de recettes d'une année sur l'autre. La loi de finances pour 1977 n° 76-1232 du 29 décembre 1976 (art. 63 substitue, à la règle de dépassement des 500 000 F de recettes pendant deux années consécutives, la règle du dépassement d'une moyenne de 500 000 F mesurée sur deux années consécutives.

Le législateur intervient ensuite à plusieurs reprises. Il réduit la limite du forfait à un montant de recettes fixé suivant les cas à 450 000 F ou 380 000 F (loi de finances pour 1984, n° 83-1179 du 29 décembre 1983, art. 82 ; loi de finances pour 1985, n° 84-1208 du 29 décembre 1984, art. 111) ; mais la limite de recettes sera finalement stabilisée à 500 000 F (loi de finances pour 1987, n° 86-1317 du 30 décembre 1986, art. 21). En revanche, le champ d'application du régime réel simplifié est étendu (loi de finances pour 1984, art. 83). Le législateur modifie de nouveau le mécanisme de calcul de la limite du forfait et des régimes de réel ; alors que sous le régime antérieur l'exploitant agricole qui dépassait la limite légale était obligatoirement



imposé d'après le bénéfice réel à compter de la deuxième année de la période des deux ans de référence, le régime du bénéfice réel ne s'applique désormais qu'à compter de la première année suivant la période biennale considérée (loi de finances pour 1984, art. 83). Le législateur limite l'application de la règle de non retour au forfait en cas d'abaissement du montant des recettes (loi de finances pour 1984, art. 83 ; loi de finances pour 1987, art. 20). Enfin, il crée un nouveau régime d'imposition intermédiaire entre le forfait et les régimes de bénéfice réel : le régime transitoire (loi de finances pour 1987, art. 18 et 19).

c/ Les quatre régimes applicables. En résumé, pour la détermination de leurs bénéfices agricoles les contribuables sont ou peuvent être placés, suivant le cas, soit sous le régime du **forfait**, soit sous le **régime transitoire**, soit sous le régime du bénéfice **réel simplifié**, soit sous le régime du bénéfice **réel normal**.

Pour le calcul de la **limite légale**, il doit être tenu compte, non pas des créances acquises, mais des **recettes effectivement encaissées** au cours de l'année civile considérée, même si elles se rapportent à une année antérieure. Les recettes s'entendent frais et taxes compris, donc TVA incluse le cas échéant. Suivant une jurisprudence constante du Conseil d'Etat, les sommes qui doivent être considérées comme encaissées au cours d'une année sont toutes celles qui sont mises à la disposition du contribuable soit par voie de paiement, soit par voie d'inscription au crédit d'un compte courant sur lequel l'intéressé a opéré ou aurait pu, en fait et en droit, opérer un prélèvement au plus tard le 31 décembre de ladite année (CE 9 janv. 1980, req. n° 10563, RJF 1980, p. 117 ; 9 juill. 1982, req. n° 26263, RJF 1982, p. 467 ; DF 1982, c. 2316 ; 21 déc. 1983, req. n° 28245, RJF 1984, p. 81 ; 12 oct. 1992, req. n° 111755, DF 1993, c. 541, concl. Arrighi de Casanova). Les sommes que le contribuable s'est volontairement abstenu d'encaisser doivent donc être prises en compte (CE 28 septembre 1984, req. n° 31924, RJF 1984, p. 681 ; DF 1985, c. 85). Le franchissement du seuil est l'un des points les plus névralgiques du régime du bénéfice réel agricole.

Certains **exploitants** sont **exclus du forfait** même lorsque leurs recettes ne dépassent pas la limite légale de 500 000 F ; c'est le cas, en particulier, des exploitants agricoles qui effectuent, en outre, des opérations commerciales portant sur des animaux de boucherie ou de charcuterie. Inversement, certaines exploitations agricoles n'entrent pas dans le régime du bénéfice réel agricole, même lorsque leurs recettes dépassent la limite légale ; tel est le cas des **exploitations forestières**, qui sont soumises à un régime spécial fixé à l'article 76 du CGI ; le principe applicable est que le bénéfice agricole imposable est fixé forfaitairement à une somme égale au revenu cadastral ayant servi de base à la taxe foncière établie sur ces propriétés au titre de l'année de l'imposition.

## **B. Les régimes forfaitaires applicables depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1999.**

Le régime du forfait collectif agricole est toujours applicable et n'a pas subi de modifications majeures, mise à part la limitation de son champ d'application.

Les deux régimes du forfait BIC-TVA et de l'évaluation administrative des bénéfices non commerciaux ont été supprimés par la loi de finances pour 1999.

La loi de finances pour 1998 a créé, en outre, en matière de revenus fonciers, un régime appelé « micro-foncier », qui est également un régime forfaitaire.

### **1.- Le forfait de bénéfice agricole.**

Le régime du forfait concerne toujours la majorité des redevables en matière d'imposition des bénéfices agricoles (385.840 en 1999). Le régime du bénéfice réel simplifié, le régime du bénéfice réel normal et le régime transitoire sont applicables respectivement à 124.147, 128.954 et 2842 redevables en 1999 (Annuaire statistique de la DGI pour 1999, tableau n° 32. – JO Ass. nat. Doc. 2000, n° 2624, t. II, p. 409, 410 et 416).

Le régime transitoire a été prévu pour les exploitants agricoles exerçant à titre individuel, lorsque la moyenne de leurs recettes est comprise entre 500.000 Frs et 750.000 Frs. C'est un régime de comptabilité de caisse, qui ne tient compte par conséquent ni des créances ni des dettes, et qui comporte des obligations comptables allégées. Il s'est appliqué de plein droit pour les exercices ouverts avant le 1<sup>er</sup> janvier 1994. Mais il s'est révélé moins favorable qu'un régime d'imposition d'après le bénéfice réel, le passage à ce régime pouvant entraîner une double imposition des récoltes levées (et imposées) sous le régime du forfait et vendues sous le régime transitoire.

Pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1994, il ne s'appliquait plus que sur option. Lorsqu'elle était exercée, le régime transitoire s'appliquait obligatoirement pendant une durée de cinq ans.

L'article 14-VI de la loi de finances pour 2001, n° 2000-1352 du 30 décembre 2000 a supprimé cette possibilité d'option à compter de l'imposition des revenus de l'année 2001. Le régime transitoire doit donc disparaître totalement au plus tard en 2005.

#### **a/ Champ d'application et mode de détermination du forfait de bénéfice agricole.**

Le régime du forfait s'applique de plein droit aux exploitants dont la moyenne des recettes, mesurée sur deux années consécutives, n'excède pas 500.000 Frs, TVA comprise (CGI art. 64-1, 68 F et 69-I). Sont toutefois

exclues du forfait quatre catégories de contribuables, même lorsque leurs recettes ne dépassent pas la limite légale de 500.000 Frs: opérations commerciales portant sur des animaux vivants de boucherie et de charcuterie (CGI, art. 69 C), - exploitants dont le forfait a été dénoncé par l'administration (CGI, art. 69 A), - exploitants imposés d'après un régime de bénéfice réel qui ne peuvent retourner au régime du forfait dans le cas de diminution de recettes (CGI, art. 69 B), - sociétés agricoles, autres que les GAEC, créées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1997 (CGI, art. 69 D et 71).

Les exploitants agricoles qui relèvent de plein droit du régime du forfait peuvent opter pour l'un ou l'autre des régimes d'imposition d'après le bénéfice réel, soit le régime simplifié, soit le régime normal (CGI, art. 68 F et 69 II et III).

Le forfait agricole est le seul qui présente encore un caractère «collectif», en ce sens que le bénéfice forfaitaire de chaque exploitation est déterminé à partir de bénéfices unitaires moyens qui sont fixés dans chaque département, sur proposition de l'administration, par la commission départementale des impôts ou, en cas de carence ou d'appel, par la commission centrale.

Le département peut être divisé (ce n'est qu'une faculté) en régions, pays ou zones qui doivent alors faire l'objet d'une délimitation précise. La base de calcul du forfait est fixée de manière différente suivant qu'il s'agit d'exploitations de polyculture ou de cultures spécialisées. Les premières sont classées en plusieurs catégories, éventuellement à l'intérieur de chaque région du département, et pour chacune de ces catégories est fixé un bénéfice moyen à l'hectare différent.

Dans le cas des cultures spécialisées, la base de calcul du bénéfice forfaitaire peut être constituée soit par un bénéfice moyen à l'hectare (cultures fruitières, viticulture) ou à l'are (cultures maraîchères et florales, asperges, tabacs, plantes aromatiques etc...), soit par d'autres éléments, tels qu'une fraction des recettes pour l'ostréiculture, le nombre de ruches à cadres pour l'apiculture, le nombre de salariés pour la culture des champignons, le nombre de mètres carrés de bassins pour la pisciculture.

Pour les vins à appellation d'origine contrôlée récoltés dans la limite du plafond de classement, la base de calcul est généralement l'hectolitre récolté en sus d'un nombre d'hectolitres à l'hectare qui est censé représenter les charges d'exploitation pour un hectare de viticulture.

Les bénéfices de l'élevage sont calculés généralement par tête d'animal, soit par unité de production (poules pondeuses), soit par unité vendue (volailles, porcs, ovins, veaux etc ... ). Des règles particulières s'appliquent dans le cas des élevages annexés à une exploitation de polyculture.

Les tableaux des éléments retenus pour le calcul des bénéfices agricoles forfaitaires imposables au titre de chaque année pour l'ensemble du département sont publiées au JO.

Le bénéfice forfaitaire de chaque exploitation est obtenu ensuite en multipliant le bénéfice unitaire moyen par le nombre d'éléments imposables correspondants que comporte l'exploitation (art. 64 et 65.- LPF, art. L.1 à L.4).

Les exploitations forestières sont soumises à un régime spécial défini à l'article 76 du CGI. Le bénéfice agricole imposable est fixé à une somme égale au revenu cadastral ayant servi de base à la taxe foncière établie sur ces propriétés l'année de l'imposition. Ce bénéfice forfaitaire comprend le bénéfice provenant de l'exploitation des bois en vue de la vente des coupes. Mais il ne couvre pas le bénéfice résultant de la vente des produits tels que les fruits, l'écorce ou la résine, ni ceux provenant des opérations de transformation sans caractère industriel qui sont effectuées par le propriétaire (sciage, façonnage). L'évaluation des divers éléments de calcul du bénéfice forfaitaire défini dans ces deux derniers cas (vente des produits divers, opérations de transformation) est faite suivant la procédure prévue aux articles L. 1 à L. 3 du LPF.

#### b/ Procédure.

La procédure de fixation des forfaits collectifs agricoles fait intervenir la commission départementale des impôts directs et éventuellement une commission centrale.

1°/ Commission départementale. Lorsque la commission départementale est appelée à fixer les éléments du calcul des bénéfices forfaitaires agricoles, elle comprend quatre représentants des contribuables désignés par les fédérations départementales des syndicats d'exploitants agricoles, et trois représentants de l'administration. Les représentants des contribuables doivent être choisis moitié parmi les propriétaires ruraux et moitié parmi les exploitants agricoles, les uns et les autres devant être passibles de l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices de l'exploitation agricole (CGI, art. 1651 D. – Annexe III, art. 347-II-III).

La présidence de la commission est confiée, de droit, au président du administratif, qui peut déléguer cette fonction à un membre du tribunal ou à un membre de la cour administrative d'appel désigné, à la demande du président du tribunal, par celui de la cour. Le président a voix prépondérante (CGI, art. 1651).

La commission est compétente, d'une part, pour fixer les éléments nécessaires à la détermination des bénéfices agricoles relevant du régime du forfait (CGI, art. 64 ; LPF, art. 1<sup>er</sup> ) et, d'autre part, pour statuer sur les appels formés par les exploitants agricoles contre le classement des exploitations de polyculture effectué par l'administration fiscale (LPF, art. L.4).

L'administration des impôts soumet chaque année à la commission des propositions portant sur les points énumérés à l'article L. 1<sup>er</sup>. Ces propositions, pour lesquelles aucune disposition ne prévoit de procédure particulière, sont présentées directement par l'administration au cours de la séance de la commission consacrée à ces travaux, au plus tard le 31 mai suivant l'année d'imposition (LPF, art. R 1-1). Les membres de la commission départementale doivent avoir connaissance du montant des bénéfices forfaitaires adoptés dans le département et dans les départements limitrophes au titre de l'année précédente (LPF, art. R 1-2).

La commission doit prendre sa décision en la matière dans les délais fixés par l'article R. 1-2 du LPF, c'est-à-dire au plus tard le 31 mai suivant l'année d'imposition.

Dans les dix jours qui suivent la notification de la décision, les présidents des fédérations départementales de syndicats d'exploitants agricoles et l'administration des impôts peuvent faire appel de cette décision devant la commission centrale des impôts directs (LPF, art. L. 2 et art. R 2-1). Si la commission départementale n'a pas pris de décision à la date du 31 mai, les bénéfices forfaitaires sont, comme en cas d'appel, fixés par la commission centrale.

En revanche, la commission départementale peut être appelée à statuer, à titre définitif, sur les appels exercés par les exploitants individuels contre le classement des exploitations de polyculture dans les catégories prévues à l'article 64 du CGI. Ce classement est opéré, aux termes de l'article L. 4 du LPF, par l'administration des impôts, qui le communique au maire, pour être affiché à la mairie dans les conditions prévues à l'article R. 4-1 du LPF (D. adm. du 14 mai 1999, 13 M-2211, n° 9 à 11; 231; 2332, n° 37; 2413 et 2631).

2°/ Commission centrale. La commission centrale permanente, prévue par l'article 1652 du CGI, instituée au ministère de l'économie et des finances, est compétente pour fixer les éléments à retenir pour le calcul du bénéfice agricole forfaitaire dans deux cas: 1/ lorsque ces éléments n'ont pas été fixés par la commission départementale, soit que cet organisme n'ait pas pris de décision à l'issue de sa réunion régulière, soit qu'elle n'ait pas délibéré dans le délai prévu à cet effet, c'est-à-dire au plus tard le 31 mai suivant l'année d'imposition; - 2/ dans le cas où les présidents des fédérations départementales des syndicats d'exploitants agricoles ou le directeur des services fiscaux ont fait appel de la décision de la commission départementale dans les dix jours qui suivent la notification aux intéressés de cette décision (LPF, art. R2-1).

La commission centrale compétente en matière de bénéfices agricoles est composée de trois magistrats en activité ou honoraires: - un conseiller d'Etat, président; - un conseiller à la Cour de Cassation; - un conseiller-maître à la Cour des comptes, qui ont seuls voix délibérative. Assistent également aux séances de la commission, avec voix consultative: - deux

hauts fonctionnaires de la DGI désignés par le ministre de l'économie et des finances ; - un haut fonctionnaire de l'administration de l'agriculture désigné par le ministre de l'agriculture ; - deux représentants désignés par la fédération nationale des syndicats d'exploitants agricoles parmi les exploitants passibles de l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices agricoles (CGI, art. 1652).

Les représentants des fédérations départementales des syndicats d'exploitants agricoles intéressés et les représentants des syndicats des cultures spéciales sont convoqués et, s'ils en expriment le désir, entendus par la commission centrale (LPF, art. L.2).

Les décisions de la commission centrale ne peuvent être attaquées que devant le Conseil d'Etat par la voie de recours pour excès de pouvoir (CGI, art. 1652-4) (D. adm. du 14 mai 1999, 13 M 411 à 413).

## 2.- Les régimes dits « micro-BIC » et « micro-BNC ».

La loi de finances pour 1999, n° 98-1266 du 30 décembre 1998 (art. 7) a supprimé les deux régimes du forfait BIC-TVA et de l'évaluation administrative des bénéfices non commerciaux, a abrogé, en conséquence, les articles L. 5 à L. 9 du LPF et institué deux nouveaux régimes. Ces dispositions sont applicables depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1999 (art. 7-IV).

a/ Le régime du forfait est remplacé par le régime dit « **micro-BIC** ». Il s'applique aux contribuables dont le chiffre d'affaires n'excède pas 500 000 F HT (pour les entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement) ou 175 000 F HT (autres entreprises et notamment celles ayant pour objet de fournir des prestations de services) et qui ne sont pas exclus de ce régime par une disposition expresse de la loi.

Les contribuables intéressés portent directement le montant brut de leur chiffre d'affaires sur la déclaration annuelle des revenus (n° 2042). L'Administration calcule le bénéfice net par application à ce chiffre d'affaires d'un abattement forfaitaire, considéré comme tenant compte de toutes les charges, et qui est fixé à 70 % du chiffre d'affaires, pour les activités de vente et fourniture de logement et à 50 % pour les autres entreprises de prestations de services (CGI, art. 50-0-1).

Ce régime est donc encore plus « forfaitaire » que l'ancien forfait BIC-TVA qui devait « correspondre au bénéfice que l'entreprise peut produire normalement » suivant les termes de l'article 51 du CGI.

Le nombre de redevables relevant du régime micro-BIC s'est élevé à 241.385 en 1999 (Annuaire statistique de la DGI, 1999, p. 106).

b/ Le régime de l'évaluation administrative des bénéfices non commerciaux est remplacé par le « **régime déclaratif spécial** », dénommé en pratique « **micro-BNC** » (CGI, art. 102 ter).

Ce nouveau régime est applicable aux contribuables dont les recettes annuelles n'excèdent pas 175.000 F. HT. Comme dans le cas précédent, ces contribuables portent directement sur la déclaration annuelle des revenus le montant de leurs recettes annuelles et leur bénéfice imposable est calculé par application d'un abattement de 35%.

Le nombre de redevables relevant du « micro-BNC » en 1999 s'est élevé à 82.784, contre 495.200 pour le régime de la déclaration contrôlée (Annuaire statistique, op. cit., p. 108).

c/ Dans les deux cas des régimes micro-BIC et micro-BNC, s'applique un régime de « franchise en base » de TVA qui constitue un véritable régime d'exonération de TVA (CGI, art. 293 B). Pour leurs livraisons de biens et leurs prestations de services, les assujettis établis en France bénéficient d'une franchise qui les dispense de déclaration et du paiement de la TVA lorsqu'ils n'ont pas réalisé au cours de l'année civile précédente un chiffre d'affaires supérieur à 500.000 F s'ils réalisent des livraisons de biens, des ventes à consommer sur place ou des prestations d'hébergement, et à 175.000 F, s'ils réalisent d'autres prestations de services.

La franchise prive corrélativement les intéressés de la possibilité de déduire la TVA grevant leurs acquisitions de biens et services. Les personnes qui relèvent de l'un ou l'autre de ces régimes peuvent opter pour le paiement de la TVA, mais cette option exclut l'imposition des bénéfices selon le régime micro et s'applique pour une période irrévocable de deux ans (CGI, art. 293 F).

Une franchise particulière s'applique aux avocats, auteurs et artistes-interprètes qui n'ont pas réalisé au cours de l'année civile précédente un chiffre d'affaires supérieur à 245.000 Frs (CGI, art. 293 B. III. A V, et 293 C).

Les entreprises relevant du régime micro-Bic peuvent opter pour le régime simplifié d'imposition ou le réel normal, et les personnes qui relèvent du micro-BNC, pour le régime de la déclaration contrôlée.

### **3.- Le régime « micro-foncier ».**

C'est un régime nouveau, le seul existant concernant les revenus patrimoniaux. Il a été créé par la loi de finances pour 1998, n° 97-1269 du 30 décembre 1997 (art. 3). Les dispositions nouvelles sont codifiées à l'article 32 du CGI. Elles ont été modifiées, depuis, par la loi de finances pour 2000, n° 99-1172 du 30 décembre 1999 (art. 13-I-1°), qui a porté le plafond des revenus bruts de 30.000 à 60.000 Frs, et l'abattement du tiers à 40%.

Ce régime est applicable, uniquement sur option, aux contribuables dont le revenu foncier annuel est inférieur ou égal à 60.000 Frs. Les contribuables qui optent pour ce régime portent sur la déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042) le montant de leur revenu brut foncier, sans avoir à souscrire la déclaration spéciale n° 2044.

L'administration détermine leur revenu net imposable en appliquant au revenu brut déclaré un abattement de 40%, qui est censé représenter l'ensemble des charges de la propriété.

L'option s'applique obligatoirement à l'ensemble des revenus fonciers perçus par le foyer fiscal. Elle est exercée pour une période de trois ans et renouvelable tacitement par période de trois ans. Elle cesse immédiatement de produire ses effets au titre de l'année au cours de laquelle le seuil de 60.000 Frs est dépassé.

L'article 32 du CGI prévoit un certain nombre d'exclusions du nouveau régime. Diverses modifications ont été apportées, en outre, par la loi de finances pour 2000.

### **§ 3. - La technique forfaitaire d'évaluation des bases d'imposition du revenu global**

Cette technique est appelée également « méthode indiciaire ».

Elle consiste à évaluer la matière imposable d'après certains signes extérieurs déterminés par le législateur. Le procédé s'inspire implicitement de l'idée qu'il existe une relation étroite entre ces indices et les capacités contributives du redevable.

Le meilleur exemple qui puisse être donné est celui de l'évaluation forfaitaire minimale du revenu imposable d'après certains éléments du train de vie prévue à l'article 168 du CGI.

En cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus, la base d'imposition à l'impôt sur le revenu est portée à une somme forfaitaire qui est déterminée en appliquant un barème fixé par la loi à certains éléments de ce train de vie (valeur locative cadastrale de la résidence principale et des résidences secondaires, employés de maison, voitures automobiles, motocyclettes de plus de 450 cm<sup>3</sup>, bateaux de plaisance, avions de tourisme, chevaux de selle etc ... ).

La méthode indiciaire présente des avantages certains ; elle évite toute discussion entre l'administration et le contribuable, car les éléments de calcul peuvent être facilement contrôlés et déterminés. Ce sont des considérations de cet ordre qui ont conduit le législateur révolutionnaire à instituer, à la fin du XVIII<sup>e</sup> siècle, des impôts indiciaires pour éviter l'arbitraire qui était reproché aux impôts directs de l'ancien régime.

Mais elle présente aussi de nombreux inconvénients. L'arbitraire administratif est remplacé par celui du législateur. La corrélation entre les signes extérieurs et le revenu imposable est loin d'être absolue, il s'en faut de beaucoup. Le système n'exclut pas non plus les possibilités d'évasion fiscale. On cite toujours le cas de la contribution des portes et fenêtres, instituée par une loi de Frimaire an VII, qui visait à frapper le revenu global à partir de ces



signes extérieurs et qui a même eu une incidence sur l'architecture du XIXe siècle... La location pour une courte période, mais répétitive, de voitures automobiles, de bateaux de plaisance, les séjours à l'hôtel peuvent permettre d'échapper à l'article 168 ... sans que l'intéressé puisse s'exposer à la taxation d'office sur la base des dépenses personnelles ostensibles ou notoires, puisque l'article L. 71 du LPF (CGI art. 180 ancien) a été abrogé.

Cette procédure d'imposition a été amendée très sensiblement par la loi n° 86-1317 du 30 décembre 1986. L'application du procédé ne peut toutefois qu'être foncièrement discriminatoire.

#### **§ 4. - Les techniques forfaitaires de détermination de l'impôt**

On peut citer au moins un cas: celui de l'imposition forfaitaire annuelle des sociétés (IFA).

La situation, au regard de l'impôt sur les sociétés, des sociétés dont le déficit est chronique, n'a pas échappé à l'attention des pouvoirs publics. Une disposition insérée dans le projet de loi de finances pour 1972, résultant d'un amendement adopté par la Commission des finances de l'Assemblée Nationale, qui tendait à établir un impôt minimal sur les sociétés, s'était heurté à l'opposition du Gouvernement et avait été abandonné. La proposition consistait en une imposition de 10 % des frais généraux pour lesquels les entreprises sont tenues de produire un relevé détaillé en vertu des dispositions de la loi du 12 juillet 1965 (CGI art. 39-5). Le ministre de l'Economie et des Finances avait fait valoir à l'époque que cette base de taxation n'était pas représentative de l'activité des entreprises, que cet impôt serait pratiquement sans effet pour les très grandes entreprises et entraînerait de graves discriminations pour les petites et moyennes entreprises.

L'idée d'une imposition forfaitaire a été retenue deux ans plus tard dans la loi de finances pour 1974, n° 73-1150 du 27 décembre 1973. Ces dispositions ont été modifiées, depuis, à plusieurs reprises (CGI art. 223 septies et s.).

L'imposition forfaitaire annuelle est une imposition distincte de l'impôt sur les sociétés et qui est exigible même en l'absence de bénéfices. L'IFA peut cependant être soit une charge définitive, soit une simple avance récupérable. Le montant de l'IFA est déductible de l'impôt sur les sociétés dû pendant l'année de l'exigibilité de cette imposition et les deux années suivantes (CGI art. 220 A). Elle ne constitue une charge définitive qu'en l'absence d'un impôt sur les sociétés suffisant pour que l'entreprise puisse réaliser l'imputation.

Toutes les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés sont redevables de l'IFA. Toutefois, sont seules assujetties à cette imposition les personnes morales qui sont passibles de l'impôt sur les sociétés à raison de l'exploitation ou des opérations auxquelles elles se livrent personnellement. Celles qui ne sont redevables de l'IS que pour la part des bénéfices correspondant à leurs droits dans une personne morale elle-même non

passible de l'impôt sur les sociétés ne sont pas assujetties à l'IFA ; c'est le cas, par exemple, d'une société anonyme de droit étranger qui n'est redevable de l'IS en France qu'à raison de ses droits dans un groupement d'intérêt économique ou dans une société en participation (CE 7 mars 1990, req. n° 91.573, RJF 1990, p. 330, concl. Mme Hagelsteen ; CAA Paris, 6 nov. 1990, req. n° 1987, DF 1991, c. 1588, concl. Bernault, note Tixier et Lamulle ; *RJF* 1991, p. 32).

De nombreuses exonérations sont prévues, dans certaines conditions, notamment au profit d'organismes sans but lucratif, de personnes morales exonérées de l'impôt sur les sociétés, des sociétés nouvelles, des sociétés en liquidation judiciaire ou en redressement judiciaire, etc.

En outre, les personnes morales ne sont pas redevables de l'IFA lorsque leur chiffre d'affaires, majoré des produits financiers, est inférieur à 500.000 Frs.

Le montant de l'IFA varie en fonction du chiffre d'affaires réalisé par la personne morale. L'imposition, qui est due par les sociétés existant au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de son exigibilité, est ainsi de 5000 F pour celles dont le chiffre d'affaires majoré des produits financiers est compris entre 500.000 Frs et 1.000.000 Frs, --- 7500 Frs pour celles dont le chiffre d'affaires est compris entre 1.000.000 frs et 2.000.000 Frs etc...

Chaque année, l'IFA doit être versée spontanément au comptable du Trésor. Elle est exigible au plus tard le 15 mars de l'année d'imposition.

## SECTION 2

### **Le système de l'évaluation administrative unilatérale (notions sommaires)**

L'évaluation de la matière imposable est opérée unilatéralement par l'administration.

Cette évaluation peut être faite suivant des règles nettement précisées par la loi. Elle est alors déterminée le plus souvent par comparaison avec des immeubles ou des fonds de commerce similaires. C'est le cas, notamment, des taxes foncières sur les propriétés bâties ou non bâties et des droits d'enregistrement pour la rectification des prix paraissant inférieurs à la valeur vénale réelle des biens transmis (CGI art. 667 et LPF art. L.17).

L'évaluation unilatérale peut revêtir une seconde forme, qui laisse place à une certaine marge de pouvoir discrétionnaire de l'administration, celle de l'évaluation- sanction ou de l'évaluation par substitution (taxation d'office à l'impôt sur le revenu, à l'impôt sur les sociétés, aux taxes sur le chiffre d'affaires et aux droits d'enregistrement, évaluation d'office proprement dite des BIC, des BNC ou des bénéfices agricoles et reconstitution du chiffre d'affaires et des bénéfices dans le cadre de la procédure contradictoire). L'étude de ces techniques relève des procédures fiscales.

### SECTION 3

#### **Techniques de détermination des bases d'imposition suivant le régime du bénéfice réel**

**Généralités. Champ d'application.** Les développements qui suivent seront réservés à l'étude des régimes d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux d'après le bénéfice réel.

On n'examinera pas cette année les régimes d'imposition d'après le bénéfice réel applicables en matière de bénéfices agricoles, ni le régime de la déclaration contrôlée applicable en matière de bénéfices non commerciaux. Ce dernier n'est du reste pas un régime d'imposition d'après le bénéfice réel, dès lors qu'il est fondé sur une comptabilité de caisse (recettes encaissées et dépenses effectivement réglées), et non pas sur la méthode des créances acquises et des dépenses engagées.

En matière de BIC (et d'impôt sur les sociétés) il existe deux régimes d'imposition d'après le bénéfice réel : « un régime du bénéfice réel pour les petites et moyennes entreprises », dit « régime simplifié d'imposition », et le régime du réel normal.

Le régime simplifié d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux s'applique aux entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas 5.000.000 Frs HT, s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou 1.500.000 Frs HT s'il s'agit d'autres entreprises.

Lorsque ces limites sont dépassées, les entreprises relèvent obligatoirement du régime du réel normal (CGI, art. 302 septies A et art. 53 A).

Les entreprises relevant du régime micro-BIC peuvent opter pour le régime simplifié d'imposition (ou le réel normal).

Les entreprises relevant du régime simplifié d'imposition peuvent opter pour le régime du réel normal.

Il faut ajouter qu'en application de l'article 302 septies A bis-VI, il n'est pas exigé de bilan des exploitants individuels soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime simplifié d'imposition, lorsque leur chiffre d'affaires n'excède pas 1.000.000 Frs HT (activités de vente et de fourniture de logement) ou 350.000.Frs HT (autres entreprises).

Les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés dont le chiffre d'affaires n'excède pas les limites précédentes de 5.000.000 Frs ou 1.500.000 Frs sont admises au bénéfice du régime simplifié. Elles relèvent du régime du réel normal au dessus de ces limites.

En 1999, 174.482 redevables relevaient du régime du réel normal, et 929.675, du régime simplifié ; il faut y ajouter les chiffres concernant les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés : 651.318 relevaient du régime du réel normal, et 354.243, du régime simplifié (Annuaire statistique de la DGI, 1999, p. 106).

Les règles qui vont être exposées ci-dessous s'appliquent indifféremment aux entreprises personnelles et aux sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés.

Pour les sociétés, en vertu du principe posé à l'article 209-1 du CGI, l'impôt sur les sociétés est établi sur des bénéfices qui sont déterminés de la même manière que les bénéfices industriels et commerciaux soumis à l'impôt sur le revenu suivant le régime du bénéfice réel (normal ou simplifié), et cela, quel que soit l'objet de la société, même si celle-ci exerce une activité libérale (par ex. cabinet d'expertise comptable) ou exploite un domaine agricole.

Autrement dit, l'impôt sur les sociétés est toujours établi suivant les règles de détermination des BIC.

Le CGI renvoie aux règles de détermination des BIC applicables en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques pour tout ce qui concerne la détermination du bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés (règles générales, stocks, produits, charges, amortissements, provisions, etc.).

Il existe toutefois des règles particulières à l'impôt sur les sociétés. Celles qui concernant la territorialité de l'impôt ont déjà été rappelées.

D'autres règles spéciales concernant le régime des plus-values et moins values d'actif, le régime d'imposition des revenus mobiliers, la déduction des rémunérations des dirigeants de sociétés, la déduction des intérêts des comptes courants d'associés, la déduction de certains dividendes et le report des déficits. Les déficits peuvent être reportés jusqu'au cinquième exercice qui suit l'exercice déficitaire (CGI art. 209-1).

Le législateur a institué, en outre, un système particulier de report en arrière des déficits (« carry-back »). Les dispositions correspondantes sont codifiées à l'article 220 quinquies du CGI. Les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés peuvent opter pour le report en arrière du déficit constaté à la clôture d'un exercice sur les bénéfices des trois exercices précédant l'exercice de l'option; ce régime facultatif est ouvert à toutes les sociétés et personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés (V. sur l'application de ces dispositions : CE 30 juin 1997, req. n° 178.742, SA Sectronic, RJF 1997, n° 776, concl. Arrigni de Casanova ; DF 1997, c. 1301 : - 30 déc. 1998, req. n° 170.959, Société Ona International, DF 1999, c. 861, concl. Loloum).

## Sous-Section 1

### Les principes de base

Ces principes sont définis en ces termes dans les paragraphes 1 et 2 de l'article 38 du CGI : « 1. *Le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation...*

- 2. *Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés ».*

Le bénéfice imposable comprend donc non seulement les profits qui trouvent leur source dans l'activité constituant l'objet même de l'entreprise, mais également ceux qui proviennent de cessions d'éléments de l'actif immobilisé. Un régime particulier s'applique toutefois aux plus-values résultant de la cession de ces éléments.

Trois séries de principes qui sont au fondement de la détermination des bases d'imposition doivent être rappelées préalablement.

#### § 1. - La distinction entre créances acquises et dettes certaines

Le résultat d'une opération, quelle qu'en soit la nature, doit être pris en compte, dès lors qu'elle donne naissance à une créance ou à une dette certaine dans son principe et déterminée dans son montant et cela, quelle que soit la date de l'encaissement ou du décaissement correspondant.

Une créance ou une dette qui, à la clôture d'un exercice, est douteuse ou litigieuse dans son principe ou son montant, ne peut être retenue pour déterminer les résultats de cet exercice. Une dette non certaine ou une créance certaine dont seul le recouvrement présente un caractère douteux ou litigieux peut seulement faire l'objet d'une provision, si ce caractère présente un degré suffisant de probabilité.

#### § 2. - La théorie du bilan

Le législateur a seulement posé les bases du bilan. C'est le Conseil d'Etat qui a construit la théorie proprement dite du bilan.

L'article 4 de la loi du 31 juillet 1917, qui institue un impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, ne comporte aucune définition du bénéfice imposable et ne fixe pas non plus les règles de détermination de ce

bénéfice ; il prévoit uniquement que l'impôt doit être établi d'après le bénéfice net sous déduction de toutes charges.

La période qui suit est marquée par l'opposition entre, d'une part, la jurisprudence du Conseil d'Etat qui reste attachée à l'époque à la théorie de la source et qui est donc plutôt favorable à la méthode de détermination des BIC d'après le compte d'exploitation et, d'autre part, l'administration qui, dans ses instructions, entend faire prévaloir la méthode de détermination du bénéfice d'après le bilan. Ce conflit, car on peut parler d'un véritable conflit, qui va durer plus de vingt ans, se termine par la victoire de l'administration qui parvient à faire consacrer le principe du bilan par le législateur.

A chaque progression de la doctrine administrative, correspond une décision qui marque la résistance du Conseil d'Etat, puis une disposition de loi destinée à vaincre l'opposition du juge. On a ainsi l'explication de cet article fondamental qu'est l'article 38 du CGI ; ses dispositions, qui apparaissent de plus en plus précises dans le texte, forment autant de strates correspondant chacune à une étape de cette évolution.

1/ L'administration indique déjà dans une instruction du 30 mars 1918 que le bénéfice doit être déterminé en tenant compte du produit de toutes opérations lucratives se rattachant à l'exercice de la profession. Elle précise, dans une instruction générale du 31 janvier 1928, que les gains tirés des ventes isolées d'éléments d'actif (bâtiments, matériels, etc.) effectuées en cours d'exploitation doivent rester compris parmi les éléments du bénéfice imposable.

Le Conseil d'Etat rejette cette interprétation. L'impôt sur les BIC, comme tous les autres impôts cédulaires doit frapper exclusivement des revenus, c'est-à-dire les bénéfices de l'exploitation, à l'exclusion des biens en capital. En particulier, les plus-values et les moins-values d'actif résultant d'une réalisation d'éléments d'actif en cours d'exploitation n'ont pas à être prises en compte pour le calcul du bénéfice imposable : il s'agit de gains ou de pertes en capital.

2/ Le législateur intervient pour infirmer cette jurisprudence, et l'on aborde la deuxième étape. La loi du 28 février 1933 (art. 46) pose en principe que le bénéfice imposable est déterminé « *d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises* ».

Le décret-loi du 20 juillet 1934 (art. 7) est encore plus explicite ; il ajoute au texte précédent la formule suivante : « *y compris les cessions d'éléments quelconques de l'actif soit en cours, soit en fin d'exploitation* ». La méthode de détermination du bénéfice d'après le compte d'exploitation est donc formellement rejetée.

La doctrine déplore, à l'époque, que la loi du 28 février 1933 et le décret du 20 juillet 1934 aient confondu « dans un esprit de fiscalité... la notion de revenu et celle de capital, faisant ainsi de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux un impôt qui n'est plus un véritable impôt sur le revenu » (Gaz. Pal. 1941. 2. 70).

Le Conseil d'Etat va tenter cependant de limiter l'extension des dispositions nouvelles en se fondant sur les travaux préparatoires de la loi du 28 février 1933 et sur les termes mêmes de ses dispositions visant les opérations de toute nature « effectuées par les entreprises ». Modifiant sa jurisprudence, il décide ainsi qu'une indemnité d'expropriation ou une indemnité d'éviction est passible de l'impôt sur les BIC, alors qu'il avait jugé jusque-là que les bénéfices résultant de ces indemnités n'étaient pas imposables.

Dans un important arrêt du 17 mai 1941, il décide que « des recettes perçues du fait de la liquidation d'une partie de l'actif de l'entreprise ne présentent le caractère de bénéfice imposable que si elles sont la conséquence d'opérations effectuées par l'entreprise elle-même à l'occasion de sa gestion commerciale ; tel n'est pas le cas pour l'indemnité perçue en compensation de la dépréciation subie par un fonds de commerce à la suite d'une éviction qui, étant imposée à l'entreprise, ne saurait être regardée comme constituant une opération effectuée par celle-ci, ni par suite comme passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux aux termes de la disposition précitée ». En conséquence, la partie de l'indemnité d'éviction attribuée à un commerçant à la suite du refus de renouvellement de son bail, qui représente la dépréciation subie par le fonds de commerce, n'est pas imposable ; seule doit être comprise dans les bénéfices imposables la partie de l'indemnité qui a pour objet de compenser les frais de déménagement, la perte de bénéfices subie pendant la période de réinstallation ainsi que les frais d'aménagement des nouveaux locaux (Gaz. Pal. 1941. 1. 70).

3/ La loi du 13 janvier 1941 tranche définitivement la question en ajoutant à l'article 7 de l'ancien code général des impôts directs sous lequel avait été codifiées les dispositions précédentes, un texte qui n'est autre que le paragraphe 2 de l'actuel article 38 du CGI

En précisant que le bénéfice net est constitué par « la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt », la loi condamne l'interprétation littérale des dispositions précédentes qui avait été retenue dans l'arrêt du 17 mai 1941, en même temps qu'elle consacre sans discussion la théorie du bilan.

- Le bilan est la synthèse des écritures comptables ; il décrit le patrimoine de l'entreprise avec ses biens et ses dettes, ses éléments d'actif et de passif. La détermination du bénéfice imposable sur la base du bilan aboutit à renforcer la solidarité entre la comptabilité et la fiscalité et donc à alourdir aussi les obligations des contribuables en matière comptable.

Cette méthode de détermination de bénéfice soulève cependant une première question concernant **la composition du bilan**. Ce problème, **qui ne se pose pas pour les sociétés**, est d'une **importance capitale pour les entreprises personnelles** ; il porte sur la nature des biens, notamment des

immeubles, qui doivent ou peuvent figurer au bilan ; c'est tout le problème de la distinction entre le patrimoine privé et le patrimoine professionnel de l'exploitant individuel.

Par ailleurs, le bilan obéit au **principe de l'intangibilité**, en vertu duquel les écritures figurant au bilan d'ouverture d'un exercice doivent obligatoirement reproduire celles du bilan de clôture de l'exercice précédent. Dès lors que le bénéfice fiscal est déterminé d'après le bilan, le principe de l'intangibilité devient encore plus contraignant, pour des raisons qui tiennent à la fois à la nécessité d'assurer une certaine sécurité fiscale et à l'obligation de respecter le principe de l'annualité de l'impôt. Mais il faut aussi réserver le **droit du contribuable à l'erreur**, la possibilité pour lui de demander, à l'occasion d'une vérification de comptabilité ou par voie de réclamation, la correction des erreurs qu'il a pu commettre. Ces considérations vont conduire le juge administratif de l'impôt à élaborer, en dehors de toute base légale, deux théories satellites de celle du bilan : la théorie de la distinction entre erreurs comptables et décisions de gestion et la théorie de la correction symétrique des bilans.

#### **A. - La distinction du patrimoine professionnel et du patrimoine privé.**

Cette distinction ne peut être faite lorsque l'exploitant est une société : tous les biens appartenant à une société font partie de son actif ; tous doivent figurer à son bilan (V. pour une application de ce principe: TA Pau 21 nov. 1996, req. n° 92-2042, *Dr. Fisc.* 1997, c. 46, concl. J.-L. Rey). L'actif se confond avec le patrimoine social et celui-ci est totalement distinct du patrimoine des associés. La seule question qui se pose concerne la déductibilité ou la non-déductibilité des charges afférentes à certains biens sociaux, tels les biens de caractère « somptuaire » (CGI, art. 39-4).

L'entreprise individuelle n'a pas la personnalité juridique, ni même la personnalité fiscale. Le patrimoine de l'exploitant englobe l'entreprise elle-même et l'exploitant est le seul débiteur légal de tous les impôts afférents à l'exploitation.

L'entreprise personnelle est dotée cependant d'une certaine autonomie en ce qui concerne la détermination des BIC. Seules les variations des éléments du patrimoine professionnel (ou patrimoine commercial) doivent entrer en compte pour le calcul du bénéfice imposable. La détermination des résultats dépendant de la composition du patrimoine professionnel, il faut donc rechercher les critères qui permettent de distinguer les éléments du patrimoine professionnel des éléments du patrimoine privé (ou patrimoine civil). On examinera ensuite les conséquences, puis la portée de cette distinction.

##### **1. - Les critères de la distinction**

Trois critères ont été successivement proposés ou retenus au sujet des immeubles appartenant à un commerçant ou un industriel.



a) Avant 1955, l'administration avait soutenu que les immeubles **affectés à l'exploitation**, bien que ne figurant pas au bilan, devaient être considérés comme faisant partie de l'actif de l'entreprise au sens des dispositions de l'article 38 du CGI.

b) Le Conseil d'Etat, estimant que cette doctrine était trop rigoureuse, a appliqué, **de 1955 à 1967**, le critère de **l'affectation par nature**, qu'il avait adopté dans un arrêt rendu le 13 juillet 1955 (req. n° 17.908, Rec. Lebon, p. 434 ; DF 1955, n. 21, concl. Poussière).

Ce critère comportait la distinction suivante :

- lorsqu'il existe un « lien nécessaire » entre l'immeuble et l'activité exercée, l'inscription au bilan est de droit; en d'autres termes, l'immeuble « affecté par nature » à l'exploitation fait nécessairement partie de l'actif ; un immeuble peut être regardé comme affecté par nature à l'exploitation notamment lorsqu'il a été spécialement aménagé pour la fabrication ou la manipulation des produits sur lesquels porte l'activité de l'entreprise ;

- lorsque l'immeuble ne présente pas ce caractère, autrement dit, qu'il n'existe pas de lien nécessaire entre ce bien et l'activité exercée, l'exploitant est libre de faire figurer l'immeuble en cause dans son patrimoine professionnel en l'inscrivant au bilan ou au contraire de l'en exclure pour le maintenir dans son patrimoine privé.

La question est de savoir si l'immeuble devait ou non être regardé comme « affecté par nature » à l'exploitation était une question de fait qui pouvait soulever des difficultés certaines.

c) Dans un but de simplification, le Conseil d'Etat a abandonné le critère précédent pour retenir un critère purement **formel**, tiré de **l'inscription ou de la non- inscription** du bien en cause au bilan. Ce critère a été adopté dans un arrêt rendu en formation plénière **le 24 mai 1967**, req. n° 65.436 (*DF* 1967, n. 27, concl. Schmeltz).

Le Conseil d'Etat consacre dans ce même arrêt le principe de **la liberté totale pour l'exploitant d'inscrire ou de ne pas inscrire** ses immeubles à son bilan, quels qu'ils soient, qu'elle qu'en soit la nature. Il peut donc inclure dans son actif commercial un immeuble sans lien avec l'exploitation; il peut au contraire laisser dans son patrimoine privé un immeuble qui est pourtant affecté par nature à l'exercice de son activité.

Le critère de l'inscription formelle au bilan et le principe de la liberté d'inscription au bilan sont toujours appliqués ; ils ont même une portée encore plus large qu'en 1967 à la suite de l'évolution de la jurisprudence. - V. B. Plagnet, Le patrimoine fiscal des entreprises individuelles, BF 6196, p. 319.

Le Conseil d'Etat a confirmé sa jurisprudence, d'une manière particulièrement significative, dans l'arrêt du 8 septembre 1999, *Le Forestier*. Lorsqu'une entreprise est exploitée par une personne physique, l'exploitant a

la faculté de comprendre dans les valeurs d'actifs du bilan de cette entreprise tout bien provenant de son patrimoine privé, alors même que ce bien ne concourrait pas à l'exploitation. L'administration n'est pas en droit de contester l'inscription du bien à l'actif au motif qu'elle n'aurait pas été faite dans l'intérêt de l'entreprise (CE 8 sept. 1999, req. n° 179.832, Le Forestier, Dr. fisc. 2000, c. 73, concl. Arrighi de Casanova; RJF 1999, n° 1323, au sujet d'un navire acquis à titre personnel par le contribuable et inscrit à l'actif de son entreprise).

Il résulte de cet arrêt que le principe de la liberté d'inscription au bilan exclut la possibilité pour l'administration d'invoquer l'acte anormal de gestion, seule restant réservée pour l'avenir l'éventualité d'un abus de droit toujours possible.

## 2. - Les conséquences de la distinction

Les conséquences de la distinction entre le patrimoine professionnel et le patrimoine privé sont très importantes. On les rappellera très rapidement.

### a) Déductibilité des charges

Seules peuvent être admises en déduction du bénéfice les charges (amortissements, réparations, intérêts des emprunts, impôts fonciers) qui se rapportent aux biens inscrits au bilan. La TVA qui a grevé l'acquisition d'un élément inscrit à l'actif ou les travaux de réparations est récupérable.

Pour les autres éléments, la déduction n'est possible que s'il s'agit de biens affectés à l'exploitation et à l'exclusion des charges de la propriété (frais d'acquisition, impôts fonciers, amortissements). Le propriétaire d'un hôtel ne peut ainsi amortir, même s'ils ont été inscrits au bilan de son entreprise, les travaux d'agencement effectués sur l'immeuble et indissociables de celui-ci, ni déduire les frais financiers afférents à ces travaux, dès lors que l'hôtel ne figure pas au bilan de son entreprise (CAA Lyon 13 avril 1993, n° 91-1072, RJF 1993, n° 957). Il a été admis toutefois que l'exploitant d'une carrière, qui n'a pas inscrit le terrain de carrière à son bilan et n'a pas porté de loyers de ce terrain en charges, est en droit de constituer une provision destinée à compenser la dépréciation de ce bien personnel en fin d'exploitation (CE Sect. 21 nov. 1975, req. n° 91.268, cité infra).

Pendant longtemps, s'est posée la question de savoir si le propriétaire de l'immeuble utilisé pour les besoins de l'exploitation commerciale, qui a conservé ce bien dans son patrimoine privé, ne peut pas s'allouer un loyer, dont le montant serait déductible des résultats de l'entreprise. Cette possibilité était refusée par l'administration. Elle a été admise par le juge. Le contribuable est en droit de comprendre dans les charges de son entreprise des sommes correspondant au loyer normal de cet immeuble (CE 8 juill. 1998, n° 164.657 Meissonnier, DF 1998, c. 896, concl. Bachelier ; RJF 1998, n° 903 ; BDCF 4/98 avec les conclusions).

b/ Nature des produits

Lorsque l'immeuble est loué à un tiers, les loyers sont imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et non pas dans celle des revenus fonciers. Lorsque l'immeuble inscrit à l'actif est utilisé par l'exploitant à des fins personnelles, l'avantage en nature qu'en retire celui-ci doit être rattaché aux résultats imposables de l'entreprise.

c) Transfert des biens

Les conséquences les plus intéressantes concernent les relations qui peuvent s'établir entre le patrimoine professionnel et le patrimoine privé. Certains biens peuvent passer de l'actif commercial dans le patrimoine civil et inversement. Au point de vue du droit fiscal, ces opérations sont analogues à des actes qui seraient passés entre deux personnes différentes. Il convient cependant de faire une distinction.

L'opération qui consiste pour l'exploitant à transférer un bien de son patrimoine privé dans son patrimoine professionnel est assimilée à un apport permettant de comptabiliser ce bien à sa valeur réelle au jour de l'opération, du moins s'il s'agit d'un immeuble, et cette valeur servira de base au calcul des amortissements et des plus-values professionnelles.

En revanche, l'opération appelée « retrait d'actif », qui consiste à transférer un bien du patrimoine commercial dans le patrimoine civil est assimilée à une cession génératrice éventuellement de plus-values imposables (CE 5 déc. 1973, req. n° 86.298, DF 1974, c. 396, concl. Mme Latoumerie).

La solution est la même dans le cas de transfert, par un contribuable relevant du régime des bénéfices non commerciaux, d'un bien professionnel dans le patrimoine privé (CE Sect. 18 nov. 1977, req. n° 189, DF 1978, c. 603, concl. Rivière; RJF 1978, p. 7, chron. Mme Hagelsteen; 17 déc. 1984, req. n° 43.024, DF 1985, C. 629, concl. Fouquet; RJF 1985, p. 128).

La cession des éléments de l'actif immobilisé est soumise au régime des plus-values professionnelles, alors que la cession des biens dépendant du patrimoine privé relève du régime des plus-values des particuliers.

En cas de cessation d'activité, les biens qui étaient inscrits à l'actif du bilan doivent être regardés comme transférés automatiquement dans le patrimoine privé de l'exploitant (V. en matière de BIC: Cons. d'Et. 20 juill. 1988, req. n° 52.015, RJF 1988, n° 1060 ; Plén. 25 oct. 1991, req. n° 74.937, RJF 1991, n° 1476 ; - et en matière de BNC : Cons. d'Et. 3 juin 1992, req. n° 90.905, RJF 1992, n° 971 ; DF 93, c. 781, concl. O. Fouquet).

Le caractère d'élément professionnel peut survivre cependant à la dissolution d'une communauté conjugale, même en cas d'interdiction légale pour l'un des ex-conjoints de participer à la gestion. Les droits indivis que

détient un conjoint, après la dissolution, par divorce, de la communauté conjugale, sur la valeur d'un actif affecté à l'exercice de la profession de l'autre conjoint, tel que le droit de présenter un successeur à la clientèle, ont toujours, du point de vue fiscal, le caractère d'un élément du patrimoine professionnel. Il en va ainsi même dans le cas où ce conjoint, non titulaire des titres ou diplômes requis, ne pouvait lui-même participer à cette activité professionnelle. Le passage de l'élément d'actif professionnel faisant partie de la communauté conjugale dans l'indivision qui se constitue entre les époux du fait de la dissolution, par divorce, de cette communauté, n'a pas le caractère d'une cession susceptible de donner lieu à taxation selon le régime d'imposition des plus-values professionnelles (CE 3 sept. 1997, n° 133.408, Pagnon, DF 1997, c. 1340, concl. Goulard ; RJF 1997, n° 919, chron. Verclytte ; BDCF 1997, n° 98, avec concl. Goulard).

En cas de cession des droits indivis, le régime des plus values professionnelles est applicable (CE 11 févr. 1998, req. n° 160.165, Robert, DF 1998, c. 382 ; RJF 1998, n° 371 ; BDCF 1998, n° 30, concl. Bachelier). Mais la dévolution par le partage d'éléments de l'actif à celui des conjoints ou ex-conjoints qui poursuit la conduite de l'entreprise et les maintient au bilan de celle-ci, ne donne pas lieu à cession et par suite n'est pas susceptible de dégager une plus-value (CE 28 juill. 1999, req. n° 162.756, Welsch, Dr. fisc. 2000, c. 206, concl. Courtial ; RJF 1999, n° 1216 ; BDCF 10/99 avec concl.).

### 3. - La portée de la distinction

La portée de la distinction entre patrimoine professionnel et patrimoine privé peut être envisagée à trois points de vue.

a) En ce qui concerne la nature des éléments susceptibles de faire partie de l'actif commercial, le Conseil d'Etat a adopté le critère de l'inscription formelle au bilan et le principe de la liberté totale d'inscription ou de non-inscription à propos d'immeubles (CE Plén. 24 mai 1967, préc.)

Le juge a eu l'occasion de préciser depuis 1967 que peuvent être inscrits au bilan, non seulement des immeubles, des meubles, des valeurs mobilières, ou des éléments incorporels comme les brevets, mais encore des créances (CE 17 mars 1976, req. n° 91.621, DF 1976, c. 1002, concl. Lobry ; RJF 1976, p. 167) ou même des dettes (CE Plén. 19 nov. 1976, req. n° 97.391, DF 1977, concl. Martin Laprade ; RJF 1977, p. 11. – CE 10 déc. 1999, req. n° 164.982, Freulon, DF 2000, c. 254, concl. Arrighi de Casanova ; RJF 2000, n° 167 ; BDCF 2/2000, avec concl.).

Le critère de l'inscription formelle au bilan et le principe de la liberté d'inscription peuvent donc s'appliquer aussi bien à des éléments d'actif qu'à des éléments de passif.

Mais seuls peuvent être rangés parmi les éléments incorporels de l'actif immobilisé les droits constituant une source régulière de profits, dotés d'une pérennité suffisante et susceptibles de faire l'objet d'une cession (CE 21 août 1996, req. n° 154.488, SA Sife, DF 1996, c. 1482, concl. Arrighi de Casanova ; RJF 1996, n° 1137, chron. Austry ; BDCF 1996/5, avec concl.).

L'usufruit de titres de participation apporté pour dix ans à une société constitue ainsi une immobilisation incorporelle ; la cessibilité de l'usufruit résulte, en effet, des dispositions du Code civil (art. 595) (TA Poitiers, 21 nov. 1996, n° 95-1701, RJF 1997, n° 7 ; BDCF 1997/1, concl. J.M. Bayle).

Au contraire, le contrat de représentation des articles d'une société qui peut prendre fin à l'initiative de cette dernière, moyennant un préavis limité à quatre mois, ne confère pas à l'entreprise des droits dotés d'une pérennité suffisante; les indemnités de résiliation qui lui sont versées ne peuvent donc être considérées comme ayant pour objet de compenser la perte d'un élément d'actif immobilisé (CE 23 juin 2000, req. n° 188.297, SARL Ski Tennis, DF 2000, c. 1059, concl. Bachelier). De même, un contrat exclusif de concession de distribution de bouteilles de gaz dans une zone géographique donnée ne constitue pas pour le concessionnaire un élément incorporel de son actif immobilisé dès lors qu'il présente, ainsi qu'il est d'usage dans la profession, un caractère précaire en raison de sa durée d'un an renouvelable par tacite reconduction et de ses conditions de résiliation et que la clientèle reste acquise au concédant (CE 28 juill. 2000, req. n° 181.713, Sté Charvet, RJF 2000, n° 1205; BDCF 11/2000, concl. Courtial).

Inversement, le Conseil d'Etat a décidé que l'exploitant d'une carrière est en droit de conserver dans son patrimoine civil le terrain de carrière, alors qu'il s'agit d'un bien qui n'est pas seulement affecté par nature à l'exploitation, mais dont on peut dire qu'il fait l'objet même de l'exploitation, puisque la carrière s'épuise au fur et à mesure de l'exploitation. Le juge a admis, du reste, que l'exploitant qui n'a pas porté de loyer de ce terrain en charges, est en droit de constituer une provision pour compenser la dépréciation de ce bien personnel en fin d'exploitation (CE Sect. 21 nov. 1975, req. n° 91.268, DF 1976, c. 202, concl. Fabre ; RJF 1976, p. 13).

Par comparaison, la solution concernant une forêt appartenant à une entreprise ayant pour objet l'exploitation forestière, dans laquelle il a refusé de voir un élément de l'actif immobilisé, peut apparaître assez contestable alors, surtout, que l'exploitation de ce boisement était soumise à l'observation d'un plan de gestion agréé dans les conditions prévues par le code forestier (CE 30 déc. 1998, req. n° 136.430, SARL des Ets Masson, Dr. fisc. 1999, c. 738, concl. Loloum).

De même, un brevet qui n'a pas été inscrit à l'actif du bilan peut faire partie du patrimoine privé du contribuable (CAA Bordeaux, 22 févr. 1994, req. n° 92.688, RJF 1994, n° 377).

Existe-t-il des éléments qui font obligatoirement partie du patrimoine professionnel, bien que non inscrits au bilan ? C'est admis généralement pour le fonds de commerce (B. Martin Laprade, La distinction du patrimoine civil et du patrimoine professionnel en droit fiscal, *RJF* 1976, p. 3 et s.). Cette opinion se fonde sur un arrêt du Conseil d'Etat en date du 10 juin 1970 (requête n° 75.161, *DF* 1971, c. 249, concl. Delmas-Marsalet). Il s'agissait dans cette affaire d'un fonds de commerce créé par l'entreprise, et au surplus,

créé par une société. Il faisait donc partie nécessairement de l'actif immobilisé de celle-ci.

Un premier point est acquis : on peut rattacher à l'actif commercial tous les biens, corporels ou incorporels, qui sont nés de l'activité même de l'entreprise. Lorsqu'il s'agit d'une entreprise personnelle, le fonds de commerce fait obligatoirement partie de l'actif commercial dès lors qu'il a été créé par l'entreprise elle-même, qu'il est né de son activité, de même que doivent être considérés comme faisant toujours partie de l'actif commercial les biens créés par l'entreprise (livraisons à soi-même) ou les immeubles construits au titre de l'investissement obligatoire dans la construction. C'est ainsi qu'il a été jugé pour un brevet qui n'a pas été inscrit au bilan, que le contribuable peut invoquer la doctrine administrative suivant laquelle le brevet fait obligatoirement partie de l'actif commercial, lorsqu'il a été créé dans le cadre de l'activité de l'entreprise ou que son exploitation est l'objet même de l'entreprise (CAA Bordeaux, 22 févr. 1994, req. n° 92.688, préc.).

Suivant la doctrine administrative, tous les éléments incorporels du fonds de commerce doivent être inclus dans la catégorie des biens faisant nécessairement partie de l'actif immobilisé (clientèle, achalandage, droit au bail, non commercial et enseigne) (Instr. du 27 déc. 1978, Dr. fisc. 1978, n° 44, II. 5874).

Cette doctrine paraît admise par le Conseil d'Etat. Suivant sa jurisprudence, éclairée par les conclusions des commissaires du Gouvernement, les éléments incorporels du fonds de commerce doivent être regardés comme étant affectés par nature à une exploitation commerciale, parce qu'ils ne peuvent être utilisés à d'autres fins que l'exercice d'une profession commerciale et qu'ils font ainsi nécessairement partie de l'actif commercial de l'entreprise.

Il a été jugé effectivement que « le droit au bail, qui est l'un des éléments constitutifs du fonds de commerce, doit être regardé, même s'il ne figure pas au bilan de l'exploitation, comme un des éléments de l'actif immobilisé, dès lors qu'il ne peut être utilisé qu'en vue de l'exercice d'une profession », même si le fonds de commerce est entré dans le patrimoine du contribuable par voie de succession (CE 17 oct. 1990, req. n° 56.991, RJF 1990, p. 838 ; DF 1991, c. 2282, concl. Fouquet).

Mais il a été jugé aussi que l'exploitant individuel est libre de ne pas inscrire son fonds de commerce à l'actif du bilan et qu'il prend alors une décision de gestion que l'administration ne peut remettre en cause en inscrivant d'office cet élément au bilan de clôture du premier exercice non prescrit pour constater une variation d'actif imposable (CAA Nancy, 25 février 1993, req. n° 92.031, RJF 1993, n° 958).

b) Les règles jurisprudentielles de la théorie du bilan ne s'appliquent pas dans tous **les régimes d'imposition** des bénéfices professionnels.

Elles ne reçoivent une application complète que dans le cadre du **régime du bénéfice réel**, normal ou simplifié, des **BIC**.

Les contribuables qui sont soumis au régime du **forfait** ne sont pas astreints à l'obligation de produire un bilan à l'administration fiscale. Le Conseil d'Etat considère que font nécessairement partie de l'actif commercial des forfaitaires, outre les éléments du fonds de commerce, les immeubles **affectés par nature à l'exploitation**, c'est-à-dire ceux qui ne peuvent faire l'objet que d'un usage professionnel (CE 25 juill. 1980, req. n° 13.927, DF 1981, c. 1917, concl. Lobry RJF 1980, p. 419).

Le critère de **l'affectation par nature** est également appliqué dans le régime de la déclaration contrôlée des **bénéfices non commerciaux**. Les contribuables qui relèvent de ce régime ne sont pas obligés d'établir un bilan, mais ils doivent tenir un registre des immobilisations et des amortissements. Il résulte de la jurisprudence du Conseil d'Etat (29 avril 1985, req. n° 43.759, DF 1985, c. 1617, concl. Bissara; RJF 1985, p. 462 ; 8 avril 1991, req. n° 57.963) et de la doctrine administrative (Instr. du 17 févr. 1986, DF 1986.11.8706) que les éléments affectés par nature à l'exercice de la profession doivent obligatoirement être inscrits sur le registre des immobilisations, et même en l'absence d'inscription, ces éléments sont considérés comme faisant partie du patrimoine professionnel du contribuable. Les éléments non affectés par nature à l'exercice de la profession, mais utilisés dans le cadre de la profession, peuvent faire l'objet d'une inscription -, il s'agit d'une simple faculté et non d'une obligation (CE Plén. 8 avr. 1991, req. 57.963, RJF 1991, p. 330, concl. Mme Hagelsteen). Enfin, les éléments non utilisés pour l'exercice de la profession (par ex. des immeubles donnés en location) ne peuvent jamais faire partie du patrimoine professionnel, parce que les textes applicables en matière de bénéfices non commerciaux font référence exclusivement à la notion d'éléments affectés à l'exercice de la profession; la situation des contribuables relevant du régime de la déclaration contrôlée des BNC diffère donc sur ce point de celle des contribuables imposables dans la catégorie des BIC (CE 28 nov. 1990, req. n° 55.861, RJF 1991, p. 38).

On notera que le critère de l'affectation par nature peut recevoir d'autres applications en dehors de la théorie du bilan, notamment en matière d'impôt de solidarité sur la fortune pour l'exonération des biens professionnels (V. supra).

Concernant l'imposition des **bénéfices agricoles d'après le nouveau régime du réel normal**, tous les immeubles bâtis qui appartiennent à l'exploitant et qui sont utilisés pour les besoins de l'exploitation doivent être obligatoirement inscrits à l'actif du bilan avec, toutefois, une réserve visant la maison d'habitation dont l'exploitant est propriétaire.

Le Conseil d'Etat a tiré une conséquence très remarquable de cette règle, prévue par l'article 38 sexdecies D de l'Annexe III au CGI. Lorsque le contribuable a omis d'inscrire à l'actif de son bilan le bâtiment lui appartenant et utilisé pour les besoins de son exploitation, cette omission

constitue une erreur comptable qui doit être rectifiée, et non une décision de gestion opposable à l'administration (CE 1<sup>er</sup> déc. 1999, req. n° 188.611, Pruneau, DF 2000, c. 256, concl. Bachelier ; RJF 2000, n° 46; BDCF 1/2000, avec concl.).

En revanche, les terres ne font pas partie obligatoirement de l'actif immobilisé ; l'exploitant peut demander de les conserver dans son patrimoine privé.

Les droits ou parts des personnes physiques qui exercent dans le cadre d'une société de personnes (CGI art. 8) une activité professionnelle relevant de la catégorie des BIC, des bénéfices agricoles réels ou des BNC sont considérés fiscalement comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession; en d'autres termes, les droits détenus par l'associé dans le capital de la société sont considérés comme un actif professionnel personnel distinct du patrimoine social (CGI art. 151 nonies).

Le législateur a imposé aux sociétés créées de fait et aux sociétés en participation l'obligation d'inscrire à leur actif les biens dont les associés ont convenu de mettre la propriété en commun. Ces sociétés se trouvent ainsi dotées d'un patrimoine « fiscal » minimum obligatoire; les biens inscrits à ce bilan sont soumis aux mêmes règles que celles applicables, d'une manière générale, aux éléments formant l'actif commercial d'une entreprise personnelle (CGI art. 238 bis L et 238 bis M).

c) Une dernière observation doit être faite concernant la nature **juridique** de la **décision** prise par le contribuable concernant **l'inscription** ou la **non-inscription** d'un bien au bilan.

Cet acte présente le caractère d'une décision de gestion, positive ou négative, suivant que le contribuable a décidé d'inscrire ou de ne pas inscrire le bien au bilan (CAA Bordeaux, 22 févr. 1994, préc. - CAA Nancy, 25 févr. 1993, préc.).

Cette décision est donc opposable au contribuable et à l'administration dans les conditions qui vont être précisées (V. infra B).

Il s'ensuit notamment que l'administration n'est pas en droit d'imposer au titre des plus-values professionnelles la plus-value afférente à la cession d'un bien que le contribuable a maintenu dans son patrimoine civil (CE Plén. 24 mai 1967, req. n° 65.436, préc.).

## **B. - La distinction des erreurs comptables et des décisions de gestion**

La distinction entre les « erreurs » et les « décisions de gestion » est une théorie jurisprudentielle que le Conseil d'Etat a élaborée à la fois pour réserver le droit à l'erreur du contribuable, son droit de demander la réparation des erreurs qu'il a commises dans ses déclarations, et pour protéger les droits de l'administration, en limitant la faculté du contribuable d'opérer ou de demander la rectification de décisions qu'il a prises en pleine connaissance de cause.



Aucune distinction ne doit être faite à cet égard entre les sociétés et les exploitants personnels.

Les fondements de cette théorie ont été posés par un arrêt du 23 janvier 1961 (req. n° 47 543, Rec. Lebon, p. 50, DF 1961, 17 mars 1961, n. 12, concl. Poussière) et précisés notamment par des arrêts, rendus en formation plénière, du 4 novembre 1970 (req. n° 75.564, Rec. Lebon, p. 636; Rev. de science financière, 1970, p. 751., concl. Delmas-Marsalet) et du 31 octobre 1973 (req. n° 88.207, DF 1973, c. 1739, concl. Mme Latournerie).

En particulier, l'arrêt du 31 octobre 1973, renouant avec une jurisprudence antérieure, a consacré le principe de l'intangibilité du bilan de clôture du dernier exercice prescrit et donc du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit. - Sur cette distinction, V. l'article de M. Cozian et C. Byramjee, DF 1993, n° 43, p. 1712 et s. - C. Louit, Décisions de gestion et erreurs comptables. Correction symétrique des bilans, Jur. cl. fiscal, Impôts directs, Fasc. 226-1. - S. Austry, Une survivance du « moralisme » en droit fiscal: la théorie des erreurs comptables délibérées, RJF 1997, p. 359.

#### 1. - Les critères de la distinction

Les critères de la distinction sont tirés d'un élément objectif et de deux éléments subjectifs (concl. Delmas-Marsalet préc.).

L'élément objectif est déduit lui-même de la distinction entre les cas où la loi fiscale ouvre au contribuable une faculté de choix entre plusieurs solutions et ceux où la loi lui impose l'obligation de constater ses opérations sous une forme comptable déterminée.

La décision de gestion peut découler simplement de l'exercice par le contribuable de la faculté de choix que lui laisse la loi, sans que se pose un problème d'interprétation des faits: par exemple, la décision d'inscrire ou de ne pas inscrire un bien au bilan; la décision, pour un élément ouvrant droit à l'amortissement dégressif, de pratiquer ce mode d'amortissement.

Elle peut se manifester aussi après une appréciation des faits: par exemple, la décision de constituer ou de ne pas constituer une provision pour faire face à une perte ou une charge probable, l'interprétation des faits portant sur le degré de probabilité de cette perte ou de cette charge.

Au contraire, lorsque le contribuable avait l'obligation de constater une opération et de le faire sous une forme comptable déterminée, la solution retenue par lui et non conforme à la loi peut s'analyser en une erreur comptable, qu'il s'agisse d'une erreur de droit (par ex. la comptabilisation suivant le système des recettes encaissées et non pas des créances acquises) ou d'une erreur de fait (par ex. la comptabilisation d'un élément d'actif ou de passif pour une valeur inexacte).

Le juge retient également deux éléments de caractère subjectif.

Le premier de ces éléments concerne la bonne foi du contribuable. Une omission, non seulement celle d'une recette, mais même celle d'une charge, peut procéder d'une intention frauduleuse; l'omission en comptabilité de frais déductibles peut être volontaire et être destinée à masquer une dissimulation de recettes. Considérées isolément, une omission de recettes et une omission de charges peuvent constituer de simples erreurs. La bonne foi du contribuable peut donc être déterminante. Lorsqu'il ne peut être considéré comme de bonne foi, le juge retient une notion intermédiaire, qui est celle de « décision de gestion irrégulière » ou « d'erreur comptable délibérée », aucune de ces expressions n'étant d'ailleurs satisfaisante du point de vue de la cohérence juridique.

Le second élément de caractère subjectif concerne l'intérêt de l'entreprise. Cet élément peut être pris en considération, mais il n'est pas déterminant. L'exercice d'une option ouverte par la loi fiscale revêt le caractère d'une décision de gestion indépendamment des conséquences avantageuses que l'auteur de la décision en attend (CAA Paris, 20 mars 1990, req. n° 2027, RJF 1990, p. 570).

On notera encore, concernant le fondement légal de la décision de gestion, que le choix d'une solution qui n'est autorisée que par une instruction administrative ne peut jamais être considéré comme une décision de gestion, dès lors que cette instruction est illégale. En pareil cas, l'option est opposable à l'administration en application des dispositions instituant la garantie contre les changements de doctrine administrative ; mais elle ne l'est pas au contribuable qui peut revenir sur son choix (à propos de l'option d'une société civile pour l'impôt sur les sociétés, V. infra, Titre IV, Le principe du caractère statuaire de la situation du contribuable). L'administration ne peut non plus induire un contribuable en erreur sur l'étendue de ses obligations ; l'option que le contribuable exerce ainsi uniquement pour se plier à une injonction de l'administration ne peut être regardée comme une décision de gestion.

## 2. - L'intérêt de la distinction

La décision de gestion est opposable au contribuable et à l'administration ; elle ne peut être rectifiée ni par l'un, ni par l'autre.

Il a été jugé ainsi qu'une société anonyme d'expertise comptable qui décide de porter des diamants à l'actif immobilisé de son bilan ne saurait, eu égard à la nature de son activité, invoquer la circonstance que cette inscription résulterait d'une erreur d'enregistrement comptable (CAA Nantes, 24 juin 1997, req. n° 94-1999, RJF 1997, n° 883).

En ce qui concerne les erreurs, l'administration peut toujours redresser une erreur dans la limite du délai de reprise. Le contribuable a, de son côté, le droit d'en demander la rectification, soit par voie de réclamation, soit par voie de compensation avec des redressements. Mais dans l'un et l'autre cas, ce droit est limité par le principe de l'intangibilité du bilan (opposabilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit).

Enfin, la décision de gestion irrégulière (ou erreur comptable délibérée ou erreur commise de mauvaise foi) est opposable au contribuable, qui ne peut donc en demander la rectification (V. par ex. pour une réévaluation par une société d'expertise comptable de son fonds de commerce: CAA Bordeaux, 5 nov. 1996, req. n° 94.303, DF 1997, c. 725, avec les arrêts du Conseil d'Etat cités en note).

Mais elle ne l'est pas à l'administration, qui a toujours le droit de procéder à la correction, sous réserve de l'application du principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit.

### **C. - Les corrections symétriques et l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit**

Le principe des corrections symétriques a été posé par le Conseil d'Etat, dans l'arrêt de Plénier précité du 31 octobre 1973, req. n° 88.207 et confirmé par l'arrêt d'Assemblée du 13 mars 1981, req. n° 12.508 (RJF 1981, p. 161, concl. Schricke; DF 1981, c. 1572).

Il peut s'énoncer de la manière suivante: durant toute la période qui suit la clôture du dernier exercice prescrit, les erreurs qui entachent un bilan et qui entraînent une sous-estimation ou une surestimation de l'actif net de l'entreprise peuvent, à l'initiative du contribuable ou à celle de l'administration à la suite d'une vérification, être corrigées dans les bilans de clôture des exercices non couverts par la prescription et, par suite, dans les bilans d'ouverture de ces mêmes exercices à l'exception du premier.

Ce principe a, en effet, un butoir: l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, parce que ce bilan doit reprendre les écritures du bilan de clôture de l'exercice précédent, lequel est lui-même intangible du fait de la prescription.

En vertu de l'article L. 169 du LPF, le droit de reprise de l'administration des impôts s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Par exemple, en 2001, sont prescrites les années 1997, 1996, 1995 etc... La première année non prescrite est l'année 1998. Le bilan d'ouverture de l'année 1998 est intangible, parce qu'il doit reprendre les écritures du bilan de clôture de l'année 1997.

1. - Ces principes doivent être appliqués dans tous les cas où l'administration, procédant à des redressements, rectifie une erreur génératrice d'une sous-estimation de l'actif net : soit qu'elle réintègre dans les résultats de l'entreprise certains éléments de passif (tels qu'une dette éteinte et maintenue à tort au bilan), soit qu'elle répare l'erreur commise par le contribuable en substituant une méthode correcte de détermination du bénéfice ou d'évaluation de certains éléments à la méthode erronée pratiquée par l'entreprise (par ex. substitution de la méthode des créances acquises à

celle des recettes encaissées, rectification de l'évaluation des stocks ou d'un élément de l'actif immobilisé, etc.).

La règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du plus ancien exercice non prescrit peut ne pas apparaître contestable, lorsque la réintégration porte sur des éléments de passif, tels qu'une dette éteinte et que l'entreprise maintient à tort au bilan.

Il en va différemment dans le cas de substitution de la méthode de détermination du bénéfice d'après les créances acquises (la seule correcte) à la méthode de détermination d'après les recettes encaissées.

Prenons le cas d'une vérification effectuée en 1990, qui porte sur les exercices clos le 31 décembre des années 1989, 1988 et 1987 (nouveau délai de reprise de 3 ans). La correction symétrique des bilans de clôture et d'ouverture des exercices 1989 et 1988 peut n'entraîner aucun préjudice pour l'entreprise. En revanche, le bilan d'ouverture de l'exercice 1987 devant reproduire le bilan de clôture de l'exercice 1986, et celui-ci étant atteint par la prescription, l'administration sera en droit de déterminer le bénéfice imposable de l'année 1987 sur la base du montant des créances acquises au cours de cette même année, auquel s'ajoutent, conformément aux déclarations de l'entreprise, les recettes encaissées en 1987, mais sans avoir à déduire le montant des créances acquises en 1986 et qui correspondent aux encaissements de 1987 (V. par ex. : Cons. d'Et. 22 avril 1992, req. n° 75.644, DF 1992, c. 1776 ; RJF 1992, n° 867).

2. - Le principe de la correction symétrique des bilans ne s'applique qu'aux **écritures que l'on peut suivre d'un bilan à l'autre**, à l'exclusion, par conséquent, des écritures concernant les charges d'exploitation, ou si l'on préfère, des écritures « fongibles » du compte de résultats (achats, charges).

L'erreur comptable résultant de l'omission en comptabilité d'achats afférents à l'exercice N ne peut être réparée par imputation de ces achats sur les résultats d'un exercice ultérieur; elle ne peut faire l'objet que d'une réclamation contentieuse dans le délai prévu à l'article R-196-1 du LPF (CAA Lyon, 28 mars 1991, req. n° 1278, RJF 1991, p. 536 ; DF 1991, c. 1314). A plus forte raison, une entreprise qui a omis de comptabiliser, dans les écritures d'un exercice prescrit, des charges effectivement supportées au cours de cet exercice, n'est donc pas fondée à les déduire des résultats du premier exercice non prescrit (CE 5 juin 1981, req. n° 20.948, DF 1981, C. 2226, concl. Vemy ; RJF 1981, p. 430 ; 27 janv. 1986, req. n° 49.531, DF 1986, c. 1206, RJF 1986, p. 179 ; 5 avril 1993, req. n° 84.766, RJF 1993, c. 663). L'administration ne peut elle-même déduire des résultats d'un exercice non prescrit les charges que le contribuable a effectivement acquittées au cours de cet exercice, au motif que la dette serait devenue certaine dans son principe et dans son montant au cours d'un exercice prescrit, dès lors qu'elle n'a pas été constatée au bilan de cet exercice (CE 25 janv. 1984, req. n° 34.642, RJF 1984, p. 146). Le principe de l'intangibilité du bilan peut donc jouer au profit du contribuable, lorsque celui-ci a omis de constater une dette au titre d'un exercice prescrit.

La règle des corrections symétriques s'applique cependant dans le cas où les résultats d'exercices prescrits étaient déficitaires et où les déficits ont été imputés sur les bénéfices imposables d'un exercice non prescrit; l'administration est en droit de procéder aux corrections jusqu'au bilan d'ouverture du premier exercice dont les déficits sont reportés sur les résultats des exercices non prescrits (CE 28 janv. 1976, req. n° 77.909, RJF 1976, p. 94). Le contribuable dispose d'un droit analogue ; dans le cas où il a reporté le déficit réalisé lors d'un exercice prescrit sur les résultats des exercices ultérieurs, il peut obtenir la rectification des erreurs commises dans les écritures comptables de cet exercice pour obtenir l'imputation des reports déficitaires rectifiés et la rectification des écritures des exercices postérieurs ; ces rectifications ne peuvent toutefois avoir pour effet de modifier les impositions de l'exercice prescrit ; par exemple, le contribuable peut demander la rectification des écritures comptables relatives à l'exercice 1972 qui a généré le déficit bien qu'il soit prescrit, et par voie de conséquence, celle de ses impositions relatives aux années 1973 à 1976, non prescrites, qui ont été vérifiées et redressées (CE 17 mai 1991, req. n° 61.555, RJF 1991, p. 579).

3. - Dans le cas de **redressements opérés par l'administration**, le **premier bilan intangible** est déterminé par **l'étendue de son droit de reprise à la date de la notification de redressements**. Par exemple, lorsque la somme litigieuse que l'entreprise a fait figurer dans le bilan de l'exercice clos le 31 décembre 1969, correspond à des créances acquises au cours de l'exercice clos le 31 décembre 1967 et d'exercices antérieurs et a été omise dans le bilan de clôture de ces mêmes exercices par suite d'erreurs comptables, et que le premier acte interruptif du droit de répétition est intervenu avec une notification de redressements de juin 1972, le premier exercice non prescrit est l'exercice 1968 (ancien délai de reprise de quatre ans. - CE Ass. 13 mars 1981, req. n° 12.508, préc. ; Plén. 14 juin 1989, req. n° 54.770, RJF 1989, p. 515 ; DF 1990, c. 138). Cette règle peut être critiquée parce qu'elle offre à l'administration la faculté de déterminer arbitrairement l'année de rattachement d'un produit « par l'exercice avisé de son droit de répétition » notamment au moyen de notifications de redressements (concl. Schricke préc.).

Mais l'administration n'a pas le choix de l'année d'imposition. Dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt d'Assemblée du 13 mars 1981, il a été jugé que c'est dans le bilan de clôture de l'exercice 1968 que devait être opérée la correction des erreurs commises par l'entreprise ; le supplément d'actif qui en résultait ne pouvait être imposé qu'au titre de cette année ; le Conseil d'Etat a annulé en conséquence l'imposition complémentaire qui avait été établie au titre de l'année 1969.

4. - Le **contribuable**, quant à lui, peut demander la rectification symétrique des valeurs d'actif, soit par voie de réclamation, soit en vertu de son droit de compensation. Dans l'hypothèse de la réclamation, le **premier bilan intangible** est le bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit **au regard du droit de reprise de l'administration**, et non pas celui du premier exercice pour lequel le délai de réclamation n'est pas expiré (CE 2 mars

1977, req. n° 97.396, DF 1977, c. 1404, concl. Martin Laprade ; RJF 1977, p. 178, chron. Mme Hagelsteen). Dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt précité, la réclamation du contribuable visait les années 1966 et 1967 ; mais à la date où elle avait été présentée, au mois de décembre 1968, l'administration était en droit de redresser les résultats de l'exercice 1964 et des exercices suivants, sauf à tenir pour intangibles les mentions du bilan de clôture de l'exercice 1963, reprises au bilan d'ouverture de l'exercice 1964 ; contrairement à ce que prétendait l'administration, l'intéressé était donc en droit de demander la rectification pour 1966 (à l'époque le délai de réclamation expirait le 31 décembre de l'année suivant celle de la mise en recouvrement du rôle et l'imposition de l'année 1966 avait été mise en recouvrement le 31 déc. 1967).

5.- L'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit ne peut bénéficier au contribuable dans le cas de décision de gestion irrégulière, ni dans le cas où les bénéfices ont été arrêtés d'office par l'administration. Les résultats d'un exercice arrêtés d'office sont, en effet, réputés avoir pris en compte de manière exhaustive et exacte les opérations de toute nature effectuées au cours de cet exercice (CE 2 févr. 1983, req. n° 33.959, DF 1983, c. 1924, concl. Bissara ; RJF 1983, n° 536, chron. J.F. Racine).

En revanche, la règle de l'intangibilité du bilan de clôture du dernier exercice prescrit s'applique même dans le cas où la sous-estimation qui figurait au bilan de clôture de cet exercice (N) et donc également au bilan d'ouverture de l'exercice suivant (N+1), premier exercice non prescrit, n'a pas été corrigée lors d'une précédente vérification de comptabilité ; l'administration est en droit de rehausser le bénéfice imposable de l'année N+1 d'un montant correspondant à la sous-évaluation de l'actif net figurant au bilan de clôture de cet exercice (CAA Nancy 23 oct. 1990, req. n° 1051 ; RJF 1991, p. 214).

6. - La théorie des corrections symétriques ne s'applique pas aux contribuables imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, dès lors qu'ils ne sont pas astreints à la tenue d'un bilan (CE 7 janv. 1991, req. n° 58.794, DF 1991, c. 900, concl. Chahid-Nouraï ; RJF 1991, p. 123).

### **§ 3. - La théorie des actes anormaux de gestion**

On se bornera ici à rappeler les éléments essentiels de cette théorie jurisprudentielle.

Un contribuable « *n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite, le maximum de profit que les circonstances lui auraient permis de réaliser* » (CE 7 juill. 1958, req. n° 35.977 et l'administration n'a pas à s'immiscer dans la gestion des entreprises).

Le principe de non-immixtion de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises comporte cependant des limites qui ont été fixées par la jurisprudence dans le cadre de la théorie des actes anormaux de gestion.

Ces limites s'ajoutent à toutes celles, multiples, qui résultent de la loi et des règlements, et qui élargissent de plus en plus le fossé entre la réalité et l'affirmation du principe de la liberté de gestion de l'exploitant. L'immixtion de l'administration se manifeste dans tous les cas où l'application de la loi dépend d'une appréciation des faits par le contribuable, appréciation qui est placée sous le contrôle de l'administration.

Il existe même, des dispositions qui autorisent la discussion sur l'opportunité de dépenses engagées par l'entreprise. Tel est le cas des mesures spéciales qui ont été instituées par la loi du 12 juillet 1965, dont les prescriptions sont reprises à l'article 39-5 du CGI. Ce texte prévoit que certaines dépenses (rémunérations directes et indirectes versées aux personnes les mieux rémunérées, frais de voyage et de déplacements exposés par ces mêmes personnes, etc.) peuvent être réintégrées dans les bénéfices imposables dans la mesure où elles sont excessives et où la preuve n'a pas été apportée qu'elles ont été engagées dans l'intérêt direct de l'entreprise: cette disposition met donc à la charge du contribuable la preuve qu'elles répondent à l'intérêt de l'exploitation (ce qui déroge aux principes posés par le Conseil d'Etat).

L'article 39-5 ajoute que lorsqu'elles augmentent dans une proportion supérieure à celle des bénéfices imposables ou que leur montant excède celui de ces bénéfices, « *l'administration peut demander à l'entreprise de justifier qu'elles sont nécessitées par sa gestion* ». L'immixtion, ici, est caractérisée, puisque l'administration pourra discuter les raisons avancées par l'exploitant.

La loi exclut, de même, de la catégorie des charges déductibles, des dépenses dites somptuaires : dépenses ayant trait à l'exercice de la chasse, à l'exercice non professionnel de la pêche, aux résidences de plaisance ou d'agrément, aux yachts ou bateaux de plaisance, etc. (CGI, art. 39-4).

a/ Cependant, la théorie de la distinction entre actes normaux et actes anormaux de gestion est essentiellement jurisprudentielle. Le **critère** essentiel de cette distinction réside dans **l'intérêt de l'exploitation**. Une dépense ou un abandon de recettes ne constitue un acte normal de gestion que si l'opération répond à l'intérêt de l'entreprise. Dans le cas contraire, il s'agit d'un acte anormal de gestion.

Les cas d'application de la théorie des actes anormaux de gestion montrent bien qu'il s'agit essentiellement d'éviter l'évasion ou la fraude fiscale, en interdisant aux entreprises d'accomplir des actes ou des opérations qui auraient pour effet de modifier la répartition de la charge fiscale entre les contribuables.

L'acte anormal de gestion **doit être distingué** soigneusement de **l'abus de droit** et de **l'acte illicite**.

L'abus de droit peut répondre et répond le plus souvent à l'intérêt de l'entreprise. Il est également des actes illicites qui pourraient être considérés comme des actes de gestion normale ; c'est pour des raisons de nature tout à

fait différente que le droit fiscal refuse d'admettre les dépenses correspondantes ; par exemple, on ne saurait admettre qu'une entreprise puisse déduire de ses bénéfices des amendes pénales infligées à ses dirigeants ou employés, sous peine de violer le principe de l'égalité des citoyens devant la loi et d'ôter, en outre, tout caractère dissuasif à la sanction pour le personnel des entreprises.

Il a été jugé, de même, que l'ordonnance du 30 juin 1945 assimilant les ententes à la pratique des prix illicites, les amendes infligées par le Conseil de la concurrence sont au nombre de celles dont l'article 39-2 du CGI interdit la déduction (CE 7 janv. 2000, Sté Entreprise Jean François, Dr. fisc. 2000, c. 205, concl. Bachelier; RJF 2000, n° 163; BDCF 2/2000 avec concl.).

En revanche, il est des actes illicites qui peuvent être considérés comme des actes de gestion normale, dans la mesure où ils ont été accomplis dans l'intérêt de l'entreprise ; il a été jugé ainsi que les pénalités infligées à des banques, par la Banque de France, pour infraction à la réglementation du crédit, peuvent être admises en déduction des bénéfices imposables (CE 1<sup>er</sup> juill. 1983, req. n° 28.315, *DF* 1984, c. 149, concl. Rivière ; *RJF* 1984, p. 50, chron. de Guillenschmidt. - M. Cozian, Illicéité et anormalité, *DF* 1995, p. 1836 et s.).

On peut citer, dans cet ordre d'idée, un arrêt extrême du Conseil d'Etat : celui du 7 janvier 2000, Philippe.

Il ressort de cette décision que tous les actes et opérations qu'un exploitant décide de faire en n'ignorant pas qu'il expose ainsi l'entreprise au risque de devoir supporter certaines charges ou dépenses ne relèvent pas nécessairement d'une gestion anormale. C'est seulement si de telles opérations ont été décidées à des fins étrangères aux intérêts de l'entreprise qu'elles peuvent être réputées relever d'une gestion anormale. Pour le Conseil d'Etat, ce n'est pas le cas lorsque le contribuable, à la suite d'une activité délictueuse de recel de marchandises pour laquelle il a été sanctionné pénalement, est condamné au plan civil à rembourser les victimes de cette activité. Dès lors que l'administration n'établit pas que cette activité délictueuse n'a pas été effectuée pour le compte et dans l'intérêt de l'entreprise, le montant de la condamnation civile constitue une charge déductible des résultats de l'entreprise (CE 7 janv. 2000, req. n° 186.108, Philippe, Dr. fisc. 2000, c. 204, concl. Bachelier, RJF 2000, n° 162; BDCF 2/2000, concl.).

On pourrait même distinguer un troisième cas : celui dans lequel le juge, sans nier que des dépenses puissent correspondre à l'intérêt de l'entreprise, n'en admet pas la déduction simplement parce que le mode de règlement adopté par l'entreprise ne répond pas aux conditions d'une gestion commerciale normale (CE 18 déc. 1974, req. n° 93.538, *DF* 1975, c. 422, à propos de la remise d'un cadeau personnel consistant en manteaux de fourrures).



b/ Les cas d'actes anormaux de gestion abondent. Il peut s'agir de **dépenses** bénéficiant en fait à l'exploitant, aux dirigeants ou aux membres du personnel (rémunérations excessives ; rémunérations versées sans contrepartie d'un travail effectif ; prise en charge de frais de voyage non justifiés ; financement de dépenses personnelles de l'exploitant ou des dirigeants de la société ; prélèvements financiers excessifs sur la trésorerie de l'entreprise qui est ainsi obligée d'emprunter, etc.

Il peut aussi s'agir **d'abandons de recettes** en tout ou en partie : vente de matériels, de véhicules ou d'appartements pour un prix inférieur à leur valeur vénale; mise à la disposition d'une personne, sans contrepartie, de locaux et de personnels prêts ou avances sans intérêt, etc.

c/ La détermination de **la charge de la preuve** du caractère normal ou anormal de l'acte dépend de la nature des écritures comptables auxquelles ont donné lieu les actes dont l'administration conteste le caractère normal.

Le fardeau de la preuve peut être partagé. Il en va ainsi lorsque l'acte contesté par l'administration s'est traduit en comptabilité par une écriture portant, soit sur des créances de tiers, des amortissements ou des provisions (qui doivent en vertu de l'article 38 du CGI, être retranchés des valeurs d'actif pour obtenir le bénéfice net de l'entreprise), soit sur des charges de la nature de celles qui sont visées à l'article 39.

L'administration doit être réputée apporter la preuve du caractère anormal de l'acte, qui lui incombe, si le contribuable n'est pas lui-même en mesure de justifier dans son principe comme dans son montant, de l'exactitude de l'écriture en cause, et cela, quand bien même, en raison de la procédure mise en oeuvre, le contribuable n'aurait pas été, à ce titre, tenu d'apporter pareille justification (CE Plén. 27 juin. 1984, req. n° 34.588, *RJF* 1984, p. 562, concl. Racine ; 20 févr. 1985, req. n° 41.598, *DF* 1985, c. 1690, concl. Bissara ; *RJF* 1985, p. 290).

En revanche, si l'acte auquel l'administration attribue un caractère anormal s'est traduit en comptabilité par des écritures qui retracent l'évolution de l'actif immobilisé avant la constitution des amortissements ou des provisions (par ex. prix d'acquisition ou de cession d'un immeuble), il appartient à l'administration d'établir les faits qui donnent, d'après elle, un caractère anormal à l'acte, alors même que, à raison de la procédure suivie, le contribuable devrait démontrer l'exagération de l'imposition contestée (arrêts précités).

d/ En ce qui concerne **les conséquences de l'anormalité** de l'acte, on notera simplement que la dépense ou le manque à gagner correspondant à l'acte anormal est réintégré ou ajouté aux bénéfices imposables. Le bénéficiaire de l'avantage anormal peut lui-même être imposé sur cet avantage.

Il existe des règles particulières dans le cas de relations qui s'établissent au sein d'un groupe de sociétés : à vrai dire, c'est une autre construction jurisprudentielle qui a été élaborée par le juge.

En ce qui concerne la TVA, la théorie des actes anormaux de gestion n'est pas, en principe, applicable. C'est par référence à la procédure d'imposition qu'il incombe au contribuable de démontrer que les achats de biens ou les acquisitions de services sont nécessaires à l'exploitation (CE 19 févr. 1975, req. n° 93.262, DF 1975, c. 799, concl. Mme Latournerie ; 21 mars 1986, req. n° 49.823, DF 1986, c. 1281, concl. Fouquet; 9 janv. 1991, req. n° 63.685, RJF 199 1, p. 180 ; LPA 7 juin 1991, n° 68, concl. Arrighi de Casanova. - V. aussi Dalloz, LPF, notes sous art. R. 194-1).

## Sous-Section 2

### Les produits. Les plus-values d'actif

Les produits bruts comprennent: -les produits d'exploitation qui résultent de l'activité industrielle ou commerciale constituant l'objet même de l'exploitation, - les produits d'exploitation accessoires, - les produits financiers et les produits exceptionnels.

- Les produits d'exploitation proprement dits sont dégagés par le compte d'exploitation, suivant des règles pratiquement identiques en comptabilité et en droit fiscal. Ils sont déterminés compte tenu des ventes de marchandises et des recettes provenant de travaux ou de prestations de services réalisées au cours de l'exercice, des achats effectués durant le même exercice et de la valeur des stocks à l'ouverture et à la clôture de l'exercice.

Pour les ventes, l'exercice de rattachement est celui au cours duquel intervient la livraison des biens, comme en matière de TVA.

Pour les fournitures de services, le rattachement doit être fait à l'exercice au cours duquel se réalise l'achèvement des prestations. Ce principe comporte toutefois des dérogations concernant, d'une part, les prestations continues (rémunérées notamment par des loyers ou des intérêts), pour lesquelles les produits correspondants doivent être pris en compte au fur et à mesure de l'exécution et, d'autre part, les prestations discontinues à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices (contrats d'abonnement, par exemple).

Pour les travaux d'entreprise donnant lieu à réception complète ou partielle, c'est- à-dire les travaux de bâtiment et les travaux publics, l'exercice de rattachement est celui au cours duquel intervient la réception, même si elle est provisoire ou faite avec réserves.

En ce qui concerne les stocks, leur définition est identique à celle figurant dans le Plan comptable général.

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

Les productions en cours comprennent les travaux ou services inachevés. à la clôture de l'exercice. Les produits intermédiaires sont les produits qui, ayant atteint un stade d'achèvement, sont destinés à entrer dans une nouvelle phase du cycle de production. Les produits résiduels sont constitués par les déchets et rebuts de fabrication.

L'article 8 du code de commerce impose aux commerçants d'effectuer un inventaire physique de leurs stocks au moins une fois par an.

A la clôture de chaque exercice, les stocks doivent être évalués à leur coût de revient, c'est-à-dire à leur coût réel, ou d'après le cours du jour à la date de l'inventaire, si ce cours est inférieur au coût de revient. Les productions en cours doivent être évaluées au coût de revient et les produits résiduels, au cours du marché au jour de l'inventaire.

- Les produits d'exploitation accessoires sont constitués principalement par les revenus des immeubles loués par l'entreprise et des bénéfices agricoles ou non commerciaux provenant d'une simple extension de l'activité industrielle et commerciale (CGI, art. 155).

- Les produits financiers comprennent les produits du portefeuille-titres, les produits de créances etc.

- Dans la catégorie des produits exceptionnels entrent les subventions, les indemnités, les dégrèvements d'impôt, etc.

Une place à part doit être faite, parmi ces produits exceptionnels, aux plus-values résultant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé qui sont soumis à un régime spécial : le régime des plus-values.

Ce régime s'applique également aux exploitations de nature agricole et aux professions non commerciales.

Pour les exploitants personnels qui relèvent de l'impôt sur le revenu, il comporte cependant une distinction essentielle fondée sur le chiffre des recettes. Les plus-values sont imposées (suivant le régime des plus-values à court terme ou à long terme) ou sont exonérées sous certaines conditions, suivant que le chiffre d'affaires excède ou non un montant fixé au double des limites du régime micro-BIC (1 000 000 F. TTC pour les entreprises industrielles et commerciales de ventes et fourniture de logement, ou 350 000 F TTC pour les entreprises de prestations de services) (CGI art. 151 septies).

## § 1. - Notions générales

### A. - Définitions

La plus-value apparaît lorsqu'un élément d'actif atteint une valeur réelle supérieure à sa valeur comptable nette (ou résiduelle), laquelle est égale au prix de revient de l'élément, déduction faite, le cas échéant, des amortissements.

Il y a moins-value, lorsque la valeur réelle d'un élément s'abaisse au-dessous de sa valeur comptable nette.

Il faut faire cependant une distinction entre trois types de plus-values.

Les plus-values **latentes** sont celles que l'entreprise s'abstient de faire apparaître en comptabilité.

Les plus-values **constatées** apparaissent lorsque l'entreprise substitue en comptabilité la valeur réelle d'un élément à celle pour laquelle il avait été inscrit au bilan.

La plus-value **réalisée** est celle qui est matérialisée lors de la **cession** d'un élément de l'actif. Il faut entendre par cession toute opération ou tout événement ayant pour résultat de faire sortir un élément de l'actif de l'entreprise (vente volontaire ou forcée, échange, apport, retrait d'actif, sinistre, inondation, etc.).

La plus-value réalisée s'obtient, en principe, en retranchant du prix de cession, - diminué le cas échéant des frais spéciaux qui s'appliquent directement à l'opération de cession, tels que les commissions payées à un intermédiaire -, le prix de revient de cet élément (valeur d'origine) diminué des amortissements pratiqués et admis en déduction en vue de l'établissement de l'impôt.

*Exemple:* Soit un bien acquis pour une valeur de 100 000 F, amorti à concurrence de 40 000 F et cédé pour une somme de 160 000 F, mais avec une commission s'élevant à 10 000 F.

$$P. V. = (160\ 000 - 10\ 000) - (100\ 000 - 40\ 000) = 90\ 000.$$

Le régime d'imposition institué par le législateur s'applique exclusivement aux plus-values **réalisées**.

### B. - Principes généraux

Toutes les variations de l'actif, disponible ou immobilisé, doivent être prises en considération pour la détermination du bénéfice.

Mais le régime d'imposition des plus-values (ou de déduction des moins-values) ne met en cause que les éléments de l'**actif immobilisé**.

L'actif disponible comprend les éléments qui constituent l'objet même

de l'activité de l'entreprise ou qui résultent immédiatement de cette activité : stocks, marchandises, créances nées de l'exploitation, espèces, comptes courants de banque, etc.

Les **éléments immobilisés ou immobilisations** sont les biens de toute nature, meubles ou immeubles, corporels ou incorporels, qui sont acquis ou créés par l'entreprise non pour être vendus ou transformés, mais pour être utilisés d'une manière durable comme instruments d'exploitation ou à -titre d'emploi de capitaux, tels que les titres de placement figurant en portefeuille. Les immobilisations correspondent aux éléments stables de l'actif.

Il peut s'agir d'éléments corporels (terrains, constructions, matériels, outillages, mobilier) ou incorporels (brevets, licences d'exploitation, concessions d'exclusivité de vente, etc.

Le régime d'imposition des plus-values d'actif a été réformé profondément par la loi du 12 juillet 1965 ; mais il est difficile de comprendre l'économie du nouveau système sans rappeler les principes de l'ancien régime.

### **C. - Le régime antérieur à l'entrée en vigueur de la loi du 12 juillet 1965**

Avant l'intervention de cette loi, les plus-values réalisées par les entreprises industrielles et commerciales (entreprises personnelles ou sociétés), à l'occasion de la cession d'éléments de leur actif immobilisé, étaient comprises, en principe, dans les bénéfices imposables au même titre que les bénéfices tirés de l'exploitation. Quant aux moins-values subies lors de la cession d'éléments de l'actif immobilisé, elles étaient immédiatement et intégralement déductibles des bénéfices imposables.

Le principe de l'imposition des plus-values comportait toutefois deux importantes dérogations :

- le régime d'exonération sous condition de emploi, prévu par l'article 40 ancien du CGI, pour les plus-values réalisées en cours d'exploitation;
- un régime de taxation réduite des plus-values réalisées en fin d'exploitation ou en cas de cession partielle d'entreprise (c'est-à-dire de cession d'un ensemble d'éléments susceptible de faire l'objet d'une exploitation séparée).

C'est surtout le système de l'**exonération sous condition de emploi** qui appelle quelques explications.

Les plus-values provenant de la cession, en cours d'exploitation, des éléments de l'actif immobilisé n'étaient pas comprises dans le bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel elles avaient été réalisées, si le

contribuable prenait l'engagement de réinvestir en immobilisations dans son entreprise, avant l'expiration d'un délai de trois ans à partir de la clôture de cet exercice, une somme égale au montant de ces plus-values augmentée du prix de revient des éléments cédés.

L'engagement de réinvestir devait être simplement annexé à la déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel les plus-values avaient été réalisées.

Lorsque le remploi n'avait pas été effectué dans le délai de trois ans, les plus-values devaient être rapportées au bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel avait expiré ce délai.

Si le remploi était effectué dans le délai prescrit, les plus-values devaient être considérées comme affectées à l'amortissement des nouveaux éléments acquis en remploi, alors même que ceux-ci n'étaient pas, par nature, soumis à dépréciation, tels, par exemple, les terrains. Autrement dit, le montant des plus-values venait en déduction du prix de revient des immobilisations acquises en remploi pour le calcul des amortissements annuels et des plus-values ultérieures.

On soulignera que le remploi prévu à l'article 40 devait être effectué obligatoirement en **immobilisations dans l'entreprise**. Mais il pouvait l'être en des **immobilisations** de toute **nature** (terrains, immeubles, matériels, fonds de commerce etc. ) ; il n'était pas nécessaire que l'élément acquis en remploi fût de même nature que l'élément cédé. Il pouvait être fait également en acquisition d'actions ou parts sociales à la conditions que cette acquisition ait pour effet d'assurer à l'exploitant la pleine propriété de 20 % au moins du capital d'une tierce entreprise.

Le système du remploi, appliqué à des éléments amortissables, entraînait en réalité un simple avantage de trésorerie pour les entreprises, et non pas une exonération définitive des plus-values. Les plus-values devant être affectées à l'amortissement des immobilisations nouvelles, il s'ensuivait une diminution du montant des annuités d'amortissement ultérieures et l'entreprise perdait ainsi le bénéfice de la prétendue exonération.

*Exemple:* Soit un matériel acquis en remploi pour une valeur de 290 000 F - dont 190 000 à titre obligatoire: 100 000 F (prix de revient de l'élément cédé) + 90 000 F (montant de la plus-value : V. l'exemple donné ci-dessus) -. La plus-value affectée à l'amortissement de cet élément s'élevant à 90 000 F, la base amortissable est ramenée à 200 000 F. En supposant que l'élément doive être amorti sur cinq ans, chaque annuité d'amortissement est réduite de 58 000 F ( $290\,000 / 5$ ) à 40 000 F ( $200\,000 : 5$ ) ; en cinq ans, l'entreprise aura donc perdu, sous forme de réduction de 18 000 F par an de ses amortissements, le bénéfice de l'exonération.

Il existait, cependant, pour les entreprises, un moyen d'atténuer ou même d'éviter ces conséquences: c'était de réinvestir en éléments amortissables à long terme ou, mieux encore, en éléments non amortissables

(terrains, valeurs mobilières) ce qui avait alors pour effet de transformer pratiquement en exonération pure et simple l'avantage de trésorerie.

- Le régime antérieur à la loi du 12 juillet 1965 comportait des défauts à la fois sur le plan fiscal et sur le plan économique.

Au point de vue fiscal, ce régime n'établissait pas une corrélation parfaite entre l'imposition des plus-values et la déduction des moins-values. Les pertes en capital étaient immédiatement déductibles des résultats de l'exercice, mais l'imposition des plus-values pouvait ne pas être effective.

Du point de vue économique, les vices de l'exonération sous condition de emploi étaient évidents.

Ce système pouvait donner naissance à des phénomènes de rétenction, chaque fois que l'entreprise n'était pas en mesure de procéder à un emploi avantageux. En particulier, les petites et moyennes entreprises, qui ne disposaient pas de moyens de financement suffisants pour réaliser de nouveaux investissements, étaient incitées à conserver des terrains dont la valeur marchande était hors de proportion avec leur utilité industrielle ou commerciale.

Inversement, les entreprises pouvaient être tentées de faire l'acquisition de terrains, afin d'échapper à toute imposition, ce qui aggravait la spéculation foncière.

Pour les plus grandes entreprises, cette préoccupation a provoqué la création de filiales et la prise de participations, pour bénéficier en fait d'une exonération définitive des plus-values réinvesties en éléments non amortissables. Ces structures artificielles rendaient lourde et malaisée la gestion financière et administrative des groupes et étaient génératrices de dépenses stériles.

Enfin, le emploi devait être effectué obligatoirement dans l'entreprise, ce qui conduisait les capitaux à s'investir là où ils avaient pris naissance et non pas là où ils auraient été les plus rentables et partant les plus utiles: d'où l'absence de mobilité des capitaux et d'adaptation des structures industrielles et commerciales.

## **§ 2. - Le régime des plus-values et moins-values institué par la loi du 12 juillet 1965**

La réforme qui a été réalisée par la loi du 12 juillet 1965 s'inspire de deux idées essentielles.

Elle établit une **corrélation absolue entre l'imposition des plus-values et la déduction des moins-values**. Celle-ci n'est plus dissociable de celle-là comme sous le régime antérieur. La réforme va même assez loin à cet égard: ce n'est pas tant les plus-values ou les moins-values qui sont

imposables ou déductibles, séparément, que les résultats d'une compensation opérée en fin d'exercice entre plus-values et moins-values de même nature.

Elle institue un régime nouveau dont l'économie repose sur une distinction capitale entre d'une part, les **plus-values et les moins-values à court terme**, et d'autre part, les **plus-values et les moins-values à long terme**. Cette distinction est fondée elle-même sur des considérations de deux ordres: la qualification et le mode d'imposition des gains et des pertes sont déterminés en fonction de la **durée de la présence des éléments dans l'actif** (deux ans ou moins) et du **caractère amortissable ou non** de ces éléments.

#### A. - Définition des plus-values et moins-values.

##### 1. Définition des plus-values

a) Les plus-values à court terme sont:

- d'une part, celles qui sont réalisées à l'occasion de la cession **d'immobilisations de toute nature** (amortissables ou non), acquises ou créées par l'entreprise depuis **moins de deux ans** ;

- d'autre part, celles qui proviennent de la cession d'éléments **amortissables** acquis ou créés depuis **au moins deux ans** dans la mesure où elles correspondent à des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt.

b) Les plus-values à long terme sont:

- d'une part, les plus-values provenant de la cession d'éléments **non amortissables** figurant dans l'actif **depuis au moins deux ans** ;

- d'autre part, les plus-values provenant de la cession **d'éléments amortissables figurant** dans l'actif **depuis au moins deux ans, dans la mesure où elles excèdent le montant global des amortissements** déduits pour l'assiette de l'impôt, autrement dit à concurrence de cet excédent.

*Exemple:* Soit un élément amortissable acquis pour une valeur de 100 000 F, amorti à concurrence de 40 000 F et cédé plus de deux ans après pour 150 000 F. La plus-value de 90 000 F est à court terme à concurrence de 40 000 F et à long terme à concurrence de 50 000 F.

En effet, le montant cumulé des amortissements admis en déduction des bénéfices imposables devrait représenter à tout moment la dépréciation subie par les éléments correspondants. Les plus-values dégagées par la cession des biens amortissables trouvent donc, normalement, leur cause dans le fait que **ces amortissements excèdent la dépréciation** qu'ils avaient pour objet de constater. Elles sont, par suite, rangées parmi les plus-values à court terme - c'est-à-dire soumises à la même charge fiscale que les bénéfices d'exploitation - dans la limite des amortissements antérieurement déduits pour l'assiette de l'impôt.



## 2. - Définition des moins-values

Les moins-values concernant les **éléments non-amortissables** sont à court terme, lorsque l'élément cédé a été détenu par l'entreprise moins de deux ans et à long terme, lorsque l'élément a été détenu au moins deux ans.

Les moins-values concernant les **éléments amortissables** sont **toujours à court terme**, quelle que soit la durée de la présence de ces éléments dans l'actif. Elles ont, en effet, leur cause dans une **insuffisance des amortissements** déduits des bénéfices imposables. Elles sont soumises en conséquence au même régime **fiscal** que les pertes d'exploitation.

## B. - Régime fiscal des plus-values et moins-values

Les résultats des opérations à **court terme** sont, logiquement, soumis au même régime **fiscal** que les bénéfices ou les pertes d'exploitation. Au contraire, il est équitable que les profits correspondant à des opérations à **long terme** soient soumis à un régime fiscal plus favorable que celui des bénéfices d'exploitation ; corrélativement, il est normal de prévoir, pour les pertes provenant de ces opérations, un mode d'imputation différent de celui qui est réservé aux pertes d'exploitation.

### 1. - Plus-values et moins-values à court terme

Ces plus-values et moins-values font l'objet d'une compensation générale par exercice, cette opération consistant à faire la somme algébrique du montant total des plus-values à court terme réalisées au cours de l'exercice considéré et du montant total des moins-values à court terme subies pendant le même exercice.

Deux situations peuvent alors se présenter suivant que la compensation générale fait apparaître une plus-value nette ou une moins-value nette.

a) Dans le cas où il y a une plus-value nette à court terme, cette plus-value est ajoutée aux résultats imposables dans les conditions de droit commun; elle est assimilée à un bénéfice d'exploitation et supporte le même taux.

Mais l'entreprise a la possibilité (c'est une simple faculté) de répartir cette plus-value nette, par parts égales, sur l'année de la réalisation et les deux années suivantes (la durée d'échelonnement, qui était primitivement de quatre ans, a été réduite par l'article 13 de la loi de finances pour 1973) (CGI, art. 39 quaterdecies- 1).

Toutefois, cette répartition ne peut être effectuée lorsque l'exercice au cours duquel la plus-value nette à court terme est réalisée est l'exercice en cours à la date de la cession ou de la cessation totale de l'entreprise ou lorsque cette plus-value nette résulte précisément des cessions effectuées en fin d'exploitation. Dans ce cas, la plus-value nette est immédiatement comprise dans les résultats imposables. L'imposition de cette plus-value peut

bénéficiaire cependant du système du quotient prévu à l'article 163 0A du CGI, pour les contribuables relevant de l'impôt sur le revenu.

b) Lorsque, pour un exercice déterminé, la compensation générale des plus-values et moins-values à court terme fait apparaître une moins-value nette, cette dernière s'impute sur les bénéfices d'exploitation (CGI, art. 39 quaterdecies-3).

Si ces bénéfices ne sont pas suffisants pour permettre l'imputation, la fraction non imputée de la moins-value nette - ou, en cas d'absence de bénéfices d'exploitation, la totalité de cette moins-value - prend le caractère d'un déficit d'exploitation reportable dans les conditions de droit commun (c'est-à-dire jusqu'à la cinquième année inclusivement qui suit l'exercice déficitaire).

c) Certains profits sont soumis de plein droit au régime des plus-values à long terme (produits de la propriété industrielle, art. 39 terdecies-1, plus-values nettes constatées en cas de décès, art. 39 terdecies-2).

La plus-value nette à court terme afférente à des biens amortissables, réalisée à la suite de la perception d'indemnités d'assurance ou de l'expropriation d'immeubles peut être répartie, par fractions égales, sur plusieurs exercices à compter de celui suivant la réalisation de la plus-value (art. 39 quaterdecies-1 ter).

## 2. - Plus-values et moins-values à long terme

Les plus-values à long terme réalisées au cours d'un exercice et les moins-values à long terme subies pendant ce même exercice font l'objet d'une compensation.

a) Lorsque cette compensation fait apparaître une plus-value nette, celle-ci fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 16 % pour les contribuables relevant de l'IR, 19 % pour les entreprises passibles de l'IS (CGI, art. 39 quindecies-I- 1 et 219-I).

En réalité, compte tenu des impositions supplémentaires (prélèvement social de 2%, CSG et CRDS) le taux d'imposition s'établit non pas à 16% mais à 26 %. Pour les sociétés, à l'imposition de 19% s'ajoutent la contribution additionnelle de 10% prévue par l'article 235 ter ZA du CGI, et le cas échéant, compte tenu du chiffre d'affaires de la société en cause, la contribution sociale de 3,3% prévue par l'article 235 ter ZC du CGI, d'où, finalement, une imposition minimum de 20,9% pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2000.

Toutefois, le montant net n'est pas imposable lorsqu'il est utilisé à compenser le déficit d'exploitation de l'exercice. Le déficit ainsi annulé ne peut plus être reporté sur les bénéfices des exercices ultérieurs.

L'imposition de la plus-value nette à long terme réalisée à la suite de la perception d'indemnités d'assurances ou de l'expropriation d'immeubles est différée de deux ans, sauf en cas de cessation d'activité (CGI, art. 39 quindecies-I-1).

Il existe des **dispositions particulières pour l'imposition des sociétés** passibles de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 209 quater et 219).

Le régime de taxation atténuée institué en faveur des plus-values à long terme est justifié par le fait que ces plus-values sont normalement destinées à être réinvesties dans l'entreprise.

Jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 1997, les sociétés ont eu l'obligation d'inscrire les plus-values nettes à long terme, diminuées de l'impôt de 19 % les ayant frappées, à un compte de réserve spéciale ouvert au passif de leur bilan.

Les sommes prélevées sur cette réserve sont rapportées aux résultats de l'exercice en cours lors de ce prélèvement, sous déduction de l'impôt perçu lors de la réalisation des plus-values correspondantes.

Les distributions effectuées par prélèvements sur la réserve spéciale des plus-values à long terme sont soumises à des règles particulières.

La loi n° 97-1026 du 10 novembre 1997 portant mesures urgentes à caractère fiscal et financier (art. 2) a supprimé, pour les exercices des sociétés ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1997, le régime des plus-values et moins-values à long terme, sous réserve de deux exceptions. Celles-ci sont prévues, d'une part, en faveur des titres de participation et de certaines parts de fonds communs de placement à risque et de sociétés de capital risque et, d'autre part, en faveur des produits de concession de brevets et d'inventions brevetables. Les plus-values et moins-values exclues du régime du long terme devront être prises en compte dans les résultats imposables dans les conditions et au taux normal de l'impôt sur les sociétés.

b) Lorsque la compensation entre les plus-values et les moins-values à long terme fait apparaître une moins-value nette, celle-ci ne peut qu'être imputée en principe sur les plus-values à long terme éventuellement réalisées au cours des dix exercices suivants, ou compensée avec la réserve spéciale s'il s'agit des sociétés (*V. supra a*, pour le régime antérieur au 1<sup>er</sup> janvier 1997) (CGI, art. 39 quindecies-I-2).

En cas de cession ou de cessation d'entreprise, le solde éventuel de la moins-value nette à long terme peut être déduit pour une certaine fraction des bénéfices de l'exercice de cession ou de cessation.

### Sous-section 3

#### Les charges

Aux termes de l'article 39-1 du CGI, « *le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges ...* ».

Celles-ci comprennent notamment les frais généraux, les amortissements et les provisions.

Les achats à retenir sont ceux qui ont été effectués au cours de l'exercice, même si le prix n'a pas encore été payé à la clôture de cet exercice. Le montant des achats comprend les frais accessoires (transport, assurance etc. ). Il doit être diminué, le cas échéant, du prix des marchandises prélevées par l'exploitant pour son usage personnel.

#### § 1. - Les frais généraux. Critères des frais généraux

Les frais généraux peuvent être définis comme les dépenses ordinaires de l'entreprise, intégralement déductibles des bénéfices de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées.

L'énumération des frais généraux donnée par le CGI n'est pas et ne peut pas être limitative.

Dès lors, le problème est de savoir à quels indices on peut reconnaître que les charges d'une entreprise présentent le caractère de frais généraux au sens de l'article 39.

Les éléments constitutifs de la notion de frais généraux sont de deux ordres négatif et positif

#### A. - L'élément négatif de la notion

Les dépenses qui accroissent la consistance de l'actif immobilisé, sous quelque forme que ce soit, ne peuvent pas être considérées comme des frais généraux.

Elles peuvent seulement faire l'objet, le cas échéant, d'un amortissement.

##### 1. - Ne constituent pas ainsi des charges déductibles

a) Les dépenses qui font entrer un nouvel élément dans l'actif immobilisé.

La nature de certaines d'entre elles peut soulever des difficultés. C'est ainsi que les frais de démolition d'un immeuble situé sur un terrain destiné à

recevoir une construction nouvelle ne sont pas des frais généraux. Ils ne s'incorporent pas non plus à la valeur du terrain, auquel cas ils ne pourraient donner lieu à amortissement, puisque les terrains ne sont pas amortissables. Il s'agit d'un élément du prix de revient de l'immeuble à construire et c'est à ce titre qu'ils peuvent faire l'objet d'un amortissement.

b) Les dépenses qui entraînent une augmentation de la valeur pour laquelle un élément de l'actif immobilisé figure au bilan (ex., les dépenses d'installation d'un chauffage central : CE 10 mars 1965, req. n° 62.426, Rec. 160 ; Dr. fisc. 1965, C. 568).

c) Les dépenses qui ont pour conséquence de prolonger d'une manière notable la durée probable d'utilisation d'un élément d'actif immobilisé.

Les dépenses qui ont pour effet de porter la durée d'utilisation de divers équipements au-delà de la période normale d'amortissement sont seulement susceptibles d'être inscrites à un compte d'immobilisations et d'être amorties.

La détermination de cette dernière catégorie de dépenses est, d'ailleurs, pleine d'incertitudes. Il est évident que la distinction qu'il y a lieu de faire entre frais généraux et dépenses amortissables varie en fonction, d'une part, de l'importance des dépenses engagées par l'entreprise et, d'autre part, de la période d'amortissement qui reste à courir.

2. - Constituent, par contre, des charges déductibles les dépenses qui ont seulement pour objet de maintenir un élément de l'actif en état tel que son utilisation puisse être poursuivie jusqu'à la fin de la période qui sert de base au calcul des annuités d'amortissement.

On ajoutera deux précisions.

La nature matérielle et le montant des dépenses ne constituent pas des éléments probants. C'est ainsi que des dépenses très importantes, qui normalement sont regardées comme des dépenses d'investissement, peuvent être considérées cependant comme des frais généraux lorsqu'elles portent sur des biens qui ne sont pas destinés à devenir la propriété de l'entreprise (V. par ex. : CE 16 mai 1966, req. n° 65.710, *AJDA* 1967, p. 49, note Lamarque).

Les modalités de versement du prix sont également sans influence sur la distinction entre dépenses d'acquisition d'éléments d'actif et frais généraux. Il en va ainsi, en particulier, du caractère périodique des redevances qui sont versées en contrepartie de l'acquisition d'un élément d'actif immobilisé, tel qu'un brevet, une licence d'exploitation d'un brevet ou une concession d'exclusivité de vente (CE 15 avril 1964, req. 59.285, *Rec.* 226). - (V. toutefois pour l'acquisition d'un fonds de commerce moyennant le versement d'une rente viagère : CE 16 déc. 1970, req. n° 74.75 5, *Rec.* 771).

**B. - Les éléments positifs de la notion** sont essentiellement au nombre de trois.

1. - Les frais généraux sont constitués par des dépenses courantes, qui sont entraînées par le fonctionnement normal de l'entreprise et présentent le caractère de charges annuelles, par opposition aux frais de premier établissement.

Ceux-ci sont des dépenses exceptionnelles, nécessitées par l'acquisition, l'installation ou l'extension d'un fonds de commerce ou d'industrie ; n'entraînant aucune augmentation de l'actif, ils sont donc déductibles des bénéfices (ex. : les frais d'actes notariés afférents à l'acquisition d'un immeuble).

2. - Les frais généraux doivent se rattacher à la gestion de l'entreprise, être exposés dans l'intérêt de l'exploitation, correspondre à un acte de gestion normale.

Les dépenses qui apparaissent sans lien avec l'intérêt de l'entreprise sont, suivant l'expression propre au droit fiscal, des « libéralités » (transferts ou distributions de bénéfices) ; elles ne peuvent être considérées comme des frais généraux.

a) De nombreuses catégories de dépenses sont ainsi déductibles lorsque cette condition se trouve remplie :

- dépenses de personnel : salaires, avantages en nature et indemnités diverses des employés et ouvriers (sous réserve du contrôle des rémunérations sur le point de savoir si elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu), charges sociales et dépenses diverses faites dans l'intérêt du personnel ;

- dépenses relatives aux locaux, au mobilier et au matériel;

- charges financières, telles que les intérêts des sommes dues à des tiers et les intérêts des comptes courants d'associés dans certaines conditions et limites ;

- charges fiscales et parafiscales : certains impôts sont déductibles des bénéfices, notamment les taxes sur le chiffre d'affaires, la taxe professionnelle, les taxes foncières, etc.

- charges diverses: frais de bureau, de correspondance, de téléphone, de publicité, de voyage, de représentation.

b) Les dépenses non déductibles sont de plusieurs sortes.

1°/ Il en est qui sont en relation avec l'intérêt de l'entreprise ; mais le droit fiscal n'admet pas qu'elles puissent être déduites des bénéfices pour des raisons de nature très différente : amendes pénales (on ne peut en admettre la déductibilité sous peine de violer le principe de l'égalité des citoyens devant

la loi et d'ôter tout caractère dissuasif à la sanction pour les entreprises industrielles et commerciales), certaines charges de caractère « somptuaire », telles que les charges afférentes à l'exercice de la chasse et à l'exercice non professionnel de la pêche, aux résidences d'agrément, à la navigation de plaisance et à l'amortissement des voitures de tourisme pour la fraction du prix dépassant 120 000 F (CGI, art. 39-4).

2°/ Les dépenses personnelles de l'exploitant ne sont pas, par principe, déductibles.

c) Certaines dépenses ont un caractère mixte, c'est-à-dire qu'elles sont engagées à la fois dans l'intérêt personnel de l'exploitant et dans l'intérêt de l'entreprise. Elles doivent par conséquent faire l'objet d'une ventilation, seule pouvant être déductible la fraction correspondant à l'intérêt de l'exploitation.

d) Certaines dépenses sont sans lien avec l'intérêt de l'entreprise mais sont déductibles par détermination de la loi : c'est le cas, en particulier, des dons et subventions.

Les entreprises sont autorisées à déduire du montant de leur bénéfice imposable, dans la limite de 2,25 p. 1000 de leur chiffre d'affaires, les versements qu'elles ont effectués au profit d'oeuvres ou d'organismes d'intérêt général, de caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social ou familial (art. 238 bis du CGI).

3. - Les frais généraux doivent être justifiés. Ce dernier élément se situe seulement sur le plan de la preuve dans le cadre du principe traditionnel ; il s'agit, cependant, d'une véritable condition de fond dans le cadre des dispositions issues de la loi du 12 juillet 1965.

Les frais généraux doivent être prouvés au moyen de pièces justificatives détaillées.

Des mesures spéciales ont été instituées par la loi du 12 juillet 1965 pour renforcer le contrôle de l'administration sur diverses catégories de dépenses déduites par les entreprises de leur bénéfice imposable.

Les entreprises exerçant une activité industrielle ou commerciale sont tenues de fournir, à l'appui de la déclaration des résultats de chaque exercice, un relevé détaillé de certains frais généraux lorsque ces frais excèdent, pour une ou plusieurs catégories, l'un des chiffres suivants (CGI, art. 39-5 et 54 quater, Annexe IV art. 4 J).

1°/ 2 000 000 F ou 1 000 000 F pour l'ensemble des rémunérations directes et indirectes versées aux dix ou cinq personnes les mieux rémunérées, suivant que l'effectif du personnel dépasse ou non 200 salariés ou 325 000 F pour l'une d'entre elles prise individuellement ;

2°/ 100 000 F pour les frais de voyage et de déplacement exposés par ces personnes ;

3°/ 200 000 F pour le total, d'une part, des dépenses et charges

afférentes aux véhicules et autres biens dont elles peuvent disposer en dehors des locaux professionnels et, d'autre part, des dépenses et charges de toute nature afférentes aux immeubles qui ne sont pas affectés à l'exploitation ;

4°/ 20 000 F pour les cadeaux de toute nature, à l'exception des objets conçus spécialement pour la publicité et dont la valeur unitaire ne dépasse pas 200 F par bénéficiaire ;

5°/ 40 000 F pour les frais de réception, y compris les frais de restaurant et de spectacles.

Cette obligation est assortie de **deux sanctions** (CGI, art. 54 quater et 1734 bis).

- Le défaut de production du relevé ou la fourniture de renseignements incomplets est sanctionné par une amende égale à 5 % du montant des sommes non déclarées, ramenée à 1 % si aucune infraction de même nature n'a été commise au titre des trois années précédentes et que les sommes sont déductibles.

- Ces dépenses peuvent être réintégrées dans les bénéfices imposables dans la mesure où elles sont excessives et où la preuve n'a pas été apportée qu'elles ont été engagées dans l'intérêt direct de l'entreprise. En outre, lorsqu'elles augmentent dans une proportion supérieure à celle des bénéfices imposables ou que leur montant excède celui de ces bénéfices, l'administration peut demander à l'entreprise de justifier qu'elles sont nécessitées par sa gestion. Cette dernière disposition introduit une dérogation importante au principe de la non-immixtion de l'administration dans la gestion des entreprises. En cas de contestation, le désaccord peut toutefois être soumis à l'appréciation de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (CGI, art. 39-5).

4.- Il convient de rappeler aussi le principe traditionnel suivant lequel une charge ne peut être déduite des résultats d'un exercice que si elle est, à la clôture de celui-ci, certaine dans son principe et dans son montant (CE 28 juillet 1999, req. n° 172.200, Serel, DF 2000, c. 344, concl. Bachelier; RJF 1999, n° 1140).

## § 2. - Les amortissements

Seules seront reprises, et de manière sommaire, outre un certain nombre de généralités, les questions concernant les conditions de déduction des amortissements.



### A. - Définition et modes d'amortissement

L'amortissement peut être défini comme la constatation en écritures comptables de la dépréciation définitive que subissent, par suite de l'usure, du temps, ou pour tout autre motif, certains éléments corporels ou incorporels de l'actif immobilisé de l'entreprise.

Jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 1960, l'amortissement était calculé d'une manière générale, suivant la formule de l'amortissement **linéaire**. Elle se caractérise par l'application, au prix de revient d'origine de l'élément, d'un taux constant correspondant à la durée probable d'utilisation de l'élément considéré.

Ainsi, pour un élément amortissable sur dix ans, le taux étant de 10 %, chacune des dix annuités d'amortissement est égale à 10 % du prix de revient de cet élément.

L'amortissement **dégressif**, qui a été institué par la loi du 28 décembre 1959, consiste à pratiquer des annuités d'amortissement d'importance décroissante en appliquant un taux constant d'abord au prix de revient de l'élément, puis, à partir du deuxième exercice, à la valeur résiduelle de cet élément; celle-ci est égale à la différence entre, d'une part, le prix de revient et, d'autre part, le montant total des précédentes annuités.

Le taux de l'amortissement dégressif s'obtient lui-même en multipliant le taux de l'amortissement linéaire applicable à l'élément considéré par un coefficient qui varie selon la durée normale d'utilisation de cet élément. Ce coefficient est, par exemple, de 2,5 (pour les biens acquis avant le 1<sup>er</sup> janvier 2001), lorsque la durée d'utilisation est de 10 ans; le taux d'amortissement linéaire étant de 10 % pour cette durée, l'application du coefficient de 2,5 donne un taux de 25 % pour l'amortissement dégressif

Par ailleurs, lorsque l'annuité dégressive d'amortissement, pour un exercice, devient inférieure à l'annuité correspondant au quotient de la valeur résiduelle par le nombre d'années d'utilisation restant à courir à compter de l'ouverture dudit exercice, l'entreprise a la faculté de faire état d'un amortissement égal à cette dernière annuité.

*Exemple:* Soit une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile et qui a acquis le 1<sup>er</sup> janvier 1988, moyennant 100 000 F, un matériel comportant une durée normale d'utilisation de dix ans (taux d'amortissement linéaire: 10 %).

Le taux d'amortissement dégressif applicable à ce matériel s'élevant à  $10 \times 2,5 = 25 \%$ , les dix annuités d'amortissement de ce matériel peuvent être calculées comme suit :

A la clôture l'exercice	Montant de l'annuité d'amortissement (F)	Valeur résiduelle de comptable (F)
1988	100 000 x 25 % = 25 000	75 000
1989	75 000 x 25 % = 18 750	56 250
1990	56 250 x 25 % = 14 060	42 190
1991	42 190 x 25 % = 10 550	31 640
1992	31 640 x 25 % = 7 910	23 730
1993	23 730 x 25 % = 5 930	17 800
1994	17 800 x 25 % = 4 450	13 350
1995	13 350 x 25 % = 3 350	10 000
1996	10 000 x 25 % = 2 500	7 500
1997	Solde = 7 500	
	-----	
	<u>100 000</u>	

Mais l'annuité afférente à l'exercice 1995, 3 350 F, étant inférieure au quotient de la valeur résiduelle à la clôture de l'exercice précédent, 13 350 F, par le nombre d'années de la période d'amortissement restant à courir (3 ans), soit  $13\,350 - 3 = 4\,450$  F, le chiffre de 3 350 F peut être retenu comme montant de chacune des annuités 1995, 1996 et 1997.

Le système de l'amortissement dégressif est plus avantageux que le système linéaire dans la mesure où il permet de déduire des annuités plus importantes au début de la période d'amortissement.

Mais il ne s'applique qu'à certaines catégories d'éléments limitativement énumérées (CGI, art. 39 A et s. - Annexe II, art. 22). Il coexiste actuellement avec la formule de l'amortissement linéaire.

## **B. - Caractéristiques de la notion fiscale d'amortissement**

1. - L'amortissement est applicable au seul capital nominal engagé par l'entreprise, autrement dit, au prix de revient d'origine de l'élément, et non pas à sa valeur normale de remplacement.

La notion fiscale d'amortissement diffère ainsi fondamentalement de la notion économique. Du point de vue économique, l'amortissement doit tendre non seulement à rétablir le capital nominal engagé pour l'acquisition de l'élément, mais aussi à constituer le capital nécessaire dans l'avenir pour le remplacement de cet élément.

Cette distinction, qui ne présente qu'un intérêt assez limité dans l'hypothèse idéale d'une stabilité monétaire absolue, apparaît, au contraire, capitale en période d'inflation.

Le droit fiscal est donc, à cet égard, assez peu réaliste. Pour ne pas entraver la modernisation des équipements industriels, il a dû cependant

adopter divers palliatifs qui sont destinés à atténuer les conséquences de l'érosion monétaire et à permettre aux entreprises de reconstituer plus rapidement leur trésorerie : provisions pour renouvellement du matériel, amortissements accélérés, révision des bilans, laquelle permet de dégager des marges complémentaires d'amortissements.

Mais ces différentes mesures ne sont plus aujourd'hui applicables. La révision des bilans, en particulier, a été prévue pour la dernière fois par la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 et les régimes antérieurs d'amortissements accélérés ont été supprimés, en principe, par cette même loi, pour les biens acquis ou fabriqués à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1960.

Seuls existent, à l'heure actuelle, comme palliatifs, le système de l'amortissement dégressif, qui a été institué par la loi du 28 décembre 1959, et des procédés d'amortissements exceptionnels dans certains secteurs particuliers (par exemple, pour la protection de l'environnement, CGI art. 39 quinquies E et F, et 39 quinquies D A).

## 2. - L'amortissement est forfaitaire

Il vise à réaliser une compensation moyenne de la dépréciation normale de l'élément ; il est donc forcément quelque peu arbitraire. Ce caractère forfaitaire s'explique cependant par la nécessité d'éviter les calculs extrêmement complexes auxquels il faudrait procéder s'il était fonction de la dépréciation réelle du bien.

## 3. - L'amortissement est en partie facultatif et en partie obligatoire

Sous le régime antérieur à la loi du 12 juillet 1965, la passation en écritures des amortissements d'un exercice déterminé constituait, sur le plan fiscal, une simple faculté (CE 3 mai 1961, req. n° 47.802, *Rec.* 288 ; 6 déc. 1961, req. n° 50.424, *Rec.* 686).

Ce principe était difficilement conciliable avec certains impératifs d'ordre juridique ou économique.

C'est ainsi que le Plan comptable général précise que les amortissements doivent être pratiqués chaque année, même en l'absence de bénéfices.

Sur le plan juridique, il est également de règle que l'entreprise doit normalement comptabiliser ses amortissements, même en période déficitaire, dès lors qu'ils représentent la dépréciation des éléments d'actif.

Dans les sociétés, en particulier, une grande règle domine l'établissement du bilan, celle de la sincérité, et son observation est assurée, dans les sociétés par une sanction pénale (délit de présentation de bilan inexact).

La loi du 12 juillet 1965 a aligné les règles fiscales sur le droit commun en imposant aux entreprises l'obligation de constater en écritures un amortissement minimal.

Elle a voulu ainsi « mettre obstacle aux pratiques nocives consistant à consacrer à l'amortissement des ressources dont le montant est davantage influencé par l'importance des résultats imposables que par le souci de présenter une situation comptable et fiscale conforme à la réalité » (Intr. du 17 févr. 1967).

**L'article 39-B du CGI** dispose ainsi qu'à « la clôture de chaque exercice la somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément donné ne peut être inférieure au montant cumulé des amortissements calculés suivant le mode linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation. A défaut de se conformer à cette obligation, l'entreprise perd définitivement le droit de déduire la fraction des amortissements qui a été ainsi différée ».

Les amortissements régulièrement comptabilisés mais « réputés différés » en période déficitaire peuvent être prélevés sur les résultats des exercices ultérieurs, sans limitation de durée.

La disposition de l'article 39 B s'applique élément par élément. Elle ne contraint pas les entreprises à pratiquer à la clôture de chaque exercice un amortissement égal à l'annuité linéaire ; il faut seulement que la masse globale des amortissements comptabilisés pour chaque élément pris isolément, à une date déterminée, soit au moins égale à la somme théorique des annuités linéaires.

### **C. - Conditions de déduction des amortissements.**

Cinq conditions sont exigées.

1. - L'amortissement ne peut être effectué que sur des biens qui sont la propriété de l'entreprise amortissante.

Pour éviter les abus auxquels ont donné lieu, dans le passé, certaines formes de location, la loi du 12 juillet 1965 a prévu des dispositions particulières pour l'amortissement des biens donnés en location et l'amortissement des constructions et aménagements édifiés sur le sol d'autrui.

Les entreprises qui donnent des biens en location doivent les amortir en fonction de la durée normale d'utilisation des biens loués, et non en fonction de la durée de la location (CGI, art. 39 C).

De même, l'amortissement des constructions et aménagements édifiés sur le soi d'autrui doit toujours être calculé en fonction de la durée normale d'utilisation du bien en cause, alors qu'autrefois cet amortissement pouvait

être réparti sur la durée du bail si les constructions ou aménagements devaient revenir gratuitement au propriétaire du sol.

2. - L'amortissement ne peut être effectué que sur des éléments d'actif immobilisé soumis à dépréciation.

Peuvent ainsi faire l'objet d'un amortissement de nombreux éléments corporels (constructions, matériel, mobilier, etc.) ou incorporels (brevets d'invention). Par contre, les terrains, notamment, ne sont pas amortissables.

Il a été jugé ainsi que des pierres précieuses, qui ne subissent pas une dépréciation du fait de l'usage ou du temps, ne sont pas susceptibles de faire l'objet d'un amortissement (CAA Nantes, 24 juin 1997, req. n° 94-1199, RJF 1997, n° 883).

Il résulte d'une jurisprudence constante du Conseil d'Etat, fondée sur les dispositions des articles 39 du CGI et 38 sexies de l'Annexe III, qu'un élément d'actif incorporel identifiable, y compris un fonds de commerce, ne peut donner lieu à une dotation à un compte d'amortissement que s'il est normalement prévisible, lors de sa création ou de son acquisition par l'entreprise, que ses effets bénéfiques sur l'exploitation prendront fin à une date déterminée (CE Sect. 1<sup>er</sup> oct. 1999, req. n° 177.809, Sté Foncia Particimo, RJF 1999, p. 832, concl. Goulard; Dr. fisc. 1999, c. 824 avec concl. et p. 1302, note D. Villemot).

Lorsque l'élément incorporel de l'actif immobilisé ne peut faire l'objet d'une dotation annuelle à un compte d'amortissement, l'entreprise peut seulement constituer à la clôture de chaque exercice, comme pour tout autre élément d'actif, une provision pour dépréciation correspondant à la différence entre la valeur comptable de l'élément d'actif et sa valeur probable de réalisation. La Cour Administrative d'Appel de Lyon a décidé ainsi que le droit d'exploitation d'un commerce sur le domaine public d'une commune constitue un élément incorporel de l'actif immobilisé de l'entreprise et qu'il est donc amortissable au cours de la période d'exploitation stipulée par la convention d'occupation du domaine public, dès lors qu'à l'issue de cette période la commune dispose d'une faculté de non-renouvellement et que le droit d'exploitation acquis par le commerçant doit être regardé comme perdant alors toute valeur (CAA Lyon, 29 juin 1999, req. n° 96428, Queyraud, RJF 2000, n° 17 ; DF 2000, c. 302).

3. - L'amortissement doit correspondre, approximativement, à la dépréciation par le bien.

Compte tenu du caractère nécessairement forfaitaire de l'amortissement, cette condition implique seulement qu'il ne doit pas être exagéré.

A cet égard, le droit fiscal, se référant exceptionnellement aux usages, a posé en principe que les amortissements doivent être effectués par l'entreprise « dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les

usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation... » (art. 39-1-2°).

4. - L'amortissement doit correspondre à un acte de gestion normale (CGI, art. 39-4, excluant des charges déductibles certaines dépenses ou limitant à 120 000 F l'amortissement des voitures particulières).

5. - Les amortissements doivent avoir été effectivement pratiqués en comptabilité et figurer sur le tableau des amortissements à joindre à la déclaration des résultats (CGI, Annexes 111, Art. 3 8-11 et 111) sous peine de l'amende de 1 00 F ou 1 000 F prévue aux articles 1725 et 1726 du CGI.

### § 3. - Les provisions

Après un bref rappel de notions générales, on se bornera à examiner les conditions de constitution et le sort des provisions de droit commun.

#### A. - Notions générales

Les provisions sont des sommes que l'entreprise affecte à la couverture, soit d'une perte d'exploitation, soit d'une dépréciation d'un élément d'actif, soit d'une charge qui n'est pas encore effective à la clôture de l'exercice mais que des événements en cours rendent probable.

La notion de provision est fondée essentiellement sur l'idée de **probabilité**. Par là, elle se distingue, d'une part, des réserves qui sont destinées à parer à des événements qui peuvent être du domaine de la simple **éventualité** et, d'autre part, des frais généraux ou des amortissements qui correspondent, les premiers, à des charges définitives, les seconds, à une dépréciation effective d'éléments de l'actif, et appartiennent, les uns et les autres, au domaine de la **certitude**.

Comme les amortissements, les provisions peuvent être constituées même si l'exercice est déficitaire avant leur constitution. Mais alors que les premiers sont, en principe, définitifs et ne peuvent donner lieu à réintégration dans les bénéfices sauf en cas d'exagération, les secondes présentent un caractère essentiellement provisoire. Qui dit provision, dit provisoire : la provision doit être rapportée aux bénéfices si la perte ou la charge en prévision de laquelle elle avait été constituée ne se réalise pas. Par ailleurs, les amortissements sont en partie facultatifs et en partie obligatoires ; les provisions sont **facultatives** et l'entreprise peut n'exercer cette faculté que partiellement (CE 5 mars 1975, req. n° 89.731, *DF* 1975, c. 594, concl. Fabre).

Les réserves ne peuvent être constituées que si l'exercice est bénéficiaire. Prélevées sur les bénéfices, elles diffèrent ainsi fondamentalement des provisions qui peuvent être constituées même si l'exercice est déficitaire. Pourtant, il arrive que les deux termes soient employés à tort l'un pour l'autre dans le langage courant.

Ce n'est pas la seule confusion à éviter. La notion de provision est très ambiguë. La définition fiscale est plus étroite que la notion comptable. Qui plus est, le droit fiscal lui-même utilise l'appellation de provision à propos de catégories qui ne correspondent pas toujours à l'idée de provision et ne relèvent pas du régime du droit commun, notamment en ce qui concerne les conditions de constitution des provisions.

Certaines provisions réglementées sont soumises, en effet, à un régime spécial ; c'est le cas des provisions pour implantations d'entreprises à l'étranger, des provisions autorisées spécialement pour certaines professions (entreprises de presse, entreprises qui effectuent la recherche et l'exploitation d'hydrocarbures liquides ou gazeux, banques et établissements de crédit pour les opérations de crédit à moyen et long terme, entreprises d'assurance et de réassurance), provisions pour risques afférents aux crédits à moyen terme consentis pour des ventes ou travaux à l'étranger, provision pour hausse des prix.

Le plan comptable distingue deux catégories : d'une part, les provisions pour dépréciation (dépréciation d'éléments de l'actif, créances douteuses ou litigieuses) et, d'autre part, les provisions pour risques et charges (pour impôts déductibles au point de vue fiscal, - pour dépenses de personnel, pour charges de retraite et pour congés payés, - pour grosses réparations).

Plusieurs provisions appartenant à l'une ou l'autre de ces deux catégories « comptables » sont soumises aux mêmes conditions de constitution. Le type en est la provision pour créances douteuses (mauvaise situation du débiteur) ou litigieuses (désaccord sur le principe et/ou le montant de la créance).

C'est à cette notion de provision du « droit commun », autant jurisprudentielle que légale, que sont réservés les développements qui suivent.

## **B. - Les conditions de constitution des provisions**

Pour qu'une perte ou une charge puisse donner lieu à la constitution d'une provision déductible des bénéfices industriels et commerciaux, plusieurs conditions, de fond et de forme, sont exigées.

### **1. - Conditions de fond**

Il résulte de l'article 39-1-5° du CGI que quatre conditions de fond sont exigées.

a) Une provision ne peut être constituée que si elle est destinée à faire face à une perte ou charge normalement déductible des bénéfices.

Les provisions afférentes à des dépenses qui ont pour résultat d'accroître la consistance de l'actif ne sont pas déductibles.

Il a été jugé toutefois que les provisions pour travaux de grosses réparations sont déductibles, dès lors que ces dépenses importantes n'auront pas pour effet d'accroître la consistance de l'actif ou d'augmenter, d'une façon notable, la durée normale d'utilisation d'un élément d'actif (CE 27 oct. 1965, req. n° 61.815, Rec. 554) et à la condition que les travaux soient réalisés dans un délai raisonnable (CE 1<sup>er</sup> févr. 1978, req. n° 3490, Dr. Fisc. 1978, c. 477 ; RJF 1978, n° 78, chron. Martin Laprade).

b) La perte ou la charge doit être probable, et non pas simplement éventuelle. La distinction entre la probabilité et l'éventualité est évidemment une question de fait (V. par ex. : CE 9 avril 1956, req. n° 34.376, Rec. 145, à propos d'une provision pour risques d'accidents du travail; 22 oct. 1956, req. n° 32.617, Rec. 381, au sujet d'une provision constituée pour frais de remise en état d'un immeuble en fin de bail).

Le Conseil d'Etat a rappelé ainsi qu'une provision pour pertes sur prêts principaux d'épargne-logement ne peut être déduite par une banque que si la perte peut être regardée comme probable en fonction d'une appréciation à porter à la clôture de l'exercice considéré. Cette probabilité dépend, d'une part, eu égard aux règles d'affectation obligatoire des ressources provenant des plans aux prêts d'épargne-logement, de l'importance des ressources drainées grâce à ces plans et, d'autre part, du coût moyen réel auquel l'établissement se procure ses autres ressources. La condition n'est pas justifiée par une banque qui fait abstraction des ressources provenant des plans (CE Ass. 28 juin 1991, n° 77.921, Société Générale, RJF 1991, n° 1052, concl. Chahid-Nourai ; DF 1991, c. 1694 avec la note).

Cet arrêt révèle bien, par ailleurs, la distinction qu'il convient de faire entre les provisions pour charges et les provisions pour pertes: celles-ci ne sont déductibles que si la probabilité de la perte résulte d'une comparaison entre les coûts à supporter et les recettes escomptées.

c) La perte ou la charge doit trouver son origine dans des faits survenus au cours de l'exercice et qui existent encore au jour de la clôture de l'exercice; c'est donc uniquement à cette date qu'il convient de se placer pour apprécier la probabilité d'une perte ou d'une charge.

d) La provision ne peut être constituée qu'en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées.

Cette quatrième condition comporte deux obligations.

Il faut déterminer de manière très précise la nature de la charge ou de la perte - et partant, celle-ci doit pouvoir être évaluée « avec une approximation suffisante » (CE Ass. 28 juin 1991, préc.).

Le principe de l'individualisation de la provision exclut par conséquent tout mode de calcul suivant un système forfaitaire.



C'est ainsi qu'une provision pour créances douteuses ne peut faire l'objet d'une évaluation globale, égale à un certain pourcentage, arbitrairement fixé, du montant total des créances à recouvrer, quand bien même ce pourcentage pourrait être déduit avec vraisemblance de statistiques ou de probabilités mathématiques (CE 9 avril 1956, Rec. 146 ; 10 déc. 1969, req. 75.531, Rec. 570).

De même, la méthode d'évaluation des provisions constituée par une société qui a pour objet la vente de véhicules, n'est pas suffisamment précise dès lors que cette méthode consiste uniquement à calculer la différence entre le prix auquel les véhicules d'occasion sont repris et la valeur à laquelle ceux-ci étaient cotés à l'argus, sans prendre en compte, d'aucune manière, les éléments particuliers pouvant conférer à ces véhicules une valeur différente au moment de la revente (CE 31 mai 2000, req. n° 170.118, Sté Kassbohrer, RJF 2000, n° 905).

Le juge a toutefois assoupli considérablement sa jurisprudence. Le mode d'évaluation statistique a d'abord été admis pour la provision pour dépréciation des stocks (CE 7 nov. 1975, req. n° 86.136 ; DF 1976, c. 395, concl. Mme Latournerie).

Cette possibilité a été étendue :

- aux provisions pour retour de produits pharmaceutiques périmés (CE 28 mai 1980, req. n° 15.912, DF 1981, c. 1360, concl. Martin Laprade ; RJF 1980, n° 577) ;

- aux provisions pour prestations à fournir dans le cadre de la garantie après vente (CE 24 juill. 1981, req. n° 17.904, DF 1982, c. 394, concl. Verny) ou des contrats d'entretien (CE 5 mars 1975, req. n° 89.731, DF 1975, c. 594, concl. Fabre. - 21 juin 1995, req. n° 144.450, RJF 1995, n° 954)

- aux provisions pour risque de non recouvrement de créances (CAA Paris 24 janv. 1991, req. n° 89.2783, DF 1992, c. 2270) ;

- aux provisions pour démarque inconnue, à la condition que l'évaluation soit faite de manière précise et détaillée selon les catégories des produits vendus (CE 26 juill. 1991, req. n° 112.906, Sté des Galeries Lafayette, RJF 1991, n° 1203, concl. Fouquet; Dr. Fisc. 1992, c. 1235).

Le Conseil d'Etat a même admis un mode d'évaluation forfaitaire pour une provision pour pertes résultant du retour de produits invendus (CE 10 avril 1991, req. n° 65.346, Dr. Fisc. 1991, c. 1695 ; RJF 1991, n° 752).

A ces quatre conditions de fond imposées par la loi, et toujours exigées, s'en ajoutait une autre qui résultait de la doctrine administrative et de la jurisprudence : à savoir qu'une provision ne peut, en principe, être constituée, lorsqu'elle porte sur des charges annuelles et normales de l'entreprise.

Cette condition était déduite par le Conseil d'Etat et l'administration de la combinaison des paragraphes 5° (concernant les provisions) et 1° (concernant les frais généraux) de l'article 39-1 du CGI.

Les frais généraux de toute nature, les dépenses de personnel et de main d'œuvre, le loyer des immeubles dont l'entreprise est locataire, qui doivent venir également en déduction du bénéfice, en vertu de l'article 39-1-1°, correspondent à des dépenses présentant le caractère de charges annuelles et normales et, en quelque sorte, permanentes. Sous peine de vider de toute signification la distinction légale découlant des paragraphes 1° et 5° du texte, on ne saurait admettre que ces dépenses puissent donner lieu à une provision déductible des résultats d'un exercice antérieur; elles ne peuvent être retranchées que des bénéfices de l'exercice au cours duquel elles sont exposées.

C'est en application de ce principe que le Conseil d'Etat avait refusé notamment la déduction des provisions pour congés payés (5 juin 1957, req. n° et 34.430 et 34.431, Rec. 379 ; S. 1958, 186; 5 juin 1957, req. n° 34.432, Rec. 375), des provisions pour frais d'entretien et de réparations courantes (13 juill. 1965, req. 64.364, Dr. fisc. 1965, 917) ou des provisions destinées à couvrir les frais de réparation d'appareils vendus sous garantie (CE 12 janv. 1959, req. n° 38.615, Rec. 38 ; 21 févr. 1968, req. n° 70.026, Rec. 126 ; Dr. fisc. 1968, n° 44-46, concl. Mehl ; V. aussi, pour une provision constituée par une agence matrimoniale : 22 févr. 1967, req. n° 65.454, Dr. fisc. 1967, 338).

Mais cette condition a été abandonnée en 1970-1971 (CE 29 mai 1970, req. n° 74.232 ; Dr. fisc. 1970, 1369, concl. Dufour; JCP 1970. 1. 2367, chron. Cozian ; DS 1970, p. 630, note Lamarque. - Plén. 18 juin 1971, req. n° 76.927, 77.988 et 80.167, Dr. fisc. 1971, 1539 avec les concl. Dufour pour le premier et les concl. Delmas-Marsalet pour les autres).

Le caractère annuel ou normal d'une charge future ne fait donc pas obstacle à ce que celle-ci puisse donner lieu à la constitution d'une provision déductible dans les conditions de droit commun.

## 2. - Conditions de forme

La déduction des provisions est subordonnée à deux conditions de forme : - il faut qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice - et qu'elles figurent sur le tableau des provisions à joindre à la déclaration des résultats en application des dispositions de l'article 53 A du CGI et de l'article 38-II et III de l'Annexe III.

La seconde de ces conditions présentait autrefois un caractère absolu. Si le tableau n'était pas produit ou était produit après l'expiration du délai prescrit, la provision devait, en principe, être réintégrée dans les bénéfices, même si elle était déductible par nature et parfaitement justifiée au fond (V. par ex. : CE 21 nov. 1975, req. n° 91.268, Dr. Fisc. 1976, c. 202, concl. Fabre; RJF 1976, n° 7).

Depuis la loi du 8 juillet 1987, les manquements à cette obligation sont sanctionnés par une amende égale à 5 p. 100 des sommes ne figurant pas sur le tableau. Ce taux est ramené à 1 p. 100 lorsqu' aucune infraction de même nature n'a été antérieurement commise par le contribuable au titre des trois années précédentes et que les sommes omises sur le tableau sont réellement déductibles (CGI, art. 1734 bis).

### **C. - Le sort des provisions**

Lorsque la perte ou la charge en prévision de laquelle une provision a été constituée vient effectivement à se réaliser, cette perte ou charge doit être compensée, à due concurrence, par le montant de la provision.

Lorsqu'elle a été constituée irrégulièrement, ou qu'elle devient sans objet (par ex., encaissement d'une créance qui avait fait l'objet d'une provision pour créance douteuse), elle doit être rapportée aux résultats. Si le rapport n'est pas effectué par l'entreprise, l'administration peut procéder à cette réintégration sans qu'aucun délai de prescription ne lui soit opposable.

Lorsqu'elle a été détournée de son objet (par ex. distribuée aux associés), elle doit également être rapportée aux résultats de l'exercice au cours duquel elle a reçu un emploi non conforme à cet objet; mais si cet exercice est atteint par la prescription, l'administration ne peut pas la réintégrer.

[ Le programme annoncé à la fin de l'introduction générale, page 5, n'a pu être traité intégralement. --- Fin du cours le 10 mai 2001] .