IR - NOTION DE REVENU IMPOSABLE DES PERSONNES PHYSIQUES

La définition des **personnes imposables** et du **revenu imposable** permet de définir le champ d'application de l'IR.

1. PERSONNES IMPOSABLES

1.1 Notion de domicile fiscal (art. 4B du CGI)

Sont considérées comme ayant en France leur domicile fiscal les personnes physiques :

- qui ont en France leur **foyer** (lieu où les personnes et leur famille résident habituellement) ou le **lieu de leur séjour principal** (soit un séjour totalisant plus de 183 jours par an, quel que soit le lieu de ce séjour : habitation personnelle, hôtel, ...); c'est le critère d'**ordre personnel** ;
- qui exercent en France une **activité professionnelle non accessoire, salariée ou non** ; c'est le critère d'**ordre professionnel** ;
- qui ont en France le **centre de leurs intérêts économiques** (c'est à dire leurs principaux investissements, le siège de leurs affaires) ; c'est le critère d'**ordre économique**.

Il suffit de répondre à l'un de ces trois critères pour être considéré comme fiscalement domicilié en France.

Le terme "France" désigne la métropole y compris la Corse, et les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion). Les territoires d'outre-mer en sont exclus.

Les **conventions internationales** relatives aux doubles impositions peuvent avoir pour effet d'apporter des dérogations aux dispositions de la loi interne française. Elles sont destinées à régler les difficultés apparaissant dans le cas où une personne est considérée comme fiscalement domiciliée dans deux États du fait de l'application du droit fiscal interne de chacun de ces États (en effet, dans ce cas, le même revenu d'une personne pourrait être imposé deux fois, soit une fois dans chaque État). Ainsi, les conventions signées par la France et l'autre État concerné permettent de déterminer de façon exclusive l'État dont la personne doit être considérée comme résidente.

Exemple : Une personne exerce une activité professionnelle salariée en France, mais son conjoint et ses enfants résident habituellement en Espagne. Elle est propriétaire en Espagne d'immeubles et d'un portefeuille de titres.

Cette personne est considérée comme : - domiciliée en France par le droit fiscal français (cf ci-dessus) ;
- domiciliée en Espagne par le droit fiscal espagnol.

Ses revenus pourraient donc être imposés à la fois en Espagne et en France. La convention fiscale franco-espagnole prévoit dans ce cas que cette personne est domiciliée exclusivement dans l'État où elle a le "centre de ses intérêts vitaux", c'est à dire ses liens personnels et économiques les plus étroits. Cette personne sera donc considérée comme domiciliée en Espagne et non en France. La convention internationale a donc une valeur juridique supérieure au droit fiscal interne français.

1.2 Personnes ayant leur domicile fiscal en France (art. 4A al.1 du CGI)

Les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'IR en raison de l'**ensemble de leurs revenus**, quelle que soit leur origine, y compris donc en raison de leurs revenus de source étrangère. Toutefois, s'agissant des revenus de source étrangère, les conventions internationales peuvent déroger à ce principe du droit fiscal français, en attribuant l'imposition au pays étranger en cause.

1.3 Personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France (art. 4A al.2 du CGI)

Les personnes dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de l'IR en raison de **leurs seuls revenus de source française**.

1.4 Règle de l'imposition par foyer (art. 6 du CGI)

Cette règle consiste à soumettre à une imposition unique l'ensemble des revenus dont dispose :

- pour les personnes seules, le contribuable
- ou, pour les personnes mariées, les deux époux
- ou, pour les personnes liées par un PACS (pacte civil de solidarité créé par la loi du 15/11/1999), les deux partenaires (depuis l'imposition des revenus 2004, l'imposition commune s'effectue dès la conclusion du PACS – jusqu'en 2003, seulement à compter de l'imposition des revenus de l'année du 3ème anniversaire de l'enregistrement du PACS),

ainsi que les enfants et personnes considérées comme étant à sa (leur) charge, c'est à dire :

- les enfants mineurs, les enfants infirmes ou effectuant leur service national quel que soit leur âge ;
- les enfants majeurs de moins de 21 ans, et les enfants étudiants de moins de 25 ans, s'ils demandent leur rattachement ;
- les personnes invalides vivant sous le toit du contribuable.

Pour la détermination du revenu imposable et le calcul de l'IR, les partenaires d'un PACS sont traités comme des époux..

1.5 Personnes exonérées de l'IR (art. 5 du CGI)

Contribuables bénéficiant de revenus modestes : (entre parenthèses figurent les chiffres de l'année précédente)

- contribuables dont le revenu net n'excède pas, pour l'année 2003, 8 200 € (8 060 €) pour les personnes âgées de plus de 65 ans, et 7 510 € (7 380 €) pour les autres personnes ;
- contribuables bénéficiant principalement de traitements, salaires, pensions et rentes viagères, et dont le revenu global n'excède pas le "minimum garanti" prévu à l'article L 141-8 du Code du travail, soit 6 188€ (6 094 €) pour 2003.

Agents diplomatiques et consulaires de nationalité étrangère, si le pays qu'ils représentent accorde des avantages analogues aux agents diplomatiques et consulaires français.

1.6 Imposition en qualité d'associé d'une société de personnes (art. 8 du CGI)

Alors que les sociétés de capitaux (SA, SAS, SARL principalement) supportent directement l'impôt correspondant aux bénéfices qu'elles réalisent, leurs associés n'étant personnellement imposés que lors de la distribution par ces sociétés de leurs bénéfices, les sociétés de personnes (SNC, SARL de famille, sociétés civiles principalement) ne sont pas imposées directement sur les bénéfices qu'elles réalisent. Ce sont leurs associés qui sont personnellement imposés sur la part de ces bénéfices qui leur revient (que ces bénéfices soient comptablement mis en réserve ou répartis entre les associés).

Les personnes physiques peuvent donc être imposées sur des bénéfices qu'elles n'ont pas personnellement réalisés, mais qui sont dégagés par des sociétés de personnes dont elles sont associées.

2. REVENU IMPOSABLE

Une fois les personnes imposables définies, il faut définir le revenu sur lequel elles sont imposées.

2.1 Caractéristiques générales du revenu imposable

Le revenu imposable est un **revenu global**. Sont donc imposés tous les revenus, bénéfices, gains, quelles que soient leur nature et leur provenance, c'est à dire y compris les revenus de source étrangère (sauf cas des contribuables non domiciliés fiscalement en France, cf ci-avant).

Ce principe comporte bien sûr des exceptions :

- exonérations ou allègements spécifiques prévus par la loi fiscale française ;
- exonérations résultant de l'application des conventions internationales : de la même façon qu'elles peuvent déterminer le domicile fiscal des personnes physiques, les conventions peuvent attribuer à un État le droit exclusif d'imposer tel ou tel revenu.

Le revenu imposable est un **revenu net**. Le revenu brut doit être diminué des dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu (art. 13.1 du CGI).

Le revenu imposable est un **revenu annuel** (art. 12 du CGI). En principe, le contribuable est imposé chaque année au titre des revenus réalisés au cours de l'année civile précédente. Seule exception, celle des industriels ou commerçants arrêtant leur exercice comptable à une autre date que le 31 décembre, qui sont imposés sur les bénéfices de l'exercice clos au cours de l'année civile précédente.

Le revenu imposable est un **revenu disponible** (art. 156 al.1 du CGI). Sont imposés les revenus dont le contribuable a eu la disposition au cours de l'année d'imposition, quel que soit l'usage qu'il en fait et même s'il choisit de ne pas les percevoir effectivement ou d'en différer l'encaissement.

2.2 Méthode générale de détermination de la base d'imposition

Les revenus imposables sont classés selon huit différentes **catégories** (cf art. 1 du CGI), dont les règles de détermination de la base imposable sont spécifiques :

- revenus fonciers ;
- bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ;
- rémunération de certains dirigeants ;
- bénéfices de l'exploitation agricole (BA) ;
- traitements et salaires, pensions et rentes viagères ;
- bénéfices des professions non commerciales et revenus y assimilés (BNC) ;
- revenus de capitaux mobiliers, encore appelés revenus mobiliers ;
- plus-values de cession à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature.

Pour déterminer le revenu imposable d'un contribuable, il convient :

- de déterminer le **revenu net de chaque catégorie** ;
- de totaliser les revenus nets catégoriels, ceux-ci étant diminués des éventuels déficits susceptibles d'être imputés ; on obtient le **revenu brut global** ;
- de retrancher de ce revenu brut global certain(e)s charges et abattements ; on obtient le **revenu net global** qui constitue la base de calcul de l'IR.

IR - TRAITEMENTS ET SALAIRES ET REMUNERATIONS DES DIRIGEANTS DE SOCIETES

Cette fiche étudie le régime d'imposition des **traitements et salaires** perçus par la généralité des salariés.

Puis, elle fait le point sur les régimes d'imposition des différentes **rémunérations perçues par les dirigeants de sociétés**, qui peuvent être rattachées aux traitements et salaires, mais aussi à d'autres catégories du revenu imposable.

1. TRAITEMENTS ET SALAIRES

1.1 Champ d'application

Sont imposées dans la catégorie des traitements et salaires toutes les rémunérations perçues à raison d'une **profession salariée**, quelles que soient leur dénomination, leur forme, leur mode de calcul ou de paiement. Exercent une profession salariée :

- les fonctionnaires et agents publics ;
- les personnes liées à un employeur par un contrat de travail ;
- les personnes tenues par un lien de subordination vis-à-vis de ceux qui utilisent leur services.

Les **rémunérations imposables** comprennent principalement :

- le salaire ou traitement, qu'il soit fixe ou qu'il s'agisse de commission (sur ventes par exemple) ;
- les primes, participations aux bénéfices (sauf exonération spécifique -cf ci-dessous), gratifications, avantages en nature (tels la mise à disposition d'un véhicule pour la fraction d'utilisation privée), indemnités de congés payés, d'ancienneté.

Sont **exonérées** d'impôt sur le revenu, notamment :

- les allocations spéciales destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi et effectivement utilisées conformément à leur objet (art. 81.1° du CGI) : il s'agit des **allocations et remboursements de frais** :
 - * couvrant des dépenses inhérentes à la fonction (et non des dépenses personnelles) ;
 - * correspondant à des dépenses professionnelles autres que celles déjà couvertes par la déduction forfaitaire de 10% étudiée ci-après (exemple : les frais de restauration sur le lieu de travail sont compris dans la déduction de 10%) ;
 - * correspondant à des dépenses réelles, c'est à dire des frais réellement supportés par le salarié ;
 - * utilisés conformément à leur objet, c'est à dire pouvant être justifiés de façon suffisamment précise.
- les **indemnités journalières** d'accident du travail ou de maladie professionnelle versées par la sécurité sociale (art. 80 quinquies du CGI), les indemnités complémentaires versées par l'employeur étant imposables ;
- les sommes attribuées aux salariés dans le cadre de la **participation des salariés** aux résultats de l'entreprise :
 - * qu'il s'agisse de la participation calculée selon la formule légale, ou d'une participation calculée selon une formule dérogatoire (dans ce cas, la participation totale attribuée doit rester inférieure aux quatre limites suivantes : 50% du bénéfice net comptable, bénéfice net fiscal ou bénéfice net comptable diminué de 5% des capitaux propres, 50% du bénéfice net fiscal) ;
 - * si elles sont indisponibles pour une période de cinq ans (l'exonération ne porte que sur la moitié de ces sommes lorsque la période d'indisponibilité est ramenée à trois ans par l'accord de participation - *NB : la loi sur l'épargne salariale du 19/02/2001 a supprimé, pour les accords conclus à compter du 20/02/2001, cette possibilité de réduction du délai à 3 ans*).
- les sommes versées par l'employeur au titre d'un **plan d'épargne entreprise** et revenant au salarié, si elles sont maintenues dans le plan pendant au moins cinq ans ;
- les sommes versées par l'employeur au titre de l'**intéressement**, lorsque le salarié les place immédiatement dans un plan d'épargne entreprise auquel il adhère et qu'elles sont indisponibles pendant cinq ans (exonération dans la limite, chaque année, de la moitié du plafond annuel moyen de sécurité sociale : 29 712 / 2 = 14 856 € pour 2004, 30 192 / 2 = 15 096 € pour 2005) ;
- les **indemnités de licenciement** à hauteur de leur montant prévu par la loi, la convention collective ou les accords professionnels ; ce montant exonéré ne peut être inférieur ni à 50% du montant de ces indemnités, ni à 2 fois la rémunération annuelle brute de l'année précédant le licenciement ; ce montant exonéré ne peut non plus être supérieur à 1/2 de la 1ère tranche du barème ISF (366 000 € depuis 2005 (360 000 avant))
- les **indemnités de retraite ou préretraite**, à hauteur (depuis 2000 - cf loi de Finances pour 2001) :
 - * pour les indemnités de mise à la retraite : de la + élevée des 3 limites : montant prévu par la loi, la convention collective ou les accords professionnels, ou 1/2 de l'indemnité dans la limite de 183 000 € depuis 2005 (180 000 avant), ou 2 x rémunération annuelle brute année N-1 ;
 - * pour les indemnités de départ volontaire, de 3 050 € ;
- les **indemnités de licenciement ou de départ volontaire** versées dans le cadre d'un plan social (depuis 99 - cf loi de Finances pour 2000).

1.2 Détermination du montant imposable (entre parenthèses figurent les chiffres de l'année précédente)

Le montant imposable des traitements et salaires est déterminé selon la méthode suivante.

- Le **salaire brut** comprend toutes les rémunérations imposables (cf ci-avant) ayant fait l'objet d'un paiement effectif (en espèces, chèque, virement, inscription à un compte-courant d'associé) au cours de l'année civile d'imposition. C'est donc la date de perception du salaire qui importe, et non la période à laquelle il se rapporte (antérieure ou postérieure).
- S'y ajoute la valeur des **avantages en nature** dont le salarié a bénéficié au cours de l'année civile, en principe évalués selon leur valeur réelle (art. 82 du CGI).
- Est déduite la **part salariale des cotisations** de sécurité sociale, d'assurance chômage et, depuis 2004, de régimes complémentaires –retraite, prévoyance– légalement obligatoires (art. 83.1° du CGI).
- Sont déduites les cotisations ou primes versées aux organismes de **retraite et de prévoyance complémentaire**, lorsque le salarié est affilié aux régimes mis en place par l'entreprise à titre obligatoire, cette déduction étant limitée à un certain plafond qui a été revalorisé par la loi de Finances pour 2004 (art. 83.2° du CGI).
- Peuvent être déduits les **intérêts** des emprunts contractés par le salarié pour souscrire au capital de la société qui l'emploie (si c'est une société nouvelle soumise à l'IS et remplissant certaines conditions) : déduction dans la double limite de 15 250 € par an, et 50% de la rémunération.

- Les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi sont déduits (art. 83.3° du CGI). Il s'agit des "**frais professionnels**", qui comprennent par exemple les frais de déplacement du domicile au lieu de travail, les frais supplémentaires de repas pris sur le lieu de travail, les versements faits par un dirigeant en exécution d'un engagement de caution. Ils sont déduits :
 - en principe selon un **mode forfaitaire** :
 - * sous forme d'une déduction de 10% du salaire tel que déterminé à ce stade, déduction bénéficiant à tous les salariés, et dont le montant ne peut excéder 12 862 € (12 648) pour l'imposition des revenus 2004 ;
 - si les salariés y ont intérêt, selon un **mode réel** :
 - * l'option pour la déduction des frais professionnels réels, au lieu et place de la déduction forfaitaire de 10%, suppose que le salarié soit en mesure de justifier desdits frais réels ; la déduction des frais réels n'est pas limitée en montant.
- Le montant net des salaires imposables ainsi déterminé bénéficie d'un **abattement général de 20%** (art. 158.5.a du CGI), qui ne s'applique qu'aux revenus spontanément déclarés par le salarié :
 - * il est supprimé pour la fraction du salaire, net de frais professionnels, excédant 117 900 € (115 900) pour 2004.

2. RÉGIME D'IMPOSITION DES RÉMUNÉRATIONS DE DIRIGEANTS

2.1 Dirigeants de sociétés anonymes et sociétés par actions simplifiées

Les rémunérations, les indemnités, remboursements et allocations pour frais, les avantages en nature, lorsqu'ils correspondent à un travail effectif en tant que dirigeant et que leur montant global n'est pas excessif par rapport à la mission effectuée, sont imposés dans la catégorie des traitements et salaires lorsqu'ils sont versés au président du conseil d'administration, au(x) directeur(s) général(aux), à l'administrateur provisoirement délégué, aux membres du directoire.

Les rémunérations du président et du vice-président du conseil de surveillance sont imposées dans la catégorie des revenus mobiliers.

Les jetons de présence ordinaires versés aux administrateurs et aux membres du conseil de surveillance, éventuellement diminués des frais engagés par ces administrateurs ou membres dans l'exercice de leur fonction, sont imposés dans la catégorie des revenus mobiliers. Ce régime d'imposition des bénéficiaires s'applique quel que soit le régime de déductibilité desdits jetons pour l'entreprise versante (cf fiche n°23, 5).

2.2 Dirigeants de sociétés à responsabilité limitée (hors SARL de famille)

Rémunérations des gérants majoritaires (art. 62 du CGI)

Il s'agit des associés-gérants, qu'ils soient gérants de droit, c'est à dire nommés par les statuts, ou gérants de fait, c'est à dire non nommés par les statuts mais participant en réalité avec les pouvoirs les plus étendus à la direction de l'affaire.

Un associé-gérant (de droit ou de fait) est majoritaire lorsqu'il possède directement ou indirectement :

- à lui seul plus de 50% des parts sociales de la société ;
- avec un ou plusieurs autres associés-gérants (gérance dite "collégiale") plus de 50% des parts sociales.

Les rémunérations des gérants majoritaires, si elles sont déductibles des bénéfices imposables à l'IS, c'est à dire si elles correspondent à un travail effectif, sont imposables à l'IR dans une catégorie spécifique, selon les règles suivantes :

- les rémunérations imposables sont égales au total des sommes perçues diminuées des cotisations sociales ;
- les frais professionnels peuvent être déduits, comme pour les traitements et salaires (déduction de 10% ou frais réels) ;
- l'abattement général de 20% des traitements et salaires est applicable, dans les conditions de droit commun.

Rémunérations des gérants minoritaires (c'est à dire des gérants non majoritaires)

Elles sont imposées dans la catégorie des traitements et salaires.

2.3 Associés de sociétés de personnes (art. 8 du CGI) et exploitants individuels

Sont ici visés les associés de sociétés de personnes n'ayant pas opté pour l'IS (sociétés en nom collectif, SARL de famille, sociétés de fait, EURL, ...) et les exploitants individuels. Les rémunérations que ces personnes s'allouent au titre de leur travail personnel sont considérées comme une **modalité de répartition du bénéfice social**. Elles ne sont pas déductibles des résultats imposables de ces entreprises, et sont imposées au nom de leurs bénéficiaires à l'IR dans la catégorie correspondant à la nature de l'activité exercée par l'entreprise (BIC, BNC, BA, revenus fonciers), comme le bénéfice.

Les **rémunérations perçues par les conjoints** de ces associés et exploitants suivent le régime suivant :

- si les époux sont mariés sous un régime exclusif de communauté (régime de la séparation, sans participation aux acquêts), les rémunérations du conjoint sont imposées dans la catégorie des traitements et salaires si elles correspondent à un travail effectif ;
- si les époux sont mariés sous un régime de communauté ou de participation aux acquêts, les rémunérations du conjoint sont imposées :
 - * dans la catégorie des traitements et salaires lorsqu'elles sont déductibles des résultats de l'entreprise, c'est-à-dire :
 - depuis 2005 : - déductibles intégralement lorsque l'entreprise est membre d'un centre de gestion agréé ou d'une association agréée (cf LF 2005) - déductibles dans la limite de 13 800 € (qui correspond au SMIC annuel) dans le cas contraire
 - avant 2005 : dans la limite annuelle soit de 2 600 €, soit de 36 fois le SMIC mensuel pour un plein temps (soit 42 670 € pour 2004, 41 890 € pour 2003) lorsque l'entreprise est membre d'un centre de gestion agréé ou d'une association agréée ; lorsqu'une limite s'applique, elle est comparée au salaire brut du conjoint, mais le salaire effectivement imposé en traitements et salaires est égal à :

salaire éventuellement limité	—	intégralité des cotisations salariales (même celles relatives à la fraction de salaire non déductible des résultats de l'entreprise)
-------------------------------	---	--
 - * dans la catégorie correspondant à la nature de l'activité de l'entreprise pour le surplus.

IR -**LES REVENUS MOBILIERS**

Sont ici étudiés les revenus de valeurs mobilières françaises perçus par les personnes physiques domiciliées en France.

NB : L'impact des prélèvements sociaux (CSG, CRDS, Prélèvement social et sa contribution additionnelle) sur la taxation de ces revenus de valeurs mobilières est étudié en fiche n°62.

1. DIVIDENDES DES SOCIÉTÉS FRANÇAISES**Définition :**

Ces dividendes concernent les personnes morales passibles de l'IS (SA, SAS, SARL, ...), dont le système d'imposition distingue :

- la **réalisation du bénéfice**, taxable au niveau de la personne morale à l'IS ;
- la **distribution de ce bénéfice** sous forme de dividende par la personne morale à ses associés, taxable au niveau de ces associés à l'IR s'il s'agit de personnes physiques, dans la catégorie des revenus mobiliers.

Les dividendes versés par les sociétés françaises sont assortis d'un "avoir fiscal", égal à 50% de leur montant lorsque le bénéficiaire est une personne physique (art. 158 bis du CGI) et imposable au même titre que ces dividendes. L'objet de cet avoir fiscal est d'éliminer la double imposition qui résulte de la distinction entre réalisation du bénéfice par une société et distribution du même bénéfice à ses associés (cf ci-avant) : l'avoir fiscal constitue ainsi une sorte de ristourne sur le montant de l'IS initialement payé par la société lors de la réalisation du bénéfice distribué.

NB : Pour les dividendes mis en paiement à compter de 2005 (càd imposables en 2006) l'avoir fiscal est supprimé.

Régime d'imposition :**- Dividendes mis en paiement jusqu'en 2004 :**

Le montant des dividendes imposables est égal aux dividendes encaissés majorés des avoirs fiscaux correspondants (qui eux ne sont pas effectivement perçus). Ce montant est imposé à l'IR sous déduction d'un abattement annuel, de 2 440 € pour les couples mariés et 1 220 € pour les autres contribuables (célibataires, divorcés, veufs).

Toutefois, aucun abattement n'est applicable lorsque le bénéficiaire des dividendes détient directement ou indirectement plus de 35% des droits de la société distributrice et que celle-ci est non cotée.

Les avoirs fiscaux ainsi imposés sont ensuite retranchés de l'impôt correspondant au revenu global imposable annuel (cf fiche n°7, 2.3).

- Dividendes mis en paiement à compter de 2005 :

Le montant net imposable est égal aux dividendes encaissés, après application d'un abattement de 50% (non plafonné) puis de l'abattement annuel de 2 440 ou 1 220 €.

Puis un crédit d'impôt est imputé sur l'IR calculé sur ces dividendes imposables : il est égal à 50% des dividendes, mais plafonné à 230 € pour les couples mariés et 115 € pour les autres contribuables.

Voir Fiche n°55, 4. pour un exemple d'application.

2. REVENUS DES OBLIGATIONS ET AUTRES TITRES D'EMPRUNT NÉGOCIABLES**Définition :**

Il s'agit des intérêts, arrrages et tous autres produits des obligations, titres participatifs, effets publics et tous autres titres d'emprunt négociables émis par l'Etat, les départements, communes et établissements publics français, les associations de toute nature et les sociétés, compagnies et entreprises quelconques, financières, industrielles, commerciales ou civiles françaises (et depuis 2005 étrangères situées dans un Etat de l'UE + Islande + Norvège – cf LFR 2004) (art. 118 du CGI).

Régime d'imposition :

Ces revenus font tout d'abord l'objet, lorsqu'ils proviennent de titres émis avant le 1er janvier 1987, d'une **retenue à la source** prélevée par la collectivité débitrice, au taux de 10% dans le cas général. Sont notamment exonérés de cette retenue à la source les produits des emprunts d'Etat.

Ensuite, le contribuable bénéficiaire de ces revenus peut **opter pour le prélèvement forfaitaire libératoire** de l'IR (dans ce cas, les revenus ne sont soumis qu'à ce prélèvement et sont exclus du revenu imposable). Si une retenue à la source a été prélevée, elle est imputée sur ce prélèvement. Le prélèvement est opéré, soit directement par le débiteur des revenus (par exemple l'entreprise ayant émis des obligations dont elle paye les intérêts directement à leurs souscripteurs), soit par l'intermédiaire qui assure le paiement des revenus (le plus souvent la banque où sont déposés les titres). Le taux du prélèvement libératoire est de :

- 16% (auquel il faut ajouter les prélèvements sociaux) depuis 2004 (cf loi de Finances pour 2004)
- 15% (+ prélèvements sociaux) jusqu'en 2003.

Si le contribuable n'opte pas pour le prélèvement forfaitaire, ces revenus sont **compris**, sous déduction des frais et charges correspondants (exemple : frais de garde), **dans son revenu brut global**. Dans ce cas, l'éventuelle retenue à la source initialement prélevée constitue un crédit d'impôt imputable sur l'IR (cf fiche n°7, 2.3).

3. REVENUS DES CRÉANCES, DÉPÔTS, CAUTIONNEMENTS ET COMPTES-COURANTS**Définition :**

Il s'agit des revenus (intérêts des créances hors obligations, dépôts de sommes d'argent, cautionnements en numéraire, comptes-courants) autres que ceux compris dans les recettes d'une entreprise ou d'une profession. Les titres de créances négociables sur un marché réglementé (billets de trésorerie, certificats de dépôt, ...) suivent le même régime.

Régime d'imposition :

Sont **exonérés** d'IR, notamment, les intérêts des livrets A, des livrets d'épargne populaire, des CODEVI, des CEL et PEL.

Pour les **autres revenus**, le contribuable peut opter pour le **prélèvement forfaitaire libératoire**, au taux de :

- 16% (majoré des prélèvements sociaux) depuis 2004 (cf loi de Finances pour 2004) ;
- 15% (+ prélèvements sociaux) jusqu'en 2003.

Si le contribuable n'opte pas pour le prélèvement, ces revenus sont **compris**, sous déduction des frais et charges correspondants, **dans le revenu brut global**.

4. PRODUITS DES BONS DE CAISSE

Définition :

Les produits des bons de caisse sont les intérêts et plus-values de cession des billets à ordre ou au porteur d'une durée maximale de 5 ans émis par les entreprises industrielles ou commerciales, ou les établissements de crédit.

Régime d'imposition :

Pour les bons émis par les établissements de crédit, le bénéficiaire peut opter pour le **prélèvement forfaitaire libératoire**, au taux de :

- 16% (majoré des prélèvements sociaux) depuis 2004 (cf loi de Finances pour 2004)
- 15% (+ prélèvements sociaux) jusqu'en 2003.

Pour tous les bons émis par les entreprises autres que les établissements de crédit, et les bons de caisse émis par les établissements de crédit lorsque le bénéficiaire n'opte pas pour le prélèvement, les revenus supportent une **retenue à la source** de 10% opérée par l'émetteur, et sont ensuite **incorporés au revenu brut global** du bénéficiaire, la retenue à la source constituant un crédit d'impôt imputable sur l'IR.

5. PRODUITS DES BONS DU TRÉSOR ET ASSIMILÉS

Définition :

Les bons du Trésor et assimilés sont les bons du Trésor sur formule, les bons de la Caisse Nationale de Crédit Agricole, les bons d'épargne de la Poste, les bons des Caisses d'Epargne, les bons à 5 ans du Crédit Foncier.

Régime d'imposition :

Ces revenus sont soumis **d'office au prélèvement forfaitaire libératoire** (à l'inverse des autres produits qui n'y sont soumis que sur option formulée par le bénéficiaire), au taux de :

- 16% (majoré des prélèvements sociaux) depuis 2004 (cf loi de Finances pour 2004)
- 15% (+ prélèvements sociaux) jusqu'en 2003.

Les bénéficiaires de ces revenus peuvent **sur option inclure ces produits dans leur revenu brut global**. Dans ce cas, l'établissement payeur n'effectue pas d'office le prélèvement.

6. PRODUITS DES BONS ET CONTRATS DE CAPITALISATION

Définition :

Il s'agit des revenus des bons et contrats de capitalisation et des placements de même nature (assurance-vie notamment).

Régime d'imposition :

Ces revenus sont **exonérés** :

- si le contrat a été souscrit avant le 1er janvier 1983 ;
- si le contrat a été souscrit depuis le 1er janvier 1990 et a une durée d'au moins 8 ans ; à compter du 1/1/98, le contrat doit de surcroît être investi en actions pour être exonéré ;
- si le contrat a été souscrit entre 1983 et 1989 et a une durée d'au moins 6 ans ; à compter du 1/1/98, le contrat doit de surcroît être investi en actions pour être exonéré ;
- si le contrat se dénoue par le versement d'une rente viagère (quelles que soient sa durée et sa date de souscription).

Les autres revenus sont imposés de la façon suivante :

- * le contribuable peut opter pour le **prélèvement forfaitaire libératoire** aux taux de 35% ou 15% (majorés des prélèvements sociaux) selon que la durée du contrat est inférieure à 4 ans ou comprise entre 4 et 8 ans (taux applicables aux contrats souscrits depuis le 1er janvier 1990).
- * si le contribuable n'opte pas pour le prélèvement, les revenus sont **compris dans son revenu brut global**.

Pour les contrats souscrits depuis 1990 d'une durée d'au moins 8 ans ou ceux souscrits entre 1983 et 1989 d'une durée d'au moins 6 ans, lorsqu'ils ne sont pas investis en actions, les produits constatés ou acquis à compter du 1/1/98 relatifs à des versements effectués à compter du 26/9/97 sont imposés de la façon suivante (tous les autres produits sur les versements antérieurs au 26/9/97 restent exonérés) :

- * soit option pour un prélèvement forfaitaire libératoire de 7,5% (majoré des prélèvements sociaux) ;
- * soit les revenus sont compris dans le revenu brut global après application d'un abattement annuel de 9 200 € ou 4 600 € selon que le contribuable est marié ou non.

IR - LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

Sont imposées à l'IR dans la catégorie des BIC les personnes physiques au titre des revenus qu'elles retirent de l'exercice de la profession de commerçant, industriel ou artisan, à titre individuel (exploitant individuel) ou en qualité d'associé d'une société de personnes (SNC, SARL de famille, société de fait, société en participation, ...).

1. DÉTERMINATION DU REVENU IMPOSABLE

Le **résultat imposable** au titre de ces activités est déterminé selon les règles étudiées aux Thèmes 2 et 6.

Pour l'exploitant individuel, ce résultat, qui peut comprendre des plus-values à long terme imposables à un taux réduit, constitue son revenu imposable dans la catégorie des BIC.

Pour la société de personnes, ce résultat social fait l'objet d'une répartition, qui s'effectue au prorata des droits de chaque associé dans la société. Le montant réparti doit tenir compte, pour chaque associé, de ses rémunérations qui sont imposées au même titre que la fraction de résultat lui revenant (cf fiche n°3, 2.3). Chaque associé, s'il exerce sa profession au sein de la société, peut déduire du montant ainsi réparti les frais d'acquisition de ses droits ou parts (intérêts, frais d'acte et d'enregistrement), ainsi que les frais professionnels qu'il supporte effectivement lorsqu'ils ne sont pas compris dans le résultat social (exemples : frais de transport du domicile au lieu de travail, cotisations sociales).

NB : Les frais incombant personnellement à l'associé (cotisations sociales, frais de transport domicile – lieu de travail), s'ils sont pris en charge par la société, doivent d'abord être réintégrés au niveau du résultat de la société, puis être déduits de la quote-part de ce résultat affecté audit associé.

Les éventuelles plus-values à long terme imposables à un taux réduit sont aussi réparties entre associés, de la même façon. Ce résultat net réparti constitue pour chaque associé son revenu imposable dans la catégorie des BIC.

2. ABATTEMENT SUR LE BÉNÉFICE IMPOSABLE (Adhésion à un Centre de Gestion Agréé)

Les CGA ont été institués par une loi du 27 décembre 1974, dont l'objet était le rapprochement entre le régime fiscal des artisans et commerçants avec celui des salariés. Ils ont été investis d'une double mission : assistance et formation, et prévention des erreurs d'ordre fiscal grâce à un examen des déclarations souscrites par leurs adhérents.

Les adhérents des CGA (exploitants individuels ou sociétés de personnes) doivent respecter **trois obligations principales** :

- fournir tous les éléments nécessaires à l'établissement d'une comptabilité sincère et faire viser leurs déclarations par un membre de l'Ordre des experts-comptables ;
- communiquer au CGA un bilan, un compte de résultat et leurs documents annexes ;
- accepter les règlements par chèques.

Lorsque les adhérents soumis à l'IR sont placés sous un régime de bénéfice réel (cf fiche n°21), et qu'ils ont appartenu au CGA durant toute l'année ou la période d'imposition concernée (ou au cours des trois premiers mois de l'exercice en cas de nouvelle adhésion), ils ont droit à un **abattement sur le bénéfice déclaré** (art. 158.4 bis du CGI).

Pour l'imposition des revenus de 2004, l'abattement, inspiré de celui applicable aux salaires (cf fiche n°3, 1.2), est de 20% pour la partie du bénéfice inférieure ou égale à 117 900 € (115 900 en 2003) ;

Cet abattement et ses limites s'appliquent au total des BIC déclarés par une même personne physique. Pour les sociétés de personnes, l'abattement est donc appliqué au niveau de chaque associé, en fonction de la quote-part de résultat qu'il déclare.

L'abattement n'est pas appliqué aux bénéfices résultant d'un redressement à l'initiative de l'Administration, ou lorsque l'une des déclarations professionnelle, d'ensemble du revenu, ou de TVA est souscrite hors délai et qu'il s'agit de la deuxième infraction successive concernant la même déclaration.

L'abattement initialement obtenu est perdu si la mauvaise foi est établie lors d'un contrôle fiscal à l'occasion d'un redressement d'IR ou de TVA relatif à l'activité professionnelle.

L'abattement s'applique au bénéfice déclaré, qui inclut les revenus de valeurs mobilières lorsqu'ils sont compris dans ce bénéfice imposable au titre des BIC (c'est à dire lorsqu'ils ne sont pas déduits du bénéfice pour être imposés à l'IR dans la catégorie des revenus mobiliers) et les plus-values à long terme imposées à un taux réduit.

3. SORT D'UN DÉFICIT RÉALISÉ DANS LA CATÉGORIE DES BIC

Principe applicable aux **déficits BIC dits "professionnels"** : lorsqu'un déficit est constaté dans la catégorie des BIC, il est **en principe imputable sur le revenu global** de la même année et, si ce revenu global n'est pas suffisant pour l'absorber, le solde est reportable sur le revenu global des :

- six années suivantes pour les déficits imputés à compter de 2004 (cf loi de Finances rectificative pour 2003)
- cinq années suivantes pour les déficits imputés jusqu'en 2003.

Exception pour les **déficits BIC dits "non professionnels"** : l'imputation sur le revenu global de la même année n'est pas autorisée pour les déficits provenant des BIC lorsque l'activité exercée ne comporte pas la participation personnelle, continue et directe de l'un des membres du foyer fiscal à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité (art. 156.1°bis du CGI). Ces déficits BIC "non professionnels" ne sont imputables que sur les bénéfices provenant d'activités de même nature, c'est à dire non professionnelles, réalisés au titre de la même année ou durant les :

- six années suivantes pour les déficits imputés à compter de 2004 (cf loi de Finances rectificative pour 2003)
- cinq années suivantes pour les déficits imputés jusqu'en 2003.

Sont classés dans cette catégorie les déficits subis par les personnes qui exercent une activité de location en meublé lorsqu'elles ne sont pas inscrites en cette qualité au registre du commerce ou lorsque, bien qu'inscrites, elles retirent de cette activité des recettes annuelles inférieures à 23 000 €, et à 50% de leur revenu global.

IR -**LES AUTRES REVENUS**

Sont ici exposées les principales règles applicables aux catégories de revenus imposables à l'IR autres que les traitements et salaires, les rémunérations des dirigeants, les revenus mobiliers et les BIC.

1. BÉNÉFICES NON COMMERCIAUX**1.1 Définition des bénéfices imposables**

Sont considérés comme des BNC :

- les bénéfices des **professions libérales** (médecins, experts-comptables, commissaires aux comptes, avocats, ...);
- les bénéfices des **charges et offices** (notaires, huissiers, greffiers des tribunaux de commerce, avoués près les cours d'appel, ...);
- les bénéfices de **toutes occupations, exploitations lucratives, et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus** (bénéfices de professions diverses (exemple : guérisseur), profits divers même occasionnels (les gains de jeux de hasard, tels loto, ne sont toutefois pas imposables), droits d'auteurs, produits de la propriété industrielle, ...).

1.2 Détermination des bénéfices imposables

Pour les trois premières sous-catégories de BNC : le **bénéfice** à retenir est constitué par l'excédent, pour chaque année civile, des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession ou l'acquisition du revenu. Sont exclues des dépenses déductibles les acquisitions d'éléments de l'actif immobilisé; en revanche, ces éléments peuvent faire l'objet d'un amortissement s'ils se déprécient de façon irréversible avec le temps (selon les règles de calcul identiques aux BIC –cf Thème 2- : amortissement linéaire ou dégressif). Certains amortissements exceptionnels (logiciels par exemple) sont applicables aux BNC.

Ce bénéfice peut faire l'objet d'un abattement de 20% au titre de l'adhésion à une association agréée (équivalent des CGA pour les professions non commerciales, cf fiche n°5, 2). Il est ensuite inclus dans le revenu brut global.

En cas de constatation d'un **déficit** au titre d'une année civile après compensation entre ces trois sous-catégories, le régime applicable est le suivant (art. 156.2° du CGI) :

- s'il provient des deux premières sous-catégories (professions libérales, et charges et offices), il est imputable sur le revenu global, et l'excédent éventuel est reportable sur le revenu global des six années suivantes (six années pour les déficits imputés à compter de 2004, cinq années auparavant –cf loi de Finances rectificative pour 2003);
- s'il provient de la troisième catégorie "fourre-tout", il n'est imputable que sur les BNC des six années suivantes (six années pour les déficits imputés à compter de 2004, cinq années auparavant –cf loi de Finances rectificative pour 2003).

2. BÉNÉFICES AGRICOLES

Sont considérés comme BA les revenus que l'exploitation de biens ruraux procure aux fermiers, métayers, colons partiaires, propriétaires exploitants, les revenus de la production forestière, les profits de l'élevage, ... (art. 63 du CGI).

Le bénéfice imposable peut faire l'objet d'une **évaluation forfaitaire** si recettes < 76 300 € (art. 64 du CGI) : des bénéfices unitaires moyens (par hectare, par animal, ...) sont fixés par département ou région agricole, et sont ensuite appliqués individuellement en fonction des éléments de chaque exploitation agricole.

L'imposition peut se faire d'après le **bénéfice réel** : **réel simplifié** si 76 300 € < recettes < 350 000 €, ou **réel normal** si recettes > 350 000 €. Le bénéfice est alors déterminé en retenant les principes généraux applicables aux BIC, avec quelques aménagements destinés à tenir compte des spécificités de l'agriculture. Ce bénéfice réel peut faire l'objet de l'abattement de 20% en cas d'adhésion à un CGA (cf fiche n°5, 2).

Le **bénéfice imposable** ainsi déterminé est ensuite compris dans le revenu brut global.

En cas de constatation d'un **déficit** au titre d'une année civile, le régime applicable est le suivant (art. 156 I.1° du CGI) :

- si le total des revenus nets des catégories autres que les BA excède 53 360 €, il n'est pas imputable sur le revenu global et ne peut qu'être imputé sur les BA des six années suivantes (six années pour les déficits imputés à compter de 2004, cinq années auparavant –cf loi de Finances rectificative pour 2003);
- si cette limite de 53 360 € n'est pas dépassée, il est imputable sur le revenu global.

3. REVENUS FONCIERS**3.1 Définition des revenus fonciers**

Sont compris dans la catégorie des revenus fonciers, lorsqu'ils ne sont pas inclus dans les résultats d'activités BIC, BA ou BNC, les revenus provenant de la **location (non meublée) d'immeubles**, qu'il s'agisse de propriétés bâties (maisons, usines, ...) ou non bâties (terrains, carrières, ...) (art. 14 du CGI). Lorsqu'une personne physique est associée d'une société civile ou d'une société de personnes ayant pour objet exclusif de gérer un patrimoine immobilier en le donnant en location non meublée, elle est imposable dans la catégorie des revenus fonciers pour la quote-part de résultat lui revenant.

Il existe **une exemption temporaire** en matière de revenus fonciers :

- pour les baux conclus jusqu'au 31/12/2001, exonération pendant les 3 premières années (période éventuellement renouvelable) de location de **logements à des personnes défavorisées** (bénéficiaires du RMI, étudiants boursiers, ou certaines associations), si les logements étaient conformes à certaines normes et le loyer annuel au m² inférieur à un plafond.

3.2 Détermination du revenu imposable

Régime du micro-foncier (applicable si revenu brut foncier annuel < 15 000 €) :

Le contribuable déclare son revenu brut foncier. Le revenu foncier imposable est égal à ce revenu brut diminué d'un abattement forfaitaire de 40% représentatif de l'ensemble des charges de la propriété. On a donc : $\text{revenu foncier imposable} = 60\% \times \text{revenu brut}$.

Régime réel d'imposition (de plein droit si revenu brut foncier annuel > 15 000 €, ou sur option pour les contribuables relevant du micro-foncier) :

Le **revenu brut** est constitué (art. 29 du CGI) par le montant des recettes brutes de toute nature encaissées au cours de l'année civile d'imposition (loyer, charges forfaitaires, ...), et des recettes accessoires (droit d'affichage, droit de chasse, ...). *NB : jusqu'en 2003, ce montant devait être augmenté des dépenses incombant normalement au propriétaire et mises à la charge du locataire par convention (telles la taxe foncière), diminué des dépenses supportées par le propriétaire pour le compte des locataires (telles la consommation d'eau, chauffage) ; ce mécanisme a été supprimé par la LFR 2004.*

Les **charges de la propriété** comprennent (art. 31 du CGI)

- les dépenses de réparation et d'entretien, permettant de maintenir ou remettre l'immeuble en bon état ;
- les frais de gérance et de rémunération des **gardes et concierges** effectivement supportés par le propriétaire ;
- les primes d'**assurance** couvrant le risque de **loyers impayés** ;
- les dépenses d'**amélioration** afférentes aux locaux d'habitation (quelles qu'elles soient), les dépenses d'amélioration afférentes aux locaux professionnels et commerciaux destinées à faciliter l'accueil des handicapés ;
- certaines dépenses occasionnées lors d'une **opération de restauration immobilière** ;
- les **impositions** autres que celles incombant normalement à l'occupant (principalement la taxe foncière) ;
- les **intérêts** des dettes contractées pour la conservation, l'acquisition, la construction, la réparation ou l'amélioration ;
- une **déduction forfaitaire** fixée à 14% (depuis 1997) du revenu brut et représentant les frais de gestion, l'assurance (sauf l'assurance loyers impayés), et l'amortissement : pour ces types de dépenses, la déduction des frais réellement payés est donc impossible.

* Le taux de la déduction est porté à :

- 40% (dispositif « Besson ») pour les logements anciens loués nus à titre de résidence principale à des locataires dont les ressources ne dépassent pas un plafond, pour un loyer ne dépassant pas un plafond, le propriétaire s'engageant à louer pendant 6 ans
- 40% (dispositif « Robien social ») pour les logements acquis neufs pour lesquels le propriétaire opte pour le dispositif « Robien » et qui sont de surcroît donnés en location à des personnes défavorisées (loi pour la cohésion sociale du 18/01/2005)
- 60% (dispositif « Lienemann ») depuis 2002 pour les locat^{ns} nues consenties à titre de résidence pcpale à des personnes aux ressources modestes à des niveaux de loyers soumis à plafond, le propriétaire s'engageant à louer pour 3 ans ; rég. supprimé à compter de 2005 (Loi de cohés^o sociale du 18/01/2005)
- 25%, 35% ou 50% dans des cas limités.

* Pour certains logements neufs acquis ou construits depuis le 03/04/2003 (dispositif « Robien »), loués nus à titre de résidence principale pour un loyer ne dépassant pas un plafond, les contribuables peuvent opter pour une déduction forfaitaire de 6% assortie de la déduction d'un amortissement (au taux de 8% pendant 5 ans, puis 2,5% pendant 4 ans éventuellement prorogés) (art. 31 I 1° h du CGI).

* Pour certains logements neufs acquis du 01/01/1999 au 02/04/2003 (dispositif « Besson »), loués à des locataires dont les ressources ne dépassent pas un plafond, pour un loyer ne dépassant pas un plafond, les contribuables ont pu opter pour une déduction forfaitaire de 6% assortie de la déduction d'un amortissement (au taux de 8% pendant 5 ans, puis 2,5% pendant 4 ans éventuellement prorogés à 10 ans) (art. 31 I 1° g du CGI).

* Pour certains logements neufs acquis entre 1996 et août 1999 (dispositif « Périssol »), les contribuables ont pu opter pour une déduction forfaitaire de 6% assortie de la déduction d'un amortissement (au taux de 10% pendant 4 ans, puis 2% pendant 20 ans) (art. 31 I 1° f du CGI).

Le **revenu net foncier** est égal à la différence entre le revenu brut et les charges de la propriété (art. 28 du CGI).

- S'il s'agit d'un **revenu foncier positif**, il est compris dans le revenu brut global de l'année d'imposition.
- S'il s'agit d'un **déficit foncier**, il est en principe (art. 156 I.3° du CGI) imputable seulement sur les revenus fonciers des dix années suivantes ; mais la loi prévoit plusieurs atténuations de ce principe :
 - * les déficits résultant de dépenses autres que les intérêts d'emprunt sont imputables sur le revenu global de l'année d'imposition, dans la limite de 10 700 € (limite portée à 15 300 € pour les contribuables amortissant un logement en dispositif « Périssol », cf ci-dessus), si l'immeuble est affecté à la location pendant les trois années suivant celle de la constatation du déficit ;
 - * les déficits résultant de dépenses autres que les intérêts d'emprunt effectuées lors d'une opération de restauration immobilière sont imputables sur le revenu global sans limitation, sous réserve du respect de certaines conditions ;
 - * les déficits provenant de monuments historiques ou assimilés sont imputables sur le revenu global sans limitation ;
 - * les déficits résultant des travaux de grosses réparations des nus-propriétaires sont imputables sur leur revenu global.

4. PLUS-VALUES

Il s'agit des plus-values réalisées par les personnes physiques, autres que celles résultant d'une activité BIC, BA ou BNC.

Plus-values sur biens immobiliers et sur biens mobiliers : nouveau régime applicable aux cessions réalisées depuis 2004 :

Il s'agit des **cessions à titre onéreux** d'immeubles bâtis ou non bâtis, de droits immobiliers (usufruit, nue-propriété, ...), de titres de sociétés immobilières, et de biens meubles. Sont **exonérées** d'IR, principalement, les cessions de la résidence principale, d'immeubles possédés depuis plus de 15 ans (22 ans avant 2004), d'immeubles pour un prix < 15 000 € (par opération), les cessions de biens meubles possédés depuis plus de 12 ans (21 ans avant 2004), de meubles meublants, d'appareils ménagers, de voitures, de meubles pour un prix < 5 000 € (par opération).

- La plus-value brute est égale à la différence entre le prix de cession (net des éventuels frais de cession) et le prix d'achat du bien majoré des frais d'acquisition (frais réels ou, pour les immeubles seulement, forfait de 7,5% du prix d'acquisition -10% avant 2004-), des travaux évalués, si le bien est cédé plus de 5 ans après son acquisition, à 15% du prix d'acquisition.

Cette plus-value brute fait l'objet d'un abattement de 10% par année de détention au-delà de la 5^{ème} pour les biens immobiliers (au-delà de la 2^{ème} pour les biens mobiliers), puis d'un abattement de 1 000 € (seulement pour les immeubles) : cette PV nette est soumise à l'IR au taux de 16% (et plus selon le barème progressif comme jusqu'en 2003) (majoré des prélèvements sociaux). La déclaration et le paiement de l'IR sont effectués après chaque cession : - pour les biens immobiliers, par le contribuable ou son mandataire (notaire par ex.), à la conservation des hypothèques ;

- pour les biens meubles, par le contribuable, à la recette des impôts.

- Les **moins-values** ne sont imputables ni sur le revenu global, ni sur les plus-values des années suivantes.

Plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux (régime applicable depuis 2000) :

Sont rattachés à la catégorie des plus-values les profits résultant des **cessions à titre onéreux de valeurs mobilières et droits sociaux** réalisées dans le cadre de la gestion du patrimoine privé (il peut s'agir de cessions de participations inférieures ou supérieures à 25%, ou encore de parts de sociétés de personnes lorsque le cédant est un simple apporteur de capitaux).

- Si cessions > 15 000 € par an (7 650 jusqu'en 2002), les PV sont imposées et les MV sont imputables sur les PV pendant 5 ans.

- Si cessions < 15 000 € par an (7 650 jusqu'en 2002), les PV sont exonérées et les MV sont non imputables.

Les plus-values sont égales à : prix de cession – prix d'acquisition.

Lorsqu'elles sont imposées, c'est le taux proportionnel de 16% (+ prélèvements sociaux) qui s'applique.

Les moins-values sont imputables sur les PV de même nature des 10 années suivantes (5 années suivantes pour les MV subies jusqu'en 2001).

IR - CALCUL DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

1. DÉTERMINATION DU REVENU NET GLOBAL (entre parenthèses figurent les chiffres de l'année précédente)

1.1 Détermination du revenu brut global

Le revenu brut global est égal à la somme des revenus nets de chacune des huit catégories de revenu, déterminés selon les règles spécifiques à chaque catégorie, les déficits constatés dans l'une des catégories étant éventuellement imputés sur le revenu brut global, si la loi le permet (cf fiches n°3 à 6).

1.2 Détermination du revenu net global

Le revenu net global s'obtient en retranchant du revenu brut global les charges et abattements prévus par la loi, dont les principaux sont indiqués ci-après. Pour être déductibles, ces frais doivent avoir été payés au cours de l'année d'imposition.

Pensions alimentaires (art. 156 II.2° du CGI) : Sont déductibles les pensions, en espèces ou en nature, versées en exécution de l'obligation alimentaire du code civil entre ascendants et descendants (elles doivent correspondre aux besoins de celui qui la reçoit et à la fortune de celui qui la doit), ainsi que les rentes versées en cas de divorce. Les pensions versées aux enfants majeurs ne sont déductibles que dans la limite de 4 410 € (4 338) par enfant pour l'année 2004. Sont aussi déductibles les pensions versées en exécution d'une décision de justice à un ex-conjoint dont le contribuable est divorcé ou séparé.

Frais d'accueil des personnes de plus de 75 ans en l'absence d'obligation alimentaire (art. 156 II.2°ter du CGI) :

Ces frais sont déductibles, dans la limite de 3 051 € (3 000 €) pour 2004, si la personne est recueillie sous le toit du contribuable et que ses ressources ne dépassent pas un certain montant.

Cotisations sociales (art. 156 II.4°, 10° et 11° du CGI) :

Elles sont déductibles du revenu brut global dans le cas, peu fréquent, où elles n'ont pas été déduites d'un revenu catégoriel.

Épargne volontaire de retraite (art. 163 quaterdecies a) du CGI) :

Sont déductibles, depuis 2004, et dans la limite de 10% du plafond annuel de la sécurité sociale ou des revenus professionnels (plafonnés) les versements de tous les contribuables sur un PERP (plan épargne retraite populaire), les versements des salariés à un régime facultatif de retraite proposé par l'employeur, et les cotisations versées au Préfon par les fonctionnaires.

Souscriptions en faveur du cinéma ou de l'audiovisuel, au profit de SOFICA agréées par le Ministère de la Culture (art. 163 septdecies du CGI) :

Dans certaines conditions, ces souscriptions sont déductibles, dans la double limite de 25% du revenu net global et 18 000 € (depuis l'IR 2001).

Pertes en capital subies lors de la création ou du redressement d'entreprises (art. 163 octodecies A du CGI) :

Sont déductibles les sommes initialement apportées au capital et perdues du fait de la cessation des paiements constatée dans les cinq ans de la création ou du redressement, dans la limite (depuis 2003) de 60 000 € pour un couple marié ou 30 000 € pour les célibataires, divorcés, veufs (limites relevées par la loi pour l'initiative économique du 01/08/2003 – auparavant, 30 500 € et 15 250 €).

Abattement pour enfants à charge mariés (art. 196 B du CGI) :

Dans le cas où un enfant marié, âgé de moins de 21 ans, ou de moins de 25 ans s'il poursuit ses études, demande le rattachement au foyer fiscal de l'un de (ou de ses) parent(s), ce(s) dernier(s) a (ont) droit à un abattement de 4 410 € (4 338) pour 2004 par personne prise à charge.

Abattement accordé aux personnes de plus de 65 ans ou invalides, de situation modeste (art. 157 bis du CGI) :

L'abattement dépend du revenu net global de ces personnes (exemple pour les revenus 2004 : abattement de 1 674 € si le revenu du contribuable âgé de plus de 65 ans n'excède pas 10 310 €).

2. CALCUL DE L'IMPÔT SUR LE REVENU (entre parenthèses figurent les chiffres de l'année précédente)

2.1 Détermination du quotient familial

Pour calculer l'IR, le **revenu net global** est divisé par le **quotient familial**, c'est à dire le nombre de "parts" du contribuable, qui dépend de sa situation de famille et du nombre de personnes fiscalement considérées comme à sa charge.

Contribuables mariés : Ils ont 2 parts majorées de :
- 0,5 part par personne à charge pour les deux premières personnes ;
- 1 part par personne à charge à compter de la troisième.

Contribuables célibataires ou divorcés :

Ils ont 1 part majorée de :
- 0,5 part par personne à charge pour les deux premières personnes (0,25 part pour les 2 premiers enfants lorsqu'ils sont en « garde alternée » chez l'un puis l'autre des parents) ;
- 1 part par personne à charge à compter de la troisième (0,5 part lorsqu'il s'agit d'enfant en « garde alternée ») ;
- majoration de 0,5 part s'ils supportent à titre exclusif ou principal la charge d'1 enfant au moins (0,25 part pour 1 enfant et 0,5 part à compter de 2 enfants, lorsqu'ils entretiennent uniquement des enfants en « garde alternée »).

Contribuables veufs :

Si une ou plusieurs de leurs personnes à charge sont des enfants issus du mariage avec le conjoint décédé, ces contribuables ont le même nombre de parts que les contribuables mariés.

Si ce n'est pas le cas, ces contribuables ont le même nombre de parts que les contribuables célibataires.

Cas particuliers :

- Les célibataires, divorcés ou veufs sans personne à charge ont droit dans certains cas à 1,5 parts (au lieu de 1), notamment lorsqu'ils ont au moins un enfant majeur ou faisant l'objet d'une imposition distincte et qu'ils vivent seuls.
- Le quotient familial est majoré de 0,5 part dans plusieurs cas (exemple : pour chaque enfant à charge invalide).

Personnes à charge au sens fiscal :

- * Les enfants célibataires mineurs sont de plein droit à la charge de leurs parents. Ils peuvent toutefois demander leur imposition distincte.
- * Les enfants célibataires majeurs du contribuable sont en principe imposés distinctement. Toutefois, ils peuvent demander leur rattachement au foyer fiscal de leurs parents (dans ce cas, les parents ne peuvent plus déduire de leur revenu brut les pensions alimentaires qu'ils leur versent) s'ils ont moins de 21 ans, s'ils ont moins de 25 ans et poursuivent leurs études, ou s'ils effectuent leur service militaire (sans condition d'âge).
- * Les enfants majeurs infirmes du contribuable sont de plein droit à la charge de leurs parents, quel que soit leur âge.
- * Les contribuables peuvent considérer comme à leur charge toute personne invalide, si elle vit sous leur toit.

2.2 Calcul de l'impôt brut

Impôt au taux progressif (c'est à dire correspondant au revenu net global, hors revenus imposés au taux proportionnel) :

Le barème suivant est appliqué au revenu net global 2002 divisé par le nombre de parts.

Les taux suivants s'appliquent aux fractions de revenu net global par part :

Revenu n'excédant pas 4 334 € (4 262)	0 % (0 %)	Revenu compris entre 24 294 € et 39 529 € (38 868)	37,38 % (37,38%)
Revenu compris entre 4 334 € et 8 524 € (8 382)	6,83 % (6,83%)	Revenu compris entre 39 529 € et 48 747€ (47 932)	42,62 % (42,62%)
Revenu compris entre 8 524 € et 15 004 € (14 753)	19,14 % (19,14%)	Revenu excédant 48 747 € (47 932)	48,09 % (48,09%)
Revenu compris entre 15 004 € et 24 294 € (23 888)	28,26% (28,26%)		

L'impôt brut est obtenu en multipliant l'impôt résultant du barème par le nombre de parts.

Impôt au taux proportionnel de 16% (taux différents dans certains cas particuliers) :

Les revenus imposés au taux proportionnel (exemple : PV à LT de la catégorie des BIC) ne sont pas compris dans le revenu net global, mais l'IR correspondant est rajouté à l'impôt brut, lors des différents calculs permettant de passer de l'impôt brut à l'impôt réellement dû (cf ci-après).

2.3 Corrections à apporter à l'impôt brut pour obtenir l'impôt réellement dû (dans l'ordre indiqué ci-après)

1. Plafonnement du quotient familial (art. 197.2 du CGI) :

L'économie d'impôt résultant de l'application du quotient familial ne peut excéder une certaine limite :

- 2 121 € (2 086) pour 2004 par demi-part excédant 2 parts pour les contribuables mariés ou 1 part pour les autres ;
- 3 670 € (3 609) pour 2004 pour le premier enfant à charge des célibataires ou divorcés ne vivant pas en concubinage.

2. Décote (art. 197.4 du CGI) : C'est une diminution de l'IR applicable aux contribuables modestes.

3. Réductions d'impôt (les principales réductions sont citées ci-après - sauf précision, les limites sont celles applicables en 2004) :

NB : à chaque fois qu'un montant ou plafond est fonction des enfants à charge, celui-ci est divisé par 2 au titre des enfants en « garde alternée ».

Dons aux œuvres d'utilité publique ou fiscalement assimilées, ou d'intérêt général (comprenant les organismes agréés pour la création d'entreprises et depuis 2001 les organismes participant à la reprise d'entreprises en difficulté ou finançant des entreprises de – de 50 salariés) :

Réduction d'IR égale à 66% depuis 2005 (60% en 2004) des versements, ces versements ne pouvant excéder 20% du revenu.

Dons affectés à la fourniture gratuite de repas ou au logement des personnes en difficulté :

Réduction d'IR égale pour 2005 à 75% des versements limités à 470 € (pour 2004 : 66% des versements limités à 414 €).

Sommes versées pour l'emploi d'un salarié à domicile :

Réduction d'IR = 50% des sommes versées, sommes limitées depuis 2005 à 12 000 € + 1 500 € par enfant (total limité à 15 000 €) (10 000 € en 2004).

Frais de garde des enfants à l'extérieur du domicile : Crédit d'IR égal à 25% des sommes versées plafonnées à 2 300 € par enfant.

Dépenses d'acquisition de gros équipements de l'habitation principale : nouveau régime depuis 2005 (remplace celui applicable jusqu'en 2004)

- Crédit d'IR en faveur du développement durable et des écos d'énergie (certaines chaudières, isolation thermique, ...) = 15%, 25% ou 40% x dépenses payées (taux varie selon nature des dépenses). Plafond pr période 2005-2009 = 16 000 € pour un couple marié majoré de 400 € pour le 1^{er} enfant et les autres pers. à charge, 500 € pour le 2^{ème} enfant et 600 € à partir du 3^{ème} (8 000 € + mêmes majorat^o pour les autres contribuables).
- Crédit d'IR en faveur de l'aide aux personnes (ascenseurs, équipements pers. âgées, ...) = 15% ou 25% x dépenses payées (taux varie selon nature des dépenses). Plafond pour période 2005-2009 = 10 000 € pour un couple + majorations identiques à ci-avant (5 000 € + mêmes majorations pour les autres contribuables).

Frais de comptabilité et d'adhésion à un CGA ou une association agréée : Il s'agit des adhérents dont les recettes n'excèdent pas les limites du micro-BIC ou de l'évaluation administrative, et imposés sur option selon un régime réel.

Réduction d'IR égale aux dépenses et limitée à 915 € par an (ces dépenses ne sont alors pas déductibles des bénéfices).

Investissement immobilier locatif : Opérations d'acquisition ou de reconstruction, agrandissement, de logements faisant partie d'une résidence de tourisme classée et située soit dans une zone de revitalisation rurale, soit dans une zone de reconversion définie par la Communauté Européenne, logements qui doivent être loués nus pendant 9 ans au moins à l'exploitant de la résidence. Réduction d'IR égale à 25% (15% avant 2004) de l'investissement en cas d'acquisition, 20% (10% avant 2004) des travaux en cas de reconstruction ou agrandissement, l'investissement ou les travaux étant limités à 100 000 € pour un couple (50 000 € dans les autres cas). Cette réduction est étalée sur 4 ans au plus : chaque année, réduction maximale = 1/4 de la réduction maximale.

Ex : acquisition de 60 000 € en 2004 - Réduction d'IR = 15 000 € au total, soit en 2004 : 100 000 € x 25% x 1/4 = 6 250 €, en 2005 : 6 250 € et en 2006 : 2 500 €

Frais de scolarisation des enfants à charge : Réduction d'IR égale, à compter de l'IR 2001, à 61 € par enfant fréquentant un collège, 153 € par enfant fréquentant un lycée, 183 € par enfant suivant une formation d'enseignement supérieur.

Prestation compensatoire versée en capital sur 12 mois au maximum en cas de divorce (loi du 30/06/2000) : Réduction d'IR applicable à compter de 2000 et égale à 25% des versements dans la limite de 30 500 € pour la période de 12 mois.

Acquisition ou location de véhicule « propre » neuf (fonctionnant au GPL, en mixte électricité + essence ou gazole, ou au GNV) de 2001 à 2005 : Crédit d'IR = 1 525 € par véhicule, imputable sur l'année de paiement (porté à 2 300 € si destruction simultanée d'une voiture de plus de 10 ans).

Acquisition de terrains forestiers ou de parts de groupements forestiers de 2001 à 2010 (terrains boisés ou terrains à boiser) dans certaines conditions (loi d'orientation sur la forêt du 9/07/2001) : Réduction d'IR = 25% x prix d'acquisition ou de souscription limité annuellement à 11 400 € ou 5 700 € selon que le contribuable est marié ou non.

Souscription de parts de FCPI (Fonds Communs de Placement dans l'Innovation) **ou de parts de FIP** (Fonds d'Investissement de Proximité créés par la loi pour l'initiative économique du 01/08/2003) : Réduction d'IR = 25% x versements limités annuellement à 24 000 € ou 12 000 € selon que contribuable marié ou non (1^{er} plafond de 24 000 € ou 12 000 € pour les FCPI et 2^{ème} plafond pour les FIP). Les parts doivent être conservées pendant 5 ans.

Souscription au capital de sociétés non cotées : Réduction d'IR = 25% x versements limités annuellement à 40 000 € ou 20 000 € selon que contribuable marié ou non. La société non cotée doit être soumise à l'IS et être détenue à + de 50% par des personnes physiques. Les titres acquis doivent être conservés pendant 5 ans. (Nouveaux plafonds fixés à compter de 2003 par la loi pour l'initiative économique du 01/08/03).

Emprunt contracté pour la reprise d'une PME (loi pour l'initiative économique du 01/08/03) : Réduction d'IR = 25% x intérêts limités annuellement à 20 000 € ou 10 000 € selon que contribuable marié ou non. La société non cotée doit être soumise à l'IS et être détenue à + de 50% par l'acquéreur. Son CA HT doit être < 40 M€ ou son total bilan doit être < 27 M€. Les titres acquis doivent être conservés pendant 5 ans.

4. IR à un taux proportionnel : il est ajouté à ce stade du calcul.

5. Imputations : il s'agit principalement des avoirs fiscaux et crédits d'impôts qui sont ainsi déduits en dernier.

On aboutit ainsi à l'**impôt réellement dû**.

BIC - CHAMP D'APPLICATION

Les BIC sont l'une des catégories de l'IR (cf Thème 1).

Relèvent de cette catégorie :
- certaines personnes
- exerçant certaines activités
- lorsque les critères de territorialité sont remplis
- et que les conditions d'une exonération ne sont pas réunies.

1. PERSONNES IMPOSABLES

Sont imposables au titre des BIC, s'ils exercent une activité relevant de cette catégorie (cf 2. et 3.) :

- les **personnes physiques** exerçant directement leur activité (exploitants individuels) ;
- les **sociétés de personnes et assimilées** :
 - * les SNC, sociétés en commandite simple, sociétés en participation, sociétés de fait, EURL détenues par une personne physique, lorsqu'elles n'ont pas opté pour leur assujettissement à l'IS comme les y autorise l'art. 206 du CGI ;
 - * les SARL de famille (art. 239 bis AA du CGI), c'est à dire les SARL formées uniquement entre personnes parentes en ligne directe ou entre frères et sœurs, ainsi que les conjoints ou les partenaires d'un PACS (cf LF 2005 pour les « PACSés »), et ayant opté pour le régime des sociétés de personnes (cette option nécessite l'accord de tous les associés et doit être notifiée à l'Administration fiscale avant le début de l'exercice au titre duquel elle est exercée).

Pour ces sociétés, le **bénéfice est déterminé et déclaré selon les règles applicables aux BIC** .

Mais ces sociétés ne sont **pas redevables de l'impôt** correspondant à leurs bénéfices : ce sont leurs **associés** qui incluent la quote-part leur revenant de ces bénéfices ainsi déterminés dans leurs propres revenus (personnes physiques) ou résultats (entreprises ou sociétés) et acquittent l'impôt dont ils sont redevables (IR ou IS) au titre de cette quote-part. Dans certains cas spécifiques, la quote-part de bénéfice revenant à certains associés n'est pas déterminée selon les règles BIC mais selon les règles propres desdits associés ; cela nécessite alors une double détermination des résultats de la société (exemple : société de personnes détenue par un exploitant agricole : la quote-part de résultat imposable à son niveau au titre de la société est déterminée selon les règles des BA et non des BIC).

2. ACTIVITÉS IMPOSABLES AU TITRE DES BIC

Les activités imposables au titre des BIC peuvent être regroupées en trois groupes définis par la loi.

2.1 Les BIC par nature (art. 34 al.1 du CGI)

Il s'agit des professions commerciale, industrielle ou artisanale.

Le terme **profession** suppose l'exercice d'une activité :

- **à titre habituel** (et non par exemple dans le cadre de la simple gestion du patrimoine privé d'un contribuable) ;
- dans un **but lucratif** (c'est à dire avec recherche systématique du profit) ;
- et **pour son propre compte** (et non pour le compte d'autrui moyennant rémunération : dans ce cas les revenus sont rangés dans la catégorie des traitements et salaires).

Ces principes restent d'application dans l'hypothèse où l'exercice d'une telle profession industrielle ou commerciale est légalement interdit (par exemple fonctionnaires, notaires, avocats, experts-comptables, personnes ayant fait l'objet de certaines condamnations comme en cas de prostitution).

Les activités commerciales et industrielles sont celles définies par l'art. 632 du code de commerce.

Activités **commerciales** : activités de vente de biens, location de meubles, intermédiaire du commerce, agent d'affaires, activités bancaires et financières, assurance, ...

Activités **industrielles** : activités de transformation, transport, extraction, manutention et magasinage, construction, ...

Les activités artisanales sont celles des travailleurs indépendants exerçant une activité manuelle exigeant une certaine qualification acquise notamment à la suite d'un apprentissage : elles sont assimilées par la loi fiscale aux activités commerciales et industrielles.

Activités **artisanales** : activités des peintres en bâtiment, plombiers, électriciens, ...

2.2 Les BIC par détermination de la loi (art. 34 al.2 et 35 du CGI)

Le CGI range dans la catégorie des BIC certaines activités qui ne revêtent pas forcément sur le plan juridique un caractère commercial.

- **Activités minières** (art. 34 al.2 du CGI) : concessionnaires de mines, amodiataires (locataires) et sous-amodiataires de concessions minières, titulaires de permis d'exploitation de mines, et explorateurs de mines de pétrole et de gaz combustibles.
- **Activités immobilières** (art. 35.1° à 4° du CGI) : il s'agit des marchands de biens qui achètent en vue de les revendre des immeubles, fonds de commerce, actions ou parts de sociétés immobilières, des intermédiaires dans ce secteur (agents immobiliers), des lotisseurs, et des promoteurs immobiliers.
- **Location d'un établissement industriel ou commercial muni de ses éléments d'exploitation** (art. 35.5° du CGI)
- **Adjudicataires, concessionnaires ou fermiers de droits communaux** (art. 35.6° du CGI)
- **Activités des membres de copropriétés de navires, de cheval de course ou d'étalon** (art. 35.7° et 7°bis du CGI)
- **Profits sur marchés à terme, marchés d'options et bons d'options** (art. 35.8° du CGI) réalisés par des professionnels qui optent pour les BIC.

2.3 Les activités accessoires assimilées aux BIC (art. 155 du CGI)

Lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale **étend son activité à des opérations** entrant par nature dans les **catégories BA ou BNC**, les résultats de ces opérations sont assimilés à des BIC : ils en est donc tenu compte pour la détermination des BIC. Cette règle ne s'applique que lorsque les activités BIC et BA, ou BIC et BNC sont complémentaires, et que l'activité BIC est prépondérante.

2.4 Les activités exonérées (art. 35 bis du CGI)

La location en meublé est une activité commerciale par nature, imposée dans la catégorie des BIC si les critères généraux (cf 2.1) sont remplis. Toutefois, sont exonérées d'IR :

- les locations en meublé (ou sous-locations) d'une partie de l'habitation principale du contribuable lorsque les pièces louées constituent pour le locataire (ou sous-locataire) sa résidence principale ;
- les locations au public de pièces de l'habitation principale du contribuable, à hauteur de 760 € par an de loyer.

3. RÈGLES DE TERRITORIALITÉ

Ce sont les règles générales de territorialité de l'impôt sur le revenu qui s'appliquent (cf fiche n°2, 1).

Activités exploitées en France :

Toutes les exploitations industrielles ou commerciales, et assimilées, situées en France (telle que définie fiche n°2) sont imposables en France au titre des BIC.

Activités exploitées hors de France :

- Lorsque l'exploitant n'est pas domicilié en France, il n'est pas imposable en France à raison des activités qu'il exploite hors de France.
- Lorsque l'exploitant est domicilié en France, il est en principe imposable en France au titre des BIC à raison des activités qu'il exploite hors de France (principe de territorialité de l'IR). Toutefois, les conventions internationales peuvent enlever à la France ce droit d'imposer et d'attribuer au pays étranger en cause.

4. EXONÉRATIONS

Entreprises nouvelles (art. 44 sexies du CGI) : elles sont étudiées en fiche n°50.

Entreprises implantées en Zones Franches Urbaines (art. 44 octies du CGI) :

Le pacte de relance pour la ville (loi du 14/11/96) a défini au 01/01/1997 44 zones franches urbaines (ZFU) sélectionnées parmi les quartiers de plus de 10 000 habitants particulièrement défavorisés. La loi d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine (loi du 01/08/2003) a défini 41 nouvelles ZFU, dont les avantages sont applicables à compter du 01/01/2004.

Les entreprises (hors marchands de biens et assimilés - cf 2.2) :

- déjà implantées en ZFU ;
 - créant une activité en ZFU (même s'il s'agit d'un établissement ou d'une succursale d'une entreprise dont le siège social n'est pas en ZFU) avant le 31 décembre 2007 pour les 44 premières ZFU et avant le 31 décembre 2008 pour les 41 nouvelles ZFU ;
 - transférant avant le 31 décembre 2007 en ZFU (ou le 31 décembre 2008 pour les 41 nouvelles ZFU) une activité précédemment exercée hors ZFU (sauf si cette activité a précédemment bénéficié d'une exonération au titre des entreprises nouvelles, ou d'une prime à l'aménagement du territoire)
1. sont tout d'abord, pendant 5 ans, exonérées d'IR au titre de leur BIC, dans une limite de 61 000 € de bénéfice annuel
 2. puis (cf loi de Finances pour 2002) bénéficient d'un abattement sur le bénéfice imposable pendant 3 ans (période portée à 9 ans dans 1 cas) :

<ul style="list-style-type: none"> ◆ pour les entreprises employant 5 salariés et plus : <ul style="list-style-type: none"> * abattement de 60% du bénéfice imposable la 6^{ème} année * abattement de 40% du bénéfice imposable la 7^{ème} année * abattement de 20% du bénéfice imposable la 8^{ème} année 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ pour les entreprises employant moins de 5 salariés : <ul style="list-style-type: none"> * abattement de 60% du bénéfice imposable de la 6^{ème} à la 10^{ème} années * abattement de 40% du bénéfice imposable de la 11^{ème} à la 12^{ème} années * abattement de 20% du bénéfice imposable de la 13^{ème} à la 14^{ème} années
---	--

le plafond de 61 000 € continuant à s'appliquer (à l'abattement lui-même et non au bénéfice imposable)

Entreprises implantées en Zone franche Corse (art. 44 decies du CGI) :

Selon la loi du 26/12/96 relative à la zone franche de Corse, les entreprises (hors certaines activités) :

- existant en Corse au 1er janvier 1997 avec un effectif inférieur à 30 salariés
 - créées en Corse avant le 31 décembre 2001 (sauf activités issues de concentration, restructuration ou reprise d'activités préexistantes en Corse)
1. sont tout d'abord exonérées d'IR au titre de leur BIC, pendant 60 mois, dans une limite de 61 000 € de bénéfice annuel
 2. puis (cf loi pour l'initiative économique du 01/08/2003) bénéficient d'un abattement sur le bénéfice imposable pendant les 48 mois suivants :

<ul style="list-style-type: none"> * abattement de 80% du bénéfice imposable la 6^{ème} année * abattement de 60% du bénéfice imposable la 7^{ème} année 	<ul style="list-style-type: none"> * abattement de 40% du bénéfice imposable la 8^{ème} année * abattement de 20% du bénéfice imposable la 9^{ème} année
--	--

le plafond de 61 000 € continuant à s'appliquer (à l'abattement lui-même et non au bénéfice imposable).

NB : Il existe aussi depuis 2002 un dispositif de crédit d'impôt pour investissement en Corse.

Jeunes entreprises innovantes (JEI) (art. 44 sexies-OA et 44 sexies A du CGI) –cf loi de Finances pour 2004 :

Le statut de JEI est accordé aux entreprises remplissant 5 conditions : taille de PME (moins de 250 salariés, CA < 40 M€ ou total bilan < 27 M€), âge (moins de 8 ans), dépenses de recherche > 15% des charges, capital détenu par des personnes physiques à plus de 50%, activité réellement nouvelle. Les bénéfices des 3 premiers exercices bénéficiaires sont totalement exonérés, et les bénéfices des 2 exercices suivants sont exonérés à 50%.

Pôles de compétitivité (art. 44 undecies du CGI) –cf LF 2005 : regroupements géographiques d'entps, unités de recherche, centres de formation

Les bénéfices des entreprises participant à un projet de recherche et développement agréé et implantées dans ces pôles sont exonérés totalement pendant 3 ans puis à 50% pendant 2 ans (les 5 années bénéficiaires ne devant pas obligatoirement se suivre). Ces avantages fiscaux sont plafonnés à 100 000 euros par période de 3 ans.

BIC - PRODUITS IMPOSABLES**1. PRODUITS D'EXPLOITATION****1.1 Définition et montant imposable**

Les produits à prendre en compte sont, quelle qu'en soit leur nature, les **ventes de marchandises**, les **travaux effectués** ou les **services fournis**. Sont assimilées aux ventes les opérations telles les apports en société, les échanges.

Le **montant imposable** est le **prix total** perçu par l'entreprise en contrepartie de ces opérations.

Lorsque le prix est libellé en **devises étrangères**, les ventes sont imposées pour la contre-valeur en euros de ce prix, calculée au jour de l'opération. Le produit ainsi enregistré est définitif, quelle que soit l'évolution du cours de la devise concernée (cette évolution peut toutefois avoir un impact fiscal à la clôture - cf fiche n°13, 7. ; de plus, un gain ou une perte de change peuvent apparaître lors du règlement de la créance).

Le compte de résultat devant être présenté "hors taxes" (art. 38A de l'annexe III au CGI), les produits sont enregistrés **hors TVA** ; seules les entreprises de vente au détail (distribution au consommateur final) peuvent enregistrer leurs recettes TTC et procéder à une régularisation en fin de période d'imposition (soustraction de la TVA pour obtenir les produits HT).

1.2 Règles de rattachement (art. 38.2bis du CGI)

Les règles de rattachement des produits à une période d'imposition spécifique telles qu'elles sont actuellement en vigueur résultent d'une loi de 1978 qui avait pour objectif d'aligner la règle fiscale sur la pratique comptable.

Ces règles sont différentes selon qu'il s'agit de produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix de **ventes, prestations de services** ou **travaux d'entreprise**.

Ces règles s'appliquent aux produits d'exploitation, aux produits financiers, mais non aux produits exceptionnels.

La date de rattachement telle qu'elle est définie par ces dispositions ne peut toutefois être retenue que si, conformément au principe général, la créance correspondante peut être considérée comme acquise (cf fiche n°10).

Ventes

Les ventes sont rattachées à l'exercice au cours duquel intervient la **livraison des biens**, c'est à dire leur délivrance. Si des acomptes sont perçus, ils ne constituent pas des produits imposables jusqu'à l'exercice de livraison.

Lorsqu'une vente est assortie d'une **clause de réserve de propriété** (ayant pour effet de différer le transfert juridique de propriété jusqu'au paiement intégral du prix), l'art. 38.2bis prévoit expressément que la livraison s'entend de la remise matérielle du bien : la clause de réserve de propriété est donc "ignorée" en fiscalité.

Les ventes sous **condition suspensive** (le transfert de propriété est subordonné à la réalisation d'un événement futur) sont rattachées à l'exercice au cours duquel l'événement se réalise, et non celui au cours duquel a lieu la livraison.

Les ventes sous **condition résolutoire** (le transfert de propriété est immédiat mais la vente est annulée si un événement futur se produit) sont rattachées à l'exercice au cours duquel intervient la livraison.

Fournitures de services

Les fournitures de services sont rattachées à l'exercice d'**achèvement des prestations**.

Deux types de prestations doivent toutefois être pris en compte, par **exception, au fur et à mesure de leur exécution** :

- * les **prestations continues**, rémunérées notamment par des loyers ou intérêts
- * les **prestations discontinues à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices**, c'est à dire les prestations comportant plusieurs phases d'exécution dans le temps réparties sur au moins deux exercices, telles les prestations d'entretien, les honoraires de prestations échelonnées d'un cabinet comptable, ...

Travaux d'entreprise donnant lieu à réception complète ou partielle

Ces travaux sont rattachés à l'exercice de réception, même si elle est provisoire ou faite avec réserves, ou à l'exercice de mise à disposition du maître de l'ouvrage si elle est antérieure à la réception. Il s'agit principalement des travaux de bâtiment, travaux publics et travaux de construction, qui sont donc rattachés selon la **méthode de l'achèvement**, même partiel (pour les cas de réception partielle) des travaux.

Toutefois, les entreprises de bâtiment et travaux publics peuvent imposer les produits correspondant aux travaux effectués apparaissant sur une "situation de travaux" antérieure à la clôture de l'exercice (ces travaux doivent être corrélativement exclus du poste "travaux en cours") : c'est la **méthode de l'avancement**, qui est optionnelle.

1.3 Produits accessoires**Revenus des immeubles**

Les revenus produits par les immeubles figurant à l'actif doivent être pris en compte pour la détermination du résultat. Les loyers sont rattachés aux exercices selon la **règle du "coursu"** (cf prestations continues ci-dessus).

Lorsqu'un immeuble inscrit à l'actif est utilisé de **façon privative** par un exploitant individuel ou un associé d'une société, à **titre gratuit ou partiellement gratuit** (c'est à dire moyennant le paiement d'un loyer nul ou inférieur au loyer normal), la valeur de l'avantage ainsi octroyé (en principe la valeur locative réelle de l'immeuble) doit être imposé au niveau de l'entreprise (en contrepartie, l'entreprise peut déduire les charges qu'elle supporte au titre de l'immeuble).

Redevances de concessions de licences d'exploitation de brevets, marques, procédés, formules de fabrication, ...

Ces produits sont imposables, mais ils bénéficient généralement du régime des plus-values à long terme (cf fiche n°19, 3).

2. PRODUITS FINANCIERS

2.1 Revenus de valeurs mobilières

NB : on rappelle que l'avoir fiscal est supprimé pour les dividendes bénéficiant aux personnes physiques mis en paiement à compter de 2005.

Dividendes d'actions ou parts inscrites à l'actif de l'entreprise

Ces produits sont normalement compris dans le résultat imposable de l'entreprise, sans possibilité d'imputation des avoirs fiscaux ou crédits d'impôt. Toutefois, pour permettre à l'exploitant individuel ou aux membres de sociétés de personnes d'utiliser ces avoirs fiscaux ou crédits d'impôt, et le cas échéant de bénéficier de l'abattement de 1 220 € ou 2 440 € (cf fiche n°4), l'Administration autorise les entreprises à extourner de leur résultat imposable les dividendes perçus pour qu'ils soient imposés dans la catégorie des revenus mobiliers de l'exploitant ou des membres de la société.

Produits des obligations, titres participatifs, effets publics, bons de caisse, bons du Trésor sur formule

Ils sont imposables pour le montant des produits courus, et ce depuis les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1993 (il existe un régime d'imposition transitoire pour la fraction des produits courus mais non échus à cette date : ceux-ci sont imposés lors de la cession ou du remboursement du titre).

Toutefois, l'Administration autorise les entreprises à extourner de leur résultat imposable ces produits courus pour qu'ils soient déclarés par l'exploitant ou les associés dans la catégorie des revenus mobiliers, afin de bénéficier des éventuels exonérations, abattements et crédits d'impôt correspondants (ces produits, comme les dividendes dans le cas précédent, ne font alors plus partie des BIC, et sont donc exclus de la base de l'abattement au titre de l'adhésion à un CGA, cf fiche n°5).

Primes de remboursement attachées à des obligations, titres assimilés, titres de créances négociables

Il s'agit de la différence entre les sommes ou valeurs à recevoir (hors les intérêts versés chaque année) et celles effectivement versées lors de l'acquisition ou la souscription du titre. Ces primes, lorsqu'elles excèdent 10% du prix d'acquisition et que le prix moyen à l'émission est inférieur à 90% de la valeur de remboursement, sont imposées pour leur fraction courue, selon une répartition actuarielle utilisant la méthode des intérêts composés. Dans le cas contraire, elles sont imposées lors du remboursement. Ce régime est applicable aux titres émis depuis le 1er janvier 1993.

2.2 Revenus des créances

Tous les intérêts de prêts et créances inscrits à l'actif constituent des produits financiers imposables, selon la règle du couru (prestations continues), en tant que BIC (la possibilité d'imposition dans la catégorie des rev. mobiliers de l'exploitant ou des associés de la sté de personnes n'existe pas).

Spécificité des pénalités pour paiement tardif des factures (cf loi NRE) : elles sont rattachées à la date de leur encaissement, et non à la date où elles sont certaines dans leur principe et leur montant (l'application de cette règle, à l'origine temporaire, a été pérennisée par la LF 2005).

2.3 Profits sur les marchés financiers à terme (art. 38.6 du CGI)

Contrairement aux principes généraux, le profit latent (ou la perte) existant à la clôture de l'exercice sur des contrats, options, et autres instruments financiers à terme en cours doivent en principe être compris dans les résultats de l'exercice.

L'imposition du profit peut toutefois être reportée, dans certaines conditions, s'il s'agit d'une opération de couverture (du risque de change, de taux), ou lorsque le contrat en cause est symétrique avec une position dont le résultat varie en sens inverse (théorie des positions symétriques).

3. PRODUITS EXCEPTIONNELS

3.1 Subventions

En principe, les **subventions** constituent des **produits imposables** et sont rattachées aux résultats de l'exercice au cours duquel elles sont acquises, c'est à dire l'exercice au cours duquel intervient la décision de l'organisme attributaire.

Il existe toutefois un régime spécifique **optionnel** de rattachement (modifié par la loi de finances rectificative pour 1998 du 29/12/98, pour les subventions attribuées depuis le 1/01/98) pour les **subventions d'équipement** accordées par l'État, les collectivités publiques ou tout autre organisme public à raison de l'acquisition d'immobilisations précisément déterminées dans la décision d'octroi :

- si elles financent une **immobilisation amortissable** :
 - subvention **totale** : - jusqu'en 1997, imposition à compter de l'exercice suivant celui de leur versement, à hauteur pour chaque exercice du montant des amortissements pratiqués sur l'immobilisation (d'où un décalage comptabilité/fiscalité pour le 1er exercice)
 - à partir de 1998, idem, mais à compter de l'exercice d'attribution, d'où absence de décalage comptabilité/fiscalité ;
 - subvention **partielle** : - imposition en même temps et au même rythme que l'amortissement de l'immobilisation (réintégration = subvention x dotation / prix de revient de l'immobilisation) à compter de l'exercice d'attribution
 - jusqu'en 1997, existait une 2ème solution : imposition à hauteur de l'amortissement total à compter du versement ;
- si elles financent une **immobilisation non amortissable** :
 - * s'il existe une clause d'inaliénabilité de l'immobilisation dans la décision d'attribution de la subvention : imposition par fractions égales sur la période d'inaliénabilité du bien (pas de changement de 1997 à 1998)
 - * s'il n'existe pas une telle clause, imposition sur les 10 exercices suivant :
 - celui du versement de la subvention jusqu'en 1997
 - celui d'attribution de la subvention à compter de 1998.

En cas de cession de l'immobilisation ainsi financée, la fraction non encore imposée de la subvention doit être imposée globalement au titre de l'exercice de cession.

3.2 Indemnités

- Les indemnités sont imposables lorsqu'elles ont pour effet de compenser la perte d'un produit imposable, la dépréciation d'éléments d'actif ou une charge déductible du résultat. Par exemple, une indemnité d'assurance couvrant une perte de recettes d'exploitation est taxable, mais une indemnité perçue de l'assureur du comptable ayant commis une erreur ayant entraîné une pénalité fiscale non déductible n'est pas imposable. Par un raisonnement équivalent, les dégrèvements d'impôt perçus sont imposables si les impôts visés sont déductibles (pour les sociétés soumises à l'IS (cf Thème 3) un dégrèvement d'IS n'est donc pas taxable).
- Les indemnités perçues au titre de contrats d'assurance décès ou assimilés sur la tête du dirigeant en garantie du remboursement d'un emprunt peuvent, dans certaines conditions, être étalées sur 5 exercices.
- Les indemnités perçues au titre de contrat d'assurance « homme-clé » et couvrant le préjudice économique peuvent être étalées sur 5 exercices.
- Certaines indemnités bénéficient du régime d'imposition des plus-values à long terme (cf fiche n°19, 5), comme les indemnités d'expropriation, certaines indemnités d'assurance, ...

3.3 Le profit dû au passage à la méthode comptable d'amortissements par composants est réparti par parts égales sur 5 ans.

5. CHARGES DE PERSONNEL (Comptes 64 du Plan Comptable)

Les **rémunérations** sont déductibles du résultat dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu (art. 39.1.1° du CGI). Si elles respectent ces conditions, les rémunérations directes ou indirectes, y compris les indemnités (licenciement, retraite, ...), allocations, avantages en nature et remboursements de frais, sont déductibles au titre de l'exercice au cours duquel elles deviennent des dettes certaines.

Les **rémunérations de l'exploitant et des associés des sociétés de personnes** ne sont pas déductibles (elles sont assimilées au bénéfice de l'entreprise - cf fiche n°3, 2.3). Les **rémunérations de leur conjoint** suivent un régime de déduction parallèle à celui de leur imposition au niveau du conjoint (cf fiche n°3, 2.3) : ainsi, lorsque ces rémunérations sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires, elles sont déductibles du résultat de l'entreprise, et lorsqu'elles sont imposées en tant que bénéfice social, elles sont non déductibles du résultat.

Les **allocations forfaitaires pour frais de représentation et de déplacement** versées aux associés des sociétés de personnes ne sont pas déductibles lorsque les frais habituels de cette nature figurent déjà en charges déductibles (art. 39.3 du CGI).

Les **charges sociales** liées aux rémunérations sont en principe déductibles, pour leur part patronale (la part salariale est déjà déduite avec la rémunération brute), au titre de l'exercice au cours duquel elles sont engagées. Il s'agit des cotisations de sécurité sociale, assurance chômage, retraite et prévoyance. Les cotisations sociales personnelles de l'exploitant et des associés des sociétés de personnes sont déductibles sans limitation lorsqu'elles sont obligatoires ; pour les cotisations des régimes complémentaires facultatifs (assurance vieillesse, prévoyance, perte d'emploi), et les primes des contrats d'assurance de groupe, la déduction est possible, mais pour un montant plafonné (plafonds redéfinis par la loi de Finances pour 2004).

Les **pensions de retraite surcomplémentaire** créées par les entreprises pour leurs salariés sont déductibles dans certaines conditions :

- lorsqu'elles sont versées directement par l'entreprise, elles sont déductibles s'il s'agit d'un régime collectif de retraite au profit de l'ensemble du personnel ou de certaines catégories, résultant d'un engagement général et impersonnel de l'entreprise qui lui soit opposable ;
- lorsqu'elles prennent la forme de cotisations ou primes versées par l'entreprise à un organisme de retraite, elles sont déductibles lorsqu'elles permettent le versement de pensions au profit de l'ensemble du personnel ou de certaines catégories, et que le fond de retraite ainsi agrémenté est autonome par rapport à l'entreprise.

La loi portant réforme des retraites du 21/08/2003 a transformé le **plan partenarial d'épargne salariale volontaire** issu de la loi du 19/02/01, qui devient le **plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO)** (objectif de constitution dans le cadre de l'entreprise d'une épargne-retraite, reversée sous forme de rente viagère ou de capital lors du départ en retraite) ; ce plan, bloqué jusqu'au départ en retraite, est alimenté conjointement par le salarié et l'entreprise. L'abondement annuel versé par l'entreprise, limité au triple du versement du salarié ou à 4 600 € par salarié, est fiscalement déductible.

Les **versements au comité d'entreprise et aux œuvres sociales** sont déductibles à la condition que les sommes correspondantes cessent bien d'être à la disposition de l'entreprise.

Les formules de **participation légale ou intéressement aux résultats** sont étudiées en fiche n°54.

6. AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE (Comptes 65 du Plan Comptable)

Les **redevances versées pour l'exploitation de droits de propriété industrielle** sont en principe déductibles, si leur montant est normal, c'est à dire non excessif (eu égard aux pratiques observées, par exemple, entre personnes non liées).

Toutefois, certaines redevances ou dépenses assimilées sont exclues des charges déductibles car elles sont considérées comme le prix d'acquisition d'un élément de l'actif immobilisé (qui, le cas échéant, peut être amorti dans les conditions de droit commun). Sont ainsi concernées les redevances lorsque les droits acquis sont exclusifs, sont conférés pour une durée suffisamment longue (plusieurs années), et sont transmissibles à des tiers.

De plus, lorsque le résultat net de la concession de licence d'exploitation de brevets et éléments assimilés bénéficie du régime des PVLT chez le concédant, la déduction des redevances chez le concessionnaire est dans certains cas limitée (voir fiche n°19, 3.).

Les **pertes sur créances irrécouvrables** sont déductibles si elles se rapportent à des créances comptabilisées, dont l'existence est établie, et qui correspondent à une gestion normale. Elles sont déduites de l'exercice au cours duquel la perte correspondante est devenue définitive (avant cette date, seules des provisions peuvent être constatées). L'entreprise doit donc être en mesure de justifier du caractère définitivement irrécouvrable des créances concernées.

7. CHARGES FINANCIÈRES (Comptes 66 du Plan Comptable)

Les **intérêts payés à un tiers** sont déductibles dès lors que la dette correspondante est contractée dans l'intérêt de l'entreprise et qu'elle est comptabilisée au passif du bilan. Ils sont déduits selon la règle du couru. Si les entreprises sont libres, au plan fiscal, de choisir leurs moyens de financement (emprunt ou capital par exemple), elles ne peuvent toutefois pas accepter des conditions de rémunération de leurs emprunts anormales (c'est à dire un taux excessif).

Les **frais d'émission des emprunts** (émis depuis 1994), déductibles en principe des résultats de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés, peuvent sur option irrévocable et globale pour deux ans, être étalés soit par fractions égales sur la durée de l'emprunt, soit au prorata de la rémunération courue (art. 39.1.1°quater du CGI).

Pour les emprunts émis depuis 1993, lorsque la différence entre les sommes versées au créancier (autres que les intérêts) et celles reçues à l'émission (différence qui peut être constitutive d'une **prime de remboursement**) excède 10% des sommes initialement reçues, cette différence est déduite au titre de chaque exercice pour sa fraction courue, déterminée de manière actuarielle selon la méthode des intérêts composés (art. 39.1.1°ter du CGI).

Spécificité des pénalités pour paiement tardif des factures fournisseurs (cf loi NRE) : elles sont rattachées à la date de leur décaissement, et non à la date où elles sont devenues certaines dans leur principe et leur montant (l'application de cette règle, à l'origine temporaire, a été pérennisée par la LF 2005).

Les **intérêts payés aux associés** (ou intérêts des comptes-courants d'associés) sont déductibles si les conditions ci-dessus indiquées sont respectées, mais leur déduction est soumise à deux limitations.

Ces limitations ne sont pas applicables aux entreprises individuelles.

- Ces intérêts ne sont déductibles que dans la limite de ceux calculés à un taux égal à, depuis 1999 (loi de finances rectificative pour 1998), la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour les prêts à taux variable aux entreprises d'une durée initiale supérieure à 2 ans : 4,58% pour l'exercice 2004 (5,05% en 2003).
- La déduction de ces intérêts (y compris ceux inférieurs à la limite définie ci-dessus) est subordonnée à la condition que le capital ait été entièrement libéré (art. 39.1.3° al.2 du CGI).

Lorsqu'une fraction ou la totalité des intérêts des comptes-courants d'associés sont non déductibles, ils doivent être réintégrés dans le résultat fiscal de la société, et les associés ayant bénéficié de ces paiements sont imposés dans la catégorie des BIC, et non celle des revenus mobiliers (ces intérêts perdent leur caractère de revenus de créances et deviennent une modalité de répartition du bénéfice de la société).

Lorsqu'à la clôture d'un exercice figurent au bilan des **créances ou des dettes libellées en monnaies étrangères**, le CGI rend obligatoire leur évaluation au dernier cours de change de la devise concernée, et la prise en considération, pour la détermination du résultat imposable, des écarts de conversion qui résultent de cette évaluation (art. 38.4 du CGI). Ces écarts de conversion peuvent être constitutifs de pertes latentes ou de profits latents, qui sont donc respectivement déduits ou taxés à la clôture. Ces règles fiscales doivent être combinées avec les règles comptables selon lesquelles les écarts de conversion, comptabilisés au bilan, ne doivent être pris en compte au niveau du compte de résultat qu'en cas de perte latente, sous forme de provision pour perte de change (cf les réintégrations et déductions extra-comptables à effectuer, fiche n°20).

Exception : depuis 2001, pour les prêts d'une durée au moins égale à 3 ans, libellés en monnaie étrangère, consentis à des filiales implantées hors zone Euro, il est possible sur option de ne pas tenir compte de ces écarts de conversion (dans ce cas, les éventuelles provisions constatées sur ces prêts ne sont pas déductibles) – cf loi de Finances rectificative pour 2001.

8. CHARGES EXCEPTIONNELLES (Comptes 67 du Plan Comptable)

Les **transactions, amendes, confiscations, pénalités de toute nature** mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales régissant la liberté des prix et de la concurrence, le ravitaillement, la répartition des divers produits et l'assiette des impôts, contributions et taxes, sont non déductibles (art. 39.2 du CGI). A ce titre sont donc à réintégrer pour la détermination du résultat fiscal, par exemple, les contraventions au Code de la route, les pénalités fiscales dues lors d'un contrôle fiscal en cas de défaut ou insuffisance de déclaration (intérêt de retard de 0,75% par mois par exemple), de même que les pénalités dues en cas de retard de paiement des impôts ou taxes (que ceux-ci soient eux-mêmes déductibles ou non - cf loi de Finances pour 2000 : jusqu'en 1998, les pénalités de recouvrement étaient déductibles lorsque l'impôt sur lequel elles portaient était déductible).

Les **dons effectués au profit de certaines œuvres ou organismes d'intérêt général** bénéficient d'un nouveau régime depuis 2003 (loi sur le Mécénat du 01/08/2003). Il s'agit par exemple des dons aux organismes ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, aux sociétés ou organismes de recherche, aux musées de France, ... Ces versements ouvrent droit à une réduction d'impôt (IR pour les BIC, IS pour les sociétés soumises à l'IS) égale à 60% de leur montant, plafonné à 5‰ du CA (l'excédent de versement est reportable pendant 5 ans). Avant 2003, ces versements étaient déductibles du bénéfice imposable, dans la limite de 2,25‰ du CA HT, ou 3,25‰ selon les versements.

Sont déductibles du bénéfice, dans certaines conditions, les **acquisitions d'œuvres d'art**, en vue d'un don à l'État, ou d'une exposition au public.

Les **abandons de créances et opérations assimilées** sont déductibles dans les conditions exposées ci-après.

Sont assimilées aux abandons de créances, les subventions directes (versement à un tiers sans aucune contrepartie, non-facturation de prestation de services rendue, d'intérêts d'une somme prêtée, ...), mais aussi les subventions indirectes telles les aides ou renoncations partielles à recettes résultant de toute transaction effectuée à des conditions différentes de celles de marché observées entre parties tierces (vente ou prestation de services pour un prix inférieur au prix de marché, achat pour un prix supérieur au prix de marché, octroi de délais de paiement excessifs, ...).

- Pour être déductible, un abandon de créance (ou opération assimilée) doit procéder d'un **acte normal de gestion** : il doit être consenti dans l'intérêt de l'exploitation et trouver son fondement dans l'existence d'une contrepartie réelle et suffisante (par exemple préservation de sources de débouchés commerciaux en consentant un prêt sans intérêt à un client important en situation financière difficile, ou encore préservation du renom d'une société en évitant, par une renonciation à percevoir des intérêts sur un prêt à une filiale, la mise en œuvre d'une action en comblement de passif). Un abandon de créance anormal est réintégré fiscalement (il figure déjà dans le compte de résultat), et une subvention anormale fait aussi l'objet d'une réintégration pour remettre l'entreprise dans la situation qui aurait été la sienne si elle avait agi dans l'intérêt de son exploitation.
- De plus, s'agissant des **abandons de créances et opérations assimilées constatées entre sociétés mères et filiales**, ceux résultant d'un acte normal de gestion doivent être distingués entre :
 - * abandons à **caractère commercial** (lorsqu'ils trouvent leur origine dans des relations commerciales : maintien de débouchés ou de sources d'approvisionnement) : ils sont déductibles en totalité du résultat fiscal ;
 - * abandons à **caractère financier** (lorsque la nature de la créance (prêt, avance), les liens non commerciaux existant entre les parties, les motivations de l'abandon, présentent un caractère strictement financier) : ils ne sont déductibles qu'à concurrence de la situation nette négative avant abandon de la filiale aidée, augmentée du montant de la situation nette positive après abandon au prorata du taux de participation des associés autres que la société mère. Ainsi, en cas de situation nette de la filiale aidée positive avant l'abandon, une société mère détenant 60% du capital ne peut déduire que 40% de l'abandon financier qu'elle consent (les 60% de l'abandon représentent un complément du prix de revient de sa participation à immobiliser).

S'agissant des sociétés bénéficiant d'abandons de créances ou opérations assimilées, les sommes ainsi perçues directement ou indirectement sont imposables, sauf cas exceptionnel (engagement d'augmentation de capital dans un certain délai au profit de la société mère ayant octroyé un abandon, art. 216 A du CGI).

Lorsqu'un **employeur attribue à ses salariés**, de 2001 à 2005 (régime prorogé par la loi de Finances rectificative pour 2002), dans le cadre d'un accord d'entreprise, **gratuitement** ou pour un prix nettement inférieur au prix de revient, du **matériel informatique neuf, des logiciels** et éventuellement des prestations de services liées à l'utilisation de ces biens (formation, accès à Internet, ...) les **charges** correspondantes, dans la limite de 1 524 € par salarié, ne sont pas déductibles (loi de Finances pour 2001). En contrepartie, le salarié est exonéré d'IR à hauteur de 1 524 €. Si le don excède 1 524 €, l'excédent reste déductible des résultats de l'entreprise.

La perte due au **passage à la méthode comptable d'amortissements par composants** est répartie par parts égales sur 5 ans.

BIC - LES PROVISIONS RÉGLEMENTÉES

Les provisions réglementées n'ont pas pour objet de constater une perte, charge ou dépréciation, mais elles sont déduites en application d'une disposition expresse de la loi fiscale. Elles ont le caractère de réserves, non libérées d'impôt car elles doivent être ultérieurement réintégrées. Il existe des provisions réglementées applicables à toutes les entreprises et des provisions réglementées spécifiques à des activités particulières.

Si les conditions de fond de déduction des provisions ne leur sont pas applicables, les **conditions de forme** (comptabilisation et inscription sur le relevé des provisions, cf fiche n°16, 1.1) doivent être respectées.

1. LES PROVISIONS RÉGLEMENTÉES APPLICABLES À TOUTES LES ENTREPRISES

1.1 Provision pour hausse des prix (art. 39.1.5° al.11 à 14 du CGI)

- Provision applicable aux **stocks de matières, produits, approvisionnements de toute nature** (sauf ceux donnant droit à la provision pour fluctuation des cours).
- Lorsque, pour une matière ou produit, est constatée une **hausse de prix > 10% entre deux exercices successifs**.
- **Méthode de calcul** de la provision à la clôture d'un exercice N : NB : pour les stocks ayant une durée de rotation > 1 an : autre formule de calcul (LF 2005)
 - * on retient le prix unitaire le plus faible entre celui à l'ouverture N-1, et celui à l'ouverture N réévalué de 10% ;
 - * on compare cette référence au prix unitaire à la clôture de l'exercice N :
 - si différence négative, aucune provision n'est déductible, car la variation de prix est inférieure à 10% ;
 - si différence positive, provision déductible = différence x quantité en stock à la clôture
- NB : si c'est le prix unitaire N-1 qui a été retenu, il faut déduire la provision éventuellement pratiquée à la clôture N-1.
- La provision ne peut excéder 15 millions € majorés de 10% du montant de la provision résultant de l'application de la formule (cf LF 2005).
- **Reprise de la provision** constituée à la clôture d'un exercice N :
 - La provision doit être rapportée aux résultats du sixième exercice suivant celui de sa constitution.
 - Une provision constituée en N doit donc être réintégrée en N+6 (même si entre-temps elle devient sans objet).

1.2 Provision pour risques des crédits sur opérations à l'étranger (art. 39.1.5° al.15 du CGI)

- Entreprises consentant des crédits à moyen terme pour le règlement des ventes ou travaux qu'elles effectuent à l'étranger
- A chaque clôture, **provision maximale = 10% des crédits à moyen terme**
- **Dotation d'un exercice = Provision maximale - Dotations précédentes cumulées**
- **Reprise de provision** au titre d'un exercice si Provision maximale à la clôture < Dotations précédentes cumulées

1.3 Provision pour prêts d'installation des salariés (art. 39 quinquiés H du CGI)

- Entreprises consentant des prêts à taux privilégiés à ceux de leurs salariés (ou les salariés de leurs sociétés mère, filiale, sœur) créant une entreprise ou société, ou accordant une aide par voie de souscription au capital en cas de création de société.
- Conditions relatives aux entreprises créées : entreprise nouvelle exonérée d'impôt, non détention à plus de 50% par d'autres entreprises ...
- **Provision déductible** :
 - * prêt : moitié des sommes versées
 - * souscription au capital : 75% du montant effectivement souscrit plafonnée à 46 000 € par salarié.
- **Réintégration de la provision** : règle générale : provision réintégrée par tiers aux résultats des 5ème, 6ème et 7ème exercices suivant celui de constitution (en tout état de cause, la provision ne peut excéder à la clôture le total 50% des prêts restant dus + 75% du capital non remboursé).

1.4 Provision pour implantation à l'étranger (art. 39 octies A à D du CGI)

*Ce régime est supprimé depuis 2004 (cf loi de Finances rectificative pour 2003).
Les implantations réalisées jusqu'en 2003 ouvrent droit à cette provision selon le régime ci-après détaillé.*

Cette provision ne peut être cumulée avec une provision pour dépréciation des titres (seule la première est déduite).

	Implantation commerciale (art. 39 octies D)	Implantation industrielle ou agricole (art. 39 octies A-II)	Implantation de services (art. 39 octies D-IV)
Régime fiscal sté/ entp s'implantant	- Société soumise à IS	- Entp ou sté relevant des BIC - Société soumise à IS	- Société soumise à IS
Forme de l'implantation	- Établissement - Filiale à plus de 33,1/3%	- Établissement - Filiale à plus de 10% } hors UE	- Établissement - Filiale à plus de 33,1/3%
Nature de l'implantation	- Création d'un établissement - Acquisition de titres portant la participation à >33,1/3% ou maintenant ce taux - Renforcement ≥ 10% si taux d'au moins 33,1/3% avant	- Première implantation - Renforcement	- Création d'un établissement - Acquisition de titres portant la participation à >33,1/3% ou maintenant ce taux - Renforcement ≥ 10% si taux d'au moins 33,1/3% avant
Montant de la provision	Pertes subies par établissement ou filiale pendant 5 exercices suivant l'investissement (au prorata du taux de participation si filiale) Limite = investissement	50% de l'investissement des 5 premières années d'exploitation	Pertes subies par établissement ou filiale pendant 5 exercices suivant l'investissement (au prorata du taux de participation si filiale) Limite = investissement et 3 M€
Volume d'exportation	Vente de biens produits par l'entreprise française	Condition d'accroissement du volume d'exportation	Exportation durable et significative de biens et services
Admission	De droit	Sous réserve d'agrément	Sous réserve d'agrément
Réintégration de la provision	Au rythme des bénéfices, et au plus tard 10 ans après l'investissement	1/5ème de la provision du 6ème au 10ème exercice suivant le 1er investissement	Au rythme des bénéfices, et au plus tard 10 ans après l'investissement

1.5 Provision pour fluctuation des cours applicable jusqu'en 1996 (art. 39.1.5° al.3 et 4 du CGI)

Les entreprises de première ou deuxième transformation des matières premières pouvaient doter une provision tenant compte de leur stock de matières premières et du cours du dollar.

Ce régime a été supprimé à partir de 1997.

2. LES PROVISIONS RÉGLEMENTÉES SPÉCIFIQUES À CERTAINES ACTIVITÉS

2.1 Provision pour risques sur opérations de crédit des banques (art. 39.1.5° al. 15 du CGI)

- Banques et établissements de crédit pour leurs prêts à moyen et long terme consentis directement.
- Le **montant de la provision** est soumis à deux limitations :
 - * **Dotation annuelle $\leq$ 5% du bénéfice de l'exercice** calculé selon une méthode spécifique
 - * **Provision maximale à chaque clôture : 0,5% des crédits effectivement utilisés**
- Cette provision ne peut être cumulée avec des provisions pour créances douteuses.

2.2 Provision des entreprises de presse (art. 39 bis du CGI)

Ce régime permet aux entreprises de presse de déduire des provisions employées à l'acquisition de certains éléments d'actif, limitées à une quote-part de leurs bénéfices et à une fraction du coût des investissements (régime applicable de 1997 à 2006).

2.3 Provision pour reconstitution des gisements d'hydrocarbures (art. 39 ter du CGI) et des gisements de substances minérales solides (art. 39 ter B du CGI)

Provisions égales à un certain pourcentage des ventes (limitée en fonction du bénéfice imposable), à utiliser dans un certain délai à la réalisation de certains investissements, avec réintégration de ces investissements aux résultats imposables pour le premier régime, et exonération définitive des bénéfices ainsi provisionnés pour le second.

2.4 Provision des entreprises d'assurance et de réassurance

Il s'agit de provisions liées aux opérations de garantie des risques dus à des éléments naturels, du risque atomique, des risques de responsabilité civile dus à la pollution, des risques spatiaux, ainsi qu'aux opérations d'assurance-crédit.

IS -**CHAMP D'APPLICATION
TERRITORIALITE**

Les sociétés et autres collectivités soumises à l'IS se caractérisent par l'imposition de leurs bénéficiaires à un double niveau :

- au niveau de la société elle-même, lors de la réalisation du bénéfice (et non au niveau de ses associés comme les sociétés relevant des BIC) ; corrélativement, l'éventuel déficit fiscal reste "cantonné" au niveau de la société et ne "remonte" pas au niveau de ses associés ;
- au niveau des associés, mais seulement en cas de distribution du bénéfice de la société à leur profit.

Ce sont les règles applicables au niveau de la société lors de la réalisation du résultat qui sont étudiées dans ce Thème 3.

1. CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Alors que le champ d'application des BIC est défini à la fois par la qualité des personnes et la nature de l'activité exercée, celui de l'IS est défini (sauf cas particulier) uniquement par la qualité des personnes, quelle que soit l'activité exercée.

1.1 Sociétés et collectivités imposables (art. 206 du CGI)

Sont passibles de l'IS, quel que soit leur objet (art. 206.1 du CGI) :

- les **SA**, les **SAS** (assimilées à des SA pour l'application du CGI par l'art. 1655 quinquies) ;
- les **sociétés en commandite par actions** (SCA) ;
- les **SARL** n'ayant pas opté pour le régime des sociétés de personnes (cf fiche n°9, 1.) ;
- les **EURL** dont l'associé est une personne morale ;
- les **sociétés coopératives et leurs unions** ;
- les **établissements publics** (ex. : EDF), les **organismes de l'État** jouissant de l'autonomie financière, les organismes des **départements** et des **communes**, si ces collectivités se livrent à une **exploitation ou à des opérations de caractère lucratif** ;
- **toutes autres personnes morales** se livrant à une **exploitation ou à des opérations de caractère lucratif** (exemple : associations).

Sont également soumises à l'IS dans les conditions de droit commun :

- les **sociétés civiles** si elles se livrent à une exploitation ou des opérations visées aux art. 34 et 35 du CGI, c'est à dire relevant du champ d'application des BIC (cf fiche n°9, 2.) (art. 206.2 du CGI) ;
- si elles optent pour leur assujettissement à l'IS, les **sociétés de personnes** (les SNC, sociétés en commandite simple, sociétés en participation, EURL dont l'associé unique est une personne physique, , ...) (art. 206.3 du CGI) ;
- même à défaut d'option, les **sociétés en commandite simple** pour la part revenant aux commanditaires, et les **sociétés en participation** pour la part revenant aux associés non indéfiniment responsables ou n'ayant pas indiqué leurs noms et adresses à l'administration (art. 206.4 du CGI) ;
- **certaines collectivités à statut spécifique** : Caisses de Crédit Agricole (art. 206.6 et 206.9 du CGI), Caisses de Crédit Mutuel non Agricole (art. 206.7 du CGI), Banques Populaires (art. 206.8 du CGI), Caisses d'Épargne et de Crédit Municipal (art. 206.10 du CGI) ; les régimes applicables à ces collectivités revêtent des particularités (non étudiées ici).

Enfin, sont **soumises à l'IS pour certains de leurs produits seulement** (locations d'immeubles, exploitation des propriétés agricoles ou forestières, certains revenus de capitaux mobiliers) et au taux réduit de 24% (ramené à 10% pour quelques revenus mobiliers), les établissements publics, les associations et collectivités, non soumis à l'IS dans les conditions de droit commun en vertu des dispositions précédemment listées (art. 206.5 du CGI).

1.2 Exonérations et régimes particuliers

Entreprises nouvelles (art. 44 sexies du CGI) : elles sont étudiées en fiche n°50.

Entreprises créées dans les départements de la Corse (art. 208 sexies du CGI) :

- Les entreprises créées entre le 01/01/1988 et le 31/12/1998, normalement soumises à l'IS dans les conditions de droit commun, exerçant l'ensemble de leur activité dans ces départements, dans les secteurs de l'industrie, artisanat, hôtellerie, bâtiment et travaux publics, bénéficient d'une **exonération d'IS** à compter de leur création et pendant 96 mois, soit **8 ans**.
- Ces entreprises ne doivent **pas être détenues à plus de 50%** par d'autres sociétés.
- L'exonération ne s'applique pas si la création s'effectue dans le cadre d'une concentration ou d'une restructuration d'activités préexistantes, ou pour la reprise de telles activités.
- Il existe un **autre régime d'exonération d'IS similaire** applicable, sous réserve d'un agrément de l'Administration, aux activités nouvelles entreprises en Corse par les sociétés soumises à l'IS dans les conditions de droit commun (art. 208 quater A du CGI).

Reprises d'entreprises en difficulté (art. 44 septies du CGI) :

NB : suite à une décision de la Commission Européenne du 16/12/2003, le dispositif français de reprise d'entreprise avait été non applicable pour les exercices 2003 et suivants. La Loi de Finances Rectificative pour 2004 a créé un nouveau régime fiscal pour ces reprises.

- Depuis le 16/12/2003, les sociétés créées pour reprendre une **entreprise industrielle** (certains secteurs sont exclus) **en difficulté** faisant l'objet d'une procédure de redressement judiciaire bénéficient d'une **exonération d'IS et d'IFA** pendant leur **24 premiers mois**. Le bénéfice exonéré est plafonné à 100 000 € ; pour les entreprises qui implantent tout ou partie de leurs établissements en zone éligible à la prime d'aménagement du territoire, ou pour les PME (au sens européen), ce plafond peut être majoré sous agrément.
- Ces sociétés ne doivent **pas être détenues à plus de 50%** par les personnes qui étaient associées de l'entreprise reprise pendant l'année précédant cette reprise.

Entreprises implantées en Zones Franches Urbaines (art. 44 octies du CGI) :

- Exonération d'IS dans les mêmes conditions que pour les BIC (cf fiche n°9, 4).

Entreprises implantées en Zone Franche Corse (art. 44 decies du CGI) :

- Exonération d'IS dans les mêmes conditions que pour les BIC (cf fiche n°9, 4)

Jeunes entreprises innovantes (art. 44 sexies-OA et 44 sexies A du CGI) :

- Exonération d'IS dans les mêmes conditions que pour les BIC (cf fiche n°9, 4)

Par ailleurs, certaines entreprises bénéficient d'une **exonération ou de régimes particuliers d'imposition** (exonération de certains produits par exemple). À titre d'exemple, on peut citer :

- les organismes coopératifs ou professionnels agricoles (coopératives agricoles d'approvisionnement et d'achat, syndicats agricoles, coopératives de production, transformation, conservation et vente de produits agricoles), coopératives artisanales, coopératives maritimes, offices publics d'HLM, offices publics d'aménagement et construction, sociétés coopératives ouvrières de production, ... (art. 207 du CGI) ;
- les sociétés de capital risque, les sociétés de développement régional, ... (art. 208 du CGI) ;
- les sociétés de multipropriété (art. 239 octies du CGI).

2. TERRITORIALITÉ DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS (art. 209.I du CGI)

Les règles de territorialité applicables en matière d'IS sont différentes de celles applicables aux BIC (cf fiche n°9, 3).

Selon l'art. 209.I du CGI, les bénéfices passibles de l'IS sont déterminés en tenant compte des **bénéfices** :

- réalisés dans les **entreprises exploitées en France** ;
- ou dont l'**imposition est attribuée à la France par une convention** internationale relative aux doubles impositions.

De ce principe découle :

- l'**exonération d'IS des bénéfices réalisés à l'étranger** par les entreprises ayant leur **siège en France** ;
- l'**imposition à l'IS des bénéfices réalisés en France** par les entreprises ayant leur **siège hors de France**.

La **France** est définie comme en matière d'IR (métropole et DOM).

Constitue une **entreprise exploitée en France**, selon le Conseil d'État, l'**exercice habituel d'une activité commerciale** :

- par un **établissement**, défini comme une installation stable possédant une autonomie propre ;
- par l'intermédiaire de **représentants** sans personnalité professionnelle distincte de l'entreprise ;
- sans établissement ou représentant, les opérations réalisées formant un **cycle commercial complet** (opérations d'extraction, de lotissement, ...).

La plupart des **conventions internationales** font, elles, référence à la notion d'**établissement stable** pour attribuer à tel ou tel État l'imposition des entreprises.

L'établissement stable est défini comme :

- une **installation** (locaux, machines, outillage, ...)
- **fixe** (lieu précis avec un certain degré de permanence)
- d'**affaires** (l'entreprise doit exercer ses activités par l'intermédiaire de cette installation).

IS -**PLUS ET MOINS-VALUES**

De la même façon que pour la détermination du résultat imposable au taux de droit commun, les plus et moins-values des sociétés passibles de l'IS sont déterminées en appliquant les règles des entreprises relevant des BIC, sous réserve des spécificités prévues par le CGI pour l'IS.

A cet égard, la loi MUFF (Mesures Urgentes à caractère Fiscal et Financier) du 10/11/97 a considérablement restreint le champ d'application du régime des PV à LT applicable aux sociétés soumises à l'IS (celui des entreprises relevant des BIC n'a pas été modifié).

Plus récemment, la Loi de Finances Rectificative pour 2004 a encore modifié ce régime en profondeur pour les années 2005 et suivantes.

La présente fiche reprend le plan des règles des entreprises relevant des BIC (cf fiches n°18 et 19) et mentionne, chaque fois qu'elles existent, les spécificités applicables pour l'IS. Ainsi, pour déterminer la PV ou MV d'une entreprise passible de l'IS, il convient de se référer aux fiches n°18 et 19 et de vérifier dans la présente fiche s'il existe d'éventuelles modifications à y apporter.

1. RÉGIME D'IMPOSITION OU DE DÉDUCTION DES PV OU MV**1.1 Champ d'application du régime des PV ou MV**

Le régime des PV ou MV est applicable à toutes les entreprises relevant de l'IS, sans limitation.

Attention !
Voir le § 7. pour le régime applicable à compter de 2005.

1.2 Modalités d'imposition ou de déduction des PV et MV à court et long terme

- **PV à CT nette** : l'étalement sur 3 exercices n'est pas autorisé pour les sociétés passibles de l'IS (art. 39 quaterdecies.1 du CGI).
- **PV à LT nette** : elle est calculée comme en matière de BIC, et fait l'objet d'une :
 - * imputation (euro pour euro) sur le déficit de l'exercice ou les déficits antérieurs, ou
 - * imposition au taux réduit d'IS de 19% (art. 219 du CGI), à condition de doter une réserve spéciale des plus-values à long terme égale au montant net de la plus-value, soit 81% de son montant, au cours de l'exercice suivant celui de sa réalisation (ou, en cas d'impossibilité, au plus tard au cours de l'exercice clos la troisième année suivant celle de sa réalisation) (art. 209 quater.1 du CGI) ;
 - cette réserve spéciale peut être dotée par affectation de la réserve légale, imputation sur les bénéfices avant distribution, affectation du report à nouveau ou des réserves ordinaires ;
 - cette réserve est indisponible :
 - * en cas de prélèvement sur celle-ci (par exemple distribution de dividendes, transformation en réserve ordinaire), le taux réduit dont l'entreprise a initialement bénéficié est remis en cause : un complément d'IS ayant pour effet de porter l'imposition au taux normal de l'IS en vigueur lors du prélèvement doit être acquitté (art. 209 quater.2 du CGI) ;
 - * trois cas d'exception à cette règle de l'indisponibilité de la réserve spéciale (art. 209 quater.3 du CGI) : aucun complément d'IS ne doit être payé en cas de :
 - dissolution de la société
 - incorporation de la réserve spéciale au capital
 - imputation de pertes sur la réserve spéciale.

2. RÉDUCTION DU CHAMP D'APPLICATION DES PV à LT DEPUIS 1997

- Pour les exercices ouverts à compter du 1/1/97
- Le régime des PV à LT taxables au taux réduit de 19% ne s'applique plus qu'aux seuls éléments suivants :
 - * **cessions** et opérations assimilées de **titres de participation**, c'est à dire :
 - les titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise
 - les titres ouvrant droit au régime mère/fille (cf fiche n°23, 3.7), à condition qu'ils soient inscrits dans un compte de titres de participation
 - depuis l'exercice 2000 (loi de Finances pour 2001), les titres remplissant toutes les conditions d'application du régime mère/fille sauf celle relative au taux de participation de 5%, si leur prix de revient est supérieur à 22,8 millions d'euros, à condition qu'ils soient inscrits dans un compte de titres de participation
 - les parts de fonds communs de placement à risque et de sociétés de capital risque détenues depuis au moins 5 ans.
 - * **résultats nets de concession** de licences d'exploitation de brevets, inventions brevetables et procédés de fabrication.
Attention ! les cessions de ces mêmes éléments sont exclues du champ d'application des PV à LT des sociétés soumises à l'IS.
- Les PV sur les Biens exclus du régime des PV à LT conservent leur qualification de PV/MV sur éléments de l'actif immobilisé, mais suivent désormais le régime des PV/MV à CT.
- **Imputation des MV à LT existantes au 1/1/97** :
 - * MVLT sur titres du portefeuille : imputation sur les 10 exercices suivant celui de réalisation de la MV.
 - * MVLT sur Biens exclus du régime des PVL : imputation dans l'ordre suivant :
 1. sur PVL des 10 exercices suivant celui de réalisation de la MV
 2. sur bénéfice au taux normal de l'IS des 10 exercices suivant celui de réalisation de la MV, à hauteur de 19/33,33ème des MVLT, avec 2 limites :
 - limite 1 = bénéfice imposable
 - limite 2 = gain net retiré de la cession des Biens exclus du régime des PVL (il faut donc suivre ces gains).
 - * Si les MVLT antérieures au titre d'un exercice concernent à la fois des titres et des Biens exclus du régime des PVL, et ont fait l'objet d'imputations partielles depuis leur réalisation, il faut reconstituer ces imputations, avec règle d'affectation proportionnelle, pour distinguer les MVLT restant à imputer sur titres et celles sur Biens exclus du régime des PVL.

3. RÉGIME DU PORTEFEUILLE-TITRES

3.1 Évaluation des titres du portefeuille

*Attention !
Voir le § 7. pour le régime
applicable à compter de 2005.*

L'estimation des titres du portefeuille à la clôture entraîne les conséquences suivantes.

* **Titres de placement :**

- **Titres autres que ceux d'OPCVM** (art. 219.I a ter du CGI) :

Depuis les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1994, ces titres n'ouvrent plus droit au régime des PV ou MV à LT. La provision éventuellement constatée est déductible du résultat imposable au taux de droit commun. Corrélativement, la reprise de provision correspondante est taxable en tant que profit de droit commun.

Les profits latents ne sont pas pris en compte.

- **Titres d'OPCVM** (art. 209 O A du CGI) :

À l'exception de celles régies par le code des assurances, les entreprises soumises à l'IS doivent **évaluer** leurs titres d'OPCVM (sauf les parts de fonds communs de placement à risque et les titres d'OPCVM essentiellement investis en actions), français ou étrangers, à chaque clôture d'exercice, à leur **valeur liquidative**.

L'**écart**, globalisé pour chaque catégorie d'OPCVM, entre cette valeur liquidative à la clôture de l'exercice et :

- la valeur liquidative à l'acquisition, (c'est à dire le prix d'acquisition) en cas d'acquisition au cours de l'exercice, ou

- la valeur liquidative à l'ouverture de l'exercice (c'est à dire à la clôture de l'exercice précédent)

est compris dans le résultat imposable de l'exercice au taux de droit commun, qu'il soit **positif** (produit taxable) ou **négatif** (charge déductible).

Cet écart étant directement compris dans le résultat imposable, l'éventuelle provision pour dépréciation comptabilisée doit être réintégrée extra-comptablement (elle ferait double emploi avec la déduction fiscale de l'écart).

* **Titres de participation :**

Pour les entreprises passibles de l'IS, sont considérés comme des titres de participation ceux répondant à la définition du 2. ci-avant.

Le régime fiscal de la provision constatant la perte de valeur de ces titres est identique à celui applicable en matière de BIC (les profits latents ne sont pas constatés).

3.2 Régime des cessions de titres du portefeuille

- Bénéficiaire du **régime des PV et MV** les cessions des seuls **titres de participation** (cf définition ci-avant).

Lorsqu'il est applicable, le **régime des PV et MV** présente les mêmes particularités (principe et exception) que celles étudiées en matière de BIC pour les titres de participation.

- Les cessions de **titres de placement** entraînent la constatation de profits ou pertes compris dans le résultat imposable au taux de droit commun.

Ces profits ou pertes de droit commun sont déterminés en faisant application de la règle PEPS ; les exceptions prévues en matière de BIC (en cas de première application de la règle PEPS, ou d'acquisitions successives) sont applicables au calcul de ces profits ou pertes (la distinction plus ou moins de 2 ans est sans intérêt ici, puisque ces titres ne relèvent pas du régime des PV et MV).

S'agissant des **titres d'OPCVM**, les profits ou pertes de cession sont calculés en tenant compte des écarts d'évaluation déjà imposés ou déduits du résultat imposable au taux de droit commun.

4. PV ET MV RÉALISÉES PAR LES PETITES ENTREPRISES

Ce régime n'est applicable qu'aux entreprises relevant des BIC.

Aucun régime d'exonération des petites entreprises soumises à l'IS n'est donc applicable.

5. PV RÉSULTANT D'EXPROPRIATION OU D'INDEMNISATION D'ASSURANCE

- Pour les exercices ouverts à compter du 1/1/97, l'étalement de la **PV à CT** s'applique à l'intégralité de la PV, puisque la constatation de PV à LT sur Biens exclus du régime des PV à LT est désormais impossible.

- S'agissant de la **PV à LT**, lorsque le régime de différé d'imposition décrit en matière de BIC est applicable à une entreprise soumise à l'IS, l'Administration estime que la **dotation à la réserve spéciale** des plus-values à long terme doit être faite au titre de l'**exercice de réalisation** de la PV (et non de paiement de l'IS au taux réduit), c'est à dire en ignorant le différé d'imposition, et pour le montant total de la PV, l'IS au taux réduit étant imputé sur cette réserve au titre de l'exercice de son paiement.

La restriction du champ d'application des PV à LT ci-avant étudiée (cf 2.) rend inapplicable le régime du différé d'imposition pour les exercices ouverts à compter du 1/01/1997.

6. PV NETTES SUR IMMEUBLES ET TITRES DE SOCIÉTÉS À PRÉPONDERANCE IMMOBILIÈRE CONSTATÉES LORS D'UNE REÉVALUATION LIBRE

Pour toute réévaluation libre pratiquée de 2004 à 2007 (qui doit toujours porter sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières) les PV nettes sur immeubles et titres de sociétés à prépondérance immobilière sont soumises à l'IS au taux de 16,5%, à condition que la société prenne l'engagement de conserver ces éléments réévalués pendant au moins 5 ans (au lieu du taux d'IS de 33,1/3%, auquel continuent d'ailleurs d'être taxées les PV sur les autres biens réévalués).

7. REFORME DU REGIME DES PV A LT A COMPTER DE 2005 (LFR 2004)

La France est le dernier Etat de l'Espace Economique Européen à imposer les PV de cessions de titres de participation, et ce régime a été jugé nuisible à sa compétitivité fiscale ; d'où cette réforme aboutissant en **2007 à l'exonération complète** de ces PV de cession de **titres de participation**.

- * **En 2005 :**
- Le taux d'imposition des PV LT passe de 19% à **15%**.
 - L'obligation de doter la réserve spéciale des PVL (RSPVL) est supprimée (pour les PV imposées au titre des exercices 2004 et suivants) ; l'imposition au taux de 15% – 19% en 2004 – est donc définitive (plus de dotation à la RSPVL, donc plus de complément d'IS en cas de prélèvement sur cette RSPVL).
 - Pour financer le coût de cette mesure pour l'Etat, une **taxe exceptionnelle sur la RSPVL** est instaurée (« taxe de sortie »), due lors du transfert comptable de la RSPVL en Réserve Ordinaire qui doit obligatoirement être comptabilisé avant le 31/12/2005 ; cette obligation porte sur l'intégralité de la RSPVL (sauf dans le cas où cette RSPVL est > 200 M€ - voir ci-après) :
 - Assiette = (RSPVL figurant au bilan au 31/12/2004) – 500 000 €
Nb : cet abattement permet d'exonérer environ 90% des entreprises ayant une RSPVL.
 - Taux = 2,5%
 - Paiement : spontanément par le contribuable à la recette des impôts, en deux fois : la 1^{ère} moitié le 15 mars 2006 et la 2^{ème} moitié le 15 mars 2007.
Nb : aucune imputation (crédit d'impôt, créance de carry-back) n'est possible sur cette taxe.
 - Si RSPVL > 200 M€ : obligation de transférer en réserve ordinaire 200 M€ et paiement de la taxe à 2,5% sur 199,5 M€ ; pour le solde, choix jusqu'au 31/12/2006 entre maintien au compte de RSPVL ou transfert en réserve spéciale (total ou partiel) ; dans le cas de transfert, la taxe de 2,5% est due (sans abattement qui n'est applicable qu'une fois).
Attention ! après le 31/12/2006, tout prélèvement comptable sur la RSPVL rendra exigible le complément d'IS portant l'imposition de la PV à 33,1/3%.
- * **En 2006 :**
- Les **PV nettes à LT sur titres de participation** sont imposées dans une catégorie de PV LT à part, au taux de **8%** (il s'agit des titres de participations tels qu'il sont actuellement définis, à l'exception d'une part des titres de participation dont le prix de revient est supérieur à 22,8 M€ mais représentant moins de 5% du capital, et d'autre part des titres de sociétés à prépondérance immobilière).
NB : ces PVnLT comprennent les dotations et reprises de provisions pour dépréciation des titres de participation.
 - Les **PV nettes à LT sur les autres éléments** ouvrant droit au régime du LT (produits de la propriété industrielle, cessions de parts de FCPR et de SCR et dividendes distribués par les SCR, cessions de titres de participation exclus du taux de 8% et les provisions correspondantes) sont imposées au taux de **15%**.
 - NB : pas de dotation à la RSPVL bien sûr.
 - MV LT reportables à l'ouverture de l'exercice 2006 : elles devront être réparties entre secteur à 15% et titres de participation. Les 1^{ères} seront imputables sur les PV LT à 15% des 10 exercices suivant celui de leur réalisation : les 2^{èmes} seront imputables sur la PV LT à 8% en 2006, puis définitivement non utilisables à compter de 2007.
- * **A compter de 2007 :**
- Les **PV nettes à LT sur titres de participation** sont **exonérées**.
NB : les reprises de provisions pour dépréciation des titres de participation sont exonérées et les dotations correspondantes non déductibles.
 - Mais une **quote-part de frais et charges** est incluse dans le résultat imposable : elle s'inspire de la quote-part de frais et charges sur dividendes. Elle est égale à 5% du résultat net des PV (soit PV – MV).
NB : les provisions et reprises de provisions n'impactent pas cette quote-part.
 - **PV nettes à LT sur les autres éléments** ouvrant droit au régime du LT : sans changement par rapport à 2006.

IS - CONTRIBUTIONS DE 3% ET DE 3,3% SUR L'IMPOT SUR LES SOCIETES

La loi de Finances rectificative pour 1995 du 4 août 1995 a créé un nouvel impôt intitulé initialement "contribution de 10% sur l'impôt sur les sociétés", puis "contribution de 3% sur l'impôt sur les sociétés », distinct de l'IS mais dont les caractéristiques sont liées à l'IS. Cette contribution est régie par les dispositions de l'art. 235 ZA du CGI.

La loi sur le Financement de la Sécurité Sociale du 29 décembre 1999 a créé une autre contribution de 3,3% sur l'IS, aussi intitulée « contribution sociale sur l'IS ». Elle est régie par les dispositions de l'article 235 ter ZC du CGI.

Ci-après nous appellerons C(3%) la contribution de 3% sur l'IS et C(3,3%) celle de 3,3% sur l'IS.

NB : La loi MUFF (Mesures Urgentes à caractère Fiscal et Financier) du 10 novembre 1997 avait créé une autre contribution de 15% sur l'impôt sur les sociétés, distincte de celle de 10%, mais dont les caractéristiques étaient quasiment identiques à celles de la contribution de 10%, à l'exception de son champ d'application plus restreint puisqu'elle ne concernait que les grandes entreprises et de son caractère temporaire. Cette contribution était régie par les dispositions de l'art. 235 ter ZB du CGI. Elle n'est plus étudiée ici.

1. CHAMP D'APPLICATION

1.1 Sociétés assujetties aux contributions

Contribution de 3% sur l'IS	Contribution de 3,3% sur l'IS
<p>Sont assujetties les personnes morales qui réalisent des résultats imposables à l'IS au taux normal ou au taux réduit des PV à LT.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Toutes les sociétés et collectivités imposables à l'IS (cf fiche n°22, 1.1) sont donc assujetties. - Sont exclues du champ d'application les collectivités soumises à l'IS aux taux de 24% ou 10% sur certains de leurs revenus, puisqu'elles ne sont pas soumises à l'IS aux taux normal ou réduit des PV à LT (cf fiche n°22, 1.1). 	
	<p>Parmi ces personnes, sont exonérées celles qui réalisent un chiffre d'affaires HT inférieur à 7 630 000 € (50 MF avant 2002) au cours de l'année au titre de laquelle la C(3,3%) est due. Le chiffre d'affaires dont il faut tenir compte exclut les recettes à caractère exceptionnel telles les produits de cession des éléments d'actif immobilisé.</p>
	<p>Si la personne morale est une société : pour être exonéré de cette C(3,3%), deux conditions complémentaires (outre la condition de CA ci-dessus) à remplir sur tout l'exercice au titre duquel la C(3,3%) est due :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. capital entièrement libéré 2. capital détenu de manière continue pour ≥ 75% par : <ul style="list-style-type: none"> - soit personne(s) physique(s) - soit société(s) ayant : <ul style="list-style-type: none"> . CA HT < 7 630 000 € (50 MF avant 2002) . capital détenu pour ≥ 75% par personne(s) physique(s) <p>NB : On ne tient pas compte des participations détenues par des sociétés de capital risque, fonds communs de placement à risque, sociétés de développement régional, sociétés financières d'innovation.</p>
<p>S'agissant des sociétés bénéficiant d'exonérations d'IS ou de régimes particuliers (cf fiche n°22, 1.2) :</p> <ul style="list-style-type: none"> * Les entreprises soumises à l'IS mais bénéficiant d'exonération temporaire totale ou partielle d'IS (entreprises implantées en zones d'entreprise, entreprises créées en Corse, entreprises nouvelles) sont assujetties par principe à C(3%) et C(3,3%), mais leurs modalités de calcul conduisent en pratique à une exonération totale ou partielle dans les mêmes proportions que pour l'IS. * Les autres entreprises bénéficiant d'exonération ou de régimes particuliers d'imposition ne sont exonérées de C(3%) ou de C(3,3%) qu'à la condition qu'elles ne réalisent aucun résultat imposable à l'IS aux taux normal ou réduit. 	

1.2 Période d'imposition

Contribution de 3% sur l'IS	Contribution de 3,3% sur l'IS
C(3%) est due pour chaque exercice clos depuis le 1er janvier 1995 et jusqu'au 31 décembre 2005.	C(3,3%) est due pour les exercices clos depuis le 1er janvier 2000.
<p>Les périodes d'imposition sont purement et simplement calquées sur celles applicables en matière d'IS (cf fiches n°10, 1. et 23, 2.). Ainsi, dès qu'une entreprise est imposée à l'IS au titre d'un exercice ou d'une période, elle est assujettie pour le même exercice ou la même période aux contributions.</p>	

2. MONTANT DES CONTRIBUTIONS DE 3% ET DE 3,3%

2.1 Assiette des contributions

Les contributions dues au titre d'un exercice N sont calculées sur l'IS dû au titre de ce même exercice N.

- **Assiette $C(3\%)(N)$ = IS à 33,1/3%(N) + IS à 19%(N) + IS à 15%(N)**

- **Assiette $C(3,3\%)(N)$ = IS au taux normal(N) + IS au taux réduit des PV à LT(N) – 763 000 €** (5 MF avant 2002)

L'abattement de 763 000 € doit être ajusté prorata temporis si l'exercice n'est pas de 12 mois.

NB : les PME bénéficiant du taux réduit de 15% sont exonérées de $C(3,3\%)$ (cf champ d'application de $C(3,3\%)$) : l'IS au taux de 15% n'est donc pas compris dans cette base.

- Ces assiettes sont arrondies à l'euro le plus proche (depuis 1999 ; auparavant, à la dizaine de francs inférieure).

- Il s'agit de l'IS résultant de la détermination habituelle du résultat fiscal et de la PV à LT nette, après imputation des reports déficitaires, ARD, MV à LT antérieures, et après abattements sur le résultat ou reports d'imposition applicables.

- **Attention :** L'IS qui sert de base à $C(3\%)$ et à $C(3,3\%)$ est celui calculé **avant imputation** :

* des **CI de toute nature** (sur produits financiers, crédit d'impôt recherche, ...);

* de l'IFA et de la **créance de report en arrière du déficit**.

N.B. : la comptabilisation des produits financiers avec CI imputables sur l'IS en montants nets est préférable à celle en montants bruts (cf fiche n°23, 3.7) car les CI ne sont pas imputés sur la base de $C(3\%)$ et de $C(3,3\%)$.

2.2 Taux des contributions

C(3%) = Assiette	x	{ 10% jusqu'en 2000 6% en 2001 3% de 2002 à 2004 1,5% en 2005 suppression à compter de 2006	{ cf LF 2005	C(3,3%) = Assiette x 3,3%

Contribution de 3% sur l'IS	Contribution de 3,3% sur l'IS
C(3%) et C(3,3%) sont arrondies à l'euro le plus proche.	
Attention : Aucun CI (sur produits financiers, ou crédit d'impôt recherche, ...) n'est imputable sur C(3%) ou C(3,3%) ainsi calculées.	
Exception : les CI attribués au titre de revenus étrangers par des conventions fiscales internationales sont imputables sur C(3%) et C(3,3%) (s'ils ne sont pas déjà imputés sur l'IS).	

3. PAIEMENT DE LA CONTRIBUTION DE 3%

Comme l'IS, la $C(3\%)$ est versée spontanément au comptable de la DGI par l'entreprise.

Le paiement de la $C(3\%)$ s'effectue en deux versements : un acompte versé pendant l'exercice, et le solde versé après la clôture de l'exercice.

Si la loi prévoit que le paiement s'effectue à l'aide de bordereaux-avis spécifiques à la contribution, l'Administration groupe en pratique sur ses bordereaux-avis informatisés :

- l'acompte de contribution avec le 4ème acompte d'IS
- le solde de liquidation de la contribution avec le solde de liquidation de l'IS.

3.1 Paiement de l'acompte

- **Champ d'application :**

* Doivent verser un acompte de contribution les entreprises **clôturant un exercice de mars à décembre**.

* Les entreprises clôturant un exercice de **janvier à février** sont dispensées de verser un acompte.

* Les entreprises dont la contribution de 3% est inférieure à 100 € (15 € jusqu'en 2002) sont dispensées de verser l'acompte.

* Compte tenu des modalités de calcul de l'acompte (cf ci-après), les **entreprises nouvellement créées** sont dispensées de verser un acompte au titre de leur premier exercice ou période d'imposition.

- **Base et taux de l'acompte :**

* Base de l'acompte de contribution versé au titre de l'exercice N = IS à 33,1/3%(N-1) + IS à 19%(N-1) + IS à 15%(N-1)

* Acompte de contribution à verser : Base x

{	10% jusqu'en 2000
	6% en 2001
	3% de 2002 à 2004
	1,5% en 2005

Rappel : suppression à compter de 2006

- **Date de paiement de l'acompte :**

L'acompte est payé à la date prévue pour le **paiement du dernier acompte d'IS** dû au titre de l'exercice (cf fiche n°28, 7).

Exemples : Exercice 1/1/N - 31/12/N : acompte $C(3\%)$

exigible et payé le 15 décembre N

Exercice 1/8/N - 31/7/N+1 : acompte $C(3\%)$

exigible et payé le 15 juin N+1

- **Cas de dispense de versement de l'acompte :**

Lorsque les entreprises peuvent anticiper une baisse de leur base de contribution de l'exercice en cours, elles peuvent, sous leur propre responsabilité, limiter leur acompte de $C(3\%)$ au montant de $C(3\%)$ dont elles estiment être redevable pour l'exercice.

3.2 Paiement du solde de liquidation

Lorsque l'entreprise établit sa déclaration de résultat, elle détermine l'IS constituant sa base de contribution.

Elle calcule alors la $C(3\%)$ effectivement due au titre de l'exercice clos.

Ce montant de $C(3\%)$ due est comparée à l'acompte versé pendant l'exercice :

- **Si contribution due > acompte versé**, le solde de liquidation de contribution doit être spontanément payé à la **date** prévue pour le **versement du solde de liquidation d'IS** (cf fiche n°28, 2).

Exemples : Exercice 1/1/N - 31/12/N : solde de contribution à verser pour le 15/4/N+1

Exercice 1/8/N - 31/7/N+1 : solde de contribution à verser pour le 15/11/N+1

- **Si contribution due < acompte versé**, l'excédent de versement est remboursé à l'entreprise par le Trésor.

TVA - OPERATIONS EXEXONEREES ET OPERATIONS IMPOSABLES SUR OPTION

1. OPERATIONS EXONÉRÉES

Il s'agit des opérations qui entrent dans le champ d'application de la TVA (tel que défini par la fiche n°32), mais qu'une disposition légale exonère expressément de la TVA. Les principales exonérations sont étudiées ci-après. Ces opérations diffèrent donc de celles se situant hors du champ d'application de la TVA.

1.1 Les opérations de location

- Les **locations de terres et bâtiments à usage agricole** sont exonérées (art. 261 D.1° du CGI).
- Les **locations de terrains non aménagés** et de **locaux nus** (à l'exception des garages et parkings) sont en principe exonérées (art. 261 D.2° du CGI).
- Les **locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières de logements meublés à usage d'habitation**, à l'exception des locations d'immeubles d'habitation imposées (cf fiche n°32, 1.2) (art. 261 D.4° du CGI).

1.2 Les opérations du secteur de la santé (art. 261 4.1° à 3° du CGI)

- Les **praticiens et auxiliaires** dont les professions sont **réglementées** (médecins, dentistes, sages-femmes, infirmiers, podologues, ...), les **psychologues, psychanalystes** et certains **psychothérapeutes** sont exonérés au titre des soins qu'ils dispensent (art. 261 4.1° du CGI). Les actes médicaux ou les services rendus en dehors du cadre de l'exercice légal sont imposables. Les **travaux d'analyse de biologie médicale, les fournitures de prothèses dentaires** par les dentistes et les prothésistes sont exonérés (art. 261 4.1° du CGI).
- Les **frais d'hospitalisation** et de **traitement** (y compris les **frais de mise à disposition d'une chambre individuelle**), dans les **établissements de santé privés** titulaires d'une autorisation spéciale (art. 261 4.1°bis du CGI), ainsi que les **soins dispensés** dans le cadre du "forfait-soins" de la Sécurité Sociale par les **établissements privés d'hébergement** pour les **personnes âgées** (art. 261 4.1°ter du CGI) sont exonérés.
- Les **livraisons, commissions, courtages et façons** portant sur les **organes, le sang, et le lait humains** sont exonérés (art. 261 4.2° du CGI).
- Le **transport de malades ou de blessés en ambulances** par les **personnes agréées** est exonéré (art. 261 4.3° du CGI).

1.3 Les activités d'enseignement (art. 261 4.4° du CGI)

En principe, l'enseignement entre dans le champ d'application de la TVA. Toutefois, sont exonérés :

- l'**enseignement scolaire et universitaire** (établissements publics ou privés du 1er ou 2nd degré, ou du supérieur, établissements publics ou privés dispensant un enseignement universitaire, écoles techniques publiques ou privées, établissements agricoles, établissements dispensant un enseignement primaire, secondaire, technique ou supérieur à distance) (art. 261 4.4°a du CGI) ;
- la **formation professionnelle continue** dispensée par les **organismes publics**, ou par les **organismes privés** s'ils respectent certaines conditions (art. 261 4.4°a du CGI) ;
- les **cours ou leçons particulières** dispensés par les personnes physiques (enseignement scolaire, universitaire, professionnel, artistique, sportif) (art. 261 4.4°b du CGI).

1.4 Les exportations

Les exportations s'entendent des **livraisons de biens expédiés ou transportés** par le vendeur ou pour son compte **en dehors de la Communauté Européenne** (les livraisons au sein de la CE sont traitées en fiche n°34).

Les **exportations** ainsi définies et les **prestations de services directement liées à l'exportation** sont exonérées (art. 262.1.1° du CGI), à condition de justifier de la réalité de l'exportation (en produisant le document administratif unique -DAU- visé par les douanes à la sortie de la CE).

Sont aussi exonérées les **livraisons de biens expédiés ou transportés par l'acheteur** non établi en France **hors de la CE** (art. 262.1.2° du CGI) : sont concernées à la fois les exportations à caractère commercial et celles à caractère touristique.

1.5 Les opérations bancaires et financières, les opérations d'assurance et réassurance

Les **opérations bancaires et financières** sont en principe imposables. Toutefois, sont exonérés par l'art. 261 C.1° du CGI :

- l'**octroi** et la **négociation de crédits**, la **gestion de crédits** effectuée par celui qui les a octroyés, les **prêts et pensions de titres** ;
- la **négociation** et la **prise en charge d'engagements**, de **cautionnements, autres sûretés et garanties**, la **gestion de garanties de crédits** effectuée par celui qui a octroyé le crédit ;
- les **opérations**, y compris la négociation, concernant les **dépôts de fonds, comptes courants, paiements, virements, créances, chèques et autres effets de commerce**, à l'exception du recouvrement de créances ;
- les **opérations**, y compris la négociation, portant sur les **devises, les billets de banque et les monnaies** ;
- les **opérations**, autres que garde et gestion, portant sur les **actions, parts de sociétés ou associations, obligations** ;
- la **gestion de fonds communs de placement** et de **fonds communs de créances** ;
- les **opérations** relatives à l'**or** ;
- les intérêts qu'un fournisseur de biens et services facture à son client en contrepartie de délais de paiement (instruction administrative du 22/05/98 à la suite d'un arrêt de la Cour de Justice des Communautés Européennes du 27/10/93).

Les **opérations d'assurance** et de **réassurance** ainsi que les **prestations de services afférentes à ces opérations** effectuées par les **courtiers et les intermédiaires d'assurance** (agents généraux par exemple) sont exonérées (art. 261 C.2° du CGI).

1.6 Les déchets neufs d'industrie et matières de récupération

Sont exonérées (jusqu'au 31/12/1996 en principe mais ce régime a fait l'objet d'une demande de prorogation par la France auprès de la Commission Européenne) les livraisons de déchets neufs d'industries (chutes de fabrication ne pouvant être reprises en fabrication) et de matières de récupération (produits et objets complètement usés ou mis au rebut et récupérés ; exemple : vieux papiers) lorsqu'elles sont effectuées (art. 261 3.2° du CGI) :

- par des entreprises ne disposant pas d'installation permanente (locaux, chantiers) affectées au stockage des déchets ;
- par des entreprises disposant d'une installation permanente mais réalisant un CA sur ces produits inférieur à 910 000 € (6 MF avant 2002).

1.7 Opérations et activités diverses

Remboursement de frais par les adhérents de certains groupements (art. 261 B du CGI)

Il existe une exception importante au principe d'imposition des opérations à prix coûtant (cf fiche n°32, 1.7).

Les **services rendus à leurs adhérents** par les **groupements**, constitués entre personnes physiques ou morales **exerçant une activité exonérée de TVA** (ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti), sont exonérés si ces services concourent directement à la réalisation d'opérations exonérées ou hors du champ d'application de la TVA.

Organismes sans but lucratif (art. 257.7.1° du CGI)

Ces organismes sont soumis à la TVA lorsqu'ils réalisent des opérations imposables. Toutefois, il existe notamment deux exonérations importantes, qui concernent :

- les **services de caractère social, éducatif, culturel ou sportif** rendus à **leurs membres** par ces organismes sans but lucratif, si leur **gestion est désintéressée** (art. 257.7.1°a du CGI) ;
- les **opérations** faites au bénéfice de **toutes personnes** par des **œuvres sans but lucratif** qui présentent un **caractère social** ou **philanthropique** et dont la **gestion est désintéressée**, lorsque les **prix pratiqués** sont soit homologués, soit non couramment pratiqués par des entreprises commerciales (art. 257.7.1°b du CGI).

2. OPÉRATIONS IMPOSABLES SUR OPTION

Il s'agit d'opérations exonérées de TVA, ou non imposables car situées hors de son champ d'application (cf fiche n°32), pour lesquelles la loi prévoit la possibilité d'opter pour leur imposition. L'intérêt de l'option réside dans la possibilité de déduire la TVA facturée en amont, donc de supporter des charges pour leur montant HT et non TTC.

Les principaux cas d'option prévus par la loi sont étudiés ci-après.

2.1 Locations

- Lorsqu'une personne physique ou morale donne en **location** un **immeuble nu** pour les **besoins de l'activité professionnelle du preneur**, elle peut opter pour la TVA (sont donc exclus les immeubles d'habitation). Cette option doit revêtir la forme d'une déclaration écrite ; elle prend effet au titre du mois où elle est formulée et est obligatoirement valable pour une période, renouvelable tacitement, de 10 ans (art. 260.2° du CGI).
- Les **locations de biens ruraux** (terres, bâtiments d'exploitation agricole, hors habitation) peuvent être soumises à la TVA par option si le bail est enregistré et le preneur redevable de la TVA (art. 260.6° du CGI). Cette option doit revêtir la forme écrite ; elle prend effet au titre du mois où elle est formulée, pour une période, renouvelable tacitement, de 60 mois.
- Les **personnes** qui ont passé un **bail à construction** peuvent opter pour la TVA au titre de ce bail (art. 260.5° du CGI).

2.2 Établissements bancaires et financiers

Peuvent opter pour la TVA :

- les **banques, établissements financiers, sociétés de bourse, changeurs, escompteurs, remisiers, personnes** réalisant à titre principal des opérations se rattachant aux activités bancaires ou financières ;
- pour un certain nombre d'opérations, notamment :
 - * opérations de crédit, pour les recettes autres que les intérêts ;
 - * opérations sur effets de commerce, pour les recettes autres qu'agios d'escompte ou commissions assimilées ;
 - * certaines opérations sur comptes bancaires ;
 - * opérations sur valeurs mobilières autres que celles imposables (cf ci-avant 1.5) ;
 - * opérations d'affacturage, émission de titres-restaurant.

Cette option, qui était irrévocable jusqu'en 2004, est depuis 2005 valable pour une période de 5 ans ; elle est renouvelable par tacite reconduction et peut être dénoncée à la fin d'une période. Elle revêt la forme d'une déclaration écrite ; elle prend effet au titre du mois suivant celui de son dépôt.

2.3 Opérations sur déchets neufs d'industrie et matières de récupération

Les entreprises peuvent demander l'autorisation de soumettre à la TVA leurs livraisons de déchets neufs d'industrie et de matières de récupération pour lesquelles elles sont en principe exonérées (cf ci-avant 1.6), à condition que leur CA total annuel soit supérieur à 76 000 € HT (500 000 F avant 2002).

L'autorisation est valable à compter du mois suivant celui de la notification de la décision par l'Administration fiscale et jusqu'à la fin de la deuxième année civile suivante.

D.ENR -**VENTES D'IMMEUBLES,
DE FONDS DE COMMERCE
ET DE DROITS SOCIAUX****1. DROITS RELATIFS AUX VENTES D'IMMEUBLES**

Les ventes d'immeubles donnent lieu à la rédaction d'un acte notarié et doivent faire l'objet, dans les deux mois qui suivent, d'une publicité à la conservation des hypothèques.

1.1 Droits d'enregistrement exigibles en régime de droit commun**Principe d'imposition**

Les droits d'enregistrement sont **exigibles** dès lors que l'acte soumis à l'enregistrement (c'est à dire publié à la conservation des hypothèques) constate l'accord sur l'immeuble vendu et le prix (qui peut être déterminé ou déterminable).

Pour les ventes réalisées sous condition (cf définitions en fiche n°11, 1.2) :

- vente **sous condition suspensive** : les droits sont dus lors de la réalisation de la condition ;
- vente **sous condition résolutoire** : les droits sont dus lors du transfert de propriété, et ne sont pas restitués si la vente est annulée.

Assiette des droits d'enregistrement : il s'agit (art. 683.A du CGI) :

- soit du prix exprimé, augmenté de toutes les charges en capital et de toutes les indemnités stipulées au profit du cédant ;
- soit de la valeur vénale réelle de l'immeuble si elle est supérieure au prix exprimé.

Nature et taux des droits d'enregistrement

Les droits sont constitués de 4 composantes, dont les taux varient selon la nature de l'immeuble.

Les taux applicables sont ceux du lieu de situation de l'immeuble vendu.

	Du 15/09/1999 au 31/12/2005	A compter de 2006
- Droit départemental	3,60% (1)	3,60% (1)
- Taxe communale	1,20 %	1,20 %
- Taxe au profit de l'Etat (2)		0,20%
- Prélèvement pour frais d'assiette (= 2,50% du droit départemental)	0,09 %	0,09 %
Total des droits dus	4,89 %	5,09 %

- (1) Taux susceptible d'être modifié par les Collectivités locales pour certaines ventes (ex : exonération par certains Conseils Généraux pour les cessions de logements réalisées par les organismes d'HLM).
- (2) Taxe créée par la Loi de Finances Rectificative pour 2004.

Paiement des droits d'enregistrement

Les droits sont acquittés par l'acquéreur lors de la formalité d'enregistrement exécutée à la conservation des hypothèques.

1.2 Exceptions**Terrains à bâtir**

Sont **exonérées** de droits d'enregistrement (art. 1594-OG du CGI) les ventes de terrains à bâtir si :

- elles sont soumises à la TVA (cf fiche n°47, 1.)
- et si l'acquéreur prend l'engagement d'édifier ou d'achever un immeuble sur le terrain dans le délai de 4 ans à compter de la date de l'acte (ce délai de 4 ans peut dans certaines conditions être allongé).

En conséquence, depuis que les cessions de terrains à bâtir à des particuliers sont exonérées de TVA (cf fiche n°47, 1.), elles sont soumises aux droits d'enregistrement.

Ventes d'immeubles soumises à la TVA (art. 1594 F quinquies A du CGI)

Sont **soumises** au seul droit départemental d'enregistrement au taux de **0,60%** majoré du prélèvement pour frais d'assiette de 2,50% de ce droit les ventes d'immeubles donnant lieu au **paiement de la TVA** (cf fiche n°47, 3.). A compter de 2006, un droit supplémentaire est créé, au profit de l'Etat, au taux de **0,10%**, soit une taxation au taux global de 0,715%.

Ventes aux marchands de biens

Sont **soumises** seulement au droit départemental d'enregistrement au taux de **0,60%** majoré du prélèvement pour frais d'assiette de 2,50% de ce droit les achats effectués par les marchands de biens, s'ils prennent l'engagement de revendre l'immeuble dans un délai de 4 ans. A compter de 2006, un droit supplémentaire est créé, au profit de l'Etat, au taux de **0,10%**, soit une taxation au taux global de 0,715%.

2. DROITS RELATIFS AUX VENTES DE FONDS DE COMMERCE ET ASSIMILÉS

Opérations concernées

Le fonds de commerce est une universalité incluant les éléments incorporels (clientèle, droit au bail, brevet, ...) et les éléments corporels (matériels, marchandises, ..., à l'exception des immeubles) permettant d'exercer une activité.

Les cessions de clientèle en tant qu'élément isolé sont assimilées aux cessions de fonds de commerce.

Les cessions de droit à un bail en tant qu'élément isolé sont soumises aux mêmes droits que les cessions de fonds de commerce.

Assiette des droits d'enregistrement : il s'agit (art. 719 du CGI) :

- soit du prix de vente de l'ensemble du fonds, à l'exclusion des marchandises qui sont soumises à la TVA ;
- soit de la valeur vénale réelle des mêmes éléments si elle est supérieure au prix de vente.

Nature et taux des droits d'enregistrement

Les droits sont constitués de 3 composantes, dont les taux varient selon le montant de l'assiette des droits.

Droits d'enregistrement dus	Prix < 23 000 €	23 000 € < Prix < 107 000 €		Prix > 107 000 €	
		Jusqu'en 2005	A compter de 2006	Jusqu'en 2005	A compter de 2006
- Impôt d'État	0 %	3,80 %	4,00 %	2,40 %	2,60 %
- Taxe départementale	0 %	0,60 %	0,60 %	1,40 %	1,40 %
- Taxe communale	0 %	0,40 %	0,40 %	1,00 %	1,00 %
Total des droits dus	0 %	4,80 %	5,00 %	4,80 %	5,00 %

Formalités et paiement des droits d'enregistrement

Les ventes de fonds de commerce et clientèles doivent être **enregistrées dans le mois** suivant leur date, à la Recette des Impôts. Les droits sont acquittés par l'acquéreur lors de la formalité d'enregistrement.

Exonération temporaire sur cessions de fonds de commerce et branches complètes d'activité (cf loi pour le soutien à la consommation du 9/08/2004)

Lorsque : - le cédant est une entreprise soumise à l'IR (aux BIC) ou une société relevant des BIC ou de l'IS (à condition que son capital soit libéré et détenu à 75% au moins par des personnes physiques –directement ou indirectement–)
 - la valeur des éléments servant d'assiette aux droits d'enregistrement est inférieure à 300 000 €
 - l'acquéreur s'engage à maintenir l'activité pendant 5 ans

alors l'exonération de droits d'enregistrement porte : - automatiquement sur l'impôt d'État
 - automatiquement sur la taxe communale si la commune a moins de 5 000 habitants
 - facultativement, suivant décision des collectivités concernées, aux autres taxes.

3. DROITS RELATIFS AUX VENTES DE DROITS SOCIAUX (art. 726 du CGI)

Cessions d'actions

Sont notamment visées les cessions d'actions de SA, SAS.

- Lorsqu'elles sont enregistrées ou seulement constatées par un acte, les cessions d'actions sont soumises à un droit d'enregistrement de **1%** sur le prix exprimé ou la valeur vénale réelle des actions si elle est supérieure, ce droit étant **plafonné** en tout état de cause à **3 049 € (1,10% plafonné à 4 000 € à compter de 2006)**.
- Lorsqu'elles ne sont pas constatées par un acte :
 - * les cessions d'actions **non cotées** sont soumises au même régime que ci-dessus : droit de **1%** plafonné à **3 049 € (1,10% plafonné à 4 000 € à compter de 2006)**
 - * les cessions d'actions **cotées** échappent à tout droit d'enregistrement.

Cessions de parts sociales de sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions

Sont notamment visées les cessions de parts de SARL, SNC.

Toutes ces cessions sont soumises à un droit d'enregistrement de **4,80% (5% à compter de 2006)** sur le prix exprimé ou la valeur réelle des parts si elle est supérieure (ce droit n'est pas plafonné).

Depuis le 01/01/2004, l'assiette de ce droit de 4,80% (5% à compter de 2006) fait l'objet d'un abattement égal à :

(nb de parts cédées x 23 000 € / nb total de parts sociales).

Exemple : cession pour 50 000 € de 40% d'une SARL au capital de 60 000 €.

abattement = 40% x 23 000 = 9 200 € et assiette du droit de 4,80% = 41 800 €

Cessions massives

Pendant longtemps, l'Administration a estimé que la cession de la totalité (ou la quasi-totalité) des actions ou parts d'une société s'apparentait à la cession de l'ensemble des éléments corporels et incorporels de la société, et a exigé le paiement des droits d'enregistrement au tarif des ventes de fonds de commerce, plus élevé que celui des ventes de droits sociaux. Mais depuis une jurisprudence de principe de la Cour de Cassation, juridiction suprême en matière de droits d'enregistrement, (arrêt Beauvallet du 7 mars 1984) condamnant la thèse de l'Administration, ces cessions massives suivent le régime des cessions de droits sociaux ci-avant étudié.

D.ENR - DROITS RELATIFS AUX SOCIÉTÉS

1. DROITS DUS LORS DE LA CONSTITUTION DES SOCIÉTÉS

- Les **apports purs et simples** (APS) sont ceux rémunérés par la remise de droits sociaux, c'est à dire de parts ou actions.
- Les **apports à titre onéreux** (ATO) sont ceux rémunérés autrement que par des droits sociaux (exemples : prise en charge d'un passif incombant à l'apporteur, remise d'espèces ou d'obligations par la société). Ils sont assimilés à des ventes.
- Les **apports mixtes** sont ceux pour partie purs et simples (les droits sont dus sur cette partie au tarif des APS), pour partie à titre onéreux (les droits sont dus sur cette partie au tarif des ATO).

En l'absence de précision de la part de l'apporteur et de la société bénéficiaire, l'Administration considère que chaque bien apporté est mixte, et le répartit entre pur et simple, et à titre onéreux, selon la même proportion que la totalité de l'apport mixte. C'est pourquoi les parties ont intérêt à distinguer elles-mêmes parmi les apports mixtes ceux qui sont purs et simples et ceux qui sont à titre onéreux, afin de bénéficier des tarifs de droits les plus intéressants.

Les droits, lorsqu'ils sont proportionnels, sont assis sur la valeur d'apport (ou la valeur vénale réelle si elle est supérieure). Ils sont payés lors de la formalité d'enregistrement de l'acte de constitution.

1.1 Droits sur les apports purs et simples

		Société bénéficiaire de l'apport																			
		Société non soumise à l'IS	Société soumise à l'IS																		
- Espèces - Biens autres qu'immeubles, fonds de commerce,... étudiés ci-après (c'est à dire matériels ou mobiliers isolés ⁽²⁾ , droits sociaux, créances ...)	Quel que soit l'apporteur	0 € depuis 2000																			
- Immeubles - Droits immobiliers - Fonds de commerce ⁽²⁾ et clientèles - Droits à un bail	Apporteur soumis à l'IS Autres : Apporteur non soumis à l'IS ou Particulier	0 € depuis 2000	<p style="text-align: center;"><i>Art. 809.I.3° du CGI</i></p> <p>Immeubles, Droits immobiliers :</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;"><i>du 15/9/99</i></td> <td style="text-align: right;"><i>à compter</i></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;"><i>au 31/12/05</i></td> <td style="text-align: right;"><i>de 2006</i></td> </tr> <tr> <td>- Droit au profit de l'État</td> <td style="text-align: right;">2,00%</td> <td style="text-align: right;">2,20%</td> </tr> <tr> <td>- Taxe additionnelle départementale</td> <td style="text-align: right;">1,60%</td> <td style="text-align: right;">1,60%</td> </tr> <tr> <td>- Taxe additionnelle communale</td> <td style="text-align: right;"><u>1,20%</u></td> <td style="text-align: right;"><u>1,20%</u></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">soit au total</td> <td style="text-align: right;">4,80%</td> <td style="text-align: right;">5,00%</td> </tr> </table> <p>ou</p> <p>0 € depuis 2000, dans deux cas :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Apport soumis à la TVA (exemple : apport de terrain à bâtir) - Immeubles ou Droits immobiliers compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle, si l'apporteur prend l'engagement de conserver les titres reçus en rémunération de l'apport pendant 3 ans (délai de 5 ans avant 2002) <p>Fonds de commerce et clientèles, Droits à un bail :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Droit au profit de l'État cf barème (1) - Taxe additionnelle départementale cf barème (1) - Taxe additionnelle communale cf barème (1) <p>ou</p> <p>0 € depuis 2000, si :</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'apporteur prend l'engagement de conserver les titres reçus en rémunération de l'apport pendant 3 ans (délai de 5 ans avant 2002) 		<i>du 15/9/99</i>	<i>à compter</i>		<i>au 31/12/05</i>	<i>de 2006</i>	- Droit au profit de l'État	2,00%	2,20%	- Taxe additionnelle départementale	1,60%	1,60%	- Taxe additionnelle communale	<u>1,20%</u>	<u>1,20%</u>	soit au total	4,80%	5,00%
	<i>du 15/9/99</i>	<i>à compter</i>																			
	<i>au 31/12/05</i>	<i>de 2006</i>																			
- Droit au profit de l'État	2,00%	2,20%																			
- Taxe additionnelle départementale	1,60%	1,60%																			
- Taxe additionnelle communale	<u>1,20%</u>	<u>1,20%</u>																			
soit au total	4,80%	5,00%																			

(1) Il s'agit du barème des ventes de fonds de commerce indiqué en fiche n°48, 2.

(2) Les éléments constitutifs d'un fonds de commerce sont les éléments incorporels (clientèle, droit au bail, brevets, marques, ...) et les éléments corporels (matériels, mobiliers, approvisionnements, ...). Les matériels et mobiliers suivent donc le régime des fonds de commerce s'ils font partie d'un fonds de commerce apporté, et ils suivent le régime des biens autres que fonds de commerce si leur apport est isolé.

Règle applicable en cas de pluralité de droits (art. 672 du CGI):

Les droits sont calculés apporteur par apporteur. :

- si plusieurs droits proportionnels sont calculés, tous sont dus ;
- si plusieurs droits fixes sont calculés, seul le plus élevé est dû ;
- si des droits fixes et proportionnels sont calculés : seul est dû le montant le plus élevé entre "somme des droits proportionnels" et "droit fixe le plus élevé" .

1.2 Droits sur les apports à titre onéreux

Ce sont les droits d'enregistrement sur les ventes des différents éléments apportés qui s'appliquent, avec quelques particularités.

- Immeubles et droits immobiliers :

	Du 15/09/99 au 31/12/2005	A compter de 2006
Le prélèvement pour frais d'assiette n'est pas dû.		
- Droit au profit de l'État	2,00 %	2,20 %
- Taxe additionnelle départementale	1,60 %	1,60 %
- Taxe communale	1,20 %	1,20 %
Total des droits dus	4,80 %	5,00 %

- Fonds de commerce et élément soumis au même régime : cf fiche n°48, 2.

Exception : si une personne physique apporte l'ensemble des éléments d'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle, la fraction d'apport à titre onéreux bénéficie du régime de faveur (0 € à compter du 1/01/2000) si l'apporteur prend l'engagement de conserver ses titres pendant 3 ans (délai de 5 ans avant 2002).

- Droits sociaux : cf fiche n°48, 3.

- Biens meubles, créances : ils sont passibles du droit fixe de 75 €, qui n'est perçu qu'une fois.

2. DROITS DUS AU COURS DE LA VIE DES SOCIÉTÉS

2.1 Augmentation de capital

Augmentation de capital par apports nouveaux : Ce sont les droits dus en cas de constitution de société qui sont applicables (cf 1.), à l'exception près suivante : l'exonération de droit fixe de 230 € n'est valable que pour les constitutions de sociétés, et pas pour les augmentations de capital (ce droit de 230 € est alors dû).

Augmentation de capital par incorporation de bénéfices ou réserves (art. 812.I du CGI) : C'est le droit fixe de 230 €, qui est applicable, pour les opérations réalisées depuis le 1/10/93 (auparavant, un droit proportionnel de 3% était dû).

NB : à compter de 2006, ce droit de 230 € passe à : - 375 € lorsque la société a un capital social < 225 000 €
(cf loi de Finances rectificative pour 2004) - 500 € lorsque la société a un capital social ≥ 225 000 €

2.2 Réduction de capital

Réduction de capital motivée par des pertes :

Lorsque des pertes comptables (ou un report à nouveau négatif) sont imputées sur le capital social, c'est le droit fixe de 75 € (125 € à compter de 2006) qui est applicable.

Réduction de capital en vue d'une répartition partielle des biens de la société à ses associés :

Cette opération est un partage partiel de société : il suit le régime des partages de société (cf 3.2).

2.3 Opérations diverses

Prorogation de société (art. 811.1° du CGI)

Les prorogations de société sont enregistrées au droit fixe de 230 € (à compter de 2006 : - 375 € si capital social < 225 000 €
- 500 € si capital social ≥ 225 000 €)

Fusion de sociétés : Leur régime est étudié en fiche n°56.

Passage du régime des sociétés de personnes au régime des sociétés soumises à l'IS (art. 812.II du CGI)

Lorsqu'une personne morale dont les résultats ne sont pas soumis à l'IS devient passible de cet impôt, ce changement de régime fiscal entraîne l'exigibilité des droits d'enregistrement applicables aux apports purs et simples.

Ces droits ne s'appliquent toutefois :

- qu'aux immeubles et droits immobiliers, fonds de commerce et clientèle, et droits à un bail
- qui ont été apportés à titre pur et simple à la société depuis le 1er août 1965
- par des personnes non soumises à l'IS.

Les droits d'enregistrement sont donc perçus au tarif prévu par l'art. 809.1.3° du CGI (cf 1.1), sur la base de la valeur vénale des biens concernés à la date du changement de régime fiscal.

3. DROITS DUS LORS DE LA MORT DES SOCIÉTÉS

3.1 Dissolution de société

Les actes de dissolution de société qui ne portent aucune transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes sont enregistrés au droit fixe de 230 € (art. 811.2° du CGI). A compter de 2006 : - 375 € si capital social < 225 000 €
- 500 € si capital social ≥ 225 000 €)

3.2 Partage de société

Lorsque les opérations de liquidation qui suivent la décision de dissoudre une société engendrent la constatation d'un actif net positif, celui-ci est réparti entre les associés : c'est l'opération de partage.

Sociétés passibles de l'IS : Les partages de biens meubles et immeubles entre coassociés sont assujettis au droit d'enregistrement de **1% (1,10% à compter de 2006)** (art. 746 du CGI). Ce droit est dû sur le montant de l'actif net partagé (art. 747 du CGI).

Spécificités des sociétés non passibles de l'IS : théorie de la mutation conditionnelle des apports

En principe, c'est le droit de **1% (1,10% à compter de 2006)** qui s'applique. Toutefois, lorsque des "corps certains" (immeubles, fonds de commerce, ...) précédemment apportés à titre pur et simple à la société sont partagés, le régime applicable est le suivant :

- si ces biens sont attribués à l'apporteur initial, ils ne sont soumis à **aucun droit d'enregistrement** ;
- si ces biens sont attribués à un associé autre que l'apporteur initial, ils sont soumis aux droits d'enregistrement prévus pour les **ventes** desdits biens (cf fiche n°48), sur la base de leur valeur vénale à la date du partage.

**DIVERS - CREDIT D'IMPOT FORMATION
CREDIT D'IMPOT FAMILLE
CREDIT D'IMPOT RELOCALISATION EN FRANCE
CREDIT D'IMPOT PROSPECTION COMMERCIALE**

1. CREDIT D'IMPOT FORMATION

1.1 Entreprises bénéficiant du crédit d'impôt formation

Forme et régime fiscal des entreprises (art. 244 quater C.I du CGI)

Jusqu'en 2001, pouvaient bénéficier du crédit d'impôt formation (CIF) toutes les entreprises industrielles ou commerciales relevant des BIC ou passibles de l'IS et imposées d'après leur bénéfice réel, qu'il s'agisse du réel normal ou du réel simplifié, de plein droit ou sur option (cf fiches n°21 et 27). (Le CIF bénéficie aussi aux entreprises agricoles et aux activités non commerciales).

Depuis 2002 (cf loi de Finances rectificative pour 2001), parmi ces entreprises, ne peuvent bénéficier du CIF que **certaines PME** : il s'agit des sociétés dont le CA < 7,63 M€, n'étant pas mère d'un groupe fiscal intégré, et dont le capital est détenu pour 75% au moins par des personnes physiques ou une société remplissant elle-même les conditions tenant au CA et au capital.

Réalisation de dépenses de formation professionnelle (art. 244 quater C.I du CGI)

Pour bénéficier d'un CIF, les entreprises doivent réaliser des dépenses de formation professionnelle en sus de leurs obligations légales en la matière (cf participation des employeurs à la formation professionnelle continue).

Nécessité d'une option (art. 244 quater C.IV du CGI)

Les entreprises qui souhaitent bénéficier d'un CIF doivent opter expressément pour ce régime.

Pour la **période triennale 2002-2004**, parmi les sociétés éligibles au CIF, seules peuvent opter les sociétés :

- qui ont bénéficié du CIF au titre de 2001 ;
- qui n'ont jamais opté pour le régime du CIF, qu'elles aient ou non exposé des dépenses éligibles antérieurement, et qui souhaitent en faire application, pour la 1^{ère} fois ;
- qui réalisent leurs premières dépenses éligibles pendant ces 3 années.

L'option, qui est **irrévocable**, résulte du **dépôt de l'imprimé** spécifique de CIF (n°2068) en annexe à la déclaration fiscale de l'année au titre de laquelle elle est exercée.

1.2 Calcul du crédit d'impôt formation

Le CIF est déterminé **par année civile** : il est égal à (art. 244 quater C.I du CGI) : **35% x [(D_(n) - D_{r(n-1)}) + (450 € x N_s)]**

NB : le taux de 35% est applicable depuis le 1/01/1999 (auparavant il était de 25%) - cf loi de Finances pour 2000.

- * (D_(n) - D_{r(n-1)}) = différence entre les dépenses de formation y ouvrant droit exposées au cours de l'année, et les dépenses de même nature exposées au cours de l'année précédente, revalorisées en fonction de l'évolution des rémunérations ;
- * N_s = nombre de stagiaires supplémentaires d'une année scolaire sur l'autre (forfait de dépenses d'accueil de stagiaires).

Le CIF est **plafonné à 150 000 €**, plafond porté à 760 000 € pour le CIF correspondant aux dépenses exposées au profit des salariés occupant les emplois les moins qualifiés ou au profit des salariés de 45 ans et plus.

Pour les entreprises nouvelles, ou celles exposant pour la première fois des dépenses éligibles, le CIF de l'année de création ou de premières dépenses est égal à 25% des dépenses éligibles exposées au cours de ladite année.

Les dépenses de formation ouvrant droit au CIF sont (art. 244 quater B.II du CGI) constituées par la **fraction des dépenses de formation excédant la participation obligatoire** de l'employeur à la formation professionnelle continue.

Ces dépenses de formation sont :

- les dépenses de formation de salariés, y compris les dépenses relatives aux formateurs lorsque les formations sont organisées par l'entreprise (salaires, charges sociales, transport, hébergement, amortissement des matériels, ...);
- les versements au profit d'organismes de formation pour les stages organisés dans le cadre de conventions de formation ;
- les versements imputables sur l'obligation légale (cotisation formation en alternance, congé individuel de formation, versements au profit des fonds d'assurance-formation, ...).

Les **subventions publiques reçues** à raison des opérations ouvrant droit au CIF doivent être **déduites** des bases de son calcul.

1.3 Utilisation du crédit d'impôt formation (art. 199 ter.C et 220 C du CGI)

Le CIF, lorsqu'il est **positif**, est **imputé sur l'IR ou l'IS** dû au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses de recherche se sont accrues. En cas d'**excédent**, celui-ci est **restitué**.

Dans les **sociétés de personnes** relevant des BIC, le CIF est **transféré aux associés** au prorata de leurs droits, et est imputé sur leur propre impôt, IR ou IS.

En cas de **CIF négatif**, celui-ci doit s'imputer sur les CIF positifs obtenus postérieurement (par exemple un CIF négatif 2004 vient en diminution d'un CIF positif 2005) ; cette imputation n'est pas limitée au montant des CIF obtenus antérieurement.

2. CREDIT D'IMPOT FAMILLE A COMPTE DE 2004

Entreprises bénéficiant du crédit d'impôt famille (art. 244 quater F du CGI) (cf LF 2004)

- Peuvent en bénéficier toutes les entreprises imposées d'après leur **bénéfice réel** (entreprises individuelles, SARL, SA, sociétés de personnes) ...
- ... qui réalisent **pour leurs salariés** ayant des enfants à charge ...
- ... des **dépenses** permettant à ces salariés de mieux concilier leur vie professionnelle et leur vie familiale :
 - ✓ dép. de créat° et fonctionnement de crèche ou halte-garderie assurant l'accueil des enfants de moins de 3 ans des salariés de l'entreprise
 - ✓ dépenses de formation engagées en faveur des salariés bénéficiant d'un congé parental d'éducation
 - ✓ rémunérations versées aux salariés bénéficiant d'un congé de paternité, de maternité, parental d'éducation ou pour enfant malade
 - ✓ dép. d'indemnisation de certains frais de garde exceptionnels (engagés par exemple lors d'une obligation professionnelle imprévisible).

Calcul du crédit d'impôt famille (art. 244 quater F du CGI)

- Le C.I.Fa est déterminé par année civile. $C.I.Fa(n) = 25\% \times D(n)$ plafonné à 500 000 € $D(n)$ = dépenses énoncées au 2.1 de l'année n
NB : Le montant des dépenses est diminué des éventuelles subventions publiques reçues pour faire face à ces dépenses.

Utilisation du crédit d'impôt famille (art. 199 ter.E et 220 G du CGI)

- Le C.I.Fa est **imputé sur l'IR ou l'IS** (mais pas sur la contribution de 3% ni sur l'IFA) dû au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses ont été engagées. En cas d'**excédent**, celui-ci est **restitué**.
- Dans les **sociétés de personnes** relevant des BIC, le C.I.Fa est **transféré aux associés** au prorata de leurs droits, et est imputé sur leur propre impôt -IR ou IS.

3. CREDIT D'IMPOT RELOCALISATION EN FRANCE (Art. 244 quater I du CGI)

Entreprises bénéficiant du crédit d'impôt relocalisation (cf LF 2005)

- Peuvent en bénéficier toutes les entreprises imposées d'après leur **bénéfice réel** (entreprises individuelles, SARL, SA, sociétés de personnes) ...
- ... qui ont **délocalisé** une activité hors de l'Espace Economique Européen (EEE, soit les 25 Etats de l'UE + Norvège + Islande + Liechtenstein) entre le 1/01/1999 et le 22/09/2004 ... (NB : certaines activités sont exclues)
- ... et qui la **relocalisent** en France entre le 1/01/2005 et le 31/12/2006.

Calcul du crédit d'impôt relocalisation

- Le C.I.Reloc est accordé sur **agrément** de l'Administration fiscale. L'agrément est accordé de plein droit si certaines conditions sont remplies.
- C.I.Reloc = C.I. de base + C.I. supplémentaire
C.I. de base = dépenses de personnel relatives aux emplois créés par la relocalisation x Coefficient
Coefficient = 50% les 12 premiers mois, 40% les 12 suivants, 30% les 12 suivants, 20% les 12 suivants et 10% les 12 suivants.
Le C.I. de base est plafonné à 100 000 € par période de 3 années consécutives.
C.I. supplémentaire accordé en cas de relocalisation dans une zone éligible à la prime d'aménagement du territoire.

Utilisation du crédit d'impôt relocalisation (art. 199 ter.H du CGI)

- Le C.I.Reloc est **imputé sur l'IR ou l'IS** (mais pas sur la contribution de 3% ni sur l'IFA) dû au titre de l'année au cours de laquelle chaque période de 12 mois s'achève. En cas d'**excédent**, celui-ci est **restitué**.
- Dans les **sociétés de personnes** relevant des BIC, le C.I.Reloc est **transféré aux associés** au prorata de leurs droits, et est imputé sur leur propre impôt -IR ou IS.

4. CREDIT D'IMPOT PROSPECTION COMMERCIALE (Art. 244 quater H du CGI)

Entreprises bénéficiant du crédit d'impôt prospection commerciale (cf LF 2005)

- Peuvent en bénéficier les entreprises imposées d'après leur **bénéfice réel** (entreprises individuelles, SARL, SA, sociétés de personnes) qui sont des PME (effectif < 250 salariés, et réalisant soit CA < 50 M€ soit total bilan < 43 M€) ...
- ... qui **recrutent** une personne affectée au **développement des exportations**.

Calcul du crédit d'impôt prospection commerciale

- C.I.Prosp = 50% x dépenses éligibles, plafonné à 40 000 € pour 24 mois.
Dép. éligibles = pendant les 24 mois suivant l'embauche, frais et indemnités de déplacement et d'hébergement liés à la prospect° commerciale, dép. visant à réunir des informat° sur les marchés et les clients, dép° de particip° à des salons, dép. visant à faire connaître les produits de l'entp.

Utilisation du crédit d'impôt prospection commerciale (art. 199 ter.G du CGI)

- Le C.I.Prosp est **imputé sur l'IR ou l'IS** (mais pas sur la contribution de 3% ni sur l'IFA) dû au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses sont exposées. En cas d'**excédent**, celui-ci est **restitué**.
- Dans les **sociétés de personnes** relevant des BIC, le C.I.Prosp est **transféré aux associés** au prorata de leurs droits, et est imputé sur leur propre impôt -IR ou IS (les associés personnes physiques doivent participer personnellement à l'activité de la sté pour bénéficier du transfert de C.I.Prosp).

5. CREDIT D'IMPOT TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION (Art. 244 quater K du CGI)

Entreprises bénéficiant du crédit d'impôt technol. de l'inf° (cf LFR 2004) applicable de 2005 à 2007

- les PME imposées d'après leur **bénéfice réel** (entreprises individuelles, SARL, SA, stés de personnes) (cf 4. pour la déf° des PME).

Calcul du crédit d'impôt technol. de l'inf°

- C.I.Tech.Inf° = 20% x dépenses éligibles, plafonné à 100 000 € pour 3 ans.
Dépenses = réseau intranet ou extranet (les immobilisations hors ordinateurs), internet haut débit (immos), conseil à la mise en place de réseaux

Utilisation du crédit d'impôt technol. de l'inf° (art. 199 ter.J du CGI)

- Le C.I.Tech.Inf° est **imputé sur l'IR ou l'IS** dû au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses sont exposées. En cas d'**excédent**, celui-ci est **restitué**.

DIVERS -**FUSIONS ET
OPERATIONS ASSIMILEES**

Les opérations de restructuration des **sociétés soumises à l'IS** (fusions, apports partiels d'actif, scissions) bénéficient de régimes de faveur en ce qui concerne les principaux impôts : IS, droits d'enregistrement, TVA. Ces régimes atténuent les conséquences fiscales qui résulteraient de l'application des règles fiscales de droit commun : ils ont donc pour objectif de faciliter les restructurations de sociétés (regroupement de société, filialisation d'activité, ...).

1. RÉGIME FISCAL DES FUSIONS

La fusion est l'opération juridique par laquelle deux sociétés (ou plus) réunissent leurs patrimoines pour ne former plus qu'une seule société. La fusion peut résulter de la création d'une société nouvelle, ou, cas le plus fréquent en pratique, de l'absorption par une société (dite absorbante) de l'autre société (dite absorbée).

À compter de 2002, le régime fiscal des fusions s'applique aussi aux opérations de « confusion de patrimoine » (procédure de l'article 1844-5 du Code Civil).

1.1 Régime applicable en matière d'IS (art. 210 A et 210 C du CGI)

Les règles fiscales de droit commun entraînent :

- pour la société absorbée, les conséquences d'une cessation d'entreprise
- pour la société absorbante, les conséquences d'une augmentation de capital par apport du patrimoine de l'absorbée, opération équivalente en matière d'IS à une acquisition.

Le régime de faveur des fusions prend en compte le fait que la société absorbante ne fait que continuer l'exploitation de la société absorbée.

RÈGLES FISCALES DE DROIT COMMUN

	CHEZ LA SOCIÉTÉ ABSORBÉE	CHEZ LA SOCIÉTÉ ABSORBANTE
Résultat d'exploitation de la société absorbée de l'exercice de fusion	Principe : imposition immédiate du résultat d'exploitation de la période "intercalaire", écoulée entre le début du dernier exercice et la date de fusion.	Principe : imposition du résultat d'exploitation de l'absorbée de la période écoulée entre la date de fusion et la fin de l'exercice, au même titre que son propre résultat de l'exercice de fusion.
	Exception : fusion avec effet rétroactif (en général, au 1er jour de l'exercice en cours de l'absorbante) Le résultat d'exploitation de la période intercalaire de l'absorbée est aussi imposé au niveau de l'absorbante, au même titre que son propre résultat et que le résultat de l'absorbée dégageé entre la fusion et la fin de l'exercice.	
PV ou MV d'apport des éléments d'actif de la société absorbée	<ul style="list-style-type: none"> - Taxation des PV d'apport ou déduction des MV d'apport dans les conditions de droit commun. - Application éventuelle du régime des PV et MV à LT (cf fiche n°24). 	<ul style="list-style-type: none"> - Les éléments apportés par l'absorbée sont inscrits à l'actif de l'absorbante pour leur valeur d'apport. - Les résultats futurs réalisés lors de la cession de ces éléments sont calculés dans les conditions de droit commun, à partir de la valeur d'apport qui représente le prix de revient. <p>En cas d'application du régime des PV et MV à LT, le délai de 2 ans est décompté à partir de la date de la fusion.</p>
Provisions figurant au bilan de la société absorbée	<ul style="list-style-type: none"> - Toutes les provisions (pour dépréciation, pour charges, réglementées) sont imposables car la fusion est assimilée à une cessation d'entreprise : les provisions deviennent de ce fait sans objet. - Pour certaines provisions, la reprise taxable est compensée par la constatation effective de la charge ou de la dépréciation que couvrait la provision (exemple : provision pour dépréciation de créance compensée par une valeur d'apport de la créance inférieure à sa valeur nominale : provision taxée mais différence entre valeur nominale et valeur d'apport déduite). 	<ul style="list-style-type: none"> - L'absorbante reçoit des éléments pour une valeur d'apport qui tient compte de leur valeur réelle. - Elle dote ultérieurement des provisions (pour dépréciation, pour charges, réglementées) sur les éléments reçus de l'absorbée dans les conditions de droit commun.
Déficits et MV à LT antérieurs à la fusion de l'absorbée et de l'absorbante	<p>Les déficits ordinaires et MV à LT de l'absorbée antérieurs à l'exercice de fusion ne sont pas transférés à l'absorbante. Ils sont donc perdus s'ils ne sont pas utilisés au titre de l'exercice de fusion.</p> <p>Si APA (cf 2.) : Attention à :</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'éventuel changement d'activité résultant de l'APA (cf fiche n°26, I.I). 	<p>Les déficits ordinaires et MV à LT de l'absorbante antérieurs à l'exercice de fusion restent imputables sur ses résultats (les siens et ceux provenant de l'activité de l'absorbée) dans les conditions de droit commun.</p> <p>N.B. : Attention à :</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'éventuel changement d'activité résultant de l'APA (cf fiche n°26, I.I).

RÉGIME DE FAVEUR DES FUSIONS

Résultat d'exploitation de la société absorbée : cf règles de droit commun qui restent applicables.

	CHEZ LA SOCIÉTÉ ABSORBÉE	CHEZ LA SOCIÉTÉ ABSORBANTE
PV ou MV d'apport des éléments d'actif de la société absorbée	<p>Toutes les PV d'apport des éléments d'actif sont exonérées (immobilisations amortissables ou non, mais aussi actif circulant tel stocks, créances). N.B. : Les titres du portefeuille exclus du régime des PV et MV à LT (cf fiche n°24, 3.1) sont assimilés à des éléments de l'actif immobilisé pour le régime des fusions.</p> <p>MV nette sur éléments non amortissables : celle-ci n'est pas déductible chez l'absorbée (elle est indirectement prise en compte chez l'absorbante compte tenu des règles de calcul des PV et MV ultérieures sur ces éléments, cf ci-contre).</p> <p>L'absorbée peut opter pour l'imposition immédiate au taux réduit des PV à LT de la PV à LT globale afférente aux éléments amortissables apportés (art. 210 A.4 du CGI). Cette option est toutefois devenue inapplicable pour les exercices ouverts depuis le 1/1/97 du fait de la réduction du champ d'application des PV à LT des sociétés soumises à l'IS (cf fiche n°24, 2.).</p> <p>MV nette sur éléments amortissables : celle-ci peut être : - déduite des bénéfices imposables de l'absorbée ; - transférée à l'absorbante qui peut l'imputer sur ses propres résultats dans le délai normal de 5 ans.</p>	<p>OBLIGATIONS DE L'ABSORBANTE (art. 210 A.3 du CGI) Elle doit s'engager dans l'acte de fusion à :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Reprendre à son passif la réserve spéciale des PV à LT figurant chez l'absorbée (par imputation sur la prime de fusion ; si cela ne suffit pas, par affectation -sans mouvement comptable- des réserves de l'absorbée incorporées à son capital ; enfin, sur ses propres bénéfices et réserves). - Se substituer à l'absorbée pour la réintégration des PV dont l'imposition avait été différée chez cette dernière (éléments reçus par l'absorbée dans le cadre d'une fusion ayant bénéficié du régime de faveur ; PV résultant d'expropriation, cf fiche n°19, 5.). - Calculer les PV réalisées ultérieurement à l'occasion de la cession des immobilisations non amortissables qui lui sont apportées d'après la valeur qu'elles avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de l'absorbée (<i>autrement dit, lorsqu'une immobilisation non amortissable a un prix de revient de 100 chez l'absorbée et est apportée pour 150, la PV de 50 est exonérée chez l'absorbée, mais l'absorbante calculera sa propre PV ultérieure sur cet élément par rapport au prix de revient fiscal de 100, et non 150</i>). - Réintégrer dans ses bénéfices imposables au taux de droit commun les PV dégagées sur les éléments amortissables (sous déduction des PV ayant fait l'objet de l'option chez l'absorbée, pour les exercices ouverts avant le 1/1/97). Cette réintégration se fait chaque année au minimum : <ul style="list-style-type: none"> * par 15ème sur 15 ans pour les constructions et droits s'y rapportant ; * par 5ème sur 5 ans pour les autres immobilisations amortissables ; * exception : si la PV nette sur les seules constructions excède 90% de la PV nette globale sur éléments amortissables, la réintégration est effectuée sur la durée moyenne pondérée d'amortissement des constructions, par parts égales. <p>En cas de cession d'un bien amortissable pendant la période de réintégration, la PV non encore réintégrée est imposée immédiatement.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Inscrire à son bilan les éléments autres que les immobilisations (stocks, ...) pour la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de l'absorbée (reprise du montant brut, et des éventuelles provisions). À défaut, l'absorbante est imposée au titre de l'exercice de fusion sur le profit = nouvelle valeur - valeur chez l'absorbée. <p>DROITS DE L'ABSORBANTE</p> <ul style="list-style-type: none"> - En contrepartie de l'imposition des PV sur éléments amortissables, elle calcule les amortissements sur ces éléments d'après leur valeur d'apport (et non sur la valeur figurant au bilan de l'absorbée sauf si la fusion est effectuée aux valeurs comptables -cf ci-après). - En cas de cession ultérieure des éléments de l'actif immobilisé reçus : <ul style="list-style-type: none"> * la qualification CT ou LT des PV s'effectue en retenant la date d'acquisition des éléments par l'absorbée et non la date de fusion * le prix de revient des immobilisations amortissables est leur valeur d'apport (et non leur valeur au bilan de l'absorbée) puisque la PV d'apport est réintégrée (ou la MV d'apport déduite, cf ci-contre).
Provisions figurant au bilan de la société absorbée	<p>Les provisions ne sont imposées que si elles deviennent sans objet (art. 210 A.2 du CGI). Donc les provisions qui conservent leur objet à la date de la fusion sont transmises à l'absorbante sans imposition chez l'absorbée. Cette règle vaut aussi pour les provisions réglementées.</p>	<p>OBLIGATIONS DE L'ABSORBANTE (art. 210 A.3 du CGI) Elle doit s'engager dans l'acte de fusion à reprendre à son passif les provisions dont l'imposition est différée : il s'agit de toutes les provisions de l'absorbée non réintégrées chez elle car ne devenant pas sans objet (y compris les provisions réglementées).</p>
Déficits et MV à LT antérieurs à la fusion, absorbée et absorbante	<p>Les déficits ordinaires et MV à LT sont perdus s'ils ne sont pas transférés à l'absorbante (cf ci-contre).</p>	<p>Sous réserve de l'obtention d'un agrément qui doit être demandé à l'Administration préalablement à l'opération, les déficits de l'absorbée peuvent être transmis à l'absorbante (art 209.II du CGI). Depuis 2002 cet agrément n'est plus discrétionnaire : ses conditions d'obtention sont les suivantes : - opération placée sous le régime de faveur - opération justifiée économiquement (et non fiscalement seulement) - l'activité de l'absorbée doit être poursuivie pendant 3 ans au moins - jusqu'en 2004, le montant des déficits transférables était limité.</p> <p>Les règles relatives aux déficits et MV à LT de l'absorbante antérieurs à la fusion sont celles de droit commun.</p>

TRAITEMENT DES INDEMNITÉS DE CONGÉS PAYÉS (voir fiche n°16, 3.2)

- Si l'absorbée et l'absorbante sont sous le régime de déduction décalée : les droits non déduits chez l'absorbée deviennent déductibles chez l'absorbante.
- Si l'absorbée est sous le régime de déduction décalée et l'absorbante sous le régime de droit commun : les droits non déduits chez l'absorbée ne sont pas déductibles chez l'absorbante (art. 236 bis du CGI).
- Si l'absorbée est sous le régime de droit commun (quel que soit le régime de l'absorbante) : la déduction des droits chez l'absorbée a été effectuée lors de la comptabilisation ; elle n'aura pas à être effectuée par l'absorbante lors du versement.

VALORISATION DES APPORTS

* À compter de 2005, la réglementation comptable sur ce point change (cf avis CNC du 25/03/2004 et règlement CRC du 4/05/2004). La valorisation des apports est désormais obligatoirement la suivante :

- opération impliquant des sociétés sous contrôle commun : valeur comptable
- opération impliquant des sociétés sous contrôle distinct : valeur réelle.

L'Administration a fait savoir au cours des travaux préparatoires à l'adoption de ce règlement qu'elle s'alignera sur cette position.

* Avant 2005, les fusions devaient en principe être réalisées en retenant la valeur réelle des biens transférés (celle-ci pouvant être égale à la valeur comptable pour certains biens). L'Administration fiscale admettait que l'ensemble des biens soient évalués à leur valeur comptable si :

- l'opération était soumise au régime de faveur
- et la société bénéficiaire reprenait à son bilan les valeurs d'origine, amortissements et provisions qui figuraient au bilan de la société absorbée et calculait les amortissements d'après ces valeurs d'origine.

DÉCLARATION À SOUSCRIRE

Dans tous les cas, l'absorbée qui disparaît doit souscrire une déclaration de résultat dans les 60 jours de la première publication de la fusion dans un journal d'annonces légales.

Cette déclaration comprend les éléments imposables :

- selon que la fusion est avec effet rétroactif ou non,
- et selon qu'elle est soumise au régime de droit commun ou de faveur.

1.2 Régime applicable aux associés de la société absorbée

Les associés de l'absorbée se voient remettre des titres de l'absorbante à la place de ceux de l'absorbée qu'ils possédaient et qui n'existent plus. Cette substitution de titres constitue en principe un fait générateur d'imposition de la PV ainsi réalisée.

Associés personnes physiques (art. 160.I ter.4, 92 B, 150 A bis du CGI)

Sur demande expresse du contribuable, l'imposition de la PV d'échange peut être **reportée** au moment où s'opérera la **cession** (ou le rachat) des titres de l'absorbante (quel que soit le régime fiscal appliqué à la fusion).

Associés personnes morales ou entreprises individuelles relevant des BIC ou de l'IS (art. 38.7 bis du CGI)

Que la fusion soit placée sous les règles de droit commun ou sous le régime de faveur, la PV ou MV résultant pour l'entreprise membre de l'absorbée de l'échange de titres est neutralisée fiscalement lors de la fusion, quelle que soit la valeur pour laquelle sont inscrits les titres qu'elle reçoit de l'absorbante. Cette PV ou MV est comprise dans le résultat au cours duquel les titres de l'absorbante sont cédés. L'entreprise doit calculer le résultat de la cession ultérieure des titres de l'absorbante par rapport à la valeur fiscale qu'avaient les titres de l'absorbée dans son bilan lors de la fusion.

1.3 Régime applicable en matière de droits d'enregistrement (art. 816 du CGI)

Dès lors qu'une opération de fusion concerne deux sociétés soumises à l'IS, elle entraîne l'exigibilité du seul droit fixe de 230 €.

NB : à compter de 2006, ce droit fixe passe à :
- 375 € si le capital social de la société < 225 000 €
- 500 € si le capital social de la société ≥ 225 000 €

1.4 Régime applicable en matière de TVA

En matière de TVA, le CGI prévoit des règles spécifiques pour les opérations de fusion (quel que soit le régime fiscal appliqué en matière d'IS).

Apport des immobilisations

Règles de droit commun : l'apport de ces biens entraîne l'exigibilité de la TVA et éventuellement un reversement de TVA.

Mesure de faveur : non-application de la taxation et du reversement si l'absorbante s'engage dans l'acte de fusion à respecter, le cas échéant, les obligations auxquelles l'absorbée aurait été tenue si elle avait poursuivi l'exploitation (paiement de la TVA lors de la cession ultérieure des biens -cf fiche n°46 ; reversement partiel de TVA -cf fiche n°41).

Apport des marchandises et des immeubles neufs taxables

Règles de droit commun : Ces apports sont en principe taxables selon les conditions de droit commun.

Mesure de faveur : La TVA sur marchandises n'est pas exigible si l'absorbante destine les marchandises à la revente.

La TVA sur immeubles neufs n'est pas exigible si dans l'acte de fusion est insérée une clause indiquant que la fusion est réputée inexistante au regard des dispositions de l'article 257.7° du CGI.

Crédit de TVA de l'absorbée

Règles de droit commun : l'absorbée a droit au remboursement du crédit lorsqu'elle disparaît ; cela peut prendre du temps.

Mesure de faveur : le crédit peut être transféré à l'absorbante si elle prend dans l'acte de fusion le même engagement que celui relatif aux régularisations de déduction pris pour l'apport des immobilisations (cf ci-dessus) et si elle adresse à l'Administration une déclaration spécifique.

2. RÉGIME FISCAL DES APPORTS PARTIELS D'ACTIF (APA)

L'APA est l'opération juridique par laquelle une société, l'apporteuse (qui ne disparaît pas), apporte à une autre société (la bénéficiaire de l'apport) une partie de ses éléments d'actif, en contrepartie de la remise de titres de cette autre société.

2.1 Régime applicable en matière d'IS (art. 210 B du CGI)

Les **règles de droit commun** sont les mêmes pour l'apporteuse et la bénéficiaire que celles applicables, en cas de fusion (cf 1.1), respectivement à l'absorbée et l'absorbante ; mais leur application est limitée aux seuls **éléments compris dans l'apport**.

Les APA bénéficient du même **régime de faveur** que les fusions (cf 1.1), appliqué de la même façon mais aux seuls **éléments compris dans l'apport**, dans les deux cas suivants.

- Apport d'une branche complète d'activité

L'apport d'une branche complète d'activité ou d'éléments assimilés bénéficie du régime de faveur des fusions si l'**apporteuse** prend l'**engagement** dans l'acte d'apport :

- * de **conserver** pendant **3 ans** les titres de la bénéficiaire remis en contrepartie de l'apport (le délai de 3 ans s'applique aux APA réalisés à compter du 15/09/1999, ainsi qu'à ceux en cours à cette date - cf loi de Finances pour 2000 ; auparavant, il était de 5 ans) ; le régime de faveur n'est toutefois pas remis en cause si les titres sur lesquels porte cet engagement sont apportés dans le cadre d'une fusion, d'un APA ou d'une scission placés sous le régime de faveur (sous certaines conditions) depuis le 15/09/1999 (cf loi de Finances pour 2000) ;

- * de **calculer** ultérieurement les **PV de cession** afférentes à ces titres par référence à la valeur que les biens apportés avaient, du point de vue fiscal, dans ses propres écritures

(par exemple, si l'actif net apporté a une valeur comptable et fiscale de 60, et est apporté pour 100, les titres de la bénéficiaire figureront pour 100 à l'actif du bilan de l'apporteuse, mais le résultat fiscal de leur cession ultérieure devra être calculé par rapport à 60).

Une **branche complète d'activité** est définie comme l'**ensemble des éléments d'actif et de passif** d'une division d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une **exploitation autonome**, c'est à dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens. L'apporteuse peut conserver la propriété des **constructions** nécessaires à l'activité de la branche apportée lorsqu'elle consent à la bénéficiaire un droit d'usage sur ces immeubles (exemple : contrat de location). La transmission de la pleine propriété des **marques** sous lesquelles sont commercialisés les produits de la branche apportée n'est pas exigée lorsque ces marques ne sont pas exclusivement utilisées par cette branche mais qu'elles le sont conjointement par d'autres branches d'activité ou par des filiales de l'apporteuse ; dans ce cas, l'apporteuse doit concéder la ou les marques à la bénéficiaire pour une durée au moins égale à 10 ans.

Sont **assimilés** à une branche complète d'activité :

- * les **apports de participations** portant sur **plus de 50%** du capital de la société dont les titres sont apportés

- * les **apports de participations** conférant à la bénéficiaire de l'apport la détention directe de plus de 30% des droits de vote de l'apportée lorsqu'aucun autre associé ne détient une fraction supérieure

- * les **apports de participations** conférant à la bénéficiaire de l'apport, qui détient déjà plus de 30% des droits de vote de l'apportée, la fraction des droits de vote la plus élevée dans la société apportée.

- Apport bénéficiant d'un agrément

Pour les APA ne portant pas sur une branche complète d'activité, seuls ceux bénéficiant d'un **agrément de l'Administration** peuvent être soumis au régime de faveur. Cet agrément doit être obtenu préalablement à l'opération.

2.2 Régime applicable aux associés de la société apporteuse

Contrairement au cas de la fusion, les associés de l'apporteuse ne voient pas leur situation modifiée : ils sont toujours associés de la même société apporteuse, leurs titres ne sont pas échangés.

2.3 Régime applicable en matière de droits d'enregistrement (art. 817.I et 817 A du CGI)

Le **droit fixe de 230 € depuis 2002** applicable aux fusions de sociétés, est aussi applicable aux APA lorsqu'ils portent sur une (ou plusieurs) branche(s) complète(s) et autonome(s) d'activité (cf définition ci-dessus) de sociétés soumises à l'IS (art. 301 E de l'annexe II au CGI).

L'apport de plus de 50% du capital d'une participation n'est pas assimilé à une branche d'activité en droits d'enregistrement.

En revanche, les apports de titres assurant à la bénéficiaire une participation de 75% au moins dans le capital de la société dont les titres lui sont transférés bénéficient du droit fixe si la bénéficiaire conserve ces titres pendant 5 ans.

2.4 Régime applicable en matière de TVA

Apport des immobilisations : cf régime applicable aux fusions.

Apport des marchandises et des immeubles neufs taxables : cf régime applicable aux fusions.

Crédit de TVA de l'apporteuse : le crédit de l'apporteuse ne peut être transféré à la bénéficiaire.

3. RÉGIME FISCAL DES SCISSIONS

La scission est l'opération juridique par laquelle une société (la scindée, qui disparaît) est scindée en deux ou plusieurs sociétés nouvelles ou préexistantes, entre lesquelles sont répartis ses éléments actifs et passifs. En pratique, cette opération est rarement utilisée. Elle bénéficie du régime de faveur des fusions en matière d'IS (cf 1.1) lorsqu'elle est agréée préalablement par l'Administration, ou si certaines conditions sont réunies. Les régimes de droits d'enregistrement et TVA des fusions sont aussi applicables lorsque certaines conditions sont respectées.

DIVERS -**CSG, CRDS,
PRELEVEMENT SOCIAL****1. HISTORIQUE ET PRÉSENTATION GÉNÉRALE**

La **Contribution Sociale Généralisée** (CSG), la **Contribution au Remboursement de la Dette Sociale** (CRDS) et le **Prélèvement social** sont trois impôts frappant les **personnes physiques** et destinés à financer le budget de la Sécurité Sociale qui, jusqu'à la création de ces impôts, n'était financé que par les cotisations de sécurité sociale dues par les salariés et les personnes exerçant une profession commerciale ou non commerciale (travailleurs non salariés).

La **CSG** est entrée en vigueur le 1er février 1991. C'est un impôt permanent.

La **CRDS** est entrée en vigueur le 1er février 1996. Initialement voté pour une période de treize ans, période qui a été prolongée de cinq ans par la loi de financement de la Sécurité Sociale du 19 décembre 1997, cet impôt est devenu permanent depuis la réforme de l'Assurance Maladie (loi du 30/07/2004).

Le **Prélèvement social** a été créé par la loi de financement de la Sécurité Sociale du 19 décembre 1997 ; il est entré en vigueur au taux de 2% le 1er janvier 1998, et a remplacé les anciens prélèvement social de 1%, contribution sociale de 1% et contribution complémentaire de 1% qui frappaient les revenus de capitaux mobiliers. C'est un impôt permanent. La loi pour la solidarité et l'autonomie des personnes âgées et handicapées du 30/06/2004 a créé une contribution additionnelle à ce prélèvement au taux de 0,3%.

La CSG et la CRDS frappent quasiment tous les types de revenus des particuliers (revenus du travail et du capital), alors que le Prélèvement social et sa contribution additionnelle ne frappent que les revenus du capital.

Le taux de la **CSG** varie de **6,2%** à **8,2%** selon le revenu taxé.

Le taux de la **CRDS** est de **0,5%**.

Le taux du **Prélèvement social** est de **2%** ; celui de sa **contribution additionnelle** est de **0,3%**.

2. TAXATION DES REVENUS DU TRAVAIL ET DE REMPLACEMENT (Généralités)

La CSG et la CRDS sont dues sur les revenus du travail, qu'il soit salarié ou non salarié (BIC ou BNC).

Pour les salariés, elles sont prélevées directement par l'employeur, comme les cotisations sociales de sécurité sociale.

Pour les travailleurs non salariés, elles sont recouvrées par les URSSAF en même temps que la cotisation d'allocation familiale.

Pour les revenus de remplacement (allocations chômage, pensions de retraite, ...), elles sont prélevées par l'organisme payeur (Assedic, Caisse de retraite, ...).

Le taux de la CSG est de 7,5%, sauf pour les allocations de chômage et les indemnités de maladie de la Sécurité Sociale (6,2%), et pour les pensions de retraite, invalidité, préretraite (6,6% depuis 2005, 6,2% auparavant).

3. TAXATION DES REVENUS DU CAPITAL

La CSG, la CRDS et le Prélèvement social et sa contribution additionnelle frappent la **quasi-intégralité des revenus du capital** :

- les revenus du patrimoine (revenus fonciers, plus-values immobilières, ...)
- les revenus de capitaux mobiliers.

Le tableau suivant indique le champ d'application de ces trois impôts. *NB : la contribution additionnelle au prélèvement social s'applique depuis le 01/07/2004.*

Nota : Le taux de CSG est passé de 7,5% à 8,2% à compter de 2005 (cf réforme de l'Assurance Maladie du 30/07/2004).

Types de Revenus	Mode de taxation à l'IR	CSG	CRDS	Prélèvement social	Contribution additionnelle au Prél. soc.
- Dividendes d'actions - Revenus d'obligations sans prélèvement libératoire	BARÈME	8,2%	0,5%	2%	0,3%
- Revenus fonciers	PROGRESSIF	8,2%	0,5%	2%	0,3%
- PV sur titres - PVLT des bénéficiaires professionnels - PV immobilières	TAUX PROPORTIONNEL	8,2%	0,5%	2%	0,3%
- Intérêts sur créances et obligations	PRÉLÈVEMENT LIBÉRATOIRE	8,2%	0,5%	2%	0,3%
- PEA : * durée < 2 ans * 2 ans < durée < 5 ans		8,2%	0,5%	2%	0,3%
- PEP et Assurance-vie : * durée < 4 ans * 4 ans < durée < 8 ans		8,2%	0,5%	2%	0,3%
- Intérêts des PEL, CEL	EXONÉRÉ	8,2%	0,5%	2%	0,3%
- PEA : durée ≥ 5 ans - PEP et Assurance-vie : durée ≥ 8 ans		8,2%	0,5%	2%	0,3%
- Intérêts des Livret A, Codevi, LEP, Livret Jeune		---	---		---

Paiement de la CSG, de la CRDS et du Prélèvement social et sa contribution additionnelle :

- Pour les revenus soumis au barème progressif ou au taux proportionnel, ces trois contributions sont mises en recouvrement en même temps que l'IR (sur un rôle à part) et payées par le contribuable directement au Trésor Public.
- Pour les revenus soumis au prélèvement libératoire ou exonérés d'IR, les contributions sont prélevées par l'organisme payeur (banque, entreprise) ; le contribuable reçoit donc un revenu net d'IR et de contributions sociales.

Déductibilité de la CSG, de la CRDS et du Prélèvement social et sa contribution additionnelle :

- La CSG est déductible du revenu imposable à l'IR dans les conditions suivantes :
 - * Lorsque les revenus sont exonérés, soumis au taux proportionnel ou au prélèvement libératoire : la CSG n'est pas déductible.
 - * Lorsque les revenus sont soumis à l'IR selon le barème progressif :
 - la CSG est déductible des revenus imposables de l'année de son paiement à hauteur de 5,8%
(NB : avant la hausse du taux de la CSG de 7,5% à 8,2%, ce taux était de 5,1%).
 - la CSG est non déductible des revenus imposables à hauteur de 2,4%.
- La CRDS est non déductible du revenu imposable à l'IR.
- Le Prélèvement social et sa contribution additionnelle sont non déductibles du revenu imposable à l'IR.

DIVERS - ISF (IMPOT DE SOLIDARITE SUR LA FORTUNE)

L'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) frappe le **patrimoine** possédé par les **personnes physiques**.

Les couples mariés et les partenaires d'un pacte civil de solidarité (loi sur le PACS du 15/11/1999) sont soumis à une imposition commune ; les célibataires, veufs et divorcés sont soumis individuellement à l'ISF.

Les biens des enfants mineurs sont rattachés à l'imposition de leurs parents.

1. ACTIF IMPOSABLE

1.1 Biens imposables

Sont imposables tous les biens, droits et valeurs appartenant au contribuable au 1er janvier de l'année d'imposition, s'ils ne sont pas exonérés. Il peut s'agir d'immeubles, terrains, créances (telles les prêts), valeurs mobilières cotées ou non, soldes disponibles sur les comptes bancaires, meubles, bateaux, ..., bref tout ce que l'on peut posséder.

La valeur à retenir pour l'ISF dû au titre d'une année N est égale à la valeur vénale (valeur réelle) au 1er janvier N.

Précisions :

- Les **biens grevés d'un droit d'usufruit, d'habitation ou d'usage** sont compris dans le patrimoine de l'usufruitier pour leur valeur en pleine propriété.
- La valeur vénale des **résidences principales** peut faire l'objet d'un abattement de 20% pour tenir compte du fait qu'elles sont occupées.
- La valeur vénale des **immeubles donnés en location** peut faire l'objet d'un abattement de 30% pour tenir compte de la situation locative.
- Les **meubles meublants** peuvent faire l'objet d'une évaluation globale en un seul chiffre, qui couvre le linge, les vêtements, la vaisselle et les appareils audiovisuels.
- Les **valeurs mobilières cotées** sont évaluées, au choix du contribuable, selon le dernier cours de bourse connu ou selon la moyenne des 30 derniers cours précédant le 1er janvier.
- Les **biens professionnels** sont en principe exonérés, mais peuvent dans certains cas faire partie de l'actif imposable (cf ci-après 1.2).
- Les **véhicules** peuvent être évalués pour leur valeur argus diminuée d'un abattement de 15%.

1.2 Biens exonérés

- Les **biens professionnels** (c'est à dire les biens utilisés pour les besoins de la profession) sont exonérés lorsqu'ils remplissent certaines conditions.
 - * Lorsque le contribuable exerce sa **profession en nom propre** (entreprise industrielle, commerciale, artisanale, agricole, non commerciale, ou encore activité libérale), c'est à dire lorsqu'il est personnellement propriétaire des biens inscrits à l'actif de son bilan (immeuble, matériels, stocks, créances, ...):
 - il doit s'agir de la profession exercée à titre principal ;
 - la profession peut être exercée par le propriétaire des biens ou par une personne imposée en même temps que ce propriétaire (par exemple, un bien appartenant à un époux peut être exploité par l'épouse) ;
 - seuls sont alors exonérés les biens nécessaires à l'exercice de la profession (par exemple, pour une entreprise de fabrication de matériel de bureau, un immeuble d'habitation donné en location n'est pas nécessaire à l'activité industrielle) ;
 - la valeur vénale de l'entreprise est égale à la valeur vénale de l'actif exonéré diminué du montant des dettes relatives à l'actif professionnel.
 - * Lorsque le contribuable exerce sa **profession au sein d'une société dont il est propriétaire de parts ou actions**, la question qui se pose est celle de savoir si ces parts ou actions sont incluses ou non dans son actif imposable :
 - lorsqu'un contribuable exerce sa profession par l'intermédiaire d'une **société de personnes** (SNC, SARL de famille, société de fait, société en participation), les parts de cette société dont il est propriétaire sont considérées comme des biens professionnels exonérés (quel que soit le pourcentage de détention) ;
 - lorsqu'un contribuable exerce sa profession par l'intermédiaire d'une **société soumise à l'impôt sur les sociétés**, deux conditions doivent être remplies pour que les actions soient considérées comme des biens professionnels exonérés :
 - * le contribuable propriétaire des actions doit exercer au sein de la société une fonction de dirigeant (gérant dans une SARL, président du conseil d'administration ou directeur général ou membre du conseil de surveillance ou du directoire dans une SA)
 - * le contribuable (éventuellement avec les membres de son groupe familial : conjoint, ascendants et descendants du contribuable et de son conjoint, frères et sœurs du contribuable ou de son conjoint) doit détenir une participation d'au moins 25% dans le capital de la société ;
 lorsque ces conditions sont remplies, la même règle que pour les entreprises en nom propre s'applique : seule est exonérée la valeur vénale des parts ou actions qui correspond à l'actif professionnel de la société :
 - les titres possédés sont exonérés à hauteur du montant suivant : valeur des titres x $\frac{\text{valeur de l'actif professionnel de la société}}{\text{valeur totale du patrimoine social}}$;
 - le solde de la valeur vénale des titres est alors compris dans l'actif net imposable du contribuable.
- À compter de l'ISF 2004, les **titres correspondant à une souscription au capital d'une PME** (c.à.d. entreprises avec effectif < 250 personnes, et CA < 40 M€ ou total bilan < 27 M€, avec un critère d'indépendance, et exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale). Cf loi pour l'initiative économique du 01/08/2003.
- À compter de l'ISF 2004, exonération à hauteur de 50% de la valeur de certains **titres faisant l'objet d'un engagement collectif de conservation** (lorsqu'ils ne remplissent pas les conditions pour constituer des biens professionnels). Cf loi pour l'initiative économique du 01/08/2003.
- **Objets d'antiquité, d'art ou de collection** : tapis, tapisseries, tableaux, peintures, gravures, timbres-poste, collections, meubles de plus de 100 ans, articles de joaillerie et d'orfèvrerie de plus de 100 ans, ...
- **Droits de propriété littéraire et artistique et droits de la propriété industrielle** (brevets, marques, ...)
- **Bois et forêts, parts de groupements forestiers.**

2. PASSIF DÉDUCTIBLE

Les dettes grevant le patrimoine du contribuable sont déduites de son actif imposable.

Peuvent ainsi être déduits :

- les **emprunts**, pour le montant du capital restant dû au 1er janvier augmenté des intérêts échus et non payés ;
- les **découverts bancaires** ;
- les **dettes** envers des prestataires de services divers (exemple : facture d'eau reçue avant le 1er janvier mais non encore payée à cette date) ;
- les **impôts** (impôt sur le revenu de l'année précédente, taxe foncière et taxe d'habitation qui peuvent être estimées au montant dû au titre de l'année précédente) ;
- l'**ISF lui-même** (ce qui entraîne une modalité particulière de calcul de celui-ci (cf ci-après).

3. CALCUL DE L'ISF

3.1 ISF déductible de l'actif imposable

L'ISF doit être retranché de sa propre base de calcul de la façon suivante :

- il faut tout d'abord calculer l'ISF dû sur le montant du patrimoine net mais hors ISF lui-même, à l'aide de la méthode de calcul indiquée ci-après en 3.2 ;
- ce montant d'ISF doit ensuite être ajouté au passif déductible ; l'actif net imposable définitif peut alors être calculé ;
- et c'est à partir de cet actif net imposable définitif qu'est calculé l'ISF qui est réellement dû.

3.2 ISF dû

L'ISF est calculé à l'aide d'un barème qui est en principe révisé chaque année pour tenir compte de l'évolution des prix.

Barème de l'ISF (biens évalués au 1er janvier de l'année) :

Fraction d'actif net imposable en euros jusqu'en 2004		Fraction d'actif net imposable en euros à compter de 2005		Tarif de l'ISF
n'excédant pas	720 000 €	n'excédant pas	732 000 €	0%
comprise entre	720 000 € et 1 160 000 €	comprise entre	732 000 € et 1 180 000 €	0,55%
comprise entre	1 160 000 € et 2 300 000 €	comprise entre	1 180 000 € et 2 339 000 €	0,75%
comprise entre	2 300 000 € et 3 600 000 €	comprise entre	2 339 000 € et 3 661 000 €	1,00%
comprise entre	3 600 000 € et 6 900 000 €	comprise entre	3 661 000 € et 7 017 000 €	1,30%
comprise entre	6 900 000 € et 15 000 000 €	comprise entre	7 017 000 € et 15 255 000 €	1,65%
supérieure à	15 000 000 €	supérieure à	15 255 000 €	1,80%

- L'actif net imposable est **arrondi** à l'euro le plus proche.
- L'ISF est le montant obtenu en appliquant le barème.
- Ce montant est **réduit** de 150 € par personne à charge (enfants de moins de 18 ans ou infirmes, toute personne invalide si elle vit sous le toit du contribuable).

NB : ce montant de 150 € est divisé par 2 lorsqu'il s'agit d'enfant dont le contribuable a la « garde alternée » à la suite d'un divorce.

- Il existe un mécanisme complexe de plafonnement de l'ISF en fonction du revenu (schématiquement, le total ISF + IR d'une année N ne peut excéder 85% des revenus nets imposables à l'IR de l'année N-1).

4. DÉCLARATION ET PAIEMENT DE L'ISF

- Seules les personnes imposables sont tenues de souscrire une **déclaration annuelle** (imprimé n°2725) faisant état du patrimoine net au 1er janvier N pour une année N. Cette déclaration doit être souscrite pour le 15 juin N au plus tard, à la Recette des impôts du domicile du contribuable.
- La déclaration est accompagnée du **paiement** de l'ISF dû.

DIVERS -**DROITS DE SUCCESSION
DROITS DE DONATION**

Les **droits de succession** frappent les transmissions de biens appartenant à une personne physique lors du **décès** de cette personne.

Les **droits de donation** frappent les transmissions de biens appartenant à une personne physique lorsque celle-ci opère **de son vivant** une donation, c'est à dire une mutation à titre gratuit.

1. DROITS DE SUCCESSION**1.1 Détermination de l'actif net successoral**

Les droits de succession sont calculés sur la valeur de l'actif net successoral, qui est égal à la différence entre l'actif (les biens possédés par la personne décédée) et le passif (les dettes dues par cette personne).

- L'**actif successoral** est évalué à la valeur vénale (c'est à dire la valeur réelle) au jour du décès.

Il peut s'agir d'immeubles, terrains, fonds de commerce, parts et actions de sociétés, meubles, bijoux, créances, ...

* Les immeubles occupés par le conjoint veuf ou veuve du propriétaire peuvent être évalués pour leur valeur vénale diminuée d'un abattem de 20%.

* Les titres de sociétés cotées en bourse sont évalués d'après le cours moyen de la bourse au jour du décès ou, à défaut d'existence de ce cours, d'après le cours de bourse le plus proche de la date du décès. Depuis 2004, ces titres peuvent aussi être évalués d'après la moyenne des 30 derniers cours de bourse.

* Les biens transmis en usufruit ou en nue-propiété sont évalués en utilisant le barème suivant : la valeur de l'usufruit est égale à x% de la valeur vénale du bien en pleine propriété. Ce barème a fait l'objet d'une réévaluation (pour tenir compte de l'allongement de la durée de vie).

BARÈME APPLICABLE DEPUIS 2004		
Âge de l'usufruitier	Valeur usufruit	Valeur nue-propiété
jusqu'à 20 ans	90%	10%
de 21 à 30 ans	80%	20%
de 31 à 40 ans	70%	30%
de 41 à 50 ans	60%	40%
de 51 à 60 ans	50%	50%
de 61 à 70 ans	40%	60%
de 71 à 80 ans	30%	70%
de 81 à 90 ans	20%	80%
91 ans et plus	10%	90%

BARÈME APPLICABLE JUSQU'EN 2003		
Âge de l'usufruitier	Valeur usufruit	Valeur nue-propiété
jusqu'à 19 ans	70%	30%
de 20 à 29 ans	60%	40%
de 30 à 39 ans	50%	50%
de 40 à 49 ans	40%	60%
de 50 à 59 ans	30%	70%
de 60 à 69 ans	20%	80%
70 ans et plus	10%	90%

- Le **passif successoral** est égal à l'ensemble des dettes à la charge du défunt à la date de son décès, tels :

* les frais de dernière maladie et les frais de testament ;

* les frais funéraires dans la limite 1 500 € (910 € avant 2003) ;

* les impôts dus par le défunt (mais les droits de succession ne sont pas déductibles) ;

* les emprunts pour leur montant de capital restant dû augmenté des intérêts échus mais non payés.

- L'**actif net successoral** est égal à la différence entre l'actif successoral et le passif successoral.

1.2 Calcul et paiement des droits de succession

- **ABATTEMENTS APPLICABLES AVANT APPLICATION DES TARIFS**

● **Abattement applicable en ligne directe et entre époux :**

- 46 000 € sur la part de chacun des ascendants et sur la part de chacun des enfants vivants ou représentés (un enfant est dit représenté lorsque lui-même est décédé mais que ses enfants (les petits-enfants du défunt) le représentent dans la succession) ;

- 76 000 € sur la part du conjoint .

● **Abattement de 50 000 € pour les successions en ligne directe et au profit du conjoint survivant :**

A compter de 2005, cet abattement se répartit entre les bénéficiaires au prorata dans la succession, après application des abattements personnels de 50 000 € et 76 000 € (cf LF 2005).

● **Abattement applicable dans certains cas en ligne collatérale :**

- 15 000 € sur la part de chaque frère ou sœur célibataire, veuf, divorcé ou séparé de corps lors du décès, s'il (ou elle) est âgé(e) de plus de 50 ans lors du décès (ou est atteint(e) d'une infirmité le (la) mettant dans l'impossibilité de subvenir par son travail aux nécessités de l'existence), et s'il (ou elle) a été constamment domicilié(e) avec le défunt pendant les 5 années précédant le décès.

● **Abattement applicable entre partenaires d'un PACS (loi du 15/11/1999) :**

- 57 000 € sur la part du partenaire lié par un pacte civil de solidarité.

● **Abattement applicable à défaut d'autre abattement :**

- 1 500 € sur chaque part successorale lorsqu'aucun autre abattement n'est applicable.

- **TARIF DES DROITS DE SUCCESSION**

Transmissions en ligne Directe (ascendants, descendants)		Transmissions Entre époux			
Tarif applicable		Fraction de part nette taxable		Tarif applicable	
5%		inférieure à 7 600 €		5%	
10%	de 7 600 € à	11 400 €	de 7 600 € à	15 000 €	10%
15%	de 11 400 € à	15 000 €	de 15 000 € à	30 000 €	15%
20%	de 15 000 € à	520 000 €	de 30 000 € à	520 000 €	20%
30%		de 520 000 € à 850 000 €		30%	
35%		de 850 000 € à 1 700 000 €		35%	
40%		supérieure à 1 700 000 €		40%	

Transmissions entre frères et soeurs		Transmissions entre partenaires d'un PACS	
Fraction de part nette taxable	Tarif applicable	Fraction de part nette taxable	Tarif applicable
inférieure à 23 000 €	35%	inférieure à 15 000 €	40%
supérieure à 23 000 €	45%	supérieure à 15 000 €	50%

	Tarif applicable
Transmissions entre parents jusqu'au 4° degré inclus	55%
Transmissions entre parents au-delà du 4° degré	60%
Transmissions entre personnes non parentes	60%

- RÉDUCTION DE DROITS

Si l'héritier a 3 enfants ou plus vivants ou représentés à l'ouverture de la succession, il bénéficie sur les droits à sa charge d'une réduction de :

- * 305 € par enfant, à partir du 3^{ème}, si la transmission s'opère en ligne collatérale (ex : oncle→neveu) ou entre étrangers ;
- * 610 € par enfant, à partir du 3^{ème}, si la transmission s'opère en ligne directe ou entre époux.

- PAIEMENT DES DROITS

Les droits doivent être acquittés au comptant préalablement à l'enregistrement de la déclaration de succession, laquelle doit être souscrite dans le délai de six mois à compter du décès.

Il existe des possibilités de paiement fractionné des droits de succession.

2. DROITS DE DONATION

- Les biens donnés doivent être évalués selon leur **valeur vénale**. Les règles spécifiques d'évaluation sont les mêmes que pour les droits de succession. Toutefois, la déduction du passif n'est pas autorisée (en effet, on ne "donne" pas une dette).
- Les dons de sommes d'argent aux enfants, petits-enfants, arrière-petits-enfants (ou neveux ou nièces en l'absence d'héritier direct), âgés de 18 ans au moins, réalisés du 01/06/2004 au 31/05/2005, sont exonérés de droits de donation (cf loi pour le soutien à la consommation du 9/08/2004).
- Les donations sont ensuite soumises au **même régime fiscal que les successions**, en ce qui concerne notamment :
 - * les abattements à effectuer, mais seulement pour les donations en ligne directe, entre époux, et entre partenaires d'un PACS (les abattements de 15 000 € en ligne collatérale et de 1 500 € à défaut d'autre abattement ne s'appliquent pas aux donations) ;
 - * le tarif des droits ;
 - * les réductions de droits pour charges de famille.
- Il existe un **abattement spécifique** aux donations : les donations consenties par des grands parents à leurs petits-enfants donnent lieu à un abattement spécifique de 30 000 € par part (15 000 € jusqu'en 2002).
- Les droits sont ensuite calculés, comme indiqué ci-avant, en appliquant le **barème** des droits de succession.
- Il existe une **réduction de droits spécifique aux donations** : quel que soit le lien de parenté entre le donateur et le donataire, les donations bénéficient d'une réduction de droits dont le taux est de :
 - * du 25/09/2003 au 31/12/2005 pour les **donations en pleine propriété** :
 - 50% quel que soit l'âge du donateur
 - * depuis le 01/01/2004 pour les **donations en nue-propriété** :
 - 35% lorsque le donateur a moins de 65 ans
 - 10% lorsque le donateur a entre 65 et 75 ans.

Cette réduction s'applique après la réduction pour charges de famille.