

Brochure de la fiscalité française

Introduction

La brochure sur la fiscalité française présente les grandes lignes du système fiscal français. Il convient au préalable de définir la place de la fiscalité dans l'ensemble des prélèvements obligatoires, puis de resituer la fiscalité dans l'ordre juridique français.

I. DÉFINITION DE L'IMPÔT PAR RAPPORT AUX AUTRES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES

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

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

Les redevances pour services rendus, dues en cas d'utilisation de certains services publics ou en contrepartie du droit de les utiliser, sont également des prélèvements obligatoires. Elles ne constituent toutefois pas des impôts à proprement parler, dès lors qu'elles donnent droit à des contreparties.

Quant aux droits de douane, ils se distinguent des impôts en raison de leur caractère économique, leur objet étant de protéger le marché intérieur.

Enfin, en dépit de leur caractère obligatoire, les cotisations sociales ne sont pas des impôts dans la mesure où elles sont perçues dans un but déterminé - la protection sociale - et où le versement de prestations en constitue la contrepartie.

II. PLACE DE L'IMPÔT DANS L'ORDRE JURIDIQUE FRANÇAIS

La nécessité de l'impôt est affirmée par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable* ». Le même article pose le principe d'égalité de répartition « *entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ». L'article 14 de la Déclaration dispose que les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, « *la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée* ».

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

Ce principe est consacré par l'article 34 de la Constitution de la V^{ème} République du 4 octobre 1958, aux termes duquel la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures. Le pouvoir exécutif n'intervient donc que dans la mise en œuvre des règles fiscales définies par le Parlement en précisant, sous le contrôle du juge de l'impôt, leurs modalités et conditions d'application.

Par conséquent, les commentaires de l'administration fiscale pour exposer et interpréter les dispositions législatives ne peuvent ni ajouter ni retrancher à la loi. À défaut, le commentaire est illégal et il est susceptible d'être annulé par le Conseil d'État sur recours des administrés. Dans cette situation, le commentaire irrégulier n'est pas opposable aux contribuables. À l'inverse, l'administration ne peut opposer l'irrégularité d'un commentaire à un contribuable qui l'a appliqué. Cette garantie est également applicable lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal. Ainsi, la loi fiscale prévoit que, lorsqu'un contribuable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration a fait connaître par ses commentaires publiés et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en

cause, l'administration ne peut effectuer aucun redressement en soutenant une interprétation différente.

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

* *

*

Cette brochure présente les principaux impôts français en distinguant successivement :

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

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

La Direction générale des finances publiques (DGFIP) met à disposition du public l'ensemble des documents dont le contenu constitue une interprétation administrative de la règle fiscale au sein d'une application unique et gratuite « BOFIP-Impôts » (<https://bofip.impots.gouv.fr/>).

Les conventions fiscales bilatérales relatives à l'élimination des doubles impositions conclues par la France avec d'autres États peuvent déroger à ces règles qui ne sont donc applicables que sous réserve des dispositions de ces conventions.

La liste des conventions fiscales est jointe en annexe.

Le texte de ces conventions peut être obtenu auprès de la direction des Journaux officiels, sise 26, rue Desaix 75727 Paris Cedex 15, ou consulté librement sur le serveur Internet du ministère (<http://www.impots.gouv.fr/>).

Première partie

Les impôts sur les revenus

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

- *l'impôt sur les sociétés ;*
- *l'impôt sur le revenu ;*
- *les impôts à finalité sociale ;*
- *les taxes dues par les employeurs sur le montant global des salaires.*

Chapitre 1

L'impôt sur les sociétés

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

En l'absence de dispositions particulières, et conformément à l'article 219 du code général des impôts (CGI), le taux normal de l'impôt sur les sociétés de 25 % s'applique.

Les petites et moyennes entreprises (PME) peuvent être soumises à l'impôt sur les sociétés au taux réduit de 15 %¹ sur la fraction des bénéfices n'excédant pas 42 500 €. Ce régime est réservé aux entreprises ayant réalisé un chiffre d'affaires hors taxes inférieur ou égal à 10 000 000 € (ou inférieur à 7 630 000 € au titre des exercices ouverts antérieurement au 1^{er} janvier 2021) au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené, le cas échéant, à douze mois. Pour la société mère d'un groupe fiscal mentionné à l'article 223 A ou à l'article 223 A *bis* du CGI, le chiffre d'affaires est apprécié en faisant la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe. En outre, pour les seules sociétés², le capital de la société doit être entièrement libéré et détenu de manière continue, pour 75 % au moins, directement ou indirectement par des personnes physiques ou par une société répondant aux mêmes conditions (conditions de chiffre d'affaires, de libération et de détention du capital).

Certaines opérations réalisées par les sociétés soumises à l'IS sont imposées aux taux réduits particuliers suivants :

- 0 %³ pour les plus-values à long terme provenant de la cession de titres de participation détenus au moins deux ans ;
- 0 %⁴ ou 15 % pour les répartitions d'actifs ou les rachats de titres effectués, sous certaines conditions, par les fonds communs de placement à risques « fiscaux » et les sociétés de capital-risque ainsi que pour les plus-values à long terme provenant de la cession de parts de ces fonds communs de placement à risques et d'actions de ces sociétés de capital-risque, lorsque l'entreprise cédante a détenu ces parts ou actions au moins cinq ans ;
- 10 %, sous conditions, pour le résultat net de la cession, de la concession ou de la sous-concession de brevets et actifs incorporels assimilés ;
- 19 % pour les plus-values à long terme provenant de la cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière (SPI) cotées détenus depuis au moins deux ans ;
- 19 % pour les plus-values nettes constatées à l'occasion de la cession de locaux à usage de bureaux ou à usage commercial ou industriel ou lors de la cession de terrains à bâtir. Le bénéfice de ce régime est notamment subordonné à la condition que le cessionnaire s'engage soit à transformer les locaux acquis en locaux destinés à l'habitation dans un délai de quatre ans, soit, en cas d'acquisition de terrains à bâtir, à y construire des locaux à usage d'habitation dans ce même délai (dispositif applicable aux cessions à titre onéreux réalisées jusqu'au 31 décembre 2023, ainsi qu'aux promesses unilatérales ou synallagmatiques de

¹ Dispositions du b du I de l'article 219 du code général des impôts.

² En revanche, les redevables qui, juridiquement, ne peuvent avoir de capital social sont tenus au respect de la seule condition tenant au montant du chiffre d'affaires. Il s'agit notamment des associations et des fondations.

³ Sous réserve de la réintégration d'une quote-part de frais et charges.

⁴ Sous réserve de la réintégration d'une quote-part de frais et charges.

vente conclues jusqu'au 31 décembre 2023 inclus, à condition que la cession soit réalisée au plus tard le 31 décembre 2024) ;

- 10 %, 15 % ou 24 % pour les revenus patrimoniaux perçus par les organismes à but non lucratif.

Par ailleurs, les sociétés qui réalisent un chiffre d'affaires hors taxes au moins égal à 7,63 M€ sont redevables d'une contribution additionnelle à l'IS correspondant à une contribution sociale⁵ de 3,3 %. Cette contribution est assise sur le montant d'IS calculé au taux normal et, le cas échéant, aux taux réduits applicables, diminué d'un abattement annuel qui ne peut excéder 763 000 € par période de douze mois.

En 2021, le produit net de l'IS s'est élevé à 46,3 Md€⁶.

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

A. Personnes imposables

1. Les personnes imposables de plein droit (article 206-1 et suivants du CGI)

Relèvent de plein droit de l'IS les personnes de droit public et de droit privé visées à l'article 206 du CGI à savoir :

- les sociétés de capitaux, quel que soit leur objet : sociétés anonymes (SA), sociétés en commandite par actions (SCA), sociétés par actions simplifiées (SAS), sociétés à responsabilité limitée (SARL), entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) dont l'associé unique est une personne morale ;
- les sociétés civiles, lorsqu'elles se livrent à une exploitation ou à des opérations présentant un caractère commercial ou industriel (il ne doit pas s'agir d'opérations accessoires) ;
- les sociétés suivantes pour la part de leurs bénéfices correspondants aux droits :
 - des commanditaires, dans les sociétés en commandite simple ;
 - des associés dont la responsabilité est limitée ou dont les noms et adresses n'ont pas été indiqués à l'administration, dans les sociétés en participation ;
- divers établissements bancaires (Crédit Agricole, Caisses du Crédit Mutuel, Caisses d'Épargne, etc.) ;
- les associés des sociétés de personnes, lorsqu'il s'agit de personnes morales passibles de l'IS ;
- les sociétés d'exercice libéral (SEL).

Sous certaines conditions, certaines sociétés de capitaux peuvent opter pour le régime des sociétés de personnes. Il s'agit des SARL de famille ainsi que des SA, SARL ou SAS non cotées de petite taille, créées depuis moins de cinq ans.

2. Les personnes imposables sur option

Les sociétés qui relèvent du régime fiscal des sociétés de personnes, notamment les sociétés en nom collectif, les sociétés civiles (sauf les SCI de construction-vente), les sociétés en commandite simple, les sociétés en participation, les sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires ainsi que les EURL et EARL dont l'associé unique est une personne physique, peuvent - sauf exception - opter pour un assujettissement à l'IS.

⁵ Cf. *infra* Chapitre 3.

⁶ Annexe au projet de loi de finances pour 2023 : *Évaluations des voies et moyens*. Tome I : Les évaluations de recettes.

Cette faculté concerne aussi l'entreprise individuelle à responsabilité limitée (EIRL) qui opte pour l'assimilation à une EURL ou à une EARL. Depuis la loi de finances pour 2022, cette option a été étendue aux entrepreneurs individuels.

3. Le régime des collectivités publiques et des organismes privés autres que les sociétés

Les collectivités publiques (établissements publics notamment) ou organismes privés autres que les sociétés (associations, fondations, etc.) ne sont pas soumis à l'IS, pour autant qu'ils n'exercent pas d'activité lucrative.

Ces organismes sont toutefois assujettis à l'IS, selon des règles particulières, à raison de certains revenus qu'ils tirent de leur patrimoine (revenus fonciers, bénéfices agricoles, certains revenus de capitaux mobiliers) et qui ne se rattachent pas à leurs activités lucratives, quand ils en ont, sauf disposition spécifique contraire⁷. Le taux de l'IS applicable est alors de 10 % (pour certains revenus de capitaux mobiliers tels que revenus d'obligations), 15 % (pour les dividendes de source française) ou de 24 % (pour les locations d'immeubles et bénéfices agricoles).

En revanche, les établissements publics, les organismes de l'État jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes et toute autre personne morale se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif sont passibles de l'IS dans les conditions de droit commun.

B. Exclusions ou exonérations

1. Exclusions

Certaines personnes morales sont exclues du champ d'application de l'IS par des dispositions légales alors même qu'elles devraient normalement en relever en raison de leur forme ou de la nature de leur activité. Sont notamment exclus du champ d'application de l'IS :

- les organismes suivants⁸ : groupements d'intérêt économique (GIE), groupements européens d'intérêt économique (GEIE), groupements d'intérêt public (GIP), groupements de coopération sanitaire et groupements de coopération sociale et médico-sociale, syndicats mixtes de gestion forestière et groupements syndicaux forestiers ;
- les sociétés suivantes : sociétés civiles de moyens (SCM), sociétés civiles professionnelles (SCP), sociétés civiles de placement immobilier (SCPI), sociétés immobilières de copropriété.

2. Exonérations

Par ailleurs, certaines personnes morales bénéficient d'exonérations partielles ou totales et de régimes particuliers alors qu'elles sont passibles, en principe, de l'impôt sur les sociétés.

Il s'agit des sociétés coopératives, des sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC), des organismes contribuant à l'aménagement du territoire et à la construction d'immeubles, des sociétés mobilières d'investissement, des sociétés de capital-risque (SCR), des organismes publics, des organismes sans but lucratif et des organisations syndicales, des sociétés de placement à

⁷ Il résulte du 5 de l'article 206 que sont toutefois exclus d'imposition aux taux réduits les revenus de patrimoine des établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance, des fondations reconnues d'utilité publique et des fonds de dotation dont les statuts ne prévoient pas la possibilité de consommer leur dotation en capital.

⁸ En revanche, chacun des membres de ces organismes est personnellement passible, pour la part des excédents correspondant à ses droits dans le groupement, soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit de personnes morales relevant de cet impôt. Les GIP, les groupements de coopération sanitaire et groupements de coopération sociale et médico-sociale peuvent opter pour un assujettissement à l'IS.

prépondérance immobilière à capital variable (SPICAV) et des sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) .

Sont également totalement exonérés d'IS les régions et les ententes interrégionales, les départements et les ententes interdépartementales, les communes, les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre, syndicats de communes et syndicats mixtes constitués exclusivement de collectivités territoriales ou de groupements de ces collectivités, ainsi que leurs régies de services publics (celles qui ont pour objet l'exploitation ou l'exécution d'un service indispensable à la satisfaction des besoins collectifs des habitants de la collectivité territoriale).

C. Règles de territorialité

Seuls sont passibles de l'IS les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, quelle que soit leur nationalité. Il en résulte que les bénéfices réalisés par une société française dans des entreprises exploitées à l'étranger ne sont pas soumis à l'IS français et qu'une société étrangère est imposable à l'IS à raison des bénéfices tirés des entreprises qu'elle exploite en France.

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

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

Il convient de rappeler que ces différents critères peuvent être précisés ou modifiés par les conventions internationales relatives aux doubles impositions.

Sont également imposables en France les bénéfices provenant d'immeubles sis en France et les droits assimilés.

Par ailleurs, certains profits génèrent une imposition en France alors même que la société n'est pas fiscalement domiciliée en France.

Ainsi, les plus-values immobilières réalisées par des personnes morales non-résidentes sont soumises à un prélèvement déterminé selon les règles d'assiette et de taux de l'impôt sur les sociétés. Le prélèvement s'impute, le cas échéant, sur le montant de l'IS dû à raison de la même plus-value et l'excédent peut faire l'objet, sous certaines conditions, d'une restitution.

D'autres profits immobiliers⁹ réalisés par des personnes morales ou physiques établies hors de France font également l'objet d'un prélèvement au taux prévu à la première phrase du deuxième alinéa du I de l'article 219 du CGI, soit 25 %. Ce prélèvement s'impute, le cas échéant sur le montant de l'IS dû à raison des mêmes profits et l'excédent peut faire l'objet sous certaines conditions d'une restitution.

⁹ Il s'agit des profits réalisés par les marchands de biens ; des profits que les personnes réalisent à l'occasion de la cession d'immeubles qu'elles ont construits ou fait construire et des droits immobiliers y afférents ; des profits réalisés par des personnes qui procèdent à la cession d'un terrain divisé en lots destinés à être construits (article 44 *bis* du code général des impôts).

IV. DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

A. Règles générales de détermination du bénéfice

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

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

En principe, le bénéfice imposable correspond au résultat comptable, mais celui-ci peut faire l'objet de corrections afin de tenir compte des différences entre les règles fiscales et les règles comptables.

B. Régime d'intégration fiscale (articles 223 A à 223 U du CGI)

En vue de mieux assurer la neutralité de la fiscalité à l'égard des structures économiques et de renforcer la compétitivité des entreprises, le code général des impôts institue un régime d'intégration fiscale pour les groupes de sociétés. Ce régime s'applique sur option aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

Il permet à une société dite « tête de groupe » de se constituer :

- soit seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe formé par elle-même et les sociétés dont elle détient 95 % au moins du capital de manière continue au cours de l'exercice, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés du groupe (groupe dit « vertical »). La société mère ne peut pas être elle-même détenue à 95 % au moins par une autre société soumise à l'impôt sur les sociétés. Elle peut retenir toutes les sociétés qui peuvent être membres du groupe ou seulement certaines d'entre elles ;
- soit seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe formé par elle-même et ses sociétés sœurs, dont le capital est détenu à 95 % au moins directement ou indirectement par une même mère, désignée « entité mère non résidente » et établie dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (groupe dit « horizontal »).¹⁰

Enfin, le régime de l'intégration fiscale s'applique, sous conditions, à certaines sociétés d'assurance mutuelle et groupes bancaires mutualistes ainsi qu'aux établissements publics industriels et commerciaux (EPIC).

C. Calcul du bénéfice imposable

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

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

¹⁰ Loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014 (article 63).

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

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

Par exception, les sociétés mères françaises peuvent exclure de leur résultat imposable, à l'exception d'une quote-part de frais et charges égale à 5 % du montant total des produits de participations crédits d'impôt étrangers compris (1 % pour les membres d'un groupe¹¹), les dividendes distribués par leurs filiales françaises ou étrangères dont elles détiennent au moins 5 % du capital social.

Les frais et charges sont déductibles sous les conditions suivantes :

- ils doivent être exposés dans l'intérêt direct de l'exploitation et se rattacher à la gestion normale de l'entreprise ;
- ils doivent correspondre à une charge effective et être appuyés de justifications suffisantes ;
- ils doivent être compris dans les charges de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés et se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise ;
- leur déductibilité ne doit pas être remise en cause par une disposition particulière de la loi :
 - certaines dépenses sont ainsi expressément exclues des charges déductibles lorsqu'elles ne correspondent pas à l'objet de l'entreprise : dépenses ayant trait à la chasse ou à la pêche, dépenses engagées en vue de la disposition de yachts ou de bateaux de plaisance (dépenses qualifiées de somptuaires) ;
 - sont également exclues des charges déductibles les aides de toute nature accordées à une autre entreprise si elles ne revêtent pas un caractère commercial. Par exception, ces aides demeurent déductibles, sous certaines limites, lorsqu'elles sont consenties à des entreprises faisant l'objet d'une procédure collective ou de conciliation ;
 - la déductibilité des intérêts d'emprunts est encadrée par les dispositifs de limitation de la déduction des charges financières¹². Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, la déduction des charges financières est notamment plafonnée au plus élevé des deux seuils suivants : 3 M€ ou 30 % du résultat avant impôts, intérêts, provisions et amortissements (EBITDA fiscal). Deux mécanismes particuliers de plafonnement sont par ailleurs prévus, et applicables, d'une part, aux entreprises en situation de sous-capitalisation et, d'autre part, aux projets d'infrastructures publiques à long terme.

Lorsque les conditions d'application sont remplies, les résultats nets bénéficiaires issus de la cession, de la concession ou de la sous-concession de brevets et actifs incorporels assimilés (brevets, procédés de fabrication industriels, certificats d'obtention végétale, logiciels protégés par le droit d'auteur, etc.) sont soustraits des bénéfices pour être imposés à un taux spécifique fixé à 10 %.¹³ Pour déterminer les résultats éligibles au taux réduit, un ratio dit « nexus » est appliqué au

¹¹ L'article 32 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 étend le taux de 1 % de la quote-part de frais et charges aux produits de participation versés à une société non membre d'un groupe fiscal par une filiale étrangère soumise à un impôt équivalent à l'IS dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

¹² L'article 34 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 procède à une réforme d'ensemble du régime de déductibilité des charges financières des entreprises soumises à l'IS. Il établit ainsi une règle de limitation de la déduction des intérêts, inspirée des recommandations du projet Beps mené par l'OCDE.

¹³ Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 (article 37).

résultat net imposable, correspondant au rapport entre les dépenses de recherche et développement (R&D) en lien direct avec la création et le développement de l'actif incorporel réalisées directement par l'entreprise ou des entreprises sans lien de dépendance et les dépenses de R&D totales.

Le résultat de ces divers retraitements peut faire apparaître :

- soit un résultat positif : le bénéfice sur lequel est calculé l'IS ;
- soit un résultat négatif : le déficit qui peut :
 - soit être imputé sur les éventuels bénéfices des exercices suivants, dans la limite de 1 M€, majorée de 50 % de la fraction du bénéfice qui excède cette limite (report en avant) ;
 - soit, sur option, et sous certaines conditions, être reporté en arrière et constituer une charge de l'exercice précédent dans la limite du montant le plus faible entre le bénéfice de l'exercice précédent et un montant de 1 M€ (report en arrière¹⁴).

V. LIQUIDATION ET PAIEMENT DE L'IMPÔT

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

Les échéances déclaratives et de paiement des entreprises qui relèvent de l'IS sont harmonisées. Le versement du solde de l'IS doit intervenir au plus tard le 15 du quatrième mois qui suit la clôture de l'exercice. Les entreprises qui arrêtent leurs comptes au 31 décembre de l'année précédente ont jusqu'au 15 mai pour acquitter le solde de l'IS dont elles sont redevables au titre de l'exercice.

Les grandes entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 250 M€ doivent anticiper le montant d'impôt dû au titre de l'année lors du paiement de leur dernier acompte d'impôt sur les sociétés¹⁵.

Sur cet impôt brut viennent s'imputer, le cas échéant, les crédits et réductions d'impôt liés généralement à certaines dépenses (comme le crédit d'impôt recherche et la réduction d'impôt mécénat) ou afférents aux revenus de valeurs mobilières étrangères inclus dans la base imposable. Ces derniers correspondent à la retenue à la source opérée sur ces revenus.

¹⁴ Le dispositif de report en arrière des déficits a été temporairement aménagé par l'article 1^{er} de la loi n° 2021-953 du 19 juillet 2021 de finances rectificative pour 2021 pour le déficit constaté au titre du premier exercice déficitaire clos à compter du 30 juin 2020 et jusqu'au 30 juin 2021 afin d'offrir aux entreprises affectées par les conséquences de la crise sanitaire de plus larges marges d'imputation de leurs déficits reportés en arrière. À cet effet, les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ont été autorisées à reporter en arrière, sur option et sans limite de montant, le déficit constaté au titre de l'exercice concerné sur les éventuels bénéfices constatés au titre des trois exercices précédents.

¹⁵ S'agissant des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, l'article 39 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 prévoit que, pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 250 M€ et 1 Md€, le dernier compte versé au titre d'un exercice ne peut être inférieur à la différence entre 95 % du montant de l'IS estimé et le montant des acomptes déjà versés (98 % pour les entreprises dont le chiffre d'affaire est supérieur à 1 Md€).

Chapitre 2

L'impôt sur le revenu

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

Ce barème se caractérise par une progressivité par tranches de revenus. Cependant, les modalités de calcul de l'IR sont assorties de nombreuses dispositions permettant une large personnalisation de l'imposition.

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

Le prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu, prévu par la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 et entré en vigueur le 1^{er} janvier 2019, a modernisé le recouvrement de l'impôt sur le revenu en instaurant un prélèvement contemporain de la perception des revenus. Il prend la forme :

- pour les traitements, salaires, pensions et revenus de remplacement, d'une retenue à la source, le collecteur étant le payeur des revenus ;
- pour les revenus des indépendants, les revenus fonciers et certains revenus spécifiques, d'un acompte contemporain prélevé par l'administration fiscale sur le compte bancaire du contribuable.

La mise en œuvre de ce prélèvement s'appuie sur les dernières informations relatives à chaque contribuable à la disposition de l'administration fiscale.

Ce versement permet d'atténuer notablement pour les ménages, en particulier pour ce qui concerne la gestion de leur trésorerie, les conséquences du décalage d'une année qui existait auparavant pour la plupart des catégories de revenus, entre la perception de ces revenus et le paiement de l'impôt sur le revenu correspondant.

Le prélèvement à la source ne modifie pas les règles de calcul et de liquidation de l'impôt et implique toujours pour les contribuables le dépôt d'une déclaration des revenus de l'année N en N+1.

Le produit net de l'IR au titre de 2021 est d'environ 78,7 Md€¹⁶.

¹⁶Annexe au projet de loi de finances pour 2022. *Évaluations des voies et moyens*. Tome I : Les évaluations de recettes.

I. REVENUS IMPOSABLES

Les revenus soumis à l'IR sont répartis en sept catégories¹⁷, à savoir :

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

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

A. Personnes imposables

Conformément aux dispositions de l'article 4 A du CGI, les personnes physiques sont imposables à raison de l'ensemble de leurs revenus de source française ou étrangère, dès lors qu'elles sont domiciliées fiscalement en France. Les personnes dont le domicile fiscal est situé hors de France ne sont imposables que sur leurs seuls revenus de source française.

Pour l'application de l'impôt sur le revenu, la France s'entend, du point de vue territorial, de la France continentale, des îles du littoral et de la Corse et des départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique, La Réunion et Mayotte).

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

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

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

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

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

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

Quelle que soit sa nationalité, une personne ayant son domicile fiscal en France est imposable sur son revenu mondial c'est-à-dire l'ensemble de ses revenus de source française et étrangère.

¹⁷ S'y ajoute une huitième catégorie, constituée des rémunérations de certains dirigeants de sociétés (gérants majoritaires de SARL notamment), dont les règles d'imposition sont toutefois similaires à celles des traitements et salaires. À ce titre, cette catégorie est regroupée, dans le cadre de cette brochure, avec celle relative aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères.

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

Sous réserve des dispositions des conventions fiscales destinées à éviter les doubles impositions, les personnes non domiciliées fiscalement en France, quelle que soit leur nationalité, sont soumises à une obligation fiscale limitée à leurs seuls revenus de source française. Conformément aux dispositions de l'article 164 B du CGI, seuls sont considérés comme revenus de source française :

- les revenus d'immeubles situés en France ou de droits relatifs à ces immeubles ;
- les revenus de valeurs mobilières françaises et de tous les autres capitaux mobiliers placés en France ;
- les revenus d'exploitations situées en France ;
- les revenus tirés d'activités professionnelles, salariées ou non, exercées en France ou d'opérations à caractère lucratif au sens de l'article 92 du CGI réalisées en France ;
- les plus-values de cessions à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature et les profits tirés d'opérations effectuées notamment par des marchands de biens, lorsqu'ils sont relatifs à des fonds de commerce exploités en France, ainsi qu'à des immeubles situés en France, à des droits immobiliers s'y rapportant ou à des actions et parts de sociétés non cotées en bourse, dont l'actif est constitué principalement par de tels biens et droits ;
- les plus-values de cessions de droits sociaux afférents à des sociétés ayant leur siège en France ;
- les sommes, y compris les salaires, correspondant à des prestations artistiques ou sportives fournies ou utilisées en France.

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

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

Les contribuables domiciliés fiscalement hors de France qui disposent de revenus de source française doivent en principe souscrire une déclaration de revenus.

B. Personnes exonérées

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

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

A. Personnes domiciliées en France

1. Bénéfices industriels et commerciaux

La catégorie des bénéfices industriels et commerciaux comprend les bénéfices tirés d'activités industrielles, commerciales ou artisanales mais également de certaines activités déterminées par la

loi (par exemple, certaines opérations immobilières telles que les profits réalisés par les marchands de biens) ainsi que, sous certaines conditions, d'activités accessoires.

Les règles relatives à la détermination de la base imposable sont en principe identiques à celles qui s'appliquent en matière d'impôt sur les sociétés (IS). Toutefois, le principe de la territorialité retenu en matière d'IS ne s'applique pas aux bénéfices des entreprises soumises à l'IR.

Le bénéfice imposable est déterminé à partir du bénéfice comptable. Il correspond donc au résultat d'ensemble des opérations de toute nature réalisées par l'entreprise, sous réserve des retraitements prévus par la législation fiscale. Toutefois, les petites entreprises peuvent bénéficier d'un régime simplifié d'imposition, qui leur permet d'alléger leurs obligations comptables.

Les plus petites entreprises¹⁸ sont normalement imposables, sauf option pour un régime réel d'imposition, selon un bénéfice déterminé forfaitairement égal à un pourcentage de leur chiffre d'affaires, 29 % en matière de ventes et de fourniture de logement, à l'exclusion de la location meublée autre que les meublés de tourisme et les chambres d'hôtes, et 50 % pour les autres activités qui ne relèvent pas de la première catégorie (régime micro-BIC).

Les contribuables qui relèvent du régime micro-BIC, dont les revenus pour une part de quotient familial n'excèdent pas une certaine limite et qui sont également soumis au régime micro-social, peuvent opter pour un versement forfaitaire libératoire social et fiscal (auto-entrepreneur). En optant pour ce dispositif, ils acquittent mensuellement ou trimestriellement les cotisations sociales et l'impôt sur le revenu dus à raison de cette activité en appliquant au montant du chiffre d'affaires réalisé au titre de la période précédente les taux de 13,3% ¹⁹ pour les entreprises de vente et de fourniture de logement, à l'exclusion de la location meublée autre que les meublés de tourisme et les chambres d'hôtes et de 22,9 % pour les entreprises qui ne relèvent pas de cette première catégorie²⁰.

Par ailleurs, jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2019, les bénéfices industriels et commerciaux imposables²¹ des entreprises relevant d'un régime réel d'imposition et qui n'étaient pas adhérentes à un organisme agréé ou ne faisaient pas appel à un professionnel de l'expertise comptable conventionné étaient majorés de 25 %.

L'article 34 de la loi de finances pour 2021 a progressivement abaissé cette majoration dont le taux est fixé à 10 % pour l'imposition des revenus de l'année 2022 afin d'aboutir à sa suppression pour l'imposition des revenus de l'année 2023. de la manière suivante :

- pour l'imposition des revenus de l'année 2020, le taux de la majoration est fixé à 20 % ;
- pour l'imposition des revenus de l'année 2021, le taux de la majoration est fixé à 15 % ;
- pour l'imposition des revenus de l'année 2022, le taux de la majoration est fixé à 10 %.

2. Bénéfices non commerciaux

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

¹⁸ Entreprises dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 176 200 € HT pour les activités de ventes ou de fourniture de logement ou 72 600 € HT pour les autres activités qui ne relèvent pas de la première catégorie.

¹⁹ Soit 12,3% au titre des cotisations sociales et 1 % au titre de l'impôt sur le revenu.

²⁰ Soit 21,2 % au titre des cotisations sociales et 1,7 % au titre de l'impôt sur le revenu.

²¹ Cette majoration vise à compenser l'intégration d'un abattement de 20 % dans le barème progressif de l'impôt sur le revenu. Cet abattement s'appliquait aux revenus de la catégorie des traitements et salaires, ainsi qu'aux revenus des catégories BIC, BNC et BA des adhérents à un centre de gestion agréé ou à une association agréée, imposée suivant un régime réel.

Les contribuables soumis au régime réel d'imposition, dénommé « déclaration contrôlée » de plein droit (recettes annuelles > 72 600 € HT) ou sur option, sont astreints à certaines obligations comptables. Ils ont l'obligation de tenir un livre-journal présentant le détail de leurs recettes et de leurs dépenses professionnelles. Ils doivent tenir en outre un registre des immobilisations et des amortissements.

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

Par ailleurs, les titulaires de bénéfices non commerciaux soumis au régime d'imposition forfaitaire, dénommé « micro-BNC » (recettes annuelles > 72 600 € HT) doivent uniquement tenir un livre-journal de leurs recettes. Dans ce régime, le bénéfice imposable est égal à 66 % du montant des recettes. Ces contribuables peuvent opter, sous conditions, pour un versement forfaitaire libérateur social et fiscal. Ils acquittent alors mensuellement ou trimestriellement les cotisations sociales et l'impôt sur le revenu dus à raison de cette activité en appliquant au montant des recettes réalisées au titre de la période précédente le taux de 23,4 %²².

Exception faite des entreprises adhérentes d'un organisme agréé ou faisant appel à un professionnel de l'expertise comptable, les bénéfices imposables sont majorés de :

- 20 % pour l'imposition des revenus de l'année 2020 ;
- 15 % pour l'imposition des revenus de l'année 2021 ;
- 10 % pour l'imposition des revenus de l'année 2022.

À compter de l'imposition des revenus de l'année 2023, cette majoration est supprimée.

3. Bénéfices agricoles

Cette catégorie comprend en principe tous les revenus que l'exploitation de biens ruraux procure aux fermiers, métayers ou aux propriétaires exploitants. D'une manière générale, les bénéfices agricoles comprennent les revenus tirés de la culture des terres, de l'élevage, de la production forestière, de la vente de biomasse ou d'énergie majoritairement issues de l'exploitation agricole et des actions qui contribuent à restaurer ou à maintenir des écosystèmes dont la société tire des avantages.

Les petits exploitants²³ relèvent en principe du régime des micro-exploitations, sauf option pour un régime réel d'imposition, selon un bénéfice déterminé forfaitairement égal à 13 % de leur recettes (régime micro-BA).

4. Revenus fonciers

Sous réserve des dispositions des conventions fiscales internationales, l'impôt sur le revenu est dû à raison des revenus de propriétés bâties ou non bâties, y compris lorsque celles-ci sont situées hors de France.

Toutefois, lorsque ces revenus se rattachent à l'exercice d'une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou non commerciale, ils sont inclus dans les bénéfices de cette activité selon les règles qui lui sont applicables. La loi de finances rectificative pour 2016²⁴ dispose que l'ensemble

²² Soient 21,2 % au titre des cotisations sociales et 2,2 % au titre de l'impôt sur le revenu.

²³ Exploitations dont la moyenne des recettes ne dépasse pas 85 800 € HT sur trois années consécutives.

²⁴ Loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 (article 114).

des revenus provenant d'une location meublée relève des bénéfices industriels et commerciaux à compter de 2017 même dans le cadre d'une location meublée occasionnelle.

Le revenu net foncier est déterminé alternativement selon deux modalités : le régime « micro-foncier » d'une part et le régime réel d'autre part.

Les titulaires de revenus fonciers dont les recettes brutes annuelles n'excèdent pas 15 000 € et qui ne donnent pas en location des biens bénéficiant de certains régimes spéciaux relèvent de plein droit du régime simplifié d'imposition, dit « micro-foncier ». Dans ce cas, le revenu foncier imposable est déterminé par application sur les recettes brutes perçues au titre de l'année d'imposition d'un abattement forfaitaire de 30 % représentatif de l'ensemble des charges de la propriété.

Les titulaires de revenus fonciers dont les recettes annuelles excèdent 15 000 € relèvent, quant à eux, du régime réel d'imposition. Dans ce cas, le revenu foncier imposable est égal à la différence entre le montant des recettes perçues au titre de l'année d'imposition et le total des charges de la propriété payées au cours de cette même année. Ces charges sont limitativement énumérées par la loi.

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

Par ailleurs, il existe des dispositifs incitatifs à l'investissement immobilier locatif.

Ainsi la loi de finances rectificative pour 2016²⁵ a créé le dispositif « Cosse – Louer abordable ». Ce dernier permet, à compter de l'imposition des revenus de 2017, aux propriétaires de logements qui les donnent directement ou indirectement en location dans le cadre d'une convention conclue avec l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) de bénéficier d'une déduction spécifique des revenus fonciers dont le taux varie entre 15 % et 85 % selon le niveau de tension du marché locatif dans certaines zones du territoire²⁶ et la nature de la location. Néanmoins l'article 67 de la loi de finances pour 2022 a transformé ce dispositif en une réduction d'impôt (« Loc'Avantages ») depuis le 1^{er} mars 2022, ainsi que sa prorogation sous cette nouvelle forme jusqu'au 31 décembre 2024. Le taux de cette réduction d'impôt varie de 15 à 65 % des revenus bruts du logement selon la nature de la location.

De même, l'incitation fiscale à l'investissement locatif peut prendre la forme d'autres types de réductions d'impôt sur le revenu.

Par exemple, le dispositif « Pinel » prévoit une réduction d'impôt sur le revenu en faveur de l'investissement locatif intermédiaire pour les contribuables domiciliés en France qui acquièrent ou font construire des logements neufs ou assimilés et qui s'engagent à les donner en location nue à usage d'habitation principale du locataire, dans le respect de plafonds de loyer et de ressources.

La réduction d'impôt s'applique aux investissements réalisés dans des communes classées dans des zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre important entre l'offre et la demande de logements.

Depuis le 1^{er} janvier 2021, le bénéfice de la réduction d'impôt "Pinel" pour les logements que le contribuable acquiert neufs ou en état futur d'achèvement, ou qu'il fait construire, est réservé aux logements situés dans des bâtiments d'habitation collectifs.

Le taux de la réduction d'impôt est fixé à 12 % pour un engagement initial de location de six ans et à 18 % pour un engagement initial de location de neuf ans, à l'exception des investissements réalisés

²⁵ Loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 (article 46).

²⁶ L'article 162 de la loi n° 2018-1021 du 23 novembre 2018 portant évolution du logement, de l'aménagement et du numérique (loi « Elan ») étend le dispositif à certaines zones géographiques les moins tendues.

outre-mer où ces taux sont respectivement portés à 23 % et 29 %. À l'issue de cet engagement initial de six ou neuf ans, les contribuables peuvent bénéficier d'un complément de réduction d'impôt, selon le cas, de 6 % ou 3 % pour chaque période triennale de prorogation de l'engagement de location, conduisant *in fine* à une réduction d'impôt au maximum de 21 % ou 32 % pour un engagement de location de douze ans en Métropole ou en Outre-mer.

Enfin, le dispositif a été mis progressivement en extinction, par le biais d'une réduction progressive et homothétique des taux applicables sur l'ensemble du territoire à compter du 1er janvier 2023 jusqu'au 31 décembre 2024 sauf pour certaines opérations (logements situés dans un quartier prioritaire de la politique de la ville ou respectant un niveau de qualité supérieur à la réglementation, en particulier en matière de performance énergétique ou environnementale). Cette réduction progressive des taux ne s'applique cependant pas non plus au volet dit « Denormandie » du dispositif, qui concerne les acquisitions à compter de janvier 2019 et jusqu'au 31 décembre 2023 de locaux affectés au logement faisant l'objet de travaux d'amélioration, ou les acquisitions de locaux affectés à un usage autre que d'habitation faisant l'objet de travaux de transformation en logement, à condition toutefois que le montant des travaux représente au moins 25 % du coût total de l'opération. Lesdits logements doivent être situés dans des communes dont le besoin de réhabilitation de l'habitat en centre-ville est particulièrement marqué ou qui ont conclu une convention d'opération de revitalisation de territoire (ORT).

5. Traitements, salaires, pensions et rentes viagères

Cette catégorie comprend :

- d'une part, les traitements, salaires, indemnités et émoluments perçus en contrepartie d'une activité salariée, y compris les rémunérations des dirigeants de sociétés anonymes (président du conseil d'administration, directeur général, directeurs généraux délégués et membres du directoire) et des gérants de sociétés à responsabilité limitée (SARL), les indemnités perçues par les parlementaires nationaux et députés au Parlement européen, et les indemnités de fonction perçues par les titulaires de mandats électifs locaux²⁷ ;
- d'autre part, les pensions, retraites et rentes viagères.

À compter du 1^{er} janvier 2022, les rémunérations versées à raison des heures supplémentaires et complémentaires sont exonérées d'impôt sur le revenu dans une limite annuelle égale à 7 500 €²⁸.

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

Le revenu brut d'activité comprend, sauf exception, toutes les sommes et avantages en nature qu'un contribuable a eu à sa disposition. Les frais professionnels sont normalement pris en compte de manière forfaitaire (déduction de 10 % dont le plafond est revalorisé annuellement)²⁹. Toutefois, les contribuables peuvent opter pour la déduction de leurs frais professionnels pour leur montant réel et justifié.

Les pensions et les rentes viagères à titre gratuit bénéficient d'un abattement spécial de 10 % qui ne peut dépasser, pour l'ensemble des membres du foyer fiscal, un montant revalorisé chaque

²⁷ La retenue à la source spécifique à laquelle pouvaient être soumises, sauf option contraire, les indemnités de fonction perçues par les élus locaux est supprimée. Ainsi, les indemnités de fonction perçues à compter du 1^{er} janvier 2017 sont imposées de plein droit selon les règles de droit commun des traitements et salaires (loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, art.10).

²⁸ Loi n° 2022-1157 du 16 août 2022 de finances rectificative pour 2022 (article 4).

²⁹ 13 522 € pour l'imposition des revenus de l'année 2022.

année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu, soit 4 132 € pour l'imposition des revenus de 2022.

Les rentes viagères à titre onéreux (RVTO) font l'objet pour leur part d'un abattement forfaitaire dont le taux, de 30 % à 70 %, est fonction de l'âge du crédientier lors de l'entrée en jouissance de la rente.

Les prestations de retraite versées sous forme de capital (hors plans d'épargne retraite issus de la loi PACTE) peuvent, dans certaines conditions et sur demande expresse et irrévocable du bénéficiaire, être imposées au taux de 7,5 %. Ce taux s'applique sur le montant du capital diminué d'un abattement de 10 %³⁰.

Sont également imposés dans cette catégorie les gains issus d'options sur titres ou d'actions gratuites (gains de levée ou gains d'acquisition), attribuées à compter du 28 septembre 2012.

Le gain de levée d'option sur titre est ainsi imposé au barème progressif de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires et soumis aux contributions sociales applicables aux revenus d'activité au taux de 9,7 %³¹ auxquelles s'ajoute une contribution salariale spécifique de 10 %^{32 33}.

Les gains d'acquisition issus d'actions gratuites dont l'attribution a été autorisée par une décision de l'assemblée générale extraordinaire (AGE) du 8 août 2015 au 30 décembre 2016³⁴ sont quant à eux imposés selon les mêmes règles après application des abattements proportionnels pour durée de détention applicables aux plus-values mobilières³⁵ ou de l'abattement fixe applicable aux cessions de titres de PME réalisées par les dirigeants lors de leur départ à la retraite³⁶, lequel dans ce cas s'applique en priorité sur le gain de cession puis sur le gain d'acquisition pour le surplus éventuel. Ces gains d'acquisition sont soumis aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine (17,2 %).

Pour les actions gratuites dont l'attribution a été autorisée par une décision de l'AGE du 31 décembre 2016 au 31 décembre 2017³⁷, seule la fraction du gain d'acquisition n'excédant pas une limite annuelle fixée à 300 000 € est imposée au barème progressif de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires après application de l'abattement fixe ou proportionnel précités.

La fraction du gain d'acquisition excédant cette limite annuelle est imposée selon les règles de droit commun des traitements et salaires. Elle est soumise aux contributions sociales applicables aux revenus d'activité au taux de 9,7 % auxquelles s'ajoute une contribution salariale spécifique de 10 %³⁷.

Pour les actions dont l'attribution a été autorisée par une décision de l'AGE prise à compter du 1^{er} janvier 2018³⁸, la fraction du gain d'acquisition n'excédant pas la limite annuelle de 300 000 € peut être diminuée de l'abattement fixe précité. Cet abattement fixe s'impute alors en priorité sur

³⁰ CGI, art. 163 bis.

³¹ CSS, art. L. 136-8 : CSG = 9,2 %. CGI, art. 1600-0 G et Ordonnance n° 96-50 du 24 février 1996, art. 14 et 19 : CRDS = 0,5 %.

³² CSS, art. L. 137-14.

³³ En cas de « rabais », de nature salariale, accordé par la société sur le prix de souscription ou d'achat des actions et qui correspond à la différence entre la valeur réelle du titre au moment où l'option est attribuée et le prix fixé pour l'exercice de l'option, la fraction du rabais qui excède 5 % de la valeur de l'action, dit « le rabais excédentaire » est imposé à l'impôt sur le revenu selon les règles de droit commun des salaires au titre de l'année au cours de laquelle l'option est levée (CGI, art. 80 bis II).

³⁴ Loi n° 2015-990 du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques (article 135).

³⁵ CGI, art. 150-0 D 1 *ter* ou 1 *quater* (abattement pour durée de détention de droit commun ou renforcé) dans leur rédaction antérieure la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 (non subordonné à l'acquisition de titres avant 2018).

³⁶ CGI, art. 150-0 D *ter* dans sa rédaction issue de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 (s'applique aux cessions réalisés du 1^{er} janvier 2018 au 31 décembre 2024).

³⁷ Loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 (article 61).

³⁸ Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 (article 28).

la plus-value de cession puis, pour le surplus éventuel, sur le gain d'acquisition. En cas de reliquat, le gain d'acquisition est diminué d'un abattement de 50 %³⁹. Cette fraction de gain est soumise aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine au taux de 17,2 %.

La fraction du gain d'acquisition excédant cette limite annuelle est imposée selon les règles de droit commun des traitements et salaires. Cette fraction de gain est soumise aux contributions sociales applicables aux revenus d'activité au taux de 9,7 % auxquelles s'ajoute la contribution salariale spécifique de 10% précitée.

6. Revenus de capitaux mobiliers

Cette catégorie de revenus vise les produits de placement à revenu variable et à revenu fixe.

Les produits de placement à revenu variable comprennent les produits des actions et parts sociales et les revenus assimilés distribués par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent (ou soumises sur option à cet impôt). Ils présentent un caractère aléatoire lié aux résultats de la société émettrice.

Les produits de placement à revenu fixe se composent des produits d'obligations et autres titres d'emprunts négociables, et des revenus de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants d'associés, bons du Trésor, bons de caisse ou de capitalisation émis par des personnes morales de droit public ou privé. Leur taux de rémunération est généralement fixe pendant la durée du placement mais ce n'est pas toujours le cas⁴⁰.

Depuis la loi de finances pour 2018, les produits de placement à revenu variable et les produits de placement à revenu fixe sont soumis au prélèvement forfaitaire unique (PFU) au taux de 30 % (12,8 % au titre d'impôt sur le revenu et 17,2 % au titre des cotisations sociales). Le PFU est retenu par le débiteur de ces revenus.

Le contribuable a toutefois la possibilité d'opter pour l'imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu, si cela s'avère plus favorable. Dans ce cas il pourra bénéficier de l'abattement de 40 % pour les dividendes.

En effet, les revenus distribués par des sociétés françaises ou étrangères passibles de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent et perçus par des personnes physiques fiscalement domiciliées en France sont soumis à l'impôt sur le revenu au barème progressif, après application, sous condition notamment qu'il s'agisse de sociétés ayant leur siège en France, dans un État de l'Union européenne ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, d'un abattement proportionnel de 40 %.

Par ailleurs, certains produits sont soumis à un prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu :

Sur option :

- les produits attachés aux contrats d'assurance-vie et aux bons ou contrats de capitalisation lors de leur rachat ou dénouement, qui se rattachent à des primes versées jusqu'au 26 septembre 2017, pour lesquels le bénéficiaire, personne physique fiscalement domiciliée en France, opte pour l'assujettissement au prélèvement forfaitaire libératoire. Le taux de ce prélèvement est de 35 % si la durée du contrat est inférieure à quatre ans, de 15 % lorsque

³⁹ CGI, art. 200 A-3 dans sa rédaction issue de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

⁴⁰ Par exemple, les obligations à taux variable ou révisable et les titres participatifs.

la durée du contrat est comprise entre quatre ans et huit ans et de 7,5 % lorsque la durée du contrat est supérieure ou égale à huit ans⁴¹.

Obligatoirement :

- les produits de placement à revenu fixe dont le débiteur est établi en France et qui sont payés hors de France dans un État ou territoire non coopératif (ETNC), sauf exception. Le taux de ce prélèvement obligatoire est fixé à 75 % ;
- les produits de placement à revenu fixe abandonnés, dans le cadre de l'épargne solidaire dite « de partage », au profit d'organismes d'intérêt général qui sont soumis obligatoirement à un prélèvement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu au taux de 5 % ;

L'article 28 de la loi de finances pour 2018 abroge le régime optionnel prévoyant l'assujettissement à l'impôt sur le revenu, au taux forfaitaire de 24 %, des produits de placement à revenu fixe n'excédant pas 2 000 € pour un même foyer fiscal et au titre d'une même année.

De même, elle supprime le régime dérogatoire applicable aux produits des bons placés sous le régime de l'anonymat fiscal (bons anonymes), qui ne sont plus soumis à un prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu.

Certains produits d'épargne réglementée sont expressément exonérés de l'impôt sur le revenu : intérêts des sommes inscrites sur les livrets A, les livrets d'épargne populaire (LEP), le livret jeune et le livret de développement durable (LDD).

Pour leur part, les intérêts des plans d'épargne logement (PEL) ouverts jusqu'au 31 décembre 2017, sont imposés au prélèvement forfaitaire unique (ou, sur option globale du contribuable, au barème progressif de l'impôt sur le revenu) pour la part des intérêts acquis à compter de la date du douzième anniversaire du plan. Les intérêts des comptes d'épargne logement (CEL), (jusqu'alors exonérés), et des PEL, ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018, sont, dès la première année⁴², imposés au prélèvement forfaitaire unique ou, sur option globale du contribuable, soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

Les produits issus du versement de la sortie en capital d'un plan épargne retraite (PER) sont imposables au prélèvement forfaitaire non libératoire l'année de ce versement. Toutefois, l'article 40 de la loi de finances pour 2021 prévoit la possibilité pour le contribuable dont le revenu fiscal de référence est inférieur à 25 000 € (pour les célibataires, veufs ou divorcés) ou à 50 000 € (contribuables soumis à une imposition commune) de demander une dispense de ce prélèvement jusqu'à l'encaissement des produits.

Imputation des pertes en capital subies au titre du financement participatif

L'article 25 de la loi n° 2015-1786 de finances rectificative pour 2015 a créé un mécanisme d'imputation des pertes en capital subies par une personne physique qui agit à des fins non professionnelles ou commerciales, en cas de non-remboursement d'un prêt participatif consenti à compter du 1^{er} janvier 2016 au moyen d'un site internet d'intermédiation en financement participatif. La perte en capital s'impute, pour le seul impôt sur le revenu, à compter de l'année au cours de laquelle la créance du prêteur devient définitivement irrécouvrable et au cours des cinq années suivantes le cas échéant (article 125-00 A du CGI).

⁴¹ L'article 28 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 introduit une distinction entre les produits des contrats d'assurance-vie et bons de capitalisation selon qu'ils se rattachent à des primes versées jusqu'au 26 septembre 2017 ou à compter du 27 septembre 2017. Dans cette seconde hypothèse, l'imposition est effectuée en deux temps : paiement d'un prélèvement forfaitaire non libératoire (acompte) lors de l'année de versement des primes, dans les mêmes conditions que le PFNL applicable aux produits de placement à revenu fixe (une dispense de versement est possible si le revenu fiscal de référence de l'avant-dernière année est inférieur à 25 000 € pour une personne seule, et à 50 000 € pour une imposition commune.), et imposition à l'impôt sur le revenu l'année suivante (PFU ou, sur option globale du contribuable, barème progressif).

⁴² Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 (article 28).

7. Gains en capital

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

Régime applicable aux gains en capital réalisés par les particuliers

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

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

Plus-values immobilières :

Les plus-values réalisées par les particuliers dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé, lors de la cession à titre onéreux de biens ou de droits immobiliers sont soumises à l'impôt sur le revenu au taux de 19 %⁴³.

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

Le fait générateur de l'imposition est constitué par la cession à titre onéreux de l'immeuble, des droits y afférents ou des parts de sociétés à prépondérance immobilière. La plus-value est donc imposable au titre de l'année au cours de laquelle la cession est intervenue, quelles que soient les modalités retenues pour en acquitter le prix.

Certaines plus-values sont toutefois expressément exonérées. Tel est par exemple le cas de :

- la cession de la résidence principale du cédant ;
- la cession d'un immeuble dont le prix n'excède pas 15 000 € ;
- la première cession d'un logement, autre que la résidence principale, sous conditions de emploi par le cédant de tout, ou partie du prix de cession, dans un délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, à l'acquisition ou la construction d'un logement affecté à son habitation principale. Le cédant ne doit pas avoir été propriétaire de sa résidence principale au cours des quatre années précédant la cession.

La base imposable est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition effectivement acquitté par le cédant (ou la valeur vénale en cas d'acquisition à titre gratuit), majorés, le cas échéant, de certains frais et charges limitativement énumérés.

La plus-value brute ainsi déterminée est réduite d'un abattement pour durée de détention dont les taux et la cadence sont alignés quelle que soit la nature du bien cédé pour les cessions réalisées depuis le 1^{er} septembre 2014, soit :

- pour l'assiette fiscale, un abattement pour durée de détention de 6 %, pour chaque année de détention, au-delà de la cinquième année de détention, puis un abattement de 4 % au titre de la vingt-deuxième année de détention révolue, conduisant ainsi à une exonération totale des plus-values immobilières à l'impôt sur le revenu au terme de vingt-deux ans de détention ;
- pour l'assiette sociale, un abattement de 1,65 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième année, puis de 1,60 % au titre de la vingt-deuxième année de détention et enfin de 9 % pour chaque année de détention au-delà de la vingt-deuxième année, conduisant

⁴³ Auquel s'ajoutent les prélèvements sociaux au taux global de 17,2 %.

ainsi à une exonération totale des plus-values immobilières au titre des prélèvements sociaux au terme de trente ans de détention.

En outre, les plus-values de cessions d'immeubles bâtis situés dans le périmètre d'une grande opération d'urbanisme (GOU) ou d'une opération de revitalisation du territoire (ORT) bénéficient d'un abattement exceptionnel de 70 % sous condition notamment de démolition des constructions existantes et de réalisation, dans un délai de quatre ans à compter de la date d'acquisition, d'un ou plusieurs bâtiments d'habitation collectifs dont le gabarit est au moins égal à 75 % du gabarit maximal autorisé par les règles d'urbanisme. Ce taux est porté à 85 % lorsque les logements ainsi réalisés sont affectés au logement social ou intermédiaire pour au moins 50 % de leur surface. Pour être éligible à cet abattement, la cession doit être engagée par une promesse de vente signée et ayant acquis date certaine entre le 1er janvier 2021 et le 31 décembre 2023, puis être réalisée au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle la promesse de vente a acquis date certaine.

Aucune imputation des moins-values n'est, en principe, possible, ni sur des plus-values de même nature, ni sur le revenu global. Toutefois, une compensation entre les plus et les moins-values peut-être opérée dans certains cas limitativement énumérés. Il en est notamment ainsi, lorsque l'immeuble cédé a été acquis par fractions successives.

Le notaire est chargé, pour le compte du vendeur, de l'établissement de la déclaration de plus-value, de son dépôt et du paiement de l'impôt correspondant au service de la publicité foncière du lieu de situation de l'immeuble. Le paiement s'effectue lors de la présentation de l'acte de vente à la formalité.

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

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

Par ailleurs, les plus-values immobilières d'un montant imposable supérieur à 50 000 € sont soumises à la taxe sur les plus-values immobilières élevées. Cette taxe ne s'applique pas aux plus-values de cession de terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant. Son taux peut aller jusqu'à 6 % suivant un barème progressif en fonction du montant de la plus-value imposable. Elle est due par le cédant et est exigible dans les mêmes conditions que l'impôt sur le revenu.

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

Les plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux réalisées à compter du 1er janvier 2018 sont imposées au prélèvement forfaitaire unique (article 28 de la loi de finances pour 2018⁴⁴) ou, sur option globale du contribuable, au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

L'imposition des gains de cession au barème progressif s'effectue après application d'un abattement de droit commun dont le taux augmente en fonction de la durée de détention des actions ou parts sociales cédées : 50 % pour une durée de détention comprise entre deux ans et moins de huit ans, puis 65 % à partir de huit ans de détention.

Les investissements au capital de jeunes, petites et moyennes entreprises (PME de moins de dix ans au moment de la souscription ou acquisition des titres cédés) et les transmissions d'entreprises sont

⁴⁴ Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017.

favorisés par l'instauration d'un abattement renforcé au taux progressif en fonction de la durée de détention des actions ou parts sociales cédées, applicable en cas d'imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu⁴⁵ : 50 % pour une durée de détention de un an à moins de quatre ans, 65 % pour une durée de détention de quatre ans à moins de huit ans, puis 85 % à partir de huit ans.

Les plus-values de cessions de titres détenus depuis au moins une année, réalisées par les dirigeants de PME partant à la retraite font l'objet d'un abattement fixe spécifique de 500 000 €. Cet abattement n'est pas cumulable avec l'abattement de droit commun ou renforcé. L'article 28 de la loi de finances pour 2018 supprime l'application, au surplus éventuel, des abattements proportionnels précités.

Les abattements pour durée de détention précités s'appliquent, toutes conditions remplies, aux seules plus-values subsistant après prise en compte des moins-values de même nature imputables (moins-values de l'année ou des dix années antérieures non encore imputées). Les moins-values sont le cas échéant imputées pour leur montant brut sur le montant brut des plus-values⁴⁶.

L'article 28 de la loi de finances pour 2018 précise que l'imputation des moins-values est faite en priorité sur les plus-values de même nature imposables au titre de la même année puis, le cas échéant, sur celles des dix années suivantes.

Dispositif d'exit-tax

Un dispositif d'exit-tax prévoit que les contribuables fiscalement domiciliés en France pendant au moins six des dix années précédant le transfert de leur domicile fiscal hors de France sont imposables lors de ce transfert au titre des plus-values latentes constatées sur les droits sociaux, valeurs, titres ou droits détenus directement ou indirectement par les membres de leur foyer fiscal à la date de ce transfert.

Les transferts du domicile fiscal hors de France, intervenus depuis le 1^{er} janvier 2014⁴⁷, entraînent l'imposition à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux :

- des plus-values latentes afférentes à des participations qui sont détenues à hauteur d'au moins 50 % dans les bénéfices d'une société par le contribuable et les membres de son foyer fiscal ;
- des plus-values lorsque le patrimoine en valeurs mobilières et droits sociaux atteint une valeur totale qui excède 800 000 €.

Les plus-values latentes, ainsi que les plus-values en report d'imposition et les créances trouvant leur origine dans une clause de complément de prix sont en principe soumises au prélèvement forfaitaire unique ou, sur option globale du contribuable, au barème progressif de l'impôt sur le revenu après application, le cas échéant, des abattements pour durée de détention prévus pour l'imposition des plus-values mobilières dans le cadre du régime général et du régime incitatif.

Un sursis de paiement de droit sans constitution de garantie est accordé si le contribuable transfère son domicile fiscal dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement, et que cet État ou territoire n'est pas non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

En cas de transfert de domicile fiscal dans un autre État que ceux cités précédemment, le sursis peut être accordé, sur demande du contribuable, moyennant notamment des garanties que le contribuable doit constituer préalablement à son départ.

⁴⁵ Cet abattement pour durée de détention n'est pas applicable en cas d'imposition au prélèvement forfaitaire unique.

⁴⁶ BOI-RPPM-PVBMI-20-10-40 ; CE, 3 et 8 SSR, 12 novembre 2015, n° 390 265.

⁴⁷ Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013 (article 42).

L'impôt sur les plus-values latentes fait l'objet d'un dégrèvement à l'expiration d'un délai de huit ans suivant la date du transfert de domicile fiscal hors de France pour les départs intervenus entre le 3 mars 2011 et le 31 décembre 2013 ou de quinze ans pour les transferts réalisés entre le 1^{er} janvier 2014 et le 31 décembre 2018, dès lors que les titres demeurent à l'issue de ce délai dans le patrimoine du contribuable. Pour les transferts de domicile fiscal intervenant à compter du 1^{er} janvier 2019, le délai de dégrèvement est réduit à deux ans, pour les contribuables dont la valeur des titres est inférieure à 2,57 M € ou cinq ans, lorsque cette valeur excède 2,57 M €⁴⁸.

Le compte PME innovation (CPI)

Le CPI a été mis en place par l'article 31 de la loi n° 2016-1918 de finances rectificative pour 2016 (article 150-0 B *quinquies* du CGI). Les entrepreneurs peuvent céder les titres de leur société, inscrits dans un CPI ouvert à compter du 1^{er} janvier 2017, en bénéficiant d'un report d'imposition des plus-values à condition de réinvestir les produits de cession de ces titres dans de jeunes PME.

En revanche, les prélèvements sociaux dus au titre des plus-values réalisées dans le CPI sont prélevés annuellement par l'établissement gestionnaire du compte.

Plan d'épargne en actions (PEA) destiné au financement des petites et moyennes entreprises (PME) et des entreprises de taille intermédiaire (ETI)

Les personnes qui investissent en actions ou en parts de certains organismes de placement collectif comportant principalement des actions, par l'intermédiaire d'un PEA, à la condition de n'effectuer aucun retrait dans les cinq ans qui suivent l'ouverture du plan, bénéficient d'une exonération d'impôt sur le revenu sur les dividendes et les plus-values qui en résultent (article 163 *quinquies* D du CGI).

L'article 70 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, modifié par l'article 13 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, institue, à compter du 1^{er} janvier 2014, un plan d'épargne en actions destiné au financement des petites et moyennes entreprises (PME) et des entreprises de taille intermédiaire (ETI). Ce produit reprend les principales règles de fonctionnement du PEA, mais se différencie de ce dernier essentiellement par la nature des titres éligibles et le plafond des versements.

L'article 27 de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015 simplifie, à compter du 1^{er} janvier 2016, les critères d'éligibilité au PEA-PME des titres émis par les PME et ETI « cotées » en prévoyant des critères d'éligibilité au plan alternatifs à ceux qui existent.

En outre, cet article étend le champ des titres éligibles à ce plan :

- à certains titres de créance cotés (obligations convertibles ou remboursables en actions) ;
- aux parts et actions de fonds européens d'investissement de long terme (FEILT ou ELTIF en anglais), sous réserve que ces fonds respectent un quota d'investissement minimum de 50 % en titres éligibles et qu'ils ne détiennent pas d'actifs immobiliers exclus.

Par ailleurs, l'article 94 de la loi n° 2016-1918 de finances rectificative pour 2016 a introduit, pour les titres acquis dans le cadre du plan à compter du 6 décembre 2016, deux dispositions afin d'éviter le contournement des conditions de fonctionnement du PEA et du PEA-PME :

- interdiction pour le titulaire du PEA de transférer des titres qu'il détient en dehors du plan vers ce même plan (vente « à soi-même ») ;
- précisions sur les modalités d'appréciation du seuil de 25 % en cas de détention indirecte sur le plan.

⁴⁸ Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 (article 112).

Plus-values de cession de titres d'organismes de placement collectif monétaire réinvesties dans un PEA « PME-ETI »

L'article 20 de la loi n° 2015-1786 de finances rectificative pour 2015 (article 150-0 B *quater* du CGI) a créé un mécanisme de report d'imposition temporaire à l'impôt sur le revenu des plus-values de cession de titres d'organismes de placement collectif (OPC) monétaires réalisées entre le 1^{er} avril 2016 et le 31 mars 2017, sous condition de versement du produit de cette cession, net des prélèvements sociaux, dans un PEA « PME-ETI ». Ce report d'imposition se transforme, sous condition, en exonération définitive d'impôt sur le revenu en l'absence de retrait sur le plan pendant cinq ans à compter de la date de ce versement.

Opérations réalisées sur un marché à terme d'instruments financiers

Les règles d'imposition des opérations réalisées sur un marché à terme d'instruments financiers à compter du 1^{er} janvier 2015 par des personnes physiques domiciliées en France, à titre occasionnel, relèvent, quelle que soit leur localisation, du régime des plus-values mobilières prévu à l'article 150 *ter* du CGI, les abattements pour durée de détention ne trouvant pas à s'appliquer à ces profits (article 19 de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015).

Les profits réalisés à titre occasionnel sur instruments financiers à terme sont soumis au prélèvement forfaitaire unique (PFU) ou, sur option globale du contribuable, au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

L'article 36 de la loi n° 2016-1918 de finances rectificative pour 2016 prévoit cependant l'imposition à l'impôt sur le revenu au taux forfaitaire de 50 % des profits réalisés à compter du 1^{er} janvier 2017 par les particuliers lors d'opérations effectuées sur les instruments financiers à terme lorsque le teneur de compte ou, à défaut, le cocontractant, a son domicile fiscal ou est établi dans un État ou un territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI (CGI, art. 150 *ter*, 3-al. 1).

Le taux d'imposition dérogatoire ne s'applique pas si le contribuable démontre que les opérations auxquelles se rapportent ces profits correspondent à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet, ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, leur localisation dans un tel État ou territoire (CGI, art. 150 *ter*, 3-al. 2).

Plus-values de cession de biens meubles

Les cessions portant sur les biens meubles relèvent du régime de droit commun des plus-values sur biens meubles des particuliers. Les plus-values réalisées sur de tels biens sont imposables à l'impôt sur le revenu au taux forfaitaire de 19 % et aux prélèvements sociaux, sous réserve des dispositions propres à la taxe forfaitaire sur les objets précieux (TFOP) présentée ci-après.

La plus-value imposable, calculée par différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition du bien, est réduite d'un abattement fixé à 5 %⁴⁹ pour chaque année de détention au-delà de la deuxième, conduisant à une exonération totale au bout de vingt-deux ans de détention.

Toutefois, les cessions de métaux précieux, de bijoux, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité relèvent de la taxe forfaitaire sur les objets précieux (TFOP). Cette taxe s'applique sur le prix de cession du bien. Son taux est de 11 % pour les cessions de métaux précieux et de 6 % pour les cessions de bijoux, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité⁵⁰. La contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) au taux de 0,5 % est également applicable sur le montant de la cession.

La TFOP est due par le cédant. Toutefois, si un intermédiaire participe à la transaction ou, à défaut, si l'acheteur est un assujetti à la TVA établi en France, le versement de la taxe lui incombe.

⁴⁹ Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 (article 18)

⁵⁰ Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 (article 19).

Sur option, les cessions de biens relevant de plein droit de la TFOP peuvent être soumises au régime d'imposition de droit commun des plus-values sur cession de biens meubles, à la condition que le cédant soit en mesure d'établir la date et le prix d'acquisition du bien cédé ou, à défaut, qu'il détient celui-ci depuis plus de vingt-deux ans.

Les plus-values de cession à titre onéreux d'actifs numériques

L'article 41 de la loi de finances pour 2019 prévoit une imposition au taux forfaitaire de 30 % (12,8% au titre de l'impôt sur le revenu et 17,2% au titre des prélèvements sociaux) des plus-values de cessions occasionnelles d'actifs numériques, notamment de crypto-monnaies, réalisées par les particuliers depuis le 1^{er} janvier 2019. À compter du 1^{er} janvier 2023, l'article 79 de la loi de finances pour 2022, ouvre aux contribuables la possibilité d'opter, pour une même année d'imposition expressément et irrévocablement pour un assujettissement au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

En revanche, les produits des opérations d'achat, de vente et d'échange d'actifs numériques effectuées dans des conditions analogues à celles qui caractérisent une activité exercée par une personne se livrant à titre professionnel à ce type d'opérations, ainsi que les produits issus de la participation à la création ou au fonctionnement d'un dispositif d'enregistrement électronique partagé sont imposés dans la catégorie des BNC.

Régime des plus-values professionnelles

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

Une distinction est effectuée entre les plus-values (ou moins-values) à long terme et les plus-values (ou moins-values) à court terme. Les plus-values (ou moins-values) à court terme sont ainsi généralement comprises dans l'assiette du bénéfice imposable soumis au barème progressif de l'IR, alors que les plus-values à long terme bénéficient d'un taux réduit d'imposition égal à 30 % (12,8 % d'impôt sur le revenu + 17,2 % de prélèvements sociaux).

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

- pour ce qui concerne les biens non amortissables, les plus-values (ou moins-values) sont réputées à court terme dès lors que leur cession intervient dans les deux ans de leur inscription à l'actif. Les plus-values sont à long terme dans les autres cas ;
- pour ce qui concerne les biens amortissables, la plus-value ou la moins-value résultant de la cession est à court terme. Toutefois, si le bien est détenu depuis plus de deux ans, la partie de la plus-value supérieure au montant des amortissements pratiqués est à long terme ;
- par ailleurs, il existe, sous certaines conditions, plusieurs dispositifs d'exonération totale ou partielle des plus-values professionnelles réalisées par les contribuables exerçant une profession agricole, commerciale, industrielle, artisanale ou libérale :
 - lors de la cession d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité⁵¹ lorsque l'activité est exercée depuis au moins cinq ans et que la valeur des éléments cédés n'excède pas certains seuils ;
 - ou à l'occasion du départ à la retraite d'une personne physique lorsque l'activité est exercée depuis au moins cinq ans ; cette exonération ne concerne que l'IR au taux de 12,8 % et ne s'applique pas aux prélèvements sociaux (au taux de 17,2 %) qui demeurent quant à eux, exigibles ;

⁵¹ Cette exonération vise également les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés, sous certaines conditions, tenant notamment à la détention de leur capital par des personnes physiques.

- s'agissant des cessions d'immeubles affectés par l'entreprise à sa propre exploitation, les plus-values à long terme font l'objet d'un abattement de 10 % par année de détention au-delà de la cinquième année (soit une exonération totale au bout de quinze ans).

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

B. Personnes domiciliées hors de France

En principe, ces personnes doivent souscrire annuellement une déclaration d'ensemble de leurs revenus dès lors qu'elles disposent de revenus de source française.

L'assiette de l'impôt, c'est-à-dire les revenus perçus par les contribuables fiscalement domiciliés hors de France, est déterminée selon les mêmes règles que celles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui ont en France leur domicile fiscal.

Néanmoins, des dispositions particulières de calcul de l'impôt sont mises en place.

De même, pour faire face aux difficultés particulières du recouvrement de l'impôt sur le revenu dû par les contribuables non-résidents, certains revenus de source française perçus par des personnes non domiciliées fiscalement en France font l'objet de prélèvements ou retenues à la source (retenues à la source différentes de la retenue à la source prévue par le dispositif de recouvrement dit du « prélèvement à la source »). Selon le cas, ces retenues peuvent consister en un prélèvement totalement ou partiellement libératoire de l'impôt sur le revenu permettant ainsi d'éviter tout ou partie de la progressivité de l'impôt aux revenus concernés.

Les taux des prélèvements et retenues à la source sur les revenus versés ou certaines plus-values réalisées dans un État ou territoire non coopératif ou payés à des personnes (physiques ou morales) dont le domicile fiscal ou le siège est situé dans un tel État sont majorés à 75 % (50 % avant 2013).

Enfin, certains revenus sont expressément exonérés d'impôt sur le revenu en France dès lors qu'ils sont perçus par des non-résidents.

1. Le calcul de l'impôt sur le revenu dû par les personnes non domiciliées fiscalement en France

Aux termes de l'article 197 A du CGI, l'impôt sur le revenu dû par les personnes non-domiciliées fiscalement en France sur leurs revenus de source française est calculé selon les règles de droit commun applicables aux contribuables domiciliés en France, c'est-à-dire avec application du barème progressif ainsi que du quotient familial. Toutefois, en raison du caractère limité de leur obligation fiscale à leurs seuls revenus de source française, elles ne peuvent pas bénéficier de déductions au titre des charges du revenu global soumis à l'impôt sur le revenu. Elles ne peuvent bénéficier des réductions et crédits d'impôt⁵².

L'impôt sur le revenu dû par les contribuables non-résidents ne peut être inférieur à un montant minimum calculé en appliquant un taux de 20 % à la fraction du revenu net imposable inférieure ou égale à la limite supérieure de la deuxième tranche du barème de l'impôt sur le revenu (soit 27 478 € pour les revenus 2022) et un taux de 30 % à la fraction supérieure à cette limite ; ces taux de 20 % et 30 % sont ramenés respectivement à 14,4 % et 20 % pour les revenus ayant leur source dans les départements d'outre-mer⁵³.

⁵² Pour le calcul de l'IR dû par les non-résidents « Schumacker », se reporter à la remarque n° 1 page 41.

⁵³ La règle du taux minimum ne s'applique pas aux non-résidents « Schumacker ».

Les contribuables non-résidents peuvent néanmoins, s'ils le souhaitent, opter pour le dispositif dit du « taux moyen » lorsque le taux moyen d'imposition résultant de l'application du barème progressif à l'ensemble de leurs revenus de sources française et étrangère est inférieur au taux minimum. Ce « taux moyen » est alors appliqué à leurs seuls revenus de source française. Cette option nécessite la déclaration de l'intégralité de leurs revenus mondiaux.

2. Revenus faisant l'objet d'une retenue à la source ou d'un prélèvement forfaitaire

a. REVENUS D'ACTIVITE FAISANT L'OBJET DE RETENUES A LA SOURCE LORS DE LEUR PERCEPTION

RETENUE À LA SOURCE APPLICABLE À CERTAINS REVENUS NON SALARIAUX ET ASSIMILÉS (ARTICLE 182 B DU CGI)

Les bénéfices tirés d'activités non commerciales exercées en France par des personnes qui n'y ont pas leur domicile fiscal sont imposables selon les règles prévues pour les bénéfices de même nature perçus par les personnes fiscalement domiciliées en France.

Par ailleurs, les revenus non commerciaux ou assimilés versés par un débiteur exerçant une activité en France à des personnes (ou sociétés) n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en France font l'objet d'une retenue à la source non libératoire dont le taux est égal au taux normal de l'impôt sur les sociétés, soit 25 %⁵⁴.

Ce taux est également applicable, en général, aux sommes payées en rémunération des prestations de toute nature matériellement fournies ou effectivement utilisées sur le territoire français. Toutefois, un taux de 15 % est applicable aux sommes, y compris les salaires, payées au titre de prestations sportives fournies ou utilisées en France.

Le montant de cette retenue à la source s'impute sur l'impôt sur le revenu dû en application de l'article 197 A du CGI par le bénéficiaire à raison de ses revenus de source française. Lorsqu'elle excède ce montant, le contribuable peut demander le remboursement de l'excédent de retenue opéré.

Le taux de la retenue à la source est porté à 75 % lorsque les sommes, autres que les salaires, sont payées à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire non coopératif, sauf si le débiteur apporte la preuve que ces sommes correspondent à des opérations réelles qui ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un État ou territoire non coopératif.

Lorsque le taux de 75 % s'applique, la retenue est libératoire de l'impôt sur le revenu et n'est pas remboursable.

Des dispositifs de restitution sont prévus au profit des personnes morales et organismes non-résidents établis dans l'Union européenne (UE) ou l'Espace économique européen (EEE) en situation de déficit ou pour tenir compte de la différence entre l'imposition acquittée et l'imposition déterminée à partir d'une base nette des charges d'acquisition et de conservation directement rattachées à ces produits.

RETENUE À LA SOURCE APPLICABLE AUX REVENUS TIRÉS DE PRESTATIONS ARTISTIQUES (ARTICLE 182 A BIS DU CGI)

Les sommes payées en contrepartie de prestations artistiques fournies ou utilisées en France par un débiteur qui exerce une activité en France à des personnes qui n'y ont pas d'installation professionnelle permanente sont soumises à une retenue à la source au taux de 15 %.

⁵⁴ Il est précisé que les personnes morales et organismes non-résidents établis dans l'UE ou l'EEE percevant des revenus de source française qui entrent dans le champ de l'article 182 B du CGI bénéficient d'un abattement forfaitaire de charges de 10 %.

La base de cette retenue est constituée par le montant brut des sommes versées après déduction d'un abattement de 10 % au titre des frais professionnels.

Cette retenue à la source est libératoire de l'impôt sur le revenu, pour la fraction de rémunération qui n'excède pas 44 172€ pour les rémunérations versées en 2022.

Le taux de la retenue à la source est porté à 75 % lorsque les sommes versées en contrepartie de prestations artistiques, autres que les salaires, bénéficient à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire non coopératif, sauf si le débiteur apporte la preuve que ces sommes correspondent à des opérations réelles qui ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un État ou territoire non coopératif.

Lorsque le taux de 75 % s'applique, la retenue est libératoire de l'impôt sur le revenu et n'est pas remboursable.

Des dispositifs de restitutions sont prévus au profit des personnes morales et organismes non-résidents établis dans l'UE ou l'EEE en situation de déficit ou pour tenir compte de la différence entre l'imposition acquittée et l'imposition déterminée à partir d'une base nette des charges d'acquisition et de conservation directement rattachées à ces produits.

RETENUE À LA SOURCE APPLICABLE SUR LES TRAITEMENTS, SALAIRES, PENSIONS ET RENTES VIAGÈRES (ARTICLE 182 A DU CGI)

Lorsqu'ils sont payés à des personnes non domiciliées fiscalement en France, les salaires, pensions et rentes viagères de source française font l'objet d'une retenue à la source calculée selon un barème à trois tranches, dont les limites varient dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu, arrondi à l'euro le plus proche.

Pour les revenus 2022, le barème est le suivant :

- les revenus dont le montant annuel est inférieur ou égal à 16 050 € ne supportent pas de retenue à la source ;
- les revenus dont le montant est supérieur à 16 050 € et inférieur ou égal à 46 057 € font l'objet d'une retenue à la source au taux de 12 % ;
- au-delà de 46 057 €, le taux de la retenue à la source est de 20 %.

Les taux de 12% et 20% sont ramenés à 8% et 14,4% pour les revenus ayant leur source dans un département français d'outre-mer.

Cette retenue à la source est partiellement libératoire : la fraction des revenus soumise à la retenue à la source aux taux de 0 % ou 12 % est libérée de l'impôt sur le revenu et n'est pas prise en compte dans les revenus de source française imposables à l'impôt sur le revenu. Seule la fraction qui a été soumise à la retenue à la source au taux de 20 % est imposée au barème progressif, avec les autres revenus de source française mais avec application du taux minimum ou du taux résultant de l'application du barème progressif si celui-ci est supérieur. La retenue à la source prélevée au taux de 20 % (ou 14,4 %) est imputable sur le montant de l'impôt ainsi déterminé.

Le caractère partiellement libératoire de la retenue à la source de l'article 182A du CGI ne limite cependant pas l'obligation déclarative des contribuables à la seule fraction excédentaire : l'intégralité des salaires, pensions ou rentes viagères de source française dont ils ont eu la disposition au cours de l'année d'imposition, ainsi que le montant total de la retenue à la source à laquelle ces revenus ont donné lieu, doivent figurer sur la déclaration annuelle de leurs revenus.

REVENUS FINANCIERS

Produits de placements à revenu variable (dividendes et assimilés) :

Les dividendes et revenus assimilés, distribués par les sociétés françaises à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur siège en France, autres que certains organismes de placement collectif, sont soumis à une retenue à la source libératoire de l'impôt sur le revenu au taux de 12,8 % pour les bénéficiaires personnes physiques et 25 % pour les bénéficiaires personnes morales (15 % pour les organismes sans but lucratif).

Le taux est porté à 75 % pour les revenus et produits versés hors de France, dans un État ou territoire non coopératif, quel que soit le domicile fiscal du bénéficiaire des revenus.

En outre, une présomption légale de distribution, soumise à la retenue à la source, est instituée par la loi de finances pour 2019, pour les versements de dividendes réalisés dans le cadre d'une cession temporaire ou d'une opération assimilée réalisée pendant moins de quarante-cinq jours⁵⁵.

La plupart des conventions fiscales internationales réduisent le taux de la retenue, voire la suppriment.

Des dispositifs de restitution sont prévus au profit des personnes morales et organismes non-résidents en situation de déficit ou pour tenir compte de la différence entre l'imposition acquittée et l'imposition déterminée à partir d'une base nette des charges d'acquisition et de conservation directement rattachées à ces produits.

Rémunérations allouées aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance des sociétés anonymes (autres que les salaires et redevances de propriété industrielle)

Ces rémunérations mentionnées au premier alinéa de l'article 117 *bis* du CGI sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

Lorsque les rémunérations précitées bénéficient à des personnes domiciliées fiscalement hors de France, il est fait application d'une retenue à la source au taux de 30 %.

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

Produits de placements à revenu fixe (intérêts et assimilés) :

Ces produits sont soumis à une retenue à la source au taux de 12,8 % pour les bénéficiaires personnes physique et au taux de 15 % ou de 17 % % pour les bénéficiaires personnes morales. Le prélèvement forfaitaire est applicable, au taux majoré de 75 %, aux seuls produits de placements à revenu fixe payés par un débiteur domicilié ou établi en France et versés hors de France dans un État ou territoire non coopératif, quel que soit le domicile fiscal ou le siège social des bénéficiaires.

⁵⁵ Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 (article 36).

PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES

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

Les plus-values immobilières réalisées par des personnes morales ou organismes situés hors de France sont en principe soumises à un prélèvement au taux de 25%. Lorsque la personne morale est redevable de l'IS, le prélèvement n'est pas libératoire.

Le taux du prélèvement est toutefois de 19 % lorsque les plus-values sont réalisées par des personnes physiques non résidentes.

Des dispositifs de restitution sont prévus, sous conditions, au profit des personnes morales et organismes non-résidents établis dans l'UE ou l'EEE en situation de déficit.

Les non-résidents peuvent, par ailleurs, bénéficier de certaines exonérations de plus-values immobilières, notamment d'une exonération particulière au titre de la cession d'un logement situé en France. Cette exonération s'applique dans la limite d'une résidence par contribuable et de 150 000 € de plus-value nette imposable, à la double condition que :

- le cédant ait été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession ;
- la cession intervienne au plus tard le 31 décembre de la dixième année suivant celle du transfert par le cédant de son domicile fiscal hors de France ou, sans condition de délai, lorsque le cédant a la libre disposition du bien au moins depuis le 1^{er} janvier de l'année précédant celle de la cession.

Cette exonération est exclusive du bénéfice de l'exonération au titre de la cession de son ancienne résidence principale en France à la date du transfert de son domicile fiscal hors de France. Cette dernière exonération s'applique :

- aux personnes transférant leur résidence dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement d'impôts ;
- lorsque la cession est réalisée au plus tard le 31 décembre de l'année suivant le transfert du domicile fiscal hors de France, et sous réserve que l'immeuble n'a pas été mis à la disposition de tiers entre ce transfert et la cession.

PROFITS IMMOBILIERS

Certains profits immobiliers réalisés par des personnes physiques domiciliées hors de France font l'objet d'un prélèvement libératoire dont le taux est égal au taux normal de l'impôt sur les sociétés.

Il s'agit :

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

Ce taux est porté à 75 % lorsque les profits sont réalisés par des contribuables domiciliés dans un État ou territoire non coopératif.

Sauf si une convention fiscale internationale s'y oppose, les gains résultant de la cession, par les personnes physiques ou morales n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège social en France, de droits sociaux de sociétés françaises soumises à l'impôt sur les sociétés, sont soumises à un prélèvement au taux forfaitaire de 12,8 % (lorsqu'il est dû par une personne physique) ou de 25 % (lorsqu'il est dû par une personne morale ou un organisme), lorsque le cédant, son conjoint, leurs descendants et ascendants détiennent, ou ont détenu à un moment quelconque au cours des cinq dernières années, directement ou indirectement, plus de 25 % des droits dans les bénéfices de la société dont les titres sont cédés. Ce prélèvement est libératoire de l'impôt sur le revenu dû à raison des sommes ayant supporté celui-ci.

Les gains de cession de droits sociaux de sociétés françaises sont imposés au taux forfaitaire de 75 %, quel que soit le pourcentage de droits détenus dans les bénéfices de la société concernée, quand ils sont réalisés par des personnes ou organismes domiciliés, établis ou constitués hors de France dans un État ou territoire non coopératif.

PLUS-VALUES DISTRIBUÉES PAR LES SOCIÉTÉS DE CAPITAL RISQUE

Les distributions par les sociétés de capital-risque (SCR) à des personnes physiques non résidentes prélevées sur des plus-values nettes de cession de titres réalisées par la société sont soumises à une retenue à la source au taux de 12,8 % (article 163 *quinquies* C du CGI).

Ces mêmes distributions sont imposées à la retenue à la source au taux de 75 % lorsqu'elles sont payées dans un État ou territoire non coopératif, quel que soit l'État de résidence de l'actionnaire.

3. Exonération portant sur certains revenus ou profits de source française perçus par des personnes fiscalement non domiciliées en France

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

Par ailleurs, sont exonérés les intérêts des dépôts que les non-résidents effectuent auprès des établissements de crédit installés en France ainsi que les intérêts de la plupart des obligations souscrites par les non-résidents, à l'exception des intérêts payés par ces établissements dans un État ou territoire non coopératif, quel que soit le domicile fiscal des bénéficiaires (voir *supra* § 2).

Enfin, les salariés et dirigeants fiscalement assimilés (ainsi que certains non-salariés) appelés par une entreprise établie à l'étranger à occuper un emploi pendant une durée limitée dans une entreprise établie en France, ainsi que les salariés et dirigeants directement recrutés à l'étranger par une entreprise établie en France bénéficient de mesures d'exonération en ce qui concerne leurs revenus d'activité (article 155 B du CGI). Ce régime s'applique aux personnes qui n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au cours des cinq années précédant leur prise de fonction et qui peuvent être considérées comme résidents fiscaux après leur prise de fonctions en France au sens du a et b du 1 de l'article 4 B du CGI.

L'exonération de ces « impatriés » s'applique jusqu'au 31 décembre de la huitième année⁵⁶ suivant celle de leur prise de fonctions au titre des années au cours desquelles ils sont domiciliés en France. L'exonération d'impôt sur le revenu s'applique également à hauteur de 50 % de certains revenus de capitaux mobiliers et produits de la propriété intellectuelle ou industrielle perçus à l'étranger

⁵⁶ Loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 (article 71).

(« revenus passifs ») et de certaines plus-values réalisées lors de la cession de valeurs mobilières et de droits sociaux détenus à l'étranger.

IV. DÉTERMINATION DU REVENU GLOBAL

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

LE REVENU IMPOSABLE EST UN REVENU GLOBAL

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

Parallèlement, les déficits constatés dans certaines catégories de revenus s'imputent, en principe, sur les revenus d'autre nature. Ce principe connaît toutefois certaines exceptions.

Les déficits fonciers ne peuvent pas être imputés sur le revenu global sauf pour la fraction qui résulte des dépenses autres que les intérêts d'emprunt et dans la limite de 10 700 €. La fraction qui excède 10 700 € ou qui provient des intérêts d'emprunt est imputable sur les revenus fonciers des dix années suivantes⁵⁷.

Cette limite de 10 700 € est portée à 15 300 € pour les contribuables qui constatent un déficit foncier sur un logement pour lequel est pratiquée l'une des déductions prévues aux f ou o du 1^o du I de l'article 31 du CGI (3^o du I de l'art. 156 du CGI). Elle est également rehaussée, sans pouvoir excéder 21 400 € par an, à concurrence du montant des dépenses déductibles de travaux de rénovation énergétique payées entre le 1^{er} janvier 2023 et le 31 décembre 2025 et permettant à un bien de passer d'une classe énergétique E, F ou G, à une classe de performance énergétique A, B, C ou D⁵⁸. Les déficits provenant d'une activité agricole sont admis en déduction du revenu global uniquement si le total des revenus nets d'autres catégories dont dispose le contribuable n'excède pas une certaine limite (119 675 € pour les revenus de l'année 2022). Dans le cas contraire, les déficits agricoles peuvent uniquement être imputés sur les bénéfices agricoles des six années suivantes.

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

Les contribuables domiciliés hors de France peuvent, dans les mêmes conditions que ceux domiciliés en France, imputer sur les bénéfices ou revenus de source française les déficits de même origine dès lors que ces déficits sont de source française.

En cas de déficit global (la somme des revenus catégoriels est négative), ce dernier est reportable sur le revenu global des six années postérieures.

LE REVENU IMPOSABLE EST UN REVENU ANNUEL ET DISPONIBLE

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

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

⁵⁷ Cependant, les déficits fonciers qui proviennent d'immeubles classés monument historiques sont imputables sur le revenu global sans limitation de montant.

⁵⁸ Loi n° 2022-1499 du 1er décembre 2022 de finances rectificative pour 2022 (article 12).

LE REVENU IMPOSABLE EST UN REVENU NET

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

Sont, par exemple, déductibles du revenu global les pensions alimentaires versées en vertu d'une décision de justice ou au titre de l'obligation alimentaire (en principe pour leur montant réel).

V. CALCUL DE L'IMPÔT

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

Les bénéficiaires de revenus tirés d'activités professionnelles (BIC, BNC, BA), de revenus mobiliers, de revenus fonciers, ainsi que les personnes ayant réalisé des plus-values immobilières, sont tenus de joindre des déclarations spéciales à la déclaration d'ensemble.

L'ensemble des déclarations peuvent être souscrites en ligne sur le site impots.gouv.fr dans le service « Déclaration en ligne » de l'espace personnel du contribuable.

Le calcul de l'impôt sur le revenu tient compte de la situation personnelle du contribuable. Cette personnalisation de l'impôt s'exprime, notamment, par l'utilisation de la technique du quotient familial et dans l'attribution de réductions ou de crédits d'impôt aux contribuables à raison de certaines de leurs dépenses personnelles.

LA TECHNIQUE DU QUOTIENT FAMILIAL

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

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

Le barème progressif d'imposition est ensuite appliqué au revenu imposable par part ainsi obtenu.

Le barème, correspondant à une part, est le suivant⁵⁹ (revenus 2022) :

Fraction du revenu imposable (une part)	Taux
Pour la fraction qui n'excède pas 10 777 €	0 %
Pour la fraction supérieure à 10 777 € et inférieure ou égale à 27 478 €	11 %
Pour la fraction supérieure à 27 478 € et inférieure ou égale à 78 570 €	30 %
Pour la fraction supérieure à 78 570 € et inférieure ou égale à 168 994 €	41 %
Pour la fraction supérieure à 168 994 €	45 %

Cet impôt par part est multiplié par le nombre de parts pour déterminer l'impôt brut exigible.

⁵⁹ Le barème a été modifié substantiellement pour la dernière fois par la loi de finances pour 2020 qui a diminué le taux de la deuxième tranche des 14 % à 11 % à compter de l'imposition des revenus de l'année 2020.

L'avantage fiscal tiré de l'application du quotient familial est, à charges familiales égales, d'autant plus grand que le revenu imposable est élevé. Dès lors, cet avantage fait l'objet d'un plafonnement fixé à 1 678 € par demi-part additionnelle et à 839 € pour chaque quart de part additionnel pour les revenus 2022.

Enfin, les contribuables modestes bénéficient d'une décote applicable aux droits issus du barème et après plafonnement des effets du quotient familial (droits simples), qui permet d'atténuer les effets de l'entrée dans le barème progressif de l'impôt sur le revenu.

Pour l'imposition des revenus de 2022, la décote s'applique lorsque l'impôt est inférieur à 1841 € pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs et à 3045 € pour les couples soumis à imposition commune.

Le calcul de l'impôt net

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

Certaines dépenses à caractère personnel payées par le contribuable, que le législateur souhaite favoriser notamment pour des motifs sociaux ou économiques ouvrent droit à une réduction d'impôt (voir, pour illustration, III-A-4 réduction d'impôt Loc'Avantages, Pinel ou Denormandie) ou à un crédit d'impôt. Le montant de l'avantage fiscal correspond à un pourcentage déterminé de la dépense supportée dans la limite d'un plafond. Il demeure ainsi généralement indépendant du montant des revenus des contribuables concernés. En outre, l'excédent de l'avantage fiscal tiré du crédit d'impôt par rapport à l'impôt calculé après imputation des réductions d'impôt peut être restitué. Les contribuables non imposables bénéficient donc des crédits d'impôt.

Les crédits d'impôt imputables correspondent, par exemple, aux frais de garde des jeunes enfants, comme les dépenses d'assistance maternelle, ou aux dépenses d'équipement en faveur de l'aide aux personnes. Sont également concernés les dépenses relatives à l'emploi d'un salarié à domicile.

L'avantage global procuré par certains avantages fiscaux limitativement énumérés (essentiellement des réductions et crédits d'impôt) est plafonné. Ainsi, depuis l'imposition des revenus de 2013, le total des avantages fiscaux déterminés au titre des dépenses payées ou des investissements engagés ne peut pas procurer une réduction de l'impôt dû supérieure à 10 000 €.

Toutefois, la somme des avantages fiscaux soumis au plafond de droit commun, retenus dans la limite de 10 000 €, et des avantages fiscaux obtenus au titre d'investissements outre-mer et/ou de souscriptions au capital de « Sofica », ne peut pas procurer une réduction d'impôt sur le revenu supérieure à 18 000 €.

Le plafonnement concerne, sauf exceptions, les avantages fiscaux accordés en contrepartie d'un investissement ou d'une prestation dont bénéficie le contribuable. En revanche, les avantages fiscaux liés à la situation personnelle du contribuable (déduction des pensions alimentaires, avantages liés à une situation de dépendance ou de handicap) ou à la poursuite d'un intérêt général sans contrepartie (sauvegarde des monuments historiques, dons aux associations, mécénat, etc.) sont exclus du champ d'application du plafonnement global.

Remarques :

RQ 1 : Les contribuables domiciliés fiscalement hors de France, qui sont soumis à une imposition limitée à leurs revenus de source française, ne peuvent pas bénéficier de déductions au titre des charges du revenu global. En outre, sauf exception, ils ne bénéficient pas des réductions ou des crédits d'impôt qui peuvent être accordés aux contribuables domiciliés fiscalement en France.

Toutefois, les non-résidents domiciliés dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un État partie à l'espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale qui tirent de la France l'essentiel de leurs revenus (dits « non-résidents Schumacker ») sont assimilés à des personnes fiscalement domiciliées en France au sens du droit interne, tout en restant tenus à une obligation fiscale limitée au sens des conventions fiscales internationales. Ils peuvent ainsi faire état, pour la détermination de leur impôt sur le revenu, des charges admises en déduction de leur revenu global et des réductions et crédits d'impôts.

RQ 2 : L'impôt net est porté à la connaissance du contribuable quelques mois après le dépôt de sa déclaration de revenus, sous la forme d'un avis d'imposition adressé à son domicile.

Les usagers peuvent télé-déclarer et/ou télé-payer par Internet leur impôt sur le revenu : <http://www.impots.gouv.fr/>

CONTRIBUTION EXCEPTIONNELLE SUR LES HAUTS REVENUS

Les contribuables les plus aisés doivent s'acquitter d'une contribution exceptionnelle, additionnelle à l'impôt sur le revenu, assise sur le revenu fiscal de référence (RFR) des contribuables les plus aisés.

Sous réserve de l'application des conventions fiscales internationales destinées à éviter les doubles impositions, sont imposables à la contribution exceptionnelle :

- les contribuables domiciliés fiscalement en France, passibles de l'impôt sur le revenu et qui disposent de revenus de source française ou étrangère entrant dans la composition du RFR ;
- les contribuables domiciliés fiscalement hors de France, passibles de l'impôt sur le revenu en France et qui disposent de revenus de source française entrant dans la composition du RFR.

Le RFR s'entend du montant net des revenus et plus-values retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, majoré de certaines charges déductibles du revenu imposable, de certains revenus et profits exonérés d'impôt sur le revenu ou faisant l'objet d'un report ou d'un sursis d'imposition, de certains abattements appliqués pour la détermination du revenu catégoriel et des revenus et profits soumis aux prélèvements ou versements libératoires.

Pour la détermination du RFR servant de base à la contribution, les revenus bénéficiant du système du quotient prévu en matière d'impôt sur le revenu sont retenus pour leur montant total, c'est-à-dire avant division par le quotient.

La contribution exceptionnelle sur les hauts revenus est calculée en appliquant un taux de 3 % ou 4 % selon le barème suivant :

Fraction du revenu fiscal de référence	Taux applicable	
	Contribuable célibataire, veuf, séparé ou divorcé	Contribuable marié ou pacsé, soumis à imposition commune
Inférieure ou égale à 250 000 €	0 %	0 %
Comprise entre 250 001 € et 500 000 €	3 %	
Comprise entre 500 001 € et 1 000 000 €	4 %	3 %
Supérieure à 1 000 000 €		4 %

Un mécanisme de quotient spécifique à la contribution est prévu afin d'atténuer l'imposition des contribuables bénéficiant de revenus considérés comme exceptionnels en raison de leur montant.

La contribution exceptionnelle sur les hauts revenus est recouvrée comme en matière d'impôt sur le revenu. Elle doit en principe s'appliquer jusqu'à l'imposition des revenus de l'année au titre de laquelle le déficit public des administrations publiques sera totalement apuré.

Chapitre 3

Les impôts à finalité sociale

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

La France se démarquait ainsi de certains de ses partenaires européens qui procèdent largement à la fiscalisation des dépenses sociales.

Cependant, afin de répondre aux problèmes de financement de la sécurité sociale et dans un souci de meilleure contribution de l'ensemble des revenus au financement de la protection sociale, l'éventail de ces ressources a été élargi par l'instauration de prélèvements complémentaires de nature fiscale.

Ont ainsi été mises en place la contribution sociale généralisée (CSG) et la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) et, pour les avantages de retraite et d'invalidité, la contribution additionnelle de solidarité pour l'autonomie (CASA) au taux de 0,3 %⁶⁰.

À ces contributions s'ajoutent, pour les revenus du patrimoine et produits de placement, un prélèvement de solidarité de 7,5 %⁶¹.

Le taux global des contributions sociales sur les revenus du patrimoine et de placement s'élève à 17,2 %⁶².

Seules les personnes physiques fiscalement domiciliées en France sont en principe assujetties aux prélèvements sociaux sur les revenus du capital.

Cependant, les personnes physiques fiscalement domiciliées hors de France sont soumises aux prélèvements sociaux applicables au titre des revenus du capital à raison de leurs revenus immobiliers de source française.

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

Remarque :

Depuis 2016, le produit des prélèvements sociaux sur les revenus du capital qui était jusque-là versé à des organismes servant des prestations contributives (caisse nationale d'assurance maladie, caisse nationale d'allocations familiales, caisse nationale d'assurance vieillesse) est réaffecté vers ceux qui servent uniquement des prestations non contributives (fonds de solidarité vieillesse, caisse d'amortissement de la dette sociale, caisse nationale de solidarité pour l'autonomie). Cette modification⁶³ de l'affectation budgétaire des prélèvements avait pour objectif leur mise en conformité avec le droit européen à la suite d'un arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE)⁶⁴ auquel le Conseil d'État s'est immédiatement rallié⁶⁵. Selon cette jurisprudence, les prélèvements sociaux sur les revenus du capital relevaient, compte tenu de leur affectation, du

⁶⁰ Code de la sécurité sociale, article L.137-41.

⁶¹ Code général des impôts, article 235 ter.

⁶² CGI, art. 1600-0 E et CSS, art. L. 136-8 : CSG = 9,2%. CGI, art. 1600-0 G et Ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996, art. 15 et 19 : CRDS = 0,5 %. CGI, art. 235 ter : prélèvement de solidarité = 7,5 %.

⁶³ Loi n° 2015-1702 du 21 décembre 2015 de financement de la sécurité sociale pour 2016 (article 24).

⁶⁴ CJUE, 26 février 2015 aff. 623/13, *de Ruyter*.

⁶⁵ Conseil d'État, 17 avril 2015 n° 365 511.

règlement européen sur la sécurité sociale, entraînant la remise en cause de leur application à des personnes affiliées au régime social dans un autre État membre de l'UE, de l'EEE ou de la Suisse. En effet, le produit de ces prélèvements est destiné à financer des prestations qui ne bénéficient qu'aux seules personnes assurées au régime français de sécurité sociale. Les impositions établies à ce titre peuvent donc faire l'objet de réclamations.

Par ailleurs, à la suite de l'arrêt de la CJUE précité, l'article 26 de la loi n° 2018-1203 du 22 décembre 2018 de financement de la sécurité sociale pour 2019 instaure une exonération de CSG et de CRDS sur les revenus du patrimoine et de placement pour les personnes relevant d'un régime de sécurité sociale dans un autre État membre de l'UE, de l'EEE ou de la Suisse.

Les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine et sur les produits de placements sont dus selon les règles mentionnées aux articles L. 136-6 et L. 136-7 du code de la sécurité sociale. Par suite, des modalités particulières de recouvrement de ces prélèvements peuvent être prévues en fonction du produit concerné.

Il est à noter que le taux des prélèvements sociaux applicables aux plus-values placées en report d'imposition obligatoire en vertu de l'article 150-0 B *ter* du CGI est le taux en vigueur l'année de réalisation de ces plus-values (cf. II de l'article 34 de la loi 2016-1918 de finances rectificative pour 2016).

I. CONTRIBUTION SOCIALE GÉNÉRALISÉE

La contribution sociale généralisée (CSG) est un prélèvement de nature fiscale dont l'objet est social. À la différence des cotisations sociales qui confèrent à ceux qui les acquittent un droit à prestation, la CSG est prélevée, comme tout impôt, sans contrepartie directe.

Y sont assujetties les personnes physiques, fiscalement domiciliées en France.

La CSG a une assiette très large puisqu'elle s'applique en principe aux revenus d'activité et de remplacement, ainsi qu'aux revenus du patrimoine et aux produits de placement, qu'ils soient imposables au prélèvement forfaitaire unique ou, sur option, au barème progressif de l'impôt sur le revenu, à un prélèvement forfaitaire libératoire de cet impôt ou exonérés d'impôt sur le revenu.

LA CSG SUR LES REVENUS D'ACTIVITÉ ET DE REMPLACEMENT

- **Revenus salariés et assimilés**

Pour ces revenus, l'assiette de la contribution est constituée par le montant brut des salaires et des avantages en espèces ou en nature et fait l'objet d'un abattement de 1,75 %⁶⁶ au titre des frais professionnels sur la fraction de son montant inférieure ou égale à quatre fois le plafond annuel de la sécurité sociale (PASS⁶⁷).

La CSG est normalement prélevée à la source au taux, depuis le 1^{er} janvier 2019, de 9,2 %⁶⁸ dont 6,8 %⁶⁹ sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu.

Elle est précomptée par l'employeur, puis reversée aux organismes chargés du recouvrement des cotisations de sécurité sociale (URSSAF). Par exception, la CSG due sur certains gains salariaux réalisés en matière d'actionnariat salarié ainsi que celle applicable aux revenus de source étrangère est recouvrée par la Direction générale des finances publiques.

⁶⁶ Code de la sécurité sociale, article L. 136-2.

⁶⁷ Le montant du PASS est consultable sur le site : <https://www.ameli.fr/entreprise/vos-salaries/montants-reference/plafond-securite-sociale>.

⁶⁸ Code de la sécurité sociale, 1^o du I de l'article L.136-8.

⁶⁹ Code général des impôts, I de l'article 154 *quinquies*.

- **Revenus non-salariés**

Pour ces revenus, la CSG est également applicable au taux de 9,2 %. Elle fait l'objet de versements trimestriels à caractère provisionnel.

- **Revenus de remplacement**

Pour ces revenus, le taux⁷⁰ de la contribution est fixé à :

- 9,2 % pour les allocations de préretraite perçues par les salariés dont la préretraite a pris effet depuis le 11 octobre 2007 dont 6,8 %⁷¹ sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu ;
- 8,3 % pour les pensions de retraite et d'invalidité dont 5,9 % sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu. Ce taux est ramené à 6,6 % dont 4,2 points sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu, ou 3,8 % (intégralement déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu) lorsque ces revenus sont perçus par des personnes dont le revenu fiscal de référence (RFR) ne dépasse pas certains seuils⁷². Les seuils pour l'application du taux de 3,8 % sont par ailleurs les seuils relatifs à l'exonération de CASA⁷³ ⁷⁴. Les pensions de retraite et d'invalidité sont par ailleurs exonérées de CSG lorsque le RFR de leur titulaire est inférieur à certains seuils⁷⁵ ; l'exonération de CSG emporte aussi exonération de la CRDS ;
- 6,2 % pour les autres revenus de remplacement (allocations de chômage, et autres avantages et indemnités prévues au 1° du II de l'article L. 136-8 du code de la sécurité sociale)) dont 3,8 % sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu. Les titulaires d'allocations chômage peuvent bénéficier du taux réduit de 3,8 % ou de l'exonération de CSG dans les mêmes conditions que celles qui sont applicables aux pensions de retraite et d'invalidité. Les indemnités journalières de sécurité sociale servies au titre de la maladie, de la maternité ou de la paternité et de l'accueil d'un enfant, des accidents du travail et des maladies professionnelles sont toutefois toujours soumises au taux de 6,2 %, quel que soit le niveau de revenu de leurs titulaires.

La CSG sur les revenus de remplacement est normalement précomptée par l'organisme chargé du versement du revenu.

LA CSG SUR LES REVENUS DU PATRIMOINE :

Le taux de la CSG applicable aux revenus du patrimoine est de 9,2 %. Sont notamment soumis à la CSG :

- les revenus fonciers ;
- les rentes viagères constituées à titre onéreux ;
- les revenus de capitaux mobiliers, autres que ceux pour lesquels la CSG a été prélevée à la source (cf. CSG sur les produits de placement) ;
- les plus-values et profits soumis à l'impôt sur le revenu notamment les plus-values professionnelles à long terme et les plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux ;
- les revenus imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles ou des bénéfices non commerciaux qui n'ont pas été soumis à la CSG sur les revenus d'activité et de remplacement ;

⁷⁰ Sauf indication contraire, tous les taux figurent à l'article L136-8 du code de la sécurité sociale (CSS).

⁷¹ Sauf indication contraire la fraction déductible de la contribution est prévue à l'article 154 *quinquies* du CGI.

⁷² CSS, art. L. 136-8 – III et III bis.

⁷³ Seuil pour la CASA : article L137-41 du CSS.

⁷⁴ L'article 14 de la n° 2018-1203 du 22 décembre 2018 de financement de la sécurité sociale pour 2019 prévoit le maintien du taux réduit de 3,8 % de CSG et de l'exonération de CASA pour les contribuables dont le RFR n'excède pas au titre de deux années consécutives les seuils définis, cf. le 2° du III de l'article L. 136-8 du CSS.

⁷⁵ CSS, art. L. 136-1-2 – II-1°.

- les revenus d'origine indéterminée taxés d'office et les sommes taxées d'office pour défaut ou retard de production de déclaration des revenus ;
- et, tout autre revenu dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale et qui n'a pas supporté la CSG sur les revenus d'activité et de remplacement.

La CSG est assise sur le montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu.

Cependant, les revenus de capitaux mobiliers sont retenus pour leur montant brut, sans déduction notamment des dépenses effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu et de l'abattement de 40 %. Les produits des bons ou contrats de capitalisation et des contrats d'assurance vie de plus de huit ans sont retenus pour leur montant avant application de l'abattement forfaitaire de 4 600 € ou 9 200 €.

De même, les plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux sont retenues pour leur montant avant application des abattements pour durée de détention.

La CSG sur les revenus de patrimoine, sauf pour les cas où elle a été prélevée à la source, est recouvrée, en règle générale, par voie de rôle et son contrôle s'opère selon les mêmes règles que l'impôt sur le revenu.

La CSG sur les revenus du patrimoine est déductible du revenu imposable de l'année de son paiement, à hauteur de 6,8 %⁷⁶ dès lors que ces revenus sont imposés à l'impôt sur le revenu en application du barème progressif (c'est-à-dire quand le contribuable renonce à l'application du taux proportionnel de 12,8 % prévu à l'article 200 A du CGI, conformément au 2 du même article).

La CSG déductible afférente aux gains nets de cessions de valeurs mobilières et de droits sociaux qui bénéficient de l'abattement fixe en faveur des dirigeants de sociétés partant à la retraite ou de l'abattement pour durée de détention renforcée prévu au 1^{er} quater de l'article 150-0 D du CGI est plafonnée au niveau du montant imposable à l'impôt sur le revenu de chacun de ses gains.

LA CSG SUR LES PRODUITS DE PLACEMENT :

Les produits de placement à revenu fixe, ainsi que les dividendes et distributions assimilées (exception faite notamment de ceux qui sont perçus dans le cadre d'un PEA) sont soumis à la CSG sur les produits de placement au taux de 9,2 % :

- lorsqu'ils sont imposés au prélèvement forfaitaire unique ou, sur option, au barème progressif de l'impôt sur le revenu et que l'établissement payeur de ces revenus ou produits est établi en France ;
- lorsqu'ils sont exonérés d'impôt sur le revenu (sauf cas particulier de certains produits d'épargne réglementée qui sont défiscalisés : livret A, livret d'épargne populaire, livret de développement durable, livret jeune et livret d'épargne entreprise, lots et primes de remboursement) ;
- lorsqu'ils restent soumis à un prélèvement forfaitaire libératoire à l'issue de la loi de finances pour 2013 (Cf. chapitre 2, partie 1).

Le prélèvement de la CSG est effectué à la source, le plus souvent par l'établissement payeur des revenus pour les produits de placement à revenu fixe et les revenus distribués. S'agissant des produits exonérés, le prélèvement s'opère en principe lors de l'appréhension du revenu par le débiteur ou l'intermédiaire qui effectue le paiement des revenus considérés et qui a ensuite la charge de reverser ces sommes à l'État.

La CSG est déductible à hauteur de 6,8 points dès lors que les revenus sont soumis à l'impôt sur le revenu au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

⁷⁶ Article 154 *quinquies*, II, du CGI.

LA CSG SUR LES PLUS-VALUES IMMOBILIERES :

En ce qui concerne les plus-values immobilières et sur certains biens meubles, la CSG est recouvrée en même temps que l'imposition forfaitaire à l'impôt sur le revenu de la plus-value.

L'assiette sociale des plus-values immobilières sur cession de biens ou de droits s'y rapportant, soumise à la CSG ainsi qu'aux autres prélèvements sociaux⁷⁷, est déterminée par application d'un abattement pour durée de détention différent de celui qui s'applique pour en déterminer l'assiette fiscale. Le taux de cet abattement spécifique est de 1,65 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième et jusqu'à la vingt-et-unième ; de 1,60 % pour la vingt-deuxième année et de 9 % pour chaque année au-delà de la vingt-deuxième. Au total, l'exonération des prélèvements sociaux est acquise au terme d'un délai de détention de trente ans (au lieu de vingt-deux ans pour l'impôt sur le revenu).

Seule la CSG acquittée sur les produits de placement à revenu fixe et sur les revenus distribués soumis à l'impôt sur le revenu au barème progressif est déductible, à hauteur de 6,6 %, du revenu imposable de l'année de son paiement.

Le taux de la CSG déductible pour les revenus du capital est ainsi aligné sur le taux de la CSG déductible pour les revenus du travail afin de rapprocher la fiscalité des revenus du capital de celle des revenus du travail⁷⁸.

En 2022, le rendement de la CSG s'est élevé à 141,6 Md€ en 2022 pour l'ensemble de ses attributaires (branches famille, maladie et autonomie, FSV, Cades et Unédic).

II. CONTRIBUTION POUR LE REMBOURSEMENT DE LA DETTE SOCIALE

La contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) est due, comme la CSG, par les personnes physiques fiscalement domiciliées en France et, s'agissant plus particulièrement des revenus d'activité et de remplacement, qui sont à charge, à quelque titre que ce soit, d'un régime obligatoire d'assurance maladie français.

Son taux est fixé à 0,5 %⁷⁹ et son assiette est un peu plus large que celle de la CSG. Certains revenus exonérés de CSG tels que les prestations familiales ou les allocations de logement, sont en effet soumis à la CRDS.

Les modalités de recouvrement de la CRDS sont identiques à celles de la CSG, à l'exception de la contribution portant sur les revenus d'activité et de remplacement de source étrangère recouvrée par voie de rôle. La CRDS n'est pas déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu.

Le rendement au titre de l'année 2022 est de 8,5 Md€.

III. PRÉLÈVEMENT SOCIAL DE 4,5 % ET CONTRIBUTION ADDITIONNELLE À CE PRÉLÈVEMENT (supprimés à compter du 1er janvier 2019)

L'article 26 de la loi n° 2018-1203 du 22 décembre 2018 de financement de la sécurité sociale pour 2019 a supprimé le prélèvement social et sa contribution additionnelle à compter du 1^{er} janvier 2018 pour les revenus du patrimoine et à compter du 1^{er} janvier 2019 pour les produits de placement.

⁷⁷ La contribution sociale généralisée (CSG) au taux de 9,2 %, la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) au taux de 0,5 % et le prélèvement de solidarité au taux de 7,5 %.

⁷⁸ Depuis la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013.

⁷⁹ Article 1600-0 G et 1600-0 H du CGI et article 19 de l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996.

IV. PRÉLÈVEMENT DE SOLIDARITÉ DE 7,5 %

Un prélèvement de solidarité s'applique aux revenus du patrimoine et des produits de placement. Son taux, initialement fixé à 2 %, est porté à 7,5 % à compter du 1^{er} janvier 2018 pour les revenus du patrimoine et à compter du 1^{er} janvier 2019 pour les produits de placement⁸⁰.

L'assiette et les modalités de recouvrement du prélèvement de solidarité sont les mêmes que celles de la CSG due au titre des revenus du patrimoine et des produits de placement.

Le prélèvement de solidarité n'est pas déductible du revenu global soumis à l'impôt sur le revenu.

Le taux global des prélèvements sociaux sur les produits de placement et les revenus du patrimoine (revenus fonciers, plus-values de cession de valeurs mobilières, rentes viagères à titre onéreux, etc.) s'élève à 17,2 %.

V. CONTRIBUTION SALARIALE SUR LES GAINS DE LEVÉE D'OPTIONS SUR TITRES ET LES GAINS D'ACQUISITION D'ACTIONS GRATUITES

Les gains de levée d'options et d'acquisition d'actions gratuites attribuées depuis le 16 octobre 2007 sont en principe soumis à une contribution salariale lorsque le bénéficiaire est affilié à un régime obligatoire français d'assurance maladie.

Par exception, la contribution ne s'applique pas aux gains d'acquisition issus d'actions gratuites dont l'attribution a été autorisée par une décision d'assemblée générale extraordinaire (AGE) :

- du 8 août 2015 au 30 décembre 2016⁸¹.
- à compter du 31 décembre 2016, pour la seule la fraction des gains n'excédant pas une limite annuelle de 300 000 €⁸².

Cette contribution est assise sur le gain de levée d'option et/ou le gain d'acquisition.

Le taux de la contribution salariale est fixé à 10 %.

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

La contribution salariale est contrôlée, recouvrée et exigible dans les mêmes conditions et est passible des mêmes sanctions que celles applicables à la CSG sur les revenus du patrimoine (cf. I ci-dessus).

VI. CONTRIBUTION SALARIALE APPLICABLE À CERTAINES DISTRIBUTIONS ET GAINS AFFÉRENTS AUX PARTS OU ACTIONS DITES DE CARRIED-INTEREST

Une contribution salariale spécifique⁸³ de 30 % est assise sur les distributions et gains auxquels donnent droit les parts ou actions de « *carried interest* » des fonds communs de placements à risque (FCPR), des sociétés de capital-risque (SCR) et des entités de capital-investissement européennes lorsque ces gains et distributions sont imposables à l'impôt sur le revenu selon les règles applicables aux traitements et salaires.

Cette contribution est libératoire des autres contributions et prélèvements sociaux.

⁸⁰ Loi n° 2018-1203 du 22 décembre 2018 de financement de la sécurité sociale pour 2019 (article 26).

⁸¹ Loi n° 2015-990 du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques (article 135).

⁸² Loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 (article 61).

⁸³ Article L137-18 du code de la sécurité sociale.

Elle est établie et recouvrée selon les mêmes modalités que la CSG due au titre des revenus du patrimoine.

VII. CONTRIBUTION DES BÉNÉFICIAIRES DE « RETRAITES CHAPEAUX »

Les rentes versées dans le cadre des régimes de retraite supplémentaire à prestations définies (« retraite chapeau ») sont soumises à une contribution sociale spécifique à la charge du bénéficiaire (code de la sécurité sociale, art. L. 137-11-1).

Cette contribution dont le mode de calcul et le taux⁸⁴ varient en fonction du montant de la rente et de sa date de liquidation est déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu dans la limite de la fraction acquittée au titre des premiers 1 000 € de rente mensuelle (CGI, art. 83 2°- 0 quater).

VIII. CONTRIBUTION SOCIALE SUR L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Les redevables de l'impôt sur les sociétés sont assujettis à une contribution sociale égale à 3,3 % de l'impôt sur les sociétés calculé sur leurs résultats imposables au taux normal ou à certains taux réduits, diminué d'un abattement qui ne peut excéder 763 000 € par période de douze mois.

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

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

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

Le rendement au titre de l'année 2021 est de 1,27 Md€.

IX. CONTRIBUTION SOCIALE DE SOLIDARITÉ DES SOCIÉTÉS

Les personnes morales exerçant une activité économique dans le secteur concurrentiel et ayant un chiffre d'affaires hors taxes au moins égal à 19 000 000 €⁸⁵ sont tenues d'acquitter une contribution sociale de solidarité des sociétés (C3S) destinée au financement de la protection sociale des non-salariés (et plus particulièrement de l'assurance vieillesse).

La C3S doit être déclarée et acquittée auprès de la Caisse nationale du régime social des indépendants (RSI). Les entreprises ayant un chiffre d'affaires hors taxes inférieur ou égal à 19 M€ sont exonérées de C3S et ne sont pas tenues d'effectuer de déclaration de C3S.

Au-delà du critère de seuil de chiffre d'affaires, la taxe n'est due que par les entreprises existantes au 1^{er} janvier de l'année (la C3S n'est pas due l'année de création de l'entreprise).

L'assiette de la C3S est constituée des sommes imposables à la TVA ainsi que des sommes entrant dans le champ d'application de la TVA mais qui en sont exonérées.

⁸⁴ Franchise de 400 € ou 500 € puis barème progressif à trois tranches (7 %, 14 % et 21 %). Ce dernier taux n'est plus appliqué depuis la décision du Conseil constitutionnel n°2012-662 DC du 29 décembre 2012).

⁸⁵ Seuil relevé par la loi n° 2015-1702 du 21 décembre 2015 de financement de la sécurité sociale pour 2016 (article 9).

Le taux de la contribution est fixé à 0,16 % du chiffre d'affaires minoré d'éventuelles déductions.
En 2022, le rendement de la C3S s'est élevé à 4,27 Md€.

Chapitre 4

Les taxes et participations dues par les employeurs sur le montant global des salaires

Les taxes assises sur les salaires comprennent principalement la taxe sur les salaires, la contribution unique relative à la formation professionnelle et à l'apprentissage⁸⁶ et les participations des employeurs à l'effort de construction.

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

La taxe sur les salaires concerne les employeurs établis en France, qui ne sont pas assujettis à la TVA ou qui ne l'ont pas été sur au moins 90 % de leur chiffre d'affaires au titre de l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations. Ses redevables sont ainsi principalement les banques et sociétés d'assurance, le secteur médical et paramédical, les associations et autres organismes à but non lucratif.

Afin d'alléger les charges et formalités pesant sur les « micro-entreprises », les rémunérations versées par les employeurs dont le chiffre d'affaires n'excède pas les limites de la franchise en base de TVA sont exonérées de la taxe sur les salaires.

Ce chiffre d'affaires doit s'apprécier au regard de l'ensemble des recettes et autres produits, y compris ceux qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA (notamment la perception de dividendes et de subventions non imposables à la TVA).

L'assiette de la taxe sur les salaires est alignée sur celle de la CSG d'activité applicable aux salaires et assimilés selon les règles prévues aux articles L.136-1 à L.136-2 du code de sécurité sociale (CSS). Sont soumises à la taxe sur les salaires les sommes payées à titre de rémunération, indemnités, allocations, primes y compris les avantages en nature ou en espèce versés au salarié en contrepartie ou à l'occasion du travail et effectivement alloués durant l'année civile. Sont ainsi inclus dans l'assiette de la taxe sur les salaires la participation, l'intéressement, les abondements aux plans d'épargne d'entreprise ainsi que les contributions patronales destinées au financement des prestations de retraite supplémentaire et de prévoyance complémentaire. Il y a unicité, sauf dispositions contraires prévues par le législateur, entre l'assiette de la CSG d'activité et celle de la taxe sur les salaires. Ainsi, les exonérations de CSG expressément prévues aux articles L. 136-1-1 à L. 136-1-3 du CSS sont applicables en matière de taxe sur les salaires. La déduction forfaitaire pour frais professionnels de 1,75 % aux revenus bruts pour calculer le montant dû en matière de CSG n'est, en revanche, pas applicable pour la détermination de l'assiette de la taxe sur les salaires.

Par ailleurs, les rémunérations correspondant aux prestations de sécurité sociale versées par l'employeur ne sont pas retenues dans l'assiette de la taxe sur les salaires, conformément à l'article L. 136-1-3 du CSS.

Les avantages mentionnés au I de l'article 80 *bis* du CGI et au I de l'article 80 *quaterdecies* du CGI (stocks-options et attributions gratuites d'actions) sont également expressément exclus de l'assiette de la taxe sur les salaires.

⁸⁶ La loi n° 2018-771 du 5 septembre 2018 pour la liberté de choisir son avenir professionnel prévoit que la contribution unique relative à la formation professionnelle et à l'apprentissage se substitue à la taxe d'apprentissage, ainsi qu'à la contribution relative à la formation professionnelle continue, à compter du 1^{er} janvier 2019.

L'assiette de la taxe est obtenue en multipliant le montant total des rémunérations imposables (revenus d'activité au sens de la CSG) par le rapport existant, l'année précédant celle de leur paiement, entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA et le chiffre d'affaires total.

Ce rapport d'assujettissement à la taxe est calculé comme suit :

- au numérateur, le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA qui s'entend du total des recettes (notamment les subventions non soumises à la TVA, à l'exception des subventions d'équipement et des subventions exceptionnelles) et autres produits qui n'ont pas ouvert droit à déduction de la TVA, y compris par conséquent ceux correspondant à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA ;
- au dénominateur, le chiffre d'affaires total, lequel s'entend du total des recettes et autres produits réalisés par l'employeur, quelles qu'en soient l'origine et la qualification, qui comprend aussi les recettes et produits correspondant à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA.

La liquidation annuelle de la taxe sur les salaires est déterminée par application au montant brut des rémunérations versées à chaque salarié d'un barème progressif par tranches. Le barème est le suivant⁸⁷ :

Rémunérations individuelles annuelles	Taux applicable
Fraction inférieure ou égale à 8 020 €	4,25 %
Fraction supérieure à 8 020 € et inférieure ou égale à 16 013 €	8,50 %
Fraction supérieure à 16 013 €	13,60 %

L'abattement de taxe sur les salaires prévu par l'article 1679 A du CGI est applicable aux associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901, aux syndicats professionnels et à leurs unions, aux fondations reconnues d'utilité publique (FRUP), aux centres de lutte contre le cancer, aux mutuelles régies par le code de la mutualité employant moins de trente salariés et à celles relevant du livre III du même code employant trente salariés et plus, ainsi qu'aux groupements mentionnés à l'article 239 *quater* D du code général des impôts, qui vise les groupements de coopération sociale et médico-sociale mentionnés à l'article L. 312-7 du code de l'action sociale et des familles. Le montant de l'abattement est fixé 21 381 € pour 2022.

Les employeurs mentionnés à l'article 1679 A du CGI bénéficiaient, à raison des rémunérations versées au titre de 2017 et de 2018, d'un crédit d'impôt de taxe sur les salaires. Ce dispositif est supprimé pour les rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2019⁸⁸, l'excédent constaté au titre des années antérieures restant imputable sur le solde de taxe dû au titre des trois années suivantes.

Enfin, la loi de finances pour 2017⁸⁹ a créé une exonération de taxe sur les salaires pour les éléments de rémunération versés aux impatriés, c'est-à-dire aux personnes appelées de l'étranger à occuper pendant une période limitée un emploi dans une entreprise établie en France, qui ont pris leurs fonctions en France à compter du 6 juillet 2016.

⁸⁷ La loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 (article 90) a supprimé le taux majoré de 20 % de la taxe sur les salaires pour la taxe due à raison des rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2018.

⁸⁸ Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 (article 87).

⁸⁹ Loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 (article 71). Pour l'exonération d'IR des impatriés cf. *supra*.

La taxe sur les salaires est versée spontanément par les redevables selon une périodicité mensuelle, trimestrielle ou annuelle⁹⁰. Par ailleurs, une déclaration annuelle récapitulative doit être souscrite au plus tard le 15 janvier de l'année suivante aux fins d'éventuelles régularisations de la taxe due⁹¹. Depuis 2019, les déclarations de taxe sur les salaires doivent être souscrites par voie électronique. Les redevables dont le montant annuel de la taxe sur les salaires n'excède pas le montant de la franchise (1 200 €) ou de l'abattement sont toutefois dispensés de toute obligation déclarative.

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

⁹⁰ Le décret n° 2121-1464 du 26 décembre 2012 a modifié les seuils déclaratifs des entreprises soumises à la TS pour les faire passer de 1 000 € à 4 000 € pour la déclaration annuelle et de 4 000 € à 10 000 € pour la déclaration trimestrielle.

⁹¹ Pour les employeurs qui s'acquittent de la taxe sur les salaires selon une périodicité annuelle, cette déclaration, qui constitue la seule obligation déclarative, s'accompagne du montant total de la taxe due.

Deuxième partie

Les impôts sur la dépense

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

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

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

Chapitre 1

La taxe sur la valeur ajoutée

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

Le produit net de la TVA en 2021 s'est élevé à 186,7 Md€⁹², dont 95,5 Md€ affectés à l'État. Il est estimé à 204,6 Md€ en 2022 et 214 Md€ en 2023, dont respectivement 102,1 Md€ et 97,4 Md€ affectés à l'État.

I. CARACTÉRISTIQUES DE LA TVA

La TVA est un impôt général sur la consommation qui s'applique aux livraisons de biens et prestations de services⁹³ situées en France.

A. La TVA est un impôt réel

L'assujettissement à la taxe est déterminé par la nature des opérations effectuées. Ainsi, sont imposables les livraisons de biens⁹⁴ et les prestations de services :

- relevant d'une activité économique (quelle qu'en soit la nature) ;
- effectuées à titre onéreux, c'est-à-dire en échange d'une contrepartie directement liée à l'opération réalisée ;
- par des assujettis agissant en tant que tel, c'est-à-dire des personnes physiques ou morales réalisant, de manière indépendante, des opérations qui entrent dans le champ d'application de la TVA.

Certaines opérations sont imposables par disposition expresse de la loi. Il s'agit notamment des acquisitions intracommunautaires⁹⁵, des importations⁹⁶, ainsi que certaines livraisons à soi-même de biens et de services⁹⁷ et certaines opérations concourant à la production d'immeubles.

⁹² Annexe au projet de loi de finances pour 2023 : *Évaluations des voies et moyens*. Tome I : Les évaluations de recettes, p.40.

⁹³ Opérations autres que les livraisons de biens meubles corporels (locations, transports, réparations, etc.) ou opérations « mixtes » assimilées à des prestations de services (travaux immobiliers, etc.).

⁹⁴ Est considéré comme livraison d'un bien le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.

⁹⁵ Acquisition d'un bien par un assujetti établi en France auprès d'un assujetti établi dans un autre État membre de l'Union européenne.

⁹⁶ Introduction en France d'un bien en provenance d'un pays tiers à l'Union européenne (qu'il y ait ou non transfert de propriété et que l'opération soit effectuée à titre onéreux ou non).

⁹⁷ Opération par laquelle une personne obtient, avec ou sans le concours de tiers, un bien ou une prestation de services à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui appartenant.

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

Il existe également diverses exonérations qui concernent notamment :

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

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

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

À compter du 1^{er} janvier 2022 est instauré un régime de « groupe TVA ». Il s'agit d'un mécanisme facultatif d'assujetti unique, en vertu duquel des personnes assujetties établies en France qui sont étroitement liées entre elles dans les domaines économique, financier et de l'organisation peuvent être considérées comme un seul assujetti à la TVA, même si elles sont indépendantes d'un point de vue juridique. Ce groupe, formé pour une durée minimale de trois ans, désigne l'un de ses membres pour remplir les obligations afférentes à la TVA (obligations déclaratives et paiement de la taxe).

B. La TVA est un impôt territorial

La TVA française est applicable si le lieu de la livraison ou de la prestation de service est réputé se situer en France.

Le territoire français, pour l'application des règles de TVA, comprend la France continentale, la Corse, la principauté de Monaco, les eaux territoriales, le plateau continental, les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de La Réunion. Cependant, ces trois derniers départements sont, au même titre que les pays tiers, considérés comme des territoires d'exportation à l'égard de la France métropolitaine. La TVA n'est provisoirement pas applicable dans les départements de la Guyane et de Mayotte. La TVA n'est pas applicable dans les collectivités d'outre-mer (Polynésie française, îles Wallis-et-Futuna, Saint-Pierre-et-Miquelon, Saint-Barthélemy, Saint-Martin) et en Nouvelle-Calédonie.

En ce qui concerne les livraisons de biens meubles corporels, le lieu de livraison est réputé se situer en France lorsque le bien se trouve en France :

- au moment de l'expédition ou du transport, que ceux-ci soient effectués par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte ;
- lors de la mise à disposition de l'acquéreur, en l'absence d'expédition ou de transport ;
- lors du montage ou de l'installation du bien par le vendeur ou pour son compte ;
- au moment du départ d'un bateau, d'un aéronef ou d'un train dont le lieu d'arrivée est situé sur le territoire d'un autre État membre de l'Union européenne, dans le cas où la livraison

concerne des biens destinés à être vendus dans les magasins ou boutiques situés sur ces moyens de transport.

Par ailleurs, le lieu de la livraison est considéré se trouver en France lorsque le point de départ du bien expédié ou transporté se situe en dehors de l'Union européenne, et le vendeur s'est désigné redevable de la TVA à l'importation de ce bien en France.

En ce qui concerne le lieu de prestations de service, il est situé en France dans les cas suivants :

- Lorsque le preneur (bénéficiaire de la prestation) est un assujetti à la TVA, le lieu de la prestation est situé en France lorsque le preneur a en France le siège de son activité économique ou un établissement stable auquel les services sont fournis ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle. En d'autres termes, c'est le lieu d'établissement du preneur qui compte ;
- Lorsque le preneur est une personne non assujettie à la TVA (un particulier ou une personne morale non assujettie), le lieu des prestations de services est situé en France si le prestataire y a le siège de son activité économique (ou y dispose d'un établissement stable à partir duquel les services sont fournis ou, à défaut, a en France son domicile ou sa résidence habituelle). En d'autres termes, c'est le lieu d'établissement du prestataire qui compte.

Toutefois, pour les services pour lesquels l'application de ces principes ne permet pas d'assurer la taxation au lieu de la consommation effective, des règles dérogatoires sont prévues. Ainsi, à titre d'exemple, certains services sont imposés au lieu de situation de l'immeuble auquel ils se rattachent (hébergement, prestations de services se rattachant à un bien immobilier, travaux immobiliers), certains sont imposés au lieu de leur exécution matérielle (restauration, services culturels, sportifs, etc.), ou encore en d'autres lieux plus spécifiques tel que le lieu où le moyen de transport est mis à la disposition du client pour une location de courte durée.

Les prestations de services de télécommunication, radiodiffusion et télévision, ainsi que les services fournis par voie électronique, sont imposables à la TVA en France lorsqu'elles sont fournies à des personnes non assujetties à la TVA qui ont leur domicile ou leur résidence habituelle en France, quel que soit le lieu d'établissement du prestataire (France, autre État membre de l'Union européenne ou hors de l'Union européenne). Une exception existe pour les petits prestataires européens. Pour eux, ces prestations restent imposables dans leur État membre d'établissement si la totalité de ces prestations fournies à des personnes non assujetties des autres États membres, majorée du montant des ventes à distance intracommunautaires, est inférieure à un seuil annuel de 10 000 €.

Parallèlement, lorsque le prestataire est établi en France et qu'il fournit de telles prestations à une personne non assujettie établie dans un autre État membre, celles-ci sont réputées se situer en France si ce même seuil n'est pas dépassé.

Par application du principe général de taxation au lieu de consommation, sont également imposables en France les ventes à distance de biens, expédiés depuis un autre État membre de l'UE ou depuis un pays tiers à l'UE, à destination d'un consommateur final situé en France. Ce principe connaît certaines exceptions spécifiques, notamment s'agissant des ventes intracommunautaires réalisées par des petits opérateurs qui ne dépassent pas un certain chiffre d'affaires annuel et qui sont autorisés à appliquer la TVA de l'État membre de départ de l'expédition ou du transport. S'agissant des ventes dont le lieu de départ est situé en dehors de l'UE et qui sont directement importées en France, elles sont imposables en France si l'opérateur a opté pour le guichet unique (international one stop shop - IOSS) ou si le bien a été importé dans un autre État membre avant d'être acheminé en France.

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

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

C. La TVA est un impôt indirect à paiements fractionnés

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

D. La TVA est un impôt proportionnel

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

II. BASE D'IMPOSITION

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

Ainsi sont inclus dans la base d'imposition, outre le prix convenu, tous les impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature, à l'exception de la TVA elle-même, et tous les frais accessoires. Parmi ces frais on peut citer : les frais de transport, les frais d'assurance, les frais d'emballage, etc.

En revanche, ne constituent pas des éléments du prix imposable, les réductions de prix (escomptes de caisse, rabais, remises, ristournes consentis directement aux clients) de même que les sommes remboursées aux intermédiaires qui effectuent des dépenses au nom et pour le compte de leurs commettants dans la mesure où ces intermédiaires rendent compte à leurs commettants, portent ces dépenses dans leur comptabilité dans des comptes de passage et justifient auprès de l'administration des impôts de la nature ou du montant exact de ces débours.

S'agissant des importations, la base d'imposition est constituée par la valeur définie par la législation douanière conformément aux règlements communautaires en vigueur. Toutefois, doivent être inclus dans la base d'imposition, comme en régime intérieur, les droits, impôts, taxes et prélèvements, à l'exclusion des remises, rabais et autres réductions.

S'y ajoutent les frais accessoires (frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance) jusqu'au premier lieu de destination du bien, ainsi que ceux qui découlent du transport vers un

autre lieu de destination à l'intérieur de l'Union européenne, s'il est connu au moment où intervient le fait générateur de la taxe.

III. CALCUL DU MONTANT DE LA TVA

En matière de TVA, en principe, chaque opération imposable à la taxe est considérée comme étant distincte et indépendante et suit son régime propre (territorialité, base d'imposition, taux, exonération) déterminé en fonction de son élément principal ou de ses éléments autres qu'accessoires. Toutefois, relèvent d'une seule et même opération les éléments qui sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel. Lorsqu'un élément est accessoire à un ou plusieurs autres éléments, il relève de la même opération que ces derniers. En présence d'une opération économique composée de plusieurs éléments (offre dite « composite »), il convient donc d'en déterminer l'étendue afin de connaître le régime fiscal applicable.

Pour déterminer la TVA due au Trésor public, l'assujetti déduit de la TVA collectée sur son chiffre d'affaires imposable la TVA supportée au titre de ses acquisitions de biens et services utilisés pour la réalisation des opérations soumises à la TVA.

A. Calcul de la taxe collectée

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

Les quatre taux applicables sont :

- Le taux normal, fixé à 20 % depuis le 1^{er} janvier 2014. Il s'applique à l'ensemble des opérations qui ne sont pas soumises expressément à un autre taux.
- Le taux réduit de 10 %, qui s'applique depuis le 1^{er} janvier 2014. Il concerne principalement⁹⁸ :
 - les transports de voyageurs ;
 - certains spectacles, jeux et divertissements (loteries foraines, droits d'admission aux expositions, sites et installations à caractère culturel, ludique, éducatif ou professionnel) ;
 - certains services à la personne ;
 - les médicaments non remboursables par la sécurité sociale ;
 - la fourniture de logement en hôtel ou en meublé et dans les campings classés ;
 - les ventes à emporter ou à livrer en vue d'une consommation immédiate ou à consommer sur place, y compris dans les cantines (autres que les cantines scolaires) ;
 - les produits à usage agricole utilisables en agriculture biologique ;
 - les livraisons de logements neufs intermédiaires sous certaines conditions ;
 - certains travaux de rénovation et leurs travaux induits portant sur des logements sociaux ;
 - les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien (autres que les travaux d'amélioration de la qualité énergétique du logement) portant sur des locaux d'habitation achevés depuis plus de deux ans, à l'exception de la part correspondant à la fourniture de certains équipements (équipements ménagers ou mobiliers, ainsi que les gros équipements tels que les ascenseurs, systèmes de chauffage, etc.).

⁹⁸ Article 278 bis à septies, 279 et 279-0 bis du CGI.

- Le taux réduit de 5,5 % s'applique notamment aux produits et services suivants⁹⁹ :
 - les denrées alimentaires destinées à la consommation humaine, les produits normalement destinés à être utilisés dans la préparation de ces denrées et les produits normalement utilisés pour compléter ou remplacer ces denrées, à l'exception de quelques produits relevant du taux normal de 20 % ;
 - les fournitures de repas dans les cantines scolaires ;
 - les appareillages et équipements spéciaux pour personnes handicapées ainsi que leurs locations, les ascenseurs et matériels assimilés conçus pour les personnes handicapées qui répondent à certaines caractéristiques ;
 - les produits de protection hygiénique féminine ;
 - les abonnements relatifs aux livraisons d'électricité de petite puissance, d'énergie calorifique et de gaz combustible, distribués par réseaux, la fourniture de chaleur lorsqu'elle est produite au moins à 50 % à partir de certaines énergies renouvelables¹⁰⁰ ;
 - la fourniture de logement et de nourriture dans les maisons de retraite et établissements accueillant des personnes handicapées ainsi que les services à la personne pour les personnes fragiles ;
 - les livres sur tout type de support, y compris ceux qui sont fournis par téléchargement, et les spectacles vivants (théâtres, cirques, concerts, etc., à l'exception des spectacles donnés dans les établissements où il est d'usage de consommer pendant les séances) ;
 - les droits d'entrée dans les salles de cinéma ainsi que les cessions de droits portant sur des œuvres cinématographiques représentées à l'occasion de séances à caractère non commercial ou de festivals de cinéma ;
 - les livraisons d'œuvres d'art effectuées par leur auteur ou ses ayants droit, importations et certaines acquisitions intra-communautaires portant sur des œuvres d'art, objet de collection ou d'antiquité ;
 - les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans ainsi qu'aux travaux induits ;
 - les droits d'entrée perçus par les organisateurs de réunions sportives ;
 - certaines prestations de gestion des déchets, pour les opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1^{er} janvier 2021¹⁰¹ ;
 - les livraisons ou la construction réalisées sous certaines conditions dans le secteur du logement locatif social ;
 - les produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture n'ayant subi aucune transformation et qui sont normalement destinés à être utilisés dans la préparation de denrées alimentaires destinées à la consommation animale ou dans la production agricole ;
 - les masques, gels, solutions hydroalcooliques et équipements de protection individuelle utilisés dans le cadre de la lutte contre la propagation de la Covid-19.
- Le taux particulier de 2,1 %, applicable notamment¹⁰² :
 - aux publications de presse et services de presse en ligne ;
 - aux médicaments remboursables par la sécurité sociale ;

⁹⁹ Article 278-0 bis du CGI.

¹⁰⁰ Est également pris en compte, à compter du 1^{er} janvier 2019, l'énergie solaire thermique dans la liste des énergies renouvelables éligibles (article 18 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019).

¹⁰¹ Actuellement imposées au taux intermédiaire de 10 % (article 190 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019).

¹⁰² Articles 281 *quater* à *nonies*, ainsi que 298 *septies* du CGI.

- aux produits sanguins ;
- aux ventes d'animaux de boucherie et de charcuterie à des non-assujettis.

Remarque : des taux particuliers sont en vigueur dans les départements d'outre-mer dans lesquels la TVA s'applique (Guadeloupe, Martinique, La Réunion) et en Corse.

B. Imputation de la taxe déductible

En principe, seule la taxe qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable et ouvrant droit à déduction est déductible de la TVA applicable à cette même opération. La taxe collectée est ainsi diminuée, sauf exclusions expressément prévues (par exemple : dépenses d'hébergement, dépenses de transport de personnes, etc.) de celle qui a été facturée au redevable par ses fournisseurs au titre des acquisitions de biens et services (achats, frais généraux, investissements) utilisés pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA.

Certaines opérations exonérées sont expressément assimilées à des opérations soumises à la TVA pour l'exercice du droit à déduction. Telle est notamment le cas des livraisons intracommunautaires et des exportations.

La TVA qui a grevé les éléments du prix d'une opération exonérée n'est donc, en général, pas déductible. Pour certaines activités exonérées, une imposition volontaire est alors possible sur option afin que l'assujetti puisse bénéficier de ce droit à déduction (locations d'immeubles nus à usage professionnel, locations de biens ruraux, certaines opérations bancaires et financières, etc.). Les personnes bénéficiant de la franchise en base TVA peuvent également choisir d'y renoncer en exerçant une option pour le paiement de la taxe.

Le montant net de TVA à payer est liquidé par le redevable lui-même.

Si la TVA déductible est supérieure à la TVA collectée, l'assujetti impute normalement cet excédent de TVA déductible (crédit de TVA) sur la TVA collectée de la période suivante ou peut en demander le remboursement, sous certaines conditions.

S'agissant des assujettis établis à l'étranger, ceux-ci peuvent sous certaines conditions obtenir le remboursement de la TVA ayant grevé les biens acquis ou importés et les services rendus en France dans le cadre de la procédure prévue par la directive n° 2008/9/CE du 12 février 2008 (assujettis établis dans l'Union européenne) ou par la treizième directive n° 86/560/CEE du 17 novembre 1986 (assujettis non établis dans l'Union européenne).

IV. OBLIGATIONS DES ASSUJETTIS

L'assujettissement à la TVA entraîne les obligations comptables et fiscales suivantes :

- déclarations d'existence, d'identification ou de cessation d'activité ;
- tenue d'une comptabilité détaillée appuyée de toutes les pièces justificatives ou d'un livre spécial ;
- délivrance de factures faisant notamment apparaître le prix hors TVA, le taux, le montant de la TVA et le numéro d'identification à la TVA du vendeur ou du prestataire ainsi que celui de l'acquéreur ou du preneur s'agissant de certaines opérations intra-communautaires ;
- dépôt de déclarations de chiffre d'affaires mensuelles ou, trimestrielles, en fonction du montant de l'impôt exigible annuellement, pour les assujettis soumis au régime réel normal d'imposition ; ou d'une déclaration annuelle (avec versement de deux acomptes) pour ceux soumis au régime réel simplifié d'imposition ;
- dépôt d'états récapitulatifs des clients et de déclarations européennes de services pour certaines opérations intra-communautaires ;

- paiement spontané de la taxe due auprès du service des impôts des entreprises (SIE) ou de la direction des grandes entreprises (DGE) de la DGFIP pour les plus grandes entreprises, lors du dépôt de la déclaration de chiffre d'affaires ou selon des versements provisionnels.

Il existe une franchise en base de TVA, qui dispense les assujettis du paiement de la taxe lorsqu'ils n'ont pas réalisé, au cours de l'année civile précédente, un chiffre d'affaires supérieur à¹⁰³ :

- 91 900 € HT s'ils réalisent des livraisons de biens, des ventes à consommer sur place ou des prestations d'hébergement (101 000 € lorsque le chiffre d'affaires de la pénultième année n'a pas excédé 91 900 €) ;
- ou 36 800 € HT s'ils réalisent d'autres prestations de services (39 100 € lorsque le chiffre d'affaires de la pénultième année n'a pas excédé 36 800 €).

Des règles particulières existent en cas d'activité relevant des deux catégories ci-dessus mentionnées. Il existe également une franchise spéciale de 47 700 € HT pour les auteurs d'œuvres de l'esprit, artistes-interprètes ou avocats.

Les assujettis qui bénéficient de la franchise en base ne sont pas soumis à des obligations en matière de TVA hormis les situations où ils sont redevables de la TVA sur des acquisitions intracommunautaires ou des importations.

À compter du 1^{er} janvier 2022, avec le transfert de la compétence en matière de TVA à l'importation de la direction des douanes vers la direction générale des finances publiques (DGFIP), les redevables peuvent déclarer et le cas échéant déduire la TVA due au titre de leurs importations directement sur leur déclaration de chiffre d'affaires.

Seule la TVA due lors de l'importation par les personnes non assujetties et non identifiées à la taxe sur la valeur ajoutée reste perçue par l'administration des douanes.

V. RÉGIMES PARTICULIERS

Il existe de nombreux régimes particuliers qui prennent en compte les modalités particulières d'exercice de certaines activités. Tel est, par exemple, le cas des activités bancaires et financières, des opérations portant sur l'or d'investissement, des produits pétroliers et des agences de voyage.

¹⁰³ 1^o du I de l'article 293 B du CGI.

Chapitre 2

Les autres impositions sur les biens et services

Ce chapitre reprend les principales impositions sectorielles sur les biens et services qui figurent au code des impositions sur les biens et services (CIBS) en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2022 ou qui y seront insérées d'ici 2024.

I. IMPOSITIONS SUR LES ÉNERGIES

A. Fractions d'accise sur les énergies

Les fractions d'accise sur les énergies¹⁰⁴ sont réparties de la façon suivante :

Les fractions perçues en métropole (ancienne taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques - TICPE) et en outre-mer (ancienne taxe spéciale de consommation - TSC) sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons, notamment les carburants ;

- La fraction perçue sur les gaz naturels (ancienne taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel - TICGN) ;
- La fraction perçue sur les charbons (ancienne taxe intérieure de consommation sur les charbons - TICC) ;
- La fraction perçue sur l'électricité (ancienne taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité - TICFE).

Tous ces produits énergétiques sont également soumis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Ces fractions d'accise sont par ailleurs comprises dans la base d'imposition des produits soumis à la TVA.

Depuis 2011, les conseils régionaux et l'Assemblée de Corse peuvent majorer les tarifs normaux de la fraction d'accise perçue sur la catégorie fiscale des gazoles et des essences en tant que carburant et vendus sur leur territoire aux consommateurs finals. Les recettes fiscales issues de ces majorations sont exclusivement affectées au financement d'une infrastructure de transport durable mentionnée aux articles 11 et 12 de la loi de Grenelle I ou à l'amélioration du réseau de transports urbains en Île-de-France¹⁰⁵.

Par ailleurs, à compter du 1^{er} janvier 2017, l'établissement public « Île-de-France Mobilités » (anciennement Syndicat des transports d'Île-de-France - STIF) peut majorer les tarifs normaux de la fraction d'accise applicable à la catégorie fiscale des gazoles et des essences vendus aux consommateurs finals en Île-de-France¹⁰⁶.

À compter du 1^{er} janvier 2022, le recouvrement des fractions d'accise perçues sur l'électricité, le gaz naturel et le charbon est transféré de la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) à la direction générale des finances publiques (DGFIP). Ce transfert s'effectuera au

¹⁰⁴ Articles L. 312-1 à L. 312-107 du CIBS.

¹⁰⁵ Loi n° 2009-967 du 3 août 2009 de programmation relative à la mise en œuvre du Grenelle de l'environnement.

¹⁰⁶ Article L. 312-40 du CIBS.

1^{er} janvier 2024 pour les fractions d'accise perçues sur la catégorie fiscale des gazoles et des essences en métropole et en outre-mer.

Le rendement brut de la plus importante de ces fractions d'accise, celle perçue en métropole sur les produits énergétiques utilisés comme carburant ou combustible (ex-TICPE), s'est élevé à 32,0 Md€ en 2021, décomposés en 10,9 Md€ reversés aux collectivités territoriales, 20,2 Md€ pour l'État, 1,3 Md€ affectés à l'Agence de financement des infrastructures de transport de France (AFITF) et 0,1 Md€ affectés à l'établissement public « Île-de-France Mobilités ». Les trois autres fractions d'accise, respectivement perçues sur l'électricité, les gaz naturels et les charbons (ex-TICFE, TICGN et TICC) ont rapporté 9,7 Md€ en 2021.

B. Taxe incitative relative à l'utilisation d'énergies renouvelables dans les transports

La taxe incitative relative à l'utilisation d'énergie renouvelable dans les transports (TIRUERT)¹⁰⁷ constitue une taxe à finalité spécifique¹⁰⁸. Elle ne s'applique pas en outre-mer.

La TIRUERT est la nouvelle dénomination, applicable depuis le 1^{er} janvier 2022, de l'ancienne taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburants (TIRIB), qui remplaçait elle-même la « TGAP carburants » depuis le 1^{er} janvier 2019.

Elle fixe un objectif d'utilisation d'énergies renouvelables dans les transports conformément à la directive « RED II »¹⁰⁹, au-delà duquel le montant dû au titre de cette taxe est nul pour le redevable. Il s'agit d'un mécanisme incitatif dont l'objectif principal n'est pas budgétaire. Il vise à induire une modification du comportement des redevables (principalement les dépôts pétroliers), pour améliorer l'utilisation d'énergies renouvelables dans les transports.

Le redevable peut ainsi minorer le taux de la taxe à proportion de la part d'énergies renouvelables réputée contenue dans les carburants qu'il met à la consommation durant l'année considérée. Seuls les biocarburants ou les carburants d'origine renouvelable répondant à des critères de durabilité stricts fixés au niveau européen peuvent être pris en compte pour le calcul de la minoration du taux de la taxe. Les biocarburants provenant de l'huile de palme sont interdits depuis le 1^{er} janvier 2020, et ceux fabriqués à partir de soja depuis le 1^{er} janvier 2022.

Depuis le 1^{er} janvier 2022, la fourniture d'électricité au transport routier via des bornes publiques permet de générer des crédits de minoration de la TIRUERT, apportant ainsi un complément de rémunération pour ces bornes de recharge. Un objectif spécifique d'incorporation de biocarburants pour le kérosène, fixé à 1 %, s'applique également depuis le 1^{er} janvier 2022.

Depuis le 1^{er} janvier 2023, l'objectif d'incorporation des essences est fixé à 9,5% et celui des gazoles à 8,6%. L'article 67 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023 prévoit quant à lui, au 1^{er} janvier 2024, une hausse des objectifs d'incorporation de la TIRUERT pour les 'essences de 9,5 % à 9,9 % et pour les gazoles de 8,6 % à 9 % et pour les carburéacteurs de 1 % à 1,5 %.

Par ailleurs, la TIRUERT s'appliquera également à compter du 1^{er} janvier 2024 au dispositif de soutien à la production de l'hydrogène d'origine renouvelable et de l'hydrogène bas-carbone produit par

¹⁰⁷ Article 266 *quindecies* du code des douanes.

¹⁰⁸ Cf. 2 de l'article 1^{er} de la directive 2008/118/CE relative au régime général d'accise.

¹⁰⁹ La directive (UE) 2018/2001 du parlement européen et du conseil du 11 décembre 2018 relative à la promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables, dite « RED II » fixe un objectif de 14 % d'énergies renouvelables dans les transports en 2030.

électrolyse de l'eau, ce dernier bénéficiant toutefois d'une incitation fiscale moindre que celle de l'hydrogène d'origine renouvelable.

Le montant effectivement collecté est faible depuis plusieurs années (rendement de 1 M€ en 2020 et 4 M€ en 2021), les objectifs étant globalement atteints.

II. IMPOSITIONS SUR LES BOISSONS

A. Accise sur les alcools

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

Les fractions d'accise perçues sur les alcools et boissons alcooliques sont au nombre de cinq¹¹⁰ :

- Une fraction est perçue sur les alcools et boissons alcooliques (à l'exception de la majoration applicable en outre-mer) qui ne sont pas repris dans une autre catégorie (vins, bières, produits intermédiaires). L'assiette de cette fraction est constituée par le volume d'alcool pur contenu dans le produit, exprimé en hectolitre d'alcool pur (HAP). Le tarif normal de l'accise est égal, en 2023, à 1834,42 €/HAP, à l'exception des rhums traditionnels d'outre-mer mise à la consommation sur le territoire métropolitain (917,72 €/HAP). Son produit s'est élevé à 2,28 Md€ en 2021. En outre, les boissons alcooliques titrant plus de 18 % vol sont, pour des considérations de santé publique, assujetties à la cotisation sur les boissons alcooliques, dont le produit s'est élevé à 756 M€ en 2021 ;
- Une fraction est perçue sur les produits intermédiaires (c'est-à-dire les boissons alcooliques dont le titre alcoométrique volumique acquis est supérieur à 1,2 % par volume mais n'excède pas 22 % vol). Entrent notamment dans cette catégorie les vins enrichis en alcool tels que les vins doux naturels, les vins de liqueur et les apéritifs à base de vin. La base d'imposition de cette fraction est constituée par le volume de produit fini exprimé en hectolitres (hL). Son tarif est égal, en 2023, à 198,91 €/hL de produit fini. Toutefois, pour les vins doux naturels et les vins de liqueur AOP, le tarif est égal, en 2023, à 49,73 €/hL de produit fini. Le produit de cette fraction s'est élevé à 61 M€ en 2021 ;
- Une fraction est perçue sur les vins tranquilles et les vins mousseux dont le titre alcoométrique volumique acquis est supérieur à 1,2 % par volume sans excéder 15 % et dont l'alcool contenu résulte entièrement d'une fermentation. Cette fraction s'applique également aux vins dont le titre alcoométrique volumique acquis est supérieur à 15 % vol sans excéder 18 % vol pour autant qu'ils aient été obtenu sans enrichissement et que l'alcool contenu résulte entièrement d'une fermentation. Sont également soumis à l'accise, toutes les boissons fermentées autres que le vin et la bière dont le titre alcoométrique volumique acquis est compris entre 1,2 % vol et 15 % vol. La base d'imposition de cette fraction est constituée par le volume de produit fini exprimé en hectolitres. Son tarif est égal, en 2023, à 3,98 €/hL de produit fini pour les vins tranquilles et les boissons fermentées autres que le vin et la bière, 9,85 €/hL pour les vins mousseux et 1,39 €/hL pour les cidres, poirés et hydromels. Le produit de cette fraction s'élève à 109 M€ pour 2021 ;
- Une fraction est perçue sur les bières dont le titre alcoométrique volumique acquis est supérieur à 0,5 % vol. La base d'imposition de cette fraction est constituée par le volume de produit fini multiplié par la valeur de titre. Son tarif est égal, en 2023, à 7,82 €/hL et par degré d'alcool pour les bières ayant un titre alcoométrique volumique acquis supérieur à 2,8 % vol et à 3,91 €/hL par degré d'alcool pour les bières dont le titre alcoométrique est inférieur à

¹¹⁰ Article L. 313-15 du CIBS.

2,8 % par volume. Pour les petites brasseries produisant des bières dont le titre alcoométrique volumique acquis est supérieur à 2,8 % vol et dont les capacités de production n'excèdent pas 200 000 hL le tarif est égal, en 2023, à 3,91 €/hL. Les bières fabriquées par un particulier, en dehors de toute activité professionnelle, qui sont consommées par lui-même, les membres de sa famille ou ses invités sont exonérées d'accise à condition qu'elles ne donnent lieu à aucune vente. Le produit de cette fraction s'élève à 1,08 Md€ en 2021.

L'accise sur les alcools est calculée lors de la mise à la consommation des produits. Toute personne exerçant le commerce des alcools, des produits à base d'alcool et des boissons alcooliques est soumise à une réglementation économique spéciale.

Cette accise est affectée en totalité au financement du régime de protection sociale des non-salariés agricoles.

B. Taxes sur les boissons non alcooliques

Les boissons non alcooliques ne sont pas soumises à l'accise, mais à trois contributions qui peuvent se cumuler :

- La contribution sur les boissons non alcooliques contenant des sucres ajoutés¹¹¹, due au titre de la première livraison en France d'une boisson non alcoolique ou d'un jus de fruits ou de légumes non alcoolique consommable en l'état et contenant des sucres ajoutés, indépendamment de son lieu de fabrication. Le tarif de la contribution est obtenu en appliquant au volume de produit imposable un barème progressif en fonction du taux de sucre ajouté ;
- La contribution sur les boissons non alcooliques¹¹², qui comprend deux composantes.
- La première composante frappe certains produits liquides : eaux à boire, y compris les eaux minérales naturelles ou artificielles et les eaux gazéifiées, non additionnées de sucre ou d'autres édulcorants ni aromatisées ; les boissons autres que les jus de fruits et de légumes d'un titre alcoométrique volumique acquis n'excédant pas 0,5 % vol ; les eaux de laboratoire telles que les eaux distillées ou de conductibilité. Le tarif est égal à 0,54 €/hL.
- La seconde composante frappe les boissons ou jus de fruits ou de légumes contenant des édulcorants de synthèse. Le tarif est égal, en 2023, à 3,17 €/hL ;
- La contribution sur les eaux minérales naturelles¹¹³, due par l'exploitant de la source, au titre des livraisons de ces eaux, quel que soit leur conditionnement, y compris lorsqu'il a préalablement incorporé ces dernières à d'autres produits, par exemple, pour produire une boisson à base d'eau minérale naturelle. Les tarifs de la contribution sont fixés par délibération de la commune sur le territoire de laquelle se trouve la source d'eau minérale naturelle, dans la limite d'un plafond fixé à 0,58 €/hL, qui peut être porté à 0,70 €/hL pour certaines communes.

Le recouvrement de ces trois contributions est assuré depuis le 1^{er} janvier 2019 par la DGFiP.

Le produit des deux premières contributions, qui s'est élevé en 2021 à 500 M€¹¹⁴, est entièrement affecté au financement du régime de protection sociale des personnes non-salariées des professions agricoles.

¹¹¹ Article 1613 *ter* du CGI.

¹¹² Article 1613 *quater* du CGI.

¹¹³ Article 1582 du CGI.

¹¹⁴ 456 M€ pour la contribution sur les boissons non alcooliques contenant des sucres ajoutés et 41 M€ pour la composante de la contribution sur les boissons non alcooliques relative aux boissons contenant des édulcorants de synthèse.

III. ACCISE SUR LES TABACS

La fiscalité des tabacs est constituée de l'accise sur les tabacs¹¹⁵ et de la TVA au taux normal de 20 %.

Le droit européen encadre l'accise sur les tabacs en posant les principes applicables à la structure et aux taux. La structure regroupe plusieurs catégories fiscales qui comprennent les cigarettes, les cigares et cigarillos, les tabacs fine coupe destinés à rouler les cigarettes, ainsi que les autres produits du tabac à fumer. S'y ajoutent, en France, les produits du tabac à mâcher et les produits du tabac à priser. Depuis la loi de financement de la sécurité sociale pour 2023, sont également introduites à compter du 1er mars 2023, les catégories fiscales des tabacs à chauffer commercialisés en bâtonnets, les autres tabac à chauffer, ainsi que les autres tabacs à fumer ou à inhaler après avoir été chauffés¹¹⁶.

L'accise sur les tabacs est exigible lors de la mise à la consommation des produits. Elle est constituée d'une part proportionnelle et d'une part spécifique en nombre d'unités. Son montant est égal soit à la somme du produit du taux de l'accise par le prix de vente, et du tarif de la part spécifique de l'accise, soit à un minimum de perception.

Le recouvrement de l'accise sur les tabacs est assuré par la DGDDI et sera transféré à la DGFIP à compter du 1^{er} janvier 2024.

Le produit de l'accise sur les tabacs, qui s'élève à 14,3 Md€ en 2021, est affecté au financement des organismes de sécurité sociale. Dans les départements d'outre-mer, le produit de l'accise qui leur est reversé s'est élevé à 144 M€ en 2021.

IV. TAXE GÉNÉRALE SUR LES ACTIVITÉS POLLUANTES

La taxe générale sur les activités polluantes (TGAP)¹¹⁷ poursuit un objectif comportemental visant à inciter à la protection de l'environnement, en application du principe « pollueur-payeur ». Il ressort de ce principe que les dommages causés à l'environnement doivent faire l'objet d'une taxation spécifique, ayant pour effet de renchérir leur coût, dans le but de dissuader les pratiques polluantes.

La TGAP comprend quatre composantes qui sont des impositions indépendantes, susceptibles de se cumuler pour un même redevable. Ces quatre composantes portent sur les déchets, les matériaux d'extraction, les lessives, ainsi que l'émission dans l'atmosphère de substances polluantes. À chacune de ces composantes correspondent une assiette et des taux.

L'article 24 de la loi de finances pour 2019 a supprimé, à compter de 2021, les tarifs réduits de TGAP relatifs à certaines modalités de stockage et d'incinération, afin d'inciter au recyclage des déchets.

Les redevables de la TGAP sont tenus de procéder spontanément à la déclaration du montant de la taxe due sous la forme d'acompte, une régularisation intervenant avec le dépôt de la déclaration. Depuis le 1^{er} janvier 2020, les composantes de la TGAP dites « matériaux d'extraction », « lessives » et « émissions de substances polluantes », et depuis le 1er janvier 2021, la composante dite « déchets », sont déclarées, liquidées, recouvrées et contrôlées par la DGFIP¹¹⁸.

Le produit de cette taxe s'est élevé à 824 M€ en 2021.

¹¹⁵ Articles L. 314-1 à L. 314-37 du CIBS.

¹¹⁶ Article 15 de la loi n° 2022-1216 du 23 décembre 2022 de financement de la sécurité sociale pour 2023.

¹¹⁷ Article 266 *sexies* du code des douanes.

¹¹⁸ Article 193 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019.

V. TAXE SUR CERTAINS SERVICES FOURNIS PAR LES GRANDES ENTREPRISES DU SECTEUR NUMÉRIQUE

La taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique (TSN) est entrée en vigueur le 31 décembre 2019, codifiée depuis au sein du code général des impôts¹¹⁹. Elle s'applique à deux grandes catégories de services :

- les services d'intermédiation numérique qui, au moyen d'une interface numérique, permettent à des utilisateurs d'interagir entre eux, notamment en vue de la livraison de biens ou de la fourniture de services directement entre ces utilisateurs ;
- les services de publicité ciblée qui permettent à un annonceur de placer sur une interface numérique des messages publicitaires ciblés en fonction des données recueillies auprès des utilisateurs.

Cette taxe répond à un impératif d'équité fiscale et s'applique tant que les règles de la fiscalité internationale n'auront pas été adaptées afin d'appréhender la présence numérique de ces grandes entreprises pour les besoins de l'imposition des bénéfices.

Les entreprises situées dans le champ d'application de la taxe sont celles, quel que soit leur lieu d'établissement, pour lesquelles le montant des sommes encaissées en contrepartie des services taxables lors de l'année civile précédente excède 750 M€ au titre des services fournis au niveau mondial et 25 M€ au titre des services fournis en France. Pour les entreprises, quelle que soit leur forme, qui sont liées, directement ou indirectement, le respect de ces seuils s'apprécie au niveau du groupe qu'elles constituent.

Son taux est fixé à 3 % du montant hors TVA des sommes encaissées par le redevable, lors de l'année au cours de laquelle la taxe devient exigible.

Eu égard aux deux seuils d'assujettissement prévus, seuls les services disposant d'une large audience et générant des revenus importants sont concernés

Le produit de cette taxe s'est élevé à 474 M€ en 2021.

VI. TAXES SUR LES VÉHICULES TERRESTRES

A. Taxes sur l'immatriculation des véhicules

1) TAXE FIXE

La taxe fixe¹²⁰ est due au titre de toute délivrance d'un certificat d'immatriculation d'un véhicule terrestre. Elle s'applique ainsi à tout véhicule terrestre soumis à l'obligation d'immatriculation qu'il dispose ou non d'un moteur.

Son montant est égal à 11€¹²¹.

2) TAXE RÉGIONALE SUR LES VÉHICULES TERRESTRES À MOTEUR

La taxe régionale sur les véhicules terrestres à moteur¹²² est due au titre de toute délivrance d'un certificat d'immatriculation consécutive à un changement de propriétaire ou à une circonstance assimilée (modification du régime de copropriété du véhicule par exemple).

¹¹⁹ Articles 299 et 300 du CGI, articles 1693 *quater* et 1693 *quater* A du CGI, ainsi qu'à l'article L. 16 C et L. 70 A du livre des procédures fiscales (LPF).

¹²⁰ CIBS, article L. 421-30, 1°.

¹²¹ CIBS, article L. 421-38.

¹²² CIBS, article L. 421-30, 2°.

Son montant est égal au produit d'un tarif régional fixé sur délibération de la collectivité dans la limite de 60 € et de la puissance administrative du véhicule¹²³.

Si des tarifs réduits et des exonérations sont prévus par la loi¹²⁴ (notamment pour les véhicules fonctionnant à l'électricité, l'hydrogène ou une combinaison des deux), les conseils régionaux peuvent en outre, sur délibération, exonérer partiellement ou totalement des véhicules dont la source d'énergie comprend une source d'énergie dite propre (électricité, hydrogène, gaz naturel, gaz de pétrole liquéfié) ou du superéthanol E85¹²⁵.

3) TAXE SUR LES VÉHICULES DE TRANSPORT

La taxe sur les véhicules de transport¹²⁶ est due au titre de toute délivrance d'un certificat d'immatriculation consécutive à un changement de propriétaire ou à une circonstance assimilée qui porte sur un véhicule destiné au transport de marchandises (catégorie européenne N) ou sur un véhicule de transport de personnes comprenant plus de 8 places assises en plus du conducteur (catégories européennes M2 et M3).

Le tarif de la taxe est déterminé selon un barème en fonction de la masse en charge maximale techniquement admissible du véhicule¹²⁷.

La délivrance de certificats portant sur des véhicules de collection est exonérée¹²⁸.

4) TAXES SUR L'IMMATRICULATION DES VEHICULES DE TOURISME

La taxe sur les émissions de dioxyde de carbone¹²⁹ et la taxe sur la masse en ordre de marche¹³⁰ s'appliquent aux véhicules de tourisme lors de leur première immatriculation en France (véhicules neufs, importés d'occasion ou véhicules transformés en véhicules de tourisme).

Pour les besoins des taxes sur l'immatriculation, les véhicules de tourisme s'entendent¹³¹ :

- des véhicules conçus et construits pour le transport de personnes comportant au plus huit places assises en plus de celle du conducteur (catégorie européenne M1)¹³², à l'exception des véhicules à usages spécial qui ne sont pas accessibles en fauteuil roulant ;
- des véhicules de la carrosserie européenne « camion pick-up » (catégorie européenne N1) comportant au moins cinq places assises, dès lors qu'ils ne sont pas affectés exclusivement à l'exploitation des remontées mécaniques et des domaines skiables.

a) TAXE SUR LES ÉMISSIONS DE DIOXYDE DE CARBONE (« MALUS CO₂ »)

Le tarif de la taxe sur les émissions de dioxyde de carbone, dite « malus CO₂ »¹³³, est déterminé, s'agissant des véhicules ayant fait l'objet d'une réception européenne¹³⁴, en fonction des émissions de CO₂ (en grammes par kilomètre parcouru), et s'agissant des autres véhicules, en fonction de la puissance administrative¹³⁵.

¹²³ CIBS, article L. 421-42.

¹²⁴ CIBS, articles L. 421-46 à L. 421-49, L. 421-51 et L. 421-52.

¹²⁵ CIBS, article L. 421-50.

¹²⁶ CIBS, article L. 421-30, 3°.

¹²⁷ CIBS, article L. 421-56.

¹²⁸ CIBS, article L. 421-57.

¹²⁹ CIBS, article L. 421-30, 4°, a.

¹³⁰ CIBS, article L. 421-30, 4°, b.

¹³¹ CIBS, article L. 421-2 et L. 421-30, 4°.

¹³² Véhicules correspondant au genre national « voitures particulières ».

¹³³ Le malus CO₂ s'inscrit dans le dispositif du bonus-malus institué en 2007 à l'issue du Grenelle de l'environnement.

¹³⁴ La réception européenne d'un véhicule s'entend de son homologation soit de l'acte par lequel l'autorité administrative compétente certifie la conformité du véhicule aux prescriptions techniques européenne requises pour sa mise en circulation (CIBS, article L. 421-4).

¹³⁵ CIBS, article L. 421-64.

Concernant les véhicules ayant fait l'objet d'une réception européenne, l'évolution des normes de mesure des émissions de CO₂ a été prise en compte dans la définition du barème applicable.

Sont ainsi distingués :

- Le barème dit « WLTP¹³⁶ » qui s'applique aux véhicules immatriculés selon cette norme¹³⁷ ;
- Le barème dit « NEDC¹³⁸ » qui s'applique aux autres véhicules¹³⁹.

Sont exonérés de la taxe : les véhicules accessibles en fauteuil roulant et, dans la limite d'un véhicule par bénéficiaire, les véhicules dont le propriétaire ou son enfant sont titulaires de la carte « mobilité inclusion » portant la mention « invalidité » ; les véhicules dont la source d'énergie est exclusivement l'électricité, l'hydrogène ou une combinaison des deux ; les véhicules affectés aux besoins opérationnels des services d'incendie et de secours ou des associations agréées de protection civile¹⁴⁰.

En outre, dans la limite d'un seul véhicule d'au moins cinq places, les foyers assurant la charge d'au moins trois enfants bénéficient d'un abattement du taux d'émission de CO₂ de 20 grammes par kilomètre ou d'un cheval administratif (CV) par enfant¹⁴¹.

De même, les personnes morales acquérant un véhicule d'au moins huit places assises bénéficient d'un abattement de leurs émissions de CO₂ égal à 80 grammes par kilomètre (ou 4 CV)¹⁴².

Par ailleurs, les véhicules spécialement équipés pour fonctionner au moyen du superéthanol E85, dits « flex-fuel », dont les émissions de CO₂ n'excèdent pas 250 grammes par kilomètre (ou dont la puissance administrative n'excède pas 12 CV), bénéficient d'un abattement de 40 % de leur taux d'émission (ou de 2 CV)¹⁴³.

S'agissant des véhicules ayant déjà fait l'objet d'une immatriculation (véhicules d'occasion importés et véhicules transformés en véhicules de tourisme), le montant de taxe dû fait l'objet d'une réduction de 10 % par période de douze mois entamée depuis la première immatriculation du véhicule¹⁴⁴.

Enfin, le montant de la taxe est plafonné à 50 % du prix d'acquisition du véhicule toutes taxes comprises pour les véhicules de tourisme dont la première immatriculation intervient à compter du 1^{er} janvier 2022¹⁴⁵.

b) TAXE SUR LA MASSE EN ORDRE DE MARCHÉ (« MALUS POIDS »)

Le tarif unitaire de la taxe sur la masse en ordre de marche dite « malus poids », est égal à 10 €/kg excédant le seuil de 1 800 kg¹⁴⁶.

Les exonérations susmentionnées pour le malus CO₂ s'appliquent, de même que les abattements au bénéfice des foyers comportant au moins trois enfants (200 kg par enfant), des personnes

¹³⁶ *Worldwide harmonized Light vehicles Test Procedures*, soit Procédure d'essai mondiale harmonisée pour les véhicules légers, prévue par le règlement (UE) 2017/1151 de la Commission du 1^{er} juin 2017.

¹³⁷ CIBS, article L. 421-62. Les véhicules immatriculés en recourant à la norme WLTP sont définis à l'article L. 421-6 du CIBS.

¹³⁸ *New European Driving Cycle*, soit nouveau cycle de conduite européen, prévu par la directive 70/220/CEE du Conseil du 20 mars 1970.

¹³⁹ CIBS, article L. 421-63.

¹⁴⁰ CIBS, articles L. 421-65, L. 421-69, L. 421-67 et L. 421-70-1.

¹⁴¹ CIBS, article L. 421-70.

¹⁴² CIBS, article L. 421-66.

¹⁴³ CIBS, article L. 421-68.

¹⁴⁴ CIBS, article L. 421-60. Cette réduction ne s'applique qu'au-delà d'un délai minimal de six mois à compter de la première immatriculation du véhicule.

¹⁴⁵ CIBS, article L. 421-61

¹⁴⁶ CIBS, article L. 421-72 et L. 421-75.

morales acquérant un véhicule d'au moins huit places (400 kg) et que la réduction de 10 % par période de douze mois entamée depuis la première immatriculation du véhicule¹⁴⁷.

Sont par ailleurs exonérés les véhicules hybrides rechargeables dont l'autonomie en mode tout électrique est supérieure à 50 kilomètres¹⁴⁸.

Enfin, un plafond garantit que le cumul du malus CO₂ et du malus poids n'excède pas le montant maximum du malus CO₂ (40 000 € en 2022 et 50 000 € en 2023)¹⁴⁹.

B. Taxes sur l'affectation des véhicules à des fins économiques

Un véhicule est affecté à la réalisation d'une activité économique principalement lorsqu'il répond à l'une des deux conditions suivantes :

- il est détenu par une entreprise et immatriculé en France ;
- une entreprise prend à sa charge totalement ou partiellement, les frais engagés dans le cadre de ses déplacements professionnels, par une personne physique pour son acquisition ou son utilisation¹⁵⁰.

Le montant des taxes sur l'affectation des véhicules à des fins économiques dépend de cette durée d'affectation¹⁵¹.

1) TAXES SUR L'AFFECTATION DES VEHICULES DE TOURISME

Pour les besoins des taxes sur l'affectation, les véhicules de tourisme s'entendent¹⁵² :

- des véhicules conçus et construits pour le transport de personnes et comportant au plus huit places assises en plus de celle du conducteur (catégorie européenne M1)¹⁵³, à l'exception des véhicules à usages spécial qui ne sont pas accessibles en fauteuil roulant ;
- des véhicules de la carrosserie européenne « camion pick-up » (catégorie européenne N1) comportant au moins cinq places assises, dès lors qu'ils ne sont pas affectés exclusivement à l'exploitation des remontées mécaniques et des domaines skiables ;
- des véhicules de la carrosserie européenne « camionnette » (catégorie N1) qui sont aménagés pour le transport de personnes¹⁵⁴ et affectés à cet usage.

a) TAXE ANNUELLE SUR LES ÉMISSIONS DE DIOXYDE DE CARBONE

Le tarif de la taxe annuelle sur les émissions de dioxyde de carbone est déterminé en fonction du mode de réception du véhicule.

S'agissant des véhicules ayant fait l'objet d'une réception européenne, sont distingués :

- Le barème dit « WLTP », applicable aux véhicules immatriculés selon cette norme¹⁵⁵ ;
- Le barème dit « NEDC », applicable aux véhicules qui ont fait l'objet d'une réception européenne mais n'ont pas été immatriculés selon la norme WLTP lorsque leur première

¹⁴⁷ CIBS, articles L. 421-76, L. 421-80, L. 421-78, L. 421-81, L. 421-77, L. 421-73 et L. 421-80-1.

¹⁴⁸ CIBS, article L. 421-79.

¹⁴⁹ CIBS, article L. 421-74.

¹⁵⁰ CIBS, article L. 421-95. Afin d'éviter toute distorsion de concurrence, le 3° vise également les véhicules circulant en France pour les besoins de la réalisation d'une activité économique d'une entreprise qui ne répondraient pas à l'une des deux conditionnées susmentionnées (cas des véhicules immatriculés à l'étranger).

¹⁵¹ Pour chaque taxe sur l'affectation des véhicules, il est en effet égal au produit entre d'une part la proportion d'affectation du véhicule sur l'année civile (nombre de jours de détention / nombre de jours de l'année civile) et le tarif annuel applicable au véhicule.

¹⁵² CIBS, article L. 421-2.

¹⁵³ Véhicules correspondant au genre national « voitures particulières ».

¹⁵⁴ C'est-à-dire qui comportent, ou sont susceptibles de comporter après une manipulation aisée, deux rangs de places assises.

¹⁵⁵ CIBS, article L. 421-120.

immatriculation et leur affectation à l'entreprise sont respectivement intervenues à compter des 1^{er} juin 2004 et 1^{er} janvier 2006¹⁵⁶ ;

- Le barème en puissance administrative applicable aux véhicules n'ayant pas l'objet d'une réception européenne ou dont la première immatriculation et l'affectation à l'entreprise sont respectivement intervenues antérieurement aux dates susmentionnées¹⁵⁷.

Sont exonérés de la taxe :

- Les véhicules accessibles en fauteuil roulant¹⁵⁸ ;
- Les véhicules exclusivement affectés par le redevable à la location ou à la mise à disposition temporaire de ses clients en remplacement de leur véhicule immobilisé¹⁵⁹ ;
- Les véhicules pris en location par le redevable sur une période d'au plus un mois civil ou trente jours consécutifs¹⁶⁰ ;
- Les véhicules affectés au transport public de personnes, à des activités agricoles ou forestières, à l'enseignement de la conduite ou du pilotage ou aux compétitions sportives¹⁶¹ ;
- Les véhicules affectés aux organismes sans but lucratif ou d'intérêt général¹⁶² ;
- Les véhicules affectés à une entreprise individuelle¹⁶³ ;
- Les véhicules dont la source d'énergie est exclusivement l'électricité, l'hydrogène ou une combinaison des deux¹⁶⁴ ;
- Sous condition d'un seuil maximum d'émission de CO₂ (ou de puissance administrative), les véhicules dont la source d'énergie combine l'électricité, l'hydrogène, le gaz naturel ou le gaz de pétrole liquéfié d'une part et une énergie fossile d'autre part¹⁶⁵.

b) TAXE ANNUELLE SUR L'ANCIENNETÉ DES VÉHICULES DE TOURISME

Le tarif de la taxe annuelle sur l'ancienneté est déterminé, en fonction de l'année de la première immatriculation du véhicule et de sa source d'énergie (gazole et carburant assimilé ou autre source d'énergie)¹⁶⁶.

À l'exception de l'exonération conditionnée au respect d'un seuil maximum d'émission de CO₂, les exonérations susmentionnées de la taxe annuelle sur les émissions de CO₂ s'appliquent également à la taxe annuelle sur l'ancienneté.

2) TAXE ANNUELLE SUR LES VÉHICULES LOURDS DE TRANSPORT DE MARCHANDISES (EX « TAXE À L'ESSIEU »)

La taxe annuelle sur les véhicules lourds de transport de marchandises (ancienne « taxe à l'essieu ») s'applique aux véhicules suivants dont la masse en charge maximale techniquement admissible est au moins égale à douze tonnes¹⁶⁷ :

- les véhicules dont la conception permet le transport de marchandises sans remorque ou semi-remorque (catégories européennes N2 et N3) ;
- les ensembles de véhicules constitués d'un tracteur de catégorie européenne N2 ou N3 et d'une ou plusieurs semi-remorques (catégorie européenne O) ;

¹⁵⁶ CIBS, article L. 421-121.

¹⁵⁷ CIBS, article L. 421-122.

¹⁵⁸ CIBS, article L. 421-123.

¹⁵⁹ CIBS, article L. 421-128.

¹⁶⁰ CIBS, article L. 421-129.

¹⁶¹ CIBS, articles L. 421-130 à L. 421-132.

¹⁶² CIBS, article L. 421-126.

¹⁶³ CIBS, article L. 421-127.

¹⁶⁴ CIBS, article L. 421-124.

¹⁶⁵ CIBS, article L. 421-125.

¹⁶⁶ CIBS, article L. 421-134 et L. 421-132.

¹⁶⁷ CIBS, article L. 421-100.

- les remorques (catégorie O) d'une masse en charge techniquement admissible au moins égal à 16 tonnes.

Le tarif de la taxe est déterminé en fonction du nombre d'essieux, de la charge en charge maximale techniquement admissible du véhicule, exprimée en tonnes, et de la présence ou non d'un système de suspension pneumatique¹⁶⁸. Il est réduit de 75 % pour les véhicules acheminés en transport combiné (c'est à-dire partiellement par voie ferrée, maritime ou fluviale)¹⁶⁹.

Sont exonérés de cette taxe :

- Les véhicules de collection¹⁷⁰ ;
- Les véhicules utilisés pour les besoins de la défense nationale, de la sécurité intérieure, des services d'urgence ou pour l'entretien des voies de circulation¹⁷¹ ;
- Les véhicules sur lesquels certains équipements (comme les grues, les pompes, etc.) sont installés à demeure dans le cadre de travaux publics et industriels, ainsi que ceux affectés aux transports intérieurs aux enceintes des chantiers¹⁷² ;
- Les véhicules utilisés pour le transport des marchandises dans le cadre des activités des cirques, des forains ou des centres équestres¹⁷³ ;
- Les véhicules qui sont affectés à des activités agricoles ou forestières par des exploitants agricoles ou forestiers, des coopératives de mutualisation de matériel agricoles ou des entreprises de travaux agricoles et forestiers¹⁷⁴.

¹⁶⁸ CIBS, article L. 421-146.

¹⁶⁹ CIBS, article L. 421-156.

¹⁷⁰ CIBS, article L. 421-147.

¹⁷¹ CIBS, articles L. 421-149 et L. 421-150.

¹⁷² CIBS, articles L. 421-148 et L. 421-151.

¹⁷³ CIBS, articles L. 421-152 à L. 421-154.

¹⁷⁴ CIBS, article L. 421-155.

Troisième partie

Les impôts sur le patrimoine

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

De plus, le patrimoine immobilier peut être imposé au titre de sa détention. Il fait alors l'objet d'une imposition annuelle, assise sur l'ensemble de sa valeur, par le biais de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) et des impôts fonciers. Ces derniers impôts sont examinés à la quatrième partie de cette brochure, relative aux « impôts locaux ».

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

Chapitre 1

Les droits d'enregistrement

I. FORMALITÉ DE L'ENREGISTREMENT

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

On parle de « formalité fusionnée » lorsque la formalité de l'enregistrement se combine avec la formalité de publicité foncière. Cette dernière joue un rôle d'information en matière immobilière. Les actes les plus couramment soumis à la formalité fusionnée sont ceux qui sont relatifs à la vente d'immeubles ou de droits de nature immobilière¹⁷⁵.

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

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

Les droits fixes sont d'un montant invariable pour tous les actes classés dans une catégorie déterminée. Le montant du droit fixe peut différer suivant la nature des opérations taxables (actes innomés, procurations, divorces, etc.).

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

Les droits progressifs sont ceux dont les taux s'élèvent à mesure qu'augmente la valeur vénale des biens concernés. Ils s'appliquent notamment aux mutations à titre gratuit.

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

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

Les recettes fiscales perçues par l'État au titre des droits d'enregistrement s'élevaient, pour l'année 2021, à 35,2 Md€ (dont 16,1 Md€ au profit des collectivités territoriales), dont :

- 14 807 M€ pour les droits de mutation à titre gratuit (DMTG) par décès ;

¹⁷⁵ L'article 17 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013 a étendu la formalité fusionnée aux donations d'immeubles pour les mutations à titre gratuit intervenant à compter du 1^{er} juillet 2014.

- 3 877 M€ pour les DMTG entre vifs ;
- 898 M€ pour la contribution de sécurité immobilière ;
- 837 M€ pour les droits de mutation à titre onéreux (DMTO).

II. PRINCIPAUX DROITS D'ENREGISTREMENT

A. Ventes d'immeubles

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

- la taxe de publicité foncière perçue au profit du département, calculée en principe au taux unique de 3,80 %. Les départements peuvent modifier le taux de la taxe de publicité foncière sans que ce taux puisse être inférieur à 1,20 % ni supérieur à 4,50 % pour les mutations intervenant à compter du 1^{er} mars 2016. D'ailleurs, il convient de noter que la plupart des départements ont adopté le taux maximum de 4,50 %¹⁷⁶ ;
- une taxe additionnelle au taux de 1,20 % perçue au profit des communes ou des fonds départementaux de péréquation¹⁷⁷ ;
- un prélèvement de 2,37 % assis sur le montant du droit départemental, effectué au profit de l'État au titre des frais d'assiette et de recouvrement.

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

Divers régimes de faveur (taux réduits, exonérations de droit proportionnel ou abattement sur l'assiette des droits), dont certains sont facultatifs et institués sur délibération du conseil départemental, sont appliqués à certaines ventes d'immeubles à raison de la nature du bien ou de la qualité du cédant ou de l'acquéreur.

B. Cessions de fonds de commerce et cessions assimilées

Les droits de mutation dus lors de la cession de fonds de commerce ou de cessions assimilées sont composés d'un droit perçu au profit de l'État, auquel s'ajoutent une taxe départementale et une taxe communale.

Le détail de ces droits¹⁷⁸ est le suivant :

Fraction de la valeur taxable	État	Département	Commune	Cumul
N'excédant pas 23 000 €	0 %	0 %	0 %	0 %
Entre 23 000 € et 107 000 €	2 %	0,60 %	0,40 %	3 %
Entre 107 001 € et 200 000 €	0,60 %	1,40 %	1 %	3 %
Supérieure à 200 000 €	2,60 %	1,40 %	1 %	5 %

Si les locaux professionnels sont situés dans la région d'Île-de-France, une taxe additionnelle aux droits d'enregistrement de 0,6 % est perçue au profit de la région Île-de-France depuis le 1^{er} janvier 2016.

Un barème préférentiel est applicable, sous condition d'exploitation du fonds durant cinq ans par l'acquéreur, aux mutations de fonds de commerce réalisées dans certaines zones géographiques considérées comme prioritaires pour l'aménagement du territoire. Un abattement spécifique est également applicable en cas de cession en pleine propriété à des salariés de l'entreprise ou des

¹⁷⁶ En 2022, seuls les départements de Mayotte, de l'Indre et du Morbihan ont conservé le taux de 3,80 %.

¹⁷⁷ Ce fonds assure la répartition de la taxe au profit des communes de moins de 5 000 habitants.

¹⁷⁸ Barème applicable aux cessions de fonds de commerce réalisées depuis le 6 août 2008.

proches du cédant, à la condition que l'acquéreur dirige effectivement l'entreprise et l'exploite durant cinq ans.

C. Droits d'enregistrements applicables aux sociétés

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

1) Création de société

La création d'une société suppose l'apport à cette dernière d'un patrimoine distinct de celui des associés. Le régime fiscal de ces apports diffère selon qu'ils sont effectués à titre onéreux ou purs et simples.

Les apports purs et simples, c'est-à-dire ceux qui effectués en échange de droits sociaux soumis aux aléas de l'entreprise, sont enregistrés gratuitement.

Cependant, l'apport pur et simple par une personne non soumise à l'impôt sur les sociétés à une personne morale passible de cet impôt, est soumis à un droit spécial de mutation dans les cas suivants :

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

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

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

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

2) Vie et dissolution de la société

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

Depuis 2019, les actes relatifs à la vie des sociétés, qui étaient auparavant soumis au droit fixe de 375 € ou 500 € selon le montant du capital social, sont désormais enregistrés gratuitement. Cela concerne notamment les augmentations et réductions de capital, les actes de fusion, scission et apports partiels d'actif ou encore les actes de prorogation pure et simple et de dissolution (lorsqu'ils ne constatent aucune transmission de biens meubles ou immeubles).

Toutefois, en cas de dissolution avec transmission de biens (liquidation), la cession des biens à des tiers demeure imposée (en fonction de la nature du bien), de même que la cession ou le partage de la société entre associés (qui peut donner lieu au paiement d'un droit variant selon le régime fiscal de la société, les biens cédés et les cessionnaires).

3) Cessions à titre onéreux de droits sociaux

Les cessions à titre onéreux de droits sociaux sont soumises à un droit d'enregistrement proportionnel à la valeur des droits sociaux cédés.

Pour les actions et titres assimilés :

Depuis le 1^{er} août 2012, le taux du droit proportionnel est de 0,1 % et les cessions exonérées concernent :

- les acquisitions de droits sociaux réalisées par une société dans le cadre du rachat de ses propres titres par une société cotée, destinés à être cédés aux adhérents d'un plan épargne entreprise, ou dans le cadre d'une augmentation de capital ;
- les acquisitions de droits sociaux de sociétés placées sous procédure de sauvegarde ou de redressement judiciaire ;
- les acquisitions de droits entre sociétés membres du même groupe ;
- les acquisitions intervenant dans le cas de fusions, d'apport partiel d'actif d'une branche complète d'activité ou de scissions de sociétés ;
- les opérations taxées au titre de la taxe sur les transactions financières ;
- les acquisitions de droits sociaux dans les conditions des anciens régimes d'incitation en faveur de la reprise d'une entreprise par ses salariés.

Pour les parts sociales de sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions : le taux est fixé à 3 % et il est fait application, sur la valeur de chaque part sociale, d'un abattement égal au rapport entre 23 000 € et le nombre total de parts de la société ;

Pour les cessions de participations dans les sociétés à prépondérance immobilière¹⁷⁹ : le taux d'imposition est de 5 %, sans abattement.

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

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

D. Droits de succession et de donation

Les mutations à titre gratuit comprennent les transmissions à la suite de décès (c'est-à-dire les successions), et les transmissions sans contrepartie entre vifs (c'est-à-dire les donations).

Afin d'établir quels sont les biens soumis aux droits de mutation à titre gratuit (DMTG) en France, il convient de tenir compte de la résidence fiscale du donateur ou du défunt. Ainsi, sauf convention fiscale internationale contraire :

- lorsque le donateur ou le défunt sont fiscalement domiciliés en France, les DMTG sont dus à raison de l'ensemble des biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France, cependant les droits acquittés hors de France à raison des biens meubles et immeubles situés hors de France sont imputables sur l'impôt exigible en France ;
- lorsque le donateur ou le défunt ne sont pas fiscalement domiciliés en France :

¹⁷⁹ Est « à prépondérance immobilière » la personne morale non cotée en bourse dont l'actif est, ou a été, au cours de l'année précédant la cession des participations en cause, principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés en France ou de participations dans des personnes morales non cotées en bourse elles-mêmes à prépondérance immobilière. Toutefois, les organismes d'habitations à loyer modéré et les sociétés d'économie mixte exerçant une activité de construction ou de gestion de logements sociaux ne sont pas considérés comme des personnes morales à prépondérance immobilière.

- si l'héritier, le donataire ou le légataire est domicilié en France au jour de la transmission ou l'a été pendant au moins six ans au cours des dix dernières années, les DMTG sont exigibles à raison des biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France ;
- dans les autres cas, seuls les biens français que l'héritier, le donataire ou le légataire reçoit sont imposables en France. En principe, les biens transmis sont évalués d'après leur valeur vénale réelle au jour du fait générateur de l'impôt, d'après la déclaration détaillée et estimative des parties selon qu'il s'agisse de biens meubles ou immeubles.

Les règles de détermination de l'assiette diffèrent pour certains biens selon qu'il s'agit de successions ou de donations.

Pour la liquidation des droits de mutation par décès, plusieurs modes d'évaluation sont prévus pour l'imposition des meubles meublants, dans l'ordre de préférence :

- la vente publique ;
- l'inventaire établi dans les formes prescrites par l'article 789 du code civil ;
- la déclaration estimative des parties, qui ne peut être inférieure à 5 % de l'ensemble des autres biens héréditaires.

Par ailleurs, un abattement de 20 % sur la valeur vénale réelle de l'immeuble est effectué si l'immeuble constitue au jour du décès la résidence principale du défunt et si l'immeuble est occupé à cette même date, à titre de résidence principale, par le conjoint survivant, le partenaire lié au défunt par un pacte civil de solidarité (PACS), les enfants mineurs ou majeurs protégés du défunt, les enfants mineurs ou majeurs protégés du conjoint du défunt ou de son partenaire¹⁸⁰.

En matière de succession, les dettes à la charge du défunt existant au jour de son décès sont, d'une manière générale, déduites de l'actif successoral. Toutefois, ne sont pas déductibles les dettes qui sont présumées soit remboursées, soit fictives.

Les frais funéraires sont déduits de l'actif successoral pour un montant de 1 500 euros, et pour la totalité de l'actif si celui-ci est inférieur à ce montant.

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

Le montant des droits est calculé en appliquant un tarif progressif ou proportionnel au montant de la part nette reçue par chaque bénéficiaire, diminuée le cas échéant d'un abattement personnel dont l'importance varie suivant le degré de parenté entre les parties à la mutation ainsi que d'exonérations liées à la qualité de l'une d'elles ou à la nature de l'actif transmis.

L'abattement personnel est fixé, en matière de successions comme de donations, à :

- 100 000 € pour les ascendants, les enfants vivants ou représentés par suite de prédécès ou de renonciation ;
- 15 932 € pour les frères et sœurs vivants ou représentés ;
- 7 967 € pour les neveux et nièces.

Par ailleurs, il est effectué un abattement de 159 325 € sur la part de tout héritier ou donataire handicapé physique ou mental, cumulable le cas échéant avec l'abattement dont il bénéficie au titre de sa parenté.

Concernant spécifiquement les droits de succession, font l'objet d'une exonération totale le conjoint survivant, le partenaire lié au défunt par un pacte civil de solidarité (PACS) ainsi que les

¹⁸⁰ Ces dispositions s'appliquent dans les mêmes conditions lorsque les enfants majeurs du défunt, de son conjoint ou de son partenaire sont incapables de travailler dans des conditions normales de rentabilité, en raison d'une infirmité physique ou mentale, congénitale ou acquise.

frères et sœurs habitant sous le même toit et remplissant certaines conditions¹⁸¹. Également, à défaut d'autre abattement, un abattement de 1 594 € est opéré sur chaque part successorale.

En matière de donations, l'abattement est égal à :

- 80 724 € s'agissant des donations entre époux et entre partenaires liés par un PACS ;
- 31 865 € pour les donations consenties par les grands-parents à leurs petits-enfants vivants ou représentés ;
- 5 310 € pour les donations consenties par les arrière-grands-parents à leurs arrière-petits-enfants.

Les abattements personnels sont renouvelables tous les quinze ans.

Il existe plusieurs tarifs de DMTG applicables en fonction de la nature des liens existant entre le donateur ou le défunt, d'une part, et le bénéficiaire, d'autre part :

- barème applicable aux transmissions, donations et successions, en ligne directe (entre parents et enfants) :

Fraction de part nette taxable	Tarif applicable
N'excédant pas 8 072 €	5 %
Comprise entre 8 072 € et 12 109 €	10 %
Comprise entre 12 109 € et 15 932 €	15 %
Comprise entre 15 932 € et 552 324 €	20 %
Comprise entre 552 324 € et 902 838 €	30 %
Comprise entre 902 838 € et 1 805 677 €	40 %
Au-delà de 1 805 677 €	45 %

- barème applicable aux donations¹⁸² entre époux et entre partenaires liés par un PACS :

Fraction de part nette taxable	Tarif applicable
N'excédant pas 8 072 €	5 %
Comprise entre 8 072 € et 15 932 €	10 %
Comprise entre 15 932 € et 31 865 €	15 %
Comprise entre 31 865 € et 552 324 €	20 %
Comprise entre 552 324 € et 902 838 €	30 %
Comprise entre 902 838 € et 1 805 677 €	40 %
Au-delà de 1 805 677 €	45 %

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

Fraction de part nette taxable	Tarif applicable
N'excédant pas 24 430 €	35 %
Supérieure à 24 430 €	45 %

¹⁸¹ Le frère ou la sœur doit être célibataire, veuf, séparé ou divorcé au moment du décès, être âgé de plus de 50 ans à l'ouverture de la succession ou atteint d'une infirmité ne lui permettant pas de subvenir à ses besoins et avoir été constamment domicilié avec le défunt pendant les cinq années ayant précédé le décès.

¹⁸² Les successions entre époux ou partenaires liés par un PACS sont exonérées de DMTG.

- barème applicable aux transmissions entre parents éloignés ou non-parents :

Fraction de part nette taxable	Tarif applicable
Transmission entre parents jusqu'au 4 ^e degré inclus	55 %
Transmission entre parents au-delà du 4 ^e degré ou entre personnes non parentes	60 %

Il convient de noter qu'il existe divers régimes spéciaux d'exonération, qui peuvent être motivés notamment par la qualité du défunt / donateur ou de l'héritier / donataire : ainsi en est-il par exemple des dons et legs consentis à l'État et aux établissements publics de recherche, d'enseignement, d'assistance et de bienfaisance.

La nature ou la situation des biens transmis peut également motiver des régimes d'exonération. Sont ainsi exonérés de DMTG, à concurrence de 75 % de leur valeur, les titres de sociétés et les entreprises individuelles ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale sous certaines conditions (dispositifs « Dutreil »). Les parts ou actions transmises doivent notamment avoir fait l'objet d'un engagement collectif de conservation de deux ans au moins pris, en principe, par le défunt ou le donateur avec d'autres associés, puis d'un engagement individuel de conservation de quatre ans. Une exonération partielle de 75 % de DMTG s'applique également à la transmission de certains biens ruraux, notamment les propriétés en nature de bois et forêts ou les parts de certains groupements agricoles (groupements forestiers, groupements fonciers agricoles) sous certaines conditions (de gestion durable notamment), ainsi qu'une exonération totale de DMTG pour les transmissions d'immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques, sous réserve de la conclusion d'une convention avec l'État.

Des exonérations partielles de nature temporaire sont également prévues afin de favoriser la reconstitution des titres de propriété (immeubles sis en Corse et à Mayotte en matière de droits de mutation par décès).

Enfin, certains dispositifs spécifiques sont prévus en matière de donations. Tel est notamment le cas :

- des donations en pleine propriété de fonds artisanaux, de fonds de commerce, de fonds agricoles ou de clientèles d'une entreprise individuelle ou de parts ou actions d'une société au profit de salariés, qui font l'objet d'un abattement de 300 000 € sur la valeur du fonds ou de la clientèle ou sur la fraction de la valeur des titres représentative du fonds ou de la clientèle, sous certaines conditions.
- des dons familiaux de sommes d'argent consentis en pleine propriété qui sont, sous certaines conditions¹⁸³, exonérés de DMTG dans la limite de 31 865 €, tous les quinze ans.

Les redevables disposent d'un délai de six mois à partir du jour du décès pour souscrire la déclaration de succession¹⁸⁴.

Les héritiers, légataires ou donataires, leurs tuteurs ou curateurs, sont tenus de souscrire une déclaration détaillée et de la signer sur une formule imprimée fournie par l'administration.

¹⁸³ Le donateur doit être âgé de moins de quatre-vingts ans et le donataire âgé de dix-huit ans révolus ou émancipé au jour de la transmission.

¹⁸⁴ Pour un décès en France métropolitaine, dans les autres cas le délai est d'un an.

En sont toutefois dispensés les ayants cause en ligne directe, le conjoint survivant et le partenaire lié par un PACS lorsque l'actif brut successoral est inférieur à 50 000 €¹⁸⁵ ou les autres personnes lorsque l'actif est inférieur à 3 000 €.

Cas particulier des contrats d'assurance-vie :

Les contrats d'assurance sur la vie constituent un cas particulier et sont soumis à des règles d'imposition spécifiques.

Les sommes, rentes ou valeurs quelconques dues directement ou indirectement par un ou plusieurs organismes d'assurance-vie et assimilés (« assurance-vie », le plus souvent), à raison du décès de l'assuré ne font pas partie de la succession de l'assuré. Elles sont donc, en principe, hors du champ des droits de succession.

Toutefois, la fraction des primes versées par l'assuré après l'âge de 70 ans est imposée aux DMTG, suivant le degré de parenté existant entre le bénéficiaire et l'assuré. De même, les sommes dues à raison du décès après 70 ans de l'assuré d'un plan d'épargne retraite conclu sous forme de contrat d'assurance-vie sont soumises aux DMTG selon le lien de parenté avec le bénéficiaire. Les DMTG sont dus sur la fraction de l'ensemble des contrats conclus sur la tête d'un même assuré qui excède 30 500 €.

Lorsque ces sommes, rentes ou valeurs quelconques n'entrent pas dans le champ d'application de ce dispositif, elles sont soumises, après application d'un abattement fixe de 152 500 € par bénéficiaire, à un prélèvement de :

- 20 % à concurrence de la part revenant à chaque bénéficiaire comprise entre 152 500 € et 700 000 € ;
- et 31,25 % pour la fraction de chaque part nette bénéficiaire supérieure à 700 000 €.

À cet abattement fixe de 152 500 € s'ajoute un abattement proportionnel de 20 %¹⁸⁶ pour les contrats dits « vie-génération »¹⁸⁷, dont les actifs sont investis à hauteur de 33 % au moins dans le logement social ou intermédiaire, l'économie sociale et solidaire, le capital-risque ou dans les entreprises de taille intermédiaire.

¹⁸⁵ A la condition que ces personnes n'aient pas bénéficié antérieurement, de la part du défunt, d'une donation ou d'un don manuel non enregistré ou non déclaré.

¹⁸⁶ Cet abattement spécial s'applique alors avant application de l'abattement général de 152 500 €.

¹⁸⁷ Le décret n° 2014-1011 du 5 septembre 2014 relatif aux contrats et placements mentionnés à l'article 990 I du code général des impôts bénéficiant d'un abattement proportionnel définit les actifs dans lesquels ce contrat doit être investi.

Chapitre 2

Les droits de timbres

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

Ils sont payables, en général, par voie dématérialisée et joints au document à enregistrer ou à la démarche administrative à effectuer. Ils peuvent être acquittés par l'apposition physique de timbres mobiles.

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

Chapitre 3

L'impôt sur le fortune immobilière

L'impôt sur la fortune immobilière (IFI) est un impôt annuel dû par les personnes physiques à raison de la détention d'un patrimoine immobilier lorsque sa valeur nette, appréciée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, excède un certain montant.

L'IFI a succédé à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) à compter du 1^{er} janvier 2018. En 2021, les recettes fiscales perçues au titre de l'IFI s'élevaient à 2,1 Md€.

I. PERSONNES IMPOSABLES

Les personnes redevables de l'IFI sont celles qui disposent d'un patrimoine immobilier net taxable qui, ajouté à celui de l'ensemble des autres membres de son foyer fiscal, est supérieur à 1,3 M € au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Les personnes qui sont domiciliées fiscalement en France sont imposables à raison de leur patrimoine immobilier taxable détenu en France et hors de France (imposition à raison du « patrimoine mondial »).

En revanche, les personnes qui sont domiciliées hors de France au sens de la législation interne française ne sont imposables qu'à raison de leurs seuls biens et droits immobiliers situés en France.

Les personnes transférant leur domicile en France sont imposables, pendant les cinq années suivant leur installation en France, à raison de leurs seuls biens et droits immobiliers situés en France, à condition qu'elles aient été fiscalement domiciliées à l'étranger au cours des cinq années précédant le transfert de leur domicile.

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

II. BASE IMPOSABLE

La base imposable à l'IFI comprend l'ensemble des biens et droits immobiliers des membres du foyer fiscal au 1^{er} janvier de l'année d'imposition (immeubles bâtis ou non bâtis ainsi que droits réels immobiliers : usufruit, droit d'usage, etc.). Les parts ou actions de sociétés qui leur appartiennent donnent lieu à imposition à raison de la fraction de leur valeur correspondant aux immeubles ou droits immobiliers détenus par ces sociétés, indépendamment du nombre de niveaux d'interposition.

Certains biens sont totalement ou partiellement exonérés d'IFI. Il s'agit essentiellement des actifs professionnels (les immeubles ou droits immobiliers affectés à une entreprise individuelle opérationnelle¹⁸⁸ ou à une société opérationnelle dans laquelle un des membres du foyer fiscal exerce sa profession ; ou encore certains biens ruraux donnés à bail à long terme). Les bois et forêts ainsi que les parts de groupements forestiers bénéficient d'une exonération partielle à concurrence des trois quarts de leur valeur dans des conditions identiques à celles applicables en matière de

¹⁸⁸ Industrielle, agricole, commerciale, libérale ou artisanale.

DMTG. Bénéficient également d'une exonération partielle sous certaines conditions les biens ruraux loués et les parts de groupements fonciers agricoles ou de groupements fonciers ruraux à concurrence des trois quarts sur la fraction de la valeur vénale réelle des biens loués, quel que soit le nombre des baux, ou des parts, qui n'excède pas 101 897 € et pour moitié pour la fraction de la valeur vénale réelle des biens ou parts qui excède cette limite. S'agissant des droits immobiliers, les parts détenues dans des sociétés immobilières d'investissement cotées (SIIC) ne sont pas retenues pour la détermination de l'assiette de l'impôt lorsque le redevable détient moins de 5 % du capital et des droits de vote.

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

Seules peuvent être déduites de l'assiette les dettes afférentes à des actifs imposables (et, le cas échéant, à proportion de la fraction de leur valeur imposable), dans la limite d'un plafond de 50 % du montant de la dette lorsque le patrimoine immobilier taxable du redevable est supérieur à 5 M€. Pour être déductibles, les dettes doivent exister au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, être à la charge personnelle du redevable, de son conjoint soumis à imposition commune (ou concubin notoire ou partenaire lié par un pacte civil de solidarité) ou de leurs enfants mineurs (en cas d'administration légale de leurs biens) et être justifiées par tous modes de preuve compatibles avec la procédure écrite. Elles doivent être relatives à certaines dépenses engagées pour les besoins d'un actif taxable (par exemple, dépenses d'amélioration ou de construction).

En revanche, la loi interdit la déduction de certaines formes de dettes (emprunts familiaux, y compris ceux contractés directement ou indirectement auprès d'un proche, emprunt à soi-même ou auprès de sa société, sauf à justifier du caractère normal des conditions du prêt).

III. BARÈME DE L'IMPÔT

L'IFI est calculé selon un barème progressif par tranches. Le seuil d'imposition est fixé à 1,3 M€ mais, une fois ce seuil franchi, le patrimoine immobilier est taxable à partir de 800 000 €.

Le calcul de l'impôt consiste à appliquer le tarif prévu par le barème à la valeur nette taxable du patrimoine immobilier des personnes imposables. Le tarif applicable est le suivant :

Valeur nette taxable du patrimoine	Tarif applicable (en %)
N'excédant pas 800 000 €	0
Entre 800 000 € et 1 300 000 € (inclus)	0,50
Entre 1 300 000 € et 2 570 000 € (inclus)	0,70
Entre 2 570 000 € et 5 000 000 € (inclus)	1
Supérieure à 5 000 000 € et inférieure ou égale à 10 000 000 €	1,25
Supérieure à 10 000 000 €	1,50

Pour atténuer l'effet de seuil à l'entrée du barème, une décote est prévue pour les patrimoines imposables dont la valeur nette taxable est comprise entre 1,3 M€ et 1,4 M€.

Par ailleurs le redevable peut imputer sur l'IFI ainsi obtenu 75 % du montant des dons en numéraire et en pleine propriété de titres de société admis aux négociations sur un marché réglementé effectués au profit de certains organismes d'intérêt général, dans la limite de 50 000 € par an.

Tous les redevables doivent renseigner la valeur brute et la valeur nette taxables de leur patrimoine immobilier sur leur déclaration de revenus (n° 2042 C)¹⁸⁹. La composition et la valorisation des biens taxables sont détaillées sur des annexes à joindre à cette déclaration.

IV. PLAFONNEMENT DE L'IFI

Le barème de l'IFI est assorti d'un mécanisme de plafonnement dont l'objectif est d'éviter que l'impôt total acquitté au titre de l'IFI et des impôts sur le revenu excède 75 % des revenus de l'année précédente. En cas d'excédent, celui-ci vient en diminution de l'IFI à payer, sans possibilité de restitution.

Ainsi, l'IFI du redevable ayant son domicile fiscal en France est réduit de la différence entre :

- d'une part, le total de l'IFI et des impôts dus en France et à l'étranger au titre des revenus et produits de l'année précédente (y compris les prélèvements sociaux et prélèvements libératoires notamment), calculés avant imputation des seuls crédits d'impôt représentatifs d'une imposition acquittée à l'étranger et des retenues non libératoires ;
- d'autre part, 75 % du total des revenus mondiaux, nets de frais professionnels, de l'année précédente, après déduction des seuls déficits catégoriels retenus pour la détermination de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année précédente, ainsi que des revenus exonérés d'impôt sur le revenu et des produits soumis à un prélèvement libératoire réalisés au cours de la même année en France ou hors de France.

Les revenus distribués à une société passible de l'impôt sur les sociétés contrôlées par le redevable sont réintégrés dans le calcul du plafonnement de l'IFI si l'existence de cette société et le choix d'y recourir ont pour objet principal d'éluder tout ou partie de l'IFI en bénéficiant d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du mécanisme du plafonnement. Toutefois, seule est réintégrée la part des revenus distribués correspondant à une diminution artificielle des revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement.

Cette règle vise à éviter certains détournements des modalités de calcul du plafonnement des revenus soumis à l'IFI.

¹⁸⁹ En cas de concubinage elles sont portées sur la déclaration de l'un ou l'autre des concubins.

Chapitre 4

La taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des entités juridiques (taxe dite de 3 %)

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

La taxe est due à raison des immeubles et des droits immobiliers possédés au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Son taux est fixé à 3 % de la valeur vénale de ces immeubles et droits.

Toutefois, plusieurs possibilités d'exonérations sont prévues pour les entités juridiques redevables selon les cas, sous certaines conditions :

- les organisations internationales, les États souverains et leurs subdivisions politiques et territoriales ;
- les entités juridiques qui ne sont pas considérées comme étant à prépondérance immobilière (dont les immeubles situés en France représentent moins de 50 % des actifs français détenus directement ou indirectement) ;
- les entités juridiques cotées ;
- à condition d'être établies au sein de l'Union européenne ou dans un pays ou territoire lié à la France par une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou dans un État lié à la France par un traité leur permettant de bénéficier du même traitement que les entités juridiques qui ont leur siège en France, les entités juridiques :
 - dont la quote-part du ou des immeubles situés en France ou des droits réels détenus directement ou indirectement portant sur ces biens est inférieure à 100 000 € ou à 5 % de la valeur vénale ;
 - ou ayant pour objet de gérer des régimes de retraites ou reconnus d'utilité publique ou dont la gestion est désintéressée ;
 - ou qui réalisent des placements à prépondérance immobilière à capital variable (Sppicav).
- lorsqu'elles prennent l'engagement de communiquer sur demande de l'administration un certain nombre d'informations sur leurs actionnaires, associés ou autres membres ou si elles déclarant annuellement leurs biens. Cette exonération peut être accordée globalement ou partiellement au *pro rata* des actionnaires, associés ou autres membres dont les entités juridiques ont connaissance. Les entités juridiques sont néanmoins dispensées de déclarer leurs associés, actionnaires et autres membres qui détiennent moins de 1 % de leur capital.

Quatrième partie

Les impôts locaux

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

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

La fiscalité locale comporte quatre impôts principaux : la taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB), la taxe foncière sur les propriétés non bâties (TFPNB), la taxe d'habitation (TH) et la contribution économique territoriale (CET), cette dernière étant composée d'une cotisation foncière des entreprises (CFE) et d'une cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), laquelle sera supprimée totalement en 2024¹⁹⁰. S'y ajoutent l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER) ainsi que des taxes annexes ou assimilées.

La fiscalité locale se caractérise par le fait que la base d'imposition des impôts locaux est constituée essentiellement par la valeur locative cadastrale, sauf en ce qui concerne la CVAE et l'IFER.

Cette valeur locative est déterminée suivant des méthodes différentes selon le type de locaux. Le législateur a ainsi distingué trois catégories de locaux : les locaux professionnels, les locaux industriels et les locaux d'habitation.

En ce qui concerne les locaux professionnels, jusqu'en 2016, la valeur locative de ces locaux était calculée par référence au marché locatif à la date du 1er janvier 1970, à partir du descriptif de chaque bien fourni par le propriétaire. Or, ces valeurs locatives n'étant plus en adéquation avec la réalité du marché locatif actuel, une révision des valeurs locatives a été engagée. Depuis le 1^{er} janvier 2017, la valeur locative des locaux professionnels repose essentiellement sur une méthode tarifaire, qui consiste à classer chaque local dans une des 39 catégories créées en fonction de sa nature et de sa destination (magasins, ateliers, bureaux, restaurants) et à lui appliquer un tarif en euros par mètre carré. Les tarifs sont déterminés en fonction de l'état du marché locatif au sein de secteurs d'évaluation présentant un marché locatif homogène. Afin de s'assurer que les valeurs locatives des locaux professionnels ne s'écartent pas, au fil du temps, des loyers effectivement pratiqués, il est procédé à une mise à jour régulière des paramètres servant à calculer la valeur locative. Ainsi, les tarifs applicables à chaque catégorie de locaux de chaque secteur d'évaluation sont mis à jour chaque année à partir des loyers déclarés par les exploitants, sans modification du périmètre des secteurs d'évaluation. Ensuite ces secteurs doivent être revus régulièrement pour éviter toute déconnexion avec le marché locatif : c'est l'objet des actualisations de ces secteurs, prévues tous les six ans.

En application de l'article 156 de la loi de finances pour 2019 les valeurs locatives des locaux industriels peuvent quant à elles être évaluées suivant la méthode applicable aux locaux professionnels lorsque la valeur des installations techniques, matériels et outillages présents dans le local est inférieure à un seuil de 500 000 euros ou suivant la méthode dite « comptable » lorsque cette valeur est supérieure à ce seuil. Cette méthode fondée sur la valeur des immobilisations inscrites au bilan, consiste à appliquer au prix de revient des différents éléments des établissements industriels des taux d'intérêts.

Les paramètres de la méthode « comptable » ont été modernisés par la loi de finances pour 2021. Les taux d'intérêts applicables à l'évaluation de la valeur locative des établissements industriels ont été divisés par deux. Cette mesure pérenne permet une réduction de moitié de la valeur locative de ces établissements, se traduisant également par une réduction de moitié des cotisations d'impôts fonciers pour de nombreuses entreprises exploitant des établissements industriels.

¹⁹⁰ L'article 55 de la loi de finances pour 2023 prévoit la suppression progressive de la CVAE : en 2023, le taux de la CVAE est abaissé de moitié, et à compter de 2024, les entreprises redevables ne paieront plus de CVAE.

Enfin, pour les locaux d'habitation, ces valeurs locatives représentent, en théorie, le loyer annuel que pourrait produire un immeuble. Elles sont calculées par référence au marché locatif à la date du 1^{er} janvier 1970 et selon les éléments déclarés par le propriétaire du local. Ces valeurs locatives sont principalement déterminées par voie de comparaison, dans l'attente de la révision des valeurs locatives des locaux d'habitation qui est prévue pour les impositions établies au titre de 2028. Cette méthode consiste à classer le local d'habitation dans une catégorie en fonction de ses éléments de confort et de sa consistance (8 catégories de locaux : de « grand luxe » aux locaux « très dégradés »). La surface correspondant au nombre de mètres carrés au sol est ensuite pondérée en fonction de la catégorie de l'habitation. Des correctifs sont appliqués à cette surface pondérée afin de tenir compte de l'état d'entretien de la propriété, de sa situation générale (proximité ou éloignement du centre-ville, cadre tranquille, risques d'inondation) et particulière (exposition, présence d'espaces verts, présence ou absence de dépendances non bâties, etc.) et du confort de l'habitation. L'ensemble de ces opérations permet d'obtenir la surface pondérée totale du bien. Cette surface pondérée totale est multipliée par un tarif qui est déterminé en fonction de la catégorie de l'habitation et du local de référence.

Les taux des impôts locaux sont fixés par les assemblées territoriales (conseils départementaux, conseils municipaux, etc.) lors du vote de leur budget annuel, en fonction du produit attendu par les diverses collectivités bénéficiaires. Toutefois, les taux des taxes directes locales (TH, TFPB, TFPNB et CFE) des communes et des établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre sont encadrés par des règles de plafonnement et de lien qui permettent de contenir l'évolution des impôts acquittés par les contribuables non électeurs, notamment les entreprises, en la liant à celle des impôts acquittés par les ménages « électeurs ». Ces taux s'appliquent aux bases déterminées par l'Etat. Il existe de nombreuses exonérations permanentes ou temporaires.

Le produit des six principaux impôts directs locaux perçus par les collectivités locales s'est élevé en 2021 à 53,9 Md€ (dont 2,7 Md€ pour la taxe d'habitation, 34,3 Md€ pour la taxe foncière sur les propriétés bâties, 1,1 Md€ pour la taxe foncière sur les propriétés non bâties, 6,8 Md€ pour la cotisation foncière des entreprises, 1,6 Md€ pour l'IFER et 7,4 Md€ pour la taxe d'enlèvement des ordures ménagères).

Chapitre 1

La taxe foncière sur les propriétés bâties

La taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB) est établie annuellement à raison des propriétés bâties situées en France, à l'exception de celles qui font l'objet d'exonérations permanentes (par exemple les propriétés publiques affectées à un service public ou d'utilité générale et improductives de revenus) ou temporaires (par exemple les entreprises nouvelles ou innovantes, ou destinées à favoriser le développement immobilier dans le cadre de la politique de la ville ou de l'aménagement du territoire). Elle est perçue au profit des communes et des établissements publics de coopération intercommunale. Depuis 2021, la part départementale de la TFPB est perçue par les communes.

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

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

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

La taxe est due par la personne propriétaire du bien (ou, en cas de démembrement, l'usufruitier) au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Des exonérations ou des dégrèvements d'office sont accordés, sous certaines conditions de ressources et de cohabitation, aux personnes âgées ou handicapées et de condition modeste. Un plafonnement de la cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties afférentes à l'habitation principale égal à 50 % des revenus est prévu en faveur des ménages modestes propriétaires de leur résidence principale.

Par ailleurs, certaines exonérations permanentes sont prévues en fonction de la nature et de l'affectation du bien. Sont ainsi exonérés les bâtiments ruraux affectés à un usage agricole de façon permanente et exclusive ainsi que, sous certaines conditions de fonctionnement de ces organismes, les bâtiments affectés à un usage agricole par les exploitations agricoles. De même, certains ouvrages tels que ceux qui sont édifiés pour la distribution d'eau potable, les lieux de culte ou encore les immobilisations destinées à la production d'électricité d'origine photovoltaïque sont exonérés de façon permanente.

Enfin, dans le cadre de l'aménagement du territoire, les collectivités territoriales dont le territoire est totalement ou partiellement couvert par certains dispositifs d'exonération zonés peuvent décider, sur délibération, d'exonérer certaines des propriétés imposables situées dans les zones concernées de TFPB (par exemple les hôtels, meublés de tourisme et chambres d'hôtes situés en zone de revitalisation rurale, les locaux d'habitation situés dans le périmètre délimité par un plan de prévention des risques technologiques ou encore, depuis 2020, les entreprises commerciales ou artisanales existant sur leur territoire et sises dans une zone de revitalisation des commerces en milieu rural).

Le produit de taxe foncière sur les propriétés bâties perçu par les collectivités locales s'est élevé en 2021 à 34,3 Md€.

Chapitre 2

La taxe foncière sur les propriétés non bâties

La taxe foncière sur les propriétés non bâties (TFPNB) est établie annuellement à raison de la détention des propriétés non bâties de toute nature situées en France, à l'exception de celles qui font l'objet d'exonérations permanentes (propriétés publiques) ou temporaires (mesures diverses d'encouragement à l'agriculture biologique, au reboisement ou à la préservation de zones présentant un intérêt environnemental). Les sols et terrains soumis à la TFPB en sont exonérés. Elle est perçue au profit des communes et des établissements publics de coopération intercommunale.

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

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

Pour inciter les propriétaires à mettre sur le marché leurs terrains afin d'augmenter le volume du foncier disponible, une majoration forfaitaire par mètre carré de la valeur locative cadastrale des terrains constructibles peut être appliquée sur délibération des conseils municipaux. Elle est plafonnée en fonction du degré de tension sur le marché immobilier dans la commune concernée. Les terrains utilisés pour les besoins d'une exploitation agricole, y compris les terres en jachère, sont cependant exclus de toute majoration.

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

Le produit de taxe foncière sur les propriétés non bâties perçu par les collectivités locales s'est élevé en 2021 à 1,1 Md€.

Chapitre 3

La taxe d'habitation et l'imposition des logements vacants

I. LA TAXE D'HABITATION

À compter du 1^{er} janvier 2023, la taxe d'habitation (TH) sur les résidences secondaires et autres locaux meublés non affectés à l'habitation principale est due pour :

- les locaux meublés affectés à l'habitation autres que ceux affectés à l'habitation principale ;
- les locaux meublés conformément à leur destination et occupés à titre privatif par les sociétés, associations et organismes privés et qui ne sont pas retenus pour l'établissement de la cotisation foncière des entreprises (CFE) ;
- les locaux meublés sans caractère industriel ou commercial occupés par les organismes de l'Etat, des départements et des communes, ainsi que par les établissements publics autres que ceux qui bénéficient d'une exonération de plein droit en application de l'article 1408 du CGI.

Toutefois, bénéficient d'une exonération ou d'un dégrèvement les établissements publics d'enseignement, scientifiques ou d'assistance, les indigents, les diplomates, les gestionnaires de foyers de jeunes travailleurs, de foyers de travailleurs migrants, des logements-foyers, ainsi que les établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes à but non lucratif.

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

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

Le montant de la taxe est égal au produit de la base d'imposition par le taux voté par la commune ou l'établissement public de coopération intercommunale (EPCI) affectataire pour l'année considérée.

Dans le prolongement de l'institution du dégrèvement de la TH sur les habitations principales (THP) pour 80 % des contribuables¹⁹¹, il a été prévu la suppression définitive de cet impôt par étapes, sur une période allant de 2020 à 2023¹⁹².

En 2022, les ménages qui satisfont aux conditions de revenus prévues à l'article 1417 du CGI ont été totalement exonérés de la THP, à savoir 80 % des contribuables. Les 20 % de ménages restant ont quant à eux bénéficié d'une exonération partielle de 65 % de la TH due.

¹⁹¹ Article 5 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

¹⁹² Article 16 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020.

Depuis le 1^{er} janvier 2023, plus aucun ménage n'est redevable de la TH sur les résidences principales. À partir de cette date, seuls les locaux meublés affectés à l'habitation autre que l'habitation principale et les locaux professionnels n'étant pas soumis à la CFE demeurent assujettis à la TH.

Par ailleurs, les communes appartenant à des zones tendues marquées par des difficultés d'accès au logement, dans lesquelles s'applique la taxe sur les logements vacants (TLV), peuvent, sur délibération, majorer de 5 % à 60 % la part de cotisation de taxe d'habitation qui leur revient au titre des logements meublés non affectés à l'habitation principale (THRS).

Des dégrèvements toutefois sont prévus pour les anciennes résidences principales des personnes en maison de retraite ou de soins de longue durée, ainsi qu'en cas de double résidence pour raison professionnelle ou pour une cause étrangère à la volonté du contribuable.

Le produit de taxe d'habitation perçu par les collectivités locales s'est élevé, pour 2022, à 2,8 Md€ (y compris les majorations éventuelles de THRS).

II. L'IMPOSITION DES LOGEMENTS VACANTS

La taxe annuelle sur les logements vacants (TLV) est une taxe nationale distincte de la taxe d'habitation, applicable dans les zones urbaines où existe un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements se traduisant par des difficultés sérieuses d'accès au logement, dites « zones tendues ». Ces zones se caractérisent notamment par le niveau élevé des loyers, le niveau élevé des prix d'acquisition des logements anciens ou le nombre élevé de demandes de logement par rapport au nombre d'emménagements annuels dans le parc locatif social.

En dehors de ces zones, la TLV est également applicable dans les communes où il existe un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements entraînant des difficultés sérieuses d'accès au logement sur l'ensemble du parc résidentiel existant, qui se caractérisent notamment par le niveau élevé des loyers, le niveau élevé des prix d'acquisition des logements anciens ou la proportion élevée de logements affectés à l'habitation autres que ceux affectés à l'habitation principale par rapport au nombre total de logements¹⁹³.

Elle est due, pour chaque logement vacant non-meublé depuis au moins une année au 1^{er} janvier de l'année d'imposition (donc n'entrant pas dans le champ des locaux imposables à la taxe d'habitation), par le propriétaire du bien au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Les taux applicables, sur la valeur locative de l'habitation, sont fixés à 17 % pour la première année d'imposition et 34 % à compter de la deuxième année d'imposition¹⁹⁴.

Par ailleurs, toutes les autres communes ainsi que, le cas échéant, les EPCI à fiscalité propre peuvent, lorsqu'ils remplissent certaines conditions, assujettir à la taxe d'habitation les logements vacants (THLV) depuis deux ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

La notion de logement vacant est commune à ces deux formes de taxation : le logement n'est pas considéré comme vacant lorsqu'il a été occupé plus de quatre-vingt-dix jours consécutifs au cours de l'année précédant l'année d'imposition ou lorsque la vacance est indépendante de la volonté du contribuable.

Le produit de la taxe d'habitation sur les logements vacants s'est élevé pour 2022 à 83 M€.

¹⁹³ Article 73 de la loi n°2022-1726 de finances pour 2023 du 30 décembre 2022.

¹⁹⁴ Tel que le prévoit l'article 74 de la loi n°2022-1726 de finances pour 2023 du 30 décembre 2022.

Chapitre 4

La contribution économique territoriale

Depuis le 1^{er} janvier 2010, la taxe professionnelle (TP) est remplacée par une contribution économique territoriale (CET) composée, d'une part, d'une cotisation foncière des entreprises (CFE) assise sur les valeurs locatives foncières et, d'autre part, d'une cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) calculée en fonction de la valeur ajoutée produite par l'entreprise. L'article 55 de la loi de finances pour 2023 prévoit la suppression progressive de la CVAE. En 2023, le taux de la CVAE sera abaissé de moitié et, en 2024, la CVAE sera totalement supprimée, impliquant la disparition de la CET au profit de la seule CFE.

I. LA COTISATION FONCIÈRE DES ENTREPRISES

La CFE est due chaque année par les personnes physiques ou morales, les sociétés non dotées de la personnalité morale ou les fiduciaires pour leur activité exercée en vertu d'un contrat de fiducie qui exercent en France, à titre habituel, une activité professionnelle non salariée.

Toutes les exonérations applicables à la TP ont été reprises en matière de CFE, à l'exception des exonérations facultatives qui s'appliquaient aux équipements et biens mobiliers et de celles qui, parvenues à leur terme, sont abrogées. Les exonérations peuvent être :

- de plein droit et permanentes pour certaines activités et certains organismes (activités à caractère essentiellement culturel, éducatif, sanitaire, social, sportif ou touristique exercées par l'État, les collectivités territoriales et les établissements publics ; grands ports maritimes ; organismes HLM ; activités et organismes agricoles ; établissements privés d'enseignement ; certaines activités artisanales ou de presse ; diffuseurs de presse spécialisée, etc.) ;
- de plein droit et temporaires (jeunes avocats ; entreprises implantées dans un bassin urbain à dynamiser ou une zone de développement prioritaire) ;
- facultatives (accordées sur décision ou en l'absence de délibération contraire des collectivités territoriales) et permanentes (loueurs en meublé, caisses de crédit municipal, entreprises de spectacles vivants, établissements cinématographiques, librairies indépendantes de référence, disquaires indépendants, etc.). De plus, sous certaines conditions, la base nette imposable à la CFE des établissements implantés notamment dans les zones franches d'activité de nouvelle génération (ZFANG) des départements d'outre-mer fait l'objet d'un abattement ;
- facultatives temporaires, accordées dans le cadre de l'aménagement du territoire ou de la politique de la ville (régimes fiscaux zonés : zones franches urbaines-territoire entrepreneurs, quartiers prioritaires de la politique de la ville, zones de revitalisation des commerces en milieu rural, zones de revitalisation des centres-villes, zones de revitalisation rurale, zones d'aides à finalité régionale, zones de restructuration de la défense, bassin d'emploi à redynamiser), en faveur des entreprises nouvelles innovantes (jeunes entreprises innovantes et jeunes entreprises universitaires), mais aussi en faveur des entreprises nouvellement créées ou faisant l'objet d'une extension, pendant une durée de trois ans, ou encore en faveur de certaines professions (médecins, auxiliaires médicaux et vétérinaires).

La base d'imposition à la CFE est constituée par la valeur locative des seuls biens passibles de taxe foncière situés en France dont le redevable a, pour les besoins de sa profession, la disposition au cours de la période de référence de l'imposition (ceci excluant par exemple les biens détruits ou

cédés au cours de cette période). Certains biens entrant dans le champ de la TFPB mais qui en sont exonérés temporairement ou de façon permanente sont également exclus de la base imposable à la CFE : tel est ainsi le cas des outillages et autres installations et moyens matériels d'exploitation des établissements industriels et les immobilisations destinées à la production d'électricité d'origine photovoltaïque.

La CFE est généralement établie dans chaque commune où le redevable dispose de locaux ou de terrains. Par principe, elle est due pour l'année entière par le redevable qui exerce une activité imposable et non exonérée au 1^{er} janvier sur la base des éléments d'imposition existant au dernier jour de la période de référence, sous réserve d'un certain nombre d'exceptions. En cas de création d'établissement, la CFE n'est pas due la première année et les bases imposables sont réduites de moitié pour l'année qui suit cette création.

La base d'imposition fait l'objet de réductions et d'abattement généraux ou facultatifs. Un abattement de 30 % est ainsi appliqué à la valeur locative des établissements industriels tandis que des réductions de la base d'imposition s'appliquent à certains biens (installations portuaires ou aéroportuaires) et à certaines activités (artisans, coopératives et entreprises saisonnières).

Les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre peuvent instituer, sur délibération, divers allègements de la CFE : ainsi, elles peuvent décider d'appliquer un abattement sur la base d'imposition des magasins et boutiques dont la surface principale est inférieure à 400 m² et qui ne sont pas intégrés à un ensemble commercial ou un abattement, sous certaines conditions, sur les bâtiments affectés à la recherche scientifique et technique.

Par ailleurs, un dispositif spécifique de dégrèvement pour diminution des bases d'imposition vise à juguler les conséquences du décalage de deux ans entre la période de référence de l'imposition et l'année d'imposition en cas de réduction de l'activité professionnelle du redevable.

Le montant de la CFE est obtenu en multipliant la base d'imposition ainsi obtenue, nette des réductions et abattements, par les taux votés par les communes ou leurs établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) dotés d'une fiscalité propre¹⁹⁵.

Le montant ainsi obtenu ne peut être inférieur à la cotisation minimum établie à partir d'une base dont le montant est fixé par le conseil municipal ou l'EPCI qui s'y substitue et doit respecter le barème suivant :

Barème de la base minimum de CFE en fonction du chiffre d'affaires ou des recettes	
Chiffre d'affaires ou recettes	Base minimale depuis le 1 ^{er} janvier 2022
Jusqu'à 10 000 €	Entre 237 € et 565 €
Entre 10 001 € et 32 600 €	Entre 237 € et 1 130 €
Entre 32 601 € et 100 000 €	Entre 237 € et 2 374 €
Entre 100 001 € et 250 000 €	Entre 237 € et 3 957 €
Entre 250 001 € et 500 000 €	Entre 237 € et 5 652 €
À partir de 500 001 €	Entre 237 € et 7 349 €

Le montant du chiffre d'affaires ou des recettes à prendre en compte s'entend de celui, hors taxe, réalisé au cours de la période de référence (l'avant-dernière année précédant celle de l'imposition ou le dernier exercice de douze mois clos au cours de cette même année).

¹⁹⁵ Seul le bloc communal perçoit la CFE, à la différence de la taxe professionnelle (TP) qui était perçue par tous les niveaux de collectivités territoriales : communes, EPCI, départements et régions.

Les redevables réalisant un montant de chiffre d'affaires ou de recettes inférieur ou égal à 5 000 € sont exonérés de la cotisation minimum.

Le produit de CFE perçu par les collectivités locales s'est élevé pour 2022 à 7,1 Md€.

II. LA COTISATION SUR LA VALEUR AJOUTÉE DES ENTREPRISES

NB : l'article 55 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023 prévoit la suppression progressive de la CVAE sur deux ans, impliquant la baisse de moitié du taux d'imposition à la CVAE, (ce dernier passant en 2023, pour la dernière tranche d'imposition, de 0,75 % à 0,375 % de la valeur ajoutée), puis sa suppression totale en 2024.

Jusqu'au 31 décembre 2023, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) s'applique aux personnes physiques ou morales, aux sociétés dénuées de la personnalité morale et aux fiduciaires (pour leur activité exercée en vertu d'un contrat de fiducie) qui exercent une activité située dans le champ d'application de la CFE et dont le chiffre d'affaires excède 152 500 €.

Si toutes les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 € sont soumises à une obligation déclarative, seules les personnes qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée en France et dont le chiffre d'affaires hors taxe excède 500 000 € sont redevables de la CVAE en raison du taux d'imposition progressif présenté ci-après.

Les exonérations et abattements de CVAE sont liés aux exonérations et abattements de CFE. D'une part, les entreprises totalement exonérées de CFE de plein droit sont également totalement exonérées de CVAE. D'autre part, l'ensemble des exonérations et abattements facultatifs applicables à la CFE s'applique, sur demande de l'entreprise, à la CVAE¹⁹⁶, sous réserve de l'application des règles en matière de délibération. Dans l'un et l'autre cas, le bénéfice des exonérations et de l'abattement de CVAE est perdu lorsque les conditions de l'exonération ou de l'abattement correspondant de CFE ne sont plus réunies.

Le montant de la CVAE est égal à une fraction de la valeur ajoutée produite par l'entreprise au cours de la période de référence de l'imposition.

Toutefois, le taux d'imposition à la CVAE est progressif en fonction du chiffre d'affaires. Ainsi, le pourcentage de la valeur ajoutée effectivement imposé varie selon le montant du chiffre d'affaires (CA) conformément au barème suivant pour 2023 :

Si le montant du CA HT est :	Le taux effectif d'imposition est égal à :
< 500 000 €	0 %
500 000 € ≤ CA ≤ 3 000 000 €	0,125 % x [(CA - 500 000 €) / 2 500 000 €]
3 000 000 € < CA ≤ 10 000 000 €	0,125 % + 0,225 % x [(CA - 3 000 000 €) / 7 000 000 €]
10 000 000 € < CA ≤ 50 000 000 €	0,35 % + 0,0025 % x [(CA - 10 000 000 €) / 40 000 000 €]
> 50 000 000 €	0,375 %

Le montant du dégrèvement est également majoré de 250 € pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 2 000 000 €.

Comme en matière de CFE, la CVAE due par les entreprises dont le chiffre d'affaires excède 500 000 € ne peut être inférieure à la cotisation minimum sur la valeur ajoutée, fixée à 63 €.

¹⁹⁶ S'agissant de l'abattement applicable dans les DOM, pour la détermination de la CVAE, la valeur ajoutée des établissements bénéficiant d'un abattement de leur base nette d'imposition à la CFE en application de l'article 1466 F du CGI fait l'objet, à la demande de l'entreprise, d'un abattement de même taux, dans la limite de 2 000 000 € de valeur ajoutée.

La CVAE est déterminée en fonction du chiffre d'affaires réalisé et de la valeur ajoutée produite au cours de la période de référence, c'est-à-dire l'année au titre de laquelle l'imposition est établie.

La définition du chiffre d'affaires et de la valeur ajoutée retenue en matière de CVAE varie en fonction du régime d'activité dont l'entreprise relève : entreprises de droit commun (qui inclut les titulaires de BNC soumis à une comptabilité de caisse et les titulaires de revenus fonciers), établissements de crédit et entreprises d'investissement agréées, entreprises de gestion d'instruments financiers, sociétés créées pour la réalisation d'une opération unique de financement, entreprises d'assurance et de réassurance, des mutuelles et des institutions de prévoyance. Ainsi, pour chaque régime, la nature des produits et des charges retenus pour le calcul du chiffre d'affaires et de la valeur ajoutée tient compte des spécificités juridiques, économiques et comptables propres à chacun des cinq secteurs d'activité auxquels se rapportent ces régimes.

La valeur ajoutée calculée en application de ces règles ne peut excéder un seuil défini en fonction du chiffre d'affaire lié à l'activité imposable. Pour les entreprises relevant du régime de droit commun, ce plafond est égal à :

- 80 % du chiffre d'affaires correspondant à son activité imposable pour les contribuables dont le chiffre d'affaires est inférieur ou égal à 7 600 000 € ;
- 85 % du chiffre d'affaires correspondant à son activité imposable pour les contribuables dont le chiffre d'affaires est supérieur à 7 600 000 €.

La CVAE est due par le redevable qui exerce l'activité au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Son produit est réparti entre le bloc communal et les départements suivant des règles propres. A partir de 2023, le produit de la CVAE est reversé au budget général de l'Etat. Les communes, les EPCI à fiscalité propre et les départements bénéficieront en contrepartie d'une compensation pérenne sous la forme d'une fraction du produit net de la TVA.

À noter qu'avant 2023, la CVAE versée par une entreprise redevable disposant de plusieurs établissements situés dans le ressort de plusieurs collectivités était répartie entre ces collectivités au prorata :

- *pour un tiers, de la valeur locative des immobilisations imposées à la CFE dans chaque commune ;*
- *pour deux tiers, de l'effectif employé dans chaque commune.*

Afin de rendre l'installation d'établissements industriels plus attractive pour les territoires qui les accueillent, ces proratas étaient pondérés par deux coefficients (fixés à 5 et 42) pour les besoins de la répartition du produit de la CVAE.

Le produit de CVAE versé aux collectivités en 2022 s'est élevé à 9,3 Md€.

III. DÉGRÈVEMENT DE CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE

Afin de mieux appréhender la capacité contributive des entreprises, il est prévu un plafonnement de la contribution économique territoriale (CET) à 1,625 % de la valeur ajoutée produite par l'entreprise au titre des impositions de 2023. Ainsi, ce mécanisme permet de limiter la charge globale d'impôt d'un redevable lorsque la somme de la cotisation foncière des entreprises (CFE) et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) composant la CET excède un seuil au-delà duquel l'impôt est disproportionné par rapport à la capacité contributive de l'entreprise définie à partir de la valeur ajoutée dégagée par l'activité.

Les entreprises dont la CET est supérieure à 1,625 % de leur valeur ajoutée peuvent aujourd'hui demander à bénéficier d'un dégrèvement correspondant à la différence entre le montant total de CFE et de CVAE dont elles sont redevables et le montant de ce plafond appliqué à leur valeur

ajoutée. Le montant du dégrèvement est égal à la différence entre la cotisation de CET due au titre de l'année d'imposition et 1,625 % de la valeur ajoutée de l'entreprise. La valeur ajoutée prise en compte est celle produite au cours de la période de référence retenue en matière de CVAE. Le montant du dégrèvement résultant du plafonnement de la CET n'est pas limité.

À noter que la suppression de la CVAE au 1^{er} janvier 2024 implique la disparition de la CET et par conséquent, son plafonnement en fonction de la valeur ajoutée devient un plafonnement de la seule CFE, dont le taux est abaissé de 1,625 % de la valeur ajoutée à 1,25 % en 2024.

Chapitre 5

L'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER)

Une imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER), a été instaurée en 2010 au profit des collectivités territoriales ou de leurs établissements publics de coopération intercommunale et de l'établissement public « Société du Grand Paris ».

L'IFER s'applique à dix catégories de biens (constituant les composantes de l'IFER) :

- les « éoliennes terrestres » et les « hydroliennes » ;
- les installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme ;
- les installations de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou hydraulique ;
- les installations de production d'électricité d'origine géothermique ;
- les transformateurs électriques relevant des réseaux publics de transport et de distribution d'électricité ;
- les stations radioélectriques ;
- le matériel roulant utilisé sur le réseau ferré national pour des opérations de transport de voyageurs ;
- le matériel roulant utilisé sur les lignes de transport en commun de voyageurs en Île-de-France. Le produit de cette composante de l'IFER est affecté, pour partie, à l'établissement public « Société du Grand Paris » ;
- les répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre et certains équipements de commutation téléphonique ;
- certaines installations gazières et les canalisations de transport de gaz naturel et d'autres hydrocarbures, les canalisations de transport de produits chimiques.

L'IFER s'applique à tous les biens situés sur le territoire national, quel que soit le lieu du siège du redevable.

Chaque catégorie de biens fait l'objet de règles d'assiette et de calcul de l'imposition qui lui sont propres et d'une codification spécifique dans le CGI.

Ainsi par exemple, pour la composante de l'IFER applicable aux installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme, le tarif de l'imposition pour 2022 est fixé au tarif de 3 254 € par mégawatt de puissance électrique installée. En outre, pour la composante de l'IFER applicable aux installations de production d'électricité d'origine photovoltaïque, le tarif est réduit de 7,82 € par kilowatt de puissance électrique installée à 3,254 € pour les installations mises en service après le 1^{er} janvier 2021 pendant les vingt premières années d'imposition. Pour la composante de l'IFER applicable au matériel roulant ferroviaire utilisé sur le réseau ferré national, pour des opérations de transport de voyageurs, le tarif de l'imposition pour 2022 est fixé selon un barème qui varie en fonction de sa nature (exemple : une motrice de matériel à grande vitesse est imposée au tarif de 39 104 € tandis qu'une remorque utilisée pour le transport de voyageurs à grande vitesse est imposée au tarif de 11 172 €).

L'article 108 de la loi n°2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023 a augmenté le tarif de l'IFER sur les installations de production d'électricité d'origine géothermique de 20,42 € à 24 € par kilowatt de puissance installée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Les montants et tarifs de chacune des composantes de l'IFER sont revalorisés chaque année comme le taux prévisionnel d'évolution des prix à la consommation des ménages (hors tabac), utilisé comme sous-jacent du projet de loi de finances pour la même année.

Le produit de l'IFER perçu par les collectivités locales s'est élevé pour 2022 à 1,69 Md€.

Chapitre 6

Les taxes d'urbanisme

Dans une logique de simplification, de modernisation et de rapprochement avec la gestion des impôts fonciers, la loi de finances pour 2021 a prévu le transfert à la direction générale des finances publiques (DGFIP) de la taxe d'aménagement (TA) et de la part logement de la taxe d'archéologie préventive (TAP), anciennement redevance d'archéologie préventive (RAP). L'ordonnance n° 2022-883 du 14 juin 2022 définit le cadre normatif du transfert de la gestion des taxes d'urbanisme qui s'appliquent aux demandes d'autorisation d'urbanisme initiales déposées à compter du 1^{er} septembre 2022.

I. TAXE D'AMENAGEMENT

La TA s'applique aux opérations de construction, de reconstruction, d'agrandissement de bâtiments, d'installations ou d'aménagements de toute nature soumises à un régime d'autorisation d'urbanisme (permis de construire, permis d'aménager et déclaration préalable de travaux). Elle est due par le bénéficiaire de l'autorisation, par le responsable de la construction en cas de construction illégale, ou par le bénéficiaire du transfert de l'autorisation, le cas échéant.

L'assiette de la taxe d'aménagement diffère selon le projet à réaliser. Elle est constituée, pour les projets de construction, par le produit de la surface de construction par la valeur par mètre carré de cette surface, fixée forfaitairement pour 2023 à 885 € pour les communes situées hors de la région d'Ile-de-France et à 1 003 € pour les communes situées dans la région d'Ile-de-France et par les taux des collectivités territoriales (commune, EPCI et éventuellement la région d'Ile-de-France). Ces valeurs sont actualisées au 1^{er} janvier de chaque année en fonction du dernier indice du coût de la construction publié par l'Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE). Elle est constituée d'une valeur forfaitaire pour certaines installations spécifiques (emplacement de caravane, habitation légère de loisirs, piscine, éoliennes, etc.).

Le taux communal, et intercommunal le cas échéant, peut varier de 1 % à 5 % et peut atteindre jusqu'à 20 % dans certains secteurs. Le taux départemental est le même pour tout le département et ne peut être supérieur à 2,5 %. Le taux applicable à la région d'Ile-de-France, quant à lui, ne peut excéder 1 %.

Un abattement de 50 % est appliqué sur les valeurs forfaitaires pour les 100 premiers mètres carrés d'un local et ses annexes à usage d'habitation principale, les locaux d'habitation ou d'hébergement aidés, les locaux industriels et artisanaux, et pour les entrepôts et parcs de stationnement couverts faisant l'objet d'une exploitation commerciale.

Des exonérations sont également prévues par le code général des impôts (CGI). Elles peuvent être :

- de plein droit : pour la construction de locaux affectés à un service public ou d'utilité publique, de locaux d'habitation et d'hébergement (logement social et structure d'hébergement temporaire ou d'urgence financé par un prêt locatif aidé d'intégration de l'Etat (PLA-I), logement locatif très social dans les départements d'outre-mer), de certains locaux agricoles (serre de production, entrepôt de stockage de produits à usage agricole, etc.), de locaux affectés aux activités équestres, de locaux dont la surface est inférieure à 5m², de locaux réalisés dans certaines zones ou périmètres (zones d'aménagement concerté, périmètre d'opération d'intérêt national et projet urbain de partenariat) ;

- facultatives (accordées sur décision ou en l'absence de délibération contraire des collectivités territoriales) : pour la construction de locaux d'habitation financés avec un prêt un taux zéro, de locaux industriels ou artisanaux, et certains locaux particuliers (immeuble classé monument historique, commerce de détail dont la surface de vente est inférieure à 400 m², maison de santé, abri de jardin, pigeonnier, colombiers et serre de jardin à usage non professionnel).

Elle est perçue par les communes ou établissements publics de coopération intercommunale (EPCI), la métropole de Lyon, les départements, la collectivité de Corse et la région Île-de-France. En 2021, un montant total de 2,2 Md€ a été liquidé pour cette taxe, dont 1,4 Md€ pour la part communale et intercommunale, 740 M€ pour la part départementale et 60 M€ pour la part régionale en Île-de-France.

II. TAXE D'ARCHEOLOGIE PREVENTIVE

La taxe d'archéologie préventive concerne les opérations affectant le sous-sol. Le montant de la taxe et les formalités à accomplir varient selon la nature des travaux.

La TAP s'applique aux opérations de construction, de reconstruction, d'agrandissement de bâtiments, d'installations ou d'aménagements de toute nature soumises à un régime d'autorisation d'urbanisme et qui ont un impact sur le sous-sol, quelle que soit la profondeur.

L'assiette de la taxe d'archéologie préventive est similaire à celle de la taxe d'aménagement. Le taux de la taxe est égal à 0,40 % de la valeur forfaitaire de l'ensemble immobilier.

Des exonérations sont prévues notamment pour les constructions et aménagements affectés à un service public ou d'utilité publique, pour les locaux agricoles, pour les bâtiments affectés aux activités équestres, aménagements pour la pose et l'exploitation de câbles sous-marins de transport d'information, etc.

Chapitre 7

Les autres taxes locales

I. TAXE D'ENLEVEMENT DES ORDURES MENAGERES

Une taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM) peut être instituée par les communes afin de pourvoir aux dépenses du service de collecte et de traitement des déchets ménagers lorsqu'elles ne sont pas couvertes par les recettes ordinaires de la collectivité et qu'aucune redevance d'enlèvement des ordures ménagères (REOM) n'a été mise en œuvre. Lorsque la compétence « élimination des déchets des ménages » a été transférée à un établissement public de coopération intercommunale (EPCI), celui-ci peut instituer la taxe dès lors qu'il assure au moins la collecte. Cette taxe est assise sur le revenu net cadastral servant de base à la taxe foncière applicable aux propriétés bâties.

La TEOM porte sur toutes les propriétés appartenant à des personnes physiques ou morales soumises à la taxe foncière sur les propriétés bâties, y compris lorsqu'elles en sont temporairement exonérées (constructions nouvelles, par exemple).

En outre, les communes et les EPCI qui font l'application de la TEOM peuvent instituer une part incitative s'ajoutant à sa part fixe afin d'encourager la réduction et le tri des déchets (article 1522 *bis* du CGI). Déterminée en multipliant la quantité de déchets produits au sein de chaque local imposable l'année précédant celle de l'imposition par un ou des tarifs, la part incitative tient compte de la quantité ou éventuellement de la nature des déchets produits. Ces tarifs sont fixés chaque année par délibération, de sorte que le produit de la part incitative représente entre 10 % et 45 % du produit total de la TEOM.

Par ailleurs, la part incitative peut être instituée par les communes et les EPCI dans une ou plusieurs parties de leur territoire pour une période maximale de sept ans. À l'issue de cette période d'expérimentation, la part incitative est étendue à l'ensemble du territoire ou supprimée par délibération de la commune ou de l'EPCI qui l'a instituée.

Le produit de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères s'est élevé à 7,9 Md€ en 2022.

II. TAXES SPÉCIALES D'ÉQUIPEMENT

Les taxes spéciales d'équipement sont perçues au profit d'un établissement public foncier ou d'aménagement compétent dans le ressort d'une collectivité lorsque celle-ci les ont instituées. Elles sont dues par l'ensemble des redevables (personnes physiques ou morales) assujettis aux impôts locaux dans un périmètre géographique déterminé et sont calculées comme des taxes additionnelles aux quatre principaux impôts locaux (taxe d'habitation, taxes foncières et cotisation foncière des entreprises).

Ainsi, une taxe spéciale d'équipement a été instituée à compter de l'année suivant celle de la création de l'établissement public du Grand projet ferroviaire du sud-ouest (GPSO) en vue de contribuer au financement de l'infrastructure ferroviaire dénommée grand projet ferroviaire du Sud-Ouest pour un montant fixé à 29,5 millions d'euros par an (art. 1609 H du code général des

impôts)¹⁹⁷. En outre, à compter du 1^{er} janvier 2024, s'ajoute à celle-ci une taxe spéciale complémentaire d'un montant fixé à 21,5 millions d'euros par an (art. 1609 I du code général des impôts)¹⁹⁸.

En 2020, le produit de l'ensemble de ces taxes s'est élevé à 466 M€, dont 73 M€ affectés à la Société du Grand Paris (SGP)¹⁹⁹.

III. TAXE POUR LA GESTION DES MILIEUX AQUATIQUES ET LA PREVENTION DES INONDATIONS

Les communes ou les établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) à fiscalité propre dotés de la compétence de gestion des milieux aquatiques et de prévention des inondations peuvent instituer une taxe pour la gestion des milieux aquatiques et la prévention des inondations (GEMAPI) en vue de financer cette compétence.

Depuis le 1^{er} janvier 2018, la compétence de gestion des milieux aquatiques et de prévention des inondations, jusqu'alors exercée par les communes, est transférée aux EPCI.

Chaque année, le produit de cette taxe est arrêté par délibération dans la limite d'un plafond fixé à 40 € par habitant. Le produit voté est égal au montant annuel prévisionnel des charges de fonctionnement et d'investissement résultant de l'exercice de la compétence GEMAPI. Ce produit est réparti entre toutes les personnes physiques ou morales assujetties aux taxes foncières, à la taxe d'habitation et à la cotisation foncière des entreprises. La base de la taxe est déterminée dans les mêmes conditions que pour la part communale ou intercommunale de la taxe principale à laquelle elle s'ajoute.

Le produit de cette taxe pour le bloc communal s'est élevé à 380 M€ en 2022.

IV. TAXE SUR LES SURFACES COMMERCIALES

La taxe sur les surfaces commerciales (TaSCom) est due par les établissements de commerce de détail quelle que soit la forme juridique de l'entreprise qui les exploite. Ces établissements doivent remplir certaines conditions tenant à leur surface (supérieure à 400 m²), leur date de création (postérieure au 1^{er} janvier 1960) et leur chiffre d'affaires (supérieur ou égal à 460 000 euros) pour être effectivement imposés.

Le montant de la taxe est déterminé par application à la surface totale de vente au détail de l'établissement d'un tarif qui varie en fonction du chiffre d'affaires annuel au mètre carré, de la superficie et de l'activité. Dans certains cas, ce montant peut faire l'objet d'une majoration de 30 % pour les établissements dont la surface de vente est supérieure à 5 000 m² et le chiffre d'affaires annuel hors taxes est supérieur à 3 000 € par m², de 50 % pour ceux dont la surface de vente au détail est supérieure à 2 500 m² ou d'une franchise de 1 500 € pour les établissements situés à l'intérieur des quartiers prioritaires de la politique de la ville.

Depuis 2012, l'EPCI (ou la commune affectataire de la taxe) peut appliquer au produit de la taxe un coefficient multiplicateur compris entre 0.8 et 1.2.

¹⁹⁷ Article 103 de la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022 et article 77 de la loi n°2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023.

¹⁹⁸ Article 77 de la loi n°2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023.

¹⁹⁹ L'article 31 de la loi n°2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 institue au profit de l'établissement public Société du Grand Paris, une TSE destinée à financer l'exercice des missions dévolues à cet établissement. Le produit affecté à la SGP est fixé annuellement.

Le produit de la TaSCom est perçu par la commune sur le territoire de laquelle est situé l'établissement imposable ou les établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) à fiscalité propre, et par l'État pour le produit de la majoration de 50 %.

Le produit de cette taxe s'est élevé à 983 M€ en 2021, dont 794 M€ perçus par le bloc communal et 189 M€ par le budget de l'État.

V. AUTRES TAXES ASSIMILEES

Il existe également des taxes pour frais de chambre d'agriculture, de chambre de commerce et d'industrie et de chambres de métiers et de l'artisanat, qui sont perçues au profit de ces organismes consulaires et conçues comme des taxes additionnelles à la CET. La suppression de la CVAE en 2024 entraîne mécaniquement celle de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (TACVAE), cette dernière étant assise sur la cotisation de CVAE elle-même.

En outre, une taxe additionnelle spéciale annuelle a été instituée au profit de la région Île-de-France en vue de financer les dépenses d'investissement en faveur des transports en commun. Elle est due par l'ensemble des redevables assujettis à la taxe foncière sur les propriétés bâties ou à la cotisation foncière des entreprises dans les communes de la région Île-de-France. Le produit de cette taxe additionnelle est arrêté chaque année par le conseil régional d'Île-de-France dans la limite d'un plafond de 80 M€ (CGI, art. 1599 *quater* D).

Enfin, est applicable en Île-de-France une taxe spécifique sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement (TSB), dont le tarif varie en fonction de la zone d'implantation des locaux, ainsi qu'une taxe spécifique sur les surfaces de stationnement (TSS). De même, à compter de 2023, une TSB s'applique dans les départements des Bouches-du-Rhône, du Var et des Alpes-Maritimes afin de financer une part du projet de ligne nouvelle Provence Côte d'Azur.

Annexes

Liste des conventions fiscales conclues par la France en vigueur au 1^{er} janvier 2023

Signification des abréviations :

- A : Avenant ;
- AA : Arrangement administratif ;
- AP : Accord particulier ;
- C : Convention ;
- D : Droits sur les donations ;
- DE : Droits d'enregistrement ;
- EDL : Échange de lettres ;
- IF : Impôt sur la fortune ;
- IR : Impôts sur le revenu ;
- S : Droits sur les successions.

État ou territoire	Date de la convention (C), de l'accord particulier (AP), de l'avenant (A) ou de l'échange de lettres (EDL)	Impôts visés
Afrique du Sud	C 8 novembre 1993	IR-IF
Albanie	C 24 décembre 2002	IR-IF
Algérie	C 17 octobre 1999	IR-IF-S
Allemagne	C et EDL 21 juillet 1959 A 9 juin 1969 A 28 septembre 1989 A 20 décembre 2001 A 31 mars 2015 AA 16 février 2006 C 12 octobre 2006	IR-IF IR Travailleurs frontaliers S-D
Andorre	C 2 avril 2013 AP 22 septembre 2009	IR Échange de renseignements
Arabie Saoudite	C 18 février 1982 A du 18 février 2011 EDL 20 décembre 1988 et 22 février 1989 A 2 octobre 1991 EDL 16 juin 1993 et 31 octobre 1993 EDL 3 janvier 1994 et 3 mai 1995 EDL 9 septembre 1998 et 2 janvier 1999 EDL 14 avril 2003 et 6 juillet 2003 EDL 27 novembre et 30 décembre 2008 EDL 26 décembre 2013 et 25 mai 2014 EDL 11 juin et 10 décembre 2018	IR-IF-S Échange de renseignements Prorogation de la convention
Argentine	C 4 avril 1979	IR-IF

État ou territoire	Date de la convention (C), de l'accord particulier (AP), de l'avenant (A) ou de l'échange de lettres (EDL)	Impôts visés
	A 15 août 2001 EDL 28 mai 2018 et 29 janvier 2019	
Arménie	C 9 décembre 1997 A 5 février 2003 et 3 février 2004	IR-IF
Australie	C 20 juin 2006	IR
Autriche	C 26 mars 1993 A du 23 mai 2011 C 26 mars 1993	IR-IF Échange de renseignements S-D
Azerbaïdjan	C 20 décembre 2001	IR-IF
Bahrein	C 10 mai 1993 A 7 mai 2009	IR-IF-S Échange de renseignements
Bangladesh	C 9 mars 1987	IR
Belgique	C 12 août 1843 (confirmée par l'article 14 de la convention fiscale du 20 janvier 1959) C 10 mars 1964 A 15 février 1971 A 8 février 1999 A 12 décembre 2008 A 7 juillet 2009 C 20 janvier 1959	Échange de renseignements IR Travailleurs frontaliers Échange de renseignements S-DE
Bénin	C 27 février 1975	IR-S-DE
Biélorussie ²⁰⁰	C 4 octobre 1985	IR
Bolivie	C 15 décembre 1994	IR-IF
Bosnie-Herzégovine ²⁰¹	C 28 mars 1974 EDL 3 et 4 décembre 2003	IR
Botswana	C 15 avril 1999 A 27 juillet 2017	IR
Brésil	C 10 septembre 1971	IR
Bulgarie	C 14 mars 1987	IR
Burkina-Faso	C et EDL 11 août 1965 A 3 juin 1971	IR-S-DE
Cameroun	C et EDL 21 octobre 1976 A 31 mars 1994 A 28 octobre 1999	IR-S-DE
Canada	C 2 mai 1975 A 16 janvier 1987	IR-IF-D-S

²⁰⁰ La convention avec l'ex-URSS du 4 octobre 1985 continue à produire ses effets dans les relations entre la France et la Biélorussie.

²⁰¹ L'accord avec la Bosnie-Herzégovine convient que la convention fiscale entre la France et l'ex-République socialiste fédérative de Yougoslavie du 28 mars 1974 continue à produire ses effets dans le cadre de leurs relations bilatérales.

État ou territoire	Date de la convention (C), de l'accord particulier (AP), de l'avenant (A) ou de l'échange de lettres (EDL)	Impôts visés
	A 30 novembre 1995 A 2 février 2010	
Province du Québec	Entente fiscale du 1 ^{er} septembre 1987 A 3 septembre 2002	IR-IF
République centrafricaine	C 13 décembre 1969 et EDL 13 et 16 décembre 1969	IR-S-DE
Chili	C 7 juin 2004	IR-IF
Chine	C 26 novembre 2013	IR
Chypre	C 18 décembre 1981	IR-IF
Colombie	C 25 juin 2015	IR-IF
Congo	C 27 novembre 1987	IR-S-DE
Corée du Sud	C 19 juin 1979 A 9 avril 1991	IR
Côte d'Ivoire	C et EDL 6 avril 1966 A 25 février 1985 A 19 octobre 1993 AP 24 avril 1961 EDL 16 mai et 14 juin 1995	IR-S-DE IR Rémunérations publiques
Croatie	C 19 juin 2003	IR
Danemark	EDL 28 février 1930 – Navigation maritime ²⁰²	IR
Égypte	C 19 juin 1980 A 1 ^{er} mai 1999	IR-IF
Émirats arabes unis	C et EDL 19 juillet 1989 A 6 décembre 1993	IR-IF-S
Équateur	C 16 mars 1989	IR
Espagne	C 10 octobre 1995 EDL 19 février 1998 EDL 26 novembre 2002 EDL 1 ^{er} mars et 22 avril 2005 EDL 22 décembre 2003 et 1 ^{er} mars 2005 C 8 janvier 1963 AP 25 janvier 1961 EDL 3 juillet 1964 EDL 21 mai et 1 ^{er} juin 1965	IR-IF S Travailleurs frontaliers
Estonie	C 28 octobre 1997	IR-IF
États-Unis	C 31 août 1994 et EDL 19 et 20 décembre 1994 A 8 décembre 2004 A 13 janvier 2009 C 24 novembre 1978 A 8 décembre 2004	IR-IF S-D
Éthiopie	C 15 juin 2006	IR
Finlande	C 11 septembre 1970	IR-IF

²⁰²La convention fiscale entre la France et le Danemark du 8 février 1957 ayant été dénoncée par le Danemark et ayant cessé de produire ses effets à compter du 1^{er} janvier 2009, l'EDL du 28 février 1930 produit à nouveau ses effets à compter du 1^{er} janvier 2009.

État ou territoire	Date de la convention (C), de l'accord particulier (AP), de l'avenant (A) ou de l'échange de lettres (EDL)	Impôts visés
	C 25 août 1958	S
Gabon	C 20 septembre 1995	IR-S-DE-IF
Géorgie	C 7 mars 2007	IR-IF
Ghana	C 5 avril 1993	IR
Grèce	C 21 août 1963	IR
Guinée	C 15 février 1999	IR-IF-S-D
Hong Kong	C 21 octobre 2010	IR-IF
Hongrie	C 28 avril 1980	IR-IF
Inde	C 29 septembre 1992	IR-IF
Indonésie	C 14 septembre 1979	IR-IF
Iran	C 7 novembre 1973	IR
Irlande	C 21 mars 1968	IR
Islande	C 29 août 1990	IR
Israël	C 31 juillet 1995	IR-IF
Italie	C et EDL 5 octobre 1989 C 20 décembre 1990	IR-IF S-D
Jamaïque	C 9 août 1995	IR
Japon	C 3 mars 1995 A 11 janvier 2007	IR
Jordanie	C et EDL 28 mai 1984	IR
Kazakhstan	C 3 février 1998	IR-IF
Kenya	C 4 décembre 2007	IR
Kirghizistan ²⁰³	C 4 octobre 1985	IR
Kosovo ²⁰⁴	C 28 mars 1974 EDL 4 et 6 février 2013	IR Accord de succession d'Etat
Koweït	C 7 février 1982 EDL 17 août et 18 octobre 1988 A 27 septembre 1989 A 27 janvier 1994	IR-IF-S
Lettonie	C 14 avril 1997	IR-IF
Liban	C 24 juillet 1962	IR-S
Libye	C 22 décembre 2005	IR-IF
Lituanie	C 7 juillet 1997	IR-IF
Luxembourg	C 20 mars 2018 A 10 octobre 2019 AP 16 juillet 2020, 27 août 2020, 7 décembre 2020, 9 et 10 mars 2021, 15 juin 2021, 23 septembre 2021 et 6 et 13 décembre 2021	IR-IF Travailleurs frontaliers – Accords COVID

²⁰³La convention avec l'ex-URSS du 4 octobre 1985 continue à produire ses effets dans les relations entre la France et le Kirghizistan.

²⁰⁴La convention fiscale entre la France et l'ex-République socialiste fédérative de Yougoslavie continue à produire ses effets dans le cadre des relations bilatérales entre la France et le Kosovo.

État ou territoire	Date de la convention (C), de l'accord particulier (AP), de l'avenant (A) ou de l'échange de lettres (EDL)	Impôts visés
Macédoine	C 10 février 1999	IR-IF
Madagascar	C et EDL 22 juillet 1983	IR
Malaisie	C 24 avril 1975 A 31 janvier 1991 A 12 novembre 2009	IR
Malawi ²⁰⁵	C 14 décembre 1950 EDL 5 novembre 1963 EDL 31 décembre 1963	IR
Mali	C et EDL 22 septembre 1972	IR-S-DE
Malte	C 25 juillet 1977 A 8 juillet 1994 A 29 août 2008	IR-IF
Maroc	C et EDL 29 mai 1970 EDL 5 et 14 décembre 1983 A 18 août 1989 EDL 30 avril 2018 et 21 janvier 2019	IR-S-DE
Maurice (Île)	C 11 décembre 1980 A du 23 juin 2011	IR-IF Échange de renseignements
Mauritanie	C et EDL 15 novembre 1967 AA 8 mars 1994	IR-S-DE
Mexique	C 7 novembre 1991	IR
Monaco	C et EDL 18 mai 1963 EDL 9 décembre 1966 A 25 juin 1969 EDL 6 août 1971 A 26 mai 2003 C 1 ^{er} avril 1950 AP 25 février 2019	Convention fiscale n'ayant pas principalement pour objet d'éviter les doubles impositions. S
Mongolie	C 18 avril 1996	IR-IF
Monténégro ²⁰⁶	C 28 mars 1974 A 26 mars 2003	IR
Namibie	C 29 mai 1996	IR-IF
Niger	C et EDL 1 ^{er} juin 1965 A 16 février 1973	IR-S-DE
Nigeria	C 27 février 1990	IR
Norvège	C 19 décembre 1980 A 14 novembre 1984 A 7 avril 1995 A 16 septembre 1999	IR-IF

²⁰⁵La convention franco-britannique du 14 décembre 1950 continue à produire ses effets dans les relations entre la France et le Malawi.

²⁰⁶L'accord avec la Serbie-et-Monténégro entré en vigueur le 26 mars 2003, qui indique que la convention fiscale entre la France et l'Ex-République socialiste fédérative de Yougoslavie du 28 mars 1974 continue à produire ses effets dans le cadre de leurs relations bilatérales, se poursuit à l'égard du Monténégro.

État ou territoire	Date de la convention (C), de l'accord particulier (AP), de l'avenant (A) ou de l'échange de lettres (EDL)	Impôts visés
Nouvelle-Zélande	C 30 novembre 1979	IR
Oman (Sultanat d')	C 1 ^{er} juin 1989 A 22 octobre 1996 A 8 avril 2012	IR-S IR-S-IF
Ouzbékistan	C 22 avril 1996	IR-IF
Pakistan	C 15 juin 1994	IR
Panama	C 30 juin 2011	IR
Pays-Bas	C 16 mars 1973 A 7 avril 2004	IR-IF
Philippines	C 9 janvier 1976 A 26 juin 1995 A 25 novembre 2011	IR IR-IF Échange de renseignements
Pologne	C 20 juin 1975	IR-IF
Portugal	C 14 janvier 1971 A 25 août 2016 AP et EDL 3 juin 1994	IR IR S-D
Qatar	C et EDL 4 décembre 1990 A 14 janvier 2008	IR-IF-S
République tchèque	C 28 avril 2003	IR-IF
Roumanie	C 27 septembre 1974	IR-IF
Royaume-Uni	C 21 juin 1963 C 19 juin 2008	S IR
Russie (Fédération de)	C 26 novembre 1996	IR-IF
Sénégal	C et EDL 29 mars 1974 A 16 juillet 1984 A 10 janvier 1991	IR-S-DE
Serbie ²⁰⁷	C 28 mars 1974 AP 26 mars 2003	IR
Singapour	C 15 janvier 2015	IR
Slovaquie	C 1 ^{er} juin 1973 AP 24 juin et 7 août 1996	IR-IF
Slovénie	C 7 avril 2004	IR-IF
Sri Lanka	C 17 septembre 1981	IR
Suède	C 27 novembre 1990 EDL 14 et 18 mars 1991 C 8 juin 1994	IR-IF S-D

²⁰⁷ L'accord avec la Serbie-et-Monténégro entré en vigueur le 26 mars 2003 s'applique à la Serbie.

Nouvelle-Calédonie et collectivités d'outre-mer avec lesquelles la République française a conclu une convention fiscale

PAYS	Date de la convention	Impôts visés
Nouvelle-Calédonie	C 31 mars et 5 mai 1983	IR-S-DE-D
Polynésie française	C 28 mars et 28 mai 1957 A 29 décembre 2009	Impôts sur les RCM Échanges de renseignements
Saint-Barthélemy	AP 14 septembre 2010	Échanges de renseignements
Saint-Martin	C 21 décembre 2010 AP 23 décembre 2009	IR Échanges de renseignements
Saint-Pierre-et-Miquelon	C 30 mai 1988	IR-S-DE-D

Direction générale des Finances publiques
Octobre 2023