

DROIT FISCAL

publié sous la direction de
M. Marcel MARTIN

*Conseiller d'État honoraire
Ancien Professeur associé
à la Faculté de Droit
et des Sciences Économiques
de Dijon
Avocat à la Cour*

Secrétaire général
de la Rédaction :
Gérard ZAQUIN
Docteur en Droit

ISSN 0223-596 X

43^e année — N° 15

10 avril 1991

798 à 875

EN BREF...

- DROIT D'APPORT MAJORÉ ET DROIT COMMUNAUTAIRE**, par Philippe DEROUIN, Avocat au Barreau de Paris, Associé Gide, Loyrette, Nouël, Ancien chargé de cours des facultés de droit (p. 646 s.).
- LA PRIMAUTE DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES SUR LES LOIS INTERNES POSTÉRIEURES** (C.G.I., art. 990 D). Note G. TIXIER, Professeur à l'Université de Paris XII et T. LAMULLE, A.T.E.R. à l'Université de Paris XII (Cass., Ass., 21 déc. 1990, n. 88-15.744) (Comm. 806).
- DOCTRINE :**
 - Conclusions de M^{me} le Commissaire du Gouvernement M.-D. HAGELSTEEN
 - **PROFITS DE CONSTRUCTION** : 1° Imposition atténuée (1972-1982) (C.G.I., art. 209 quater-B) des entreprises n'ayant pas la construction de logements pour objet exclusif. Condition d'application : constatation des profits dans la déclaration des résultats. 2° Reconstitution du bénéfice résultant d'une opération de construction. Méthode radicalement viciée (en l'espèce) (Comm. 802) (Cons. d'État, 3 oct. 1990, req. n. 89.977).
 - Conclusions de M. le Commissaire du Gouvernement J. ARRIGHI DE CASANOVA
 - **TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE**. Exonération des opérations réalisées par les S.A.F.E.R. (Comm. 852) (Cons. d'État, 20 fév. 1991, req. n. 69.976).
 - Conclusions de M. le Commissaire du Gouvernement F. LOLOUM
 - **VERSEMENT POUR DÉPASSEMENT DU P.L.D.** : 1° Application dans le temps. Permis du 31 janvier 1977. Modificatif d'un permis (non). Demande nouvelle (oui). 2° Établissement du versement. Information du redevable. Répartition des compétences entre l'Administration fiscale et le Directeur de l'équipement. Communication et notification des décisions (Comm. 807) (C.A.A. Paris, 21 fév. 1991, n. 89-434).
- TEXTES :**
 - **REDEVANCES DES MINES**. Décrets n. 91-299 et 91-300 du 20 mars 1991 (Comm. 837).
 - **T.V.A. AGRICOLE**. Remboursement forfaitaire. Arrêté du 11 mars 1991 (Comm. 856).
 - **REDEVANCES SANITAIRES D'ABATTAGE ET DE DÉCOUPAGE**. Décret n. 91-296 et Arrêté du 20 mars 1991 (Comm. 857).
 - **TAXES PARAFISCALES** : 1° Matériaux de construction. Décret n. 91-304 et Arrêté du 22 mars 1991 (Comm. 839) ; 2° Distribution des carburants (Comm. 840).
- INFORMATIONS DIVERSES :**
 - **REVENUS FONCIERS ET B.N.C.** Logements loués à des personnes défavorisées (Comm. 812 et 824).
 - **ENTREPRISES NOUVELLES (B.I.C. et I.S.)**. Détention du capital par des sociétés (Comm. 821).
 - **PLUS-VALUES DE CESSION DE PARTS DE SOCIÉTÉS DE PERSONNES** (Comm. 828).
 - **TAXES PARAFISCALES** : Horlogerie. Ameublement. Textile. Taxes non dues depuis le 1^{er}-1-1991 (Comm. 858).
 - **ENREGISTREMENT** : Crédit-bail immobilier. Apports en société. Fusions à l'anglaise (Comm. 866 à 872).



TABLEAU DES DOCUMENTS REPRODUITS OU ANALYSÉS DANS LE PRÉSENT NUMÉRO

Décret n. 91-285 du 19 mars 1991 instituant une taxe parafiscale sur certains produits pétroliers au profit du comité professionnel de la distribution de carburants (*J.O.*, 20 mars 1991) (Comm. n. 840).

Décret n. 91-296 du 20 mars 1991 relatif aux redevances sanitaires d'abattage et de découpage (*J.O.*, 22 mars 1991) (Comm. n. 857).

Décret n. 91-299 du 20 mars 1991 complétant l'article 311 A de l'annexe II du code général des impôts (*J.O.*, 22 mars 1991) (Comm. n. 837).

Décret n. 91-300 du 20 mars 1991 fixant le taux des redevances départementale et communale des mines en ce qui concerne le gaz carbonique (*J.O.*, 22 mars 1991) (Comm. n. 837).

Décret n. 91-304 du 22 mars 1991 portant création d'une taxe parafiscale sur les produits en béton et en terre cuite (*J.O.*, 24 mars 1991) (Comm. n. 839).

Arrêté du 11 mars 1991 fixant les bases de calcul du remboursement forfaitaire de taxe sur la valeur ajoutée pour les animaux de grande valeur (*J.O.*, 19 mars 1991) (Comm. n. 856).

Arrêté du 19 mars 1991 fixant le taux de la taxe parafiscale sur certains produits pétroliers perçue au profit du comité professionnel de la distribution des carburants (*J.O.*, 20 mars 1991) (Comm. n. 840).

Arrêté du 20 mars 1991 relatif aux tarifs de la redevance sanitaire d'abattage et de découpage visés aux articles 302 bis R et 302 bis W du Code général des impôts (*J.O.*, 22 mars 1991) (Comm. n. 857).

Arrêté du 22 mars 1991 fixant les taux de la taxe parafiscale sur les produits en béton et en terre cuite (*J.O.*, 24 mars 1991) (Comm. n. 839).

Directive modifiée n. 69/335 du 17 juillet 1969 du Conseil des Communautés européennes concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (Comm. n. 875).

Jurisprudence :

| Date | Requête | Commentaire |
|-----------------------------|--------------------------------|-------------|
| 1990 : | | |
| T.G.I. Carpentras 9 janvier | Sté orangeoise automobile | 831 |
| C.E. 9 mai | 68.329 | 845 |
| C.A.A. Nancy 22 mai | 89-430 | 841 |
| C.A.A. Paris 29 mai | 89-476 | 853 |
| C.A.A. Paris 29 mai | 89-438 et 89-439 | 843 |
| C.A.A. Nancy 19 juin | 89-807 | 813 |
| C.E. 27 juin | 81.653 | 801 |
| C.E. 8 août | 67.980 | 800 |
| C.E. 8 août | 57.977 | 821 |
| C.E. 3 octobre | 89.977 | 802 |
| C.E. 17 octobre | 72.672 | 803 |
| C.A.A. Nantes 28 novembre | 89-1383 | 825 |
| C.A.A. Nantes 28 novembre | 90-322 | 838 |
| C.A.A. Paris 6 décembre | 89-1241 | 809 |
| C.E. 10 décembre | 73.489 | 844 |
| C.A.A. Paris 18 décembre | 89-480 | 818 |
| Cass. 21 décembre | 88-15.744, S.A. Roval | 806 |
| 1991 : | | |
| C.A.A. Paris 22 janvier | 89-2007 | 814 |
| C.A.A. Paris 31 janvier | 89-2545 | 823 |
| C.E. 20 février | 75.783, 83.804, 83.805, 59.865 | 826 |
| C.E. 20 février | 69.976 | 852 |
| C.A.A. Paris 21 février | 89-434 | 807 |

NOTA : Les analyses contenues dans le présent numéro portent sur une période de publication du *Journal Officiel* (Édition Lois et Décrets) s'étendant du 17 au 24 mars 1991.

AVIS AUX ABONNÉS

« DROIT FISCAL » ne paraîtra pas le 17 avril 1991.
 La prochaine revue sera donc publiée le 25 avril 1991.

PREMIÈRE PARTIE

FISCALITÉ IMMOBILIÈRE

I. — ENREGISTREMENT ET PUBLICITÉ FONCIÈRE

CRÉDIT-BAIL IMMOBILIER

Levée d'option par le locataire en crédit-bail et acquisition d'immeubles dans le cadre d'une cession-bail (L. n. 90-1168, 29 déc. 1990, art. 96-II)

INSTRUCTION DU 28-2-1991 798

II. — T.V.A. IMMOBILIÈRE

EXONÉRATION DES OPÉRATIONS RÉALISÉES PAR LES S.A.F.E.R. PORTÉE

799

III. — PROFITS IMMOBILIERS SPÉCULATIFS RÉALISÉS A TITRE OCCASIONNEL

RÉGIME EN VIGUEUR JUSQU'AU 31 DÉC. 1981 : ANCIEN ARTICLE 35 A DU C.G.I.

A. — Absence d'intention spéculative. Preuve non rapportée

B. — Difficultés financières à l'origine de la cession : décharge de l'imposition en application de la doctrine administrative (L.P.F., art. L. 80 A)

800

IV. — PROFITS DE CONSTRUCTION

1. — RÉGIME DU PRÉLÈVEMENT (C.G.I., ART. 235 QUATER ANCIEN)

Paiement

SANCTION DU PAIEMENT TARDIF

Reprise sur provision non constitutive d'un retard de paiement. Indemnités de retard (non)

801

2. — RÉGIME TEMPORAIRE (1972-1982)

Imposition atténuée des profits réalisés par des entreprises n'ayant pas pour objet exclusif la construction de logements (C.G.I., art. 209 quater B)

CONDITIONS D'APPLICATION : CONSTATATION, DANS LA DÉCLARATION DE RÉSULTATS, DES PROFITS SUSCEPTIBLES DE BÉNÉFICIER DU RÉGIME

Confirmation de la jurisprudence

802

V. — SOCIÉTÉS CIVILES IMMOBILIÈRES DE COPROPRIÉTÉ TRANSPARENTES

CARACTÈRE EXCLUSIF DE L'OBJET SOCIAL

A. — Appréciation de l'objet social en fonction des circonstances de fait

B. — Société de copropriété n'ayant pu réaliser son projet de construction et revendant le terrain acquis à cet effet. Maintien du régime spécial

803

VI. — S.I.C.O.M.I.

ENREGISTREMENT ET PUBLICITÉ FONCIÈRE

Crédit-bail immobilier

LEVÉE D'OPTION PAR LE LOCATAIRE EN CRÉDIT-BAIL ET ACQUISITION D'IMMEUBLES DANS LE CADRE D'UNE CESSIION-BAIL (L. N. 90-1168, 29 DÉC. 1990, ART. 96-II)

Instruction du 28-2-1991

804

VII. — SOFERGIE

ENREGISTREMENT ET PUBLICITÉ FONCIÈRE

Crédit-bail immobilier

LEVÉE D'OPTION PAR LE LOCATAIRE EN CRÉDIT-BAIL ET ACQUISITION D'IMMEUBLES DANS LE CADRE D'UNE CESSIION-BAIL (L. N. 90-1168, 29 DÉC. 1990, ART. 96-II)

Instruction du 28-2-1991

805

VIII. — SOCIÉTÉS IMMOBILIÈRES ÉTRANGÈRES

TAXE ANNUELLE DE 3 % POUR CERTAINES SOCIÉTÉS ÉTRANGÈRES POSSÉDANT DES IMMEUBLES EN FRANCE (C.G.I., ART. 990 D)

A. — Critère fondé sur la situation hors de France du siège des sociétés ne se distinguant pas de la nationalité

B. — Non-application rétroactive de l'article 105 de la loi du 29 décembre 1980 aux litiges tranchés par un jugement passé en force de chose jugée .

806

IX. — VERSEMENT POUR DÉPASSEMENT DU P.L.D.

1. — APPLICATION DANS LE TEMPS. PERMIS DU 31 JANVIER 1977

Modificatif d'un permis antérieur ou demande nouvelle

2. — PROCÉDURE D'ÉTABLISSEMENT DU VERSEMENT

A. — Répartition des compétences entre le Directeur de l'équipement et le Directeur des services fiscaux

B. — Information du redevable. Communication et notification des décisions du Directeur de l'équipement et du Directeur des services fiscaux

807

GÉNÉRALITÉS

I. — SOURCES DU DROIT FISCAL

APPLICATION DES LOIS DANS LE TEMPS

Lois interprétatives

LOI DE FINANCES POUR 1990 (ART. 105) RELATIVE A LA TAXE DE 3 % SUR CERTAINES SOCIÉTÉS ÉTRANGÈRES DÉTENANT DES IMMEUBLES EN FRANCE

Limites du caractère interprétatif

808

II. — CENTRES ET ASSOCIATIONS DE GESTION AGRÉÉS

RÉGIME FISCAL DES ADHÉRENTS

Adhérents pouvant bénéficier des avantages fiscaux

APPRÉCIATION DES RECETTES LIMITES. DÉBUT D'ACTIVITÉ EN COURS D'ANNÉE (B.N.C.)

809

III. — CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES

PRINCIPE DE LA SUPRÉMATIE DES TRAITÉS SUR LA LOI NATIONALE POSTÉRIEURE

Application aux lois interprétatives

LOI DE FINANCES POUR 1990 (ART. 105) RELATIVE A LA TAXE DE 3 % SUR CERTAINES SOCIÉTÉS ÉTRANGÈRES DÉTENANT DES IMMEUBLES EN FRANCE (C.G.I., ART. 990 D)

810

IV. — CONVENTIONS INTERNATIONALES DIVERSES

CLAUSES DE NON-DISCRIMINATION FISCALE

Convention franco-suisse (art. 26)

APPLICATION EN MATIÈRE DE TAXE DE 3 % SUR CERTAINES SOCIÉTÉS ÉTRANGÈRES DÉTENANT DES IMMEUBLES EN FRANCE (C.G.I., ART. 990 D)

811

★

IMPÔTS DIRECTS

REVENUS FONCIERS

EXONÉRATIONS

EXONÉRATION TEMPORAIRE (3 ANS) DES LOYERS DE LOGEMENTS LOUÉS A DES BÉNÉFICIAIRES DU R.M.I., A CERTAINS ÉTUDIANTS BOURSIERS ET A CERTAINS ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF ET AGRÉÉS (C.G.I., ART. 15 BIS NOUVEAU) (L. N. 90-449, 31-5-1990, ART. 9)

Suite du SOMMAIRE

| | | | |
|---|-----|---|-----|
| Modalités d'application | | Caractère forfaitaire ou non | |
| INSTRUCTION DU 4-3-1991 | 812 | ÉVALUATION D'APRÈS LE BARÈME ADMINISTRATIF CORRIGÉ DE COEFFICIENTS DE MAJORATION | 823 |
| BÉNÉFICIES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX | | | |
| I. — ACTE DE GESTION ANORMAL | | BÉNÉFICIES NON COMMERCIAUX | |
| PREUVE NON APPORTÉE DE LA NORMALITÉ D'UN ACTE DE GESTION : SURFACTURATION CONSENTIE PAR UNE S.A.R.L. AUX ENTREPRISES DE SES ASSOCIÉS QUI ÉTAIENT EN PARTIE SES FOURNISSEURS | 813 | I. — ACTIVITÉS RELEVANT DES B.N.C. | |
| II. — NOTION D'ACTIF IMMOBILISÉ. FICHER DE CLIENTÈLE : ÉLÉMENT DU FONDS DE COMMERCE | 814 | SOUS-LOCATIONS | |
| III. — FRAIS ET CHARGES | | Exonération temporaire (3 ans) des loyers des logements sous-loués à des personnes défavorisées (bénéficiaires du R.M.I. ; certains étudiants boursiers ; certains organismes sans but lucratif et agréés) (L. n. 90-449, 31 mai 1990, art. 9 ; C.G.I., art. 92-I) | |
| 1. — RÉMUNÉRATIONS VERSÉES AU PERSONNEL | | MODALITÉS D'APPLICATION | |
| Dépenses ne correspondant pas à un travail effectif mais néanmoins déductibles | | <i>Instruction du 4-3-1991</i> | 824 |
| RÉMUNÉRATIONS VERSÉES JUSQU'À LA RÉSOLUTION JUDICIAIRE DU CONTRAT DE TRAVAIL. CAS D'UN SALARIÉ « INTERDIT » DE FONCTIONS DANS L'ENTREPRISE PENDANT LA DURÉE DU LITIGE | 815 | II. — DÉTERMINATION DU REVENU IMPOSABLE | |
| 2. — IMPÔTS ET TAXES | | PRODUIT BRUT | |
| Déductibilité des intérêts de retard dus à raison des insuffisances de déclaration (non) | 816 | Option pour la tenue d'une comptabilité de type commercial | |
| 3. — LOYERS | | a. — POSSIBILITÉ D'UNE OPTION IMPLICITE | |
| Loyers en litige | | b. — CONSÉQUENCES DE L'OPTION | 825 |
| DISTINCTION ENTRE FRAIS À PAYER ET PROVISIONS | 817 | REVENUS DES CAPITAUX MOBILIERS | |
| IV. — RÉMUNÉRATIONS DE SERVICES EXTÉRIEURS | | I. — DÉFINITION DES PRODUITS DISTRIBUÉS | |
| COMMISSIONS, COURTAGES, RISTOURNES, REDEVANCES ET HONORAIRES | | 1. — DÉTOURNEMENTS DE RECETTES SOCIALES PAR UN DIRIGEANT | |
| Taux d'une redevance d'exploitation d'un brevet | | 2. — DÉDUCTION EN CASCADE : EXCLUE DANS LE CAS D'APPRÉHENSION DIRECTE DE RECETTES SOCIALES | 826 |
| APPRÉCIATION DU CARACTÈRE NORMAL DU MONTANT DE LA REDEVANCE. CHARGE DE LA PREUVE | 818 | II. — PRODUITS DE PLACEMENTS À REVENU FIXE | |
| V. — PROVISIONS | | PRÉLÈVEMENT LIBÉRATOIRE | |
| 1. — CONDITIONS DE FOND ET DE FORME | | Comptes bloqués d'associés (C.G.I., art. 125 C) | |
| Non-déductibilité d'une provision pour dépréciation d'un fichier de clientèle, élément du fonds de commerce | 819 | RELÈVEMENT DU PLAFOND DES DÉPÔTS. CONDITION NOUVELLE : CONDITION DE MAINTIEN DU CAPITAL SOCIAL (L. N. 90-1168, 29 DÉC. 1990, ART. 11) | |
| 2. — SORT DES PROVISIONS DEVENUES SANS OBJET | | <i>Instruction du 28-2-1991</i> | 827 |
| Non-rétroactivité des reprises sur provisions : application à l'assiette du prélèvement de l'ancien article 235 quater du C.G.I. | | IMPOSITION DES PLUS-VALUES | |
| REPRISE NON CONSTITUTIVE D'UN RETARD DE PAIEMENT DU PRÉLÈVEMENT. INDEMNITÉS DE RETARD (NON) | 820 | PLUS-VALUES DE CESSIION DE PARTS DE SOCIÉTÉS DE PERSONNES RELEVANT DE L'I.R., RÉALISÉES PAR DES ASSOCIÉS N'EXERÇANT PAS LEUR ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE DANS LE CADRE DE LA SOCIÉTÉ | |
| VI. — EXONÉRATIONS TEMPORAIRES EN FAVEUR DES ENTREPRISES NOUVELLES (C.G.I., ART. 44 BIS) | | RÉGIME D'IMPOSITION (L. N. 90-1168, 29 DÉC. 1990, ART. 18 ; C.G.I., ART. 92 K NOUVEAU) | |
| CONDITION TENANT À LA DÉTENTION DE LA MAJORITÉ DU CAPITAL PAR DES PERSONNES PHYSIQUES | | <i>Instruction du 11-3-1991</i> | 828 |
| Obligation de respecter la condition dès la création de la société (oui) | 821 | CALCUL DE L'IMPÔT SUR LE REVENU | |
| VII. — IMPOSITION DES MEMBRES DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES | | RÉDUCTIONS D'IMPÔT | |
| PLUS-VALUES DE CESSIION DE PARTS DE SOCIÉTÉS DE PERSONNES RELEVANT DE L'I.R., RÉALISÉES PAR DES ASSOCIÉS N'EXERÇANT PAS LEUR ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE DANS LE CADRE DE LA SOCIÉTÉ | | DÉPENSES AFFÉRENTES À L'HABITATION PRINCIPALE (RÉGIME ANTÉRIEUR À 1983) | |
| Régime d'imposition (L. n. 90-1168, 29 déc. 1990, art. 18 ; C.G.I., art. 92 K nouveau) | | Computation du délai d'octroi de l'avantage fiscal | |
| INSTRUCTION DU 11-3-1991 | 822 | ABSENCE D'INCIDENCE D'UNE MODIFICATION DU PLAN D'AMORTISSEMENT DE L'EMPRUNT | 829 |
| TRAITEMENTS ET SALAIRES | | IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS | |
| ALLOCATIONS POUR FRAIS D'EMPLOI | | RÉMUNÉRATIONS DES DIRIGEANTS DE SOCIÉTÉS | |
| INDEMNITÉS POUR FRAIS ALLOUÉES À UN DIRIGEANT DE SOCIÉTÉS (C.G.I., ART. 80 TER) | | REMBOURSEMENTS DE FRAIS | |
| | | Frais de mission et de représentation | |
| | | JUSTIFICATIONS. CHARGE DE LA PREUVE | 830 |
| | | TAXES DIVERSES D'ÉTAT | |
| | | TAXE SUR LES VOITURES DES SOCIÉTÉS | |

SOCIÉTÉ CONCESSIONNAIRE DE MARQUES AUTOMOBILES

Mise à la disposition gratuite de véhicules à la clientèle pendant les travaux de réparation. Exonération de taxe (oui) 831

TAXES LOCALES

I. — FISCALITÉ LOCALE

FIXATION DES TAUX D'IMPOSITION

Calcul des impositions établies au titre de 1991

- a. — CONSÉQUENCES DE LA SUPPRESSION DU COEFFICIENT DÉFLATEUR
- b. — CORRECTION DES TAUX DE RÉFÉRENCE (PLAFONNEMENT DES TAUX D'IMPOSITION COMMUNAUX ; LIENS ENTRE LES TAUX D'IMPOSITION)
- c. — DISPOSITIONS RELATIVES A LA TAXE PROFESSIONNELLE (PÉRÉQUATIONS)

Instruction du 1^{er}-3-1991 832

II. — TAXES FONCIÈRES

EXONÉRATIONS

Propriétés non bâties

MARAISS DÉSÉCHÉS. SUPPRESSION DE L'EXONÉRATION FACULTATIVE ET TEMPORAIRE (C.G.I., ART. 1395-2^o) (L. N. 90-1168, 29 DÉC. 1990, ART. 107)

Instruction du 13-3-1991 833

III. — TAXE PROFESSIONNELLE

1. — GÉNÉRALITÉS

A. — Fonds départemental de péréquation (C.G.I., art. 1648-A). Modification (1991) des règles de calcul de l'écrêtement

B. — Cotisation de péréquation (1991)

C. — Compensations (1991) au titre de certaines réductions des bases de taxe professionnelle

INSTRUCTION DU 1^{er}-3-1991 834

2. — BASE D'IMPOSITION

Base de la cotisation minimum (1991) de la taxe professionnelle

INSTRUCTION DU 1^{er}-3-1991 835

3. — CALCUL DES COTISATIONS

Cotisation de péréquation (1991) de la taxe professionnelle

INSTRUCTION DU 1^{er}-3-1991 836

IV. — REDEVANCES COMMUNALE ET DÉPARTEMENTALE DES MINES

TAUX APPLICABLES AU GAZ CARBONIQUE

Décrets n. 91-299 et 91-300 du 20-3-1991 837

TAXES PERÇUES AU PROFIT DES COLLECTIVITÉS

I. — TAXES PARAFISCALES

CONTENTIEUX

Procédure

SURSIS A EXÉCUTION

Redevance pour droit d'usage des appareils récepteurs de télévision (oui) 838

II. — TAXE PARAFISCALE SUR LES MATÉRIAUX ET COMPOSANTS DE CONSTRUCTION (PRODUITS EN BÉTON ET EN TERRE CUITE)

INSTITUTION D'UNE NOUVELLE TAXE (1991-1995)

Décret n. 91-304 et Arrêté du 22-3-1991 839

III. — TAXES PARAFISCALES SUR LES PRODUITS PÉTROLIERS

INSTITUTION D'UNE TAXE AU PROFIT DU COMITÉ PROFESSIONNEL DE LA DISTRIBUTION DES CARBURANTS (C.P.D.C.)

Décret n. 91-285 et Arrêté du 19-3-1991 840

POUVOIRS GÉNÉRAUX DE L'ADMINISTRATION

I. — DROIT DE COMMUNICATION

DEMANDE DE COMMUNICATION, A UN ÉTABLISSEMENT BANCAIRE, DU TABLEAU D'AMORTISSEMENT DE L'EMPRUNT SOUSCRIT PAR UN CONTRIBUABLE POUR L'ACQUISITION DE SA RÉSIDENCE PRINCIPALE (OUI). VÉRIFICATION DU MONTANT DES INTÉRÊTS DÉDUITS 841

II. — CONTRÔLES ET REDRESSEMENTS

1. — GARANTIES DES CONTRIBUABLES. DÉDUCTION EN CASCADE

Déduction exclue dans le cas d'appréhension directe de recettes sociales. Détournement de recettes sociales par un dirigeant 842

2. — PROCÉDURES NON CONTRADICTOIRES DE REDRESSEMENTS

A. — Rectification d'office

a. — PRÉLÈVEMENTS DANS LA CAISSE NON COMPTABILISÉS

Globalisation des recettes payées en espèces et par chèques

b. — RECONSTITUTION DU CHIFFRE D'AFFAIRES

Application par voie d'extrapolation aux achats déclarés d'un taux de marge brute accepté par le contribuable pour une période de vérification antérieure. Annulation et décharge 843

c. — PREUVE DU CARACTÈRE NON PROBANT DE LA COMPTABILITÉ

Comptabilité régulière en la forme, mais déclarée par le vérificateur ni sincère ni probante

Insuffisance du bénéfice brut : élément ne permettant pas d'écarter la comptabilité 844

B. — Taxation d'office pour défaut de souscription des déclarations dans les délais

a. — POSSIBILITÉ POUR LES CONTRIBUABLES D'INVOQUER LA FORCE MAJEURE (OUI)

b. — SAISIE DES DOCUMENTS COMPTABLES PAR L'ADMINISTRATION FISCALE. FORCE MAJEURE (OUI) 845

3. — PREUVE FISCALE

A. — Charge de la preuve

CAS D'UNE SOCIÉTÉ EN SITUATION DE RECTIFICATION D'OFFICE 846

B. — Preuve à la charge du contribuable

PREUVE DE L'EXAGÉRATION D'UNE RECONSTITUTION DE BÉNÉFICES ÉTABLIE PAR LA DÉMONSTRATION DU CARACTÈRE RADICALEMENT VICIÉ DE LA MÉTHODE DE RECONSTITUTION ADOPTÉE PAR L'ADMINISTRATION 847

4. — IMPÔT SUR LE REVENU. REVENU GLOBAL

Taxation d'office pour défaut de réponse à une demande de justifications

CONDITIONS

Demande de l'Administration imprécise : chèques concernant une période de 4 ans et indiqués globalement (par mois)

Défaut de réponse dans le délai (non). Taxation d'office (non) 848

RECouvreMENT

AVIS DE MISE EN RECouvreMENT

CONTENU DE L'AVIS

Erreur matérielle quant à la période d'imposition. Erreur sans influence dès lors que l'avis se réfère à une notification de redressement comportant la période exacte 849

CONTENTIEUX

I. — TRIBUNAL ADMINISTRATIF

CARACTÈRE INDIVIDUEL DES REQUÊTES

Demande en décharge de l'impôt sur les sociétés présentée en commun par deux S.C.I.

- a. — IRRÉGULARITÉ DE LA DEMANDE POUR LA S.C.I. NOMMÉE EN SECOND
- b. — POSSIBILITÉ DE RÉGULARISATION PAR LA PRÉSENTATION ULTÉRIEURE D'UN MÉMOIRE COMPORTANT LES MÊMES CONCLUSIONS MAIS AU NOM DE CETTE DERNIÈRE SOCIÉTÉ

850

II. — TRIBUNAL ADMINISTRATIF. COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL

SURSIS A EXÉCUTION DU RÔLE OU DE L'A.M.R.

- Application à la redevance pour droit d'usage des récepteurs de télévision (oui)** 851

★ ★

TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

I. — EXONÉRATIONS

- 1. — OPÉRATIONS IMMOBILIÈRES
 - Exonération des opérations réalisées par les S.A.F.E.R.** 852
- 2. — EXPORTATIONS ET OPÉRATIONS ASSIMILÉES
 - Prestations de services effectuées par les mandataires**
 - INGÉNIEUR EN MARKETING ET COMMUNICATION EXERÇANT SON ACTIVITÉ EN FRANCE
 - Imposition* 853

II. — ASSIETTE

- DÉTOURNEMENTS DE FONDOS
 - Recettes sociales détournées par un dirigeant**
 - TAXATION DE LA SOCIÉTÉ (OUI) 854

III. — TAUX RÉDUIT

- ÉTABLISSEMENTS THERMAUX
 - A. — Application du taux réduit aux prestations de soins à compter du 1^{er} janvier 1991 (Loi n. 90-1168, 29 déc. 1990, art. 37-II)**
 - B. — Définition des établissements thermaux**
 - C. — Taux divers applicables aux établissements thermaux**
 - D. — Cas particulier des établissements de cure thermique exploités par une régie municipale**
 - INSTRUCTION DU 6-3-1991 855

IV. — RÉGIMES PARTICULIERS

- AGRICULTURE
 - Remboursement forfaitaire**
 - ASSIETTE
 - Ventes ou livraisons d'animaux vivants dont le prix de cession excède leur valeur normale en poids de viande*
 - Base de calcul pour 1990
 - Arrêté du 11-3-1991 856

TAXES DIVERSES

I. — REDEVANCES SANITAIRES D'ABATTAGE ET DÉCOUPAGE

- 1. — REDEVANCE DE DÉCOUPAGE
 - Modalités d'application**
 - TARIFS POUR 1991. ENTRÉE EN VIGUEUR
- 2. — REDEVANCE D'ABATTAGE
 - Tarifs pour 1991**
 - Décret n. 91-296 et Arrêté du 20-3-1991 857

II. — TAXES PARAFISCALES SUR L'HABILLEMENT ET LA MAILLE, LE TEXTILE, L'HORLOGERIE ET L'AMEUBLEMENT

- ABSENCE DE TEXTES DE RENOUVELLEMENT EN 1991
 - Conséquences**
 - TAXES NON DUES A COMPTER DU 1^{er} JANVIER 1991
 - Instruction du 15-3-1991* 858

III. — TAXE PARAFISCALE SUR LES VIANDES DE BOUCHERIE ET DE CHARCUTERIE

- TARIFS APPLICABLES EN 1991 (A., 27 DÉC. 1990)
 - Obligations des redevables**
 - INSTRUCTION DU 1^{er}-3-1991 859

ÉTUDES PARTICULIÈRES

I. — ÉTABLISSEMENTS HOSPITALIERS ET ÉTABLISSEMENTS DE SOINS

- ÉTABLISSEMENTS THERMAUX
 - Régime fiscal T.V.A.**
 - DÉFINITION DES ÉTABLISSEMENTS THERMAUX
 - Champ d'application de la T.V.A.*
 - Taux réduit (L. n. 90-1168, 29 déc. 1990, art. 37-II). Autres taux
 - Instruction du 6-3-1991* 860

II. — ORGANISMES DE DROIT PUBLIC

- COMMUNES
 - Établissements de cure thermique exploités par une régie municipale**
 - RÉGIME FISCAL (T.V.A.)
 - Instruction du 6-3-1991* 861

III. — ENSEIGNEMENT

- ÉCOLES D'AVIATION
 - Baptême de l'air en parapente**
 - IMPOSITION (OUI) 862

CONTRÔLE DE L'IMPÔT

PROCÉDURES D'IMPOSITION

- 1. — RECTIFICATION D'OFFICE
 - A. — Prélèvements dans la caisse non comptabilisés**
 - GLOBALISATION DES RECETTES PAYÉES EN ESPÈCES ET PAR CHÈQUES
 - B. — Reconstitution du chiffre d'affaires**
 - APPLICATION PAR VOIE D'EXTRAPOLATION AUX ACHATS DÉCLARÉS D'UN TAUX DE MARGE BRUTE ACCEPTÉ PAR LE CONTRIBUABLE POUR UNE PÉRIODE DE VÉRIFICATION ANTÉRIEURE
 - Annulation et décharge* 863
- 2. — PREUVE DU CARACTÈRE NON PROBANT DE LA COMPTABILITÉ
 - Comptabilité régulière en la forme, mais déclarée par le vérificateur ni sincère ni probante**
 - INSUFFISANCE DU BÉNÉFICE BRUT : ÉLÉMENT NE PERMETTANT PAS D'ÉCARTER LA COMPTABILITÉ 864

★ ★ ★

ENREGISTREMENT

I. — GÉNÉRALITÉS

- INFRACTIONS ET SANCTIONS FISCALES
 - Déclaration de succession hors délai**
 - EXIGIBILITÉ DES PÉNALITÉS DE RETARD

Suite du SOMMAIRE

| | |
|--|---|
| <p style="text-align: center;"><i>Remise en atténuation en cas de bonne foi d'héritiers admis au bénéfice du paiement différé des droits</i> 865</p> <p>II. - MUTATIONS DE PROPRIÉTÉ A TITRE ONÉREUX CRÉDIT-BAIL IMMOBILIER</p> <p style="padding-left: 20px;">Levée d'option par le locataire en crédit-bail et acquisition d'immeubles dans le cadre d'une cession-bail (Loi n. 90-1168, art. 96-II) INSTRUCTION DU 28-2-1991 866</p> <p>III. — MUTATIONS A TITRE GRATUIT SUCCESSIONS</p> <p style="padding-left: 20px;">A. — Biens recueillis en nue-propriété PAIEMENT DIFFÉRÉ DES DROITS. DÉCLARATION DE SUCCESSION HORS DÉLAI <i>Exigibilité des pénalités de retard</i> 867</p> <p style="padding-left: 20px;">B. — Parts détenues par une communauté successorale dans une société DÉTERMINATION DE LA VALEUR VÉNALE 868</p> <p>IV. — SOCIÉTÉS</p> <p style="padding-left: 20px;">1. — APPORTS EN SOCIÉTÉ</p> <p style="padding-left: 40px;">A. — Apports purs et simples assimilés à des mutations à titre onéreux</p> <p style="padding-left: 60px;">a. — RÉDUCTION DU TAUX A 1 % SOUS CERTAINES CONDITIONS (L. N. 90-1168, 29 DÉC. 1990, ART. 45-I ET III)</p> <p style="padding-left: 60px;">b. — RÈGLES APPLICABLES EN CAS DE PARTAGE OU D'APPORTS ULTÉRIEURS (L. PRÉCITÉE, ART. 45-II)</p> <p style="padding-left: 60px;">c. — SANCTION DE L'ENGAGEMENT DE CONSERVATION DES TITRES (L. PRÉCITÉE, ART. 45-IV)</p> <p style="padding-left: 40px;"><i>Instruction du 26-2-1991</i> 869</p> <p style="padding-left: 40px;">B. — Apports à une société d'exercice libéral DROIT D'APPORT DE 1 % (L. N. 90-1168, 31 DÉC. 1990, ART. 20) <i>Instruction du 28-2-1991</i> 870</p> <p style="padding-left: 20px;">2. — TRANSFORMATIONS DE SOCIÉTÉS Transformation d'une société non soumise à l'I.S. en société d'exercice libéral CHANGEMENT DE RÉGIME FISCAL <i>Exonération du droit d'apport (L. n. 90-1168, 31 déc. 1990, art. 20)</i> <i>Instruction du 28-2-1991</i> 871</p> | <p>3. — FUSIONS Régime spécial des fusions « à l'anglaise »</p> <p style="padding-left: 20px;">a. — DROIT DE 1,20 %</p> <p style="padding-left: 20px;">b. — CAPITALISATION DE LA PRIME D'APPORT <i>Note du 28-2-1991</i> 872</p> <p style="text-align: center;">TAXES DIVERSES</p> <p>TAXE SUR LES VOITURES DES SOCIÉTÉS SOCIÉTÉ CONCESSIONNAIRE DE MARQUES AUTOMOBILES Mise à la disposition gratuite de véhicules à la clientèle pendant les travaux de réparation EXONÉRATION DE TAXE (OUI) 873</p> <p style="text-align: center;">★ ★ ★ ★</p> <p style="text-align: center;">IMPÔT SUR LA FORTUNE</p> <p>BIENS PROFESSIONNELS (I.S.F.) PARTS OU ACTIONS APPARTENANT A UN DIRIGEANT RETRAITÉ Régime fiscal 874</p> <p style="text-align: center;">★ ★ ★ ★ ★</p> <p style="text-align: center;">FISCALITÉ EUROPÉENNE</p> <p>DROIT COMMUNAUTAIRE DROITS D'ENREGISTREMENT Apports en société HARMONISATION EUROPÉENNE DES DROITS D'APPORT <i>Directive n. 69.335/C.E.E. modifiée du 17 juillet 1969 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux</i> 875</p> |
|--|---|

DEUXIÈME PARTIE Instructions, Circulaires et Notes

NN. 10.285 à 10.297, pp. 9027 à 9042

Il est rappelé à nos lecteurs que les articles de notre revue sont présentés suivant le plan du **JURIS-CLASSEUR FISCAL** et que les références placées en encadré en tête de chaque article correspondent au fascicule du **JURIS-CLASSEUR FISCAL**.

DROIT D'APPORT MAJORÉ ET DROIT COMMUNAUTAIRE

par

Philippe DEROUIN

Avocat au barreau de Paris
Associé Gide-Loyrette-Nouël
Ancien chargé de cours des facultés de droit

1. — L'application des directives communautaires en matière fiscale par le Conseil d'État soit pour constater l'illégalité de textes réglementaires incompatibles avec celles-ci (*Cons. d'État, Ass.*, 3 fév. 1989, req. n. 74.012, *Cie Altalia : Droit fiscal 1989*, n. 10, comm. 492 ; *R.J.F.* 3/89, n. 299, avec concl. N. Chahid Nourai et chronique J. Turot), soit pour interpréter la loi fiscale française à la lumière des directives (*Cons. d'État, Ass.*, 22 déc. 1989, n. 86.113, *Cercle militaire de la Caserne Mortier : Droit fiscal 1990*, n. 14, comm. 716 ; *R.J.F.* 1990, n. 130, concl. M.-D. Hagelsteen, p. 80 ; *Lebon*, p. 260), puis l'abandon, par le Conseil d'État de la théorie dite de la « loi écran » (*Cons. d'État, Ass.*, 20 oct. 1989, *Nicolo*, n. 108.243 ; *Lebon*, p. 190, concl. Frydman ; *JCP 1989*, éd. G, II, 21371, concl. Frydman ; *Droit fiscal 1989*, n. 48, comm. 2287) qui implique le contrôle de la conformité des dispositions fiscales, même de nature législatives, avec les directives communautaires (*C.A.A. Paris*, 12 déc. 1989, n. 89-770, *S.A.R.L. L'indicateur Lagrange : Droit fiscal 1990*, n. 27, comm. 1343, concl. F. Bernault), conduit à s'interroger, systématiquement, sur la compatibilité de nombreuses dispositions fiscales françaises avec le droit communautaire, spécialement dans les domaines où sont intervenues des directives d'harmonisation des législations nationales.

La manière ne concerne pas seulement la T.V.A. ou, plus généralement, les taxes sur le chiffre d'affaires, mais aussi la fiscalité des apports en société.

2. — Pour être relativement méconnue des contribuables français — qui ne paraissent l'avoir jamais invoquée, du moins au contentieux — la législation communautaire en la matière n'en est pas moins ancienne [Directive n. 69/335 du 17 juillet 1969 (*J.O. C.E. L* 249, 3 oct. 1969, p. 25 ; *Bull. Joly 1969*, § 205, p. 655) modifiée à plusieurs reprises, notamment par les Directives n. 73/79 et 73/80 du 9 avril 1973 (*J.O. C.E. L* 103, 18 avril 1973 ; *Bull. Joly 1973*, § 136, p. 317), n° 74/553 du 7 novembre 1974 (*J.O. C.E. L* 303, 13 nov. 1974, p. 9 ; *Bull. Joly 1975*, § 6, p. 15) et n. 85-303 du 10 juin 1985 (*J.O. C.E. L* 156, 15 juin 1985, p. 23)] (1) et fort complète puisqu'elle ne porte pas seulement sur l'harmonisation des règles d'assiette mais également sur la fixation des taux d'imposition (v. D. Berlin, *J.-Cl. Europe*, Fasc. 1640, « Harmonisation des fiscalités », n. 5 à 13).

Cette directive a donné lieu à une jurisprudence de la Cour de Justice, certes moins abondante qu'en matière de T.V.A., mais qui est loin d'être sans enseignements (*C.J.C.E.* 27 juin 1979, *Aff. 161/78F*, *Sté P. Conradsen A/S c/ Min. danois des impôts et accises : Rec. C.J.C.E.* p. 2221, concl. Reischl, p. 2248. — 15 juill. 1982, *Aff. 270/81 Felicitas Rickmers-linie KG & Co. c/ Bureau des impôts sur les transactions de Hambourg : Rec. C.J.C.E.*, p. 2771, concl. Sir Gordon Slynn, p. 2788 ; *R.T.D.E.* 1983-62, obs. Berlin. — 12 nov. 1987, *Aff. 112/86, A.M.R.O. Aandelen Fonds c/ Inspecteur de l'enregistrement et des successions : Rec. C.J.C.E.*, p. 4453, concl. Darmon, p. 4460 ; *R.T.D.E.* 1988-379, obs. Berlin. — 2 fév. 1988, *Aff. 36/86, Min. danois des impôts et accises c/ Société d'investissement Dansk Sparinvest : Rec. C.J.C.E.*, p. 409, concl. Lenz, p. 417 ; *R.T.D.E.* 1988-380, obs. Berlin. — 25 mai 1989, *Aff. 15/88 SpA Maxi Di c/ Bureau de l'enregistrement de Bolzano : Rec. C.J.C.E.*, p. 1391 ; *Droit fiscal 1989*, n. 44, comm. 2074. — 28 mars 1990, *Aff. C 38/88, Walderick Siegen Werkzeugmaschinen GmbH c/ Bureau des impôts de Hagen : Rec. C.J.C.E.*, p. 1447, concl. Darmon, p. 1451 ; *Droit fiscal 1990*, n. 28, comm. 1432 et, tout récemment, 2 fév. 1991, *Aff. C 15/89, Deltakabel BV c/ Secret. d'État aux finances néerlandais et Aff. C 248/89, Trave Schiffahrtsgesellschaft et Co. KG c/ Bureau des impôts de Kiel-Nor : J.O.C.E.*, n. C 56, 5 mars 1991, p. 5).

Les éléments essentiels de la directive n. 69/335 du 17 juillet 1969 et des modifications apportées par la Directive n. 73/79 du 9 avril 1973 ont été introduits en droit français, d'une part, par la loi du 11 juillet 1972 portant diverses dispositions d'ordre écono-

mique et financier notamment en ce qui concerne l'exigibilité du droit d'apport même en l'absence d'acte (*C.G.I.*, art. 638 A) et les règles de territorialité de cet impôt (*C.G.I.*, art. 808 A), puis par la loi de finances rectificative pour 1973 du 21 décembre 1973 et le décret du 13 février 1974 pour ce qui concerne le régime spécial des fusions, scissions et apports partiels d'actifs (*C.G.I.*, art. 816 A et 817 A, Ann. II, art. 301 A s.) (v. P. Gastineau, « *Le régime fiscal des fusions de sociétés et opérations assimilées* », Paris, Litec 1980, n. 421 s., p. 238 s.).

3. — Pour l'application de ces textes, et notamment des dernières dispositions relatives aux fusions et apports partiels d'actif, la jurisprudence ne semble pas avoir eu à s'interroger sur l'interprétation de la directive soit que la question de la compatibilité de la loi française avec la directive n'ait pas été posée (v. notamment *Cass. com.*, 5 déc. 1984, *Sté Péchiney Ugine Kuhlmann : Droit fiscal 1985*, n. 19, comm. 993 ; *Bull. Joly 1985*, § 81, p. 213. — 6 juin 1990, *Sté Interbail : Droit fiscal 1990*, n. 40, comm. 1803 ; *Bull. Joly 1990*, § 288, p. 904 et la note), soit qu'en outre la directive, ne comportant notamment pas de définition de la notion de branche d'activité (art. 7-1-b de la directive n. 69/335 du 17 juillet 1969), laisse une grande marge d'appréciation aux autorités nationales (v. *Cass. com.*, 6 fév. 1990, *Sté Naegelen Distribution : Droit fiscal 1991*, n. 7, comm. 281 ; *Bull. Joly*, § 119, p. 377 et la note).

Toutefois, l'absence de visa de la directive communautaire par la Cour de cassation dans ces affaires n'implique nullement la méconnaissance ou le refus d'application de celle-ci puisqu'au contraire, dans d'autres domaines, la Haute Juridiction judiciaire n'hésite pas à se placer sous l'égide de directives communautaires pour se prononcer, voire pour infléchir sa propre jurisprudence (*Cass. Ass. plén.*, 16 mars 1990 : *Bull. civ. n. 4*, p. 6 ; *JCP 1990*, éd. E, II, 15825, sous Deprez « *La nouvelle jurisprudence de la Cour de cassation sur la reprise des contrats de travail dans les marchés de services et les concessions d'activités* »). Tout au plus ressort-il des décisions précitées que la Cour de cassation, comme le Conseil d'État (*Section*, 11 janv. 1991, *Sté Morgane : R.J.F.* 1991, n. 219, p. 137, concl. M.-D. Hagelsteen, p. 83), ne relève pas d'office les moyens qui pourraient être tirés de la directive communautaire.

On est donc conduit à considérer que, si elle était saisie d'un tel moyen, la Cour de cassation pourrait, comme ce fut le cas du Conseil d'État en matière de T.V.A., être appelée à interpréter les textes relatifs au droit d'apport en société à la lumière des directives communautaires ou à écarter les dispositions de la loi française qui ne seraient pas compatibles avec ces directives. Cette solution s'imposerait d'autant plus que la Cour de justice a clairement décidé qu'un contribuable peut se prévaloir devant une juridiction nationale des dispositions de la directive n. 69/335 du 17 juillet 1969 si les autorités nationales lui réclamaient un droit d'apport sur la base d'une disposition de droit national (*C.J.C.E.* 28 mars 1990 précité, motif n. 8 et art. 1 du dispositif ; v. déjà, implicitement, *C.J.C.E.* 15 juill. 1982 et 2 fév. 1988 précités).

Si, pour l'essentiel, les dispositions de la loi française relatives au droit d'apport sont conformes aux directives communautaires, tel n'est toutefois pas le cas de celles qui gouvernent le droit d'apport majoré exigible en cas d'augmentation de capital par incorporation de réserves (*C.G.I.*, art. 812) ou en cas de fusion de sociétés (*C.G.I.*, art. 816-1-2°) et, le cas échéant, d'opérations assimilées (*C.G.I.*, art. 817).

I. — LE DROIT D'APPORT MAJORÉ SUR LES AUGMENTATIONS DE CAPITAL PAR INCORPORATION DE RÉSERVES ET LES DIRECTIVES COMMUNAUTAIRES

4. — Dans son principe, l'exigibilité d'un droit d'apport sur des augmentations de capital par incorporation de réserves n'est pas incompatible avec la directive communautaire.

(1) Le texte de la Directive du 17 juillet 1969, dans sa rédaction actuelle, est reproduit *infra* au commentaire 875.

L'article 4-2 de la directive énonce que « peuvent être soumises au droit d'apport les opérations suivantes : a) l'augmentation du capital social d'une société de capitaux par incorporation de bénéfices, réserves ou provisions ;... »

Si la Cour de Justice a jugé, en reprenant presque mot à mot l'un des considérants de la directive n. 74/553 du 7 novembre 1974, que « les principes sur lesquels est basé le droit d'apport harmonisé visent à ne soumettre à ce droit que les opérations qui sont l'expression juridique d'un rassemblement de capitaux et dans la mesure seulement où celles-ci contribuent au renforcement du potentiel économique de la société » (C.J.C.E. 15 juill. 1982, précité, motif n. 16, p. 2784), cette définition n'exclut pas les augmentations de capital par incorporation de réserves.

En effet, la Cour de Justice considère que « les bénéfices, réserves ou provisions (...) sont des fonds à la disposition des actionnaires et cessent d'être sous leur contrôle lorsqu'ils sont incorporés au capital social » lequel constitue un fonds « séparé et distinct qui sert de garantie à ceux qui ont des rapports avec la société et constitue une preuve de sa force économique » (C.J.C.E. 2 fév. 1988, précité, motif n. 13, p. 428).

En revanche, le texte de l'article 4-2 de la directive est d'interprétation stricte et ne permet pas à un État membre de « percevoir un droit d'apport uniquement sur la base d'une augmentation de capital nominal qui ne contribue pas au renforcement du potentiel économique de la société » (*Ibid.*, motif n. 15 et art. 2 du dispositif de l'arrêt).

L'article 812 du C.G.I. ne frappant que les augmentations de capital par incorporation de bénéfices, réserves ou provisions est donc, sur ce point, conforme à la directive. Il n'en va pas de même du taux, fixé naguère à 12 % et réduit à 3 % par la loi de finances pour 1988, du 30 décembre 1987.

5. — A la différence des directives intervenues en matière de T.V.A., les directives relatives au droit d'apport en société ont, dès l'origine, comporté des règles limitant la liberté des États membres pour la fixation des taux d'imposition. L'article 7 de la Directive n. 69/335 du 17 juillet 1969 fixait le taux du droit d'apport entre 2 % et 1 %, cette disposition prenant effet le 1^{er} janvier 1972. Puis le taux commun du droit d'apport a été fixé à 1 % par la directive n. 73/80 du 9 avril 1973 avec effet le 1^{er} janvier 1976.

Depuis ces dates, c'est-à-dire depuis près de vingt ans, la législation française sur le droit d'apport majoré ne satisfait donc pas aux exigences de la directive communautaire ni, par suite, à celles de l'article 159 du Traité C.E.E. qui énonce que les directives lient les États membres quant au résultat à atteindre, cette disposition du Traité C.E.E. ayant elle-même une autorité supérieure à celle des lois, même postérieures, en application de l'article 55 de la Constitution (v. en dernier lieu, pour une convention fiscale bilatérale, *Cass., Ass. plén.*, 21 déc. 1990, *Sté Roval*, n. 88-15.744 : *Droit fiscal* 1991, n. 12, comm. 614, rapport J. Lemontey et présent numéro, comm. 806 : *JCP* 1991, éd. G, II, 21.640, concl. Dontenville).

Le manquement subsiste sous l'empire de la Directive n. 85/303 du 10 juin 1985 qui a modifié en dernier lieu l'article 7 de la Directive du 17 juillet 1969 pour prévoir en son paragraphe 2 que « les États membres peuvent, soit exonérer du droit d'apport toutes les opérations autres que celles visées au paragraphe 1 (c'est-à-dire autres que les fusions et opérations assimilées dont il sera question plus loin), soit les soumettre à un taux unique ne dépassant pas 1 % ».

6. — Pour tenter de justifier cette particularité — en réalité ce défaut de conformité — de la loi française, l'Administration des impôts fait valoir traditionnellement que le droit d'apport majoré est un substitut à l'imposition des revenus de capitaux mobiliers qui serait exigible en cas de distribution.

Cette théorie a pour fondement une ancienne jurisprudence de la Cour de cassation, inaugurée par deux décisions de la Chambre des Requêtes qui remontent à plus d'un siècle (*Req.* 7 juin 1880, *Sté. métallurgique de Tarn-et-Garonne* : *Rép. pér.* 1880, art. 5505 ; et *Sté de la Belle Jardinière* : *Rép. pér.* 1880, art. 5532 ; voir aussi *Req.* 3 avril 1911, *Cie française de l'Afrique Occidentale* : *Rép. pér.* 1911, art. 12367 ; *Civ.* 9 mars 1922, *Cie impériale et continentale du gaz* : *Rev. Enr.* 1922, art. 7514, puis, après renvoi, *req.* 8 juin 1926 : *Rev. Enr.* 1927, art. 8550 ; *Civ.* 11 avril 1927, *S.A. Saint-Quentinoise* : *Rev. Enr.* 1927, art. 8578 ; etc.), intervenue sous l'empire de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, et qui voyait, dans l'augmentation de capital par incorporation de réserves, deux opérations successives taxables : une distribution de bénéfices aux associés, imposable à l'impôt sur le revenu, puis un apport en numéraire des mêmes associés à la société, assujéti au droit d'apport. La loi avait ultérieurement exonéré d'impôt sur le revenu les « distributions de réserves effectuées... sous la forme d'augmentation de capital » en instituant une taxe additionnelle de 15 % au droit d'apport

applicable aux actes portant augmentation de capital au moyen de l'incorporation de réserves (L. 12 août 1942, art. 1 et 3 : *Rev. Enr.* 1942, art. 11739).

Mais cette analyse, qui n'était pas à l'abri de la critique — au début du siècle, Thaller la qualifiait déjà de « jeu de l'esprit » (« De l'augmentation de capital par transformation en actions soit du passif soit des réserves de la société » : *Ann. droit comm.* 1907-177) — a été rapidement abandonnée par la doctrine, notamment par Houpin et Bosvieux qui s'y étaient ralliés dans un premier temps (Comp. la 7^e édition de leur « Traité général des sociétés civiles et commerciales », 1937, n. 872 aux éditions précédentes) avant d'être condamnée sans ambiguïté par la jurisprudence en matière de droit des sociétés (*Lyon*, 5 fév. 1951 : *JCP* 1952-II-6673, note Bastian ; *Paris*, 26 juin 1967 ; *Bull. Joly*, 1969, § 197, p. 613 ; *R.T.D. comm.* 1970-158, obs. Houin et, sur pourvoi, *Cass. com.*, 16 déc. 1969 : *Bull. Joly* 1970, § 123, p. 332 ; *JCP* 1970-II-16367). Fiscalement, cette théorie, déjà moribonde, a été abandonnée lors de la réforme fiscale de 1948 qui a entièrement refondu les dispositions relatives aux revenus de capitaux mobiliers pour exclure de la notion de revenus distribués les bénéfices mis en réserve ou incorporés au capital (D. 31 déc. 1948, art. 39 : *Rev. Enr.* 1949, art. 12385, p. 118 ; aujourd'hui repris sous l'article 109 du C.G.I.)... tout en maintenant la taxe additionnelle au droit d'apport sur les augmentations de capital par incorporation de réserves (D. précité, art. 191) bien que, en raison de la nouvelle définition des revenus de capitaux mobiliers, elle eût perdu le fondement théorique qui pouvait être le sien dans l'ancien régime de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. On est donc surpris d'en trouver encore un écho dans la documentation administrative actuelle (*Doc. Adm.* 7-H-3221) qui n'est manifestement plus à jour du droit des sociétés.

Quoiqu'il en soit, cette analyse, qui paraît condamnée également par la Cour de justice (C.J.C.E. 2 fév. 1988 précité, motif n. 13), est désormais inopérante au regard des dispositions de l'article 10 de la Directive du 17 juillet 1969 qui interdit aux États membres de percevoir, en dehors du droit d'apport qu'elle réglemente, « aucune imposition sous quelque forme que ce soit » pour les opérations visées à l'article 4, c'est-à-dire notamment les augmentations de capital par incorporation de réserves (rapp. C.J.C.E. 2 fév. 1988 et 28 mars 1990 précités).

Voilà donc une autre taxe de 3 % qui est incompatible, mais cette fois quant à son taux seulement, avec les engagements internationaux pris par la France.

II. — LE DROIT D'APPORT MAJORÉ EN CAS DE FUSION ET LES DIRECTIVES COMMUNAUTAIRES

7. — Les observations qui précèdent s'appliquent à plus forte raison au droit de 1,20 % prévu par l'article 816-I-2^o du C.G.I. en cas de fusion et, le cas échéant, de scission ou d'apport partiel d'actif (C.G.I., art. 817-II) dont, non seulement le taux, mais encore l'assiette et le principe même sont incompatibles avec les directives communautaires.

S'agit-il du taux ? On vient de voir que les directives ont fixé « un taux unique ne dépassant pas 1 % » (art. 7-2 de la Directive modifiée), de sorte que, par définition, tout droit d'apport majoré, même modérément, comme l'est le droit de 1,20 %, est, depuis le 1^{er} janvier 1976, contraire à ces directives.

8. — S'agit-il de l'assiette ? Dans la mesure où le droit d'apport majoré visé à l'article 816-I-2^o du C.G.I. est le droit d'apport sur les augmentations de capital par incorporation de réserves instituées par l'article 812 du C.G.I. et non pas un droit d'apport ordinaire (v., en ce sens, *Cass. com.*, 6 juin 1990, *Sté Interbail* précité), l'article 5-1-c de la directive ne permet de percevoir l'impôt que sur le montant nominal de cette augmentation de capital.

Si, à l'origine, l'article 5-2 de la Directive n. 69/335 du 17 juillet 1969 permettait, notamment en cas d'augmentation de capital par incorporation de réserves, de percevoir l'impôt sur la valeur réelle des parts sociales attribuées à chaque associé ou sur le montant nominal de ces parts sociales s'il était supérieur à la valeur réelle, cette disposition a été modifiée par la Directive n. 74/553 du 7 novembre 1974 pour ne laisser subsister, en pareil cas, que la règle posée par l'article 5-1-c qui retient le montant nominal de l'augmentation de capital (voir aussi le considérant de cette directive qui éclaire le but poursuivi par cette modification).

La modification de l'assiette du droit de 1,20 % par la loi de finances pour 1976 du 30 décembre 1975, qui énonce que le droit se calcule « sur la valeur de l'actif net de la société absorbée sous déduction du montant libéré et non amorti de son capital social », est donc intervenue en contradiction certaine avec les dispositions de la directive arrêtée par le Conseil des Communautés Européennes un an auparavant et qui sont toujours appli-

cables. Il semble d'ailleurs qu'à aucun moment, lors de l'élaboration de ce texte, nul ne se soit soucié de la législation communautaire en la matière (v. P. Gastineau, *op. cit.*, n. 383-384, p. 220 et les références citées) et le moyen n'a pas davantage été soulevé dans le litige tranché par l'arrêt précité de la Cour de cassation du 5 décembre 1984 qui n'aborde pas la question.

9. — Mais il y a plus grave : le principe même de l'exigibilité du droit d'apport majoré en cas de fusion de sociétés paraît contraire aux dispositions de l'article 7-1 de la directive qui détermine notamment le régime fiscal des fusions et opérations assimilées au regard du droit d'apport.

Ce texte a connu essentiellement deux rédactions successives. Selon la disposition d'origine, le taux du droit d'apport — alors compris, comme on l'a vu plus haut, entre 1 % et 2 % puis fixé à 1 % à compter du 1^{er} janvier 1976 — « était réduit de 50 % ou plus lorsqu'une ou plusieurs sociétés de capitaux apportent la totalité de leur patrimoine, ou une ou plusieurs branches de leur activité, à une ou plusieurs sociétés de capitaux en voie de création ou préexistantes » (ancien art. 7-1-b de la Directive 69/335 du 17 juillet 1969). C'était la définition communautaire de la fusion, de la scission ou de l'apport partiel d'actifs que les directives soumettaient donc, à compter du 1^{er} janvier 1976, à un taux réduit compris entre 0 et 0,5 % (ancien art. 2 de la Directive n. 73/80 du 9 avril 1973) qui était également applicable aux « fusions à l'anglaise » (ancien art. 7-1-b bis issu de la Directive n. 73/79 du 9 avril 1973).

Ces opérations ont été purement et simplement exonérées de droit d'apport à la suite de la modification opérée par la Directive n. 85/303 du 10 juin 1985 dont la date limite d'application était fixée au 1^{er} janvier 1986. Du moins est-ce ainsi qu'il faut lire, à notre sens, à la lumière notamment des considérants de la directive et des travaux préparatoires, les dispositions du nouvel article 7-1 dans la rédaction issue de cette directive et qui est toujours en vigueur selon laquelle « les États membres exonèrent du droit d'apport les opérations... qui étaient exonérées ou taxées à un taux égal ou inférieur à 0,50 % à la date du 1^{er} juillet 1984 », c'est-à-dire notamment les fusions et scissions de sociétés et les apports partiels d'actifs. En tout cas, cette disposition ne paraît pas pouvoir être interprétée comme permettant à un État membre de maintenir une imposition — telle que le droit d'apport majoré — qui était elle-même incompatible avec les dispositions des directives en vigueur antérieurement au 1^{er} juillet 1984.

C'est donc dans son principe même que le droit d'apport majoré de 1,20 % en cas de fusion de sociétés et, le cas échéant, d'opérations assimilées est, au moins depuis le 1^{er} janvier 1986, incompatible avec les dispositions des directives communautaires.

10. — La doctrine administrative selon laquelle « la perception du droit d'apport majoré trouve sa justification dans le sursis à l'imposition des réserves réparties aux associés (de la société absorbée), ces réserves (étant) en la circonstance constituées par les primes de fusion ainsi que par l'excédent d'augmentation de capital (...) qui représentent des bénéfices accumulés par la ou les sociétés absorbées et transmis par l'effet du traité de fusion à la société absorbante » (*Instr.* 18 oct. 1976 : *B.O.D.G.I.* 7 H-6-76) n'est pas de nature à justifier la divergence de la loi française avec les directives communautaires.

D'une part, cette théorie, comme celle selon laquelle l'augmentation de capital par incorporation de réserves pourrait s'analyser en une distribution suivie d'un apport (*supra* n. 6), est des plus contestables au regard du droit des sociétés comme, du reste, au regard du droit fiscal qui analyse par ailleurs l'opération de fusion pour les actionnaires de la société absorbée comme un échange d'actions (C.G.I., art. 92 B et 160).

D'autre part, l'article 10 de la directive communautaire interdit aux États membres de percevoir « aucune imposition sous quelque forme que ce soit » pour les opérations qu'elle vise, de sorte que l'exonération de droit d'apport sur les fusions et opérations assimilées prévues par l'article 7-1 ne laisse aucune place à l'exigibilité d'un quelconque droit d'apport majoré. Cette interdiction est, pour ainsi dire, renforcée par les dispositions de l'article 8 de la récente Directive 90/434 du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions (*Droit fiscal 1990*, n. 40, *comm.* 1807 et n. 49, p. 1654-1660, *chron.* P. Dibout) qui énonce que l'attribution, à l'occasion d'une fusion ou d'une opération assimilée, de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire à un associé de la société apporteuse en échange de titres représentatifs du capital social de cette dernière société ne doit, par elle-même, entraîner aucune imposition sur le revenu, les bénéfices ou les plus-values de cet associé.

Si elle était saisie à titre préjudiciel en application de l'article 177 du Traité C.E.E. par un Tribunal devant lequel la conformité de l'article 816-I-2^o du C.G.I. avec les directives communautaires serait contestée, la Cour de justice ne pourrait donc, nous semble-t-il, que constater, conformément à sa jurisprudence citée plus haut, l'incompatibilité de ses dispositions avec celles des directives et inviter la juridiction nationale à en tirer toutes les conséquences.

11. — Il apparaît donc que, depuis de nombreuses années, la législation française relative au droit d'apport majoré, spécialement en matière de fusions de sociétés, n'est pas conforme sur plusieurs points aux directives communautaires concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux. Il serait donc souhaitable que la mise en harmonie qui s'impose ne soit plus différée davantage.

FISCALITÉ IMMOBILIÈRE

F.I. 130, n. 30

798 — ENREGISTREMENT ET PUBLICITÉ FONCIÈRE — Crédit-bail immobilier — Levée d'option par le locataire en crédit-bail et acquisition d'immeubles dans le cadre d'une cession-bail (L. n. 90-1168, 29 déc. 1990, art. 96-II) — Instruction du 28 février 1991.

Voir II^e partie n. 10.294.

F.I. 225, n. 22

799 — T.V.A. IMMOBILIÈRE — Exonération des opérations réalisées par les SAFER. Portée (Concl. C.E., 20 fév. 1991, req. n. 69.976)

Voir commentaire n. 852.

F.I. 347, n. 178 s.

800 — PROFITS IMMOBILIERS SPÉCULATIFS RÉALISÉS A TITRE OCCASIONNEL (Régime en vigueur jusqu'au 31 déc. 1981 : ancien article 35-A du C.G.I.) — 1^o Absence d'intention spéculative — Preuve non rapportée — 2^o Difficultés financières à l'origine de la cession : décharge de l'imposition en application de la doctrine administrative (L.P.F., art. L. 80 A).

Aux termes de l'ancien article 35 A du C.G.I. (régime en vigueur jusqu'au 31 décembre 1981), les profits réalisés à l'occasion de la cession d'immeubles acquis depuis moins de dix ans étaient soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des B.I.C., à moins qu'il ne soit justifié que l'achat n'avait pas été fait dans une intention spéculative. Cette preuve n'a pas été considérée comme apportée dans le cas d'un contribuable ayant acquis en 1967 une résidence secondaire qu'il a revendue en 1976 et qui faisait valoir qu'il avait dû revendre cette résidence à la suite de la mise en règlement judiciaire, puis de la liquidation d'une société dont il était le P.-D.G. Cette circons-

tance ne prouvait pas, en effet, que l'acquisition avait été dépourvue d'intention spéculative.

Le Conseil d'État a cependant déchargé l'intéressé de l'imposition de la plus-value qu'il contestait, sur le fondement de l'article L. 80 A du L.P.F. Une instruction du 20 septembre 1972 (*B.O.D.G.I. 8 F-4-72 : Droit fiscal 1972, n. 43, I.D. 4014*) a, en effet, prévu l'exonération des mutations motivées par un cas de force majeure ou par des événements totalement imprévisibles lors de l'acquisition. La Haute Assemblée a considéré que les circonstances de l'affaire entraient dans les prévisions de cette instruction qui était, dès lors, opposable à l'Administration.

Conseil d'État, 9^e et 7^e sous-sections, 8 août 1990, req. n. 67.980, M. Molinaro.

F.I. 442, n. 17 à 20

801 — PROFITS DE CONSTRUCTION — Régime du prélèvement (C.G.I., art. 235 quater ancien) — Paiement — Sanction du paiement tardif — Reprise sur provision non constitutive d'un retard de paiement. Indemnités de retard (non).

Le prélèvement sur les profits de construction institué par l'article 235 quater du C.G.I. devait faire l'objet de la part du redevable d'une déclaration et d'un paiement spontané. Le retard dans le paiement était sanctionné par l'indemnité de retard prévue à l'article 1727 du C.G.I.

L'Administration prétendait faire application de cette sanction à une société civile immobilière de construction qui avait déposé le 25 avril 1982 une déclaration relative à un profit de construction, basée sur une évaluation à cette date du prix de revient de la construction et elle avait acquitté sur cette base le prélèvement. Le 30 novembre 1983, elle avait souscrit une déclaration complémentaire faisant ressortir un prix de revient calculé en tenant compte d'une reprise sur provision. L'Administration a considéré qu'en l'espèce le paiement du prélèvement avait été différé à concurrence du montant de la reprise.

Cette prétention a été rejetée par le Conseil d'État. Il n'était pas contesté que la provision constatée au cours d'une année antérieure l'avait été régulièrement. La reprise ne pouvait, par application des règles applicables en matière de provision, avoir d'effet qu'au titre de l'année au cours de laquelle il y a été procédé. La reprise litigieuse ne pouvant avoir d'effet rétroactif n'était donc pas susceptible de constituer un retard de paiement.

★

Considérant qu'aux termes de l'article 1727 du C.G.I., dans sa rédaction applicable aux intérêts contestés : « Tout retard dans le paiement des impôts, droits, taxes... qui doivent être versés aux comptables de la Direction générale des impôts donne lieu à l'application d'une indemnité égale, pour le premier mois, à 3 % du montant des sommes dont le paiement a été différé et, pour chacun des mois suivants, 1 % dudit montant... » ;

Considérant que la S.C.I. Renan Lepelletier II F créée en vue de la construction d'un immeuble sis à Paris après avoir déposé, le 25 avril 1982, pour la perception du prélèvement prévu à l'article 235 quater du C.G.I., une déclaration comportant une évaluation du prix de revient de la construction, a souscrit, le 30 novembre 1983, une déclaration complémentaire faisant ressortir un prix de revient calculé en tenant compte d'une reprise sur provision qui a ramené celle-ci de 641.844 F à 270.000 F ; que l'Administration en a déduit que le prélèvement avait été différé à due proportion jusqu'à la date du dépôt de la deuxième déclaration et, par application des dispositions précitées de l'article 1727, a mis en recouvrement une indemnité de retard ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que la S.C.I. Renan Lepelletier II F a déclaré et acquitté le prélèvement sur les profits de construction dans les délais prévus par l'article 169 précité sur des bases correctement fixées au moment de la cession ;

Considérant que la reprise sur une provision dont l'Administration ne conteste pas qu'elle a été régulièrement constituée au cours d'une année antérieure ne peut porter effet que sur les résultats de l'année au cours de laquelle il y a été procédé et non sur ceux de l'exercice au cours duquel ladite provision a été initialement constituée ; qu'ainsi, la reprise de cette

provision n'est pas constitutive d'un retard de paiement du complément d'impôt en résultant ; que l'Administration ne saurait, en conséquence, assortir d'intérêts de retard, sur le fondement de l'article 1727 du C.G.I., le complément d'imposition en résultant ;...

Conseil d'État, 7^e et 8^e sous-sections, 27 juin 1990, req. n. 81.653, S.C.I. Renan Lepelletier II F.

F.I. 445, n. 15 s.

802 — PROFITS DE CONSTRUCTION — Régime temporaire (1972-1982) — Imposition atténuée des profits réalisés par des entreprises n'ayant pas pour objet exclusif la construction de logements (C.G.I., art. 209 quater B) — Conditions d'application : constatation, dans la déclaration de résultats, des profits susceptibles de bénéficier du régime. Confirmation de la jurisprudence (Concl. C.E., 3 oct. 1990, req. n. 89.977).

L'arrêt publié ci-après avec les conclusions de M^{me} le Commissaire du gouvernement M.-D. Hagelsteen concerne l'application à une société anonyme ayant pour objet la promotion immobilière exercée soit directement, soit par l'intermédiaire de S.C.I., des dispositions de l'article 209 quater B du C.G.I. (applicables aux bénéfices réalisés jusqu'au 31 décembre 1981) qui prévoyaient un régime d'imposition atténuée (30 %, puis 60 % des bénéfices selon la date) en faveur des entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés dont la construction ne constituait pas l'activité exclusive, régime d'imposition fixé par l'article 209 quater A du même code.

Deux points étaient en litige :

— le droit pour la société considérée de bénéficier du régime de l'article 209 quater B précité que l'Administration lui déniait ;
— le montant du bénéfice retenu par l'Administration pour la taxation qui résultait d'une évaluation dont la société contestait la méthode.

1^o Application de l'article 209 quater B. — La société anonyme, vérifiée pour les années 1976 à 1979, avait réalisé divers profits de construction par l'intermédiaire de S.C.I., qu'elle avait déclarés avec un décalage d'une année et pour lesquels elle avait opté pour le régime atténué d'imposition avec le même décalage. L'Administration a remis en cause cette option considérée comme tardive et supprimé l'atténuation d'imposition à laquelle la société avait prétendu. Ce faisant, elle imposait elle-même les profits litigieux avec un décalage d'une année.

Le Conseil d'État a donné tout d'abord tort à l'une et l'autre des parties, ce qui conduisait à annuler les redressements contestés :

— l'option pour le régime atténué d'imposition n'était pas valable dans la mesure où les profits en cause n'avaient pas été constatés dans la déclaration de l'exercice au cours duquel ils avaient été réalisés. La Haute Assemblée a, sur ce point, confirmé sa récente jurisprudence (*Cons. d'État, 7^e et 8^e sous-sect., 3 fév. 1989, req. n. 54.565, Le Foyer d'Aubervilliers : Droit fiscal 1991, n. 8, comm. 288, concl. N. Chahid Nou-raï*) ;

— les impositions établies par l'Administration étaient dépourvues de base légale puisqu'elles étaient décalées d'une année.

L'Administration a alors, comme elle en a la possibilité, opposé une demande de compensation : la société avait déposé tardivement ses déclarations pour 1976 et 1978 et, néanmoins, le vérificateur n'avait pas remis en cause l'atténuation d'imposition dont les profits de construction correctement rattachés, eux, avaient pu bénéficier.

Or, dans cette situation, il aurait dû ne pas être tenu compte de l'option relative à ces profits. La société aurait eu, de ce fait, à acquitter une imposition plus élevée, et il se trouvait

que la différence qui aurait dû apparaître dépassait le montant des redressements dont décharge devait être accordée. Sur ce fondement, les impositions complémentaires réclamées à la société ont été maintenues par le Conseil d'État.

2^o Ainsi, maintenues malgré leur irrégularité, par suite d'un manquement de la société à ses obligations, les impositions litigieuses se sont toutefois, en définitive, trouvées partiellement annulées par la faute, cette fois, de l'Administration.

Le vérificateur avait, en effet, procédé à la reconstitution du profit réalisé sur la vente de 6 pavillons réalisés en 1979 selon un mode forfaitaire, exposé en détail dans les conclusions de M^{me} le Commissaire du gouvernement, et méconnaissant totalement le principe selon lequel le bénéfice net doit être déterminé en tenant compte des seules charges exposées au titre de l'exercice.

Le Conseil d'État a considéré que la preuve du caractère vicié de cette méthode avait été apportée par la société et que décharge devait lui être donnée des impositions contestées de l'année 1979, dans la limite toutefois de ce que la requérante acceptait de payer... c'est-à-dire du profit imposable pour le montant qu'elle considérait être le bon, atténué au surplus dans les conditions prévues par l'article 209 quater B.

NOTA. — Cette affaire est une illustration du manque de sérieux avec lequel certaines vérifications sont opérées. On peut, en effet, s'étonner qu'un vérificateur ait successivement admis à tort une option pour un régime d'imposition qui n'était pas applicable dès lors que la société vérifiée était en situation d'être taxée d'office, refusé à bon droit la validité d'une option afférente à des bénéfices décalés d'une année, établi des impositions sans base légale, parce que portant sur des profits décalés d'une année par rapport à celle de leur réalisation et, enfin, reconstitué des bénéfices en méconnaissance d'un principe fondamental en matière de détermination des bénéfices taxables.



Sur les compléments d'impôts sur les sociétés établis au titre des exercices 1976 à 1978 :

Considérant qu'il résulte des dispositions des articles 209 quater A et B du C.G.I. que le régime d'imposition atténué que ces articles prévoient au profit des entreprises de construction visées par eux ne peut s'appliquer que dans le cas où les profits de construction réalisés par ces entreprises sont constatés dans la déclaration, souscrite dans le délai légal, des résultats de l'exercice au cours duquel lesdits profits ont été réalisés ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que les profits de construction que la société a déclarés au titre de l'exercice 1976 pour le programme Hameau de la Pépinière, au titre de l'exercice 1978 pour le programme La Mauvergne et au titre des années 1977 et 1978 pour le programme de la S.C.I. Le Cordonan au prorata de ses droits dans cette société, ont été réalisés au cours d'exercices antérieurs à ceux au titre desquels ils ont été déclarés ; que, dès lors, la société ne peut bénéficier pour ces profits de construction du régime de taxation atténuée prévu par les dispositions législatives précitées ; qu'en revanche, elle est fondée à soutenir que les redressements auxquels l'Administration a procédé de ce chef à concurrence de 148.095 F en 1976, 2.033,80 F en 1977 et 116.275,27 F en 1978 sont dépourvus de base légale comme ne portant pas sur les exercices de réalisation des profits correspondants ;

Considérant, toutefois, que l'Administration demande, sur le fondement de l'article L. 203 du L.P.F., la compensation entre les redressements susmentionnés et des insuffisances constatées dans l'assiette des impositions en litige ;

Considérant, d'une part, que le profit de construction sur le programme La Mauvergne, déclaré en 1978 ayant été réalisé en 1977, l'Administration établit une insuffisance d'imposition à hauteur de 96.410,06 F au titre de cette année 1977 ; que, par suite, l'Administration est fondée, par voie de compensation, à rétablir une imposition au titre de cette année 1977, à hauteur de 2.033,80 F ;

Considérant, d'autre part, que les déclarations de résultats des exercices 1976 et 1978 au cours desquels la société requérante avait réalisé d'autres opérations autres que celles susmentionnées, ayant été souscrites après l'expiration des délais légaux, l'Administration est fondée à se prévaloir de ce que les profits de construction réalisés au cours de ces exercices sur des programmes autres que ceux susmentionnés ne bénéficiaient pas légalement du régime d'imposition atténuée prévu par l'article 209 quater B ; qu'ainsi, elle établit à concurrence de 619.378 F pour 1976 et 262.188,10 F pour 1978 l'existence d'omissions dans l'assiette des impositions établies au titre de ces années ; que, par suite, la demande de compensation est également fondée en ce qui concerne les années 1976 et 1978 ;

Sur le complément d'impôt sur les sociétés établi au titre de l'année 1979 :

Considérant que les profits résultant des opérations de construction-vente, qui ont la nature de bénéfices industriels et commerciaux, doivent, pour chacun des exercices en cause, être déterminés par application des règles fixées aux articles 38 et 39 du C.G.I. ;

Considérant que pour déterminer le résultat imposable au titre de l'exercice 1979 du programme de construction-vente de 17 pavillons de la S.C.I. Malherbe, résultat qui n'était au surplus imposable entre les mains de la Société anonyme foncière immobilière du Centre-Ouest qu'au prorata de ses droits dans cette dernière société, le vérificateur s'est borné à calculer la différence entre le prix de vente non contesté des six premiers pavillons achevés et vendus en 1979 et leur « prix de revient » qu'il a estimé à un pourcentage d'un ensemble de dépenses de natures diverses comptabilisées par la société civile immobilière Malherbe jusqu'à la clôture de l'exercice 1979, telles qu'elles avaient été exposées pour engager et conduire à leur terme la construction et la commercialisation de l'ensemble du programme ; qu'il ressort des pièces du dossier que, ce faisant, le vérificateur n'a, ainsi que le relève la Société anonyme foncière immobilière du Centre-Ouest, respecté ni le principe découlant de l'article 38 selon lequel seules les charges directes et indirectes de production sont à prendre en compte pour l'évaluation des stocks et travaux en cours tant à l'ouverture qu'à la clôture de l'exercice, ni le principe découlant de l'article 39 selon lequel toutes les charges normales régulièrement comptabilisées rattachables à un exercice sont déductibles des produits rattachables à ce même exercice ; qu'ainsi, le vérificateur qui n'a en fait cherché à déterminer ni la différence entre les produits et les charges de l'exercice 1979, ni l'évolution de l'actif net de la société civile immobilière Malherbe entre l'ouverture et la clôture de l'exercice 1979 a méconnu les règles fixées aux articles 38 et 39 susmentionnés du C.G.I. pour déterminer le résultat non déclaré de la société civile immobilière Malherbe au titre de l'exercice 1979 ; que, par suite, la Société anonyme foncière immobilière du Centre-Ouest doit être regardée comme apportant la preuve à sa charge que l'évaluation de 259.268 F selon cette méthode, du résultat imposable de la société civile immobilière Malherbe au titre de l'exercice 1979, est dépourvue de base légale ;

Considérant, toutefois, que, dans sa demande introductive d'instance au Tribunal administratif de Poitiers, la Société anonyme foncière immobilière du Centre-Ouest a limité ses conclusions relatives à l'année 1979 à une réduction de base d'imposition de 227.000 F ; qu'ainsi, elle n'est pas fondée à prétendre à une réduction d'un montant supérieur ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la Société anonyme foncière immobilière du Centre-Ouest est seulement fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif a intégralement rejeté sa demande en réduction du complément d'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre de l'année 1979 ; qu'en revanche, le surplus de ses conclusions ne saurait être accueilli ;...

DÉCIDE : (Réduction ; réformation du jugement ; rejet du surplus).

CONCLUSIONS DE M^{me} LE COMMISSAIRE DU GOUVERNEMENT HAGELSTEEN

La Société anonyme foncière et immobilière du Centre-Ouest (SAFICO) a pour activité la promotion immobilière et réalise à ce titre des programmes de construction soit directement, soit par l'intermédiaire de S.C.I. de construction-vente dans lesquelles elle détient une participation.

Elle est passible de l'impôt sur les sociétés à raison des profits qu'elle retire de ces activités.

À la suite d'une vérification de comptabilité qui a porté sur les exercices 1976, 1977, 1978 et 1979, le service a remis en cause le régime spécial d'imposition prévu par l'article 209 quater A à D dont la société avait cru pouvoir bénéficier.

Il en est résulté des redressements que la société a contestés. Devant le Directeur des services fiscaux de la Haute-Vienne, puis devant le Tribunal administratif de Poitiers, elle n'a obtenu que des satisfactions partielles.

Elle fait donc appel devant vous de ce jugement en reprenant ses deux principaux griefs :

1^o C'est à tort que l'Administration a considéré qu'elle n'avait pas régulièrement exercé l'option pour le régime atténué d'imposition de l'article 209.

2^o Le service a fait une évaluation exagérée des profits immobiliers de droit commun qu'elle a retirés en 1979 du programme réalisé par la S.C.I. Malherbe.

Nous examinerons successivement les deux points qui n'ont pas de relation entre eux.

I. — En ce qui concerne le droit au régime atténué d'imposition de l'article 209 quater A et B du C.G.I., le débat soulevé par la société requérante a trait aux conditions de forme qui seraient ou non exigibles pour avoir droit au bénéfice de ce régime.

On sait que l'article 209 *quater* A du C.G.I., dans sa rédaction alors en vigueur, prévoyait que les entreprises ayant pour activité exclusive la construction de logements pouvaient ne soumettre à l'impôt sur les sociétés que 30 % des bénéfices retirés de leurs opérations si elles portaient le solde de cette somme à un compte spécial.

L'article 209 *quater* B, quant à lui, prévoyait que les mêmes dispositions s'appliquent aux entreprises dont la construction de logements ne constitue pas l'activité exclusive, si les disponibilités dégagées par les ventes sont réinvesties avant deux ans dans des opérations de même nature.

Il n'est pas contesté que, de par son activité, la société SAFICO entrait dans les prévisions de l'article 209 *quater* B du C.G.I. Il n'est pas contesté non plus qu'elle s'était conformée aux instructions administratives en manifestant son option pour ce régime atténué d'impositions en mentionnant la fraction de profits exonérés à la ligne W B du tableau n° 2057 de la déclaration de ses résultats sociaux.

Mais il n'est pas contesté non plus que la société a déclaré avec une année de décalage les profits qu'elle avait réalisés et qui auraient pu bénéficier du régime d'imposition de l'article 209 *quater* B.

Le service a considéré que, dans ces conditions, l'option pour le régime de l'article 209 *quater* B avait été tardivement exercée et qu'elle n'était donc pas valable.

Ceci a conduit à remettre en cause les profits déclarés en 1976 pour le programme « Hameau de la Pépinière », en 1977 et en 1978 pour le programme de la S.C.I. « Le Cordonan », et en 1978 pour le programme « La Mauvergne ».

La société requérante fait valoir à titre principal que l'interprétation donnée par l'Administration des conditions dans lesquelles l'option doit être exercée (soit au moment de la déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel les profits ont été réalisés) ne résulte d'aucun texte. Elle fait valoir, à titre subsidiaire, que le service, à tout le moins, n'a pas établi l'imposition de ces profits au titre des exercices au cours desquels ils auraient dû être imposés.

Sur le premier point, vous ne pourrez lui donner satisfaction. En effet, faisant suite à un arrêt du 19 décembre 1984 (n. 27.971 : *Droit fiscal* 1985, n. 20-21, comm. 1002, concl. M^{me} M.-A. Latournerie ; R.J.F. 2/85, n. 213) qui avait traité du cas des sociétés soumises à l'article 209 *quater* A, un arrêt du 3 février 1989 (n. 54.565, *Le foyer d'Aubervilliers* : *Droit fiscal* 1991, n. 8, comm. 288, concl. N. Chahid Nourai ; R.J.F. 3/89, n. 314) relatif, lui, à une société relevant, comme la requérante, de l'article 209 *quater* B, a expressément jugé que ce régime atténué d'imposition ne pouvait s'appliquer que si les profits de construction avaient été constatés dans la déclaration de l'exercice au cours duquel ils avaient été réalisés.

En revanche, la société est tout à fait fondée à soutenir que les impositions établies par l'Administration, qui ne correspondent pas aux exercices au cours desquels les profits ont été réalisés, sont dépourvues de base légale.

À cet égard, les redressements en base portant sur 148.095 F en 1976, 2.033 F en 1977 et 116.275 F en 1978 ne sont pas fondés et les impositions correspondantes doivent être déchargées.

Malheureusement pour la société, l'Administration oppose à cette argumentation une demande de compensation fondée sur l'article L. 203 du L.P.F.

Elle fait valoir, en effet, que pour les exercices 1976 et 1978, la société a déposé tardivement ses déclarations de résultats et que, par suite, le vérificateur aurait pu ne pas tenir compte de l'option qu'elle avait pratiquée sur ses déclarations pour des opérations dont l'exercice de rattachement était alors exact. C'est ainsi que le vérificateur n'a pas remis en cause des profits exonérés de 619.378 F en 1976 et de 262.188 F en 1977.

Ces insuffisances d'imposition compensent, et au-delà, celles correspondant aux redressements erronés que nous avons précédemment mentionnés.

Vous admettez donc la demande de compensation présentée par l'Administration, y compris pour l'année 1977 pour laquelle l'exact rattachement de la somme de 96.410 F imposée à tort en 1978, absorbe largement le profit de 2.033 F réalisé par la S.C.I. Le Cordonan et imposé à tort au titre de cet exercice.

Il reste maintenant à examiner la deuxième partie de la requête qui a trait à une question toute différente :

II. — L'évaluation du profit réalisé en 1979 au titre du programme Malherbe :

La vérification a fait ressortir que la société SAFICO avait réalisé, par l'intermédiaire de la S.C.I. Malherbe, un programme de

construction-vente de 17 pavillons dont 6 avaient été achevés et vendus en 1979.

Les profits correspondant à la vente de ces 6 lots n'avaient été ni comptabilisés ni déclarés au titre de l'exercice de 1979.

La société se trouvait donc, pour ces résultats, en situation de taxation d'office — ce qu'elle ne conteste pas. Elle ne pouvait pas non plus, par application de ce que nous avons dit précédemment, bénéficier de l'option pour le régime d'imposition atténuée.

Elle critique en revanche la manière dont le vérificateur a établi le montant du profit taxable résultant de la vente de ces 6 pavillons.

Pour ce faire, le vérificateur s'est borné à calculer la différence entre le prix de vente non contesté des 6 pavillons et leur « prix de revient » qu'il a estimé à 45 % de l'ensemble des dépenses engagées jusqu'à la fin de l'année 1979. Cette proportion de 45 % a été tirée du prorata entre le coût de construction de tous les pavillons et celui des pavillons vendus. Il a été étendu ensuite aux autres coûts : frais financiers, promoteur, impôts, frais de commercialisation. Les coûts des terrains et de la viabilisation ont été ventilés, eux, au prorata des superficies et des lots concernés.

Selon le Ministre, le vérificateur a alors « extourné de la valeur des immeubles en stock au 31 décembre 1979 la somme de 1.210.185 F représentant le prix de revient des 6 lots effectivement livrés avant cette date, et a réintégré aux produits de l'exercice figurant au crédit du compte d'exploitation la somme non contestée de 1.469.453 F correspondant au produit de la vente des 6 pavillons ».

Ainsi que le relève la société requérante, cette méthode de reconstitution du profit réalisé méconnaît aussi les prescriptions des articles 38 et 39 du C.G.I. ainsi que celles de l'article 38 *nonies* de l'Annexe III au même code.

En effet, elle ne tient pas compte du principe selon lequel, chaque année, le bénéfice net est établi en déduisant toutes les charges régulièrement comptabilisées des produits rattachés à cet exercice puisque, du prix de vente réalisé au cours d'une année, ont été retranchées des charges supportées au cours de plusieurs exercices ; elle méconnaît aussi le principe exposé par l'article 38 *nonies* de l'Annexe III selon lequel pour les stocks de produits (semi-ouvrés), l'évaluation doit se faire au coût réel, soit seulement le coût d'achat des matières utilisées augmentées de toutes les charges directes ou indirectes de production. Or, pour une société de construction-vente, les immeubles en cours de construction constituent un stock et, en l'espèce, l'Administration a extourné de la valeur des immeubles en stock au moment de la clôture de l'exercice, une somme incluant des frais autres que de production (V. 12 janv. 1977, n. 396 : *Droit fiscal* 1977, n. 9, comm. 295 ; R.J.F. 3/77, n. 127). Ce faisant, elle a procédé à une évaluation erronée de ce stock.

Dans ces conditions, il nous semble que l'on peut admettre que la société établit le caractère fondamentalement vicié de la méthode de reconstitution utilisée par le vérificateur (cf. 19 mars 1980, n. 4231 et 4773 : R.J.F. 5/80, n. 428).

Vous n'accorderez pas toutefois la décharge de l'intégralité de rehaussement contesté à ce titre. En effet, la société SAFICO a toujours considéré que si le profit imposable devait être de 107.563 F et non de 259.268 F, elle admettait d'être imposée à concurrence de 30 % de ce profit, soit 32.268,90 F.

C'est donc seulement à une diminution de ses bases d'imposition de 277.000 F qu'elle peut prétendre à ce titre.

Par ces motifs, nous concluons : 1° A ce que la base d'imposition de la société SAFICO à l'impôt sur les sociétés au titre de l'année 1979 soit diminuée de 277.000 F ; 2° A ce que la société SAFICO soit déchargée de la différence entre le montant d'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre de l'année 1979 et celui résultant de la base qui vient d'être définie ; 3° A la réformation du jugement attaqué en ce qu'il a de contraire ; 4° Au rejet du surplus des conclusions de la requête.

Conseil d'État, 7^e et 8^e sous-sections, 3 octobre 1990, req. n. 89.977, S.A. Foncière immobilière du Centre-Ouest, et Conclusions de M^{me} le Commissaire du gouvernement M.-D. Hagelsteen.

F.I. 520, n. 47 s.

803 — SOCIÉTÉS CIVILES IMMOBILIÈRES DE COPROPRIÉTÉ TRANSPARENTES — Caractère exclusif de l'objet social — 1° Appréciation de

**l'objet social en fonction des circonstances de fait
— 2° Société de copropriété n'ayant pu réaliser
son projet de constructions et revendant le terrain
acquis à cet effet. Maintien du régime spécial.**

I. — Deux sociétés civiles immobilières avaient été constituées en vue d'acquérir un terrain et de l'exploiter sans perdre leur qualité de société civile, en fait pour y édifier un petit ensemble de maisons individuelles, destinées à être attribuées en propriété à chacun des associés.

Après l'acquisition du terrain, les sociétés en avaient vendu de très faibles parties à des tiers, puis elles s'étaient trouvées dans l'impossibilité de réaliser les constructions projetées faute de pouvoir obtenir les autorisations d'urbanisme nécessaires. Pour pouvoir être liquidées, elles avaient dû revendre le terrain dont il s'agit. L'Administration avait imposé la plus-value ainsi réalisée à l'impôt sur les sociétés, ce que les sociétés civiles contestaient.

Le problème était de savoir si ces sociétés pouvaient être considérées comme des sociétés transparentes définies à l'article 1655 *ter* du C.G.I. eu égard à l'imprécision de leurs statuts. Dans l'affirmative, les sociétés civiles n'ayant pas de personnalité distincte de celle de leurs associés ne pouvaient être soumises à l'impôt sur les sociétés à raison des plus-values réalisées.

Dans la négative, l'imposition pouvait être fondée mais à la condition que les opérations réalisées aient pu, du point de vue fiscal, être considérées comme ayant eu un caractère habituel, donnant aux profits litigieux le caractère de bénéfice industriel et commercial et rendant les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 206-I du C.G.I.

Le Conseil d'État a répondu affirmativement à la question posée confirmant ainsi, et dans les mêmes termes, l'arrêt du 28 septembre 1983 (7^e et 9^e sous-sect., req. n. 40.169, 40.335, 40.421 et 40.931 : *Droit fiscal* 1984, n. 18, comm. 920, concl. Ph. Bissara).

Il résulte de cette jurisprudence que :

— le point de savoir si une société a en fait ou en droit un *objet conforme* à la définition donnée par l'article 1655 *ter* du C.G.I. est une *question de circonstances* dont le juge de l'impôt fait l'examen dans un sens libéral ;

— que la société transparente, qui a été empêchée de réaliser son *objet social* et revend le terrain qu'elle a acquis pour se liquider, ne perd pas le bénéfice du régime de la transparence fiscale du fait de cette opération ;

— que la circonstance que *certain* associés se seraient livrés habituellement, en leur nom propre ou à raison de leur participation à d'autres sociétés, à des opérations leur donnant la qualité de marchand de biens n'est pas de nature à placer la société civile à laquelle ils participent en dehors du champ d'application de l'article 1655 *ter* du C.G.I.

II. — Le litige dont le Conseil d'État a été saisi présentait, d'autre part, une difficulté de procédure.

L'opération de construction projetée et avortée était le fait de deux petites sociétés civiles qui avaient introduit une seule requête devant le Tribunal administratif, le 14 février 1984. La seconde société dénommée dans la demande a, pour régulariser ses conclusions, produit un nouveau mémoire qui a été enregistré le 17 septembre 1984 sous un autre numéro. Le Conseil d'État, confirmant implicitement l'obligation, pour les requêtes, d'avoir un caractère individuel, a jugé que les premiers juges avaient à tort rejeté la demande de cette société comme tardive, donc irrecevable.

★

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier que la réclamation préalable relative à l'impôt sur les sociétés établi au nom de la S.C.I. Le Forum a été rejetée par une décision notifiée le 13 décembre 1983 ; que si c'est à tort que ladite société a présenté sa demande en décharge au Tribunal administratif de Nice dans un mémoire du 14 février 1984, qui concernait principalement l'imposition d'une autre société, elle a régularisé sa demande en présentant le 17 décembre 1984 un mémoire comportant les mêmes con-

clusions, mais établi en son seul nom ; que, dès lors, c'est par une inexacte application des dispositions de l'article R. 199-1 du L.P.F. que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Nice a rejeté comme tardive et, par suite, irrecevable la demande en décharge dont il était saisi ; que ce jugement doit être annulé ; qu'il y a lieu d'évoquer et de statuer immédiatement sur la requête de la S.C.I. Le Forum ;

Considérant qu'aux termes de l'article 1655 *ter* du C.G.I. : « Les sociétés qui ont, en fait, pour unique objet, soit la construction ou l'acquisition d'immeubles ou de groupes d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance, soit la gestion de ces immeubles ou groupes d'immeubles ainsi divisés, soit la location pour le compte d'un ou plusieurs des membres de la société de tout ou partie des immeubles ou fractions d'immeubles appartenant à chacun de ces membres, sont réputées, quelle que soit leur forme juridique, ne pas avoir de personnalité distincte de celle de leurs membres pour l'application des impôts directs » ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction qu'à la date à laquelle elle a été constituée, la S.C.I. Le Forum avait, en fait, pour unique objet la construction, sur le terrain acquis par elle à cette fin, d'immeubles en vue de leur division en fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété et répondait, dès lors, aux conditions fixées au texte précité ; que les ventes à des tiers de très faibles fractions de ce terrain qu'elle a réalisées avant 1980 ne peuvent, dans les circonstances de l'espèce, être regardées comme des opérations étrangères à la réalisation de son objet social ; que, dans ces conditions, ladite société civile immobilière a conservé le bénéfice de l'article 1655 *ter* en dépit de la circonstance qu'elle a, en définitive, été empêchée de réaliser cet objet social en raison de l'impossibilité d'obtenir les autorisations d'urbanisme nécessaires et qu'elle a dû en conséquence revendre le terrain en 1980 pour pouvoir être liquidée ; que la circonstance que certains associés se seraient livrés habituellement, en leur nom propre ou à raison de leur participation à d'autres sociétés, à des opérations de la nature de celles que vise l'article 35-I-1^o du C.G.I. n'a pas été de nature à la placer en dehors du champ d'application de l'article 1655 *ter* précité ; que, par suite, la S.C.I. Le Forum est fondée à demander la décharge de l'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre de l'année 1980 à raison de la plus-value réalisée lors de la vente de ce terrain ;...

Conseil d'État, 7^e et 8^e sous-sections, 17 octobre 1990, req. n. 72.672, S.C.I. Le Forum, et req. n. 72.906, S.C.I. Le Camp Romain et Le Forum.

F.I. 565, n. 119 s.
124 s.

804 — S.I.C.O.M.I. — Enregistrement et publicité foncière — Crédit-bail immobilier — Levée d'option par le locataire en crédit-bail et acquisition d'immeubles dans le cadre d'une cession-bail (L. n. 90-1168, 29 déc. 1990, art. 96-II) — Instruction du 28 février 1991.

Voir II^e partie n. 10.294.

F.I. 572, n. 68 s.

805 — SOFERGIE — Enregistrement et publicité foncière — Crédit-bail immobilier — Levée d'option par le locataire en crédit-bail et acquisition d'immeubles dans le cadre d'une cession-bail (L. n. 90-1168, 29 déc. 1990, art. 96-II) — Instruction du 28 février 1991.

Voir II^e partie n. 10.294.

F.I. 585, n. 12 s.

806 — SOCIÉTÉS IMMOBILIÈRES ÉTRANGÈRES — Taxe annuelle de 3 % pour certaines sociétés étrangères possédant des immeubles en France (C.G.I., art. 990 D) — 1^o Critère fondé sur la situation hors de France du siège des sociétés ne se distinguant pas de la nationalité — 2^o Non-appli-

cation rétroactive de l'article 105 de la loi du 29 décembre 1989 aux litiges tranchés par un jugement passé en force de chose jugée.

L'article 990 D du C.G.I., qui appartient aux mesures d'exception destinées à lutter contre la fraude et l'évasion fiscale internationale, a généré une littérature abondante (1) et a suscité de nombreux commentaires.

La véritable partie de bras de fer, engagée par la Cour de cassation contre l'Administration des impôts à propos de l'application de cet article aux sociétés civiles immobilières suisses, connaît désormais son épilogue avec l'arrêt rendu par l'Assemblée plénière de la Cour de cassation le 21 décembre 1990 (n. 88-15.744, S.A. Roval) et dont cette revue a précédemment publié le texte, accompagné du rapport du Conseiller Lemontey (V. *Droit fiscal 1991*, n. 12, comm. 614).

Les dispositions de l'article 990 D et celles de l'article 105 de la loi de finances pour 1990 (*Droit fiscal 1990*, n. 2-3, comm. 54) ont été déclarées inapplicables aux sociétés immobilières suisses en vertu de la clause de non-discrimination contenue dans la convention franco-suisse du 9 septembre 1966.

Les faits. — L'article 990 D, issu de l'article 4-II-1 de la loi de finances pour 1983 (*Droit fiscal 1983*, n. 2-3, comm. 43), dispose « que les personnes morales dont le siège est situé hors de France et qui, directement ou par personne interposée, possèdent un ou plusieurs immeubles situés en France ou sont titulaires de droits réels portant sur ces biens sont redevables d'une taxe annuelle égale à 3 % de la valeur vénale de ces immeubles ou droits. La personne interposée est solidairement responsable du paiement de la taxe ».

Cette taxe est libératoire de l'I.G.F., devenu I.S.F., et des droits de mutation à titre gratuit relatifs aux actions ou parts détenues dans ces personnes morales par des personnes physiques domiciliées hors de France.

La taxe doit être acquittée chaque année avant le 15 mai. Le fait générateur est apprécié au 1^{er} janvier. Cette taxe possède un caractère discriminatoire et « a pour but de décourager l'acquisition d'immeubles en France par des sociétés de façade établies dans des paradis fiscaux » (G. Gest et G. Tixier, *op. cit.*).

Les personnes morales ayant leur siège dans un État ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale ne sont pas assujetties à cette taxe.

On notera, à cet égard, que l'article 26 de la convention franco-suisse comprend les mêmes dispositions que celles figurant dans les conventions d'assistance administrative visées par l'article 990 E-2^o du C.G.I. Mais lesdits renseignements, selon la volonté des parties, ne sauraient outrepasser « ceux qui sont nécessaires à l'application de la convention elle-même » (B. Poujade, note sous *Cass. Com.*, 28 fév. 1989 et 7 mars 1989, n. 87-11.540 : *Droit fiscal 1989*, n. 19, comm. 943).

La société Roval, dont le siège est en Suisse, est propriétaire d'une villa à Sainte-Maxime. Ces biens ont été soumis à la taxe de 3 % suite à une notification de redressement adressée le 6 juin 1985.

Après une décision de rejet portant sur les années 1983 à 1986, la société a saisi le Tribunal de grande instance de Draguignan afin d'obtenir le remboursement des sommes indûment versées (soit au total, avec les indemnités de retard, 160.509,83 F).

(1) G. Gest et G. Tixier, *Droit fiscal international*, P.U.F., 1990, § 453 à 455 (inclus) — J.-P. Le Gall, le traitement de l'interposition de personnes en fiscalité internationale, les articles 155 A et 990 D du C.G.I. : *JCP 1987*, éd. E, II, 14.922. — Ph. Derouin, la taxe annuelle de 3 % sur les immeubles possédés par les sociétés étrangères. La loi rétroactive et le Conseil constitutionnel ou l'arroseur arrosé ? *Droit fiscal 1990*, n. 4, p. 184 s. — B. Gouthière, la taxe patrimoniale de 3 % sur les immeubles des sociétés étrangères : B. F. Lefebvre 2/90, p. 79 s.

Elle soutenait que l'article 990 D du C.G.I. ne lui était pas applicable en vertu de l'article 26 de la convention franco-suisse (clause de non-discrimination fondée sur la nationalité). L'Administration invoquait l'absence de clause d'assistance administrative dans la convention franco-suisse et affirmait que la taxe était due en fonction du critère de la résidence et non de celui de la nationalité.

Le Tribunal de grande instance de Draguignan a prononcé le dégrèvement des sommes versées au titre de la taxe de 3 % pour les années 1983 à 1986.

L'article 990 D ne peut tenir en échec l'article 26-I de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 (clause d'égalité de traitement reposant sur la nationalité des sociétés). L'article 55 de la Constitution confère une autorité supérieure aux traités internationaux sur les lois internes postérieures. Une société française et une société suisse étaient traitées différemment tout en étant dans la même situation. La discrimination existait donc.

Le Directeur général des impôts s'est pourvu en cassation. Par un arrêt rendu le 29 mai 1990, la Chambre commerciale a renvoyé l'affaire devant l'Assemblée plénière de la Cour de cassation en application de l'article L. 131-3 du Code d'organisation judiciaire.

Devant l'Assemblée plénière, l'Administration des impôts soutenait que les critères prévus en matière de taxe de 3 % reposaient sur des notions indépendantes de la nationalité. Elle estimait donc que « les sociétés qui ont leur siège social en Suisse et qui sont assujetties à la taxe litigieuse ne sont pas dans la même situation que les sociétés à prépondérance immobilière ayant leur siège en France et qui échappent à cette taxe ». La Cour de cassation a rejeté le pourvoi du Directeur général des impôts, le 21 décembre 1990.

La loi interprétative, l'article 105 de la loi du 29 décembre 1989, ne fait pas obstacle à l'application de l'article 26 de la convention de 1966 et « ne peut rétroactivement préjudicier au contribuable dont les droits ont été reconnus par une décision passée en force de chose jugée au sens de l'article 500 du Nouveau Code de procédure civile ».

L'article 55 de la Constitution donne une force supérieure aux traités sur les lois. Le critère, pour effectuer la comparaison entre sociétés suisses et françaises selon l'article 26 de la convention fiscale, repose sur la nationalité. « Les sociétés françaises et suisses qui possèdent des immeubles en France se trouvent dans la même situation au sens de l'article 26 de la convention franco-suisse ». La localisation de leur siège en France pour les uns et en Suisse pour les autres, donc leur nationalité différente, étant sans influence.

A la lecture de l'arrêt du 21 décembre 1990, deux grands thèmes de réflexion peuvent être dégagés : la suprématie du traité sur la loi interprétative postérieure ou la rétroactivité limitée des lois fiscales (I) et l'interprétation des clauses de non-discrimination dans les conventions fiscales internationales (II).

I. — La suprématie du traité sur la loi interprétative postérieure ou la rétroactivité limitée des lois fiscales

Depuis plusieurs années, les tribunaux de grande instance prononcent la décharge des impositions contestées par les sociétés suisses en vertu de la clause d'égalité de traitement (cf. *T.G.I. Grasse*, 27 nov. 1986, n. 1306, *Sté « The Anglo swiss Land and Building Company »* : *Droit fiscal 1987*, n. 9, comm. 376 ; *D. 1987*, 510, note G. Tixier et T. Lamulle. — *T.G.I. Montpellier*, 25 fév. 1987, S.A. Dalfra : *JCP 1988*, Éd. N, II, p. 53. — *T.G.I. Paris*, 18 mars 1987, *Sté Ferrier-Lullin* : *Droit fiscal 1987*, n. 39, comm. 1621. — *a contrario T.G.I. Paris*, 8 juill. 1988, S.A. Oggicane : *Droit fiscal 1989*, n. 10, com. 460).

L'Administration fiscale se pourvut en cassation.

Les divers arrêts rendus par la Chambre commerciale le 18 février 1989 (cf. G. Poujade *op. cit.* et Tixier et Rohmer : L.P.A. 1989, n. 88, p. 2) confirmèrent les jugements des tribunaux judiciaires et déboutèrent l'Administration des impôts. Les juges ont fait prévaloir l'article 26 de la convention franco-suisse (clause de non-discrimination).

Une telle jurisprudence aboutissait à vider l'article 990 D de son contenu. L'Administration entendait réagir. L'occasion lui en fut donnée lors de la discussion du projet de loi de finances pour 1990 par un amendement présenté par certains parlementaires.

Le Gouvernement le modifia par cinq sous-amendements dont l'un était destiné à donner un caractère interprétatif au nouveau texte. Le Ministre rappelait « qu'à défaut (du caractère interprétatif), le produit de la taxe pour 1990 serait fortement réduit et une part importante des taxes perçues au titre des années antérieures devrait être remboursée ».

Aucune allusion n'était faite à la jurisprudence de la Chambre commerciale. Le nouveau projet de loi était pourtant destiné à la contrecarrer.

Les parlementaires apparaissent dans ce domaine mal informés et nous en voulons pour preuve les conclusions de M. Fouquet sous l'arrêt de Plénière du Conseil d'État, du 22 mai 1989 (*req. n. 68.832, Redjala : Droit fiscal 1990, n. 1, comm. 25 ; R.J.F. 7/89, n. 861 ; concl. in Gaz. Pal., 14 oct. 1989, p. 777*) : le député, qui avait déposé l'amendement tendant à valider les contrôles inopinés, confondait la V.A.S.F.E. et la vérification de comptabilité.

L'article 990 D vise désormais les personnes morales qui ont hors de France leur siège de direction effective quelle que soit leur nationalité française ou étrangère. Le critère de la résidence suppléait celui de la nationalité. Le texte étant modifié aussi en ce qui concerne la définition de la personne interposée afin de légaliser la doctrine administrative (*Cass. com., 7 mars 1989, n. 87-11.540 : Sté. Olympia : Droit fiscal 1989, n. 19, comm. 943*).

L'article 105 de la loi de finances pour 1990 fut déféré à la censure du Conseil constitutionnel (*Décis. 29 déc. 1989, n. 89-268 DC : Droit fiscal 1990, n. 2-3, comm. 57*). La Haute Juridiction ne jugea pas inconstitutionnelle une telle loi mais devait lui retirer « une grande part de son venin » (cf. Ph. Derouin, *opt. cit.*).

Trois griefs furent soulevés : la loi interprétative portait atteinte à l'indépendance du juge de cassation, faisait échec aux conventions internationales et était contraire à la Constitution. Le Conseil constitutionnel, tout en ne se prononçant pas sur « la validité de la loi rétroactive », a affirmé que l'application rétroactive de cette loi ne saurait préjudicier aux contribuables dont les droits ont été reconnus par une décision de justice passée en force de chose jugée. Les jugements rendus en dernier ressort ont l'autorité de la chose jugée en vertu de l'article 500 du N.C.P.C. Il en résulte que les dispositions de la loi nouvelle seront applicables lors des jugements rendus à compter du 1^{er} janvier 1990. De même l'utilisation d'un moyen tiré de cette nouvelle loi lors des pourvois en cassation devrait être inopérant.

En ce qui concerne la portée des traités internationaux, selon une jurisprudence constante, le Conseil Constitutionnel se déclare incompétent et laisse le soin aux juridictions d'interpréter et de faire prévaloir le traité (cf. *Décis. n. 74-54 DC, 15 janv. 1975*).

Quant à la non-constitutionnalité de la loi qui serait confiscatoire et discriminatoire, certains auteurs (cf. notamment Ph. Derouin) en déduisent à travers la décision du Conseil constitutionnel que l'Administration, afin de respecter le caractère dissuasif de la taxe, devrait renoncer à la percevoir sur « les immeubles qui étaient déjà la propriété de sociétés étrangères avant l'institution de cette taxe ou, du moins, de l'impôt sur les grandes fortunes » (c'est-à-dire avant le 1^{er} janvier 1981 ou 1982).

Le recours à des lois fiscales interprétatives a toujours fait l'objet de vives critiques de la part de la doctrine (2). La commission Aicardi avait pourtant dénoncé l'emploi d'un tel procédé.

Autant dire que les premiers arrêts de la chambre commerciale étaient vivement attendus. Une série de neuf arrêts fut rendue le 15 mai 1990 (notamment n. 88-14.293, *Brumar : Droit fiscal 1990, n. 39, comm. 1681 ; R.J.F. 6/90, n. 742*) aux conclusions contraires de l'avocat général.

Ce dernier avait soutenu que les dispositions de la loi du 29 décembre 1989 (art. 105) étaient applicables aux instances en cours et même devant le Cour de cassation et se référaient à une doctrine civiliste classique sur l'effet rétroactif des lois interprétatives. L'expression « décision de justice passée en force de chose jugée », était synonyme de « décision irrévocable ». La Cour de cassation n'était pas, en outre, liée par la décision du Conseil constitutionnel. Or, la Cour Suprême n'a pas suivi son avocat général. Elle a appliqué le principe selon lequel « la loi interprétative doit être déclarée inapplicable aux instances dans lesquelles est intervenue une décision passée en force de chose jugée, et doit être considérée comme passée en force de chose jugée toute décision judiciaire qui a statué en dernier ressort et n'est plus susceptible d'un recours ordinaire même si elle peut faire l'objet ou fait effectivement l'objet d'un pourvoi en cassation » (article 500 du N.C.P.C.) (cf. dans ce sens *Cass. civ., 27 avril 1979 : Bull. II, n. 121, p. 84 - 7 juin 1979 : Bull. III, n. 121, p. 93 - 8 nov. 1983 : Bull. II, n. 171, p. 119 - 3 fév. 1988 : Bull. II, n. 34, p. 18 - Soc., 26 sept. 1989 : Bull. V, n. 543, p. 330*).

Le pourvoi était donc jugé en fonction de l'article 990 D dans sa rédaction antérieure à la loi du 29 décembre 1989. La Cour de cassation se contentait alors de reprendre « les attendus » développés dans les arrêts de 1989 (précités) pour débouter l'Administration (la portée de la clause de non-discrimination de l'article 26 reposant sur la nationalité des sociétés).

Pourtant la question n'apparaissait pas définitivement réglée puisque « le présent litige » était renvoyé devant l'Assemblée plénière par un arrêt rendu par la Chambre commerciale le 29 mai 1990.

L'Administration quant à elle s'inclinait et reconnaissait que l'article 105 n'était pas applicable aux litiges ayant déjà donné lieu à un jugement défavorable à l'Administration passé en force de chose jugée avant l'entrée en vigueur de la loi (Jugements intervenus avant le 1^{er} janvier 1990) (*Instr. 22 mai 1990 : B.O.I. 7 Q-1-90 : Droit fiscal 1990, n. 25-26, E. 10.038*).

Devant l'Assemblée plénière, l'avocat général M. Dontenville (*conclusions publiées aux JCP 91, éd. G., II, 21.460*) ne se prononce pas sur l'application immédiate d'une loi interprétable (à quel niveau de l'instance faut-il se placer ?). Il situe le débat en « amont », la supériorité du Traité sur la loi nationale postérieure interprétative en vertu de l'article 55 de la Constitution, et résout par là même la question posée précédemment. Il rappelle, en outre, que « nos engagements, hors de nos frontières, s'honorent, même s'ils n'apparaissent plus totalement adaptés ».

La Cour de cassation a suivi son avocat général non sans avoir une nouvelle fois rappelé la portée de l'article 500 du N.C.P.C. (autorité de la chose jugée). Le recours à l'article 105 de la loi de finances pour 1990 n'a pas d'incidence sur la solution du litige.

En appliquant l'article 26 de la convention fiscale franco-suisse, la Cour de cassation fait prévaloir le traité ratifié par la France sur la loi nationale postérieure. Une jurisprudence constante, inaugurée par l'arrêt du 24 mai 1975 (*Cass. ch. mixte, Cafés Jacques Vabre : Bull. n. 4, p. 6 ; D. 1975, 497*,

(2) M. Bonneau, La taxe de l'article 990 D du C.G.I. et le droit transitaire : *Bull. Joly*, § 166, p. 597. — J. Turot, « Les lois fiscales rétroactives » : *R.J.F. 10/90*, p. 655.

concl. Touffait) relatif à l'application des dispositions du Traité de Rome face à la loi nationale postérieure.

Près de quinze ans plus tard, le Conseil d'État alignera sa jurisprudence sur celle de la Cour de cassation (*Cons. d'État*, 20 oct. 1989, n. 108.243 *Nicolo* : *Droit fiscal* 1989, n. 48, *comm.* 2287 ; *Lebon*, p. 190, *concl. Frydmann*).

La supériorité du traité sur la loi interne postérieure même interprétative étant reconnue, il convient ensuite d'aborder l'interprétation de la clause de non discrimination contenue dans la Convention franco-suisse.

II. — L'interprétation de la clause de non-discrimination

Le Conseil d'État a déjà fait prévaloir de telles clauses notamment pour l'octroi du régime des sociétés mères et filiales à une succursale d'une société italienne d'assurances installée à Paris et qui possédait une participation importante dans une société française (*Cons. d'État*, 18 nov. 1985, n. 50.643 : *Droit fiscal* 1986, n. 9, *comm.* 347, *concl. O. Fouquet* ; *D.* 1986, 255, *note G. Tixier et T. Lamulle*). La France fut d'ailleurs condamnée par la Cour de justice des communautés européennes (28 janv. 1986, n. 270/83 : *Droit fiscal* 1986, n. 18, *comm.* 903, *concl. Mancini*) à propos du refus d'accorder l'avois fiscal aux profits réalisés par la succursale française d'une société étrangère. « En n'accordant pas aux succursales et agences en France de sociétés d'assurance ayant leur siège social dans un autre État membre, dans les mêmes conditions qu'aux sociétés d'assurances dont le siège est situé en France, le bénéficiaire de l'avois fiscal pour les dividendes de sociétés françaises que ses succursales et agences perçoivent, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 52 du Traité C.E.E. ».

Le Conseil d'État avait aussi appliqué les clauses de non discrimination dans les litiges afférents à l'article 209 A du C.G.I. (le texte antérieur à l'article 990 D du C.G.I.) (pour la convention franco-belge, *Cons. d'État*, 7 oct. 1988, n. 82.784 : *Droit fiscal* 1989, n. 7, *comm.* 239 ; *R.J.F.* 1988, n. 1305, p. 739 — et pour la convention franco-suisse, *Cons. d'État*, 3 mai 1989, n. 78.223 : *Droit fiscal* 1989, n. 46-47, *comm.* 2198, *concl. O. Fouquet* ; *R.J.F.* 1989, n. 751, p. 377).

La clause de non discrimination contenue dans la convention fiscale franco suisse est ainsi libellée.

1° Les nationaux d'un État contractant ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre État se trouvant dans la même situation.

En particulier, les nationaux d'un État contractant qui sont imposables sur le territoire de l'autre État contractant bénéficient, dans les mêmes conditions que les nationaux de ce dernier État se trouvant dans la même situation, des exemptions, abattements à la base, déductions et réductions d'impôts ou taxes accordées pour charge de famille.

2° Le terme « nationaux » désigne, pour chaque état contractant :

a) Toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité de cet État,

b) Toutes les personnes morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation dudit État...

5° Le terme « imposition » désigne, dans le présent article, les impôts de toute nature ou dénomination (art. 26 de la convention franco-suisse).

Tout d'abord, la définition très large du terme « imposition » permet d'inclure la taxe de 3 % dans les impôts visés par l'article 26. L'application de cette taxe aux sociétés suisses apparaît discriminatoire, voire confiscatoire. Outre les impôts de droit commun (impôts sur les sociétés, taxes foncières, droit de bail), les sociétés suisses supportent la taxe annuelle de 3 % sur la valeur vénale des immeubles possédés en France. La Cour de cassation, lors de l'application de cette clause de non discrimination, s'attache au critère de la nationalité.

« Le critère tiré par l'article 990 D du C.G.I. pour déterminer son champ d'application, de la localisation hors de France du siège des sociétés concernées (et spécialement du siège de leur direction effective) se réfère non seulement à leur qualité

de non résident français mais aussi nécessairement à leur rattachement à un État autre que la France ».

La nationalité d'une société est déterminée par la localisation de son siège de direction effective.

Lors de l'élaboration de l'article 105 précité, la Commission des Finances avait donné une définition détaillée de ce siège : le lieu où sont concentrés les organes de direction, d'administration et de contrôle (pour une application constante en jurisprudence : *Cass. civ.*, 30 mars 1971 ; *Bull. civ. I*, n. 112 ; *note Lagarde* : *Revue crit. droit int. privé* 1971, p. 451 ; *note Lous-souarn* : *Clunet* 1972, p. 834 ; *note B. Oppetit* : *JCP* 1972, II, 17.140. — *Cass. civ.*, 18 avril 1972 : *Bull. civ. I*, n. 104 ; *note B. Oppetit* : *Clunet* 1973, p. 218).

Si l'on laisse de côté les régimes tenant compte du lieu d'incorporation ou de contrôle de la société des pays anglo-américains, le siège réel est présumé être le siège statutaire jusqu'à preuve du contraire (art. 3 de la loi du 24 juillet 1966). La modification apportée par la loi (art. 105 de la L. de fin. pour 1990) qui substitue le critère de la résidence à celui de la nationalité est inopérante.

Pour que la clause de non discrimination puisse s'appliquer, les contribuables doivent se trouver dans la même situation. Les commentaires du Comité des affaires fiscales de l'O.C.D.E. visent « les contribuables placés au regard de l'application de la législation et de la réglementation fiscale de droit commun dans des circonstances de droit ou de fait analogues ». La comparaison entre les sociétés suisses et françaises doit s'effectuer au moment du fait générateur (le 1^{er} janvier de l'année : la détention d'immeubles en France). La situation doit être identique, sinon la clause de non discrimination est violée. La société suisse est soumise à une taxe supplémentaire de 3 % de la valeur vénale de l'immeuble. Il y a donc bien discrimination.

Comme le note M. Gouthière (*op. cit.*), en droit français les notions de résidence et de nationalité se confondent « en vertu de la force attractive » du siège de direction effective. Ce critère détermine le rattachement de la société à un État ou à un territoire. La modification de la loi interne était donc un « coup d'épée dans l'eau ».

Conclusion

L'arrêt du 21 décembre 1990 règle définitivement le sort des sociétés suisses possédant des immeubles en France. Les jugements rendus par les tribunaux de grande instance après le 1^{er} janvier 1990 ont fait prévaloir la supériorité de la clause de non discrimination sur l'article 105 de la loi de finances pour 1990 (selon l'article 55 de la constitution) (*T.G.I. Paris*, 28 juin 1990, *Sté Broillet* : *Droit fiscal* 1991, n. 12, *comm.* 615 ; *R.J.F.* 11/90, n. 1406, 2^e espèce. — *T.G.I. Paris*, 2 nov. 1990, *S.A. Dicaïem*).

Un jugement du Tribunal de grande instance de Grasse du 21 juin 1990 (*R.J.F.* 11/90, n. 1406, 1^{re} espèce) a néanmoins accueilli favorablement les prétentions de l'Administration qui s'appuyaient sur l'article 105 de la loi du 29 décembre 1989 et qui privilégiaient la notion de résidence par rapport à celle de nationalité.

Après l'arrêt de l'Assemblée plénière de la Cour de cassation, de telles distorsions devraient disparaître. Cette décision marque un coup d'arrêt aux procédés des lois fiscales rétroactives. Il faut rappeler l'arrêt rendu par la chambre commerciale en matière d'impôt sur la fortune (*Cass. com.* 18 avril 1989, n. 87-16.082 : *Droit fiscal* 1989, n. 22-23, *comm.* 1140, *Bull. IV* ; n. 124, p. 83). L'Administration a publié rapidement un commentaire administratif au B.O.I. 7 R-2-89 du 9 juin 1989 (*Droit fiscal* 1989, n. 28, E. 9766), où elle critiquait l'arrêt de la Cour de cassation en termes à peine voilés car, comme l'expérience prouve que les textes de lois qu'elle propose sont adoptés par les Parlementaires, elle estime « indispensable d'attendre pour savoir si cette jurisprudence sera confirmée ou non par le Parlement qui sera, s'il le faut, saisi d'un texte à ce sujet dans le projet de loi des finances pour 1990 ».

Dans l'intervalle, l'Administration a exhorté ses agents à pratiquer les rehaussements d'impôts s'appuyant sur la doctrine administrative désavouée par la Chambre commerciale. L'article 10-II de la loi de finances pour 1990 réduira à néant les efforts de la Cour de cassation.

Une telle mésaventure ne risque pas de se reproduire à propos de l'article 990 D. Comme nous l'avons remarqué dans notre note sous l'arrêt du Conseil d'État du 18 novembre 1985 (cf. *supra*), la technique de la loi fiscale rétroactive « est plus difficile à mettre en œuvre et aboutit à des résultats alléatoires lorsque s'opposent une loi et une convention (cf. art. 105 de la L. de fin. pour 1990). La seule procédure valable au regard du droit fiscal international consiste dans la négociation d'avenants aux conventions existantes ».

Le rapport général de la Commission des finances du Sénat avait d'ailleurs abondé dans ce sens (cité par Gest et Tixier, *op. cit.*, § 455 bis, note 14). M. l'avocat général Dantenwille avait souligné à ce propos « que nous ne sommes pas le Quai d'Orsay mais le Quai de l'Horloge ! Il ne faut pas se tromper de cible... ».

Lors de la rédaction d'une nouvelle convention ou d'un avenant, la prise en compte de la notion de résidence comme élément essentiel de l'interprétation de clauses de non discrimination est possible (cf. *Conv. franco-américaine modifiée du 28 juillet 1967, art. 24, § 1 ; Conv. franco-soviétique du 4 octobre 1985, art. 13, § 1*).

Les rapports fiscaux franco-suisses donnent lieu à de nombreux litiges (art. 990 D : art. 238 A, cf. *infra*). Une clarification de la situation passe par la renégociation de la convention du 9 septembre 1966.

L'arrêt du 21 décembre 1990 semble aussi condamner l'utilisation des mesures d'exception envers les États qui ont signé des conventions fiscales avec la France. Le Professeur Dibout s'est interrogé récemment sur la compatibilité de l'article 209-B du C.G.I. avec les conventions fiscales internationales et le droit communautaire (*Droit fiscal 1989, n. 44, p. 1485 s.*). Il voit dans l'incompatibilité de cet article « une atteinte grave à la souveraineté fiscale ou un atout important pour l'internationalisation des entreprises françaises dans le cadre européen ». La jurisprudence du Conseil d'État s'est aussi assouplie lors de l'application de l'article 238 A du C.G.I. (*Cons. d'État, 1^{er} mars 1989, req. n. 79218 et 79283 : Droit fiscal 1989, n. 46-47, comm. 2169, note G. Tixier et T. Lamulle*). La suppression de ces mesures d'exception marquerait le premier pas vers un nouvel ordre fiscal international.

Gilbert TIXIER

Professeur de Droit fiscal
à l'Université Paris XII

Thierry LAMULLE

A.T.E.R. à l'Université
Paris XII

★

Cour de cassation, Plénière, 21 décembre 1990, n. 88-15.744, S.A. Roval.

F.I. 643, n. 70 s., 154 s.

807 — VERSEMENT POUR DÉPASSEMENT DU P.L.D. — 1^o Application dans le temps. Permis du 31 janvier 1977. Modificatif d'un permis antérieur ou demande nouvelle — 2^o Procédure d'établissement du versement. a) Répartition des compétences entre le Directeur de l'équipement et le Directeur des services fiscaux. b) Information du redevable. Communication et notification des décisions du Directeur de l'équipement et du

Directeur des services fiscaux (Concl. C.A.A. Paris, 21 fév. 1991, n. 89-434).

La jurisprudence est rare sur les garanties procédurales dont est assorti l'établissement du versement pour dépassement du plafond légal de densité. Elle a porté jusqu'à présent pour l'essentiel sur la phase relative à l'évaluation du terrain. Il a fallu en effet fixer les limites des compétences partagées entre le juge de l'expropriation chargé, en cas de différé sur l'estimation du terrain, d'en fixer la valeur et le juge administratif, juge de droit comme des actes de l'Administration (*Cons. d'État, Sect., 12 juin 1981, n. 17.357, Delmarle : Droit fiscal 1982, n. 12, comm. 599, concl. Rivière ; Lebon, p. 260 ; Droit et Ville 1981, n. 12, note F. Bouyssou — Trib. Conflits, 19 avril 1982, n. 2226, S.O.R.I.P. : Droit fiscal 1982, n. 50, comm. 2381 ; D. 1982 — 421, note Charles*). En outre, le contentieux administratif a déjà eu l'occasion de préciser comment devaient se combiner la procédure de délivrance du permis de construire et la mise en cause par l'Administration de l'estimation du terrain telle que déclarée par le pétitionnaire (*Cons. d'État, 10 mars 1982, n. 24.476, Ass. imm. Tairraz : Droit fiscal 1982, n. 50, comm. 2381 — 7 mai 1986, n. 58.807 et 58.890, S.C.I. Résidence de Port-Royal : Droit fiscal 1986, n. 41, comm. 1681 ; arrêts rendus sous le régime antérieur au décret du 17 juillet 1984*).

En revanche, les phases ultérieures de l'établissement du versement et de sa mise en recouvrement n'ont guère suscité de litiges. L'arrêt du 21 février 1991 de la Cour administrative d'appel de Paris ci-après publié avec les conclusions de M. le Commissaire du gouvernement F. Loloum apporte une contribution sur ce point, après avoir admis l'application en l'espèce du régime de taxation institué par la loi du 31 décembre 1975.

I. — Pour l'application dans le temps du versement pour dépassement du P.L.D. qu'il instituait, le législateur a prévu des *dispositions transitoires*, reprises à l'article L. 113-2 du Code de l'urbanisme. Dans le cas soumis à la Cour, il s'agissait d'un projet d'aménagement d'un îlot avec construction de locaux d'habitation, de bureaux et de commerce, dont l'origine remontait à 1974 mais dont la mise en œuvre avait connu des aléas multiples. Pour contester son assujettissement au versement pour dépassement du P.L.D., la société bénéficiaire d'un ultime permis de construire délivré le 31 janvier 1977 soutenait que cette dernière autorisation n'était que le modificatif d'un permis initial obtenu dès 1974, déjà une première fois modifié puis prorogé. Se prévalant de la sauvegarde des droits acquis en 1974 avant l'entrée en vigueur de la loi du 31 décembre 1975, elle prétendait échapper au champ d'application *ratione temporis* de la loi. Cette thèse a été rejetée par la Cour dès lors qu'il était établi que le *permis initial* était *périmé* à la date de la délivrance du nouveau permis, faute pour les constructeurs d'avoir engagé les travaux suffisants en temps utile (*Cons. d'État, Sect., 16 fév. 1979, S.C.I. Cap Naïo : Lebon, p. 66 — 24 oct. 1986, Sté Séfima : Lebon, p. 625 — 2 déc. 1987, S.C.P. « Val Rose » : Lebon, p. 394*). Le permis du 31 janvier 1977 procédait donc d'une *demande nouvelle*. Il ressortait des pièces du dossier que le dépôt de la demande de permis n'était intervenu en fait que le 22 avril 1976. Eu égard aux dates tant de cette demande que de l'autorisation, la loi était applicable.

II. — Une fois admis le principe de l'assujettissement, le litige portait sur les *conditions d'établissement du versement* et de sa *mise en recouvrement*.

La société soutenait que le Directeur des services fiscaux avait empiété sur les compétences du Directeur de l'équipement en se substituant à ce dernier pour arrêter le montant du versement. Ce faisant, elle mettait en doute l'existence même d'une décision de liquidation prise par le Directeur de l'équipement antérieurement à la mise en recouvrement par les services fiscaux. En outre, elle faisait valoir qu'elle n'avait pas reçu communication de ladite décision préalablement au recouvrement en violation des dispositions de l'article R. 333-6 du Code de l'urbanisme.

Sur le premier point, l'instruction concernant un dossier ancien et dispersé à l'occasion de contentieux antérieurs avait néanmoins permis de retrouver les traces d'une décision du Directeur de l'équipement qui faisaient littéralement du prétendu vice d'incompétence entachant la liquidation de la taxe.

Le second moyen était plus délicat, l'Administration étant dans l'incapacité de produire les preuves d'une notification spécifique de la décision arrêtant le montant du versement. Or l'article R. 333-6 prescrit, d'une part, que le Directeur de l'équipement informe le pétitionnaire du permis de la décision de liquidation, d'autre part, que les services fiscaux notifient l'avis de mise en recouvrement du versement. Il existe donc deux actes distincts pris par des autorités différentes et soumis l'un et l'autre à une obligation de communication au redevable du versement. Le respect d'une information séparée sur la décision du Directeur de l'équipement n'était pas démontré.

La Cour a passé outre à cette difficulté en considérant que la fiche-avis émanant des services fiscaux et reçue par la société constituait le support de l'information prescrite dès lors qu'il était réservé un emplacement où les services de l'équipement avaient repris le contenu de la décision sur le montant du versement. Par là même, elle juge que l'information émanant de l'autorité compétente pour arrêter le montant de la taxe peut légalement ne pas être préalable à la notification incombant en propre aux services fiscaux. Son raisonnement paraît reposer sur la distinction classique entre la décision elle-même et les modalités matérielles de sa communication et sur l'absence de tout délai fixé par l'article R. 333-6 pour procéder à l'information qu'il prévoit. On notera néanmoins que cette solution a pour effet de priver pour une large part de son intérêt, voire de son contenu, l'obligation d'information incombant au Directeur de l'équipement.

NOTA. — On rappelle que l'article 118 de la loi de finances pour 1990 (n. 89-935, 29 déc. 1989 : *Droit fiscal* 1990, n. 2-3, comm. 54) a transféré le recouvrement du versement aux comptables du Trésor.

Sur les nouvelles modalités d'établissement et de notification du versement, voir la circulaire (*équip.*) n. 90-47 du 21 juin 1990 (*Droit fiscal* 1990, n. 39, I.D. 10.089) et l'instruction (*Compt. publ.*) n. 90-77-AB du 9 juillet 1990 (*Droit fiscal* 1990, n. 52, I.D. 10.146).

★

Sans qu'il soit besoin d'examiner la recevabilité de partie des conclusions de la requête :

Sur l'application à la construction ayant donné lieu au permis de construire du 31 juin 1977 de la loi du 31 décembre 1975 :

Sur le caractère d'autorisation nouvelle du permis de construire du 31 juin 1977 :

Considérant qu'aux termes de l'article R. 421-32 du Code de l'urbanisme dans sa rédaction en vigueur : « Le permis de construire est périmé si les constructions ne sont pas entreprises dans le délai d'un an à compter de la notification visée à l'article R. 421-34 ou de la délivrance tacite du permis de construire ».

Considérant que la société anonyme immobilière du « 131, boulevard Carnot » a obtenu le 25 juillet 1974 un permis de construire pour réaliser des constructions de 12.283 m² de surface à usage de locaux d'habitation et de commerces ; que le 21 février 1975, elle obtint, à la suite d'une demande ultérieure, l'autorisation de mettre en chantier une partie de la surface soit 4.113 m² ; qu'une prorogation lui a été accordée jusqu'au 25 juillet 1976 par arrêté préfectoral du 10 juillet 1975 ; que si la société soutient qu'elle a entrepris les travaux dès le 3 mai 1976, il résulte de l'instruction que seuls certains travaux préparatoires de démolition et de fouilles avaient été effectués avant la date d'expiration de la validité de la prorogation susrapplée et que les travaux de démolition des immeubles occupant les terrains à construire n'avaient pu débuter en raison de la nécessité de reloger les locataires desdits immeubles ; que, tout au long de l'instance, la société s'est abstenue de donner toute précision sur la nature et l'importance des travaux réalisés dont il ne ressort pas du dossier qu'ils puissent être regardés comme un véritable commencement d'exécution ; que, par suite, en application des dispositions de l'article R. 421-32 du Code de l'urbanisme

ci-dessus rappelées, le permis de construire délivré le 25 juillet 1974 se trouvait en tout état de cause périmé ; que la société ne peut donc valablement soutenir que l'autorisation de construire obtenue le 31 janvier 1977 était une autorisation modificative de celle du 25 juillet 1974 et non une autorisation nouvelle entrant comme telle dans le champ d'application des dispositions du 1^{er} alinéa de l'article L. 113-2 du Code de l'urbanisme ;

Sur l'application du second alinéa de l'article L. 113-2 du Code de l'urbanisme :

Considérant que, selon cet alinéa, n'entrent pas dans le champ d'application de la loi du 31 décembre 1975 les permis de construire accordés comme suite à une demande déposée avant le 1^{er} avril 1976 lorsque l'ensemble des terrains qu'elle concerne a fait l'objet d'une mutation ayant acquis date certaine avant le 1^{er} novembre 1975 et soumise à la T.V.A. ;

Considérant que si la société requérante fait valoir que « sa deuxième demande d'autorisation a été formée le 3 février 1976 », elle n'établit pas que la demande, ayant donné lieu au permis de construire obtenu le 31 janvier 1977, ait été — eût-elle été précédée d'autres demandes distinctes antérieurement reçues — déposée non le 22 avril 1976 mais antérieurement au 1^{er} avril 1976 ; que, par suite, elle ne peut en toute hypothèse soutenir que le permis de construire répondrait aux conditions posées par les dispositions susrappelées en ce qui concerne les seules demandes de permis déposées avant le 1^{er} avril 1976 ;

Sur la régularité de la procédure :

Sur les moyens tirés de l'incompétence et du vice de procédure afférents à la liquidation du versement litigieux par le Directeur des services fiscaux et à l'absence de communication préalable du montant de ce versement à la requérante :

Considérant qu'aux termes de l'article R. 333-6 du Code de l'urbanisme dans sa rédaction applicable : « Le Directeur départemental de l'équipement arrête le montant global du versement et le communique avec les indications nécessaires à la détermination de la part revenant à chaque contribuable au Directeur des services fiscaux et au maire. Il le communique également au pétitionnaire ; le service des impôts notifie le montant du versement au redevable » ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que le Directeur départemental de l'équipement a, à la suite du jugement du Tribunal administratif de Versailles du 19 février 1982 annulant pour incompétence une première décision arrêtant le montant de la participation, pris une nouvelle décision d'assujettissement à la taxe notifiée à la requérante par une « fiche-avis » en date du 19 avril 1982 ; que la circonstance que ladite fiche émanât conjointement du Directeur des services fiscaux compétent pour notifier le montant du versement au redevable n'est de nature à entacher la décision du Directeur départemental de l'équipement, ni d'incompétence, ni de défaut de communication préalable du montant du versement, dès lors qu'aucune disposition n'interdisait la notification conjointe par les deux autorités respectivement compétentes pour arrêter et notifier le montant du versement au moyen de la feuille dont s'agit ou n'imposait que les deux décisions arrêtant et notifiant le montant du versement interviennent non pas conjointement, mais successivement ;...

DÉCIDE :

(Rejet).

CONCLUSIONS DE M. LE COMMISSAIRE DU GOUVERNEMENT F. LOLOUM

La requête de la S.A.I. du 131, boulevard Carnot soulève des questions relatives tant à l'application dans le temps de la loi n. 75-1328 du 31 décembre 1975 portant réforme de la politique foncière qu'aux procédures d'établissement du versement pour dépassement du plafond légal de densité (V.D.P.L.D.).

La requérante a bénéficié, dans des conditions que nous indiquerons plus avant, d'un permis de construire daté du 31 janvier 1977 pour des locaux d'habitation et de bureaux à édifier au Vésinet représentant une surface de plancher de 7.945 m². Par décision du 10 février 1977, le Directeur départemental de l'Équipement des Yvelines a informé l'intéressée qu'elle était soumise aux dispositions de l'article L. 112-1 du Code de l'urbanisme relatives au dépassement du P.L.D. et par suite qu'elle était redevable d'un versement arrêté à la somme de 808.000 F. Cette décision a été contestée devant le Tribunal administratif de Versailles, qui, par un jugement du 19 juillet 1982, l'a annulée au motif curieux que le D.D.E. ne pouvait en la matière donner de délégation de signature. Il semble que l'Administration se soit abstenue de faire appel du jugement et ait repris la procédure.

La société a reçu une fiche-avis en date du 19 avril 1982 indiquant le montant du versement dont elle était déclarée redevable, les frais de perception, l'échéancier du paiement et les collectivités qui devaient en être les bénéficiaires. Cette notification a été suivie les 22 et 23 avril 1982 d'un avis de mise en recouvrement d'une fraction de la taxe, puis d'une mise en demeure de payer l'ensemble de la taxe sous peine de poursuites. La société

a contesté devant le Directeur des services fiscaux ces trois « décisions » et, après rejet de sa réclamation par le D.D.E. auquel elle avait été transmise, a porté le différend à nouveau devant le Tribunal administratif de Versailles. Elle défère le jugement du 24 avril 1986 rejetant ses prétentions : elle soutient que la loi du 31 décembre 1975 ne lui était pas applicable et met en cause à la fois la compétence du Directeur des services fiscaux pour établir la fiche-avis du 19 avril 1982 et l'existence de toute notification de la décision du D.D.E. arrêtant le montant du versement.

1° Recevabilité

Nous signalerons tout d'abord deux difficultés touchant à la recevabilité de la requête.

En premier lieu, le mémoire introductif d'appel n'a été enregistré que le 26 février 1988 au secrétariat du Conseil d'État alors qu'il est dirigé contre un jugement lu le 24 avril 1986. Il résulte de l'instruction que vous avez menée que le jugement a bien été notifié à la société le 3 juin 1986 et un avis de mise en instance déposé le 5 juin. Toutefois, le pli retourné non réclamé au Tribunal administratif le 21 juin ne justifie pas de la présentation du deuxième avis alors exigé par la réglementation postale. Le dossier transmis à la Cour ne comporte pas davantage la preuve que le greffe du Tribunal administratif ait procédé à une signification par voie administrative. Vous ne pourrez donc pas opposer de forclusion à la requête.

Mais vous devrez écarter les conclusions en tant qu'elles sont dirigées contre la mise en demeure de payer qui n'est pas une décision faisant grief : une mise en demeure ne peut être contestée dans le cadre du contentieux du recouvrement que si elle vaut commandement (*Cons. d'État, 28 fév. 1983, n. 25.800 : Droit fiscal 1983, n. 28, comm. 1528, concl. P. Rivière ; R.J.F. 5/83, p. 330 — 29 juill. 1983, n. 33.553-33.554 : Droit fiscal 1984, n. 23-24, comm. 1152, concl. J.-F. Verny ; R.J.F. 11/83, p. 655 — 4 nov. 1985, n. 37.412 : Droit fiscal 1986, n. 44, comm. 1835, concl. M^{me} M.-A. Latournerie ; R.J.F. 1/86, n. 57 — 9 déc. 1985, n. 54.469 : Droit fiscal 1986, n. 41, comm. 1728 ; concl. M. de Guillenchmidt ; R.J.F. 2/86, n. 228*), ce qui n'est pas le cas ici.

Précisons d'ailleurs qu'à notre avis, vous êtes saisis d'un contentieux de l'assiette de la taxe, la requérante contestant le principe de son assujettissement et la procédure d'imposition. Certes, si devant vous la société demande l'annulation des décisions à elle notifiées sans formuler comme devant le Tribunal administratif des conclusions expresses tendant à la décharge de la taxe, on devra noter cependant qu'elle vise toutes les conséquences de droit qui découlent de l'annulation du jugement et des décisions attaqués.

2° Sur l'application de la loi du 31 décembre 1975

La logique nous paraît imposer d'examiner, contrairement à vos habitudes, d'abord le fond du litige avant les questions de procédure. En effet, les règles de procédures discutées par les parties ne sont applicables que si l'on admet que la société rentrait bien dans les prévisions de la loi du 31 décembre 1975, ce que précisément elle conteste avec force.

La loi du 31 décembre 1975 a prévu des dispositions transitoires pour son application dans le temps. Elles sont reprises à l'article L. 113-2 du Code de l'urbanisme. On retiendra pour les besoins de notre affaire deux de ces règles : la première énoncée par l'alinéa 1 rend applicable le principe du versement pour dépassement du P.L.D. « aux permis de construire délivrés après la date d'entrée en vigueur du Titre 1^{er} de la loi », soit après le 1^{er} avril 1976 ; la seconde règle utile à rappeler est exposée dans l'alinéa 2 et constitue une exception à la précédente : indépendamment de la date de délivrance du permis, la nouvelle loi n'est pas applicable lorsque la demande de permis a été déposée avant le 1^{er} novembre 1975 ou même entre cette date et le 1^{er} avril 1976 dès lors du moins que les terrains concernés ont fait l'objet d'une mutation avant le 1^{er} novembre 1975 soumise à la T.V.A. ou à un des régimes spéciaux prévus aux articles 1032 (sociétés ou caisses d'assurances mutuelles agricoles) et 1042 du C.G.I. (collectivités locales et leurs établissements publics). Cette dernière règle vise à éviter la taxation à des pétitionnaires victimes de retards dans l'instruction de leur demande de permis.

La société requérante soutient à titre principal que le permis qui lui a été délivré le 31 janvier 1977 n'était qu'un modificatif d'une autorisation antérieure remontant à 1974. A titre subsidiaire, si ce caractère de permis modificatif devait être écarté, elle prétend que sa demande de permis a été déposée le 3 février 1976.

La solution dépend donc des faits de l'espèce et de leur qualification juridique. Il est ainsi temps maintenant de retracer l'histoire des projets immobiliers de la S.A.I. du 131, boulevard Car-

not. Fondée à l'instigation d'une entreprise tourangelle, le groupe Barbot, la S.A.I. du 131, boulevard Carnot a eu pour objet d'installer en région parisienne un siège social annexe et jeta son dévolu sur un îlot à rénover au Vésinet. Après avoir bénéficié de l'agrément nécessaire à l'implantation de bureaux en région parisienne, elle a obtenu le 25 juillet 1974 un permis de construire un ensemble de 12.253 m² (dont 6.181 m² en superstructure) qui constituait la première tranche d'un projet plus vaste comprenant 16.030 m² de surface totale de plancher. Des difficultés économiques et un retard dans l'évacuation de locataires de l'îlot ont conduit la société à solliciter et obtenir le 21 février 1975 un permis modificatif ne portant plus que sur 4.113 m² dont 2.313 m² en superstructure. Un arrêté préfectoral du 10 juillet 1975, non joint au dossier, en a prorogé la validité jusqu'au 10 juillet 1976 selon les affirmations de la requérante contestées par l'Administration.

Entre-temps les choses ayant évolué favorablement pour la société, celle-ci entendit apporter un nouvel élan à son opération. Autant que nous avons pu reconstituer le fil des événements particulièrement touffus, elle a déposé le 5 février 1976 auprès de la mairie un dossier tendant selon elle au retrait de l'autorisation antérieure et à l'octroi d'un nouveau permis modificatif pour la construction d'un ensemble se rapprochant par ses dimensions du projet initialement autorisé. Il n'en reste pas moins que c'est seulement le 22 avril 1976, après de multiples démarches croisées, qu'était enregistrée dans les services de la D.D.E. une demande signée le 12 avril 1976 et tendant à obtenir l'autorisation de construire un ensemble à usage d'habitation, de bureaux et de commerces totalisant 7.945 m² de surface de plancher hors œuvre. Cette demande a été satisfaite par l'arrêté préfectoral du 31 janvier 1977 délivrant le permis sollicité.

On constatera d'emblée deux éléments de pur fait. Contrairement à ce que soutient la requérante, le permis délivré fait suite à une demande du 22 avril 1976 (document n° 10) distincte du dossier présenté en février 1976. Au demeurant, comme l'a relevé le Tribunal administratif, la société n'apporte pas la preuve de l'acquisition de tous ses terrains avant le 1^{er} novembre 1975 sous le régime de la T.V.A. Les conditions édictées au 2^e alinéa de l'article L. 113-2 du Code de l'urbanisme ne sont donc pas remplies. En deuxième lieu, la date de délivrance du permis est postérieure au 1^{er} avril 1976, date d'entrée en vigueur du Titre 1^{er} de la loi. La requérante ne peut davantage se prévaloir des dispositions de l'alinéa 1 de l'article L. 113-2, sauf si l'on doit, ainsi qu'elle le prétend, regarder la décision du 31 janvier 1977 non comme un permis en tant que tel mais comme un simple modificatif d'un permis antérieur.

Le débat juridique se limite dès lors à la qualification à donner au permis du 31 janvier 1977. La requérante fait valoir que cette autorisation n'est que le dernier avatar du même projet qui a donné lieu à un premier permis en 1974. L'Administration oppose à cette analyse une double objection. D'une part, le permis initial était périmé faute de commencement des travaux en temps utile, d'autre part, l'importance des différences entre le permis en cause et le permis précédent interdit de lui conférer le caractère d'un simple modificatif.

Sur le premier point, la société prétend avoir engagé les travaux le 3 mai 1976 dans le délai de validité du permis initial modifié puis prorogé. Mais l'Administration observe que cette date n'est jamais que celle de la souscription de la déclaration d'ouverture du chantier, acte purement administratif insuffisant pour établir la réalité et la nature des travaux engagés. Or, s'opposent aux assertions de la société les constatations opérées sur place les 25 août et 15 novembre 1976 dont il ressort que « seuls des travaux préparatoires de démolition et de fouilles avaient été effectués ». Cet état de fait nous paraît corroboré par la requérante elle-même qui signale l'interruption des premiers travaux en raison de la présence de locataires encore dans les lieux. En raison de leur caractère purement préparatoire et leur interruption rapide, ces travaux n'ont pas eu une importance telle qu'ils aient pu avoir un effet sur la péremption du permis initial (*Cons. d'État, Sect., 16 fév. 1979, S.C.I. « Cap Naïo » : Lebon, p. 66 — 20 fév. 1984, Hintermeyer — 6 juin 1986, Syndicat de copropriété S.N.C. Val d'Isère cités dans les G.A. du droit de l'urbanisme — 24 oct. 1986, Sté Sefima : Lebon, p. 625 — 2 déc. 1987, S.C.P. « Val Rose » : Lebon, p. 394*).

On peut avoir plus de doute en ce qui concerne le second argument de l'Administration : il s'agit bien du même projet dont changent seulement la nature et l'ordre des tranches successives.

Mais la péremption du permis initial pour absence de travaux en temps utile suffit à regarder comme permis nouveau l'autorisation délivrée le 31 janvier 1977. La S.A.I. du 131, boulevard Carnot rentre donc bien dans le champ d'application de la loi du 31 décembre 1975.

3° Procédure d'établissement de la taxe

La requérante soulève devant vous deux moyens que l'on peut rattacher à la procédure d'établissement de la taxe. La décision du 19 avril 1982, dont l'objet est de liquider le versement, a été prise par une autorité incompétente, à savoir le Directeur des services fiscaux, seul le Directeur départemental de l'équipement étant compétent pour procéder à cette liquidation. Au surplus, il y a eu vice de procédure pour défaut de communication de la décision du D.D.E. au pétitionnaire.

Pour bien mesurer la portée de ces critiques, il convient de présenter distinctement les phases de la procédure organisée par les articles L. 333-1 à L. 333-16 et R. 333-1 et suivants du Code de l'urbanisme.

La procédure repose sur un régime déclaratif : lors du dépôt de la demande de permis, le pétitionnaire doit déclarer la valeur du terrain d'assiette de la construction envisagée (*Cons. d'État, 14 mars 1986, n. 51.153, Lironis : Droit fiscal 1986, n. 41, comm. 1681 ; concl. Bonichot : Quot. jur. 1986/61, p. 5 ; A.J.D.A. 1986, 401, note Richer*). L'omission de cette déclaration interdit l'instruction de la demande. (L. 333-1) et la délivrance du permis (*Cons. d'État, 9 déc. 1988, Syndicat des copropriétaires de l'immeuble Le Valsnow : Lebon, p. 41*). Le D.D.E. (ou le maire s'il a compétence) peut contester l'estimation ainsi présentée par le constructeur. Il recueille l'avis du service des domaines ; cet avis constitue l'estimation administrative. Si la valeur retenue par l'Administration est différente de la valeur déclarée, elle est notifiée au pétitionnaire par lettre recommandée avec A.R. au plus tard avant la délivrance du permis (R. 333-4). En cas de désaccord persistant, le litige sur la valeur du terrain est porté devant le juge de l'expropriation ; mais ce contentieux ne fait pas obstacle à ce que le montant de la taxe soit arrêté provisoirement, puis mis en recouvrement sur la base de l'estimation administrative.

A ce stade de l'analyse, nous soulignerons que la procédure est contradictoire et suivie entre la D.D.E. et le pétitionnaire. Cette phase administrative peut déboucher sur un contentieux judiciaire pour ce qui est de l'évaluation du terrain, mais elle aboutit également à des actes administratifs relevant de votre compétence : la délivrance du permis sollicité, qui est une condition de l'obligation au versement, et la mise en recouvrement du prélèvement soit à titre provisoire en cas de contentieux judiciaire en cours, soit de plein droit en l'absence de désaccord sur la valeur du terrain (*Cons. d'État, 12 juin 1981, n. 17.357, Delmarle : Droit fiscal 1982, n. 12, comm. 599, concl. P. Rivière, p. 260*).

Nous indiquerons pour mémoire que le Conseil d'État a jugé qu'il était impossible d'opposer une valeur différente de celle déclarée après la délivrance du permis si l'Administration n'a pas notifié en temps utile sa propre estimation (*Cons. d'État, 10 mars 1982, n. 24.476, Ass. immob. Pauline Tairraz : Droit fiscal 1982, n. 50, comm. 2381 ; Lebon, p. 106 ; D.1982, 421, note Charles — Lironis précité — 7 mai 1986 : Droit fiscal 1986, n. 41, comm. 1681 ; A.J.P.I. 1986, 524*). Mais le quantum du versement n'est pas ici discuté ni cette jurisprudence invoquée.

Nous en venons à la phase d'établissement même de la taxe. Il appartient au D.D.E. (dans notre hypothèse) d'arrêter la position de l'Administration sur le quantum de la taxe elle-même à partir de la valeur du terrain retenue et des composantes du projet. Curieusement, l'article R. 333-6 du Code de l'urbanisme prévoit encore une communication au pétitionnaire du montant ainsi arrêté. On aura à s'interroger sur la portée de cette prescription. On notera, pour l'immédiat, qu'à ce stade intervient une décision fixant le montant de la taxe et que c'est l'autorité chargée de l'instruction du dossier de permis qui dispose de la compétence pour prendre cette décision.

Le même article R. 333-6 prévoit ensuite une nouvelle notification du montant du versement au redevable : elle est assurée par le service des impôts. On peut considérer que c'est là la phase de la mise en recouvrement. Le comptable du service des impôts (actuellement du Trésor) ajoute au montant du prélèvement précédemment arrêté par le D.D.E. les frais d'assiette et de perception et fixe l'échéancier des paiements.

En résumé, on peut formellement distinguer trois phases.

- La première, en principe, se déroule entre l'autorité chargée d'instruire le dossier de permis et le pétitionnaire et elle a lieu avant la délivrance du permis de construire : elle concerne l'évaluation du terrain ; elle met en œuvre une procédure contradictoire, le désaccord persistant étant soumis au juge de l'expropriation. Cette première phase n'est pas en cause dans notre affaire.

- Les deux phases suivantes, qui trouvent place en général après l'octroi du permis, tirent les conséquences des résultats de la première puisqu'il s'agit alors, d'une part, d'arrêter le montant du versement lui-même et, d'autre part, de procéder à son recou-

vrement. Il appartient au D.D.E. (ou au maire si la compétence lui en est donnée) d'établir ce que doit être le montant de la taxe ; il revient aux services des impôts (actuellement aux services du Trésor) d'effectuer les actes nécessaires au recouvrement, notamment en délivrant au redevable un avis qui comporte l'indication du montant de la taxe augmenté des frais d'assiette et de recouvrement ainsi que les échéances fixées pour le paiement. Éventuellement les services des impôts peuvent être amenés à engager des poursuites à l'encontre des retardataires ou des mauvais payeurs.

Ce schéma général ne soulèverait guère de difficultés si l'on s'en tenait là : il y aurait une phase susceptible d'être assimilée à la procédure contradictoire de redressement (déclaration du redevable, contestation de l'Administration, notification des redressements envisagés, saisine d'un organe tiers pour trancher le différend), et deux opérations distinctes juridiquement concernant l'établissement de la taxe et sa mise en recouvrement. A ce stade de l'analyse, nous ne voyons pas ce qui ferait obstacle à ce que matériellement le D.D.E., pour arrêter le montant de la taxe, et les services fiscaux, pour ce qui concerne les formalités du recouvrement, utilisent le même imprimé que l'Administration appelle fiche-avis. L'exigence en droit de deux décisions distinctes n'implique pas qu'elles aient deux supports matériels distincts. Par suite, la seule circonstance que la fiche-avis émane de la recette des impôts ne veut pas dire que le D.S.F. a usurpé les pouvoirs reconnus au D.D.E., comme le soutient la requérante, dès lors qu'il existe bien une décision propre du D.D.E. Rappelons que le Tribunal administratif avait déjà cru devoir annuler une première décision arrêtant le montant de la taxe pour vice d'incompétence. Le D.D.E. des Yvelines qui était en l'occurrence bien placé pour connaître les méandres de la procédure instituée en matière de prélèvement pour dépassement de P.L.D., a donc repris la procédure : vous avez à votre dossier des lettres du D.D.E. adressées au maire du Vésinet et au D.S.F. en date du 2 avril 1982 faisant état de la nouvelle décision prise après annulation de la précédente pour vice d'incompétence. Il serait pour le moins invraisemblable que reprenant la procédure le D.D.E. ait omis de signer la nouvelle décision ! Les lettres de transmission à sa signature nous paraissent établir suffisamment l'existence et la régularité de la nouvelle décision.

Mais il convient maintenant d'examiner le deuxième moyen articulé tiré de l'absence de communication à la requérante de la décision du D.D.E. arrêtant le montant de la taxe. Il est vrai que la rédaction de l'article R. 333-6 du Code de l'urbanisme, qui prévoit une telle communication, distingue en des alinéas différents cette formalité de la notification à effectuer par les services des impôts. Une interprétation littérale des textes conduirait ainsi à imposer aux Administrations trois notifications successives : celle de l'estimation administrative de la valeur du terrain (R. 333-4) et deux pour informer l'intéressé du montant du versement dû (R. 333-6). Nous ne voyons pas quelle garantie est attachée à ce redoublement de la notification du même montant de taxe, effectuée d'abord par le D.D.E., puis par les services des impôts. Si, comme nous le pensons, la décision arrêtant le montant du versement peut être matérialisée par la fiche-avis qui comporte également les opérations propres des services fiscaux, il ne nous paraît pas contraire aux textes d'admettre que la notification de cette fiche peut valoir communication de la décision du D.D.E. Cette interprétation consiste donc seulement à ne pas attribuer une portée chronologique à la succession de deux alinéas dans l'espace de la page du code. Nous relèverons d'ailleurs que le 1^{er} alinéa de l'article R. 333-6 n'impartit aucun délai au D.D.E. pour procéder à l'information qu'il prévoit ; notamment, il n'impose en aucune façon qu'elle intervienne avant la notification opérée par les services fiscaux.

Si néanmoins, cédant à ce que nous appellerons l'illusion typographique, vous étiez tentés de retenir le vice de procédure, nous vous proposerions pour les conséquences à en tirer de faire application de l'article 45 de la loi de finances rectificative pour 1990 introduisant un nouvel article L. 80 CA dans le L.P.F. et de ne pas prononcer la décharge. Selon ces nouvelles dispositions, à notre sens applicables à ce prélèvement à caractère fiscal (cf. *Cons. d'État, 18 nov. 1985, n. 34.217, S.C.I. de la place du Colonel-Fabien : Droit fiscal 1986, n. 16-17, comm. 831*, sur l'application de l'article L. 80 A du L.P.F.), les effets au contentieux d'erreurs de procédure peuvent être différents en fonction de la nature et de la gravité des atteintes qui en résultent. Pour faire bref, nous dirons que le juge peut se borner à annuler les pénalités sans décharger des droits lorsque le vice de procédure n'affecte ni les droits de la défense ni des garanties substantielles prévues par la loi. Tel nous semble être ici le vice allégué. Selon notre hypothèse, la décision du D.D.E. a été, quant à son contenu, transmise par la fiche-avis notifiée à la société. Le grief se réduirait donc à un retard dans la communication en tant que celle-ci n'est intervenue que simultanément avec la notification par les services

fiscaux au lieu de la précéder. Nous ne voyons pas quels droits ou quelles garanties légales seraient affectés par ce prétendu retard. Nous vous inviterions dès lors à ne pas prononcer la décharge de la taxe sur ce seul motif tiré du vice de la procédure comme vous l'autorise le 1^{er} alinéa de l'article L. 80 CA du L.P.F. dans sa dernière rédaction.

Pour ces motifs, nous concluons au rejet de la requête.

Cour administrative d'appel de Paris, 21 février 1991, n. 89-434, S.A.I. du « 131, boulevard Carnot », et Conclusions de M. le Commissaire du gouvernement F. Loloum.

GÉNÉRALITÉS

4, n. 48 s.

808 — SOURCES DU DROIT FISCAL — Application des lois dans le temps — Lois interprétatives — Loi de finances pour 1990 (art. 105) relative à la taxe de 3 % sur certaines sociétés étrangères détenant des immeubles en France — Limites du caractère interprétatif.

Voir commentaire n. 806.

10-3, n. 27 s.
11-2, n. 54 s.

809 — CENTRES ET ASSOCIATIONS DE GESTION AGRÉES — Régime fiscal des adhérents — Adhérents pouvant bénéficier des avantages fiscaux. Appréciation des recettes limites. Début d'activité en cours d'année (B.N.C.).

L'arrêt rapporté de la Cour administrative d'appel de Paris consacre une solution particulièrement favorable aux nouveaux adhérents des associations ou centres de gestion agréés.

L'on sait que le bénéfice de l'abattement réservé aux adhérents de ces organismes est fonction du montant des recettes réalisées : au-delà d'un certain plafond, l'abattement est réduit ou même supprimé. Les recettes à prendre en compte sont celles de l'année.

La question posée était de savoir si, *en cas de commencement d'activité en cours d'année*, les recettes perçues devaient faire l'objet d'un ajustement au *prorata temporis* pour apprécier la condition de plafonds.

Allait dans ce sens la règle qui prévoit l'application du prorata aux recettes réalisées pour déterminer le régime d'imposition (C.G.I., Ann. III, art. 111 *sexies*) (*Cons. d'État, 27 mai 1987, n. 46.597 : Droit fiscal 1987, n. 41, comm. 1832*).

Mais la Cour a jugé que cette solution ne pouvait être transposée en ce qui concerne le droit à l'abattement, en l'absence d'une disposition particulière analogue le prévoyant. Ce raisonnement concorde avec la doctrine qui estime que l'on ne peut limiter un droit ou un régime d'imposition organisés par la loi en en restreignant le champ par l'application d'une règle du prorata non prévue par une disposition législative (*Cons. d'État, 9 janv. 1985, n. 42.738 : Droit fiscal 1985, n. 22-23, comm. 1062 ; R.J.F. 1985, p. 178. — 25 janv. 1985, n. 51.821 : Droit fiscal 1985, n. 17-18, comm. 901 ; concl. Fouquet, L.P.A. 1985, n. 41. — 19 déc. 1986, n. 62.163 : Droit fiscal 1988, n. 18, comm. 892 ; concl. Fouquet, L.P.A. 1987, n. 19*).

Les recettes à considérer sont donc seulement celles qui ont été effectivement encaissées au cours de l'année du début d'exercice, quelle que soit la durée de l'activité durant cette première année.

Cette solution est valable sous le régime actuel de l'article 158-4 *bis* du C.G.I. qui s'est substitué à l'ancien article 158-4 *ter*.

★

... Sur le bénéfice de l'abattement pour adhésion à un centre de gestion agréé au titre de l'exercice 1978 :

Considérant, en premier lieu, qu'aux termes de l'article 158-4 *ter* du C.G.I. dans sa rédaction applicable aux revenus de l'année 1978 : « Les adhérents des associations agréées des professions libérales... imposés à l'impôt sur le revenu selon le régime de la déclaration contrôlée et dont les recettes n'excèdent pas 605.000 F bénéficient d'un abattement de 20 % sur leur bénéfice imposable... Le chiffre de 605.000 F s'apprécie dans les mêmes conditions que pour la limite fixée pour l'application du régime de l'évaluation administrative... Les adhérents des associations agréées dont les recettes excèdent les limites fixées au premier alinéa conservent le bénéfice des allègements fiscaux attachés à leur adhésion pour la première année au titre de laquelle le dépassement est constaté » ; que la référence faite au régime de l'évaluation administrative concerne uniquement la nature des recettes à prendre en compte ; qu'aucune disposition législative ne prévoit, pour le calcul du montant limite des recettes mentionné à l'article 158-4 *ter*, un ajustement au prorata de la durée effective d'exercice de l'activité libérale pendant l'année en cause ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que M. Guibert a débuté son activité libérale le 1^{er} septembre 1978 et adhéré à un centre de gestion le 29 septembre de la même année ; que les recettes qu'il a effectivement réalisées en 1978 n'ont pas excédé la limite de 605.000 F fixée par les dispositions de l'article 158-4 *ter* du C.G.I. ; qu'ainsi qu'il a été dit ci-dessus, aucun texte n'autorisait l'Administration à ne retenir que 4/12^e du montant des recettes réalisé au cours de la période du 1^{er} septembre au 31 décembre 1978, au prorata de la durée d'activité au cours de l'année ; qu'ainsi, c'est à tort que le service a refusé à M. Guibert, au titre de l'année 1978, le bénéfice de l'abattement de 20 % prévu par les dispositions précitées ;

Sur le bénéfice de l'abattement au titre des années 1979, 1980, 1981 et 1982 :

Considérant qu'aux termes des dispositions du 4^e alinéa de l'article 158-4 *ter* dans leur rédaction résultant de l'article 6-V de la loi de finances du 18 janvier 1980 : « Pour l'imposition des revenus des années 1979 et suivantes, la limite de recettes fixée au premier alinéa n'est pas opposable aux adhérents d'une association agréée qui ont régulièrement bénéficié des allègements fiscaux attachés à leur qualité, l'année précédant celle du dépassement de cette limite » ; qu'il résulte de ces dispositions que le contribuable qui a régulièrement bénéficié de l'abattement à raison de son adhésion à une association agréée en 1978 ne peut se voir opposer le dépassement de la limite légale des recettes pour l'imposition des revenus des années 1979, 1980, 1981 et 1982 ; que M. Guibert, qui avait régulièrement droit au bénéfice de l'abattement de 20 % en 1978, est fondé à demander que lui soit conservé le bénéfice de cet abattement pour l'imposition de ses revenus des années 1979, 1980, 1981 et 1982 ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. Guibert est fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a rejeté ses demandes ;

Sur les conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article R. 222 du Code des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel :

Considérant qu'il n'y a pas lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire application des dispositions de l'article R. 222 ;...

Cour administrative d'appel de Paris, 6 décembre 1990, n. 89-1241, M. Guibert.

15, n. 94 s., 97 s., 107

810 — CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES — Principe de la suprématie des traités sur la loi nationale postérieure — Application aux lois interprétatives — Loi de finances pour 1990 (art. 105) relative à la taxe de 3 % sur certaines sociétés étrangères détenant des immeubles en France (C.G.I., art. 990 D).

Voir commentaire n. 806.

18-2 bis, n. 16 s.

811 — CONVENTIONS INTERNATIONALES DIVERSES — Clauses de non-discrimination fiscale —

Convention franco-suisse (art. 26) — Application en matière de taxe de 3 % sur certaines sociétés étrangères détenant des immeubles en France (C.G.I., art. 990 D).

Voir commentaire n. 806.

IMPÔTS DIRECTS

IMPÔT SUR LE REVENU

REVENUS IMPOSABLES

Revenus fonciers

84, n. 38 (à créer)
84 bis (à créer)

812 — EXONÉRATIONS — Exonération temporaire (3 ans) des loyers de logements loués à des bénéficiaires du R.M.I., à certains étudiants boursiers et à certains organismes sans but lucratif et agréés (C.G.I., art. 15 bis nouveau) (L. n. 90-449, 31 mai 1990, art. 9) — Modalités d'application — Instruction du 4 mars 1991.

Voir II^e partie n. 10.286.

Bénéfices industriels et commerciaux

226-2, n. 6, 35 s.

813 — ACTE DE GESTION ANORMAL — Preuve non apportée de la normalité d'un acte de gestion : surfacturation consentie par une S.A.R.L. aux entreprises de ses associés qui étaient en partie ses fournisseurs.

Une S.A.R.L. exerçait son activité de fabrication et de négoce de broderies en faisant exécuter à façon les pièces de broderie par les entreprises individuelles de ses associés et par des façonniers extérieurs au groupe familial. Lors d'une vérification générale de comptabilité, il a été constaté que durant les exercices clos en 1976 et 1977 les prix de façon pratiqués par les associés de la S.A.R.L. étaient supérieurs de 23 % et 17,4 % à ceux facturés sur le marché par les autres façonniers. L'Administration, estimant que cette pratique n'était pas conforme à l'intérêt de la société et procédait d'une gestion anormale, a réintégré dans les résultats de la S.A.R.L. imposés

sables à l'impôt sur les sociétés, au titre des exercices clos les 30 septembre 1976 et 1977, les sommes correspondant aux majorations de prix facturés par les associés en sus du cours du marché que la S.A.R.L. avait inscrits en charges dans ses écritures comptables.

La Cour administrative d'appel de Nancy a refusé d'accorder à la société décharge des impositions complémentaires consécutives à ces redressements qu'elle contestait. Elle a, en effet, considéré :

— que la société requérante n'apportait pas la preuve du caractère normal des prix pratiqués par ses associés fournisseurs : notamment, si elle invoquait le caractère délicat des travaux qu'elle leur confiait, le mode de facturation usuellement pratiqué était global et comportait l'application de prix unitaires uniformes ne permettant pas d'apprécier le degré de difficulté technique des travaux effectués et de corroborer ainsi ses affirmations ;

— que la société ne pouvait invoquer la nécessité pour elle de surpayer les entreprises individuelles de ses associés pour sauvegarder ses approvisionnements et protéger ses modèles et ses marques dès lors que, juridiquement indépendante de ces entreprises, elle ne pouvait être considérée comme la société-mère d'un groupe qui aurait intérêt à apporter un soutien à ses filiales.

★

... Considérant, en premier lieu, que si la S.A.R.L. soutient que le niveau des prix facturés par ses associés s'explique par le caractère complexe et délicat des travaux qui leur sont confiés par rapport à ceux des façonniers extérieurs qui ne réalisent que des travaux simples portant sur les modèles courants et répétitifs à l'exception des modèles exclusifs, elle n'assortit pas cette allévation de justifications probantes ; que le mode usuel de facturation des travaux, qui comporte seulement un nombre global mensuel de mètres carton Jacquard brodé et un prix unitaire uniforme, ainsi que la diversité et l'importance des travaux réalisés par les associés ne permettent pas d'apprécier le degré de difficulté technique de tels travaux et de corroborer les affirmations de la société requérante selon lesquelles les prix de revient seraient supérieurs ; qu'en outre, il résulte du barème du Comité des artisans façonniers brodeurs établi à partir du protocole signé le 29 janvier 1976 par les pouvoirs publics et les représentants de la profession que les prix payés par la société requérante aux associés ne répondaient pas aux conditions normales du marché ; que, dès lors, la société requérante ne peut être regardée comme ayant apporté la preuve du caractère normal des prix pratiqués par ses associés fournisseurs au titre des exercices 1976 et 1977 ;

Considérant, en second lieu, que, si la S.A.R.L. soutient qu'elle avait un intérêt propre à surévaluer les prix de façon payés à ses associés, elle se borne à soutenir que ses approvisionnements et la protection de ses modèles et de ses marques de fabrique dépendaient de la survie de ses associés avec lesquels elle était « étroitement liée au point de constituer une entité économique assimilable à un groupe » ; que, d'une part, il résulte de l'inscription que la S.A.R.L. constitue une personne morale juridiquement distincte des trois entreprises de broderie à façon de ses trois associés avec lesquelles elle est en relation d'affaires alors même que lesdits associés détiennent chacun un tiers du capital social ; qu'elle ne peut être ainsi regardée comme une société-mère apportant son soutien à des filiales ; que, d'autre part, la société requérante n'établit pas que les entreprises de ses associés connaîtraient des difficultés financières et que leur disparition

compromettrait, en l'absence d'autres entreprises semblables, la poursuite de son activité ; que, dès lors, c'est à bon droit que l'Administration a exclu des charges déductibles de la S.A.R.L. les majorations de prix des travaux exécutés par ses associés comme procédant d'une gestion anormale ; ...

Cour administrative d'appel de Nancy, 19 juin 1990, n. 89-807, S.A.R.L. Dessenne Frères et Sœur.

226-4, n. 91 s.

814 — NOTION D'ACTIF IMMOBILISÉ — Fichier de clientèle : élément du fonds de commerce.

a) En achetant à une société exerçant une activité de vente par correspondance, très semblable à la sienne, le fichier de l'ensemble de ses adhérents actifs, une société doit être regardée comme ayant acquis la clientèle de l'entreprise cédante, élément de son fonds de commerce.

b) Un fichier de clientèle ne saurait être dissocié de l'ensemble du fonds de commerce dont il constitue un élément et donner lieu à une provision distincte pour dépréciation, notwithstanding l'existence alléguée d'un marché de fichiers ou les obligations découlant des règles comptables.

Observations. — 1) Une société dont l'objet est la vente de livres par correspondance achète auprès d'une entreprise se livrant à la vente de disques par correspondance le droit d'utiliser un fichier comportant le nom et l'adresse des adhérents actifs de la société cédante. Cette transaction doit s'analyser comme l'acquisition d'un élément du fonds de commerce. En effet, ce droit est de nature à constituer une source régulière de profits dont la bénéficiaire peut escompter la poursuite pendant une période suffisamment longue, même si les informations contenues dans ce fichier, du fait des changements d'adresses ou des disparitions des personnes, sont exposées à une obsolescence inéluctable. Au demeurant la société avait soumis l'acte à la formalité de l'enregistrement et en avait inscrit la valeur au compte « fonds de commerce ». La solution adoptée par la Cour administrative d'appel de Paris n'est donc guère surprenante, sans même qu'il eût été besoin de préciser si le droit d'utilisation était assorti d'une clause d'exclusivité (sur des cessions de clientèle considérées comme portant sur des éléments d'actif : *Conseil d'État*, 6 mars 1974, n. 90.039 : *Droit fiscal* 1974, n. 27, *comm.* 814. — 9 mars 1979, n. 8911 : *Droit fiscal* 1979, n. 27, *comm.* 1404, *concl.* Lobry).

2) La société a constitué au titre des cinq exercices suivant celui de l'acquisition une provision pour constater la dépréciation de la valeur du fichier. Elle faisait valoir que les transactions sur les fichiers étaient assez fréquentes pour justifier, d'une part, un traitement spécifique de cet élément du fonds de commerce et pour mesurer, d'autre part, la perte de valeur du fichier à la clôture de chaque exercice. La Cour a écarté cette double argumentation en jugeant que cet élément était indissociable de l'ensemble du fonds de commerce et qu'il n'était pas établi que ce dernier avait connu une dépréciation en son ensemble.

Ce faisant, la Cour s'inscrit dans un courant jurisprudentiel ancien qui manifeste une réticence à admettre la dissociation des éléments composant le fonds de commerce (*Cons. d'État*, 20 mai 1970, n. 70.943-71.411 : *Droit fiscal* 1970, n. 29-30, *comm.* 848. — *Plén.*, 25 oct. 1972, n. 78.181 : *Droit fiscal* 1973, n. 22, *comm.* 845, *concl.* Mehl). Toutefois, cette jurisprudence a depuis connu des assouplissements en admettant un traitement distinct pour certains éléments incorporels : le droit au bail (*Cons. d'État*, 15 oct. 1982, n. 26.585 : *Droit fiscal* 1983, n. 15, *comm.* 754, *concl.* Rivière), les droits de contingent de rhum (*Cons. d'État*, 4 avril 1979, n. 8.153 : *Droit fiscal* 1979, n. 39, *comm.* 1809), des droits résultant de concession à durée déterminée (*Cons. d'État*, 27 juin 1973, n. 79.628-79.629 : *Droit fiscal* 1974, n. 10, *comm.* 281, *concl.* Mehl).

★

Considérant que l'article 39 du C.G.I., applicable à l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 du même code, dispose : « 1. Le bénéficiaire net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant notamment : ... 5° les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables... » ; qu'aux termes de l'article 38 *sexies* de l'Annexe III audit code, dans sa rédaction applicable aux années en litige : « Les immobilisations qui ne se déprécient pas avec le temps (terrains, fonds de commerce, titres de participation) ne donnent pas lieu à un amortissement mais, éventuellement, leur dépréciation justifie la constitution de provisions dans les conditions prévues à l'article 39-1-5° du C.G.I. » ;

Considérant que, par acte sous-seing privé en date du 25 août 1976, la société France Loisirs a acquis de la société Discolibro International et Cie, pour le prix de 4.158.000 F, le fichier d'adhérents de cette dernière ; qu'au cours des années 1977, 1978, 1979, 1980 et 1981, la société France Loisirs a constitué des provisions pour dépréciation du fonds de commerce à raison de la perte de valeur dudit fichier ; que l'Administration a refusé le principe de ces provisions et en a réintégré le montant dans les résultats de la société ; que celle-ci, à laquelle incombe la charge de justifier de ces provisions, soutient que le fichier constitue un élément incorporel accessoire du fonds de commerce, susceptible de faire l'objet d'une évaluation distincte, en fonction du marché et de son utilité pour l'entreprise ;

Considérant que le fichier dont s'agit, acheté à une société qui exerçait une activité très proche de celle de la société France Loisirs, comportait les noms et adresses de l'ensemble des 54.000 adhérents de la société cédante ayant effectué des achats au cours du premier semestre de 1975 ; que l'acte de cession a été soumis à la formalité de l'enregistrement et que la valeur des droits acquis a été portée en comptabilité sous la rubrique « fonds de commerce » ; qu'en achetant ainsi le droit d'utiliser ce fichier, la société France Loisirs doit être regardée comme ayant acquis la clientèle de l'entreprise cédante ; qu'un tel élément incorporel ne saurait être dissocié de l'ensemble du fonds de commerce et donner lieu à une provision séparée déductible des résultats imposables, notwithstanding l'existence alléguée d'un marché de fichiers ou les obligations découlant des règles comptables qui sont sans incidence sur l'imposition litigieuse ; que la société requérante n'établit pas que son fonds de commerce dans son ensemble ait subi une dépréciation de nature à justifier la constitution des provisions litigieuses en se bornant à soutenir qu'elle n'a pas conservé dans sa clientèle l'ensemble des adhérents de la société Discolibro ; qu'elle n'est enfin pas fondée à se prévaloir d'un avis de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes selon lequel un fichier de clients constitue un élément d'actif incorporel susceptible de faire l'objet d'une provision ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la société n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif a rejeté sa demande ; ...

Cour administrative d'appel de Paris, 22 janvier 1991, n. 89-2007, S.A.R.L. France Loisirs.

236-2, n. 71

815 — FRAIS ET CHARGES — Rémunérations versées au personnel — Dépenses ne correspondant pas à un travail effectif, mais néanmoins déductibles — Rémunérations versées jusqu'à la résolution judiciaire du contrat de travail. Cas d'un salarié « interdit » de fonctions dans l'entreprise pendant la durée du litige.

Voir commentaire n. 845.

236-5, n. 33 s.

816 — FRAIS ET CHARGES — Impôts et taxes — Déductibilité des intérêts de retard dus à raison des insuffisances de déclaration (non).

Voir commentaire n. 845.

236-6, n. 6 s.

817 — FRAIS ET CHARGES — Loyers — Loyers en litige — Distinction entre frais à payer et provisions.

Voir commentaire n. 826.

818 — RÉMUNÉRATIONS DE SERVICES EXTÉRIEURS — Commissions, courtages, ristournes, redevances et honoraires — Taux d'une redevance d'exploitation d'un brevet — Appréciation du caractère normal du montant de la redevance. Charge de la preuve.

Une société exploite depuis sa création en 1947 un brevet concernant des éléments de guichet assurant la protection sanitaire des personnes en contact avec le public. A compter de 1971, elle développe son activité par la production d'un guichet amélioré qui garantit la sécurité des personnels contre les agressions diverses. Pour rémunérer les inventeurs (le père et la fille, celle-ci étant P.-D. G. de la société) qui lui ont consenti la licence d'exploitation des brevets relatifs à ce matériel, elle verse une redevance, fixée à 12,5 % du montant hors taxes des produits commercialisés, dont le montant a été passé en charges déductibles. L'Administration a mis en cause une partie du prix ainsi stipulé et a réintégré dans les résultats imposables, conformément à l'avis de la Commission départementale des impôts, la fraction de la redevance excédant le taux de 6,25 %.

I. — La Cour administrative d'appel de Paris a tout d'abord tranché la question de l'*attribution de la preuve*. Le litige concernant une écriture de charges, il appartenait en toute hypothèse à la société d'en justifier le principe et le montant (*Cons. d'État, Plén., 27 juill. 1984, n. 34.588, S.A. Renfort Service : Droit fiscal 1985, n. 11, comm. 596 ; G.A., n. 47*). Mais l'existence de la contrepartie et la réalité des paiements n'étaient pas contestées.

L'objet du différend portait donc exclusivement sur le caractère excessif de la rémunération au regard de l'intérêt que retirait en fait la société de l'exploitation des brevets. C'était alors à l'Administration de démontrer l'absence d'intérêt au moins partiel que revêtirait cet acte pour la société (*Cons. d'État, Plén., 27 juill. 1988, n. 50.020 ; Sté Boutique 2 M : Droit fiscal 1988, n. 49, comm. 2202 ; R.J.F. 10/88, p. 577, concl. O. Fouquet*).

L'intervention de la Commission départementale des impôts était de nature cependant à la dispenser du fardeau de la preuve si elle se rangeait à l'avis de l'organisme paritaire et à la condition que cet avis fût régulier (régime antérieur à la loi du 8 juillet 1987). En l'espèce la Commission s'était bornée à adopter le taux proposé par le service sans en justifier : l'avis entaché d'une insuffisance de motivation laissait à l'Administration la charge de prouver l'acte anormal de gestion à raison de la part estimée excessive de la redevance versée.

II. — L'Administration invoquait deux arguments.

Le premier était tiré de la nature de l'invention, objet des brevets : il ne s'agissait que de perfectionnements d'un brevet antérieur tombé dans le domaine public. La critique reposait sur une exacte qualification des faits, comme le reconnaît la Cour, mais elle n'était guère pertinente, dès lors qu'il était constant que les inventions en cause avaient joué un rôle déterminant pour l'augmentation du chiffre d'affaires.

Le deuxième argument était plus subtil et s'appuyait sur la jurisprudence des Tribunaux civils relative à ce que l'on appelle les « inventions dépendantes du service » (cf. art. 1^{er} ter-2 de la loi n. 68-1 du 2 janvier 1968 modifiée). Les inventions avaient en partie pour auteur un salarié de l'entreprise qui, selon l'Administration, n'avait pu développer ses recherches que grâce aux concours de l'entreprise. Mais cette circonstance n'a pas arrêté la Cour : il n'était sans doute pas établi que l'invention dépendait essentiellement des moyens dont disposait l'entreprise. La solution eût pu être différente si le salarié inventeur avait eu des fonctions techniques dans l'entreprise : le lien entre les outils de l'entreprise et le fruit de

l'invention aurait été plus étroit que dans l'espèce où le salarié n'exerçait que des fonctions de P.-D. G.

Pour fixer le taux de la redevance, la Cour a retenu celui qui avait été convenu lors de la rétrocession des droits d'exploitation sur le territoire de la Belgique. L'existence de cette transaction au cours de la période a pu opportunément servir de référence alors, surtout, que l'Administration ne remettait pas en cause le caractère normal du prix ainsi stipulé.

★

Sur la régularité de la procédure d'imposition et la charge de la preuve :

Considérant qu'aux termes de l'article 1651 bis du C.G.I. applicable à l'espèce : « 3. L'avis de la Commission doit être motivé » ; qu'il ressort de l'instruction que la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires du Val-de-Marne, saisie à l'initiative du contribuable, a proposé de fixer à 6,25 % du montant hors taxes des ventes le taux de la redevance versée par la société requérante en rémunération de la licence d'exploitation des brevets consentie par M. Bourlier à sa fille, président-directeur général de la société ; qu'en se bornant à émettre l'avis qu'il convenait de fixer ainsi le taux de la redevance, la Commission n'a pas fait connaître les éléments qui ont entraîné sa conviction et n'a pas mis la contribuable à même de les discuter devant le juge de l'impôt ; qu'il suit de là que la requérante est fondée à soutenir que l'avis est irrégulier ; qu'il appartient, en conséquence, au Ministre de justifier le bien-fondé des impositions ;

Sur le bien-fondé des impositions :

Considérant qu'aux termes de l'article 39-1 du C.G.I., applicable en matière d'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 du même code : « Le bénéfice est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant... notamment : 1° des frais généraux de toute nature » ;

Considérant qu'en exécution d'une convention du 1^{er} juillet 1971 la société requérante verse à M. André Bourlier et à M^{me} Claude Bourlier une redevance, fixée à 12,5 % du montant hors taxes des produits commercialisés, en rémunération d'une licence exclusive d'exploitation de deux brevets déposés les 3 novembre 1966 et 18 mars 1968 ; que le service a fixé à 6,25 % du montant des ventes le taux de redevance admis en déduction pour les années 1975, 1976 et 1977 ; que la société relève appel du jugement du 17 mars 1988 par lequel le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande de décharge des compléments d'impôts auxquels elle a été assujettie de ce chef ;

Considérant que, pour rapporter la preuve qui lui incombe, le Ministre fait valoir, d'une part, que les inventions en cause ne constituent que des perfectionnements d'une invention initiale et que, d'autre part, celles-ci présentent le caractère d'une invention « mixte » au sens de la jurisprudence des Tribunaux civils ;

Considérant, sur le premier point, que la société Hygiaphone V.B. a été créée en 1947 pour l'exploitation d'un brevet de guichet, dénommé Hygiaphone, appartenant à M. René Jolfre et destiné à la protection sanitaire des personnes en contact avec le public ; que ledit brevet est entré dans le domaine public en 1967 ; que, les 8 novembre 1966 et 18 mars 1968, M. Bourlier et M^{me} Bourlier ont déposé les brevets n. 1504194 et 1522782 sus-analysés ainsi qu'un modèle d'appareil dénommé Parabal dont l'objet concerne « la fabrication d'un guichet à membrane tendue selon un procédé spécial de plateaux magnétiques, avec volets glaces », la fabrication d'un passe-monnaie s'adaptant ou non au guichet Hygiaphone, la fabrication d'un ensemble Parabal, guichet et passe-monnaie, étanche aux courants d'air, aux gaz, ainsi qu'aux armes à feu » ; que si le Ministre soutient à juste titre que les inventions en litige sont des perfectionnements de l'invention réalisée par M. Jolfre et dénommée Hygiaphone, il est constant qu'elles ont joué un rôle déterminant dans le développement de la société dont l'activité est consacrée exclusivement à leur exploitation et dont le chiffre d'affaires, qui s'élevait à 705.000 F en 1966, atteignait 3.271.635 F en 1976 ;

Considérant, sur le second point, que si la société requérante est fondée à soutenir que le juge fiscal n'est pas lié par la qualification de faits éventuellement opérée par le juge civil, cette circonstance ne s'oppose pas à ce que le Ministre développe devant le juge de l'impôt les circonstances de fait à l'origine des inventions en cause ; que, toutefois, la circonstance, qui concerne seulement M^{me} Bourlier, que les inventions seraient partiellement le fait d'une personne liée à la société requérante ne suffit pas, par elle-même, à remettre en cause la portée des inventions ;

Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, le montant de la redevance due par la société Hygiaphone V.B. doit être fixée à 10 % du montant hors taxes des ventes réalisées ; que ce taux correspond d'ailleurs à la valeur, non contestée par le service, de la rétrocession à un tiers des droits d'exploitation pour la Belgique ;...

Cour administrative d'appel de Paris, 18 décembre 1990, n. 89-480, Sté Hygiaphone V.B.

241-1, n. 5 s.
241-12, n. 42

819 — PROVISIONS — Conditions de fond et de forme — Non-déductibilité d'une provision pour dépréciation d'un fichier de clientèle, élément du fonds de commerce.

Voir commentaire n. 814.

241-2, n. 6 s.

820 — PROVISIONS — Sort des provisions devenues sans objet — Non rétroactivité des reprises sur provisions : application à l'assiette du prélèvement de l'ancien article 235 quater du C.G.I. — Reprise non constitutive d'un retard de paiement du prélèvement. Indemnités de retard (non).

Voir commentaire n. 801.

246, n. 14

821 — EXONÉRATIONS TEMPORAIRES EN FAVEUR DES ENTREPRISES NOUVELLES (C.G.I., art. 44 bis) — Condition tenant à la détention de la majorité du capital par des personnes physiques — Obligation de respecter la condition dès la création de la société (oui).

En application des dispositions de l'article 44 *ter* du C.G.I., les entreprises nouvelles appartenant au secteur de la petite et moyenne industrie et créées avant le 1^{er} janvier 1982 pouvaient bénéficier d'une exonération temporaire d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés sous réserve qu'elles s'engagent à maintenir leurs bénéfices dans l'exploitation.

En ce qui concerne *les sociétés*, l'application de ce régime était subordonné à la condition que leur *capital* ne soit pas détenu pour plus de 50 % par d'autres sociétés.

A cet égard, la question se posait de savoir, en l'absence de précision légale, si cette condition devait être respectée dès la création de la société, ou si elle pouvait n'être satisfaite que par la suite, auquel cas la période d'exonération aurait été réduite *prorata temporis*.

En l'espèce, une S.A.R.L. avait été créée en juillet 1977 et son capital était détenu en totalité par d'autres sociétés jusqu'en juillet 1978, date à laquelle une augmentation de capital était intervenue au profit de personnes physiques, qui détenaient ensuite plus de la moitié des titres.

Mais le Conseil d'État a jugé que la condition tenant à la détention du capital des sociétés nouvelles devait être respectée dès leur création pour qu'elles puissent bénéficier de l'exonération d'impôt sur les sociétés.

NOTA. — a) Cette décision confirme la doctrine exprimée par l'Administration à l'occasion d'une réponse ministérielle (*Rép. Min. budget n. 12.780 à M. Hamelin : J.O., Déb. Ass. Nat., 12 oct. 1979, p. 8148 ; Droit fiscal 1979, n. 48, comm. 2324*).

b) Cette position peut être transposée pour l'application du régime actuel d'exonération en faveur des entreprises nouvelles, prévu à l'article 44 *sexies* du C.G.I.

★

Considérant qu'aux termes de l'article 44 *ter* du C.G.I. dans sa rédaction résultant de l'article 19 de la loi n. 78-1239 du 29 décembre 1978 : « Les

bénéfices réalisés pendant l'année de leur création et chacune des deux années suivantes par les entreprises industrielles nouvelles définies à l'article 44 *bis*, soumises à un régime réel d'imposition et produisant un bilan, sont exonérés d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés à la condition que, dans la déclaration des résultats de l'exercice de réalisation des bénéfices, elles s'obligent à maintenir ces bénéfices dans l'exploitation... Le maintien du bénéfice dans l'entreprise est considéré comme effectif si : en ce qui concerne les sociétés, le montant des bénéfices ainsi exonérés est incorporé au capital au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle de la réalisation des bénéfices... L'exonération prévue au présent article ne peut se cumuler avec l'abattement du tiers prévu par l'article 44 *bis*... » ; qu'en vertu du dernier alinéa de l'article 19 de la loi du 29 décembre 1978, ladite exonération s'applique aux bénéfices des exercices clos à dater du 31 décembre 1978 ;

Considérant que, pour en bénéficier, les entreprises industrielles nouvelles définies à l'article 44 *bis* doivent satisfaire à l'ensemble des conditions énoncées par ledit article ; que, dans sa rédaction résultant de l'article 17 de la loi n. 77-1467 du 30 décembre 1977, l'article 44 *bis* exige, notamment, que l'entreprise ait été créée à partir du 1^{er} juin 1977 et avant le 1^{er} janvier 1982 et que, si elle est constituée sous forme de société, les droits de vote attachés aux actions ou aux parts ne soient pas « détenus, directement ou indirectement, pour plus de 50 % par d'autres sociétés » ; que cette dernière condition doit être remplie dès la création de la société ;

Considérant qu'à la date de la création, le 8 juillet 1977, sous forme de S.A.R.L., de la Société Photogravure Paris Scanner, le capital de cette dernière était, en totalité, détenu par la S.A. P.G.I. et la S.A. Perenchio et fils ; que c'est seulement à la suite d'une augmentation de capital, intervenue le 17 juillet 1978, que le capital de la société, transformée en société anonyme, a, pour plus de 50 % été dévolu à MM. Olivier, Christian et Guy Monnoyeur ; que, dès lors, la société ne saurait prétendre au bénéfice de l'exonération prévue à l'article 44 *ter* précité du C.G.I. sur le fondement des dispositions dudit article ;

Considérant que, si la requérante invoque, sur le fondement des dispositions de l'article 1649 *quinquies* E du C.G.I. reprises à l'article L. 80 A du L.P.F., les termes d'une instruction administrative 4 A-8-79 du 18 avril 1979, il ressort des énonciations de ladite instruction que celle-ci ne comporte aucune interprétation contraire à celle exposée ci-dessus des dispositions de l'article 44 *bis* du C.G.I. ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la Société Anonyme Photogravure Paris Scanner n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande en décharge de l'impôt sur les sociétés et des intérêts de retard y afférents, auxquels elle a été assujettie, au titre de l'année 1978, en conséquence du refus de l'Administration de lui accorder l'exonération qu'elle avait sollicitée ;...

Conseil d'État, 9^e et 7^e sous-sections, 8 août 1990, req. n. 57.977, S.A. Photogravure Paris Scanner.

260, n. 131 (à créer)

822 — IMPOSITION DES MEMBRES DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES — Plus-values de cession de parts de sociétés de personnes relevant de l'I.R., réalisées par des associés n'exerçant pas leur activité professionnelle dans le cadre de la société — Régime d'imposition (L. n. 90-1168, 29 déc. 1990, art. 18 ; C.G.I., art. 92 K nouveau) — Instruction du 11 mars 1991.

Voir II^e partie n. 10.288.

Traitements et salaires

413, n. 35 s.

823 — ALLOCATIONS POUR FRAIS D'EMPLOI — Indemnités pour frais allouées à un dirigeant de société (C.G.I., art. 80 *ter*) — Caractère forfaitaire ou non — Évaluation d'après le barème administratif corrigé de coefficients de majoration.

Par dérogation à la règle qui affranchit d'impôt les allocations spéciales destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction, l'article 80 *ter* du C.G.I. soumet à l'impôt celles qui sont versées à des dirigeants de sociétés dès lors qu'elles sont *forfaitaires*.

Selon une jurisprudence abondante (*Cons. d'État*, 5 fév. 1975, n. 89.820 : *Droit fiscal* 1975, n. 25, *comm.* 859, *concl.* Schmeltz — 31 oct. 1979, n. 14.384 : *Droit fiscal* 1980, n. 43, *comm.* 2119, *concl.* B. Martin Laprade ; — 14 déc. 1984, n. 42.356 : *Droit fiscal* 1985, n. 13, *comm.* 670, *concl.* Ph. Bissara), le recours au barème kilométrique de l'Administration pour l'évaluation des indemnités pour frais ne leur confère pas pour autant un caractère forfaitaire, à la condition du moins que ce mode de calcul soit appliqué à la distance effectivement parcourue et à des déplacements dont l'objet professionnel est justifié.

La doctrine administrative (Instr. du 24 oct. 1984 : *B.O.D.G.I.* 5 F-23-84 : *Droit fiscal* 1984, n. 48, *I.D.* 8203) a étendu ce raisonnement au profit des dirigeants.

L'arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris confirme cette position même dans un cas où le barème administratif appliqué avait été corrigé de divers coefficients de majoration : ceux-ci ne rendent pas l'évaluation forfaitaire mais doivent être justifiés, ce qui ne l'était pas en l'espèce. La Cour n'a accepté la déductibilité des allocations pour frais qu'à hauteur des sommes justifiées.



Considérant qu'aux termes de l'article 80 *ter* a du C.G.I. : « Les indemnités, remboursements et allocations forfaitaires pour frais versés aux dirigeants de sociétés sont, quel que soit leur objet, soumis à l'impôt sur le revenu » ;

Considérant que M. Léger, président-directeur général des sociétés Studio PB1 et PB2, conteste la réintégration dans son revenu imposable des indemnités qui lui ont été versées par ces sociétés en 1977, 1978, 1979 et 1980 à raison de l'utilisation à des fins professionnelles de son véhicule personnel ; que ces indemnités ont été calculées sur la base des prix de revient kilométriques figurant dans le barème publié annuellement par l'Administration majorés de divers correctifs forfaitaires destinés à tenir compte des dépenses d'assurance et de l'augmentation du prix de l'essence ; que si l'utilisation du barème de l'Administration n'a pas, par elle-même, pour effet de conférer aux indemnités calculées sur ce fondement un caractère forfaitaire, au sens des dispositions précitées de l'article 80 *ter* a du C.G.I. comme l'a d'ailleurs admis l'instruction de la Direction générale des impôts en date du 24 octobre 1984 dont se prévaut le requérant, et qu'ainsi, eu égard à leur mode de calcul, les indemnités allouées à M. Léger pour l'utilisation à des fins professionnelles de son véhicule personnel n'ont pas revêtu dans leur ensemble un caractère forfaitaire justifiant, en application des dispositions précitées de l'article 80 *ter* a du C.G.I., leur réintégration dans les bases de l'impôt sur le revenu dû par l'intéressé ;

Considérant que M. Léger a produit des relevés non contestés par l'Administration et mentionnant la date, l'objet et le nombre de kilomètres de chacun de ses déplacements ; qu'il est, dès lors fondé à demander, que les frais afférents à ces déplacements, calculés sur la base du barème de l'Administration, soient exclus des bases des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu qui lui ont été assignées au titre des années 1977, 1978, 1979 et 1980 ;

Considérant par contre que les coefficients de majoration qu'il a appliqués à raison des frais d'essence et de l'augmentation du coût du carburant ne sont pas justifiés et que ces frais sont d'ailleurs pour partie pris en compte dans le barème administratif ; que, dans cette limite, les conclusions de M. Léger ne sauraient être accueillies ;...

Cour administrative d'appel de Paris, 31 janvier 1991, n. 89-2545, M. Léger.

Bénéfices non commerciaux

501 (Annexe), n. 166 s.

824 — ACTIVITÉS RELEVANT DES B.N.C. — Sous-allocations — Exonération temporaire (3 ans) des

loyers des logements sous-loués à des personnes défavorisées (bénéficiaires du R.M.I. ; certains étudiants boursiers ; certains organismes sans but lucratif et agréés) (L. n. 90-449, 31 mai 1990, art. 9 ; C.G.I., art. 92-I) — Modalités d'application — Instruction du 4 mars 1991.

Voir II^e partie n. 10.287.

502-A, n. 13 s. et 20 s.

825 — DÉTERMINATION DU REVENU IMPOSABLE — Produit brut — Option pour la tenue d'une comptabilité de type commercial — 1^o Possibilité d'une option implicite — 2^o Conséquences de l'option.

Pour demander la réduction du bénéfice non commercial qu'il avait déclaré au titre de l'année 1984, un *expert-comptable* soutenait que ses « *comptes clients et travaux en cours* » étaient surestimés.

Ces comptes, usuels en matière de bénéfices industriels et commerciaux, sont incompatibles avec l'article 93-1 du C.G.I. qui précise, pour les professions non commerciales, que le bénéfice imposable correspond à l'excédent des recettes sur les dépenses.

Ces contribuables sont astreints à la tenue d'une comptabilité dite « de caisse » et ne peuvent normalement pas tenir compte des créances qu'ils détiennent sur la clientèle définitivement (compte clients) ou partiellement (poste travaux en cours), ni, de façon symétrique, des dépenses engagées mais non encore payées.

Cependant, la *doctrine administrative* (Doc. adm. 5 G-221-7, 1^{er} déc. 1979) autorise les membres des professions libérales à tenir leur comptabilité *selon les usages du commerce* (créances et dettes au lieu de recettes et dépenses).

Pour trancher le litige, la Cour administrative d'appel de Nantes constate que le requérant avait *implicitement* mais nécessairement opté pour ce mode de comptabilisation.

L'application implicite de la doctrine administrative est admise en jurisprudence (*Cons. d'État*, Plénière, 29 juill. 1983, req. n. 24.733 : *Droit fiscal* 1984, n. 9, *comm.* 433, *concl.* J.-F. Vergy) ; ce choix n'est cependant pas irrévocable.

Après avoir estimé, dans un premier temps, qu'une telle option constituait une décision de gestion opposable au contribuable (*Cons. d'État*, 4 déc. 1974, req. n. 91.384 : *Droit fiscal* 1975, n. 31, *comm.* 1079, *concl.* G. Schmeltz ; Lebon, p. 613), le Conseil d'État a d'abord admis la renonciation à l'option dans le cas où celle-ci pouvait être regardée comme une contrainte imposée par l'Administration (4 janv. 1982, req. n. 12.553 et 15.142 : *Droit fiscal* 1983, n. 6, *comm.* 192, *concl.* P. Rivière), puis, considéré qu'en aucun cas une doctrine administrative contraire à la loi ne pourrait être opposée au contribuable qui la refuserait après l'avoir appliquée (12 juin 1987, req. n. 41.369 : *Droit fiscal* 1988, n. 43, *comm.* 1982).

La Cour n'a pas admis toutefois de replacer le débat sur le fondement de l'article 93-1 du C.G.I. Ce faisant, elle refuse d'admettre, en l'absence d'argumentation précise du requérant, une renonciation implicite à l'application de la doctrine.

La contradiction apparente entre l'affirmation d'une option implicite et le refus d'une renonciation de même nature peut cependant être levée.

En effet, le choix du contribuable peut présenter globalement, un avantage, en ce qui concerne la comptabilisation des dettes à la place des dépenses par exemple, et l'option pour la doctrine forme un tout indissociable (*Cons. d'État*, 23 déc. 1981, req. n. 23.299 : *Droit fiscal* 1982, n. 15, *comm.* 822).

Il pouvait donc être contraire aux intérêts du contribuable, qui ne le demandait pas, d'utiliser d'office l'article 93-1 pour déterminer un nouveau bénéfice correspondant à l'excédent des recettes sur les dépenses, puisque le juge ne pouvait se contenter de recalculer les seules recettes.

Dans ces conditions, la Cour s'est bornée à opposer au requérant le caractère inopérant du moyen tiré de ce que les recettes seraient inférieures aux créances, car le choix pour une comptabilité commerciale n'était pas remis en cause par l'intéressé, et à constater que celui-ci n'apportait aucun commencement de preuve d'une surestimation des créances comptabilisées.



... Considérant que M. Badier, qui exerçait à titre libéral à Tours (Indre-et-Loire) l'activité de comptable agréé et était soumis pour l'imposition de ses bénéfices au régime de la déclaration contrôlée, a été assujéti à l'impôt sur le revenu au titre de l'année 1984 sur la base de ses revenus déclarés, qui faisaient apparaître un bénéfice non commercial s'élevant à 206.760 F ; qu'au titre de l'année 1985, il a déclaré un déficit non commercial d'un montant de 124.400 F ; qu'après la mise en recouvrement de l'impôt sur le revenu mis à sa charge au titre de l'année 1984, il a demandé au Directeur des services fiscaux puis, après rejet de sa réclamation, au Tribunal administratif d'Orléans, de ramener son bénéfice non commercial de l'année 1984 à un montant égal à la moyenne des bénéfices réalisés en 1984 et 1985 ; que, devant la Cour, M. Badier se borne à soutenir que le montant par lui déclaré de ses bénéfices non commerciaux de l'année 1984 est erroné en ce qu'il est fondé sur une estimation trop élevée, à hauteur de 150.000 F, du compte « clients et travaux en cours » ;

Considérant qu'aux termes de l'article 93-1 du C.G.I., relatif à l'imposition des bénéfices des professions non commerciales : « Le bénéfice à retenir dans les bases de l'impôt sur le revenu est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession » ;

Considérant qu'en comptabilisant ses créances au lieu et place des recettes encaissées, M. Badier a implicitement mais nécessairement choisi de tenir sa comptabilité selon les usages du commerce, en application de la doctrine administrative à laquelle il ne déclare pas renoncer ; que s'il soutient que des erreurs affecteraient les évaluations des postes clients et travaux en cours dont les montants se seraient révélés supérieurs aux sommes ultérieurement encaissées, cette circonstance est invoquée en vain dès lors que, en raison de son option, seules les créances acquises devaient être comptabilisées ; que le requérant n'apporte aucun commencement de preuve d'erreurs qui auraient été commises dans l'évaluation de la valeur de ses créances à la date de leur comptabilisation ; qu'ainsi, il ne justifie pas d'une surestimation des bénéfices non commerciaux déclarés pour l'année 1984 ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que M. Badier n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif d'Orléans a rejeté sa demande en réduction de l'impôt sur le revenu auquel il a été assujéti au titre de l'année 1984 ;...

Cour administrative d'appel de Nantes, 28 novembre 1990, n. 89-1383, M. Badier.

Revenus des capitaux mobiliers

652-B, n. 73 s., 85

826 — DÉFINITION DES PRODUITS DISTRIBUÉS —

1° Détournements de recettes sociales par un dirigeant — 2° Déduction en cascade : exclue dans le cas d'appréhension directe de recettes sociales.

Les quatre décisions dont des extraits sont publiés ci-après, rendues conformément aux conclusions du Commissaire du gouvernement J. Arrighi de Casanova, se rattachent au même litige que la décision du 3 décembre 1990 (n. 103.101, *Min. c/ Sté Antipolia*) commentée dans cette revue (*Droit fiscal 1991*, n. 7, *comm.* 259, *concl.* J. Arrighi de Casanova).

I. — Les redressements dont avaient fait l'objet les sociétés en cause, qui exploitaient des magasins de type « Prisunic »

à Paris et dans le Sud-Est de la France, et de M. A., P.-D.G. d'une société S liée par contrat à ces différentes sociétés, trouvaient leur origine dans une intervention faite le 26 juin 1981 sur le fondement de l'Ordonnance du 30 juin 1945, auprès de la société S..., dans différentes sociétés de bazars et chez M. A. Cette intervention faisait suite à une dénonciation accusant ce dernier d'avoir monté un circuit de fraude fondé sur des transferts fictifs de marchandises et des facturations également fictives.

Les questions de principe relatives au déroulement de ces procédures avaient été tranchées par la décision du 3 décembre 1990 précitée, relative à la société Antipolia, et les décisions du 20 février 1991 se bornent à reprendre les solutions dégagées à propos de ces dernières sociétés :

— L'intervention de police économique effectuée sur le fondement de l'ordonnance du 30 juin 1945 était régulière, même si les poursuites pénales ultérieures avaient été fondées sur un autre motif, dès lors que l'Administration disposait avant de les entreprendre, d'indices suffisants de nature à faire présumer l'existence d'une fraude ;

— Cette intervention n'a pas marqué le début d'une vérification de comptabilité et la vérification effectuée par la suite a été conduite régulièrement ;

— les notifications de redressements faisaient état avec une précision suffisante des documents saisis pour que les destinataires aient été mis à même, conformément à la jurisprudence, de demander la communication de ceux-ci ;

— Enfin, les documents saisis et détenus par l'autorité judiciaire avaient été régulièrement transmis à l'Administration des finances conformément aux dispositions de l'article 1989 du C.G.I. (actuellement, L.P.F., art. L. 100).

II. — Les décisions du 20 février 1991 ne comportant, sur ces différents points, aucun élément nouveau, on indiquera brièvement ci-après les points particuliers qui méritent d'être signalés.

A. — La Société des bazars de l'École militaire, pour contester les compléments de T.V.A. dans l'affaire 75.783 mis à sa charge à raison du chiffre d'affaires dissimulé pendant la période du 1^{er} février 1980 au 30 juin 1981, faisait état de poursuites pénales intentées contre un de ses anciens cadres et dont l'issue pouvait, selon elle, remettre en cause, une partie des redressements. Mais la décision lui oppose que les recettes détournées étant regardées comme des recettes imposables de la société, l'identité du bénéficiaire des détournements est sans influence.

Les recettes détournées par un salarié, dans le cadre de l'activité de l'entreprise constituent en effet des recettes imposables de celle-ci (*Cons. d'État*, 24 avril 1981, *req. n.* 12.293 et 12.992 : *Droit fiscal 1981*, n. 45, *comm.* 2022 ; *R.J.F.* 1981, n. 595. — 9 mars 1990, n. 86.604 : *Droit fiscal 1990*, n. 23-24, *comm.* 1174 ; *R.J.F.* 1990, n. 531) sauf lorsque le détournement ne correspond à aucune prestation ou fourniture au profit du client (*Plén.*, 12 fév. 1988, n. 57.729 : *Droit fiscal 1988*, n. 25, *comm.* 1294 ; *R.J.F.* 1988, n. 418, *concl.* p. 224).

B. — La Société montmartroise de Bazars était en cause dans deux dossiers :

1^o Le dossier n. 83.804 concernait la T.V.A. mise à sa charge au titre de la période du 1^{er} mars 1978 au 30 juin 1981, qu'elle contestait sur deux points :

La société soutenait, en premier lieu, que l'erreur matérielle affectant l'avis de mise en recouvrement quant à la période d'imposition devait entraîner la décharge.

Mais si la jurisprudence est relativement sévère quant aux mentions que doit comporter l'avis de mise en recouvrement (*Cons. d'État*, 30 oct. 1989, n. 78.822 : *Droit fiscal 1990*, n. 12, *comm.* 608, *concl.* M^{me} M.-D. Hagelsteen ; *R.J.F.* 1990, n. 23. — *Plénière*, 22 déc. 1989, n. 45.814 et 46.114 : *Droit fiscal 1990*, n. 43, *comm.* 2027, *concl.* Ph. Martin ; *R.J.F.* 1990, n. 209), cette jurisprudence ne trouvait pas à s'appliquer, en l'espèce où, d'une part, l'avis de mise en recouvrement se référait à une notification de redressement qui indi-

quait sans erreur la période en cause, et où, d'autre part, il avait été suivi, dans le délai de reprise, d'un avis rectificatif (*Cons. d'État*, 24 juill. 1987, n. 56.621 : *R.J.F.* 1987, n. 1098).

Le deuxième élément de la critique de la société portait sur le taux de T.V.A. appliqué aux recettes réintégrées. Elle soutenait que le taux normal avait été appliqué à tort à la totalité de celles-ci, regardées comme concernant les rayons « nouveautés bazar » alors que, selon elle, elles concernaient également le rayon « alimentation » relevant du taux réduit. Mais la société, supportant la charge de la preuve du fait de la taxation d'office, n'apportait aucun élément à l'appui de ses affirmations.

2° *Le dossier n. 83.805* contenait l'impôt sur les sociétés des exercices 1978 à 1980 que la société contestait, en dehors des détournements de recettes, sur deux points.

En premier lieu, elle critiquait la réintégration de frais de mission et de représentation versés à M. A..., dont des justifications étaient produites, mais qui correspondaient à une répartition forfaitaire faite par celui-ci de ses frais de cette nature entre les différentes sociétés qu'il contrôlait. Or, il appartient à la société, ici soumise à une procédure de rectification d'office, d'établir que ces frais ont été supportés dans l'intérêt direct de son entreprise. Les règles relatives à la charge de la preuve sur ce point, issues des décisions de Plénière des 27 juillet 1984 (n. 34.588, *Renfort Service* : *Droit fiscal* 1985, n. 11, *comm.* 596) et 27 juillet 1988 (n. 50.020, *Boutique*, 2 M : *Droit fiscal* 1988, n. 49, *comm.* 2202) ont été récemment précisées par une décision du 8 août 1990 (n. 92.997, *Intertrans* : *R.J.F.* 1990, n. 1252, avec *concl. Ph. Martin*, p. 661).

En second lieu, la société contestait la réintégration de sommes correspondant à une partie des loyers dus par la société à son propriétaire, loyers dont le montant donnait lieu à litige et qu'elle avait inscrits en frais à payer. Or, une charge à payer correspond à une créance de tiers certaine dans son principe comme dans son montant (*Cons. d'État*, 9 nov. 1987, n. 54.464 : *Droit fiscal* 1988, n. 12, *comm.* 599 ; *R.J.F.* 1988, n. 23).

En l'espèce, la partie du loyer correspondant à l'augmentation contestée, qui ne remplissait pas ces conditions, n'aurait pu donner lieu qu'à constitution d'une provision à laquelle la société n'avait pas procédé.

La société se prévalait, en outre, d'une instruction du 2 novembre 1971 (*B.O.D.G.I.* 4 E-6-71 : *Droit fiscal* 1971, n. 50, *I.D.* 3740) admettant l'inscription en frais à payer de dépenses qui auraient dû faire l'objet de provisions. Mais l'instruction ne prévoyait cette possibilité que pour les charges déterminées avec précision dans leur principe et leur montant, mais pour lesquelles le fait générateur n'était pas encore intervenu. Les dépenses en cause ne répondaient pas à cette condition : la société ne peut invoquer utilement cette instruction.

C. — Dans le cas, enfin, de M. A... (*aff. n. 59.865*), pour lequel le jugement attaqué est annulé parce qu'il fait état de la présence à l'audience du requérant, alors détenu à Fresnes, un arrêt devenu définitif de la Cour d'appel de Paris, condamnant l'intéressé pour abus de biens sociaux, constate qu'il s'est livré dans les sociétés qu'il contrôlait, de 1976 à 1980, à des détournements de recettes en espèces : les sommes en cause sont donc regardées comme des revenus distribués sur le fondement de l'article 109-1-2°.

Le montant des redressements, qui découlait des documents saisis lors des procédures décrites ci-dessus, n'était contesté que sur un point : le requérant reprochait à l'Administration de ne pas lui avoir accordé le bénéfice de la « cascade » prévue à l'article 1649 septies E du C.G.I. et, aujourd'hui, à l'article L. 77 du L.P.F., et qui permet de réduire les sommes imposées entre les mains du bénéficiaire de la distribution du supplément d'impôt sur les sociétés acquitté par la société distributrice à raison de la réintégration des mêmes sommes.

Mais comme l'a montré le Commissaire du gouvernement, se référant à une décision du 11 juin 1982 (n. 20.861 : *Droit*

fiscal 1983, n. 7, *comm.* 252, *concl. J.-F. Verny*), la cascade ne concerne que le cas où la base d'imposition a été établie à partir du bénéfice social redressé — hypothèse visée par l'article 109-1-1° — et non le cas où l'Administration établit l'appréhension effective des sommes par le P.-D.G., cas visé par l'article 109-1-2°.

Le bénéfice de la cascade aurait pu être également écarté en tout état de cause puisque le requérant n'avait pas procédé, avant la mise en recouvrement de l'impôt, au reversement dans la caisse sociale des sommes appréhendées. Mais la décision écarte, conformément aux conclusions du Commissaire du gouvernement, le moyen tiré de la cascade comme inopérant dans le cas où les redressements ne sont pas consécutifs au redressement de la société, mais correspondent à l'appréhension directe des sommes en cause.

D'où au total le rejet des différentes requêtes.

★

Arrêt n. 75.783 :

... **Sur le bien-fondé de l'imposition :**

Considérant que, pour contester la réintégration dans son chiffre d'affaires imposable de sommes correspondant à des recettes détournées, la société ne peut se prévaloir utilement des poursuites pénales engagées à son initiative à l'encontre d'un de ses anciens cadres, dès lors, que l'identité du bénéficiaire de ces détournements, est, en tout état de cause, sans incidence sur la détermination du montant des recettes ainsi dissimulées, imposables au nom de la société ;

Sur les pénalités :

Considérant que l'Administration a établi, et que d'ailleurs la Société des bazars de l'École Militaire ne conteste pas, l'existence de manœuvres frauduleuses ; que dès lors la société ne peut utilement contester le bien-fondé des pénalités pour manœuvres frauduleuses qui lui ont été assignées en se bornant à soutenir que la sanction ainsi infligée serait inquiétante ; ...

★

Arrêt n. 83.804 :

Sur la procédure d'imposition :

Considérant enfin que, l'avis de mise en recouvrement émis le 1^{er} décembre 1982 qui, s'il contenait une erreur matérielle en ce qui concerne la période d'imposition, faisait référence à la notification de redressement du 15 mai 1982, qui était, elle, exactement libellée, comportait toutes les indications prévues à l'article R. 256-1 du L.P.F. et permettant au contribuable de connaître la nature et le montant des droits et pénalités réclamés ;

Sur le bien-fondé de l'imposition :

Considérant, d'autre part, que l'Administration a calculé le complément de taux réclamé à la requérante en appliquant le taux normal de 17,6 % aux recettes dissimulées, après avoir estimé que les prélèvements avaient été opérés sur les rayons « nouveautés bazar » ; que la société n'établit pas, comme il lui appartient de le faire, que le chiffre d'affaires imposé correspondrait en tout ou partie à des articles d'alimentation, passibles du taux réduit ; qu'elle n'est, par suite, pas fondée à critiquer le taux retenu ; ...

★

Arrêt n. 83.805 :

... **Sur le bien-fondé de l'imposition :**

En ce qui concerne la réintégration de frais de mission et de restauration :

Considérant, d'une part que, pour contester la réintégration, dans les résultats des exercices clos en 1979 et 1980, de dépenses d'hôtel et de restaurant exposées par son gérant, la Société montmartroise de Bazars se borne à faire valoir que les sommes de 14.725 F et 9.132 F qu'elle avait déduites ont fait l'objet de pièces justificatives et à faire état de la répartition forfaitaire, par ledit gérant, de frais de cette nature qu'il aurait exposés pour le compte de l'ensemble des sociétés qu'il contrôlait ; que ces éléments ne suffisent pas à établir, comme il appartient à la société de le faire, que ces dépenses ont été exposées dans l'intérêt direct de l'entreprise ;

Considérant, d'autre part, que si la requérante entend se prévaloir d'une instruction par laquelle l'Administration a commenté les dispositions de l'article 81-1° du C.G.I., ce moyen est en tout état de cause inopérant, dès lors que ces dispositions sont relatives à la détermination de l'impôt sur le revenu ;

En ce qui concerne la réintégration de sommes comptabilisées en « frais à payer » :

Considérant, d'une part, que la société requérante conteste la réintégration dans ses résultats de sommes qu'elle avait comptabilisées comme frais à payer ; que ces sommes, correspondant à des augmentations de loyers dont elle contestait le montant auprès de son propriétaire, constituaient pour les exercices en cause une charge certaine dans son principe mais pour partie indéterminée quant à son montant ; que, dès lors, la fraction des loyers qui faisait alors l'objet de litige entre la société et son propriétaire aurait seulement pu faire l'objet d'une provision et être déduite par application des dispositions de l'article 39-I-5° du C.G.I. ; qu'il est constant que de telles provisions n'ont pas été constituées dans les écritures des exercices vérifiés et n'ont pas figuré au relevé spécial prévu à l'article 54 du code ;

Considérant, d'autre part, que si la société entend se prévaloir sur le fondement de l'article 1649 *quinquies* E du C.G.I. ultérieurement repris à l'article L. 80-A du L.P.F. d'une note en date du 2 novembre 1971, par laquelle l'Administration a admis que les entreprises puissent, dans certains cas, inscrire en frais à payer des dépenses qui du point de vue fiscal, auraient dû être constatées par voie de provisions, cette faculté est limitée au cas des charges déterminées avec précision dans leur principe et leur montant à la clôture de l'exercice, mais pour lesquelles le fait générateur de la dette n'est pas encore survenu ; que les dépenses de loyers portées par la Société montmartroise de Bazars ne remplissant pas les conditions ainsi fixées par la note du 2 novembre 1971, celle-ci ne peut se prévaloir de cette instruction ; que, par suite, c'est à bon droit que l'Administration a réintégré les sommes dont s'agit dans les bénéfices des exercices clos en 1979, 1980 et 1981 ;...

★

Arrêt n. 59.865 :

Sur la régularité du jugement attaqué :

Considérant que le jugement attaqué du Tribunal administratif de Paris en date du 29 mars 1984 fait état de la présence à l'audience du requérant et mentionne l'audition de ses observations orales, alors qu'il est constant que l'intéressé était alors détenu à la maison d'arrêt de Fresnes ; que dès lors ce jugement est entaché d'irrégularité et doit être annulé ;

Considérant qu'il y a lieu d'évoquer et de statuer immédiatement sur la demande présentée par M. A... devant le Tribunal administratif de Paris ;

En ce qui concerne le bien-fondé des impositions :

Considérant, en premier lieu, qu'aux termes de l'article 109-1 du C.G.I. : « Sont considérés comme revenus distribués :... 2° Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices » ; qu'il ressort des énonciations de l'arrêt, devenu définitif, en date du 4 novembre 1982 de la Cour d'appel de Paris, condamnant le contribuable pour le délit d'abus de biens sociaux, que M. A... s'est livré de 1976 à 1980 à des détournements de recettes en espèces des magasins des sociétés qu'il contrôlait ; qu'en application du texte précité, l'Administration était fondée à regarder les sommes détournées comme des revenus distribués au contribuable et à les taxer à son nom dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ;

Considérant, en second lieu, que si M. A... fait grief à l'Administration de ne pas lui avoir accordé, pour le calcul de son impôt sur le revenu, le bénéfice de la « cascade » prévue à l'article L. 77 du L.P.F., ce moyen est, en tout état de cause, inopérant, dès lors que la base d'imposition n'a pas été calculée à partir des bénéfices sociaux redressés, mais correspond à des sommes qui, ainsi qu'il vient d'être dit, ont été directement appréhendées par le requérant ;...

Conseil d'État, 8^e et 7^e sous-sections, 20 février 1991, req. n. 75.783, Société des Bazars de l'École Militaire, req. n. 83.804 et 83.805, Société Montmartroise de Bazars, et req. n. 59.865.

691-A bis, n. 4 s., 6 s.

827 — PRODUITS DE PLACEMENTS A REVENU FIXE — Prélèvement libératoire — Comptes bloqués d'associés (C.G.I., art. 125 C) — Relèvement du plafond des dépôts. Condition nouvelle : condition de maintien du capital social (L. n. 90-1168, 29 déc. 1990, art. 11) — Instruction du 28 février 1991.

Voir II^e partie n. 10.285.

Imposition des plus-values

835 (à créer)

828 — PLUS-VALUES DE CESSION DE PARTS DE SOCIÉTÉS DE PERSONNES relevant de l'I.R., réalisées par des associés n'exerçant pas leur activité professionnelle dans le cadre de la société — Régime d'imposition (L. n. 90-1168, 29 déc. 1990, art. 18 ; C.G.I., art. 92 K nouveau) — Instruction du 11 mars 1991.

Voir II^e partie n. 10.288.

CALCUL DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

1033, n. 122 s.

829 — RÉDUCTIONS D'IMPÔT — Dépenses afférentes à l'habitation principale (régime antérieur à 1983) — Computation du délai d'octroi de l'avantage fiscal. Absence d'incidence d'une modification du plan d'amortissement de l'emprunt.

Voir commentaire n. 841.

IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Rémunérations des dirigeants de sociétés

1144, n. 32

830 — REMBOURSEMENTS DE FRAIS — Frais de mission et de représentation — Justifications. Charge de la preuve.

Voir commentaire n. 826.

TAXES DIVERSES D'ÉTAT

1231, n. 43 s.,
44 bis (à créer)

831 — TAXE SUR LES VOITURES DES SOCIÉTÉS — Société concessionnaire de marques automobiles — Mise à la disposition gratuite de véhicules à la clientèle pendant les travaux de réparation. Exonération de taxe (oui).

Une société *concessionnaire de marques automobiles* mettait gratuitement à la disposition de ses *clients* des véhicules de tourisme pendant l'exécution des travaux de réparation sur leurs propres véhicules.

La société a considéré que cette mise à disposition gratuite d'un véhicule correspondait juridiquement à des locations de courte durée qui sont expressément exclues de la taxe sur les véhicules des sociétés prévue par l'article 1010 du C.G.I. lorsqu'elles « correspondent à l'activité normale de la société propriétaire ».

L'Administration fiscale estimait, au contraire, que la taxe était due car la société n'était ni une société de location, ni une entreprise de transports publics. Son activité normale de négociant en automobiles limitait l'exonération aux seuls véhicules destinés à la vente, à l'exclusion des véhicules prêtés.

Statuant sur cette contestation, le Tribunal de grande instance de Carpentras a *déchargé la société* du paiement de la taxe. Sa décision repose sur la motivation suivante :

La société étant concessionnaire de voitures se doit d'assurer la réparation des véhicules de sa marque. Or, ses ateliers étant en zone industrielle non desservie par des transports publics, le prêt de voitures correspond à l'activité de réparation. Une instruction administrative du 10 mars 1977 (*B.O.D.G.I. 7 M-4-77 : Droit fiscal 1977, n. 13, I.D. 5366*) ayant admis l'exonération des véhicules de démonstration prêtés pour de courtes durées, l'Administration a ainsi reconnu qu'au-delà de la location de courte durée, il convenait d'étendre l'exonération au prêt de courte durée des véhicules,

dès lors qu'il correspondait à l'activité normale de la société propriétaire. Les juges en ont conclu que la société était bien fondée en sa contestation.

★

... Attendu qu'aux termes de l'article 1010 du C.G.I. qui soumet à la taxe des véhicules immatriculés dans la catégorie des voitures particulières possédées ou utilisées par les sociétés, est prévue l'exonération des véhicules réservés à certains usages sous réserve que cette affectation soit exclusive et que ces opérations correspondent à l'activité normale de la société propriétaire.

Attendu qu'il est acquis que la Société orangeoise automobile est concessionnaire Audi et Volkswagen et qu'elle se doit dès lors d'assurer la réparation des véhicules de cette marque dans le cadre de sa concession.

Attendu qu'il n'est pas contesté que la Société orangeoise automobile a son siège en zone industrielle d'Orange.

Attendu qu'elle affirme sans être autrement contestée par l'Administration fiscale que les deux véhicules litigieux ont été acquis pour être mis à la disposition des clients de voitures pendant la réparation de leurs propres véhicules.

Attendu que cette mise à disposition correspond à l'évidence à l'activité de réparation de la Société orangeoise automobile dès lors qu'il est constant que ses ateliers de réparations, en zone industrielle, ne sont pas desservis par les transports publics.

Attendu que l'Administration a admis, aux termes d'une instruction en date du 10 mars 1977, publiée au *B.O. 7 M-4-77*, l'exonération des véhicules prêtés pour de courtes durées lorsqu'il s'agit de véhicules de démonstration mis à la disposition de clients éventuels.

Attendu que cette exonération s'appuie à l'évidence sur la constatation que cette opération correspond à l'activité normale de la société propriétaire (vente de véhicules).

Qu'ainsi l'Administration a admis depuis ces années qu'au-delà de la location de courte durée telle que définie par les règles du Code civil, il convenait d'étendre l'exonération au prêt de courte durée de véhicules dès lors qu'il correspondait à l'activité normale de la société propriétaire.

En l'espèce la Société orangeoise automobile qui a acquis deux véhicules pour les mettre exclusivement à la disposition de ses clients dans le cadre de son activité normale de réparation de véhicules, en l'état de sa particularité d'implantation géographique, apparaît bien fondée en sa contestation...

Tribunal de grande instance de Carpentras, 9 janvier 1990, Sté orangeoise automobile.

TAXES LOCALES

Fiscalité locale

1282, n. 46 s., 56

1252, n. 113 s.

832 — FIXATION DES TAUX D'IMPOSITION — Calcul des impositions établies au titre de 1991 — 1° Conséquences de la suppression du coefficient déflateur — 2° Correction des taux de référence (plafonnement des taux d'imposition communaux ; liens entre les taux d'imposition) — 3° Dispositions relatives à la taxe professionnelle (péréquations) — Instruction du 1^{er} mars 1991.

Voir II^e partie n. 10.297.

836 — CALCUL DES COTISATIONS — Cotisation de péréquation (1991) de la taxe professionnelle — Instruction du 1^{er} mars 1991.

Voir II^e partie n. 10.297.

Taxes communales et départementales

1304, n. 16 s., 42
et Annexe

Taxes foncières

1259-2, n. 49

833 — EXONÉRATIONS — Propriétés non bâties — Marais desséchés. Suppression de l'exonération facultative et temporaire (C.G.I., art. 1395-2°) (L. n. 90-1168, 29 déc. 1990, art. 107) — Instruction du 13 mars 1991.

Voir II^e partie n. 10.289.

837 — REDEVANCES COMMUNALE ET DÉPARTEMENTALE DES MINES — Taux applicables au gaz carbonique — Décrets n. 91-299 et 91-300 du 20 mars 1991.

Modifiant l'article 311-A de l'Annexe II au C.G.I., le décret n. 91-299 du 20 mars 1991 — ci-après reproduit — précise le mode de calcul des redevances communale et départementale des mines en ce qui concerne le *gaz carbonique*.

Corrélativement, un décret n. 91-300 du même jour — également reproduit ci-après — fixe les taux de redevances applicables en fonction de la nouvelle formule de calcul.

NOTA. — Sur les *taux applicables en 1990*, voir l'arrêté du 28 mai 1990 (*Droit fiscal 1990*, n. 28, *comm.* 1399).

Taxe professionnelle

1271, n. 1 s.,
67 bis, 75 s.

834 — GÉNÉRALITÉS — 1° Fonds départemental de péréquation (C.G.I., art. 1648 A). Modification (1991) des règles de calcul de l'écrêtement — 2° Cotisation de péréquation (1991) — 3° Compensations (1991) au titre de certaines réductions des bases de taxe professionnelle — Instruction du 1^{er} mars 1991.

Voir II^e partie n. 10.297.

1276-3, n. 49 s.

835 — BASE D'IMPOSITION — Base de la cotisation minimum (1991) de la taxe professionnelle — Instruction du 1^{er} mars 1991.

Voir II^e partie n. 10.297.

★

Décret n. 91-299 du 20 mars 1991 complétant l'article 311 A de l'Annexe II au C.G.I.

Art. 1^{er}. — Il est ajouté à l'article 311 A de l'Annexe II au C.G.I. l'alinéa suivant :

« Pour le gaz carbonique la redevance est calculée d'après le volume du gaz livré dans l'année aux utilisateurs. »

★

Décret n. 91-300 du 20 mars 1991 fixant le taux des redevances départementale et communale des mines en ce qui concerne le gaz carbonique.

Art. 1^{er}. — Les redevances des mines applicables au gaz carbonique sont fixées :

- à 7,76 F pour la redevance communale,
- à 1,59 F pour la redevance départementale,

soit un total de 9,35 F, pour une quantité livrée correspondant à 1.000 mètres cubes à la pression de 1 bar et à la température de 15 °C.

J.O., 22 mars 1991.

TAXES PERÇUES AU PROFIT DES COLLECTIVITÉS

1355, n. 63 s.

838 — CONTENTIEUX — Procédure — Sursis à exécution — Redevance pour droit d'usage des appareils récepteurs de télévision (oui).

La rédaction très classique et le sujet très habituel de l'arrêt ici reproduit ne semblent pas appeler de commentaires.

Cependant, en admettant implicitement la recevabilité de la demande de sursis à exécution du rôle émis pour le recouvrement de la redevance pour droit d'usage des appareils récepteurs de télévision, la Cour administrative d'appel de Nantes a tranché une question de droit intéressante.

On sait que la « redevance télévision » est une taxe parafiscale (Cons. Const., *décis. n. 80-126 DC du 30 déc. 1980 : Droit fiscal 1981, n. 2-3, comm. 85*, confirmant des décisions antérieures des 11 août 1960 et 21 novembre 1979).

Or le décret n. 80-854 du 30 octobre 1980 (*Droit fiscal 1980, n. 47, comm. 2382*) relatif aux taxes parafiscales dispose, en son article 8, que le titre de perception « demeure exécutoire jusqu'à contestation... ». La question était, dès lors, posée de la recevabilité de la demande de sursis à exécution, le Conseil d'État ayant jugé sans objet de telles conclusions dans un cas similaire (Cons. d'État, 26 mars 1982, n. 33.490-33.491, S.A. Cie générale Frigorifique : *Lebon, p. 135*).

Mais ni le décret n. 74-1131 du 31 décembre 1974 relatif au recouvrement de la redevance (*Droit fiscal 1975, n. 2, comm. 55*) (dont le décret susvisé du 30 octobre 1980 précisait en son article 1^{er} qu'il ne le modifiait pas), ni le décret n. 82-971 du 17 novembre 1982 (*Droit fiscal 1982, n. 49, comm. 2327*) qui lui a succédé, n'ont prévu de recours suspensif à l'encontre de la redevance laquelle, en vertu de l'article 16 de ce dernier texte, « est exigible dès la mise en recouvrement du rôle ».

Par suite, la Cour, sur les conclusions conformes de son Commissaire du gouvernement, a estimé que le décret du 30 octobre 1980 n'était pas applicable, que le recours formé contre cette taxe n'était pas suspensif et, qu'ainsi, les conclusions à fin de sursis à exécution du rôle conservaient leur objet.



Considérant que M. Renard ne justifie pas que l'exécution du rôle par lequel il a été assujéti sous le n. 14221706X à la redevance pour droit d'usage des appareils récepteurs de télévision risque d'entraîner pour lui des conséquences difficilement réparables ; que, par suite, il n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Rennes a rejeté sa demande tendant à ce qu'il soit sursis à l'exécution des articles du rôle correspondant à la redevance sus-mentionnée ;...

Cour administrative d'appel de Nantes, 28 novembre 1990, n. 90-322, M. Renard.

1357

839 — TAXE PARAFISCALE SUR LES MATÉRIAUX ET COMPOSANTS DE CONSTRUCTION (produits en béton et en terre cuite) — Institution d'une nouvelle taxe (1991-1995) — Décret n. 91-304 et Arrêté du 22 mars 1991.

Le décret n. 91-304 du 22 mars 1991, ci-après publié, institue, jusqu'au 31 décembre 1995, une taxe parafiscale sur les matériaux et composants pour la construction (produits en béton et en terre cuite).

La taxe nouvelle prend le relais de celle qui était précédemment perçue, jusqu'au 31 décembre 1990, en application du décret n. 86-161 du 4 février 1986 (*Droit fiscal 1986, n. 10, comm. 458*).

Un arrêté du même jour a fixé les taux de la taxe nouvelle jusqu'au 31 décembre 1991.

En ce qui concerne l'entrée en vigueur de la taxe nouvelle, on notera que le décret du 22 mars 1991, publié au *Journal Officiel* du 24 mars 1991, ne saurait rétroagir (Cf. *Cons. d'État, 7 déc. 1983, n. 35.494 : Droit fiscal 1984, n. 28, comm. 1341, concl. Ph. Bissara*). C'est donc, au plus tôt, à compter du 26 mars 1991 (à Paris) que la taxe nouvelle peut être perçue.



Décret n. 91-304 du 22 mars 1991 portant création d'une taxe parafiscale sur les produits en béton et en terre cuite.

Art. 1^{er}. — Il est institué jusqu'au 31 décembre 1995 une taxe parafiscale au profit de l'association Les Centres techniques des matériaux et composants pour la construction créée en vue de coordonner et de financer les actions respectives du Centre d'études et de recherches de l'industrie du béton manufacturé et le Centre technique des tuiles et briques.

Art. 2. — La taxe est assise sur le montant des ventes hors taxes en France et des ventes à l'étranger de produits en béton et en terre cuite fabriqués en France ; s'ils sont fabriqués à l'étranger, ces produits ne sont pas soumis à cette taxe à l'occasion de leur vente en France.

a) Sont considérés comme produits en béton les produits obtenus par durcissement d'un mélange comprenant un liant et des granulats naturels ou artificiels. Sont inclus dans ces produits ceux relevant du groupe 15-08 de la Nomenclature détaillée de produits, approuvée par le décret du 5 septembre 1983 susvisé ; en sont en revanche exclues les argiles stabilisées à froid ;

b) Sont considérés comme produits en terre cuite les produits obtenus par cuisson à une température de l'ordre de 1000 °C, d'un mélange essentiellement de terres argileuses communes ainsi que, par convention, les argiles stabilisées à froid. Sont inclus dans ces produits ceux relevant du groupe 15-10 Tuiles et briques de la Nomenclature détaillée de produits sus-mentionnée et, à l'intérieur de la rubrique 15-12-04, les carreaux et tomettes en terre commune émaillés ou non. Les carreaux de terre cuite obtenus par un procédé de fabrication artisanal et dont le prix de vente hors taxes au départ de la fabrique est supérieur à 250 F le mètre carré sont réputés être des productions artistiques et ne sont pas assujéti à la taxe.

Art. 3. — Le taux de la taxe est fixé chaque année par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie, du budget et de l'industrie dans les limites de :

- 0,35 % pour les produits en béton ;
- 0,40 % pour les produits en terre cuite.

Art. 4. — Le recouvrement de la taxe est assuré par l'association Les Centres techniques des matériaux et composants pour la construction.

Art. 5. — La taxe due par les entreprises n'est pas mise en recouvrement si son montant est inférieur à 600 F par trimestre pour les produits en béton et en terre cuite.

Art. 6. — Le décompte des sommes dues est établi par les entreprises sous leur responsabilité. Celles-ci sont tenues d'adresser à l'association Les Centres techniques des matériaux et composants pour la construction, dans un délai maximum de quarante-cinq jours à compter de la fin du trimestre civil échu, la déclaration du chiffre d'affaires qu'elles ont réalisé au cours du trimestre précédent ainsi que le montant de la taxe dont elles sont redevables. Les entreprises pour lesquelles la taxe n'est pas mise en recouvrement sont tenues d'établir une déclaration annuelle de leur chiffre d'affaires.

Les redevables sont tenus de fournir au directeur de l'association chargée du recouvrement ou à toute personne déléguée par lui à cet effet, sous la garantie du secret professionnel, toutes justifications de nature à permettre le contrôle de leurs obligations.

Art. 7. — Le conseil d'administration de l'association Les Centres techniques des matériaux et composants pour la construction examine, en vue d'en assurer la coordination, les programmes d'action des deux centres techniques et répartit entre eux le produit de la taxe.

Art. 8. — L'association Les Centres techniques des matériaux et composants pour la construction est soumise au contrôle économique et financier de l'État.

Le Commissaire du Gouvernement, désigné par le Ministre chargé de l'industrie, et le contrôleur d'État assistent aux séances du conseil d'administration.

Le Commissaire du Gouvernement et le contrôleur d'État exercent un droit de veto suspensif sur les délibérations du conseil d'administration dans les huit jours qui suivent la réception du procès-verbal. Les délibérations frappées de cette suspension deviennent exécutoires si, à l'expiration d'un délai de quatorze jours, aucun ministre n'a confirmé son opposition.



Arrêté du 22 mars 1991 fixant les taux de la taxe parafiscale sur les produits en béton et en terre cuite.

Art. 1^{er}. — Le taux de la taxe créée par le décret du 22 mars 1991 susvisé est fixé jusqu'au 31 décembre 1991 à :

- 1.1. 0,35 % pour les produits en béton ;
- 1.2. 0,40 % pour les produits en terre cuite.

J.O., 24 mars 1991.

1357

840 — TAXES PARAFISCALES SUR LES PRODUITS PÉTROLIERS — Institution d'une taxe au profit du Comité professionnel de la distribution des carburants (C.P.D.C.) — Décret n. 91-285 et Arrêté du 19 mars 1991.

Comme il avait été annoncé (V. *Droit fiscal 1991*, n. 8, *comm.* 348), un décret n. 91-285 du 19 mars 1991 (*J.O.*, 20 mars 1991) vient d'instituer, jusqu'au 31 décembre 1991, une nouvelle taxe sur les produits pétroliers qui sera perçue au profit du Comité professionnel de la distribution des carburants.

Cette taxe sera assise, liquidée et recouvrée comme en matière de douane.

Le taux en a été fixé par un arrêté du même jour à 0,10 F par hectolitre.

La taxe nouvelle entre, en principe, en vigueur dans les délais de droit commun suivant sa publication au *Journal Officiel* (soit, au plus tôt, le 22 mars 1991 à Paris).

On notera toutefois que l'arrêté du 19 mars 1991 in situ l'entrée en vigueur au 21 mars 1991 à zéro heure.

Mais, bien entendu, des textes réglementaires ne sauraient être appliqués rétroactivement (Cf. *Cons. d'État*, 8^e et 9^e sous-sect., 7 déc. 1983, req. n. 35.494 : *Droit fiscal 1984*, n. 28, *comm.* 1341, *concl. Ph. Bissara*).

Décret n. 91-285 du 19 mars 1991 instituant une taxe parafiscale sur certains produits pétroliers au profit du comité professionnel de la distribution des carburants et

Arrêté du 19 mars 1991 fixant les taux de la taxe parafiscale sur certains produits pétroliers perçue au profit du comité professionnel de la distribution des carburants (*J.O.*, 20 mars 1991).

POUVOIRS GÉNÉRAUX DE L'ADMINISTRATION

1451, n. 59

841 — DROIT DE COMMUNICATION — Demande de communication, à un établissement bancaire, du tableau d'amortissement de l'emprunt souscrit par un contribuable pour l'acquisition de sa résidence principale (oui). Vérification du montant des intérêts déduits.

La décision reproduite ci-après fait suite à un contrôle de l'Administration portant sur le montant des intérêts afférents à un emprunt contracté pour l'acquisition d'une résidence principale qu'un contribuable avait entendu porter en déduction de son revenu imposable, conformément aux règles alors en vigueur.

I. — A cet effet, le service avait demandé à l'établissement bancaire prêteur de lui fournir le tableau d'amortissement de l'emprunt, de manière à pouvoir s'assurer que le contribuable n'avait pas pratiqué des déductions au-delà du délai prévu par la loi, qui était alors de dix ans à compter de la souscription de l'emprunt.

Le contribuable mettait en cause la régularité de la procédure suivie par l'Administration auprès de l'établissement bancaire.

Mais la Cour administrative d'appel de Nancy en a jugé différemment. Elle a en effet considéré que les dispositions de l'article L. 83 du L.P.F. relatives au droit de communication de l'Administration l'autorisent à demander le plan d'amortissement de l'emprunt souscrit par un contribuable. A cet égard, le fait que les renseignements demandés portaient sur une période pour laquelle le droit de reprise de l'Administration était prescrit était sans influence sur la régularité de la demande, dès lors qu'ils étaient nécessaires à la vérification des déclarations souscrites par le contribuable au titre des années non prescrites.

II. — Cela étant, le contribuable n'avait pas pu valablement déduire des intérêts de ses revenus de l'année 1981, dès lors que la somme litigieuse n'avait pas été versée au cours de cette

année, à la suite d'une modification du plan d'amortissement de l'emprunt. En outre, aucune déduction ne pouvait être pratiquée au titre de l'année 1982 dans la mesure où il ressortait des renseignements communiqués par l'établissement bancaire que la première échéance du remboursement était intervenue le 1^{er} décembre 1971, et que le délai de dix ans pendant lequel ces déductions pouvaient être effectuées était alors expiré. A cet égard, la modification du plan d'amortissement, intervenue en 1974, était sans influence sur le point de départ de l'avantage fiscal.



Considérant qu'à la suite du contrôle des déclarations de revenus souscrites par M. Holzhammer au titre des années 1981 et 1982, l'Administration a, notamment, exclu des charges déductibles de son revenu global les intérêts d'un emprunt contracté pour le financement de l'achat de la résidence principale du requérant ainsi que les intérêts perçus sur un compte bancaire ;

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

En ce qui concerne l'exercice du droit de communication de l'Administration :

Considérant qu'aux termes de l'article L. 83 du L.P.F. : « Les administrations de l'État, des départements et des communes, les entreprises concédées ou contrôlées par l'État, les départements et les communes, ainsi que les établissements ou organismes de toute nature soumis au contrôle de l'autorité administrative, doivent communiquer à l'Administration, sur sa demande, les documents de service qu'ils détiennent sans pouvoir opposer le secret professionnel. » ; qu'aux termes de l'article L. 85 du même livre : « Les contribuables doivent communiquer à l'Administration, sur sa demande, les livres dont la tenue est rendue obligatoire par le Titre II du Livre I^{er} du Code de commerce ainsi que tous les livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses. » ;

Considérant que l'Administration a adressé à la Banque Populaire de Franche-Comté deux demandes d'information en date respectivement des 5 et 17 juillet 1985 relatives à l'emprunt contracté par M. Holzhammer pour l'achat de sa résidence principale ; que conformément aux dispositions précitées des articles L. 83 et L. 85 du L.P.F., l'Administration était en droit de demander la communication du tableau d'amortissement de cet emprunt ; qu'aucune disposition législative ou réglementaire ne faisait obstacle à ce que l'Administration appelât l'attention de la banque sur l'urgence de la réponse à la question posée ; qu'enfin, il ne ressort pas des pièces du dossier que l'Administration aurait influencé ladite banque quant au contenu de sa réponse ; qu'ainsi, M. Holzhammer n'est pas fondé à soutenir que l'Administration aurait extorqué une fausse déclaration à la Banque Populaire ;

En ce qui concerne la durée du droit de reprise de l'Administration :

Considérant qu'aux termes de l'article L. 169 du L.P.F. dans sa rédaction alors applicable : « Pour l'impôt sur le revenu... le droit de reprise de l'Administration des impôts s'exerce jusqu'à la fin de la quatrième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due » ;

Considérant que l'Administration était dépendant en droit de vérifier la date de la première échéance du remboursement de l'emprunt dont s'agit dès lors que cette information était nécessaire à l'appréciation de la déductibilité des intérêts de cet emprunt au titre des années litigieuses ;

Sur le bien-fondé des impositions :

En ce qui concerne la déductibilité de la somme de 15.500 F représentative du montant des intérêts que M. Holzhammer n'a pu déduire en raison de la modification en cours de remboursement du tableau d'amortissement de l'emprunt contracté pour financer l'acquisition de sa résidence principale :

Considérant qu'aux termes de l'article 12 du C.G.I. : « L'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année. » ;

Considérant qu'en vertu du principe de l'annualité de l'impôt tel qu'il résulte des dispositions précitées de l'article 12 du C.G.I., une charge ne peut être admise en déduction du revenu global d'une année que si elle a été payée au cours de cette année ; que, par suite, M. Holzhammer ne saurait prétendre à la déduction au titre de l'année 1981 d'intérêts qu'il n'a pas versés au cours de cette année ;

En ce qui concerne la déductibilité des intérêts du même emprunt versés en 1982 :

Considérant qu'aux termes de l'article 156-II-1° bis a du C.G.I., peuvent être déduits du revenu imposable, les « Intérêts afférents aux dix premières annuités des prêts contractés pour la construction, l'acquisition ou les grosses réparations des immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance ainsi que les dépenses de ravalement, lesquelles doivent être imputées sur un seul exercice. La déduction est toutefois limitée à 7.000 F, cette somme étant augmentée de 1.000 F par personne à la charge du contribuable au sens des articles 196, 196 A et 196 B. Ces dispositions ne s'appliquent qu'en ce qui concerne les immeubles affectés à l'habitation principale des redevables. » ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction, et notamment des réponses faites par la Banque Populaire aux demandes d'informations susévoquées ainsi que du tableau d'amortissement également communiqué par la banque, que le premier terme de l'emprunt dont s'agit est venu à échéance le 1^{er} décembre 1971 ; que la circonstance que ledit tableau ait été légèrement modifié en 1974 pour des raisons de technique bancaire est sans influence sur le point de départ de l'avantage fiscal prévu par l'article 156-II-1° précité ; qu'il suit de là que le moyen tiré de ce que l'Administration aurait, à tort, refusé de déduire les intérêts versés en 1982, n'est pas fondé ;...

Cour administrative d'appel de Nancy, 2^e chambre, 22 mai 1990, n. 89-430, M. Holzhammer.

Contrôles et redressements

1483 ter, n. 29 s.

842 — GARANTIES DES CONTRIBUABLES. DÉDUCTION EN CASCADE — Déduction exclue dans le cas d'appréhension directe de recettes sociales. Détournement de recettes sociales par un dirigeant.

Voir commentaire n. 826.

1486, n. 27 et 44

843 — PROCÉDURES NON CONTRADICTOIRES DE REDRESSEMENTS — Rectification d'office (ancien régime) — 1° Prélèvements dans la caisse non comptabilisés. Globalisation des recettes payées en espèces et par chèques — 2° Reconstitution du chiffre d'affaires. Application par voie d'extrapolation aux achats déclarés d'un taux de

marge brute accepté par le contribuable pour une période de vérification antérieure. Annulation et décharge.

Une société exploitant un magasin de vente au détail de vêtements avait fait l'objet de redressements :

— d'une part, en matière de T.V.A. selon la procédure de taxation pour la période du 1^{er} juillet au 31 décembre 1976 et, par voie de rectification d'office, pour la période du 1^{er} janvier au 30 novembre 1977 ;

— d'autre part, en matière d'impôt sur les sociétés au titre de l'année 1977 par voie de taxation d'office.

Les différentes procédures ainsi suivies ont été considérées comme régulières.

Il en était ainsi notamment de la procédure de *rectification d'office* en raison d'*irrégularités comptables* : prélèvements opérés dans la caisse et non comptabilisés effectués par l'épouse du gérant de la société, comptabilisation globale des opérations réglées en espèces et par chèques ne permettant pas de vérifier le livre de caisse. Une telle comptabilité ne pouvait être considérée comme régulière en la forme et probante.

En revanche, la *reconstitution du chiffre d'affaires* effectuée par le vérificateur a été écartée dès lors qu'*aucune précision* n'était apportée sur la *méthode suivie pour obtenir le coefficient de marge brute* qui avait été appliqué aux achats déclarés. Le fait que ce coefficient avait été accepté par la société au cours d'une précédente vérification n'autorisait pas le vérificateur à en étendre l'application par voie d'extrapolation à la nouvelle période vérifiée. Il aurait fallu, en effet, préciser la méthode de calcul précédemment utilisée et indiquer, par ailleurs, que les conditions de fonctionnement de l'entreprise étaient demeurées inchangées.

Ces précisions n'ayant pas été apportées, la décharge des impositions a donc été prononcée, sauf en matière d'impôt sur les sociétés à raison du bénéfice spontanément déclaré par la société.

★

... Considérant que la S.A.R.L. Marine, qui exploite à Paris un magasin de vente au détail de vêtements, a contesté, d'une part, la T.V.A. à laquelle elle a été assujettie par voie de taxation d'office pour la période du 1^{er} juillet au 31 décembre 1976 et pour le mois de décembre 1977, et par voie de rectification d'office pour la période du 1^{er} janvier au 30 novembre 1977, et, d'autre part, l'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre de 1977, par voie de taxation d'office ; que, par jugements du 24 mai 1984, le Tribunal administratif a décidé que la société avait été à bon droit taxée d'office à la T.V.A. et à l'impôt sur les sociétés ; que par jugements du 8 juillet 1985, il a ordonné une expertise afin de disposer des éléments lui permettant d'apprécier, en premier lieu, la régularité de la procédure de rectification d'office suivie en matière de T.V.A. pour la période du 1^{er} janvier au 30 novembre 1977 et, en second lieu, la pertinence de la méthode de reconstitution des recettes suivie par l'Administration au titre des périodes dont s'agit ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que l'épouse du gérant de la société a opéré des prélèvements non comptabilisés sur la caisse de l'entreprise ; que la confusion dans les écritures des opérations réglées en espèces et des opérations réglées par chèques rendait impossible la vérification du livre de caisse ; qu'ainsi, la comptabilité présentée n'était ni régulière en la forme ni probante ; qu'il suit de là, d'une part, que la S.A.R.L. Marine était en situation de rectification d'office, en application des dispositions de l'article 58 du C.G.I., pour la période du 1^{er} janvier au 30 novembre 1977, d'autre part, qu'elle ne peut utilement invoquer ses écritures comptables pour établir l'exagération des bases des impositions contestées ;

Considérant que, pour reconstituer le chiffre d'affaires réalisé par la S.A.R.L. Marine au cours de la période du 1^{er} juillet 1976 au 31 décembre 1977, l'Administration a fait application au montant des achats déclarés du coefficient de marge brute de 2 accepté par le gérant de la société, lors d'un contrôle portant sur la période du 1^{er} janvier 1973 au 30 juin 1976 ; qu'au cours des opérations d'expertise, et alors que la société a contesté ce taux, l'Administration n'a fourni aucune indication sur les modalités de calcul de ce coefficient multiplicateur ; que, par suite, nonobstant le fait que ce coefficient ait été accepté par la société pour une période précédente celle qui a été vérifiée, l'Administration n'a pas satisfait à l'obligation dans laquelle elle se trouvait de faire connaître au juge de l'impôt la méthode effectivement suivie par elle ; qu'il suit de là que, dans les circonstances de l'espèce, la méthode d'extrapolation suivie par l'Administration ne peut être admise ;

Considérant qu'il y a lieu en conséquence, en premier lieu, de faire droit aux conclusions de la S.A.R.L. Marine tendant à la décharge de la T.V.A. contestée, en second lieu, dès lors que la requérante a déclaré le 26 mars 1979 un résultat de 20.170 F sur l'exercice 1977 de fixer, comme le demande à titre subsidiaire l'Administration, à cette somme la base d'imposition à l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année 1977 ; que, dans cette mesure, la société requérante est fondée à soutenir que c'est à tort que, par les jugements attaqués le Tribunal administratif de Paris a rejeté ses demandes ;...

Cour administrative d'appel de Paris, 29 mai 1990, n. 89-438 et 89-439, S.A.R.L. Marine.

1486, n. 27
1487, n. 61

844 — PROCÉDURES NON CONTRADICTOIRES DE REDRESSEMENTS — Rectification d'office (ancien régime). Preuve du caractère non probant de la comptabilité — Comptabilité régulière en la forme, mais déclarée par le vérificateur ni sincère ni probante — Insuffisance du bénéfice brut : élément en permettant pas d'écarter la comptabilité.

I. — Lorsqu'une comptabilité est tenue régulièrement, certains vérificateurs estiment néanmoins pouvoir la rejeter s'ils constatent une *différence sensible entre le pourcentage de bénéfice brut* obtenu à partir des *éléments comptables* et celui résultant des *constatations faites au sein de l'entreprise*.

Une telle pratique est généralement condamnée par le Conseil d'État même dans l'hypothèse où une baisse du bénéfice brut est intervenue au cours de la période vérifiée (cf. *Cons. d'État*, 25 nov. 1965, req. n. 62.126 : *Droit fiscal* 1965, n. 51, comm. 1225).

Dans l'espèce jugée, l'Administration avait donc essayé de réunir, indépendamment des constatations faites au niveau du bénéfice brut, un ensemble d'éléments de nature à justifier une *minoration des recettes* et, par suite, à enlever toute valeur probante à la comptabilité.

En fait, l'intention était bonne, mais la *démonstration* effectuée était *insuffisante en l'absence d'éléments de preuve déterminants*.

Le Conseil d'État a, en effet, considéré que la comptabilité de l'entreprise, qui était régulière en la forme, ne pouvait être déclarée comme n'étant pas sincère et probante du seul fait des constatations suivantes :

- discordance entre les recettes comptabilisées et les chiffres d'affaires reconstitués par le vérificateur en appliquant aux achats et salaires des coefficients de bénéfice brut déterminés à partir des éléments recueillis dans l'entreprise ;

- montant relativement faible des prélèvements effectués par l'exploitant pour l'entretien d'une famille de quatre personnes, cette affirmation n'étant appuyée d'aucun fait précis ;

- compte personnel de l'exploitant comportant des crédits d'origine indéterminée et considérés par le vérificateur comme provenant d'opérations professionnelles alors qu'aucun élément tiré du fonctionnement de l'entreprise ne permettait de justifier une telle origine de ces crédits.

II. — A titre subsidiaire, l'Administration prétendait, par ailleurs, imposer le montant des *chèques injustifiés* non plus dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, mais en tant que *revenus d'origine indéterminée*, sur le fondement des articles 176 et 179 du C.G.I. (L.P.F., art. L. 16 et L. 69).

Toutefois, la *demande de justifications* adressée par le vérificateur au contribuable était *trop imprécise* pour justifier une telle taxation d'office. En effet, l'intéressé n'avait pas eu la possibilité de fournir *dans le délai imparti* les renseignements demandés dès lors que ceux-ci portaient sur les chèques ins-

crits au crédit du compte sur une *période de quatre années* et dont le *montant* était *indiqué globalement par mois*. Il aurait fallu préciser la date de remise et le montant de chacun des chèques en cause. A défaut de ces précisions, le Conseil d'État ne pouvait que rejeter les conclusions subsidiaires du Ministre.

★

... Sur le bien-fondé des redressements contestés :

Considérant que l'Administration ne conteste pas la régularité en la forme de la comptabilité de M. Rousseau, mais fait état de divers indices d'où résulterait que celle-ci ne peut être tenue pour sincère et probante ; que la circonstance que les recettes comptabilisées sont inférieures aux chiffres d'affaires reconstitués par le vérificateur au moyen de coefficients de bénéfice brut sur achats et salaires déduits de constatations faites dans l'entreprise ne peut, toutefois, suffire à écarter la comptabilité alors, surtout, que la pertinence de certains desdits coefficients est insuffisamment établie ; que, si l'Administration fait valoir que les prélèvements auxquels a procédé M. Rousseau apparaissent faibles en regard de la charge d'une famille de quatre personnes, elle n'apporte, au soutien de cette appréciation, aucune précision quant au train de vie de l'intéressé ; qu'aucun fait relatif au fonctionnement même de l'entreprise ne permet, enfin, de rattacher les chèques dont a été crédité le compte bancaire privé du contribuable, aux opérations professionnelles de celui-ci, même si leur origine n'a pas été révélée par lui ; que, dans ces conditions, l'Administration ne peut être regardée comme établissant que la comptabilité de M. Rousseau serait dépourvue de sincérité et de valeur probante ;

Considérant qu'il suit de là que M. Rousseau est fondé à soutenir que le montant de ses recettes a été à tort porté à des chiffres supérieurs à ceux qu'il a comptabilisés et déclarés, et que les impositions contestées ne sont pas fondées en tant qu'elles excèdent, d'une part, en ce qui concerne la T.V.A., un rappel de 483,12 F procédant de la taxation du produit de la location d'emplacements de stationnement de véhicules au cours de l'année 1980 et, d'autre part, en ce qui concerne l'impôt sur le revenu, les droits afférents à la réintégration dans les bénéfices industriels et commerciaux de dépenses relatives à l'utilisation à des fins privées d'un véhicule de l'entreprise, évaluées à 6.000 F pour 1977, 7.500 F pour 1978, 8.500 F pour 1979 et 10.000 F pour 1980 ;

Sur les conclusions du Ministre chargé du budget tendant à ce qu'une fraction des cotisations d'impôt sur le revenu soit maintenue par voie de substitution de fondement légal :

Considérant qu'à titre subsidiaire, le Ministre demande que les droits établis à tort sur la base de rehaussements des bénéfices industriels et commerciaux réalisés par M. Rousseau soient laissés à la charge de ce dernier à due concurrence de l'imposition, par application des dispositions des articles 176 et 179 du C.G.I., de revenus d'origine indéterminée correspondant au montant des chèques versés par le contribuable sur son compte bancaire privé sans qu'il ait justifié de leur origine ;

Mais considérant que, dans la demande de justifications adressée le 9 juillet 1981 à M. Rousseau, l'inspecteur a invité celui-ci à lui préciser l'origine de chacun des « nombreux chèques » portés au crédit de son compte bancaire privé durant les quatre années 1977 à 1980, et dont il indiquait les montants globaux par mois ; qu'à défaut de désignation précise de la date de remise et du montant de chacun des chèques inclus dans ces totalisations, une telle demande ne mettait pas la contribuable en mesure d'apporter dans le délai requis, de trente jours seulement, une réponse utile ; qu'ainsi, les sommes correspondantes ne peuvent pas légalement être taxées d'office en tant que revenus d'origine indéterminée pour défaut de réponse à une demande de justifications ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. Rousseau est fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Nantes a refusé de lui accorder la réduction, déterminée comme il a été dit ci-dessus, des impositions litigieuses ;...

Conseil d'État, 9^e et 8^e sous-sections, 10 décembre 1990, req. n. 73.489, M. Rousseau.

1486, n. 65, 83 s.

845 — PROCÉDURES NON CONTRADICTOIRES DE REDRESSEMENTS — Taxation d'office pour défaut de souscription des déclarations dans les délais — 1^o Possibilité pour les contribuables d'invoquer la force majeure (oui). 2^o Saisie des documents comptables par l'Administration fiscale. Force majeure (oui).

I. — Une société anonyme avait souscrit *tardivement* ses *déclarations de résultats* afférentes aux exercices 1977, 1978 et 1979, qui étaient clos au 30 septembre de chaque année, et l'Administration avait majoré en conséquence les impositions des pénalités alors en vigueur en cas de taxation d'office.

Mais l'entreprise contestait la mise en œuvre de cette procédure, en indiquant que des circonstances relevant de la force majeure l'avaient empêché de satisfaire ses obligations légales dans les délais prescrits.

En effet, les services de la Direction nationale des enquêtes fiscales avaient procédé, à la requête du Directeur général de la concurrence et des prix, à la *saisine de la plupart des documents comptables* de la société au cours de la période comprise entre le 1^{er} septembre et le 10 novembre 1977.

La société indiquait en outre qu'elle avait effectué des démarches en vue d'obtenir la restitution de ses documents, mais que celle-ci n'était intervenue que le 6 février 1978.

Une nouvelle saisie des comptes avait été effective au cours du mois de mai 1978, la restitution étant alors intervenue à la fin du mois de juin de la même année.

La position prise par le Conseil d'État dans cette affaire est intéressante dans la mesure où il a admis que ces opérations de saisie pouvaient valablement justifier, en tant que *circonstances de force majeure*, le retard de l'entreprise pour la souscription des déclarations afférentes à l'exercice clos le 30 septembre 1977.

La jurisprudence est habituellement très restrictive pour admettre l'existence de la force majeure. En l'occurrence, le fait que l'entreprise n'ait pas pu disposer de sa comptabilité pendant la période au cours de laquelle elle aurait dû établir ses déclarations de fin d'exercice, malgré les démarches qu'elle avait effectuées, a dû emporter la conviction du juge.

En revanche, la seconde saisie des comptes, intervenue au cours de l'année 1978, n'a pas été considérée comme de nature à justifier le dépôt tardif des déclarations relatives à l'exercice clos le 30 septembre de cette année.

II. — Par ailleurs, l'Administration avait réintégré aux résultats imposables les *rémunérations* versées à l'un des salariés de l'entreprise au motif qu'elles ne correspondaient pas à un *travail effectif*.

Toutefois, le paiement de ces rémunérations résultait de circonstances particulières, liées à un litige. La société avait en effet engagé une *action judiciaire* tendant à obtenir la résolution du contrat de travail dont ce salarié était titulaire, et elle lui avait, dans le même temps, *interdit d'exercer son activité*.

Mais la juridiction compétente ne s'était prononcée sur ce litige que dans le courant de l'année 1978 et la société était dans l'obligation de verser au salarié les rémunérations auxquelles il pouvait prétendre jusqu'à la date du jugement en application de son contrat de travail.

Prenant en considération ces circonstances de nature particulière, le Conseil d'État a admis une entorse au principe, fixé par l'article 39-1-1^o du C.G.I., selon lequel les rémunérations ne sont déductibles des résultats que si elles correspondent à un travail effectif.

Il a, en effet, estimé que l'obligation de versement des rémunérations qui avait été entérinée par le juge prud'homal, compte tenu des engagements de la société attachés au contrat de travail, pouvait, en elle-même, justifier leur déduction des résultats imposables.

Ainsi la notion de rémunérations déductibles des résultats ne se limite pas à celles qui ont pour contrepartie un service effectif, mais s'entend d'une manière plus générale de l'ensemble des sommes versées en exécution de l'engagement juridique attaché au contrat de travail.

III. — Enfin, l'Administration avait remis en cause la déduction du résultat imposable de la société des *indemnités de retard* auxquelles elle avait été assujettie en application de l'article 1728 du C.G.I.

Le Conseil d'État a approuvé cette position en jugeant que, même si ces indemnités de retard sont *dues de plein droit* sur la base d'impositions auxquelles elles s'appliquent, et excluent toute appréciation du comportement du contribuable par l'Administration, elles ont néanmoins la nature de pénalités

d'assiette, au sens de l'article 39-2 du C.G.I. et sont, à ce titre, *exclus des charges déductibles*.

NOTA. — a) Sur le premier point, voir, pour un cas où la force majeure — résultant de l'emport de documents comptables par un vérificateur — n'a pas été admise, Conseil d'État, 9 mai 1990, req. n. 64.318 (Droit fiscal 1991, n. 14, comm. 791, concl. Ph. Martin).

b) La position prise par la Haute Assemblée sur le dernier point peut être transposée au régime des intérêts de retard prévus par les dispositions actuelles de l'article 1728 du C.G.I., issues de la loi du 8 juillet 1987.



Sur la régularité de la procédure de taxation d'office suivie pour l'établissement des impositions au titre des années 1977, 1978 et 1979 :

Considérant qu'il est constant que la S.A. Mobb-Meubles-Pilotes n'a souscrit les déclarations des résultats de ses exercices clos le 30 septembre de chacune des années 1977, 1978 et 1979 que, respectivement, le 12 décembre 1978, le 19 novembre 1979 et le 9 avril 1980, soit, dans tous les cas, après l'expiration du délai prévu au 1 de l'article 223 du C.G.I., et, en outre, plus de trente jours après réception d'une mise en demeure en ce qui concerne la déclaration des résultats de l'exercice clos en 1977, et d'une seconde mise en demeure en ce qui concerne les déclarations des résultats de chacun des exercices clos en 1978 et en 1979 ; que, toutefois, au soutien de ses conclusions tendant, d'une part, à la décharge des majorations appliquées, au taux de 25 ou de 100 % prévu au 1 de l'article 1733 du code, aux cotisations d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie sur des bases qu'elle ne conteste pas, au titre de chacune des années 1977, 1978 et 1979, et, d'autre part, à la décharge des compléments d'imposition et des pénalités auxquels, au titre des mêmes années, elle a été assujettie par voie de rôles mis en recouvrement le 30 juin 1982, la S.A. Mobb-Meubles-Pilotes fait valoir que les retards avec lesquels elle a souscrit ses déclarations seraient imputables à un cas de force majeure, de sorte qu'elle ne pouvait être régulièrement imposée par voie de taxation d'office ;

Considérant, en premier lieu, qu'il résulte de l'instruction qu'au cours de la période comprise entre le 1^{er} septembre et le 10 novembre 1977, les services de la Direction nationale des enquêtes fiscales ont, à la requête du Directeur général de la concurrence et des prix et sur le fondement des dispositions de l'ordonnance n. 45-1484 du 30 juin 1945, saisi la plupart des documents comptables de la S.A. Mobb-Meubles-Pilotes, et que les démarches effectuées par le chef-comptable de cette dernière en vue d'obtenir la restitution de ces documents ou la possibilité de les consulter sont restées infructueuses jusqu'au 6 février 1978 ; qu'à cette date, une partie seulement des documents saisis a été restituée à la société ; que les mêmes documents ont été, à nouveau, saisis le 16 mai 1978 ; que l'ensemble de ses pièces comptables n'a pas été restitué à la société avant le courant du mois de juin 1978 ; qu'en égard à ces circonstances, la S.A. Mobb-Meubles-Pilotes établit que le retard apporté à la souscription de la déclaration des résultats de son exercice clos le 30 septembre 1977 est dû à un cas de force majeure de nature à faire obstacle, en ce qui concerne l'imposition des bénéfices dudit exercice, à l'application de la procédure d'imposition d'office ; qu'il y a lieu, par suite, de décharger la société, d'une part, de la différence entre le montant de la majoration de 25 % appliquée à l'impôt sur les sociétés qui lui a été primitivement assignée au titre de l'année 1977 et le montant des intérêts de retard applicables en vertu des dispositions de l'article 1728 du C.G.I. et, d'autre part, du complément d'impôt sur les sociétés et des pénalités y afférentes, auxquels elle a été assujettie au titre de la même année ;

Mais considérant qu'en dépit des perturbations apportées au fonctionnement de son service comptable par la saisie dont s'agit, la société ne peut être regardée comme ayant rencontré un obstacle insurmontable à la production, dans les délais prescrits, des déclarations de ses résultats de chacun des exercices clos en 1978 et en 1979 ; qu'elle n'est donc pas fondée à soutenir qu'elle a irrégulièrement été imposée par voie de taxation d'office au titre de chacune de ces années ;

Sur le bien-fondé des impositions complémentaires établies au titre des années 1976, 1978 et 1979 :

Considérant que, le complément d'impôt sur les sociétés mis à la charge de la requérante au titre de l'année 1976 ayant été établi sur des bases conformes à l'avis émis par la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, et les compléments d'impôt sur les sociétés mis à sa charge au titre de chacune des années 1978 et 1979 ayant été régulièrement établis par voie de taxation d'office, il incombe, dans tous les cas, à la S.A. Mobb-Meubles-Pilotes d'apporter la preuve de l'exagération des bases d'imposition ;

En ce qui concerne la déductibilité des rémunérations versées à M. Lemesre :

Considérant que l'Administration a rapporté aux bénéfices imposables de la société les sommes qui se sont élevées à 193.080 F au cours de l'exercice clos en 1976 et à 141.518 F au cours de l'exercice clos en 1978, qu'elle a versées à M. Lemesre en exécution du contrat de travail d'où il tenait les fonctions de directeur du « département immobilier » de la société, au motif que, le 16 avril 1975, les dirigeants de la société avaient enjoint à M. Lemesre de cesser toute activité au sein de l'entreprise, de sorte que les rémunérations ultérieurement servies à ce salarié ne correspondaient pas à un « travail effectif » ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que la société requérante a, en même temps qu'elle interdisait à M. Lemesre de continuer à exercer effectivement ses fonctions, engagé devant les Tribunaux une action tendant à la résolution judiciaire de son contrat de travail ; que la juridiction prud'homale n'a prononcé cette résolution que le 9 juin 1978 ; que, dans ces conditions, et comme n'en disconvient d'ailleurs pas l'Administration, la S.A. Mobb-Meubles-Pilotes est restée tenue jusqu'à cette date de verser à M. Lemesre les rémunérations prévues ; que ces rémunérations ont, par suite, constitué pour elle une charge déductible en vertu des dispositions de l'article 39 du code ; que la société est, dès lors, fondée à soutenir que c'est à tort que les sommes ci-dessus indiquées ont été rapportées aux bénéfices des exercices clos en 1976 et en 1978 ;

En ce qui concerne la déductibilité de pénalités fiscales :

Considérant qu'aux termes de l'article 39 du C.G.I. : « ... 2. Les transactions, amendes, confiscations, pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales régissant... l'assiette des impôts, contributions et taxes, ne sont pas admises en déduction des bénéfices soumis à l'impôt » ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que la S.A. Mobb-Meubles-Pilotes a déduit, pour la détermination de son bénéfice imposable de l'exercice clos en 1979, des indemnités de retard auxquelles elle avait été assujettie, en application des dispositions de l'article 1728 du C.G.I., en conséquence du rehaussement de bases d'imposition que ses déclarations avaient minorées ; que ces indemnités de retard, même si elles sont dues de plein droit sur la base de l'imposition à laquelle elles s'appliquent, et ne procèdent, ainsi, d'aucune appréciation par l'Administration du comportement du contribuable, ont le caractère de pénalités au sens du 2 précité de l'article 39 du C.G.I. ; qu'il suit de là que c'est à bon droit qu'en application de ce dernier texte, l'Administration en a rapporté le montant au bénéfice imposable de la société ;

Conseil d'État, 9^e et 8^e sous-sections, 9 mai 1990, req. n. 68.329, S.A. Mobb-Meubles-Pilotes.

1487, n. 6

846 — PREUVE FISCALE — Charge de la preuve — Cas d'une société en situation de rectification d'office.

Voir commentaire n. 826.

1487, n. 131 s.

847 — PREUVE FISCALE — Preuve à la charge du contribuable — Preuve de l'exagération d'une reconstitution de bénéfices établie par la démonstration du caractère radicalement vicié de la méthode de reconstitution adoptée par l'Administration (Concl. C.E., 3 oct. 1990, req. n. 89.977).

Voir commentaire n. 802.

1489, n. 64

848 — IMPÔT SUR LE REVENU. REVENU GLOBAL — Taxation d'office pour défaut de réponse à une demande de justifications — Conditions — Demande de l'Administration imprécise : chèques concernant une période de 4 ans et indiqués globalement (par mois) — Défaut de réponse dans le délai (non). Taxation d'office (non).

Voir commentaire n. 844.

RECOUVREMENT

1502-A, n. 51 s.

849 — AVIS DE MISE EN RECOUVREMENT — Contenu de l'avis — Erreur matérielle quant à la

période d'imposition. Erreur sans influence dès lors que l'avis se réfère à une notification de redressement comportant la période exacte.

Voir commentaire n. 826.

CONTENTIEUX

1605-3, n. 24 s.

850 — TRIBUNAL ADMINISTRATIF — Caractère individuel des requêtes — Demande en décharge de l'impôt sur les sociétés présentée en commun par deux S.C.I. — 1^o Irrégularité de la demande pour la S.C.I. nommée en second — 2^o Possibilité de régularisation par la présentation ultérieure d'un mémoire comportant les mêmes conclusions mais au nom de cette dernière société.

Voir commentaire n. 803.

1605-6, n. 72 bis
1606, n. 22 s.

851 — TRIBUNAL ADMINISTRATIF. COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL — Sursis à exécution du rôle ou de l'A.M.R. — Application à la redevance pour droit d'usage des récepteurs de télévision (oui).

Voir commentaire n. 838.

TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

Exonérations

2000-10, n. 107

852 — OPÉRATIONS IMMOBILIÈRES — Exonération des opérations réalisées par les SAFER (Concl. C.E., 20 fév. 1991, req. n. 69.976).

La décision n. 69.976 du 20 février 1991, publiée ci-après avec les conclusions de M. le Commissaire du gouvernement J. Arrighi de Casanova, illustre, à propos des SAFER, la difficulté — déjà rencontrée à propos des Banques populaires, dont la situation a donné lieu aux décisions du 9 janvier 1991 (n. 65.916 et 71.041) publiées dans cette revue (*Droit fiscal 1991, n. 10, comm. 508, concl. J. Arrighi de Casanova*) — de suivre, à travers l'évolution des textes successifs, le sort des exonérations de taxes sur le chiffre d'affaires instituées avant la généralisation de la T.V.A.

I. — La SAFER du bassin de l'Adour, dont l'activité s'étend aux départements des Landes et des Pyrénées Atlantiques, a été assujettie à la T.V.A., pour la période du 1^{er} janvier 1977 au 31 décembre 1980, à raison de *travaux d'irrigation, de drainage et de voirie* effectués sur des terrains acquis par elle et destinés à être attribués à des agriculteurs. L'Administration soutenait, en effet, que l'exonération dont bénéficient les SAFER ne couvre que la vente du terrain, et non les aménagements réalisés par elles. La SAFER estimait au contraire que l'exonération instituée en 1960 lors de la création des SAFER continuait de s'appliquer. Cette exonération — qui figure actuellement à l'article 261-5-1^od du C.G.I. et est ainsi libellée : « Sont exonérées de la T.V.A. : ... 5-1^o Lorsqu'elles n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 257-7^o...d. les opérations immobilières... réalisées par les SAFER... » — résultait selon la SAFER d'une codification illégale, la restriction « lorsqu'elles n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 257-7^o » ayant été irrégulièrement étendue par le codificateur.

II. — Comme dans l'affaire précitée du 9 janvier 1991 relative aux opérations des Banques populaires, le problème était de suivre, à travers l'enchaînement des textes successifs, le sort de l'exonération initialement introduite par l'article 16 de la loi d'orientation agricole du 5 août 1960, dont l'article 15 crée les SAFER, et qui prévoit que les opérations immobilières effectuées en application de cet article 15 sont exonérées des taxes sur le chiffre d'affaires. Ces taxes étaient alors la taxe sur les prestations de services (T.P.S.) y compris pour les achats et revente d'immeubles, et, seulement pour les travaux immobiliers, la T.V.A. L'exonération ainsi prévue avait été codifiée à l'article 271-49^o du C.G.I. qui portait exonération de T.V.A. et de T.P.S.

En ce qui concerne l'évolution ultérieure des textes, analysée de façon détaillée dans les conclusions publiées ci-après, on se bornera à en rappeler les principales étapes :

A. — Avant le 1^{er} janvier 1979, les modifications intervenues sont les suivantes :

- La loi du 15 mars 1963 (*Droit fiscal 1963, n. 13, comm. 312*) étend au I de son article 27 la T.V.A. aux opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles dont les 3/4 au moins de la superficie sont affectés à l'habitation. Et le VI du même article en tire les conséquences en abrogeant les dispositions de l'article 271 du C.G.I. en tant qu'elles concernent des opérations entrant dans le champ d'application de cet article.

Le I de l'article 27 est ensuite codifié à l'article 265-4^o et l'exonération de l'article 271-49^o est réduite aux opérations qui n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 265-4^o. Cette limitation résulte d'une interprétation correcte des textes, mais est sans portée pratique car les SAFER ne font normalement pas d'opération concourant à la production d'immeubles affectés pour les 3/4 à l'habitation.

- Lors de la généralisation de la T.V.A. par la loi du 6 janvier 1966, l'article 8 de la loi maintient les exonérations existantes sous réserve de celles qu'il abroge dans son alinéa 3. Or le 49^o de l'article 271 n'est pas abrogé.

- Après l'intervention de la loi du 17 décembre 1966, dont l'article 9-II exclut la T.V.A. pour les immeubles achevés depuis plus de 5 ans, le décret de codification du 15 décembre 1967 transfère à l'article 257-7^o les dispositions figurant à l'article 265-4^o qui portent toujours sur les immeubles affectés pour plus des 3/4 à l'habitation et l'exonération de l'article 271-49^o passe au 261-5-1^o qui exonère, lorsqu'elles n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 257-7^o, les opérations des SAFER. La codification est encore correcte puisqu'à cette date, le 257-7^o ne vise toujours que les immeubles dont les 3/4 au moins sont consacrés à l'habitation.

- Le problème va se poser lors de l'intervention de la loi du 21 décembre 1967 dont l'article 14-I étend la T.V.A. aux opérations concourant à la livraison d'immeubles ne remplissant pas cette condition, mais qui ne comporte aucune disposition supprimant ou réduisant les exonérations antérieures. Ce texte ne remet donc pas en cause l'exonération telle qu'elle subsistait. La codification devient dès lors critiquable puisqu'en maintenant la formule « lorsqu'elles n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 257-7^o » — alors que le champ d'application vient précisément d'être considérablement changé —, elle revient à priver pratiquement de portée l'article 261-5-1^o.

Ce qui conduit à accueillir la requête pour cette première partie de la période d'imposition. La disparition de l'exonération dont bénéficiaient les SAFER avant la loi du 21 décembre 1967 pour les immeubles non affectés aux 3/4 à l'habitation n'aurait pu résulter que d'une abrogation expresse que la loi ne comporte pas.

B. — Après le 1^{er} janvier 1979, la question se posait, comme l'a indiqué le Commissaire du gouvernement, de savoir si le silence de la loi du 27 décembre 1978 sur l'exonération en cause pouvait être interprété, à la lumière de la jurisprudence d'Assemblée « Caserne Mortier » du 22 décembre 1989 (n. 86.113 : *Droit fiscal 1990, n. 14, comm. 716 ; R.J.F. 1990, n. 130, concl. M.-D. Hagelsteen, p. 80*), comme une abrogation implicite, ainsi que l'avait décidé le Conseil d'État dans les décisions précitées relatives aux Banques populaires. Mais les circonstances de l'espèce sont ici différentes puisque le maintien de l'exonération des SAFER ne peut être regardé comme manifestement incompatible avec les orientations de la 6^e Directive C.E.E., dont l'article 13-B-b permet d'exonérer les livraisons d'immeubles non bâtis autres que des terrains à bâtir. La solution d'exonération peut donc être maintenue pour la partie de la période d'imposition postérieure au 1^{er} janvier 1979 que la décision ne traite pas de façon distincte.

C. — Pour le présent, comme l'a indiqué le Commissaire du gouvernement, la situation a été réglée par la loi n. 90-85 du 23 janvier 1990 (*Droit fiscal 1990, n. 7, comm. 254*) dont l'article 29 remplace la disposition d'exonération de l'ancien article 16 par un article 16-1 redéfinissant celle-ci et montrant d'ailleurs que le législateur a préféré repartir de la loi de 1960, plutôt que de rechercher l'évolution de l'exonération à travers les incertitudes des codifications successives.



Considérant qu'aux termes de l'article 15 de la loi susvisée du 5 août 1960 : « Des sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural peuvent être constituées en vue d'acquérir des terres ou des exploitations agricoles librement mises en vente par leurs propriétaires, ainsi que des terres incultes, destinées à être rétrocédées après aménagement éventuel. Elles ont pour but, notamment, d'améliorer les structures agraires, d'accroître la superficie de certaines exploitations agricoles et de faciliter la mise en culture du sol et l'installation d'agriculteurs à la terre... » ; que selon l'article 16 de la même loi, dans sa rédaction alors en vigueur les opérations immobilières résultant de l'application de l'article 15 : « Sont exonérées... des taxes sur le chiffre d'affaires » ; que, par l'effet du I et du VI de l'article 27 de la loi susvisée du 15 mars 1963, cette exonération, codifiée à l'article 271-49° du C.G.I., a été supprimée en ce qui concerne seulement les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles dont les trois quarts au moins de la superficie sont affectés ou destinés à être affectés à l'habitation ; qu'elle a été maintenue pour les surplus par les dispositions de l'article 8 de la loi susvisée du 6 janvier 1966 ; que si l'article 14 de la loi susvisée du 21 décembre 1967, portant loi de finances pour 1968, ultérieurement codifié à l'article 257-7° du C.G.I., étend l'application de la T.V.A. « aux opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles qui ne sont pas affectés ou ne sont pas destinés à être affectés à l'habitation pour les trois quarts au moins de leur superficie totale », ces dispositions n'ont eu ni pour objet, ni pour effet, ainsi qu'il résulte d'ailleurs des travaux préparatoires, de remettre en cause l'exonération prévue par l'article 16 de la loi précitée du 5 août 1960, telle qu'elle subsistait après l'entrée en vigueur de l'article 27 de la loi du 15 mars 1963 et de l'article 8 de la loi du 6 janvier 1966 ; que la mention de l'article 261-5-1° du C.G.I., dont se prévaut l'Administration et qui résulte du décret de codification du 15 décembre 1967, selon laquelle les opérations mentionnées audit article ne sont exonérées que « lorsqu'elles n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 257-7° », n'a pu avoir pour effet de remettre en cause l'exonération dont les sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural continuaient à bénéficier en vertu de la loi ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que les opérations à raison desquelles la Société d'aménagement foncier et d'établissement rural du Bassin de l'Adour a été soumise à la taxe en litige sont des travaux d'aménagement effectués sur des terrains destinés à être cédés à des agriculteurs ; que ces opérations, qui relèvent de la mission des sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural, telle qu'elle est définie par l'article 15 précité de la loi du 5 août 1960 ne sont pas au nombre de celles que vise l'article 27 de la loi du 15 mars 1963 ; qu'il suit de là que la société requérante est fondée à prétendre qu'en les assujettissant à la T.V.A., l'Administration a méconnu l'exonération dont elle bénéficiait et à demander décharge des droits en litige et de l'indemnité de retard correspondante ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la Société d'aménagement foncier et d'établissement rural du Bassin de l'Adour est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Pau a rejeté sa demande ;...

DÉCIDE : (Annulation du jugement ; décharge).

CONCLUSIONS DE M. LE COMMISSAIRE DU GOUVERNEMENT J. ARRIGHI DE CASANOVA

I. — A. — Les sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural, autrement dit les SAFER, ont été créées par la loi du 5 août 1960. Elles ont pour mission, en vertu de l'article 15, l'acquisition de terres ou d'exploitations agricoles et leur rétrocession après aménagement éventuel, en vue notamment d'améliorer les structures agricoles et de faciliter l'installation d'agriculteurs.

L'article 16 de la même loi avait exonéré de taxes sur le chiffre d'affaires les opérations immobilières faites en application de l'article 15. A l'époque, il s'agissait de les faire échapper aux dispositions de l'article 270-1° c du C.G.I., qui soumettait les affaires réalisées par les marchands de biens à la taxe sur les prestations de service.

Mais cette taxe a ensuite été supprimée, et la T.V.A. immobilière a été créée. Aujourd'hui, et depuis 1968, l'exonération initiale figure bien à l'article 261-5-1° d) du code, mais sous la réserve, mentionnée au début du 1°, que les opérations immobilières ainsi visées n'entrent pas dans le champ d'application de

l'article 257-7°, c'est-à-dire de la T.V.A. immobilière. Compte tenu du champ convert par ce dernier texte, il résulte apparemment du code que seules les ventes consenties par les SAFER à des agriculteurs bénéficient de l'exonération.

B. — La SAFER du bassin de l'Adour exerce ses activités sur les départements des Landes et des Pyrénées atlantiques. Elle a procédé, comme les autres sociétés créées en application de la loi de 1960, à la restructuration de terrains qu'elle avait acquis. Cette opération comprenait notamment des travaux d'irrigation, de drainage et de voirie selon un programme déterminé avec l'agriculteur attributaire du terrain.

La société, qui ne conteste pas que de tels travaux ont un caractère immobilier, n'a cependant pas acquitté spontanément la T.V.A. sur la valeur de ces travaux. L'Administration a, au contraire, estimé qu'à l'occasion de la vente des terrains sur lesquels de tels travaux avaient été effectués, la société était redevable de la T.V.A. en vertu de l'article 257-7°, dès lors que seul le prix de vente du terrain lui-même pouvait bénéficier de l'exemption figurant à l'article 261-5-1° d) du code. La période contrôlée allait du 1^{er} janvier 1977 au 31 décembre 1980.

D'où un redressement ramené, après dégrèvement, à 93.998 F en principal, que la SAFER conteste devant vous après l'avoir vainement fait devant le Tribunal administratif de Pau.

Son argumentation est double :

— à titre *principal*, elle soutient que les dispositions du code sur lesquelles l'Administration, puis les premiers juges se sont appuyés, résultent d'une *codification inexacte* de la loi fiscale, et que l'*exonération générale* dont bénéficiaient les *opérations immobilières faites par les SAFER* conformément à l'article 15 de la loi est toujours en vigueur ;

— à titre *subsidaire*, elle estime n'avoir agi que comme *mandataire* des agriculteurs acquéreurs des terrains.

II. — L'examen du moyen principal de la requérante conduit à refaire l'historique des différents textes qui se sont succédés en la matière. Il convient, à cet égard, de distinguer *trois phases*.

A. — La première va de 1960 à 1966. Les textes qui la jalonnent ne posent pas de difficulté.

1) Tout commence avec l'article 16 de la *loi du 5 août 1960*, déjà cité, qui a eu clairement pour objet d'exonérer les opérations immobilières des SAFER de l'ensemble des taxes sur le chiffre d'affaires. Si, comme on l'a vu, cette exonération ne les préservait en pratique que de l'application de la T.P.S., elle concernait également la T.V.A.

Le terme « taxes sur le chiffre d'affaires » ne comporte en effet aucune ambiguïté à cet égard. Et toute incertitude serait levée par l'examen des travaux préparatoires qui sont particulièrement explicites sur ce point (v. notamment, *J.O. Déb. Sénat, 24 juin 1960, p. 539*).

L'exonération ainsi instituée a été codifiée au 49° de l'article 271 qui fournissait la liste des affaires soustraites, tant à la T.V.A. qu'à la T.P.S.

2) Lors de la création, par la loi du 15 mars 1963, de la T.V.A. immobilière, son champ d'application a été limité par le I de l'article 27 de la loi, à la production ou à la livraison d'immeubles dont les trois quarts de la superficie au moins sont affectés à l'habitation. Le VI du même article a expressément abrogé les dispositions de l'article 271 en tant qu'elles concernaient des opérations de la nature de celles que le I soumettait désormais à la T.V.A.

Il en est résulté que l'*exonération* dont bénéficiaient les SAFER s'est trouvée *amputée* de celle dont pouvaient bénéficier les opérations de ces sociétés concourant à la production ou à la livraison d'*immeubles affectés à l'habitation* dans la proportion fixée par ce texte.

Notons, toutefois, que cette amputation restait assez théorique, dès lors qu'en vertu de l'article 16 de la loi de 1960, l'exonération ne concernait que les opérations définies à l'article 15, au nombre desquelles ne figure pas la réalisation d'immeubles d'habitation.

A ces nouvelles dispositions, l'édition du code de 1965 a fait un écho fidèle en rangeant au 4° de l'article 265-1° l'article 27 de la loi et en mentionnant au 49° de l'article 271 que l'exemption consentie aux SAFER se trouve amputée en fonction du champ d'application de la T.V.A. immobilière.

3) Puis vint la *loi du 6 janvier 1966* généralisant la T.V.A. et supprimant la T.P.S. Ce qui relevait de cette dernière — et, notamment, les opérations des marchands de biens — est transféré à la première, mais le champ de la T.V.A. immobilière demeure inchangé.

Quant aux exonérations antérieures de T.V.A. ou de taxe sur les prestations de services, l'article 8 maintient expressément celles qui résultaient auparavant de dispositions autres que celles que le 3 du même article 8 abroge. Or, le 49° de l'article 271 n'est pas mentionné par le 3. Il n'est donc pas abrogé.

B. — Les difficultés apparaissent avec la *deuxième phase* qui va de la loi du 21 décembre 1967 portant loi de finances pour 1968 à l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 1979, du système de T.V.A. issu de la 6^e Directive. Cette phase couvre la première moitié de la période d'imposition, en litige.

L'article 14 de la loi de finances pour 1968 étend les dispositions de l'article 265-4° du C.G.I., c'est-à-dire celles concernant la T.V.A. immobilière, aux opérations portant sur des *immeubles qui ne sont pas destinés à être affectés à l'habitation pour les trois quarts de leur superficie*.

C'est de cette modification qu'est issu le texte actuel de l'article 257-7°, lequel reprend le 4° de l'article 265. Les codificateurs ont tiré de la juxtaposition, par le législateur, des immeubles affectés ou non pour les trois quarts à l'habitation, l'idée d'un élargissement qui leur a paru heureux. Ils ont donc coupé ce qui venait après le mot « immeuble », pour aboutir à la nouvelle définition de la T.V.A. immobilière.

A partir de là, la société développe une argumentation qui nous paraît pleinement fondée. Elle constate qu'à la différence du législateur de 1963, celui de 1967 n'a pas expressément abrogé, ce qui survivait alors de l'exonération décidée en 1960. Elle se prévaut en conséquence du principe selon lequel *la loi générale n'abroge pas la loi spéciale antérieure*, sauf à le faire explicitement. Et elle s'appuie sur l'illustration particulièrement frappante que votre décision de plénière du 18 mai 1983 (*n. 29.844, Institut Gustave Roussy : Droit fiscal 1983, n. 51, comm. 2346, concl. Schriche ; R.J.F. 1983, n. 874*) a donnée de ce principe.

Vous avez alors décidé que, pour faire échec à l'application de la T.V.A. sur une transaction portant sur un terrain à bâtir, cet institut pouvait se prévaloir de dispositions de la loi de finances pour 1946 interdisant la perception de tous droits sur les acquisitions de terrains opérées par les établissements d'utilité publique, à certaines conditions. Pour ce faire, vous avez surmonté l'objection, qui était forte, tirée de ce que le législateur de 1945 n'avait pu envisager le cas de la T.V.A., dès lors que cet impôt n'existait alors pas. Vous avez donc considéré que, dès lors qu'elles ne mentionnaient pas expressément les cas comme celui de l'Institut Gustave Roussy, les lois générales relatives à la T.V.A. n'avaient pu remettre en cause l'exonération décidée en 1945.

Nous pensons que cette solution doit vous conduire, au prix d'un effort bien moindre, car la loi de 1960 visait bien la T.V.A., à accueillir l'argumentation de la SAFER de l'Adour, au moins pour la période antérieure au 1^{er} janvier 1979.

Pour ce faire, il reste à écarter l'objection que le Ministre tire de la rédaction de l'article 261. Ce texte est, selon le Ministre, le dernier avatar de l'exemption instituée en 1960. Puisqu'il en excepte les opérations relevant de l'article 257-7°, il suffit de l'appliquer.

Nous pensons que cet argument est dépourvu de toute portée utile. La rédaction dont se prévaut le Ministre n'est en effet issue que du *décret de codification* du 15 décembre 1967, lequel est antérieur à la loi de finances pour 1968 étendant la T.V.A. immobilière. A cette date, le décret n'a pu avoir en vue que le champ d'application qui était alors celui de la T.V.A. immobilière. Il résulte d'ailleurs de son titre même qu'il n'a été pris, conformément à l'habilitation donnée au Gouvernement par l'article 54 de la loi du 6 janvier 1966, que pour mettre le C.G.I. en harmonie avec les dispositions de cette loi.

On peut certes soutenir que la portée de cette formulation est destinée à varier en fonction des modifications législatives et qu'elle a effectivement eu le sens que lui donne le Ministre, dès la publication de la loi de finances pour 1968.

Mais un décret ne peut modifier la rédaction des textes de loi qu'il prétend codifier qu'à la condition de ne pas en altérer le sens. Or, le législateur de 1967 a eu essentiellement en vue, ainsi que le montrent les travaux préparatoires, l'application de la T.V.A. à des *constructions* autres que celles à usage d'habitation. A aucun moment, il n'a été question de faire entrer dans le champ d'application de la T.V.A. des opérations comme celles que les SAFER réalisent en application de l'article 15 de la loi du 5 août 1960, qui sont exonérées en vertu de l'article 16 de la même loi et qui le sont demeurées, faute que cette disposition ait été légalement abrogée.

C. — La troisième et dernière phrase s'ouvre avec l'entrée en vigueur des dispositions de loi du 29 décembre 1978 qui ont introduit, dans l'ordre juridique interne, les objectifs de la 6^e

Directive concernant l'harmonisation des législations des États membres en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

1) Conformément aux *objectifs fixés par la 6^e Directive*, la loi fixe de nouveaux contours pour le *champ d'application de la T.V.A.* et redéfinit les *exonérations*.

Soucieux de donner son plein effet au droit communautaire, vous avez estimé, par votre décision d'Assemblée « Caserne Mortier » du 22 décembre 1989 (*n. 86.113 : Droit fiscal 1990, n. 14, comm. 716 ; R.J.F. 1990, n. 130, concl. M.-D. Hagelsteen, p. 80*), que la loi française devait être lue à la lumière des objectifs de la 6^e Directive que cette loi avait pour mission de transposer.

Vous avez ainsi souligné que le régime de T.V.A. qui s'applique en France depuis le 1^{er} janvier 1979 est, en principe, entièrement issu des orientations tracées par ce texte.

Vous venez en outre, à nos conclusions, de renforcer cette tendance par vos deux décisions du 9 janvier 1991 (*n. 65.916-71.041 : Droit fiscal 1991, n. 10, comm. 508, concl. J. Arrighi de Casanova*) concernant les banques populaires. Vous avez, dans ces affaires, interprété le *silence* de la loi du 27 décembre 1978 sur l'ancienne exonération de T.V.A. des opérations internes des banques populaires comme valant *abrogation* de ces exonérations, dès lors que leur maintien vous a paru *incompatible* avec le nouveau dispositif.

Une telle jurisprudence a l'avantage d'être en parfaite harmonie avec celle de la C.J.C.E., qui considère que les objectifs de la 6^e Directive interdisent aux États de maintenir ou de créer dans leur législation d'autres exonérations que celles dont la directive prévoit la possibilité (v. en ce sens C.J.C.E. 21 fév. 1989, *aff. 203/87, Commission c/République italienne ; Droit fiscal 1989, n. 44, comm. 2070 ; R.J.F. 1989, n. 652*).

L'application de cette jurisprudence doit donc vous conduire à vous demander si l'exonération des opérations immobilières des SAFER n'a pas été abrogée, fût-ce implicitement, par la loi de finances rectificative pour 1978 instituant le nouveau régime de T.V.A.

Et puisque le Ministre ne vous en dit rien, vous devez le faire *d'office* car, pour la période du 1^{er} janvier 1979 au 31 décembre 1980, c'est-à-dire la deuxième moitié du litige, la réponse à donner au moyen de la société dépend de la question de savoir si la loi dont elle se prévaut est demeurée en vigueur.

Cette même jurisprudence implique en outre *d'admettre*, comme vous l'avez fait pour les banques populaires, la possibilité d'une *abrogation implicite des dispositions de la loi spéciale*, dès lors que *vous lisez la loi fiscale française incomplète ou imprécise comme si elle s'était conformée en tous points à la Directive*.

2) La question est donc de savoir si celle-ci autorise les États à maintenir des exonérations comme celle dont se prévaut la requérante.

Il est permis d'hésiter, mais nous pensons que vous ne pouvez interpréter le silence de la loi française comme emportant abrogation implicite d'une exonération antérieure que si le maintien de celle-ci s'avère *manifestement incompatible* avec les orientations de la 6^e Directive.

A la différence de ce que vous avez jugé pour les opérations internes des banques populaires, il nous semble que tel n'est pas le cas des opérations immobilières des SAFER.

L'article 13-B-h de la Directive permet en effet aux États d'*exonérer* les livraisons de biens *immeubles non bâtis autres que celles portant sur des terrains à bâtir*.

Les opérations litigieuses nous paraissent bien correspondre à l'hypothèse ainsi envisagée.

Il en résulte que, pour la période d'imposition commençant le 1^{er} janvier 1979, l'exonération de chiffre d'affaires dont ces opérations bénéficiaient en vertu de l'article 16 de la loi du 5 août 1960 ne pouvait non plus être regardée comme abrogée. La requérante était donc en droit, comme d'ailleurs toutes les SAFER, de s'en prévaloir.

Nous voudrions encore, à ce propos, faire deux observations :

— L'une, pour noter que le législateur a, pour l'avenir, réglé la question. L'article 29 de la loi du 23 janvier 1990 a en effet redéfini l'exonération antérieure, en abrogeant la disposition correspondante de l'article 16 de la loi du 5 août 1960, et en la remplaçant par un article 16-1 qui limite l'exemption fiscale aux acquisitions et, sous certaines conditions, aux cessions de terrains effectuées par les SAFER.

Il en résulte que la décision que vous rendrez règlera le sort de la SAFER de l'Adour pour le passé, mais n'apportera aucun bouleversement dans le régime fiscal de ces sociétés. Elle appellera néanmoins utilement l'attention de l'Administration sur la vigilance dont il faut faire preuve en matière de codification.

— Notre autre observation sera pour noter que la démarche récente du législateur tend plutôt à conforter notre analyse : ayant à réexaminer le régime fiscal de ces organismes, il ne s'est pas préoccupé de l'écho plus ou moins fidèle que le code conservait du régime institué en 1960. Il a directement abrogé la disposition d'exonération générale alors adoptée. On ne saurait mieux reconnaître que la vérité se situait dans la loi, plutôt que dans le code.

III. — Si vous ne partagiez pas notre analyse, il faudrait examiner le moyen *subsidaire* de la requête.

Il consiste, pour la société, à se prévaloir des dispositions de l'article 267-II-2° (267-3 avant 1979) qui excluent de la base imposable les sommes remboursées aux intermédiaires dans le cadre d'un *mandat*.

Le service a admis d'exclure à ce titre, sur la base des indications fournies par la SAFER, certaines sommes perçues à raison de travaux effectués sur des terrains rétrocédés. Il a refusé les autres, qui concernent des terrains dont la requérante était restée propriétaire. Celle-ci a d'ailleurs admis ce chef de redressement. Changeant d'avis devant vous, elle se borne à des allégations générales, alors que ces dispositions impliquent, conformément à la notion même de mandat, que l'intermédiaire rende compte exactement au commettant de ses débours.

Rien de tel n'est établi en l'espèce.

Par ces motifs, nous concluons : 1° à l'annulation du jugement attaqué ; 2° et à ce que la SAFER du bassin de l'Adour soit déchargée du complément de T.V.A. restant en litige auquel elle a été assujettie pour la période couvrant les années 1977 à 1980.

Conseil d'État, 8^e et 7^e sous-sections, 20 février 1991, req. n. 69.976, Société d'aménagement foncier et d'établissement rural du bassin de l'Adour, et Conclusions de M. le Commissaire du gouvernement J. Arrighi de Casanova.

2000-13, n. 41 s.

853 — EXPORTATIONS ET OPÉRATIONS ASSIMILÉES — Prestations de services effectuées par les mandataires — Ingénieur en marketing et communication exerçant son activité en France. Imposition.

Un ingénieur en marketing et communication demeurant à Genève avait travaillé pour le compte d'une société française en qualité d'intermédiaire.

Il prétendait être dispensé du paiement de la T.V.A. sur le fondement des articles 262 et 263 du C.G.I. qui exonèrent de ladite taxe les mandataires intervenant :

- d'une part, dans les exportations de biens meubles corporels et les prestations de services y afférentes,
- d'autre part, dans les opérations dont le lieu d'imposition ne se situe pas en France.

Les prestations dont il s'agit sont définies par l'article 73 G de l'Annexe III au C.G.I. et l'activité exercée par l'intéressé n'entrait dans aucun des *cas limitativement énumérés* par cette disposition.

Par ailleurs, pour déterminer le *lieu d'imposition des prestations de services*, il convient de se reporter aux règles générales édictées par l'article 259 du C.G.I., lesquelles subordonnent l'imposition à la condition, notamment, que le prestataire ait en France le *siège de son activité* ou un *établissement stable* à partir duquel le service est rendu.

Tel était le cas, en l'espèce, étant donné que le requérant avait exercé son activité dans les bureaux de la société en France et avec son personnel. Il était donc normalement imposable à la T.V.A.

★

... Sur le principe de l'imposition :

Considérant qu'aux termes de l'article 266 du C.G.I. « I. Sont soumises à la T.V.A... les prestations de services effectués à titre onéreux par un assujéti agissant en tant que tel » ; qu'aux termes de l'article 256-A du même code : « Sont assujetties à la T.V.A. les personnes qui effectuent

d'une manière indépendante, à titre habituel ou occasionnel, une ou plusieurs opérations soumises à la T.V.A., quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention » ; qu'il résulte des dispositions des articles 262 et 263 du C.G.I. que les prestations de service effectuées par les mandataires qui interviennent d'une part dans les exportations de biens meubles corporels et les prestations de services qui leur sont directement liées, d'autre part dans les opérations dont le lieu d'imposition ne se situe pas en France sont exonérées de la T.V.A. ;

Considérant, en premier lieu, que l'activité d'ingénieur en marketing et communication exercée par M. Badan n'entre dans aucune des exonérations limitativement énumérées par l'article 73-G de l'Annexe III au C.G.I., pris pour l'application de l'article 262 du même code ;

Considérant, en second lieu, qu'aux termes de l'article 259 du code précité : « Les prestations de services sont imposables en France lorsque le prestataire a en France le siège de son activité ou un établissement stable à partir duquel le service est rendu ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle » ; qu'il est constant que M. Badan a exercé au cours de la période du 1^{er} janvier 1979 au 30 décembre 1982 une activité d'intermédiaire pour le compte de la société D.P. Industries ; qu'il résulte de l'instruction que le requérant a accompli cette mission dans les bureaux de cette société et avec son personnel ; qu'il suit de là que M. Badan a eu au cours de la période litigieuse le siège de son activité en France ; que, par suite, il n'est pas fondé à se prévaloir des dispositions de l'article 263 du C.G.I. ; qu'ainsi, l'activité de M. Badan, qui entre dans le champ d'application des articles 256-I et 256-A précités du code, n'est pas exonérée de la T.V.A. ;...

Cour administrative d'appel de Paris, 29 mai 1990, n. 89-476, M. Badan.

Assiette

2000-21, n. 150 bis

854 — DÉTOURNEMENTS DE FONDS — Recettes sociales détournées par un dirigeant. Taxation de la société (oui).

Voir commentaire n. 826.

Taux réduit

2000-30-A, n. 55 bis
(à créer)

855 — ÉTABLISSEMENTS THERMAUX — 1° Application du taux réduit aux prestations de soins à compter du 1^{er} janvier 1991 (L. n. 90-1168, 29 déc. 1990, art. 37-II) — 2° Définition des établissements thermaux — 3° Taux divers applicables aux établissements thermaux — 4° Cas particulier des établissements de cure thermale exploités par une régie municipale — Instruction du 6 mars 1991.

Voir II^e partie n. 10.291.

Régimes particuliers

2000-50-A-6, n. 44

856 — AGRICULTURE — Remboursement forfaitaire — Assiette — Ventes ou livraisons d'ani-

maux vivants dont le prix de cession excède leur valeur normale en poids de viande. Base de calcul pour 1990 — Arrêté du 11 mars 1991.

En application de l'article 267 bis (al. 7) de l'Annexe II au C.G.I., un arrêté du 11 mars 1991 a fixé, pour l'année 1990, les bases de calcul du remboursement forfaitaire au titre des ventes ou livraisons d'animaux dont le prix de cession excède leur valeur normale en poids de viande.

Ces bases de calcul sont fixées, par kilogramme de poids vif, à :

| | |
|--------------------------|---------|
| Chevaux | 18,25 F |
| Gros bovins | 23,40 F |
| Veaux | 33,15 F |
| Moutons et agneaux | 16,80 F |
| Porcs | 14,00 F |

Les bases ainsi fixées sont identiques à celles retenues pour 1989 (cf. A. 8 mars 1990 : *Droit fiscal 1990*, n. 13, comm. 672).

Arrêté du 11 mars 1991 fixant les bases de calcul du remboursement forfaitaire de taxe sur la valeur ajoutée pour les animaux de grande valeur (*J.O.*, 19 mars 1991).

TAXES DIVERSES

2000-89, n. 5, 13
19, 23 s., 37

857 — REDEVANCES SANITAIRES D'ABATTAGE ET DÉCOUPAGE — 1° Redevance de découpage. Modalités d'application. Tarifs pour 1991. Entrée en vigueur — 2° Redevance d'abattage. Tarifs pour 1991 — Décret n. 91-296 et Arrêté du 20 mars 1991.

L'article 55 de la loi n. 89-936 du 29 décembre 1989 (*Droit fiscal 1990*, n. 2-3, comm. 55), modifié par l'article 53 de la loi n. 90-1169 du 29 décembre 1990 (*Droit fiscal 1991*, n. 2-3, comm. 46) :

— a remplacé la taxe de protection sanitaire et d'organisation des marchés des viandes par une « redevance sanitaire d'abattage » perçue en francs par animal abattu ;

— et a institué une « redevance sanitaire de découpage » en contrepartie des inspections sanitaires réalisées en atelier de découpe. Cette redevance est calculée sur le poids de viande à découper.

La première de ces redevances est entrée en vigueur le 9 avril 1990 (application à toutes les opérations d'abattage effectuées à compter du 9 avril 1990) (cf. *Instr. 16 avril 1990* : *B.O.I. 3 P-4-90* ; *Droit fiscal 1990*, n. 20-21, C.A. 10.005).

Quant à la seconde, son entrée en vigueur était subordonnée à la publication de ses textes d'application.

Tel est le principal objet du décret n. 91-296 du 20 mars 1991, ci-après reproduit, qui comporte, en outre, une précision d'application concernant la redevance d'abattage et qui est complété par un arrêté fixant les tarifs des deux redevances jusqu'au 31 décembre 1990.

Compte tenu de la publication du décret et de l'arrêté du 20 mars 1991 (*J.O.*, 22 mars 1991), la redevance sanitaire de découpage sera perçue, en principe, à compter du 24 mars 1991 à Paris et, ailleurs, un jour franc à compter de l'arrivée du *J.O.* au chef-lieu d'arrondissement.

Quant aux tarifs fixés pour les deux redevances, ils sont applicables dans les mêmes délais que ci-dessus.

★

Décret n. 91-296 du 20 mars 1991 relatif aux redevances sanitaires d'abattage et de découpage.

Art. 1^{er}. — L'article 111 quater I de l'Annexe III au C.G.I. est remplacé par les dispositions suivantes :

« Les saisies totales ou partielles pratiquées dans les abattoirs par les services d'inspection sanitaire et les exportations ou les expéditions vers les États membres de la Communauté économique européenne ne donnent pas lieu au remboursement de la redevance sanitaire d'abattage. »

Art. 2. — La redevance sanitaire de découpage dont le fait générateur est constitué par les opérations de découpage de viande avec os ou l'enlèvement chez l'abatteur ou le tiers abatteur des viandes à découper, est perçue par le service des impôts auprès des mêmes personnes et selon les mêmes modalités que la redevance sanitaire d'abattage conformément aux dispositions des articles 111 quater A, 111 quater G et 111 quater H de l'Annexe III au C.G.I.

Art. 3. — Pour les espèces dont la viande est susceptible d'être livrée au consommateur final en carcasse sans avoir subi d'opération de découpage, le tarif de la redevance sanitaire de découpage tient compte du taux de découpage constaté pour les viandes provenant des espèces considérées la pénultième année qui précède celle pour laquelle il s'applique.

Art. 4. — Les saisies totales ou partielles pratiquées dans les abattoirs par les services d'inspection sanitaire et les viandes qui font l'objet d'achats effectués par les organismes d'intervention ne donnent pas lieu à la perception de la redevance sanitaire de découpage.

Art. 5. — La redevance sanitaire de découpage n'est pas due pour les viandes en carcasse de toutes espèces, les viandes en carcasse, demi-carcasse ou demi-carcasse découpée en un maximum de trois morceaux de gros ou de quartiers des espèces bovine, ovine, caprine, porcine et des espèces chevaline, asine ou leurs croisements qui sont exportées vers les pays tiers ou expédiées vers les États membres de la Communauté économique européenne.

Art. 6. — A l'importation en provenance des pays autres que ceux appartenant à la Communauté économique européenne, la redevance sanitaire de découpage est perçue dans les conditions prévues à l'article 8 sur les viandes reprises au tableau visé à l'article 111 quater J de l'Annexe III au C.G.I., déclarées pour la mise à la consommation dans le territoire douanier.

Le tarif de la redevance sanitaire de découpage à retenir pour les préparations et conserves de viandes de boucherie, de charcuterie et de volailles (numéros ex 16-01 et ex 16-02 du tarif des douanes) dans la composition desquelles entrent des viandes d'espèces animales différentes est égal à celui prévu pour la viande dont le tarif est le plus faible.

Art. 7. — A l'importation des États membres de la Communauté économique européenne, la redevance sanitaire de découpage est perçue dans les conditions prévues à l'article 8 sur les viandes en carcasse, demi-carcasse ou demi-carcasse découpée en un maximum de trois morceaux de gros ou quartiers des animaux des espèces bovine, ovine, caprine, porcine et des espèces chevaline, asine ou leurs croisements, reprises au tableau ci-dessous :

| NUMÉRO du tarif des douanes | DÉSIGNATION DES MARCHANDISES |
|-----------------------------|---|
| Ex 0201 | Viandes des animaux domestiques de l'espèce bovine fraîches ou réfrigérées. |
| Ex 0202 | Viandes des animaux domestiques de l'espèce bovine congelées. |
| Ex 0202 | Viandes des animaux domestiques de l'espèce porcine fraîches, réfrigérées ou congelées. |
| Ex 0204 | Viandes des animaux domestiques des espèces ovine, caprine, fraîches, réfrigérées ou congelées. |
| Ex 0205.00.00 | Viandes des animaux domestiques des espèces chevaline, asine, mulassière, fraîches, réfrigérées ou congelées. |

Art. 8. — La redevance perçue aux articles 6 et 7 ci-dessus est perçue sur le poids net de la viande, reconnu ou admis par le service des douanes, déduction faite du poids des abats.

Ce poids est arrondi au kilogramme le plus voisin pour chaque article de la déclaration de mise à la consommation. Il est éventuellement affecté d'un abattement de 5 %, également arrondi, pour les volailles dont le foie et le gésier ont été détachés de la carcasse mais pesés et emballés avec celle-ci.

★

Arrêté du 20 mars 1991 relatif aux tarifs de la redevance sanitaire d'abatage et de découpage visés aux articles 302 bis W du C.G.I.

Art. 1^{er}. — L'article 50 terdecies de l'Annexe IV au C.G.I. est ainsi rédigé :

« Art. 50 terdecies. — Le tarif de la redevance sanitaire d'abatage perçue jusqu'au 31 décembre 1991 s'établit comme suit :

| | EN FRANCS | |
|--|-----------|----------------|
| | Par tonne | Par kilogramme |
| Pour les gros bovins | 86 | 0,086 |
| Pour les veaux | 101 | 0,101 |
| Pour les animaux des espèces chevaline, asine et leur croisement ... | 72 | 0,072 |
| Pour les ovins | 63 | 0,063 |
| Pour les caprins | 63 | 0,063 |
| Pour les porcins | 75 | 0,075 |
| Pour les volailles | 22 | 0,022 |

Art. 2. — L'article 50 quaterdecies de l'Annexe IV du C.G.I. est ainsi rédigé :

« Art. 50 quaterdecies. — Le tarif de la redevance sanitaire de découpage perçue jusqu'au 31 décembre 1991 s'établit comme suit :

| | EN FRANCS | |
|---|-----------|----------------|
| | Par tonne | Par kilogramme |
| Pour les espèces d'animaux de boucherie | 11 | 0,011 |
| Pour les volailles du genre <i>Gallus</i> | 1,2 | 0,0012 |
| Pour les dindes | 7,0 | 0,007 |
| Pour les canards | 7,9 | 0,0079 |
| Pour les pintades | 0,4 | 0,0004 |

J.O., 22 mars 1991.

2000-91, n. 1 s.
2000-91 bis, n. 1 s.
2000-95, n. 1 s.
2000-100, n. 1 s.

858 — TAXES PARAFISCALES SUR L'HABILLEMENT ET LA MAILLE, LE TEXTILE, L'HORLOGERIE ET L'AMEUBLEMENT — Absence de textes de renouvellement en 1991 — Conséquences. Taxes non dues à compter du 1^{er} janvier 1991 — Instruction du 15 mars 1991.

Voir II^e partie n. 10.292.

2000-101, n. 19 et 21
et Annexe

859 — TAXE PARAFISCALE SUR LES VIANDES DE BOUCHERIE ET DE CHARCUTERIE — Tarifs applicables en 1991 (A., 27 déc. 1990). Obligations des redevables — Instruction du 1^{er} mars 1991.

Voir II^e partie n. 10.290.

ÉTUDES PARTICULIÈRES

2000-223, n. 27,
54 bis (à créer)

860 — ÉTABLISSEMENTS HOSPITALIERS ET ÉTABLISSEMENTS DE SOINS — Établissements thermaux — Régime fiscal T.V.A. — Définition des établissements thermaux. Champ d'application de la T.V.A. Taux réduit (L. n. 90-1168, 29 déc. 1990, art. 37-II). Autres taux — Instruction du 6 mars 1991.

Voir II^e partie n. 10.291.

2000-223 B, n. 104 bis
(à créer)

861 — ORGANISMES DE DROIT PUBLIC — Communes — Établissements de cure thermale exploités par une régie municipale. Régime fiscal (T.V.A.) Instruction du 6 mars 1991.

Voir II^e partie n. 10.291.

2000-231, n. 26

862 — ENSEIGNEMENT — Écoles d'aviation — Baptêmes de l'air en parapente. Imposition (oui).

L'article 261-4-4^{°b} du C.G.I. exonère de la T.V.A. les cours ou leçons relevant de l'enseignement sportif, dispensés par des personnes physiques qui sont rémunérées directement par leurs élèves. Elles ne permettent pas d'exonérer les baptêmes de l'air en parapente, même qualifiés de vols d'initiation. La juridiction administrative a récemment qualifié de promenade aérienne la prestation offerte aux passagers lors de baptêmes de l'air en avion et précisé qu'en admettant qu'ils aient pour objet de faire découvrir l'aviation, ces vols d'initiation n'associent pas les intéressés à une pratique sportive (*C.A.A. Nantes, 24 mai 1989, n. 92, Aéroclub de Deauville : Droit fiscal 1989, n. 45, comm. 2136*). Les baptêmes de l'air en parapente, qui relèvent de la même analyse, doivent donc être soumis à la T.V.A. au taux de 18,60 %.

Réponse du Ministre de l'économie, des finances et du budget n. 31.756 à M. Michel Barnier (*J.O., Déb. Ass. Nat., 10 déc. 1990, p. 5632*).

CONTRÔLE DE L'IMPÔT

2000-452, n. 57 et 74

863 — PROCÉDURES D'IMPOSITION D'OFFICE — Rectification d'office — 1^o Prélèvements dans la

caisse non comptabilisés. Globalisation des recettes payées en espèces et par chèques — 2° Reconstitution du chiffre d'affaires. Application par voie d'extrapolation aux achats déclarés d'un taux de marge brute accepté par le contribuable pour une période de vérification antérieure. Annulation et décharge.

Voir commentaire n. 843.

864 — PROCÉDURES D'IMPOSITION D'OFFICE — Preuve du caractère non probant de la comptabilité — Comptabilité régulière en la forme, mais déclarée par le vérificateur ni sincère ni probante — Insuffisance du bénéfice brut : élément ne permettant pas d'écarter la comptabilité.

Voir commentaire n. 844.

ENREGISTREMENT

Généralités

865 — INFRACTION ET SANCTIONS FISCALES - Déclaration de succession hors délai — Exigibilité des pénalités de retard. Remise en atténuation en cas de bonne foi d'héritiers admis au bénéfice du paiement différé des droits.

Voir commentaire n. 867

Mutations de propriété à titre onéreux

866 — CRÉDIT-BAIL IMMOBILIER — Levée d'option par le locataire en crédit-bail et acquisition d'immeubles dans le cadre d'une cession-bail (L. n. 90-1168, 29 déc. 1990, art. 96-II) — Instruction du 28 février 1991.

voir II^e partie n. 10.294.

Mutations à titre gratuit

867 — SUCCESSIONS — Biens recueillis en nue-propiété — Paiement différé des droits — Déclaration de succession hors délai. Exigibilité des pénalités de retard.

Les successibles peuvent différer le paiement des droits de mutation par décès sur les biens recueillis en nue-propiété selon les modalités prévues par le Code général des impôts, à condition d'en formuler la *demande* dans la déclaration présentée à la formalité ou dans un document joint.

Le délai imparti par l'article 641 du code susmentionné pour souscrire la déclaration de succession est impératif et applicable que le paiement des droits soit différé ou immédiat. Dès lors, l'enregistrement tardif de la déclaration rend exigibles les *pénalités de retard*. Toutefois, dans les situations où la *bonne foi* des héritiers admis au bénéfice du paiement différé

ne peut être mise en doute, la pénalité encourue peut faire l'objet de *remise* ou d'*atténuation* sur demande des intéressés.

Réponse du Ministre de l'économie, des finances et du budget n. 33.155 à M. André Delehedde (*J.O.*, Déb. Ass. Nat. 4 fév. 1991, p. 404).

868 — SUCCESSIONS — Parts détenues par une communauté successorale dans une société. Détermination de la valeur vénale.

Un parlementaire a appelé l'attention du Ministre sur le contrôle de la valeur attribuée aux parts détenues par une communauté successorale, dans une société anonyme, locataire-gérant d'un fonds de commerce appartenant aux héritiers, l'Administration de fondant sur les règles d'évaluation des titres non cotés, exposées dans le Guide de l'évaluation des biens à partir des ratios de valeurs mathématiques, de valeurs de rendements, de valeurs de productivité, alors que les héritiers les ont estimés sur la seule base de la valeur nette comptable.

L'auteur de la question demande si la circonstance que le fonds de commerce n'appartienne pas à la société est de nature à créer une situation de précarité susceptible de justifier la préférence donnée par les héritiers à la valeur nette comptable.

Selon la réponse ministérielle, il résulte de l'article 666 du C.G.I. que les droits d'enregistrement sont assis sur la valeur des biens transmis. La valeur vénale réelle des titres doit être appréciée, selon la jurisprudence de la Cour de cassation, en tenant compte de l'ensemble des éléments permettant d'obtenir un chiffre aussi proche que possible de celui qu'aurait entraîné le jeu normal de l'offre et de la demande.

La valeur des parts de société doit être appréciée à partir de l'estimation globale de l'entreprise, en la répartissant entre les différentes catégories de titres remis aux associés.

Or l'estimation d'une entreprise doit tenir compte, tout à la fois, de la valeur mathématique de son patrimoine, de sa valeur de rendement et de sa productivité.

Ces méthodes doivent être combinées en fonction des perspectives de l'affaire et de son importance. La solution qui consisterait à recourir à une seule de ces méthodes pourrait aboutir à une évaluation éloignée de la valeur des parts et ne peut être retenue.

Réponse du Ministre chargé du budget n. 26.720 à M. Jean-Pierre Balligand (*J.O.*, Déb. Ass. Nat., 28 janv. 1991, p. 299).

Sociétés

869 — APPORTS EN SOCIÉTÉ — Apports purs et simples assimilés à des mutations à titre onéreux

— 1° Réduction du taux à 1 % sous certaines conditions (L. n. 90-1168, 29 déc. 1990, art. 45-I et III) — 2° Règles applicables en cas de partage ou d'apports ultérieurs (L. précitée, art. 45-II) — 3° Sanction de l'engagement de conservation des titres (L. précitée, art. 45-IV) — Instruction du 26 février 1991.

Voir II^e partie n. 10.293.

870 — APPORTS EN SOCIÉTÉ — Apports à une société d'exercice libéral — Droit d'apport de 1 % (L. n. 90-1258, 31 déc. 1990, art. 20) — Instruction du 28 février 1991.

Voir II^e partie n. 10.295.

871 — TRANSFORMATIONS DE SOCIÉTÉS — Transformation d'une société non soumise à l'I.S. en société d'exercice libéral — Changement de régime fiscal. Exonération du droit d'apport (L.

n. 90-1258, 31 déc. 1990, art. 20) — Instruction du 28 février 1991.

Voir II^e partie n. 10.295.

872 — FUSIONS — Régime spécial des fusions « à l'anglaise » — 1° Droit de 1,20 % — 2° Capitalisation de la prime d'apport — Note du 28 février 1991.

Voir II^e partie n. 10.296.

Taxes diverses

873 — TAXE SUR LES VOITURES DES SOCIÉTÉS — Société concessionnaire de marques automobiles — Mise à la disposition gratuite de véhicules à la clientèle pendant les travaux de réparation. Exonération de taxe (oui).

Voir commentaire n. 831.

IMPÔT SUR LA FORTUNE

874 — BIENS PROFESSIONNELS (I.S.F.) — Parts ou actions appartenant à un dirigeant retraité. Régime fiscal.

En application de l'article 885-0 bis du C.G.I. les parts ou actions d'une société ne peuvent bénéficier de l'exonération d'impôt de solidarité sur la fortune en tant que biens professionnels que si leur détenteur exerce dans cette société l'une des fonctions énumérées par ce texte dont il retire une rémunération normale représentant plus de la moitié de ses revenus professionnels. Cette condition ne peut donc être remplie par un redevable qui a pris sa retraite même s'il continue en fait à

exercer son activité antérieure. Cela étant, l'article 885-0 quinquies du code déjà cité prévoit, sous certaines conditions, une exonération partielle des parts ou actions détenues par des dirigeants d'entreprises qui prennent leur retraite.

NOTA. — La portée de l'article 885-0 quinquies du C.G.I. concernant les parts ou actions de sociétés, dont la propriété est démembrée, a été précisée dans une instruction administrative du 31 juillet 1990 *B.O.I.*, 7 R-4-90 : *Droit fiscal 1990*, n. 32-38 ; E. 10.079).

Réponse du Ministre délégué au budget n. 35.042 à M. Robert Pandraud (*J.O.*, Déb. Ass. Nat. 28 janv. 1991, p. 301).

FISCALITÉ EUROPÉENNE

Droit Communautaire

875 — DROITS D'ENREGISTREMENT — Apports en société — Harmonisation européenne des droits d'apport — Directive n. 69/335/C.E.E. modifiée du 17 juillet 1969 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux.

Le Conseil des Communautés européennes a adopté le 17 juillet 1969 une Directive n. 69/335/C.E.E. — modifiée, depuis lors, à diverses reprises — concernant « les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux ».

Ce texte — qui constitue, notamment, la Directive-cadre de l'harmonisation des droits d'apports en société — est reproduite ci-après dans sa rédaction actuelle.

NOTA. — Sur cette Directive, voir notamment les développements de Dominique Berlin au *J.-Cl. Europe*, Fasc. 1640

et, *supra* p. 646 à 648, la chronique de Philippe Derouin : « *Droit d'apport majoré et droit communautaire* ».



Directive modifiée n. 69/335/C.E.E. du 17 juillet 1969, du Conseil des C.E., concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux.

Art. 1^{er}. — Les États membres perçoivent un droit sur les apports à des sociétés de capitaux, harmonisé conformément aux dispositions des articles 2 à 9 et dénommé ci-après droit d'apport.

Art. 2. — 1. Les opérations soumises au droit d'apport sont uniquement taxables dans l'État membre sur le territoire duquel se trouve le siège de direction effective de la société de capitaux au moment où interviennent ces opérations.

2. Lorsque le siège de direction effective d'une société de capitaux se trouve dans un pays tiers et son siège statutaire dans un État membre, les opérations soumises au droit d'apport sont taxables dans l'État membre où se trouve le siège statutaire.

3. Lorsque le siège statutaire et le siège de direction effective d'une société de capitaux se trouvent dans un pays tiers, la mise à la disposition, d'une succursale située dans un État membre, de capitaux investis ou de capitaux d'exploitation, peut être imposée dans l'État membre sur le territoire duquel la succursale est située.

Art. 3. — 1. (modifié Acte 22 janv. 1972, Acte 28 mai 1979 et Acte 12 juin 1985). Par société de capitaux au sens de cette directive, il faut entendre :

a) Les sociétés de droit belge, danois, allemand, français, espagnol, grec, irlandais, italien, luxembourgeois, néerlandais, portugais et du Royaume-Uni, dénommées respectivement :

— Société anonyme/naamloze vennootschap ; aktieselskab, Aktiengesellschaft, société anonyme, compagnies incorporated with limited liability, società per azioni, société anonyme, naamloze vennootschap, companies incorporated with limited liability ; « Ἀνωνύμος Ἐταιρία », « sociedad anónima » et « sociedade anónima » ;

— société en commandite par action/commanditaire vennootschap op aandelen, kommandit-aktieselskab, Kommanditgesellschaft auf Aktien, société en commandite par actions, società in accomandita per azioni, société en commandite par actions, comanditaire vennootschap op aandelen, « Ἐτεροόργανισμος κατά μετοχὰς Ἐταιρία », « sociedad comanditaria por acciones » et « sociedade em comandita por açções »,

— société de personnes à responsabilité limitée / personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Gesellschaft mit beschränkter Haftung, société à responsabilité limitée, società a responsabilità limitata, société à responsabilité limitée, « Ἐττικὴ Περιορισμένης Ευθύνης », « sociedad de responsabilidad limitada » et « sociedade port quotas ».

b) Toute société, association ou personne morale dont les parts représentatives du capital ou de l'avoir social sont susceptibles d'être négociées en bourse :

c) Toute société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs, dont les membres ont le droit de céder sans autorisation préalable leurs parts sociales à des tiers et ne sont responsables des dettes de la société, association ou personne morale qu'à concurrence de leur participation.

2. Est assimilée aux sociétés de capitaux, pour l'application de la présente directive, toute autre société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs. Toutefois, un État membre peut ne pas la considérer comme telle pour la perception du droit d'apport.

Art. 4. — 1. Sont soumises au droit d'apport les opérations suivantes :

a) La constitution d'une société de capitaux ;

b) La transformation en une société de capitaux d'une société, association ou personne morale qui n'est pas une société de capitaux ;

c) L'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature ;

d) L'augmentation de l'avoir social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature rémunéré, non par des parts représentatives du capital ou de l'avoir social, mais par des droits de même nature que ceux d'associés, tels que droit de vote, participation aux bénéfices ou au boni de liquidation ;

e) Le transfert d'un pays tiers dans un État membre du siège de direction effective d'une société, association ou personne morale dont le siège statutaire se trouve dans un pays tiers et qui est considérée, pour la perception du droit d'apport, comme société de capitaux dans cet État membre ;

f) Le transfert d'un pays tiers dans un État membre du siège statutaire d'une société, association ou personne morale dont le siège de direction effective se trouve dans un pays tiers et qui est considérée, pour la perception du droit d'apport, comme société de capitaux dans cet État membre ;

g) Le transfert d'un État membre dans un autre État membre du siège de direction effective d'une société, association ou personne morale qui est considérée, pour la perception du droit d'apport, comme société de capitaux dans ce dernier État membre, alors qu'elle ne l'est pas dans l'autre État membre ;

h) Le transfert d'un État membre dans un autre État membre du siège statutaire d'une société, association ou personne morale dont le siège de direction effective se trouve dans un pays tiers et qui est considérée, pour la perception du droit d'apport, comme société de capitaux dans ce dernier État membre, alors qu'elle ne l'est pas dans l'autre État membre.

2. (modifié Direct. n. 85-303 C.E.E., 10 juin 1985). Peuvent continuer à être soumises au droit d'apport les opérations suivantes dans la mesure où elles étaient taxées au taux de 1 % à la date du 1^{er} juillet 1984.

a) L'augmentation du capital social d'une société de capitaux par incorporation de bénéfices, réserves ou provisions ;

b) L'augmentation de l'avoir social d'une société de capitaux au moyen de prestations effectuées par un associé qui n'entraînent pas une augmentation du capital social, mais qui trouvent leur contrepartie dans une modification des droits sociaux ou bien qui sont susceptibles d'augmenter la valeur des parts sociales ;

c) L'emprunt que contracte une société de capitaux, si le créancier a droit à une quote-part des bénéfices de la société ;

d) L'emprunt que contracte une société de capitaux auprès d'un associé, du conjoint ou d'un enfant d'un associé, ainsi que celui contracté auprès d'un tiers, lorsqu'il est garanti par un associé, à la condition que ces emprunts aient la même fonction qu'une augmentation du capital social.

(Alinéa ajouté, Direct. n. 85-303 C.E.E., 10 juin 1985). Toutefois, la République hellénique détermine celles des opérations énumérées ci-dessus qu'elle soumet au droit d'apport.

3. N'est pas une constitution au sens du paragraphe 1 sous a), une quelconque modification de l'acte constitutif ou des statuts d'une société de capitaux et notamment :

a) La transformation d'une société de capitaux en une société de capitaux d'un type différent ;

b) Le transfert d'un État membre dans un autre État membre du siège de direction effective ou du siège statutaire d'une société, association ou personne morale qui est considérée, pour la perception du droit d'apport, comme société de capitaux dans chacun de ces États membres ;

c) Le changement de l'objet social d'une société de capitaux ;

d) La prorogation de la durée d'une société de capitaux.

Art. 5. — 1. Le droit est liquidé :

a) Dans le cas de constitution d'une société de capitaux, de l'augmentation de son capital social ou de l'augmentation de son avoir social, opérations visées à l'article 4 paragraphe 1 sous a), c) et d) : sur la valeur réelle des biens de toute nature apportés ou à apporter par les associés, après déduction des obligations assumées et des charges supportées par la société du fait de chaque apport ; les États membres ont la faculté de ne percevoir le droit d'apport qu'au fur et à mesure des libérations effectives ;

b) Dans le cas de transformation en société de capitaux ou du transfert du siège de direction effective ou du siège statutaire d'une société de capitaux, opérations visées à l'article 4 paragraphe 1 sous b), e), f), g) et h) : sur la valeur réelle des biens de toute nature appartenant à la société au moment de la transformation ou du transfert, après déduction des obligations et charges qui pèsent sur elle à ce moment ;

c) Dans le cas de l'augmentation du capital social par incorporation de bénéfices, de réserves ou de provisions, visée à l'article 4 paragraphe 2 sous a) : sur le montant nominal de cette augmentation ;

d) Dans le cas de l'augmentation de l'avoir social visée à l'article 4 paragraphe 2 sous b) : sur la valeur réelle des prestations effectuées, après déduction des obligations assumées et des charges supportées par la société du fait de ces prestations ;

e) Dans les cas d'emprunts visés à l'article 4 du paragraphe 2 sous c) et d) : sur le montant nominal de l'emprunt contracté.

2. (modifié, Direct. n. 74-553 C.E.E., 7 nov. 1974). Dans les cas visés au paragraphe 1 sous a) et b), les États membres peuvent déterminer le montant sur lequel le droit est à percevoir sur la base de la valeur réelle des parts sociales attribuées ou appartenant à chaque associé ; cela ne s'applique pas aux cas où uniquement des apports en numéraire sont à effectuer. Le montant sur lequel le droit est liquidé ne peut en aucun cas être inférieur au montant nominal des parts sociales attribuées ou appartenant à chaque associé.

3. Le montant sur lequel le droit est liquidé en cas d'augmentation du capital social ne comprend pas :

— le montant des avoirs propres de la société de capitaux qui sont affectés à l'augmentation du capital social et qui ont déjà été soumis au droit d'apport ;

— le montant des prêts contractés par la société de capitaux qui sont convertis en parts sociales et qui ont déjà été soumis au droit d'apport.

Art. 6. — 1. Chaque État membre peut exclure de la base imposable, déterminée conformément aux dispositions de l'article 5, le montant de l'apport qu'effectue un associé indéfiniment responsable des obligations d'une société de capitaux, ainsi que la quote-part d'un tel associé dans l'avoir social.

2. Si un État membre fait usage de la faculté prévue au paragraphe 1, sont soumis au droit d'apport :

— le transfert du siège de direction effective de la société de capitaux dans un autre État membre qui ne fait pas usage de cette faculté ;

— le transfert du siège statutaire de la société de capitaux, dont le siège de direction effective se trouve dans un pays tiers, dans un autre État membre qui ne fait pas usage de cette faculté ;

— toute opération par laquelle la responsabilité d'un associé est limitée à sa participation dans le capital social, notamment lorsque la limitation de la responsabilité résulte d'une transformation de la société de capitaux en une société de capitaux d'un type différent.

Le droit d'apport est liquidé dans tous les cas sur la valeur de la quote-part qui, dans l'avoir social, appartient aux associés indéfiniment responsables des obligations de la société de capitaux.

Art. 7. (modifié, Direct. n. 85-303, C.E.E., 10 juin 1985). — 1. Les États membres exonèrent du droit d'apport les opérations, autres que celles visées à l'article 9, qui étaient exonérées ou taxées à un taux égal ou inférieur à 0,50 % à la date du 1^{er} juillet 1984.

L'exonération est soumise aux conditions qui étaient applicables à cette date, pour l'octroi de l'exonération ou, le cas échéant, pour l'imposition à un taux égal ou inférieur à 0,50 %.

La République hellénique détermine les opérations qu'elle exonère du droit d'apport.

2. Les États membres peuvent, soit exonérer du droit d'apport toutes les opérations autres que celles visées au paragraphe 1, soit les soumettre à un taux unique ne dépassant pas 1 %.

3. En cas d'augmentation du capital social en conformité avec l'article 4 paragraphe 1 point c), faisant suite à une réduction du capital social effectuée en raison de pertes subies, la partie de l'augmentation correspondant

à la réduction du capital peut être exonérée, à la condition que cette augmentation intervienne dans les quatre ans après la réduction du capital.

Art. 8. (modifié, *Direct. n. 85-303 C.E.E., 10 juin 1985*). — Sous réserve de l'article 7 paragraphe 1, les États membres peuvent exonérer du droit d'apport les opérations visées à l'article 4 paragraphes 1 et 2 concernant :

— les sociétés de capitaux qui fournissent des services d'utilité publique, telles que les entreprises de transport public, les entreprises portuaires ou de fourniture d'eau, de gaz ou d'électricité, dans le cas où l'État ou d'autres collectivités territoriales possèdent au moins la moitié du capital social ;

— les sociétés de capitaux qui, conformément à leurs statuts et en pratique, poursuivent uniquement et directement des objectifs culturels, de bienfaisance, d'assistance ou d'éducation.

Art. 9. — Certaines catégories d'opérations ou de sociétés de capitaux peuvent faire l'objet d'exonérations, de réductions ou de majorations de taux pour des motifs d'équité fiscale ou d'ordre social, ou pour mettre un État membre en mesure de faire face à des situations particulières. L'État membre qui envisage de prendre une telle mesure, en saisit la Commission en temps utile et aux fins de l'application de l'article 102 du traité.

Art. 10. — En dehors du droit d'apport, les États membres ne perçoivent, en ce qui concerne les sociétés, associations ou personnes morales poursuivant des buts lucratifs, aucune imposition, sous quelque forme que ce soit :

a) Pour les opérations visées à l'article 4 ;

b) Pour les apports, prêts ou prestations, effectués dans le cadre des opérations visées à l'article 4 ;

c) Pour l'immatriculation ou pour toute autre formalité préalable à l'exercice d'une activité, à laquelle une société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs peut être soumise en raison de sa forme juridique.

Art. 11. — Les États membres ne soumettent à aucune imposition, sous quelque forme que ce soit :

a) La création, l'émission, l'admission en bourse, la mise en circulation ou la négociation d'actions, de parts ou autres titres de même nature, ainsi que de certificats représentatifs de ces titres, quel qu'en soit l'émetteur ;

b) Les emprunts, y compris les rentes, contractés sous forme d'émission d'obligations ou autres titres négociables, quel qu'en soit l'émetteur, et toutes les formalités y afférentes, ainsi que la création, l'émission, l'admission en bourse, la mise en circulation ou la négociation de ces obligations ou autres titres négociables.

Art. 12. — 1. Par dérogation aux dispositions des articles 10 et 11, les États membres peuvent percevoir :

a) Des taxes sur la transmission des valeurs mobilières, perçues forfaitairement ou non ;

b) Des droits de mutation, y compris les taxes de publication foncière, sur l'apport à une société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs, de biens immeubles ou de fonds de commerce situés sur leur territoire ;

c) Des droits de mutation sur les biens de toute nature qui font l'objet d'un apport à une société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs, dans la mesure où le transfert de ces biens est rémunéré autrement que par des parts sociales ;

d) Des droits frappant la constitution, l'inscription ou la main-levée des privilèges et hypothèques ;

e) Des droits ayant un caractère rémunérateur ;

f) La taxe sur la valeur ajoutée.

2. Les droits et taxes visés au paragraphe 1, sous b), c), d) et e) sont les mêmes, que le siège de direction effective ou le siège statutaire de la société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs se trouve ou non sur le territoire de l'État membre percevant l'imposition. Ces droits et taxes ne peuvent pas non plus être supérieurs à ceux qui sont applicables aux opérations similaires, dans l'État membre percevant l'imposition.

Art. 13. — Les États membres mettent en vigueur au 1^{er} janvier 1972 les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer aux dispositions de la présente directive et en informent immédiatement la Commission.

Art. 14. — Les États membres veillent à communiquer à la Commission le texte des dispositions essentielles de droit interne qu'ils adoptent ultérieurement dans le domaine régi par la présente directive.

N.B. — FORMALITÉS A DATE VARIABLE

1° PRÉCOMPTE SUR CERTAINES DISTRIBUTIONS OUVRANT DROIT A AVOIR FISCAL. — Dans le mois suivant la date de mise en paiement des revenus distribués (1) (2), les sociétés dont les distributions entrent dans le champ d'application de l'avoir fiscal doivent souscrire une déclaration et effectuer le versement du précompte (égal au montant de l'avoir fiscal attaché aux distributions prélevées sur des sommes qui n'ont pas été assujetties à l'impôt sur les sociétés au taux normal ou des résultats d'exercice clos depuis plus de cinq ans). — FORME : Déclaration en simple exemplaire (mod. n. 2750). — DESTINATAIRE : Recette des Impôts.

2° SUPPLÉMENT D'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS (BÉNÉFICES DISTRIBUÉS). — a) Les distributions de bénéfices prélevés sur les résultats des exercices ouverts en 1989 sont (sous réserve de certaines exonérations) soumises à un supplément d'impôt égal à 3/58^e de leur montant net (L. n. 88-1149, 23 déc. 1988, art. 12). b) Les distributions de bénéfices prélevés sur les résultats des exercices ouverts en 1990 sont (sous réserve, également, de certaines exonérations) soumises à un supplément d'impôt de 5/58^e de leur montant net (L. n. 89-935, 29 déc. 1989, art. 18). c) Les distributions de bénéfices prélevés sur les résultats des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1991 sont (sous réserve, également, de certaines exonérations) soumises à un supplément d'impôt de 8/58^e de leur montant net (L. n. 90-1168, 29 déc. 1990, art. 4). d) Ces suppléments d'impôt doivent, en général, être versés le dernier jour du mois qui suit la mise en paiement de la distribution (3).

3° RETENUE A LA SOURCE DE 25 % SUR LES BÉNÉFICES RÉALISÉS EN FRANCE PAR LES SOCIÉTÉS ÉTRANGÈRES. — Dans les trois mois de la clôture de l'exercice (ou avant le 1^{er} avril si aucun exercice n'a été clos l'année précédente) (4), les sociétés étrangères exerçant une activité en France doivent souscrire une déclaration des éléments nécessaires à l'assiette de la retenue de 25 % sur les bénéfices réalisés en France et verser le montant de cette retenue. — FORME : Déclaration en simple exemplaire (mod. n. 2754). — DESTINATAIRE : Recette des Impôts.

4° DÉCLARATION DES OUVERTURES ET CLÔTURES DE COMPTES. — Toutes les personnes physiques ou morales recevant habituellement en dépôt des valeurs mobilières, titres ou espèces, sont tenues de déclarer l'ouverture, la modification et la clôture de tout compte de dépôt de ce type. La déclaration (bande magnétique ou lot d'avis papier) doit être déposée, selon une périodicité mensuelle (calendrier fixé par l'Administration) (5) auprès de la Direction des services fiscaux du siège de la direction ou du principal établissement.

5° IMPÔTS DIRECTS LOCAUX. — **Propriétaires ou usufruitiers de biens, immeubles bâtis ou non bâtis, passibles d'une taxe foncière :** déclaration des constructions nouvelles et des changements de consistance ou d'affectation. — DÉLAI : Dans les 90 jours de la réalisation définitive desdites constructions ou desdits changements. — FORME : Imprimé modèle H1, H2, C, ME ou P (constructions nouvelles) ou modèle 6704-I L (changements de consistance ou d'affectation). — DESTINATAIRE : Bureau du cadastre.

Acquéreurs de constructions nouvelles devenus propriétaires après l'achèvement : Déclaration desdites constructions. — DÉLAI : Dans les 90 jours de l'acquisition. — FORME : Imprimé H1 (maisons individuelles) ou H2 (appartements). — DESTINATAIRE : Bureau du cadastre.

6° CHIFFRE D'AFFAIRES. — **Redevables non admis au régime des acomptes provisionnels :** Avant le 25 de chaque mois (6) ou du premier mois de chaque trimestre lorsque la taxe exigible mensuellement est inférieure à 1.000 F ; relevé CA 3 mensuel (ou trimestriel) des affaires réalisées au cours du mois (ou du trimestre) précédent : paiement de l'impôt correspondant. — DESTINATAIRE : Recette des Impôts.

Redevables admis au régime des acomptes provisionnels : Avant le 25 de chaque mois (6) : dépôt du relevé CA 3 (des affaires réalisées au cours du deuxième mois ayant précédé celui du dépôt), accompagné du bulletin de régularisation n. 3515 ; paiement de l'acompte afférent aux affaires du mois précédent et régularisation de la somme restant due au titre des affaires faisant l'objet du relevé CA 3, compte tenu de l'acompte déjà versé. — DESTINATAIRE : Recette des Impôts.

Redevables relevant du régime simplifié : Avant le 25 du premier mois du trimestre (ou du mois, en cas d'option pour le paiement mensuel) (6) (7), paiement des taxes afférentes au trimestre (ou au mois, en cas d'option) précédent. — DESTINATAIRE : Recette des impôts.

Redevables forfaitaires : Avant le 25 du premier mois du trimestre, paiement du versement trimestriel. — DESTINATAIRE : Recette des Impôts.

Exploitants agricoles assujettis à la T.V.A. : a) Régime des acomptes trimestriels : avant le 6 du deuxième mois de chaque trimestre ; dépôt du bulletin d'échéance trimestriel n. 3525 bis (même si aucune opération imposable n'a été réalisée au cours du trimestre précédent) ; paiement de l'acompte trimestriel ; b) Régime des paiements au vu de déclarations trimestrielles dans le même délai, dépôt du relevé CA 3 des affaires réalisées au cours du trimestre précédent et paiement de l'impôt correspondant.

Redevables désirant bénéficier du remboursement d'un crédit de taxe déductible : Ces redevables doivent joindre à leur déclaration CA 3 ou CA 12 A une demande de remboursement modèle n. 3519. La demande de remboursement doit accompagner la déclaration de chiffre d'affaires faisant apparaître le crédit dont le remboursement est demandé.

7° TAXE FORFAITAIRE SUR LES MÉTAUX ET OBJETS PRÉCIEUX. — Dans le délai de 30 jours suivant la vente (ou l'exportation) de bijoux, métaux précieux, objets d'art, etc., l'intermédiaire (ou l'acheteur ou l'exportateur) doit, en principe, verser la taxe à la Recette des Impôts (ou au receveur des Douanes) et souscrire une déclaration n. 2091 (ou une déclaration d'exportation).

8° PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES (Contribuables non domiciliés en France ou sociétés dont le siège social est situé hors de France). — Dans le mois (actes mixtes) ou les deux mois (autres actes) de la date de l'acte, le représentant accrédité doit verser le montant du prélèvement du tiers à la Recette des Impôts et souscrire une déclaration n. 2090.

(1) L'Administration admet que le dépôt de la déclaration et le versement du précompte peuvent être effectués, sans pénalité, le 15 du mois suivant celui au cours duquel la déclaration aurait dû être effectuée. En outre, le dépôt des déclarations n'ouvrant droit ni à l'avoir fiscal ni au prélèvement peut être différé jusqu'au dépôt de la plus prochaine déclaration ouvrant droit à l'avoir fiscal ou au prélèvement.

(2) Dans le cas des sociétés procédant à des distributions dans les jours qui suivent immédiatement la clôture de leur dernier exercice, la déclaration n. 2750 et le versement du précompte peuvent être effectués dans les 15 jours suivant la date d'expiration du délai de déclaration des résultats du dernier exercice clos.

(3) Sur les modalités de calcul, de déclaration et de paiement, voir les instructions du 8 décembre 1989 (B.O.I. 4 H-8-89 : *Droit fiscal* 1990, n. 2-3, I.D. 9850), du 13 février 1990 (B.O.I. 4 H-3-90 : *Droit fiscal* 1990, n. 11, I.D. 9943), du 14 février 1990 (B.O.C.P. : *Droit fiscal* 1990, n. 13, I.D. 9950) et des 22 et 28 novembre 1990 (B.O.I. 4 H-14-90 et 4 H-13-90 : *Droit fiscal* 1991, n. 1, I.D. 10.172 et 10.173).

(4) L'Administration admet que le dépôt de la déclaration et le versement de la retenue peuvent être effectués, sans pénalité, le 15 du mois suivant l'expiration du délai légal.

(5) Voir les instructions du 18 août 1981 (B.O.D.G.I. 5 A-1-81 : *Droit fiscal* 1981, n. 40, I.D. 7017) et du 9 septembre 1982 (B.O.D.G.I. 5 A-2-82 : *Droit fiscal* 1982, n. 41, I.D. 7470).

(6) La date exacte est fixée par le calendrier d'échelonnement des paiements (C.G.I., Ann. IV, art. 39-1).

(7) V. Loi n. 90-1168, 29 déc. 1990, art. 26 (*Droit fiscal* 1991, n. 2-3, comm. 45) et décret n. 91-181, 19 fév. 1991 (*Droit fiscal* 1991, n. 11, comm. 595).

DEUXIÈME PARTIE

Instructions, Circulaires et Notes

Impôts directs. Taxes sur le chiffre d'affaires

Enregistrement

TABLE

| | | | |
|---|-------------|--|-------------|
| Instruction du 28 février 1991 du S.L.F. — Revenus de capitaux mobiliers. Produits de placements à revenu fixe. Application du prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu aux intérêts des sommes portées sur un compte bloqué d'associé. Relèvement du plafond (L. n. 90-1168, 29 déc. 1990, art. 11 ; C.G.I., art. 125 C) (B.O.I. 5 I-1-91) | ID. 10.285 | ments thermaux autorisés. Réduction de 18,60 % à 5,50 % (C.G.I., art. 279-a <i>quinquies</i>) (B.O.I. 3 C-6-91) | C.A. 10.291 |
| Instruction du 4 mars 1991 du S.L.F. — Revenus fonciers. Champ d'application. Exonération des logements loués à des personnes défavorisées. Article 9 de la loi n. 90-449 du 31 mai 1990 visant à la mise en œuvre du droit au logement. Décret n. 90-991 du 31 octobre 1990 pris pour son application (C.G.I., art. 15 <i>bis</i>) (B.O.I. 5 D-4-91) | ID. 10.286 | Instruction du 15 mars 1991 du S.L.F. — Taxes parafiscales des industries de l'habillement et de la maille, des industries textiles, de l'horlogerie et de l'ameublement. Conséquences de l'absence de textes de renouvellement (C.G.I., Ann. II, art. 345 à 350, 357 A à E, 363 A à B <i>bis</i> , 363 N à S) (B.O.I. 3 Q-2-91) | C.A. 10.292 |
| Instruction du 4 mars 1991 du S.L.F. — Bénéfices non commerciaux. Activités et revenus imposables. Exonération des logements nus sous-loués à des personnes défavorisées ou à certains organismes qui logent ces personnes. Article 9 de la loi n. 90-449 du 31 mai 1990 visant à la mise en œuvre du droit au logement. Décret n. 90-991 du 31 octobre 1990 pris pour son application (C.G.I., art. 92-I) (B.O.I. 5 G-5-91) | ID. 10.287 | Instruction du 26 février 1991 du S.L.F. — Droits d'enregistrement dus par les sociétés. Apports purs et simples assimilés à des mutations à titre onéreux. Réduction du droit de 8,60 % à 1 % (C.G.I., art. 809-I-3°, 809-II, 810-III ; L. n. 90-1168, 29 déc. 1990, art. 45) (B.O.I. 7 H-2-91) | E. 10.293 |
| Instruction du 11 mars 1991 du S.L.F. — Imposition (I.R.) des plus-values de cession de parts de sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu réalisées par des associés qui n'exercent pas leur activité professionnelle dans le cadre de la société. Commentaire de l'article 18 de la loi de finances pour 1991 (n. 90-1168, 29 déc. 1990) (C.G.I., art. 92-K) (B.O.I. 5 B-7-91) | ID. 10.288 | Instruction du 28 février 1991 du S.L.F. — Enregistrement et T.P.F. Mutation de propriété à titre onéreux d'immeubles. Crédit-bail immobilier. Levée d'option par le locataire en crédit-bail et acquisition d'immeubles dans le cadre d'une cession-bail (L. n. 90-1168, 29 déc. 1990, art. 96-II ; C.G.I., art. 698) (B.O.I. 7 C-3-91) | E. 10.294 |
| Instruction du 13 mars 1991 du S.L.F. — Taxe foncière sur les propriétés non bâties. Exonérations temporaires des marais desséchés. Suppression de l'exonération (C.G.I., art. 1395-2 et L. de fin. pour 1991, art. 107) (B.O.I. 6 B-1-91) .. | ID. 10.289 | Instruction du 28 février 1991 du S.L.F. — Droits d'enregistrement sur les sociétés. Droit d'apport assimilé à un droit de mutation à titre onéreux. Apports à une société d'exercice libéral de capitaux ou changement de régime fiscal (C.G.I., art. 809-I-3°, 809-II, 810-III) (B.O.I. 7 H-3-91) | E. 10.295 |
| Instruction du 1^{er} mars 1991 du S.L.F. — Taxe parafiscale sur certaines viandes au profit de l'A.N.D.A. Tarifs pour l'année 1991 (A., 27 déc. 1990, C.G.I., Ann. II, art. 363 D et Ann. IV, art. 159 AO) (B.O.I. 3 Q-1-91) | C.A. 10.290 | Note du 28 février 1991 du S.L.F. — Droits d'enregistrement dus par les sociétés. Régime spécial des fusions dites « à l'anglaise ». (C.G.I., art. 816-I et Ann. II, art. 301-C) (B.O.I. 7 H-4-91) | E. 10.296 |
| Instruction du 6 mars 1991 du S.L.F. — T.V.A. Taux applicables aux prestations de soins dispensées par les établisse- | | Instruction du 1^{er} mars 1991 du S.L.F. — Fiscalité directe locale. Calcul des impositions établies au titre de 1991. Suppression du coefficient déflateur. Correction des taux de référence retenus pour la fixation des taux de 1991. Modalités d'application en 1991 de certaines dispositions relatives à la taxe professionnelle (C.G.I., art. 1480, 1636 B <i>sexies</i> , 1636 B <i>septies</i> , 1636 B <i>decies</i> , 1639 A, 1647 D, 1648 A et 1648 D) (B.O.I. 6 A-2-91) | ID. 10.297 |

I.D. — 10.285

INSTRUCTION du 28 février 1991 du S.L.F. relative aux revenus de capitaux mobiliers. Produits de placements à revenu fixe. Application du prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu aux intérêts des sommes portées sur un compte bloqué d'associé. Relèvement du plafond (L. n. 90-1168, 29 déc. 1990, art. 11 ; C.G.I., art. 125 C) (B.O.I. 5 I-1-91).

Les intérêts des sommes mises par des personnes physiques à la disposition de la société dont elles sont associées ou actionnaires et qui sont portées sur un compte bloqué peuvent, sur option, faire l'objet du prélèvement libératoire prévu à l'article 125 A du C.G.I. (majoré des prélèvements sociaux). Le bénéfice de cette mesure est notamment subordonné à la condition que les sommes déposées soient incorporées au capital dans un délai de cinq ans à compter de la date de leur dépôt. Ce dispositif est commenté dans la documentation de base 5 I-1226 (n. 54 à 70).

L'article 11 de la loi de finances pour 1991 (*Droit fiscal* 1991, n. 2-3, comm. 45 ; *JCP* 91, III, 64.422) relève le plafond des sommes portées sur ces comptes bloqués de 200.000 F à 400.000 F. Une condition à l'application de cette mesure est en outre ajoutée : la société ne doit pas procéder à une réduction de capital non motivée par des pertes ou à un prélèvement sur le compte « primes d'émission » pendant une période commençant un an avant le dépôt des sommes et s'achevant un an après leur incorporation au capital.

1. Relèvement du plafond des dépôts.

A compter de 1991, la loi fixe à 400.000 F par associé ou actionnaire le montant maximum des dépôts dont les intérêts pourront bénéficier, sur option, du prélèvement libératoire de 15 %, majoré des prélèvements sociaux (1).

Il est rappelé que ce plafond est indépendant des limites prévues par ailleurs dans le cadre de dispositifs voisins. Ainsi :

- les dépôts sur les comptes bloqués ne sont pris en compte pour le calcul du total des avances prévues au 1^o du I de l'article 125 B du code relatif aux comptes courants ordinaires ;
- les intérêts versés sont également hors du champ d'application de la limite portant sur une fois et demie le montant du capital social prévue au 1^o de l'article 212 du code.

Le plafond de 400.000 F se calcule donc pour chaque associé sans tenir compte des sommes qu'il aurait par ailleurs mises à la disposition de la société sous une autre forme.

2. Conditions de maintien du capital social.

L'article 125 C a pour objet d'inciter à l'accroissement durable des fonds propres des entreprises. C'est pourquoi son application est désormais subordonnée à la condition que les sociétés intéressées s'abstiennent, pendant une période commençant un an avant le dépôt des sommes et s'achevant un an après leur incorporation au capital, soit de procéder à une réduction de capital non motivée par des pertes (report à nouveau débiteur et perte de l'exercice), soit d'imputer des frais ou d'opérer des prélèvements sur les primes liées au capital inscrites au passif de leur bilan.

Ces primes s'entendent, selon le classement du plan comptable général révisé, de l'ensemble des subdivisions du poste : « 104 : Primes liées au capital » :

- 1041 : Primes d'émission ;
- 1042 : Primes de fusion ;
- 1043 : Primes d'apport ;
- 1044 : Primes de conversion d'obligations en actions.

Pour l'application de la condition de maintien du capital social, le délai se calcule de quantième à quantième. Les dates de dépôt des sommes et d'incorporation au capital s'entendent de la date d'inscription des opérations concernées en comptabilité.

3. Modalités d'application.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux intérêts des comptes bloqués individuels courus à compte du 1^{er} janvier 1991.

- (1) Les prélèvements sociaux, soit en 1991 :
- la contribution de 1 % (art. 1600 OA du C.G.I.) ;
 - le prélèvement social exceptionnel de 1 % applicable jusqu'au 31 décembre 1991 (art. 43 de la L. de fin. rectific. pour 1990 : *Droit fiscal* 1991, n. 2-3, comm. 46 ; *JCP* 1991, III, 64.424) ;
 - la contribution sociale généralisée de 1,1 % (art. 133 de la L. de fin. pour 1991).

I.D. — 10.286

INSTRUCTION du 4 mars 1991 du S.L.F. relative aux revenus fonciers. Champ d'application. Exonération des logements loués à des personnes défavorisées. Article 9 de la loi n. 90-449 du 31 mai 1990 visant à la mise en œuvre du droit au logement. Décret n. 90-991 du 31 octobre 1990 pris pour son application (C.G.I., art. 15 bis) (B.O.I. 5 D-4-91).

SOMMAIRE

I. Conditions de l'exonération

- A. Affectation du logement
- B. Caractéristiques des logements
- C. Montant des loyers

II. Portée de l'exonération

- A. Revenus exonérés
- B. Durée de l'exonération
- C. Défis antérieurs

III. Modalités d'application

- A. Obligations déclaratives - Justificatifs
- B. Remise en cause de l'exonération

Entrée en vigueur

*

**

1. L'article 9 de la loi n. 90-449 du 31 mai 1990 (*Droit fiscal* 1990, n. 25-26, comm. 1206 ; *JCP* 90, III, 63.909), visant à la mise en œuvre du droit au logement, exonère d'impôt sur le revenu, sous certaines conditions pendant trois ans, les loyers tirés de la location de logements à des bénéficiaires du revenu minimum d'insertion, à des étudiants boursiers ou à des organismes qui mettent ces logements à la disposition de personnes défavorisées.

Cette disposition est codifiée à l'article 15 bis du C.G.I.

2. Le décret n. 90-991 du 31 octobre 1990 a défini les obligations déclaratives des contribuables qui bénéficient de cette exonération (*Droit fiscal* 1990, n. 48, comm. 2195 ; *JCP* 90, III, 64.289).

La présente instruction a pour objet de commenter ces dispositions.

I. CONDITIONS DE L'EXONÉRATION

3. L'exonération est réservée aux produits de la location :

- à des personnes déterminées ;
- de logements conformes à des normes minimales ;
- et dont les loyers n'excèdent pas un prix plafond.

4. Cette exonération ne concerne que les personnes imposables dans la catégorie des revenus fonciers (1). L'exonération est accordée à raison des revenus fonciers tirés de logements, que le contribuable en soit personnellement propriétaire ou qu'il soit l'associé de la société (non soumise à l'impôt sur les sociétés) qui en est propriétaire.

A. Affectation du logement.

5. Pour que les revenus qu'elle procure bénéficient de l'exonération, la location doit être consentie :

- 1) à un bénéficiaire du revenu minimum d'insertion,
- 2) ou à un étudiant bénéficiant d'une bourse d'enseignement supérieur accordée sur des critères sociaux. Est qualifiée d'étudiant toute personne poursuivant des études au-delà du baccalauréat,
- 3) ou à un organisme sans but lucratif qui met ce logement à la disposition de personnes défavorisées. Conformément à l'article 1^{er} de la loi précitée, on entend par personne défavorisée toute personne ou famille éprouvant des difficultés particulières en raison notamment de l'inadaptation de ses ressources ou de ses conditions d'existence.

6. Ces organismes doivent être agréés par le préfet du département selon des modalités définies par le décret n. 90-783 du 3 septembre 1990 (*Droit fiscal* 1990, n. 39, comm. 1690 ; *JCP* 90, III, 64.160) : il s'agit des organismes sans but lucratif dont l'un des objets est de contribuer au logement des personnes défavorisées par la mise à leur disposition de logements. L'organisme doit justifier d'une compétence dans le domaine de l'action sociale et d'une expérience en matière d'insertion sociale ou de logement des personnes défavorisées.

L'agrément est accordé pour une durée indéterminée. En cas de manquements graves de l'organisme agréé à ses obligations, et après que celui-ci a été mis en mesure de présenter ses observations, le préfet peut prononcer le retrait de l'agrément.

7. La loi n'exige pas qu'il s'agisse de l'habitation principale du locataire.

8. La mise à disposition du logement doit résulter d'un acte contractuel.

B. Caractéristiques des logements.

9. Le décret n. 90-782 du 3 septembre 1990 (*Droit fiscal* 1990, n. 39, comm. 1690 ; *JCP* 90, III, 64.159) a fixé les normes minimales des logements ouvrant droit à l'exonération :

- 1) Avoir une surface habitable d'au moins 9 mètres carrés pour une personne seule et de 7 mètres carrés par personne supplémentaire ;
- 2) Comporter :
 - Un poste d'eau potable ;
 - Des moyens d'évacuation des eaux usées ;
 - Un W.-C. particulier dans les maisons individuelles ou un W.-C. commun situé à l'étage ou au demi-étage dans les immeubles collectifs ;
 - Un W.-C. collectif à l'étage ou au demi-étage pour une chambre isolée ;
 - Un des moyens de chauffage définis à l'article 12 du décret n. 68-976 du 9 novembre 1968 (*J.O.* du 10 nov. 1968). Le logement doit comporter, s'il n'est pas pourvu de chauffage central :

(1) La loi sur le droit au logement a prévu la même exonération pour les propriétaires qui louent en meublé ou qui sous-louent. Ces dispositions feront l'objet d'instructions distinctes publiées respectivement dans les séries 4 FE et 5 FP.

a) Dans les logements de moins de trois pièces principales, un dispositif choisi parmi les suivants : conduit de fumée ; conduit d'évacuation des gaz brûlés pour l'installation d'un appareil à gaz ; ventouses pour l'installation d'un appareil à gaz en circuit étanche ; une ou plusieurs prises d'électricité permettant le débit d'une puissance suffisante au chauffage d'une pièce ;

b) Dans les logements de trois pièces principales et plus, deux dispositifs au moins ;

c) Dans les logements de cinq pièces principales et plus, trois dispositifs au moins, sauf si les pièces peuvent être simultanément chauffées ;

d) La chambre isolée est pourvue de l'un des dispositifs de chauffage énumérés ci-dessus ;

e) La cuisine et la salle d'eau, s'il y en a une, sont ventilées dans les conditions réglementaires.

11. Sauf preuve contraire, ces conditions sont présumées remplies par les logements construits après le 1^{er} septembre 1948 et qui ont obtenu un certificat de conformité.

12. Si le propriétaire n'a pas obtenu de certificat de conformité, il est admis qu'il fournisse une attestation sur l'honneur du respect des conditions de conformité du logement aux normes définies par le décret n. 90-782 du 3 septembre 1990 déjà cité.

C. Montant des loyers.

13. L'article 9 de la loi du 31 mai 1990 exige que le prix de la location du logement soit inférieur à un plafond fixé par décret.

14. Le décret n. 90-783 du 3 septembre 1990 a fixé ces limites. Pour l'année 1990, le loyer ne doit pas excéder :

- 290 F annuels par mètre carré habitable en région Ile-de-France ;
- 241 F annuels par mètre carré habitable dans les autres régions.

Ces prix sont révisés chaque année le 1^{er} janvier en fonction de la variation annuelle de l'indice national mesurant le coût de la construction publié par l'Institut national de la statistique et des études économiques. La date de référence de l'indice est celle du deuxième trimestre de l'année précédente.

Un B.O.I. publiera chaque année les nouvelles limites.

II. PORTÉE DE L'EXONÉRATION

A. Revenus exonérés.

15. Le nombre de logements pour lesquels un propriétaire peut bénéficier de l'exonération n'est pas limité.

16. L'exonération couvre à la fois les revenus et les charges. Celles-ci ne sont pas imputables sur les revenus fonciers tirés éventuellement d'autres immeubles. Au cours de la période d'exonération, le propriétaire ne peut constater un déficit au titre du logement dont les produits sont exonérés.

17. Les recettes exceptionnelles et les recettes accessoires qui ne sont pas liées à cette location (par exemple, recettes provenant de la location du droit d'affichage) sont exclues de l'exonération.

B. Durée de l'exonération.

18. Le délai de 3 ans court de date à date.

Exemple. — Un propriétaire signe le 1^{er} juillet 1990 un bail avec un titulaire du revenu minimum d'insertion. Il sera exonéré pour les loyers tirés de cette location encaissés entre le 1^{er} juillet 1990 et le 30 juin 1993.

19. Les produits de la location d'un logement à une même personne cessent d'être exonérés au terme des trois ans même si le contrat de bail liant cette personne et le propriétaire est prorogé ou renouvelé : une nouvelle période d'exonération de trois ans n'est ouverte que si un bail est signé avec un nouveau locataire remplissant les conditions prévues par la loi.

20. En cas de cession du logement en cours de bail, les revenus qu'en tire le nouveau propriétaire sont exonérés pendant la fraction restant à courir de la période de 3 ans si les conditions examinées au I sont toujours réunies.

C. Déficit antérieurs.

21. Les déficits constatés antérieurement à la période d'exonération et non déduits du fait de l'exonération, peuvent être imputés sur les revenus fonciers d'autres immeubles ou à défaut — dans le délai prévu à l'article 156-I 3^o du C.G.I. — sur les revenus fonciers des années où les loyers ne sont plus exonérés.

Exemple. — Un contribuable est propriétaire d'un seul logement destiné à la location. Après le départ du locataire au 31 décembre 1989, le logement est loué à compter du 1^{er}-01-90 à un titulaire du R.M.I. :

- 1989 : déficit 10.000 F ;
- 1990, 1991, 1992 : exonération ;
- 1993 : bénéfice 5.000 F. On impute le déficit constaté en 1989 à hauteur de 5.000 F, le revenu imposable est égal à 0 (résultat 5.000 - 5.000 = 0) ;
- 1994 : bénéfice 3.000 F. On impute le déficit constaté en 1989 à hauteur de 3.000 F (résultat déclaré 3.000 - 3.000 = 0). Le solde soit 2.000 F [10.000 F - (5.000 + 3.000)] ne pourra plus être reporté.

III. MODALITÉS D'APPLICATION

A. Obligations déclaratives - Justificatifs.

22. Le décret n. 90-991 du 31 août 1990 fixe les obligations auxquelles sont tenus les contribuables qui bénéficient de l'exonération.

23. Conformément à l'article 1^{er} du décret, les contribuables doivent fournir au service des impôts les justificatifs suivants :

1^o Une note comportant les éléments suivants :

- l'adresse du logement concerné ;
- sa superficie ;
- l'identité du locataire ;
- le montant du loyer ;
- la date d'effet et la durée du contrat.

2^o Selon le cas, une copie :

- de la décision d'attribution au locataire du revenu minimum d'insertion ;
- de la décision d'attribution au locataire étudiant d'une bourse à caractère social ;
- de la décision d'agrément de l'organisme sans but lucratif qui met le logement à la disposition de personnes défavorisées.

3^o Une copie du contrat de location.

4^o Une attestation de conformité du logement aux normes fixées par le décret n. 90-782 du 3 septembre 1990 ou à défaut la déclaration sur l'honneur visée au n. 12.

24. Ces documents doivent être joints à la déclaration de revenus (n. 2042) souscrite au titre de l'année au cours de laquelle est conclu le contrat de location.

25. Les deux années suivantes, aucun justificatif n'est exigé. Le contribuable est néanmoins tenu, si les renseignements qu'il a d'abord fournis deviennent caducs, de le faire savoir au service des impôts : il doit, en particulier, mentionner la rupture du contrat de bail initial et indiquer la date d'effet et la durée du nouveau bail à l'appui de la déclaration de revenus souscrite au titre de l'année au cours de laquelle ces événements ont lieu.

26. Si les loyers exonérés sont les seuls revenus fonciers perçus par le contribuable, celui-ci est dispensé pendant la période d'exonération de souscrire une déclaration de revenus fonciers n. 2044.

27. Dans le cas contraire, le contribuable est seulement dispensé de remplir la colonne de la déclaration n. 2044, relative au logement dont les revenus bénéficient de l'exonération ; il doit cocher la case prévue à la page 3 de la déclaration n. 2044.

B. Remise en cause de l'exonération.

28. En cas d'inexactitude dans les justificatifs produits, l'exonération sera remise en cause ; il sera fait application, le cas échéant, des pénalités déterminées dans les conditions de droit commun.

29. Si les conditions requises pour l'exonération cessent d'être respectées au cours de la période de trois ans, les revenus qui en ont bénéficié sont imposés au titre de l'année au cours de laquelle ils ont été perçus.

30. Toutefois, il sera admis de ne pas remettre en cause l'avantage du seul fait que le locataire ne bénéficie plus du R.M.I., d'une bourse à caractère social ou de l'agrément : les revenus tirés de cette location continuent d'être exonérés jusqu'au terme de la période de trois ans.

ENTRÉE EN VIGUEUR

31. L'exonération s'applique à compter de l'imposition des revenus de 1990.

Annoter : Doc. adm. 5 D-13.

I.D. — 10.287

INSTRUCTION du 4 mars 1991 du S.L.F. relative aux bénéfices non commerciaux. Activités et revenus imposables. Exonération des logements nus sous-loués à des personnes défavorisées ou à certains organismes qui logent ces personnes. Article 9 de la loi n. 90-449 du 31 mai 1990 visant à la mise en œuvre du droit au logement. Décret n. 90-991 du 31 octobre 1990 pris pour son application (C.G.I., art. 92-I) (B.O.I. 5 G-5-91).

1. L'article 9 de la loi n. 90-449 du 31 mai 1990 (*Droit fiscal* 1990, n. 25-26, comm. 1206 ; *JCP* 90, III, 63.909) visant à la mise en œuvre du droit au logement exonère d'impôt sur le revenu, sous certaines conditions et pendant trois ans, les loyers tirés de la sous-location de logements nus à des bénéficiaires du revenu minimum d'insertion, à des étudiants boursiers ou à des organismes sans but lucratif qui mettent ces logements à la disposition de personnes défavorisées.

Cette mesure est codifiée à l'article 92-I du C.G.I.

2. Le décret n. 90-991 du 31 octobre (*Droit fiscal* 1990, n. 48, comm. 2195 ; *JCP* 90, III, 64.289) définit, pour sa part, les obligations déclaratives des contribuables qui bénéficient de cette exonération.

La présente instruction a pour objet de commenter ces nouvelles dispositions.

I. CONDITIONS DE L'EXONÉRATION

3. L'exonération est réservée aux produits de la sous-location, à des personnes déterminées, de logements conformes à des normes minimales et dont le loyer n'excède pas un prix plafond.

4. Cette exonération concerne les personnes imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (1) à raison des revenus tirés de la sous-location de logements nus, que le contribuable en soit personnellement locataire principal ou qu'il soit l'associé d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés qui en est locataire principal.

Les paragraphes 5 à 14 de l'instruction (relatifs à l'affectation et aux caractéristiques du logement et au montant des loyers) reprennent les mêmes développements que ceux de l'instruction 5 D-4-91 (§ 5 à 14) du 4 mars 1991 (v. supra I.D. 10.286).

II. PORTÉE DE L'EXONÉRATION

A. Revenus exonérés.

15. Le nombre de logements pour lesquels un locataire principal peut bénéficier de l'exonération n'est pas limité.

16. Corrélativement à l'exonération des revenus, les charges ne sont pas imputables sur les revenus non commerciaux tirés éventuellement de la sous-location d'autres immeubles nus. Au cours de la période d'exonération, le locataire principal ne peut constater un déficit au titre du logement dont les produits de sous-location sont exonérés.

17. Les recettes exceptionnelles et les recettes accessoires qui ne proviennent pas directement de cette sous-location ne bénéficient pas de l'exonération.

B. Durée de l'exonération.

18. L'exonération s'applique aux produits perçus pendant les trois premières années de la sous-location, cette période étant comptée de quantième à quantième.

19. Les produits de la sous-location d'un logement à une même personne cessent d'être exonérés au terme des trois ans même si le contrat de sous-location liant cette personne et le locataire principal est prorogé ou renouvelé : une nouvelle période d'exonération de trois ans n'est ouverte que si un contrat est signé avec un nouveau sous-locataire remplissant les conditions prévues par la loi.

C. Déficit antérieurs.

20. Les déficits constatés antérieurement à la période d'exonération et non déduits du fait de l'exonération, peuvent être imputés :

- sur les bénéfices retirés de la sous-location d'autres immeubles nus ;
- à défaut, dans les limites et les conditions prévues à l'article 156-I-2° du C.G.I., sur les bénéfices tirés d'activités semblables ;
- à défaut, sous les mêmes conditions, sur les bénéfices retirés de la sous-location au titre des années où les loyers ne sont plus exonérés.

III. MODALITÉS D'APPLICATION

A. Obligations déclaratives - Justificatifs.

21. Le décret n. 90-991 du 31 août 1990 fixe les obligations auxquelles sont tenus les contribuables qui bénéficient de l'exonération.

22. Conformément à l'article 1^{er} du décret, les contribuables doivent fournir au service des impôts les justificatifs suivants :

- 1° Une note comportant les éléments suivants :
 - l'adresse du logement concerné ;
 - sa superficie ;
 - l'identité du sous-locataire ;
 - le montant du loyer versé par le sous-locataire ;
 - la date d'effet et la durée du contrat.
 - 2° Selon le cas, une copie :
 - de la décision d'attribution au sous-locataire du revenu minimum d'insertion ;
 - de la décision d'attribution au sous-locataire étudiant d'une bourse à caractère social ;
 - de la décision d'agrément de l'organisme sans but lucratif qui met le logement à la disposition de personnes défavorisées.
 - 3° Une copie du contrat de sous-location.
 - 4° Une attestation de conformité du logement aux normes fixées par le décret n. 90-782 du 3 septembre 1990 ou, à défaut, la déclaration sur l'honneur visée au n. 12.
23. Ces documents doivent être joints à la déclaration spéciale des bénéfices non commerciaux (n. 2035 ou n. 2037) souscrite au titre de l'année au cours de laquelle est conclu le contrat de sous-location.

(1) La loi sur le droit au logement a prévu la même exonération pour les propriétaires qui louent un logement nu ou meublé et pour les personnes qui sous-louent en meublé. Ces dispositions feront l'objet d'instructions distinctes publiées respectivement dans les séries 4 FE et 5 FP (5 D).

24. Les deux années suivantes, aucun justificatif n'est exigé. Le contribuable est néanmoins tenu, si les renseignements qu'il a d'abord fournis deviennent caducs, de le faire savoir au service des impôts : il doit, en particulier, mentionner la rupture du contrat de sous-location initial et indiquer la date d'effet et la durée du nouveau contrat à l'appui de la déclaration de bénéfices non commerciaux souscrite au titre de l'année au cours de laquelle ces événements ont lieu.

25. Si les loyers exonérés sont les seuls revenus de cette nature perçus par le contribuable, celui-ci est dispensé pendant la période d'exonération de souscrire à ce titre une déclaration spéciale de bénéfices non commerciaux. Il joint, la première année, les justificatifs à la déclaration de revenus n. 2042 et mentionne, dans le cadre « autres renseignements », la nature et le lieu d'exercice de l'activité de sous-location.

B. Remise en cause de l'exonération.

26. En cas d'inexactitude dans les justificatifs produits, l'exonération sera remise en cause ; il sera fait application, le cas échéant, des pénalités déterminées dans les conditions de droit commun.

27. Si les conditions requises pour l'exonération cessent d'être respectées au cours de la période de trois ans, les revenus qui en ont bénéficié sont imposés au titre de l'année au cours de laquelle ils ont été perçus.

28. Toutefois, il sera admis de ne pas remettre en cause l'avantage du seul fait que le sous-locataire ne bénéficie plus du R.M.I., d'une bourse à caractère social ou de l'agrément : les revenus tirés de cette sous-location continuent d'être exonérés jusqu'au terme de la période de trois ans.

ENTRÉE EN VIGUEUR

29. L'exonération s'applique à compter de l'imposition des revenus de 1990.

Annoter : Documentation de base 5 G-117 ; 5 G-116 (n. 107).

I.D. — 10.288

INSTRUCTION du 11 mars 1991 du S.L.F. relative à l'imposition (I.R.) des plus-values de cession de parts de sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu réalisées par des associés qui n'exercent pas leur activité professionnelle dans le cadre de la société. Commentaire de l'article 18 de la loi de finances pour 1991 (n. 90-1168 du 29 déc. 1990) (C.G.I., art. 92-K) (B.O.I. 5 B-7-91).

SOMMAIRE

| | Numéros |
|--|----------|
| INTRODUCTION | 1 |
| Section I. — CHAMP D'APPLICATION | 2 à 12 |
| I. OPÉRATIONS IMPOSABLES | 2 à 8 |
| A. Nature des cessions | 3 |
| B. Nature des droits cédés | 4 à 8 |
| 1. Droits sociaux concernés | 4 |
| 2. Droits sociaux exclus du champ d'application de l'article 92 K du C.G.I. | 5 à 8 |
| a) Droits sociaux dont la cession relève des dispositions propres aux bénéfices professionnels | 6 |
| b) Droits sociaux dont la cession relève du régime d'imposition prévu à l'article 92 B du C.G.I. | 7 |
| c) Droits sociaux dont la cession relève du régime d'imposition prévu à l'article 150 A bis du C.G.I. .. | 8 |
| II. PERSONNES IMPOSABLES | 9 et 10 |
| III. TERRITORIALITÉ | 11 et 12 |
| A. Personnes fiscalement domiciliées en France | 11 |
| B. Personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France | 12 |
| Section II. — DÉTERMINATION DE LA PLUS-VALUE | 13 à 26 |
| I. PRIX DE CESSION DES DROITS SOCIAUX | 14 à 16 |
| A. Détermination du prix de cession | 14 et 15 |
| Cas particuliers | 15 |
| 1) Cession moyennant le paiement d'une rente viagère | |
| 2) Cession payable à terme ou par versements échelonnés | |
| 3) Échange | |
| 4) Apport en société | |
| 5) Partage d'une indivision | |
| B. Prise en compte des frais de cession | 16 |
| II. PRIX D'ACQUISITION OU VALEUR VÉNALE | 17 à 26 |
| A. Acquisition à titre onéreux | 18 et 19 |
| Cas particuliers | 19 |
| 1) Droits sociaux acquis moyennant paiement d'une rente viagère | |
| 2) Droits sociaux reçus en échange | |
| 3) Droits sociaux reçus lors d'un apport à une société | |

| | |
|---|----------|
| 4) Droits sociaux attribués à charge de soulte lors du partage d'une indivision | |
| 5) Droits sociaux d'une société ayant fait l'objet d'une augmentation de capital | |
| • Droits sociaux provenant d'une souscription à une augmentation de capital | |
| • Droits sociaux provenant d'une attribution gratuite de parts | |
| • Droits sociaux dont la valeur nominale a été relevée | |
| B. Acquisition à titre gratuit | 20 et 21 |
| Cas particuliers | 21 |
| 1) Aliénation après réunion de propriété acquise par voie de succession | |
| 2) Aliénation de droits sociaux attribués à charge de soulte lors du partage d'une indivision successorale ou conjugale | |
| C. Règles particulières de détermination du prix de revient des titres | 22 à 25 |
| 1. Titres de même nature acquis à des prix différents | 22 |
| 2. Cession de droits démembrés portant sur des titres | 23 |
| 3. Cession de parts sociales ayant fait partie du patrimoine professionnel de l'associé | 24 |
| 4. Cession de parts d'une société précédemment soumise au régime fiscal des sociétés de capitaux | 25 |
| D. Majoration pour frais d'acquisition | 26 |
| 1. Droits sociaux acquis à titre onéreux | |
| 2. Droits sociaux acquis à titre gratuit | |
| Section III. — PRISE EN COMPTE DES PERTES | 27 |
| Section IV. — MODALITÉS D'IMPOSITION | 28 à 30 |
| I. FAIT GÉNÉRATEUR DE L'IMPOSITION | 28 et 29 |
| Cas particuliers | 29 |
| 1) Ventes sous condition suspensive | |
| 2) Ventes comportant un transfert de propriété différé | |
| 3) Ventes annulées, résolues ou rescindées | |
| II. CALCUL DE L'IMPÔT | 30 |
| Section V. — OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES | 31 |
| Section VI. — VÉRIFICATION DES DÉCLARATIONS ET SANCTIONS | 32 |
| Section VII. — ENTRÉE EN VIGUEUR DU DISPOSITIF | 33 |

ANNEXE : Article 92 K du C.G.I. issu de l'article 18 de la loi n. 90-1168 du 29 décembre 1990.

**

INTRODUCTION

1. L'article 92 K du C.G.I., issu de l'article 18 de la loi de finances pour 1991 (n. 90-1168 du 29 déc. 1990) (*Droit fiscal* 1991, n. 2-3, comm. 45; *JCP* 91, III, 64.422) met en place un dispositif spécifique (1) soumettant à l'impôt sur le revenu au taux de 16 % les gains nets retirés de la cession de droits sociaux mentionnés à l'article 8 du même code lorsque le régime d'imposition des plus-values professionnelles (art. 151 *nonies*-I du C.G.I.), celui des gains de cession de valeurs mobilières (art. 92 B du C.G.I.) ou celui des plus-values de cession de titres non cotés de sociétés à prépondérance immobilière (art. 150 A *bis* du C.G.I.) ne trouvent pas à s'appliquer.

Jusqu'à la date d'application de l'article 18 précité (voir n. 33), ces gains étaient exonérés d'impôt sur le revenu.

La présente instruction a pour objet de commenter ces nouvelles dispositions.

Section I. — CHAMP D'APPLICATION

I. OPÉRATIONS IMPOSABLES

2. Les dispositions de l'article 92 K du C.G.I. sont applicables aux gains nets retirés des cessions de droits sociaux mentionnés à l'article 8 du même code lorsqu'ils sont réalisés par des associés qui n'exercent pas leur activité professionnelle dans la société.

A. Nature des cessions.

3. Les cessions de droits sociaux visées à l'article 92 K s'entendent de toute opération emportant transfert à titre onéreux de la propriété des droits. Il s'agit notamment :

- des ventes ;
- des partages ;
- des apports en sociétés ;
- des opérations d'échange de droits sociaux y compris celles qui interviennent :

- dans le cadre d'une fusion, d'une scission ou d'un apport de titres,
- lors de la transformation d'une société de personnes en société de capitaux ;

— sous réserve de l'application des dispositions propres à l'imposition des plus-values professionnelles, de la dissolution d'une société de personnes détenant dans son patrimoine des droits sociaux mentionnés à l'article 92 K ;

— sous la même réserve, de sa transformation en société de type juridique différent mentionnée également à l'article 8, lorsque cette transformation entraîne création d'un être moral nouveau.

B. Nature des droits cédés

1. Droits sociaux concernés.

4. Le régime d'imposition prévu à l'article 92 K du C.G.I. concerne les cessions de droits sociaux des sociétés mentionnées à l'article 8 du même code lorsqu'elles ne sont pas soumises, de droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés. Sous réserve des exclusions définies ci-après aux n. 5 à 8, il s'agit :

— des parts de sociétés en nom collectif ;

— des parts des commandités dans les sociétés en commandite simple ;

— des parts de sociétés en participation ou créées de fait lorsque leurs détenteurs sont indéfiniment responsables et que leurs noms et adresses ont été communiqués à l'Administration (art. 8-2° et 238 *bis* L du C.G.I.) ;

— des parts de sociétés civiles mentionnées à l'article 8-1° du C.G.I. ;

— des parts de sociétés à responsabilité limitée (S.A.R.L.) et des parts des commanditaires dans les sociétés en commandite simple de caractère familial, lorsque la société a opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes en application de l'article 3-IV du décret n. 55-894 du 20 mai 1955 et, pour les seuls associés des S.A.R.L. de famille, en vertu de l'article 239 *bis* AA du C.G.I. ;

— des parts de l'associé unique d'une société à responsabilité limitée (E.U.R.L.) lorsque, bien entendu, il n'exerce pas son activité professionnelle dans le cadre de la société ;

— des parts d'une exploitation agricole à responsabilité limitée (E.A.R.L.) formée uniquement entre personnes parentes en ligne directe ou entre frères et sœurs et, le cas échéant, les conjoints de ces personnes ;

— des parts d'une E.A.R.L. créée à compter du 1^{er} janvier 1989 à l'occasion de l'apport de tout ou partie d'une exploitation individuelle et constituée uniquement entre l'apporteur et un exploitant qui s'installe ainsi que, le cas échéant, entre les membres de leurs familles qui leur sont apparentés dans les conditions indiquées à l'alinéa précédent et sous réserve que l'E.A.R.L. réponde aux conditions fixées au 1° de l'article 9 du décret du 23 février 1988 relatif aux aides à l'installation des jeunes agriculteurs [art. 9 de la loi n. 88-1202 du 30 décembre 1988 (*Droit fiscal* 1989, n. 4, comm. 82 ; *JCP* 89, III, 62.263) relative à l'adaptation de l'exploitation agricole à son environnement économique et social modifiant l'article 8-5° du C.G.I.] ;

— des parts des sociétés de personnes de famille mentionnées à l'article 239-3 du C.G.I. qui ont renoncé, conformément à cet article, à leur option pour le régime des sociétés de capitaux.

2. Droits sociaux exclus du champ d'application de l'article 92 K du C.G.I.

5. L'imposition prévue à l'article 92 K ne s'applique pas aux plus-values de cession de droits sociaux relevant des dispositions propres aux bénéficiaires professionnels, ainsi que des articles 92 B et 150 A *bis* du C.G.I.

6. a) *Droits sociaux dont la cession relève des dispositions propres aux bénéficiaires professionnels.* — Sont exclus du champ d'application des dispositions de l'article 92 K :

— les titres qui sont considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession du cédant en application des dispositions de l'article 151 *nonies*-I du C.G.I. Il en est ainsi lorsque le contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéficiaires sont, en application des articles 8 et 8 *ter* du C.G.I., soumis à son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles réels, des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux ;

— les titres qui sont inscrits à l'actif du bilan d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ou d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole imposable à l'impôt sur le revenu ou qui font partie du patrimoine professionnel d'un contribuable exerçant une activité non commerciale.

7. b) *Droits sociaux dont la cession relève du régime d'imposition prévu à l'article 92 B du C.G.I.* — Cette exclusion vise :

— les parts des sociétés qui ont pour objet la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières cotées ou, depuis le 12 septembre 1990, la gestion de titres non cotés de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, mentionnés à l'article 92 J du C.G.I. ;

— les parts des sociétés mentionnées au n. 4 ci-dessus qui sont soumises de droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés (2).

(1) Bien qu'il s'agisse d'un régime d'imposition autonome, le dispositif comporte, sur un certain nombre de points, des règles analogues à celles qui sont prévues à l'article 92 B pour les plus-values de cession de valeurs mobilières. Tel est notamment le cas pour les modalités de détermination (n. 13 à 26) et d'imposition de la plus-value (n. 28 à 30).

(2) Les gains nets retirés de la cession de ces titres sont soumis au régime d'imposition prévu à l'article 92 B du C.G.I. en application des dispositions de l'article 92 J du même code (Instr. du 15 fév. 1991, B.O.I. 5 G-3-91 : *Droit fiscal* 1991, n. 11, I.D. 10.247 ; *JCP* 91, IV, 10.247).

8. c) *Droits sociaux dont la cession relève du régime d'imposition prévu à l'article 150 A bis du C.G.I.* — Sont exclus du champ d'application de l'article 92 K les titres de sociétés non cotées à prépondérance immobilière dont les plus-values de cession relèvent du régime d'imposition prévu pour les immeubles (cf. Doc. de base 8 M-124).

II. PERSONNES IMPOSABLES

9. Les dispositions de l'article 92 K du C.G.I. concernent les associés qui n'exercent pas leur activité professionnelle dans le cadre de la société au sens des dispositions de l'article 151 *nonies* du même code. D'une manière générale, l'associé ne doit pas participer directement, régulièrement et personnellement à l'exercice de l'activité professionnelle, de nature industrielle, commerciale, libérale ou agricole, de la société.

En pratique l'application des dispositions de l'article 92 K est donc limitée aux associés qui sont de simples apporteurs de capitaux.

10. Lorsqu'une société civile régie par les articles 1832 et suivants du Code civil et non imposable à l'impôt sur les sociétés détient des droits sociaux entrant dans les prévisions de l'article 92 K, les dispositions de cet article sont applicables, en cas de cession par la société elle-même des droits sociaux dont elle est propriétaire, pour l'imposition au nom des associés personnes physiques de la plus-value correspondant à leurs droits. Cette imposition est alors établie conformément aux dispositions des articles 8 et 238 *bis* K-II du C.G.I.

III. TERRITORIALITÉ

A. Personnes fiscalement domiciliées en France.

11. Sous réserve de l'application des conventions internationales, les personnes fiscalement domiciliées en France, au sens de l'article 4 B du C.G.I., sont imposables en France à raison des gains qu'elles retirent de cessions de droits sociaux entrant dans le champ d'application de l'article 92 K, que la société dont les droits sont cédés ait son siège en France ou hors de France.

B. Personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France.

12. Dès lors qu'ils ne constituent pas des revenus de source française au sens de l'article 164 B du C.G.I., les gains de cession de droits sociaux mentionnés à l'article 92 K réalisés par des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France ne relèvent pas du régime d'imposition prévu par cet article.

Section II. — DÉTERMINATION DE LA PLUS-VALUE

13. Aux termes de l'article 92 K, le gain net imposable est constitué par la différence entre le prix effectif de cession des droits, net des frais et taxes acquittés par le cédant, et leur prix d'acquisition par celui-ci ou, en cas d'acquisition à titre gratuit, leur valeur retenue pour la détermination des droits de mutation.

En cas de cession d'un ou plusieurs titres appartenant à une série de titres de même nature acquis pour des prix différents, le prix d'acquisition à retenir est la valeur moyenne pondérée d'acquisition de ces titres.

I. PRIX DE CESSION DES DROITS SOCIAUX

A. Détermination du prix de cession.

14. D'une manière générale, le prix de cession s'entend du prix proprement dit ainsi que des charges et indemnités prévues au profit du cédant, tel qu'il a été convenu entre les parties.

En cas de dissimulation d'une partie du prix, c'est le prix réel et non le prix apparent qu'il convient de retenir.

En revanche, il n'y a pas lieu de tenir compte de la valeur vénale des titres cédés, de sorte qu'une insuffisance relevée sur la base de cette valeur pour l'assiette des droits de mutation n'a pas à être prise en considération pour la détermination de la plus-value.

15. Cas particuliers :

1) *Cession moyennant le paiement d'une rente viagère.* — En cas de cession de titres moyennant le paiement d'une rente viagère, le prix de cession à retenir pour le calcul de la plus-value imposable correspond à la valeur en capital de la rente, à l'exclusion des intérêts.

Cette valeur doit s'entendre du montant du capital représentatif de la rente au jour de la cession, éventuellement augmenté de la fraction du prix payée comptant. Elle correspond à celle qui a servi de base à la liquidation des droits de mutation.

2) *Cession payable à terme ou par versements échelonnés.* — Le prix de cession est égal au montant cumulé des versements afférents aux diverses échéances stipulées au contrat.

Lorsque ces versements comprennent des intérêts, le montant de ceux-ci vient en déduction du prix de cession.

3) *Échange.* — En cas d'échange, le prix de cession est constitué par la valeur réelle des biens reçus en contrepartie des titres cédés, le cas échéant, majorée du montant de la soulte reçue ou diminuée du montant de la soulte payée.

4) *Apport en société.* — En pareille hypothèse le prix de cession est égal à la valeur réelle des droits sociaux rémunérant l'apport.

5) *Partage d'une indivision.* — Les partages, même à charge de soulte, qui portent sur des biens provenant d'une succession ou d'une communauté conjugale, ne constituent pas des cessions à titre onéreux. Aucune taxation n'est donc à opérer à cette occasion.

Dans les autres cas, notamment lors des partages qui mettent fin à une indivision résultant d'une acquisition faite en commun, les copartageants autres que l'attributaire des biens réalisent une plus-value à raison des droits qu'ils cèdent à l'attributaire. Le prix de cession de ces droits est égal au montant des soultes reçues lors du partage.

B. Prise en compte des frais de cession.

16. Conformément aux dispositions de l'article 92 K, le prix de cession est diminué du montant des frais et taxes acquittés par le cédant à l'occasion de la cession.

Il s'agit notamment des commissions d'intermédiaire ou des honoraires versés aux experts chargés de l'évaluation des titres lorsque ces frais sont mis à la charge du vendeur.

II. PRIX D'ACQUISITION OU VALEUR VÉNALE

17. Aux termes de l'article 92 K, le gain net est déterminé en tenant compte du prix pour lequel les droits sociaux ont été acquis à titre onéreux par le cédant ou, s'ils ont été acquis à titre gratuit, de la valeur retenue pour la détermination des droits de mutation (n. 18 à 21 ci-après).

Ce même article 92 K prévoit également des modalités particulières de détermination du prix d'acquisition en cas de cession d'un ou plusieurs titres appartenant à une série de titres de même nature acquis pour des prix différents (n. 22 à 25 ci-après).

A. Acquisition à titre onéreux.

18. Le prix d'acquisition à prendre en compte pour la détermination du gain net imposable correspond au montant de la contrepartie que le titulaire des droits sociaux a dû fournir pour acquérir la propriété de ces droits.

En cas d'acquisition à titre onéreux, le prix est celui qui a été convenu entre les parties, augmenté, le cas échéant, de toutes charges et indemnités stipulées au profit du cédant ainsi que des frais supportés à cette occasion.

19. Cas particuliers :

1) *Droits sociaux acquis moyennant paiement d'une rente viagère.* — En cas d'acquisition de titres moyennant le paiement d'une rente viagère, le prix d'acquisition à retenir pour le calcul de la plus-value imposable correspond à la valeur en capital de la rente, à l'exclusion des intérêts augmentée, le cas échéant, de la fraction du prix payée comptant.

2) *Droits sociaux reçus en échange.* — Le prix d'acquisition des droits est constitué par leur valeur à la date de l'échange.

3) *Droits sociaux reçus lors d'un apport à une société.* — Lorsque les droits cédés ont été reçus à l'occasion d'un apport en société, le prix d'acquisition est égal :

— en cas d'apport en numéraire, à la valeur nominale des titres augmentée, le cas échéant, du prix d'acquisition du droit de souscription ou du montant de la prime d'émission ;

— en cas d'apport en nature, à la valeur nominale des titres ou à leur valeur réelle à la date de l'apport si elle est supérieure. Cette valeur est égale à celle des biens apportés.

4) *Droits sociaux attribués à charge de soulte lors du partage d'une indivision :*

• Comme indiqué précédemment, les partages d'indivisions successorales ou conjugales, même lorsqu'ils comportent une soulte, ne constituent pas des cessions à titre onéreux pour l'application de l'article 92 K du C.G.I.

Chaque copartageant est réputé avoir acquis les titres mis dans son lot pour la valeur qu'il leur a été attribuée à l'ouverture de la succession. En cas de cession ultérieure des titres partagés, il n'est pas tenu compte des soultes versées ou reçues à l'occasion du partage.

En ce qui concerne les valeurs acquises depuis le décès en remplacement d'autres valeurs cédées par l'indivision, il convient de retenir leur prix d'acquisition moyen pondéré.

• Lorsque les parts ont été acquises à la suite du partage d'une indivision autre que successorale ou conjugale, le prix d'acquisition des parts attribuées à charge de soulte est constitué par la valeur des droits originaux du cédant augmentée du montant de la soulte qu'il a versée au moment du partage.

5) *Droits sociaux d'une société ayant fait l'objet d'une augmentation de capital :*

• *Droits sociaux provenant d'une souscription à une augmentation de capital.* — Le prix d'acquisition des parts reçues à l'occasion de l'opération est constitué part la somme versée au titre de la souscription (nominal augmenté de la prime d'émission) majorée, le cas échéant, du prix des droits de souscription achetés pour pouvoir participer intégralement à la souscription.

• **Droits sociaux provenant d'une attribution gratuite des parts.** — Si aucun droit d'attribution n'a été acheté au préalable, le prix d'acquisition des droits sociaux ainsi acquis est nul. Dans le cas contraire, il est égal au prix des droits d'attribution acquis à titre onéreux pour pouvoir participer à l'opération.

• **Droits sociaux dont la valeur nominale a été relevée.** — Lorsqu'après incorporation des réserves au capital, il a été procédé, non à l'attribution d'actions gratuites, mais à l'augmentation du nominal des actions anciennes, il doit être tenu compte uniquement du prix de revient des actions anciennes en négligeant par conséquent l'augmentation du nominal.

B. Acquisition à titre gratuit.

20. Lorsque les droits sociaux ont été acquis à titre gratuit (succession ou donation) le second terme de la différence à prendre en compte pour le calcul de la plus-value est égal à leur valeur réelle à la date de mutation à titre gratuit. En pratique, il s'agit le plus souvent de la valeur retenue pour la détermination des droits de mutation.

21. Cas particuliers :

1) **Aliénation après réunion de propriété acquise par voie de succession.** — Lorsqu'un contribuable a acquis la nue-propriété des droits sociaux par voie de succession et recueilli ultérieurement l'usufruit par voie d'extinction (décès de l'usufruitier), la valeur d'acquisition à retenir est égale à la somme des valeurs déclarées pour chacun des droits de nue-propriété et d'usufruit lors de la succession.

2) **Aliénation de droits sociaux attribués à charge de soule lors du partage d'une indivision successorale ou conjugale.** — Les précisions apportées au n. 19 ci-avant sont applicables *mutatis mutandis*.

C. Règles particulières de détermination du prix de revient des titres.

1. Titres de même nature acquis à des prix différents.

22. Le troisième alinéa de l'article 92 K prévoit qu'en cas de cession d'un ou plusieurs titres appartenant à une série de titres de même nature acquis pour des prix différents, le prix d'acquisition à retenir est la valeur moyenne pondérée d'acquisition de ces titres.

Cette valeur moyenne d'acquisition d'une série de titres de même nature n'est pas affectée par les ventes de titres de cette série ; elle reste identique tant que le contribuable ne procède pas à de nouvelles acquisitions de titres de même nature.

Exemple. — Un contribuable a réalisé sur les titres d'une société de personnes non soumise à l'impôt sur les sociétés les opérations suivantes :

- le 15 janvier de l'année n - 5, achat de 100 titres au prix unitaire de 950 F ;
- le 10 mai de l'année n - 3, achat de 200 titres au prix unitaire de 1.050 F ;
- le 15 octobre de l'année n - 3, achat de 100 titres au prix unitaire de 1.070 F ;
- le 1^{er} mars de l'année n - 2, cession de 150 titres au prix unitaire de 1.100 F ;
- le 15 septembre de l'année n - 1, acquisition de 50 titres au prix unitaire de 1.000 F ;
- le 1^{er} juillet de l'année n, cession de 200 titres au prix unitaire de 1.080 F.

1) Cession de l'année n - 2 :

— Prix moyen pondéré d'acquisition des titres cédés :

$$[(100 \times 950 \text{ F}) + (200 \times 1.050 \text{ F}) + (100 \times 1.070 \text{ F})] : 400 = 1.030 \text{ F}$$

— Gain net réalisé :

$$150 \times (1.100 \text{ F} - 1.030 \text{ F}) = 10.500 \text{ F}$$

— Restent en portefeuille :

$$400 - 150 = 250 \text{ titres au prix moyen pondéré d'acquisition de } 1.030 \text{ F.}$$

2) Cession de l'année n :

— Prix moyen pondéré d'acquisition des titres cédés :

$$[(250 \times 1.030 \text{ F}) + (50 \times 1.000)] : 300 = 1.025 \text{ F}$$

— Gain net réalisé :

$$200 \times (1.080 \text{ F} - 1.025 \text{ F}) = 11.000 \text{ F}$$

— Restent en portefeuille :

$$300 - 200 = 100 \text{ titres au prix moyen pondéré d'acquisition de } 1.025 \text{ F.}$$

2. Cession de droits démembrés portant sur des titres.

23. En cas de cession portant uniquement sur l'usufruit ou sur la nue-propriété des titres, le gain net imposable est déterminé à partir du prix d'acquisition de l'usufruit ou de la nue-propriété.

3. Cession de parts sociales ayant fait partie du patrimoine professionnel de l'associé.

24. En cas de cession de titres qui ont constitué pendant une partie du temps écoulé depuis leur acquisition des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession du cédant au sens de l'article 151 *nonies*-I du C.G.I., le prix d'acquisition, à prendre en compte pour la détermination

du gain net imposable en application de l'article 92 K, est égal à la valeur des parts à la date de leur retrait dans le patrimoine privé (3).

4. Cession de parts d'une société précédemment soumise au régime fiscal des sociétés de capitaux.

25. Le prix d'acquisition à retenir pour le calcul du gain net est constitué par la valeur des parts à la date du changement de régime fiscal lorsque ce changement a entraîné l'imposition au nom des associés des plus-values constatées sur les parts à cette occasion. Il en est ainsi notamment lorsque le changement de régime fiscal résulte de la transformation d'une société de capitaux en société de personnes.

D. Majoration pour frais d'acquisition.

26. Que les biens aient été acquis à titre onéreux ou à titre gratuit, le second terme de la différence doit être majoré du montant des frais d'acquisition.

1. **Droit sociaux acquis à titre onéreux.** — Les frais sont déductibles pour leur montant réel et justifié. Ils s'entendent notamment des rémunérations des intermédiaires, des honoraires d'experts et, le cas échéant, des droits d'enregistrement et frais d'acte. Seule la partie des frais exposés dans le cadre de l'opération génératrice de la plus-value et correspondant aux titres cédés doit être retenue pour la détermination du gain net imposable.

2. **Droits sociaux acquis à titre gratuit.** — La valeur d'acquisition est majorée des frais afférents à l'acquisition à titre gratuit (frais d'acte et de déclaration), à l'exclusion des droits de mutation.

Seuls peuvent être retenus les frais afférents au bien aliéné. Il convient donc, le cas échéant, de procéder à une réduction des frais globaux ayant grevé l'ensemble de l'actif successoral au prorata de la valeur des droits sociaux cédés.

Section III. — PRISE EN COMPTE DES PERTES

27. Conformément aux dispositions du quatrième alinéa de l'article 92 K, les pertes subies au cours d'une année sont imputables exclusivement sur les gains de même nature réalisés au cours de la même année ou des cinq années suivantes.

Les gains de même nature s'entendent uniquement des gains imposables en application de l'article 92 K.

Section IV. — MODALITÉS D'IMPOSITION

I. FAIT GÉNÉRATEUR DE L'IMPOSITION

28. D'une manière générale, le fait générateur de l'imposition est constitué par la cession à titre onéreux des droits sociaux.

L'imposition est établie au titre de l'année au cours de laquelle la cession est intervenue, quelles que soient les modalités retenues pour acquitter le prix et même si celui-ci est payable par fractions échelonnées au cours des années suivantes.

Il en est de même pour les ventes consenties moyennant le paiement d'une rente viagère ou moyennant un prix converti en rente viagère.

29. Cas particulier :

1) **Ventes sous condition suspensive.** — Bien qu'en droit civil la réalisation de la condition rende la vente parfaite au jour de la conclusion de la vente, il convient de considérer, sur le plan fiscal, conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, que la plus-value est réalisée le jour de la réalisation de la condition.

2) **Ventes comportant un transfert de propriété différé.** — Dans cette situation, il convient de considérer également que, sur le plan fiscal, la plus-value est réalisée à la date du transfert de propriété.

3) **Ventes annulées, résolues ou rescindées.** — La plus-value a normalement été taxée au jour de la conclusion de la transaction. Si le contrat est ultérieurement annulé, résolu ou rescindé, le contribuable peut obtenir, sur réclamation, une restitution partielle ou totale des droits indûment versés. La réclamation doit être présentée et instruite dans les conditions de droit commun.

II. CALCUL DE L'IMPÔT

30. Les plus-values de cession de droits sociaux visées à l'article 92 K du C.G.I. sont soumises à l'impôt sur le revenu au taux forfaitaire de 16 % (4) prévu à l'article 200 A du même code.

(3) La cession des droits sociaux visés à l'article 151 *nonies* du C.G.I. entraîne leur taxation selon le régime des plus-values professionnelles. Par cession de droits sociaux, il y a lieu notamment d'entendre toute opération entraînant le retrait de ces droits de l'actif professionnel personnel de l'associé : par exemple, associé interrompant son activité dans le cadre de la société et qui conserve ses parts devenant ainsi un simple apporteur de capitaux.

(4) Ces gains sont soumis en outre au prélèvement social de 1 % reconduit pour les revenus de l'année 1990 par l'article 43-I de la loi de finances rectificative pour 1990 (*Droit fiscal* 1991, n. 2-3, comm. 46 ; *JCP* 90, III, 64.424) et à la contribution sociale de 1,1 % instituée sur les revenus du patrimoine par l'article 132 de la loi de finances pour 1991.

Section V. — OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES

31. Le contribuable qui réalise à l'occasion de la cession de droits sociaux un gain net soumis aux dispositions de l'article 92 K doit faire figurer le montant de ce gain sur la déclaration d'ensemble de ses revenus.

Il est en outre tenu, sous peine d'être taxé d'office, de répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications que le service peut éventuellement lui adresser.

Section VI. — VÉRIFICATION DES DÉCLARATIONS ET SANCTIONS

32. Les impositions établies dans le cadre de l'article 92 K sont soumises aux règles de droit commun en ce qui concerne la procédure de vérification et de rectification des déclarations d'une part, et les sanctions applicables, le cas échéant, d'autre part (cf. Doc. de base 13 RC).

Section VII. — ENTRÉE EN VIGUEUR DU DISPOSITIF

33. Les dispositions de l'article 92 K s'appliquent aux gains de cession de droits sociaux réalisés à compter du 12 septembre 1990.

**

ANNEXE**Article 92 K du C.G.I. issu de l'article 18 de la loi n. 90-1168 du 29 décembre 1990**

Art. 92 K. — Sous réserve des dispositions propres aux bénéficiaires professionnels ainsi que des articles 92 B et 150 A bis, le gain net retiré de la cession de droits sociaux mentionnés à l'article 8 est soumis à l'impôt sur le revenu au taux prévu à l'article 200 A.

Le gain net est constitué par la différence entre le prix effectif de cession des droits, net des frais et taxes acquittés par le cédant, et leur prix d'acquisition par celui-ci ou, en cas d'acquisition à titre gratuit, leur valeur retenue pour la détermination des droits de mutation.

En cas de cession d'un ou plusieurs titres appartenant à une série de titres de même nature acquis pour des prix différents, le prix d'acquisition à retenir est la valeur moyenne pondérée d'acquisition de ces titres.

Les pertes subies au cours d'une année sont imputables exclusivement sur les gains de même nature réalisés au cours de la même année ou des cinq années suivantes.

Ces dispositions s'appliquent aux plus-values constatées à compter du 12 septembre 1990.

I.D. — 10.289

INSTRUCTION du 13 mars 1991 du S.L.F. relative à la taxe foncière sur les propriétés non bâties. Exonérations temporaires des marais desséchés. Suppression de l'exonération (C.G.I., art. 1395-2 et L. de fin. pour 1991, art. 107) (B.O.I. 6 B-1-91).

L'article 107 de la loi de finances pour 1991 (n. 90-1168 du 29 déc. 1990 : *Droit fiscal* 1991, n. 2-3, comm. 45 ; *JCP* 91, III, 64.422) supprime l'exonération de taxe foncière sur les propriétés non bâties prévue à l'article 1395-2° du C.G.I. en faveur des marais desséchés.

Sont donc imposables à la taxe foncière sur les propriétés non bâties à compter de 1991 :

- les marais desséchés en 1990 et pour lesquels la période d'exonération aurait pris effet au 1^{er} janvier 1991,
- les marais desséchés antérieurement et en cours d'exonération (marais asséchés en 1971 ou au cours des années suivantes),
- et bien entendu les marais qui seront desséchés à l'avenir.

Leur valeur locative est fixée d'après le tarif applicable à la nature de culture à laquelle sont affectées les terres asséchées.

Les dispositions de l'article 94 de la loi de finances pour 1990 (*Droit fiscal* 1990, n. 2-3, comm. 54 ; *JCP* 90, III, 63.414, 63.804) (cf. B.O.I. 6 B-1-90 : *Droit fiscal* 1990, n. 52, I.D. 10.149 ; *JCP* 90, IV, 10.149) qui subordonnaient l'exonération des marais desséchés à compter de 1991 à une délibération des collectivités locales sont caduques.

Annoter : Doc. de Base 6 B-1312 ; B.O.I. 6 B-1-90.

C.A. — 10.290

INSTRUCTION du 1^{er} mars 1991 du S.L.F. relative à la taxe parafiscale sur certaines viandes au profit de l'A.N.D.A. Tarifs pour l'année

1991 (A. 27 déc. 1990 ; C.G.I., Ann. II, art. 363 D et Ann. IV, art. 159 AO) (B.O.I. 3 Q-1-91).

A. Tarifs. — Un arrêté du 27 décembre 1990 (*Droit fiscal* 1991, n. 2-3, comm. 61) reconduit pour l'année 1991 le tarif de la taxe parafiscale sur certaines viandes perçue au profit de l'Association nationale pour le développement agricole. Le tarif codifié à l'article 159 AO de l'Annexe IV au C.G.I. demeure donc applicable sans changement.

B. Obligations des redevables. — Les opérations taxables sont à déclarer sur l'imprimé n. 3490 millésimé « année 1991 ». Cet imprimé sera mis à la disposition des redevables dans le courant du mois de mars. En tout état de cause, les intéressés peuvent encore utiliser un imprimé de l'ancien modèle qui reprend les mêmes tarifs et dont ils rectifieront manuellement le millésime.

Annoter : 3 Q-5-90 (*Droit fiscal* 1990, n. 11, C.A. 9.941 ; *JCP* 90, IV, 9.941).

C.A. — 10.291

INSTRUCTION du 6 mars 1991 du S.L.F. relative à la T.V.A. Taux applicable aux prestations de soins dispensés par les établissements thermaux autorisés. Réduction de 18,60 % à 5,50 % (C.G.I., art. 279-a quinquies) (L. n. 90-1168, 29 déc. 1990, art. 37-II) (B.O.I. 3 C-6-91).

L'article 37-II de la loi de finances pour 1991 (*Droit fiscal* 1991, n. 2-3, comm. 45 ; *J.C.P.* 91, III, 64.422) abaisse de 18,60 % à 5,50 % le taux applicable aux prestations de soins dispensés par les établissements thermaux autorisés dans les conditions fixées par l'article L. 162-21 du Code de la sécurité sociale.

La présente instruction précise les conséquences de ce changement de taux et rappelle les dispositions fiscales applicables aux établissements thermaux en matière de T.V.A.

I. RAPPEL DES RÈGLES APPLICABLES AUX ÉTABLISSEMENTS THERMAUX**A. Définition des établissements thermaux.**

Aux termes du décret n. 56-264 du 9 mars 1956 modifié et de son annexe XXVI, les établissements thermaux sont des établissements qui utilisent sur place, ou par adduction directe pour le traitement interne ou externe des malades, l'eau d'une ou plusieurs sources minérales autorisées ou ses dérivés (boues, gaz ou vapeurs).

La plupart des établissements thermaux sont autorisés à dispenser des soins aux assurés sociaux.

Cette autorisation est délivrée par une Commission régionale d'agrément aux établissements qui remplissent les conditions techniques et administratives requises.

En application de l'article L. 162-21 du Code de la sécurité sociale, les prestations de cures thermales fournies par des établissements autorisés à dispenser des soins peuvent donner lieu à des remboursements aux assurés sociaux.

Ces prestations sont énumérées dans les conventions passées entre ces établissements et les caisses d'assurance maladie.

Ces établissements doivent être distingués des établissements de thalassothérapie, qui ne sont pas concernés par la mesure adoptée à l'article 37-II de la loi de finances pour 1991.

B. Champ d'application de la T.V.A. - Base d'imposition.**1. Champ d'application.**

Les personnes physiques ou morales, quels que soient leur statut juridique et le mode d'exploitation retenu, qui exploitent un établissement de cure thermale réalisent des opérations passibles de la T.V.A. en application des articles 256-I, 256 A et 256 B du C.G.I.

La circonstance que ces soins puissent être remboursés par l'assurance maladie est sans incidence sur les règles d'imposition applicables aux établissements de cure thermale.

a) *L'imposition à la T.V.A. s'applique aux exploitants publics comme aux exploitants privés.*

Des établissements thermaux sont exploités par des collectivités locales (communes, départements...) ou par des établissements qui dépendent de celles-ci ou de l'État.

Ces établissements thermaux sont toujours imposables à la T.V.A. en application de l'article 256 B du C.G.I. dès lors que leur non-assujettissement serait susceptible d'entraîner des distorsions dans les conditions de la concurrence.

En effet, la notion de concurrence s'apprécie en fonction de l'étendue du marché et de la clientèle de l'activité en cause. En ce qui concerne les établissements thermaux, cette appréciation doit être faite au plan national, où l'on relève notamment que :

— les établissements de cure thermale sont, dans leur majorité, exploités par des personnes privées (exploitants individuels - sociétés commerciales - concessionnaires ou fermiers) soumises à la T.V.A. ;

— les principales orientations thérapeutiques des stations thermales sont toujours communes à plusieurs stations ;

— les collectivités publiques exploitent le plus souvent leurs établissements dans les mêmes conditions tarifaires que les exploitants privés. En effet, les tarifs des établissements de cure thermique sont dans la plupart des cas fixés par l'autorité publique (85 % des établissements appartenant à la 2^e classe dont les tarifs sont obligatoirement fixés par arrêté préfectoral).

L'imposition à la T.V.A. est applicable quel que soit le mode d'exploitation retenu par les collectivités publiques concernées : exploitation directe — par exemple, régie directe, autonome ou personnalisée des collectivités locales — ou exploitation par l'intermédiaire d'une société d'économie mixte, d'un concessionnaire ou d'un fermier.

Les sociétés d'économie mixte, les concessionnaires et les fermiers sont toujours considérés comme des exploitants privés.

b) *L'imposition ne s'applique pas aux prestations de soins dispensés par les établissements visés à l'article 31 de la loi hospitalière (L. n. 70-1318 du 31 déc. 1970).*

Certains établissements thermaux peuvent exercer, soit exclusivement, soit en complément de leur activité de cure thermique, une activité de réadaptation ou de rééducation fonctionnelle.

Pour cette dernière activité, ces établissements sont autorisés dans les conditions fixées par les articles 31 et 34 de la loi hospitalière modifiée n. 70-1318 du 31 décembre 1970.

Les sommes perçues en rémunération des soins dispensés dans le cadre de cette activité spécifique de réadaptation ou de rééducation fonctionnelle ne doivent jamais être soumises à la T.V.A.

L'article 261-4-1^o-bis du C.G.I. exonère en effet ces opérations, sans possibilité d'option pour l'assujettissement à la T.V.A. (cf. B.O.I. 3 A-4-88 : *Droit fiscal* 1988, n. 9, C.A. 9.337 ; *JCP* 88, IV, 9.337).

Les établissements thermaux de droit public qui ont une activité de réadaptation ou de rééducation fonctionnelle ne sont pas non plus soumis à la T.V.A. pour cette dernière activité, en application de l'article 256 B du C.G.I.

Lorsqu'un établissement thermal public ou privé exerce à la fois une activité de soins thermaux imposable et une activité de réadaptation ou de rééducation fonctionnelle exonérée, il doit obligatoirement, pour l'exercice des droits à déduction, constituer deux secteurs distincts d'activités (C.G.I., Ann. II, art. 213).

2. Base d'imposition.

Les établissements de cure thermique doivent comprendre dans leur base d'imposition l'ensemble des sommes qu'ils reçoivent en rémunération des soins dispensés par les salariés de l'établissement (kinésithérapeutes, agents thermaux).

En revanche, les honoraires perçus directement par les médecins et les auxiliaires médicaux, en leur nom personnel, sont exonérés de T.V.A. en application de l'article 261-4-1^o du C.G.I. Lorsque ces honoraires sont perçus pour leur compte par les établissements thermaux, ils ne constituent pas des recettes propres de l'établissement, même lorsqu'ils figurent sur la facture délivrée au curiste. L'établissement thermal doit comptabiliser ces sommes en compte de tiers.

II. TAUX DE T.V.A. APPLICABLES AUX OPÉRATIONS DES ÉTABLISSEMENTS THERMAUX

A. Taux applicables aux soins thermaux.

1. Conditions d'application du taux réduit.

Ce taux ne concerne pas les prestations des établissements de thalassothérapie, qui demeurent soumises au taux normal.

Le taux de 5,50 % est applicable aux prestations de soins effectuées par les établissements thermaux titulaires de l'autorisation de dispenser des soins aux assurés sociaux prévue par l'article L. 162-21 du Code de la sécurité sociale.

Il s'applique aux seules pratiques thermales qui constituent des soins c'est-à-dire qui sont reconnues comme participant au traitement de maladies ou d'affections. En pratique, il s'agit des prestations dispensées par un établissement autorisé qui sont remboursables par la Sécurité sociale dès lors qu'elles sont prévues par la convention particulière passée entre cet établissement et les caisses d'assurance maladie. L'application du taux réduit ne doit donc pas être limitée aux seules prestations de soins qui donnent effectivement lieu à remboursement.

Le taux réduit bénéficie aux établissements thermaux autorisés de 2^e classe dont les tarifs servent de base aux remboursements de la Sécurité sociale et qui sont fixés par l'autorité administrative, mais également aux établissements thermaux autorisés de 1^{re} classe et hors classe dont les tarifs sont libres mais dont les prestations de soins sont susceptibles d'être prises en charge par l'assurance maladie.

Ainsi, le taux réduit s'applique à la totalité du forfait de cure thermique (traitement type sur 18 ou 21 jours) quels que soient le nombre et la nature des pratiques thermales mises en œuvre dès lors que la cure thermique :

- a été prescrite au curiste par un médecin ;
- donne lieu à une prise en charge totale ou partielle par l'assurance maladie dans le cadre de la procédure de l'entente préalable.

Les soins supplémentaires dispensés au curiste pendant la durée de sa cure, qui ont fait l'objet d'une prescription médicale particulière et sont pris en charge par l'assurance maladie, bénéficient bien entendu du taux réduit.

Le taux réduit s'applique également aux pratiques thermales (traitement type ou à l'unité) dispensées en dehors d'une prescription médicale mais prévues soit dans le forfait de base, soit à titre de supplément par la convention passée entre l'établissement thermal et les caisses d'assurance maladie et aux pratiques thermales prescrites par un médecin mais qui n'ont pas fait l'objet d'une décision de prise en charge par l'assurance maladie (curistes libres).

2. Date d'effet.

Le taux réduit s'applique aux prestations de soins thermaux pour lesquelles la taxe est devenue exigible à compter du 1^{er} janvier 1991.

La date d'exigibilité est déterminée conformément à l'article 269 du C.G.I. ; pour les prestations de services elle est constituée par l'encaissement du prix ou le débit si l'entreprise a été autorisée à acquitter la taxe selon cette modalité ; dans ce dernier cas, les avances et acomptes perçus avant la date d'entrée en vigueur du nouveau taux demeurent soumis à l'ancien taux.

B. Taux applicable aux autres opérations des établissements thermaux.

Les ventes de biens et les prestations de services autres que les soins thermaux effectués par ces établissements sont toujours soumises au taux qui leur est propre.

Ainsi, à titre d'exemple :

— les ventes d'eau thermique et les prestations d'hébergement bénéficient du taux réduit ;

— les forfaits gymnastique, les soins esthétiques, les locations de linge, les prestations de restauration, etc., sont soumis au taux de 18,60 %.

Pour ce qui concerne les cures diverses qui ne comportent pas exclusivement des pratiques thermales (semaine privée, forfait revitalisation, cure anti-tabac...), le taux réduit ne s'applique qu'aux soins thermaux définis ci-dessus (cf. § II A-1). Les autres prestations sont passibles du taux de 18,60 %. Pour bénéficier du taux réduit sur les soins thermaux inclus dans ces cures facturées forfaitairement, l'établissement doit être en mesure de justifier dans sa comptabilité la ventilation du prix entre les soins thermaux passibles du taux de 5,50 % et les prestations soumises à 18,60 % ;

— les sommes versées à l'établissement par les praticiens et auxiliaires médicaux qui y exercent leur activité à titre libéral, quelle que soit la qualification de ces sommes (loyers, redevances,...) et quelle que soit la nature du service rendu (mise à disposition de locaux, de personnel, de matériel) sont imposables à la T.V.A. au taux de 18,60 %.

III. PRÉCISIONS PROPRES AUX ÉTABLISSEMENTS DE CURE THERMALE EXPLOITÉS PAR UNE RÉGIE MUNICIPALE

A. Champ d'application - Base d'imposition - Déductions.

Ainsi qu'il a été exposé ci-dessus (cf. § I B-1), les collectivités locales qui exploitent directement un domaine thermal réalisent des opérations soumises à la T.V.A.

Les régies thermales doivent donc comprendre dans leur base d'imposition et soumettre à la T.V.A. toutes les sommes reçues en contrepartie de leur activité, y compris les subventions de fonctionnement perçues lorsqu'elles sont directement liées au prix.

Les subventions d'équilibre perçues par des établissements dont les tarifs sont fixés au-dessous des conditions économiques normales, en raison des sujétions imposées par des autorités publiques, présentent le caractère de complément de prix et sont par conséquent imposables.

B. Déductions.

Conformément aux dispositions de l'article 213 de l'Annexe II au C.G.I., la collectivité locale qui exploite un établissement de cure thermique en régie directe doit ériger un secteur distinct d'activité pour l'exercice de ses droits à déduction. Les virements internes d'équilibre du budget général de la collectivité au budget annexe de la régie directe ne sont pas en principe soumis à la T.V.A. mais doivent être inscrits au dénominateur du prorata de déduction de la régie.

Toutefois, lorsque la collectivité soumet à la taxe les virements internes, il est admis que les droits à déduction puissent être exercés intégralement dans les conditions de droit commun.

Les régies dotées de la personnalité morale exercent leurs droits à déduction dans les conditions de droit commun.

Les régies thermales qui deviennent assujetties à la T.V.A. en application des principes rappelés ci-dessus pourront, conformément à l'article 226-3^o de l'Annexe II au C.G.I., déterminer un crédit de départ au titre des investissements acquis avant la date d'assujettissement à la T.V.A. Les remboursements de taxe éventuellement obtenus du fonds de compensation pour la T.V.A. devront en principe être reversés, à concurrence de leur montant diminué d'un cinquième pour les biens mobiliers ou d'un dixième s'il s'agit d'immeubles, par année civile ou fraction d'année civile d'utilisation du bien antérieurement à la date d'assujettissement à la T.V.A. Le crédit de départ ne devra pas prendre en compte la T.V.A. qui aurait été remboursée par la voie du F.C.T.V.A. et qui n'aurait pas fait l'objet d'un reversement par la commune.

C. Obligations des régies thermales municipales.

1) *Déclaration d'existence et d'identification.* — Les régies thermales qui deviennent redevables de la T.V.A. doivent, si elles ne sont pas déjà identifiées, souscrire une déclaration d'existence et d'identification (art. 286 du C.G.I.).

2) *Obligations comptables.* — Les régies thermales doivent tenir une comptabilité leur permettant de justifier les opérations qu'elles effectuent et leur répartition par taux (art. 286-3° du C.G.I. et 37 de l'Annexe IV). Ces justifications concernent la nature des opérations et le montant des recettes encaissées ou pour les établissements autorisés à acquitter la taxe sur les débits (art. 269-2-c du C.G.I.) le montant des recettes facturées.

3) *Établissement des factures.* — En application de l'article 289 I du C.G.I., les établissements thermaux ne sont pas tenus de délivrer à leurs clients non redevables de la T.V.A. une facture ou un document en tenant lieu.

Toutefois, rien ne s'oppose à ce que les établissements délivrent des factures de leur propre initiative ou sur la demande des clients.

D. Entrée en vigueur.

Compte tenu des hésitations qui se sont produites quant à leur situation au regard de la T.V.A., il sera admis de n'exiger l'assujettissement à la T.V.A. des régies thermales qu'à compter du 1^{er} janvier 1991.

Les régies thermales dotées de la personnalité morale qui deviennent assujetties à la T.V.A. sur l'ensemble de leur chiffre d'affaires ne sont donc plus redevables de la taxe sur les salaires à compter de cette même date (cf. D.B. 5 L-122, § 5 et 5 L-1421, § 27).

L'application de cette décision n'entraînera ni rappel ni restitution.

C.A. — 10.292

INSTRUCTION du 15 mars 1991 du S.L.F. relative aux taxes parafiscales des industries de l'habillement et de la maille, des industries textiles, de l'horlogerie et de l'ameublement. Conséquences de l'absence de textes de renouvellement (C.G.I., Ann. II, art. 345 à 350, 357 A à E, 363 A à B bis, 363 N à S) (B.O.I. 3 Q-2-91).

Les taxes parafiscales des industries de l'habillement et de la maille, des industries textiles, de l'horlogerie et de l'ameublement, ont été instituées jusqu'au 31 décembre 1990 par les décrets n. 86-160 (*Droit fiscal* 1986, n. 9, comm. 413; *JCP* 86, III, 58.387), 86-159 (*Droit fiscal* 1986, n. 9, comm. 412; *JCP* 86, III, 58.386), 86-163 (*Droit fiscal* 1986, n. 9, comm. 414; *JCP* 86, III, 58.386) et 86-158 (*Droit fiscal* 1986, n. 9, comm. 415; *JCP* 86, III, 58.385) du 4 février 1986. Elles n'ont pas donné lieu, à ce jour, à la publication des décrets nécessaires pour les renouveler.

Ces taxes ne sont donc plus dues pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 1991 et jusqu'à la date d'entrée en vigueur des décrets de renouvellement.

Les comptables sont donc invités :

— à placer les encaissements effectués en compte d'attente (compte 475.98 « imputation provisoire de recettes diverses » : cf. * B.O.I. 12 B-1-90);

— à les restituer si les débiteurs de ces taxes en font la demande.

E. — 10.293

INSTRUCTION du 26 février 1991 du S.L.F. relative aux droits d'enregistrement dus par les sociétés. Apports purs et simples assimilés à des mutations à titre onéreux. Réduction du droit de 8,60 % à 1 % (C.G.I., art. 809-I-3°, 809-II, 810-III; L. n. 90-1168, 29 déc. 1990, art. 45) (B.O.I. 7 H-2-91).

L'article 45 de la loi de finances pour 1991 (*Droit fiscal* 1991, n. 2-3, comm. 45; *JCP* 91, III, 64.422) réduit à 1 % le droit de 8,60 % exigible lors de l'apport d'immeubles, fonds de commerce, clientèle ou biens assimilés lorsque l'apporteur s'engage à conserver pendant cinq ans les titres remis en contrepartie. En outre des règles particulières sont prévues en cas de partage ou d'apport ultérieur de biens bénéficiant de cette réduction de taux.

Ces mesures appellent les commentaires suivants.

I. RÉDUCTION DU TAUX

1. Lorsqu'une personne non soumise à l'impôt sur les sociétés apporte, à titre pur et simple à une personne morale passible de cet impôt, un immeuble ou des droits immobiliers, un fonds de commerce, une clientèle, un droit à un bail ou à une promesse de bail, cette opération est soumise à un droit de mutation (art. 809-I-3° du C.G.I.). Le taux normal de ce droit est de 8,60 % majoré des taxes additionnelles. Ce même droit est

exigible à raison des biens de même nature qui ont été apportés, depuis le 1^{er} janvier 1965, à une société ne relevant pas de l'impôt sur les sociétés lorsqu'elle devient, ultérieurement, passible de cet impôt, à la suite d'une option ou d'un changement de forme (art. 809-II du C.G.I.).

Toutefois le taux a été réduit à 3,80 % par la loi de finances pour 1990 (*Droit fiscal* 1990, n. 2-3, comm. 54; *JCP* 90, III, 63.414, 63.804) dans certaines conditions, si l'apporteur en cas d'apport ou les associés en cas de changement de régime fiscal, s'engagent à conserver pendant cinq ans les titres remis en contrepartie. Parallèlement, les taxes additionnelles départementales et communales ont été fixées à 0,60 % et 0,40 %. Cette mesure a été commentée dans une instruction du 31 juillet 1990 (B.O.I. 7 H-2-90 : *Droit fiscal* 1990, n. 32-38, E. 10.078; *JCP* 90, IV, 10.078).

Cette réduction de taux n'est applicable aux immeubles que s'ils sont compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé et sont affectés à l'exercice d'une activité professionnelle. Mais la réduction de taux n'est pas applicable au droit de mutation au taux de 8,60 % dû à raison de la prise en charge du passif dans les conditions fixées à l'article 809-I bis du C.G.I.

2. L'article 45 de la loi de finances pour 1991 réduit à 1 % le droit de 8,60 % exigible lors de l'apport d'immeubles, de fonds de commerce ou de clientèle lorsque l'apporteur s'engage à conserver pendant cinq ans les titres reçus en contrepartie de l'apport. En outre, les taxes additionnelles à ce droit de 1 % perçues au profit des départements et des communes sont réduites respectivement à 0,30 % et 0,20 %. Le taux global de cette imposition est donc ramené à 1,5 % (plus taxe régionale en ce qui concerne les immeubles).

Corrélativement, les biens ayant bénéficié de cette réduction de taux à 1 % sont soumis :

- au droit de mutation à titre onéreux s'ils sont attribués lors du partage social à un associé autre que l'apporteur ;
- au droit de 8,60 %, éventuellement réduit à 1 %, s'ils sont apportés à une autre société passible de l'impôt sur les sociétés.

Pour plus de précisions, notamment sur le champ d'application de la réduction de taux et sur les conditions de l'engagement de conservation, il y a lieu de se reporter à l'instruction précitée 7 H-2-90.

Il est rappelé que si les biens apportés sont imposables en cas de vente à un taux inférieur au taux réduit de 1 %, c'est le droit dû en cas de vente qui est perçu. Une double liquidation doit donc être opérée pour ne percevoir que le droit le moins élevé.

Compte tenu du barème actuellement applicable :

a) L'apport d'un fonds de commerce, d'une clientèle ou d'un bien assimilé, dont la valeur est égale ou supérieure à 100.000 F, est exonéré du droit réduit de 1 % ;

b) Le droit de vente est plus favorable que le droit réduit de 1 % lorsque la valeur de ces biens n'excède pas 127.270 F (1).

Le tarif applicable est récapitulé dans l'Annexe ci-jointe.

3. Date d'application.

La réduction du taux à 1 % est applicable aux apports effectués à compter du 1^{er} janvier 1991 ainsi qu'aux sociétés qui deviennent passibles de l'impôt sur les sociétés à compter de la même date.

II. RÈGLES APPLICABLES EN CAS DE PARTAGE OU D'APPORTS ULTÉRIEURS

1. Partage de biens ayant bénéficié du taux réduit de 1 %.

Avant le 1^{er} janvier 1991, le principe de la mutation conditionnelle des apports n'était pas applicable aux sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés (voir D.B. 7 H-220, n. 1 et 7 H-4122 n. 2 et suivants). Pour ces sociétés, la perception dès l'apport d'un droit de mutation réduit à 8,60 % ou à 3,80 % était considérée comme libératoire des droits de vente en cas de partage social, quel que soit l'attributaire des biens.

L'article 45 de la loi de finances pour 1991 rétablit la mutation conditionnelle des apports pour les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, mais uniquement pour les biens qui ont bénéficié du taux réduit de 1 % (2).

Les biens apportés qui ont bénéficié de la réduction du taux de 8,60 % à 1 % peuvent faire l'objet d'un partage entre les associés, soit en cours, soit en fin de société. Si ces biens sont attribués à un associé autre que l'apporteur initial, le droit de mutation afférent à ces biens est exigible lors du partage. Bien entendu, aucun droit de mutation n'est dû si le bien est repris par l'apporteur initial (3).

Ainsi les règles applicables au partage des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés diffèrent selon le régime fiscal applicable à ces biens au moment de l'apport.

Il en est ainsi notamment selon que l'apport a été effectué avant ou après le 1^{er} janvier 1991. De même, à compter de cette date, les règles

(1) Si x est la valeur du fonds, on a :

$$(1,5 \times 100) = [7(x - 100.000) : 100]$$

d'où x = 127.272 F arrondi à 127.270 F.

(2) Le taux réduit à 1 % prévu par le III de l'article 810 doit être distingué du droit d'apport ordinaire de 1 % prévu aux I et II du même code.

(3) Sous réserve, pour les immeubles, de la perception de la taxe de publicité foncière de 0,60 %.

sont différentes selon que l'apporteur a ou non pris l'engagement de conserver pendant cinq ans les titres reçus en rémunération de l'apport (4) ou encore selon la nature des biens apportés. Le régime applicable peut d'ailleurs être remis en cause en cas de non-respect de l'engagement de conservation (cf. III).

En outre, en ce qui concerne les immeubles, la réduction de taux à 1 % a été ou non appliquée selon qu'ils étaient compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé de l'apporteur affectés à l'exercice d'une activité professionnelle ou ne remplissaient pas ces conditions.

2. Apport à une autre société passible de l'impôt sur les sociétés.

Les apports effectués par une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés à une autre personne soumise au même impôt sont, en principe, soumis au droit d'apport au taux de 1 %.

(4) Lorsque la rupture de l'engagement de conservation a donné lieu à la perception du droit de 8,60 %, les biens apportés peuvent être attribués à un autre associé que l'apporteur en franchise de droit de mutation.

Par dérogation à ce principe, le droit de 8,60 % est applicable lorsqu'un bien précédemment reçu en apport et taxé au taux réduit de 1 % est apporté par une société de capitaux à une autre société de capitaux. La société apporteuse se trouve donc placée à cet égard dans la même situation que si elle n'était pas passible de l'impôt sur les sociétés. Bien entendu, le nouvel apport soumis au droit de 8,60 % pourra également bénéficier du taux réduit de 1 % si les conditions de ce régime sont réunies, en particulier l'engagement de conservation des titres pendant cinq ans.

III. SANCTION DE L'ENGAGEMENT DE CONSERVATION DES TITRES

La réduction du taux de 8,60 % à 3,80 % ou à 1 % est subordonnée à la condition que l'apporteur, en cas d'apport, ou les associés en cas de changement de régime fiscal s'engagent à conserver pendant cinq ans les titres remis en contrepartie de l'apport. Lorsque l'engagement n'est pas respecté, l'application du taux réduit est remise en cause, sauf cas particuliers énumérés dans l'instruction 7 H-2-90. Les droits dus en l'absence d'engagement doivent donc être perçus, y compris les taxes additionnelles au droit de 8,60 %. En cas de non-respect de l'engagement de conservation des titres, la différence entre le droit de 8,60 %, majoré des taxes additionnelles, et les droits et taxes initialement acquittés, est exigible immédiatement (art. 45-IV de la L. de fin. pour 1991).

**

ANNEXE

**Tarif applicable lorsqu'un apport est assimilé
à une mutation à titre onéreux**

I - Taux normal (à compter du 1er janvier 1990)

| | Droit d'enregistrement | Taxe départementale | Taxe communale | Taxe régionale | Total |
|---|---------------------------|------------------------|-------------------|-------------------|----------|
| Immeubles | 8,60 % | 1,60 % | 1,20 % | 1,60 (1) | 13 % (1) |
| Fonds de commerce clientèle et bien ou droit assimilés (2) : | | | | | |
| Fraction de la valeur taxable | 8,60 % | 0 | 0 | néant | 8,60 % |
| - n'excédant pas 100 000 F | | | | | |
| - entre 100 000 F et 300 000 F | 8,60 % | 0,60 % | 0,40 % | | 9,60 % |
| - supérieure à 300 000 F | 8,60 % | 1,40 % | 1 % | | 11 % |

II - Taux réduit

| | Droit d'enregistrement | Taxe départementale | Taxe communale | Taxe régionale | Total |
|---|---------------------------|------------------------|-------------------|-------------------|--------|
| a) <u>Tarif en 1990</u> | | | | | |
| - Immeubles | 3,80 % | 0,60 % | 0,40 % | 1,60 % (1) | 6,40 % |
| Fonds de commerce clientèle et bien ou droit assimilés (3) | 3,80 % | 0,60 % | 0,40 % | néant | 4,80 % |
| b) <u>Tarif à partir du 1er janvier 1991</u> | | | | | |
| - Immeubles (1) | 1 % | 0,30 % | 0,20 % | 1,60 % (1) | 3,1 % |
| Fonds de commerce clientèle et bien ou droit assimilés (4) | 1 % | 0,30 % | 0,20 % | néant | 1,5 % |

(1) 1,40 % en région Ile de France

(2) sauf application du droit de mutation s'il est plus favorable.

(3) sauf application du droit de mutation s'il est plus favorable c'est-à-dire lorsque la valeur est inférieure à 318.180 F.

(4) sauf application du droit de mutation s'il est plus favorable c'est-à-dire lorsque la valeur est inférieure à 127.270 F.

E. — 10.294

INSTRUCTION du 28 février 1991 du S.L.F. relative à l'enregistrement et à la T.P.F. Mutation de propriété à titre onéreux d'immeubles. Crédit-bail immobilier. Levée d'option par le locataire en crédit-bail et acquisition d'immeubles dans le cadre d'une cession-bail (L. n. 90-1168, 29 déc. 1990, art. 96-II ; C.G.I., art. 698) (B.O.I. 7 C-3-91).

La levée d'option d'achat par le locataire en crédit-bail d'une société immobilière pour le commerce et l'industrie (SICOMI) bénéficie d'une réduction du taux de la taxe départementale de publicité foncière. Il en est de même de l'acquisition d'un immeuble par une SICOMI dans le cadre d'une cession-bail.

L'article 96-II de la loi de finances pour 1991 (*Droit fiscal* 1991, n. 2-3, comm. 45 ; *JCP* 91, III, 64.422) étend, dans certaines conditions, le

bénéfice de cette réduction de taux aux opérations de crédit-bail ou de cession-bail réalisées par toute société de crédit-bail, qu'elle ait ou non le statut de SICOMI.

I. LEVÉE D'OPTION D'ACHAT PAR UN LOCATAIRE EN CRÉDIT-BAIL

Le locataire d'une SICOMI qui acquiert tout ou partie de l'immeuble loué en vertu d'un contrat de crédit-bail bénéficie d'une réduction du taux de la taxe départementale de publicité foncière (art. 698 du C.G.I.). Cette réduction bénéficie également, dans certains cas, au locataire d'une société agréée pour le financement des télécommunications ou d'une société agréée pour le financement des économies d'énergie (art. 698 et 698 bis du C.G.I.).

La taxe est généralement perçue au taux de 3,60 % (1). S'ajoute une taxe de 1,20 % au profit de la commune et une taxe régionale, variable selon les régions (2). L'assiette de la taxe est constituée par le prix d'acquisition et non par la valeur vénale de l'immeuble.

Cette réduction de taux bénéficie désormais aux locataires de toutes les sociétés de crédit-bail immobilier (qu'elles aient ou non le statut de SICOMI), pour les contrats conclus après le 31 décembre 1990. Toutefois, l'application du taux réduit est subordonnée à la condition que le locataire exerce dans les locaux loués une activité de nature industrielle ou commerciale.

Ces dispositions appellent les observations suivantes.

1. Nature de l'opération.

La réduction de taux est subordonnée à la condition que la vente de l'immeuble soit conclue dans le cadre d'un contrat de crédit-bail immobilier. La levée d'option par le locataire doit donc intervenir dans les conditions prévues au contrat. L'option peut être formulée au terme du contrat de crédit-bail ou, selon les conventions des parties, à la fin d'une période irrévocable de location.

Lorsque l'option est levée avant l'expiration de cette période, la cession n'est pas considérée comme le dénouement normal de l'opération de crédit-bail : la cession au locataire est alors soumise au régime de droit commun des ventes d'immeubles.

Toutefois, lorsque la durée de location a couru depuis au moins cinq ans à compter de la date d'effet du contrat de crédit-bail, il est admis que la réduction de taux soit maintenue.

L'Administration se réserve cependant la possibilité de démontrer que, sous couvert d'un contrat de crédit-bail, l'opération déguise en réalité une simple vente (art. L. 64 du L.P.F.).

Bien entendu, la cession d'un immeuble par une société de crédit-bail immobilier à une personne autre que le locataire en crédit-bail ne peut pas bénéficier de la réduction du taux de la taxe de publicité foncière.

2. Qualité du locataire.

Le locataire doit exercer dans les locaux loués une activité de nature industrielle ou commerciale, c'est-à-dire dont les revenus sont, par nature, imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Seule la profession effectivement exercée dans l'immeuble loué est prise en considération, quel que soit le statut juridique du locataire.

La réduction de la taxe de publicité foncière est applicable même aux locaux à usage de bureau dès lors qu'ils sont utilisés par une société dont l'activité d'ensemble est industrielle ou commerciale.

Ces conditions s'appliquent quelle que soit la date de conclusion du contrat, et quel que soit le statut du bailleur.

Cas des sous-locations : la condition de nature de l'activité n'est pas remplie lorsque le locataire en crédit-bail sous-loue l'immeuble, même si le sous-locataire exerce dans les locaux une activité industrielle ou commerciale. La cession au locataire principal lors de la levée d'option d'achat ne peut donc pas bénéficier de la réduction du taux de la publicité foncière.

3. Situations particulières des SOFERGIE.

Les sociétés agréées pour le financement des économies d'énergie ont deux secteurs d'activité (cf. 4 H-1321 n. 93 et s.) :

a) Le financement en crédit-bail ou la location simple d'installations et matériels destinés à économiser l'énergie ou les matières premières, à développer les sources de remplacement des hydrocarbures ou à promouvoir les installations de charbon ;

Les locataires en crédit-bail de ces équipements continuent à bénéficier de la réduction du taux de la taxe de publicité foncière dans les conditions prévues à l'article 698 bis du C.G.I. Ce texte n'exige pas que le locataire exerce une activité industrielle ou commerciale.

b) Le financement en crédit-bail ou la location simple d'ouvrages et d'équipements publics, dans certaines conditions.

Les locataires, en particulier les concessionnaires de services publics, peuvent bénéficier de la réduction de taux prévue à l'article 698 pour les

(1) Ce taux est fixé par le Conseil général du département dans les conditions et limites prévues à l'article 1594 D du C.G.I.

(2) Actuellement 1,40 % dans la région d'Ile-de-France et 1,60 % dans les autres régions.

contrats conclus à compter du 1^{er} janvier 1991 s'ils exercent une activité industrielle ou commerciale (modifier n. 80 et 89 de la D.B. 7 C-1432).

II. CESSIION-BAIL

La cession-bail est l'opération par laquelle une société de crédit-bail achète un immeuble et conclut simultanément un contrat de crédit-bail immobilier au profit du vendeur. Lorsqu'il est justifié de la conclusion simultanée du contrat de crédit-bail, l'acquisition de l'immeuble par la société de crédit-bail (qu'elle ait ou non le statut de SICOMI) est soumise à la taxe de publicité foncière au taux de 0,60 %, et non aux droits de mutation.

E. — 10.295

INSTRUCTION du 28 février 1991 du S.L.F. relative aux droits d'enregistrement sur les sociétés. Droit d'apport assimilé à un droit de mutation à titre onéreux. Apports à une société d'exercice libéral de capitaux ou changement de régime fiscal (C.G.I., art. 809-I-3° ; 809-II, 810-III) (B.O.I. 7 H-3-91).

La loi n. 90-1258 du 31 décembre 1990 permet l'exercice d'une profession libérale sous forme de sociétés de capitaux, dénommées sociétés d'exercice libéral. La société d'exercice libéral peut prendre la forme d'une société à responsabilité limitée, d'une société anonyme ou d'une société en commandite par actions.

En matière de droit d'apport, des mesures particulières ont été prises afin de faciliter la constitution des sociétés d'exercice libéral par transformation de sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés ou d'apport en société (art. 20 de la loi). Ces dispositions ne sont applicables qu'à compter du 1^{er} janvier 1992 (art. 33 de la même loi).

I. TRANSFORMATION D'UNE SOCIÉTÉ NON SOUMISE A L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS EN SOCIÉTÉ D'EXERCICE LIBÉRAL

1. Principe.

Lorsqu'une personne morale non passible de l'impôt sur les sociétés devient passible de cet impôt, le changement de son régime fiscal rend exigibles les droits de mutation à titre onéreux sur les apports purs et simples :

— effectués à compter du 1^{er} août 1965 ;

— et portant sur un immeuble ou des droits immobiliers, de fonds de commerce ou une clientèle, un droit à un bail ou à une promesse de bail (art. 809-II du C.G.I.).

Le taux normal de ce droit est fixé à 8,60 %, hors taxes additionnelles. Ce taux est réduit depuis le 1^{er} janvier 1991, dans certaines conditions, à 1 % lorsque les associés s'engagent à conserver pendant cinq ans les titres remis en contrepartie de l'apport (art. 810-III du C.G.I.).

2. Régime des sociétés d'exercice libéral.

La transformation d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés en société d'exercice libéral est exonérée du droit prévu à l'article 810-III du C.G.I. (et des taxes additionnelles à ce droit) lorsque certaines conditions sont réunies.

a) **Sociétés concernées.** — La société issue de la transformation doit être une société d'exercice libéral à responsabilité limitée (S.E.L.A.R.L.), à forme anonyme (S.E.L.A.F.A.) ou en commandite par actions (S.E.L.C.A.).

Ces dispositions sont applicables quelle que soit la forme de la société transformée dès lors qu'elle n'est pas passible de l'impôt sur les sociétés (société civile professionnelle, société civile de moyens, société en participation ou société de fait).

b) **Activités concernées.** — L'exonération est réservée aux cas dans lesquels la profession libérale ne pouvait pas être exercée sous forme de S.A.R.L. ou de sociétés de capitaux avant l'entrée en vigueur de la loi, c'est-à-dire avant le 1^{er} janvier 1992. Cette disposition concerne donc l'ensemble des professions médicales et paramédicales (à l'exception des laboratoires d'analyse médicale) et des professions juridiques et offices ministériels.

En revanche l'exonération ne peut trouver à s'appliquer lorsque l'activité pouvait déjà être exercée sous cette forme sociale. Une liste des professions concernées figure en Annexe.

c) **Conditions.** — L'exonération du droit prévu à l'article 810-III est en outre subordonnée aux conditions suivantes :

— les biens apportés étaient affectés à l'exercice d'une activité libérale avant le 5 janvier 1992 ;

— la transformation intervient avant le 5 janvier 1994 ;

— les associés s'engagent à conserver pendant cinq ans les droits sociaux détenus à la date du changement du régime fiscal.

Lorsque l'engagement cesse d'être respecté, le droit de 8,60 % majoré des taxes additionnelles devient immédiatement exigible, sous déduction des droits initialement acquittés. Toutefois, il est admis que, comme pour l'application du droit réduit à 1 %, l'exonération ne soit pas remise en cause :

- en cas de décès du détenteur des titres ou droits sociaux ;
- en cas de donation des titres ou droits sociaux lorsque le donataire prend dans l'acte et respecte l'engagement de les conserver jusqu'au terme de la cinquième année suivant le changement de régime fiscal (voir instr. du 31 juill. 1990, 7 H-2-90, n. 19) (*Droit fiscal* 1990, n. 32-38, E. 10.078 ; *J.C.P.* 90, IV, 10.078).

II. APPORTS A UNE SOCIÉTÉ D'EXERCICE LIBÉRAL

1. Principe.

Les apports d'immeubles ou de droits immobiliers, de fonds de commerce, de clientèle, de droits à un bail ou à une promesse de bail à une société soumise à l'impôt sur les sociétés sont soumis, en principe, à un droit d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière au taux de 8,60 % majoré des taxes additionnelles (art. 809-I 3° et 810-III du C.G.I.).

Les apports d'autres biens (parts, numéraire,...) ou ceux faits par une autre société de capitaux passible de l'impôt sur les sociétés sont soumis au droit d'apport dans les conditions de droit commun.

2. Régime spécifique aux sociétés d'exercice libéral.

L'article 20 de la loi n. 90-1258 du 31 décembre 1990 réduit à 1 % le droit de 8,60 % sur les apports de même nature à une société d'exercice libéral à responsabilité limitée, à forme anonyme ou en commandite par actions. L'application de ce droit réduit est soumise aux mêmes conditions, décrites plus haut, que l'exonération en cas de transformation (voir I-2 b et c).

Le droit de 1 % prévu à l'article 20 est majoré des taxes additionnelles perçues au profit des départements et des communes. Elles sont liquidées au taux prévu pour les mutations à titre onéreux (art. 1595, 1584 et 1595 bis du C.G.I.). Leur taux est de 1,60 % et 1,20 % pour les apports d'immeubles ou de droits immobiliers. A ces taxes s'ajoute la taxe régionale, dont le taux est variable selon les régions.

Pour les apports de fonds de commerce, de clientèles ou de biens assimilés, il est rappelé que le taux des taxes additionnelles varie dans les mêmes conditions que le barème des fonds de commerce (voir 7 H-2-90, n. 10).

Enfin, lorsque le droit de mutation à titre onéreux applicable à ces biens est inférieur au droit de 1 % majoré des taxes additionnelles, c'est le droit de mutation à titre onéreux qui est perçu (voir 7 H-2-90, n. 13 et 14).

Ces dispositions sont applicables aux apports réalisés à compter du 1^{er} janvier 1992.

3. Application du droit commun.

L'application des dispositions de l'article 20, qui sont propres aux sociétés d'exercice libéral, devrait demeurer exceptionnelle (1).

En effet le législateur avait entendu instituer un régime spécifique pour faciliter les apports à des sociétés d'exercice libéral.

Or, le droit commun est désormais plus favorable car l'article 45 de la loi de finances pour 1991 (*Droit fiscal* 1991, n. 2-3, comm. 45) réduit le droit de 8,60 % à 1 % dans des conditions moins rigoureuses.

Il sera donc admis que les apports à une société d'exercice libéral soient soumis au droit réduit à 1 % prévu à l'article 45 de la loi de finances pour 1991 si les conditions en sont réunies.

III. APPORT ET PARTAGE DES BIENS SOUIS AU RÉGIME DE FAVEUR

Les biens qui ont bénéficié de l'exonération du droit de 8,60 % ou de la réduction à 1 % prévue à l'article 20 seront soumis aux droits de mutation s'ils sont attribués, lors du partage social, à un associé autre que l'apporteur (mutation conditionnelle des apports).

De même ces biens seront soumis au droit prévu à l'article 810-III du C.G.I. (8,60 % ou droit réduit de 1 %, majoré des taxes additionnelles) s'ils sont apportés à une autre société passible de l'impôt sur les sociétés.

Sur ces points, il convient de se reporter aux commentaires de l'article 45 de la loi de finances pour 1991.

*
**

ANNEXE

Professions libérales qui ne peuvent bénéficier du régime de faveur

Les professions suivantes pouvaient être exercées sous la forme de sociétés de capitaux avant l'entrée en vigueur de la loi n. 90-1258 du 31 décembre 1990. Elles ne peuvent donc pas bénéficier du régime de faveur car elles ne remplissent pas la condition prévue au a) du 3° de l'article 809-III du C.G.I. :

- laboratoires d'analyses médicales ;
- enseignement général, commercial, technique, artisanal, artistique, sportif ;
- auto-écoles ;
- représentants libres ;
- ingénieurs-conseils ;
- architectes et urbanistes ;
- décorateurs, paysagistes,
- experts comptables, comptables agréés et commissaires aux comptes ;
- conseils juridiques et fiscaux ;
- conseils en information et documentation.

E. — 10.296

NOTE du 28 février 1991 du S.L.F. relative aux droits d'enregistrement dus par les sociétés. Régime spécial des fusions dites « à l'anglaise » (C.G.I., art. 816-I et Ann. II, art. 301-C) (B.O.I. 7 H-4-91).

La fusion dite « à l'anglaise » est l'opération qui aboutit au transfert à une société relevant du statut fiscal des sociétés de capitaux de droits représentant 75 % au moins du capital d'une autre société relevant du même statut, dans certaines conditions (art. 301-C et 301-F de l'Annexe II au C.G.I.).

La société bénéficiaire de l'apport doit notamment conserver pendant cinq ans les titres qui lui sont apportés.

Les précisions suivantes sont apportées sur l'assiette du droit de 1,20 % et la capitalisation de la prime d'apport.

1. Droit de 1,20 %.

Bien qu'elle consiste en un apport de titres, la fusion dite « à l'anglaise » est assimilée à une opération de fusion (art. 301-C de l'Annexe II au C.G.I.). Conformément à l'article 816-I du C.G.I., cette opération est soumise à un droit fixe, au tarif actuel de 1.220 F, qui se substitue au droit d'apport ordinaire de 1 %.

Mais le droit d'apport de 1,20 % mentionné au 2° de cet article n'est pas applicable. En effet, la base taxable à 1,20 % est constituée par le boni de fusion dégagé par la société absorbée. Or, en cas de fusion à l'anglaise, la société dont les titres sont apportés n'étant pas en fait absorbée, aucun boni de fusion n'est dégagé.

2. Capitalisation de la prime d'apport.

La prime d'apport éventuellement dérogée à l'occasion de l'apport des titres est assimilée à de l'apport en capital. Elle est donc couverte par le droit fixe de 1.220 F prévu à l'article 816-I-2° qui se substitue, dans le régime des fusions, au droit d'apport de 1 %.

La capitalisation ultérieure de cette prime n'est pas soumise au droit de 1,20 % (art. 816-I-2° du C.G.I.) ou du 3 % (art. 812-I du C.G.I.), car elle n'est pas représentative de réserves de la société dont les titres sont apportés.

En conséquence, elle est soumise au droit fixe des actes inonomés mentionnés à l'article 680 du code déjà cité, au tarif actuel de 430 F.

I.D. — 10.297

INSTRUCTION du 1^{er} mars 1991 du S.L.F. relative à la fiscalité directe locale. Calcul des impositions établies au titre de 1991. Suppression du coefficient déflateur. Correction des taux de référence retenus pour la fixation des taux de 1991. Modalités d'application en 1991 de certaines dispositions relatives à la taxe professionnelle (C.G.I., art. 1480, 1636 B sexies, 1636 B septies, 1636 B decies, 1639 A, 1647 D, 1648 A et 1648 D) (B.O.I. 6 A-2-91).

De 1986 à 1990, les bases d'imposition des quatre taxes directes locales ont été réduites chaque année par application d'un coefficient déflateur.

Ce dispositif visait à pallier l'inconvénient que présente, en période de désinflation, le décalage de deux dans la détermination des bases des impôts locaux ; il permettait d'éviter que la progression des bases d'imposition ne soit supérieure à celle des prix.

L'évolution des valeurs locatives foncières étant désormais comparable à celle des prix, le maintien de ce dispositif ne se justifie plus.

(1) L'article 20 peut être invoqué pour l'apport d'un immeuble affecté à l'activité professionnelle mais qui ne serait pas compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé. En effet un tel apport ne bénéficierait pas de la réduction générale à 1 % prévue au III de l'article 810 du C.G.I.

C'est pourquoi l'article 34-I de la loi de finances rectificative pour 1989 (*Droit fiscal* 1990, n. 2-3, comm. 55; *JCP* 90, III, 63.416) a supprimé le coefficient déflateur à compter de 1991.

Afin d'éviter que cette mesure ne se traduise par une augmentation des cotisations ou par des transferts de charge entre les quatre taxes, le paragraphe II de l'article 34 précité :

- prévoit, une correction des taux de 1990 qui servent de référence pour la fixation des taux d'imposition de 1991 ;
- et adapte, pour 1991, certaines dispositions applicables à la taxe professionnelle.

I. CONSÉQUENCES DE LA SUPPRESSION DU COEFFICIENT DÉFLATEUR SUR LA DÉTERMINATION DES BASES DES IMPÔTS DIRECTS LOCAUX POUR 1991

1. *Au titre de 1990*, les valeurs locatives des biens passibles d'une taxe foncière ont été, comme chaque année, majorées par application des coefficients forfaitaires prévus à l'article 1518 bis du C.G.I., soit :

- 1 pour les propriétés non bâties et pour les établissements industriels évalués selon la méthode comptable ;
- 1,01 pour l'ensemble des autres propriétés bâties.

Les bases d'imposition des quatre taxes directes locales obtenues à partir, notamment, des valeurs locatives foncières ainsi majorées ont été ensuite réduites par application d'un coefficient déflateur de 0,960.

Ce sont les bases ainsi déflatées qui ont été communiquées aux collectivités locales en janvier 1990 et qui ont été incorporées dans les rôles établis au titre de la même année.

2. *Au titre de 1991*, les valeurs locatives des biens passibles d'une taxe foncière sont celles fixées pour 1990 (c'est-à-dire avant application du coefficient déflateur), multipliées par les coefficients forfaitaires prévus, pour l'année 1991, par l'article 76-II de la loi n. 89-935 du 29 décembre 1989 (*Droit fiscal* 1990, n. 2-3, comm. 54; *JCP* 90, III, 63.414, 63.804) soit :

- 1 pour les propriétés non bâties ;
- 1,01 pour les immeubles industriels évalués selon la méthode comptable et 1,03 pour l'ensemble des autres propriétés bâties.

Ces valeurs locatives servent à déterminer les bases imposables des quatre taxes directes locales au titre de 1991. Mais, contrairement aux années précédentes, les bases d'imposition ne sont plus réduites par application d'un coefficient déflateur.

3. En conséquence, abstraction faite des variations physiques des bases et de la progression des valeurs locatives résultant de l'application des coefficients de majoration forfaitaire, les bases qui, au titre de 1991, sont notifiées aux collectivités locales et incorporées dans les rôles augmentent, du seul fait de la suppression du coefficient déflateur appliqué antérieurement, dans une proportion égale à $(1 - 0,960) : 0,960$ soit, exprimé en pourcentage : + 4,16 %.

Autrement dit, pour maintenir en 1991 la même pression fiscale qu'en 1990, il faut que les taux de 1990 soient multipliés par 0,960.

II. CORRECTION DES TAUX DE RÉFÉRENCE

Les taux d'imposition de 1990 à retenir pour la fixation des taux de 1991 (plafonnement et application des liens entre les taux) (1) doivent être corrigés (multipliés par 0,960) selon les modalités suivantes.

A. Plafonnement des taux d'imposition communaux.

1) L'article 1636 B septies du C.G.I. prévoit que, pour chacune des quatre taxes directes locales, les taux votés par les conseils municipaux ne peuvent excéder un taux plafond calculé en fonction des taux moyens constatés, l'année précédente au niveau national ou au niveau départemental, selon le cas (cf. instr. n. 49 du 10 mars 1988, § 18 et s. : *Droit fiscal* 1988, n. 14, I.D. 9.387; *JCP*, IV, 9.387).

Les taux moyens constatés en 1990, pour le plafonnement des taux de 1991, sont multipliés par 0,960.

2) Dans le cas de communes appartenant à un groupement de communes, avec ou sans fiscalité propre, le taux plafond est égal à la différence constatée, pour la taxe considérée, entre le taux plafond indiqué ci-dessus et la somme des taux votés l'année précédente par le ou les groupements auxquels appartient la commune.

Pour l'application de cette disposition en 1991, il convient, de la même manière, de multiplier le ou les taux votés par les groupements en 1990 par 0,960.

3) Les taux plafonds applicables en 1991 sont notifiés aux communes en même temps que les bases d'imposition de 1991.

B. Liens entre les taux d'imposition.

1. Règles générales.

Pour la fixation des taux d'imposition de 1991, les taux de 1990 doivent, d'une manière générale, être multipliés par 0,960.

Ainsi, pour appliquer en 1991 le lien entre la variation du taux de la taxe professionnelle et celle des taux des trois autres taxes et le lien entre la variation du taux de la taxe foncière sur les propriétés non bâties et celle du taux de la taxe d'habitation (art. 1636 B *sexies* I-1 du C.G.I.), le coefficient de variation des taux est obtenu en faisant le rapport (2) :

- entre, d'une part, le taux fixé pour 1991 et, d'autre part, celui fixé pour 1990 multiplié par 0,960,
- ou entre, d'une part, le produit attendu de la taxe pour 1991 et, d'autre part, son produit assuré pour la même année : ce dernier est obtenu en appliquant aux bases de la taxe pour 1991 le taux fixé pour cette dernière en 1990 multiplié par 0,960.

De la même manière, le produit assuré des quatre taxes, qui permet de déterminer le coefficient de variation proportionnelle des taux, est obtenu en appliquant aux bases d'imposition de 1991 les taux fixés pour 1990 multipliés par 0,960.

2. Assouplissement des liens entre les taux d'imposition.

a) L'article 1636 B *sexies* I-2 du C.G.I. autorise les collectivités locales à diminuer librement les taux de la taxe d'habitation et/ou des taxes foncières lorsque ceux-ci sont supérieurs à la fois :

- au taux moyen national de la taxe constaté l'année précédente dans les collectivités de même nature,
- et au taux de la taxe professionnelle fixé l'année précédente par la collectivité considérée (cf. instruction n. 49 du 10 mars 1989).

Pour l'application en 1991 de ces dispositions :

- les taux moyens nationaux de 1990 sont multipliés par 0,960 ;
- le taux de taxe professionnelle qui sert de seuil ainsi que les taux de taxe d'habitation et de taxes foncières constatés au titre de 1990 dans les collectivités locales concernées sont également corrigés par application du coefficient de 0,960.

b) Dans le cas de communes membres d'un groupement, doté ou non d'une fiscalité propre, les taux communaux doivent être majorés des taux du groupement de l'année précédente (cf. instr. n. 56 du 20 mars 1990). Les taux votés ou fixés par le groupement pour 1990 doivent, comme les taux communaux, être multipliés par 0,960.

c) Les communes, qui ont appliqué en 1988 la réduction exceptionnelle du taux de taxe d'habitation (cf. art. 1636 B *sexies* I-ter du C.G.I.) et qui n'ont pas recouru aux dispositions rappelées ci-dessus, ne peuvent augmenter leurs taux de taxe professionnelle et de taxe foncière sur les propriétés non bâties jusqu'en 1993 compris sauf si, avant l'expiration de ce délai, elles relèvent leur taux de taxe d'habitation dans une proportion supérieure à la réduction opérée en 1988.

Compte tenu de la suppression du coefficient déflateur en 1991 :

- leurs taux de taxe professionnelle et de taxe foncière sur les propriétés non bâties ne peuvent, à compter de 1991 (3), excéder ceux de 1988 multipliés par 0,960 ;
- le coefficient de variation corrigé du taux de la taxe d'habitation qui détermine la variation possible des autres taxes (4) est, à compter de 1991 (3), calculé de la manière suivante :

Taux de la taxe d'habitation voté pour l'année d'imposition

(taux de la taxe d'habitation voté en 1988,
majoré du nombre de points correspondant
à la réduction exceptionnelle) \times 0,960

3. Majoration spéciale du taux de la taxe professionnelle.

a) Pour l'application en 1991 de la majoration spéciale du taux de la taxe professionnelle prévue à l'article 1636 B *sexies* I-3 du C.G.I. :

- le taux moyen de taxe professionnelle constaté en 1990 dans l'ensemble des communes ou dans l'ensemble des départements est multiplié par 0,960 ;
- les taux moyens pondérés des trois autres taxes constatés, pour 1990, dans la commune, le département et, au niveau national, pour ces deux catégories de collectivités, sont multipliés par 0,960.

Les taux moyens ainsi corrigés sont notifiés aux élus locaux en même temps que les bases d'imposition.

b) Pour l'application en 1991 de la majoration spéciale par certaines communes membres d'une communauté urbaine (5), les taux de taxe professionnelle votés pour 1990 par la commune et la communauté urbaine, ainsi que les taux moyens pondérés des trois taxes résultant des taux votés, pour la même année, par la commune et la communauté urbaine, sont multipliés par 0,960.

4. Cas particuliers.

a) *Absence, en 1991, de notification des décisions relatives aux taux d'imposition.* — Lorsque les collectivités locales n'ont pas notifié aux services fiscaux les délibérations relatives aux taux votés dans les délais fixés à l'article 1639 A du C.G.I., les impositions peuvent être recouvrées selon les taux d'imposition appliqués dans les rôles généraux de l'année précédente (cf. instr. n. 49 du 10 mars 1988, § 14).

(2) Instruction n. 49 du 10 mars 1988, n. 30 et s.

(3) Sauf dans les cas prévus par la loi.

(4) Cf. instruction du 10 mars 1988, § 145.

(5) Cf. instruction du 20 mars 1985, § 17 et s.

(1) En ce qui concerne les syndicats d'agglomération nouvelle (cf. ci-après).

Pour l'application de ces dispositions en 1991, les taux votés en 1990 sont multipliés par 0,960.

b) *Syndicats d'agglomération nouvelle.* — Conformément aux dispositions combinées des articles 1636 B *sexies* et 1636 B *decies* II du C.G.I., les syndicats d'agglomération nouvelle ne peuvent faire varier le taux de la taxe professionnelle dans une proportion supérieure à la variation du taux de la taxe d'habitation ou, si elle est inférieure, à celle du taux moyen pondéré des trois taxes constaté l'année précédente dans les communes membres.

Les variations du taux de taxe d'habitation et du taux moyen pondéré des trois taxes à considérer sont celles constatées entre l'avant-dernière année et la dernière année précédant celle de l'imposition (cf. instr. n. 49 du 10 mars 1988, § 169 et s.).

Compte tenu de ce décalage, l'article 34-II, 2^e alinéa, de la loi de finances rectificative pour 1989 précise qu'il n'y a pas lieu de corriger le taux de taxe d'habitation et le taux moyen pondéré des trois taxes constatés en 1990 dans les communes membres pour la fixation du taux de taxe professionnelle du syndicat d'agglomération nouvelle de 1991.

Mais, bien entendu, la variation ainsi déterminée s'applique au taux de taxe professionnelle voté par le syndicat en 1990 multiplié par 0,960.

Pour le calcul de la variation du taux de taxe professionnelle du syndicat en 1992, le taux de taxe d'habitation et le taux moyen pondéré des trois taxes constatés en 1990 dans les communes membres devront être multipliés par 0,960.

Exemple. — En 1992, un syndicat d'agglomération nouvelle et ses communes membres se caractérisent par les éléments suivants (6) :

1) *Taux moyen de taxe d'habitation constaté dans les communes membres :*

— Taux moyen 1990 :

$$\frac{\text{Produits de la taxe d'habitation en 1990}}{\text{Bases de la taxe d'habitation pour 1990 (avec déflateur)}} = \frac{1.000}{9.600} = 10,40 \%$$

— Taux moyen 1991 :

$$\frac{\text{Produits de la taxe d'habitation en 1991}}{\text{Bases de la taxe d'habitation pour 1991 (sans déflateur)}} = \frac{1.000}{10.000} = 10 \%$$

2) *Détermination du taux de taxe professionnelle du syndicat d'agglomération nouvelle en 1992 :*

— Taux de référence : taux de taxe professionnelle voté par le syndicat pour 1991 = 12 % ;

— Variation autorisée du taux de taxe professionnelle :

$$\frac{\text{Taux moyen de taxe d'habitation en 1991}}{\text{Taux moyen de taxe d'habitation en 1990 corrigé}} = \frac{10 \%}{10,40 \% \times 0,960} = 1$$

— Taux de taxe professionnelle à retenir pour 1992 (en supposant que la variation du taux moyen pondéré des trois taxes, calculée dans les mêmes conditions, est supérieure) : $12 \% \times 1 = 12 \%$.

3) *Communes dans lesquelles le taux ou les bases de taxe professionnelle étaient nuls l'année précédente :*

Dans cette situation, le taux communal de taxe professionnelle doit être fixé de manière que le rapport entre ce taux et le taux moyen communal de taxe professionnelle constaté au niveau national l'année précédente n'excède pas le rapport entre le taux moyen pondéré des trois autres taxes de la commune pour l'année d'imposition et le taux moyen pondéré communal de ces trois taxes constaté l'année précédente au niveau national (7).

Pour l'application de cette disposition en 1991, les taux moyens constatés en 1990 sont multipliés par 0,960.

4) *Création d'un groupement de communes doté d'une fiscalité propre :*

La structure des taux du groupement doit, pour la première année, être identique à celle constatée l'année précédente pour l'ensemble des communes du groupement.

Les modalités de calcul des taux du groupement, pour l'année de sa création, figurent à l'Annexe VI de l'instruction n. 49 du 10 mars 1988.

(6) À titre de simplification, seuls les taux de taxe d'habitation des communes membres et le taux de taxe professionnelle du groupement sont retenus.

(7) Instruction du 20 mars 1985, § 4 et s.

Pour l'application de ces règles en 1991, les taux moyens du groupement pour 1990 sont multipliés par 0,960 (8).

III. DISPOSITIONS RELATIVES A LA TAXE PROFESSIONNELLE

A. Cotisation minimum de taxe professionnelle.

La base de la cotisation minimum de taxe professionnelle prévue à l'article 1647 D du C.G.I. est déterminée en fonction de la cotisation de taxe d'habitation acquittée l'année précédente pour un logement de référence (cf. B.O.D.G.I. 6 E-16-80 : *Droit fiscal* 1981, n. 2-3, I.D. 6.758 ; *JCP* 81, IV, 6.758).

Ainsi, la cotisation minimum de taxe professionnelle est, au titre de 1991, calculée en appliquant le taux de taxe professionnelle de 1991 à une base déterminée à partir d'éléments se rapportant à l'année 1990, et donc déflatée.

Pour éviter que la suppression du coefficient déflateur n'ait une incidence sur le montant de la cotisation minimum de taxe professionnelle, l'article 34-II de la loi de finances rectificative pour 1989 a prévu que la base de cette cotisation serait, pour 1991, divisée par 0,960.

B. Fonds départemental de péréquation de la taxe professionnelle.

Conformément à l'article 34-II, 3^e alinéa, de la loi de finances rectificative pour 1989, le seuil d'écrêtement des bases d'imposition à la taxe professionnelle à retenir pour le calcul des prélèvements à effectuer, au titre de 1991, au profit des fonds départementaux de péréquation de la taxe professionnelle est divisé par 0,960. Cette disposition permet de relever le seuil d'écrêtement (cf. art. 1648 A-I du C.G.I.) dans la même proportion que les bases d'imposition de 1991 et donc de neutraliser les effets de la suppression du coefficient déflateur.

Cas particulier des communes qui versent une contribution budgétaire à un groupement de communes ou à d'autres communes :

L'article 1648 A-I du C.G.I. prévoit que les bases de taxe professionnelle écrêtées au profit des fonds départementaux de péréquation de la taxe professionnelle sont, sous certaines conditions, réduites du montant correspondant aux contributions budgétaires (9) qui sont versées par la commune à un groupement de commune ou à des communes voisines.

L'instruction du 12 mars 1990 (B.O.I. 6 E-2-90 n. 7 et s. : *Droit fiscal* 1990, n. 14, I.D. 9.959 ; *JCP* 90, IV, 9.959) précise que la conversion des contributions budgétaires en bases de taxe professionnelle s'effectue en divisant le total de ces contributions par le taux communal de taxe professionnelle de l'année précédente.

Lorsqu'il s'agit de contributions fiscalisées (application par le groupement des dispositions de l'article 1609 *quater* du C.G.I.), le taux communal de taxe professionnelle est celui voté par la commune augmenté du taux de taxe professionnelle du groupement bénéficiaire de ces contributions.

Pour l'application de ces dispositions en 1991, les taux communaux de taxe professionnelle ainsi que, le cas échéant, les taux de taxe professionnelle du/ou des groupements bénéficiaires, constatés en 1990, doivent être multipliés par 0,960.

C. Cotisation de péréquation de la taxe professionnelle.

En application de l'article 1648 D du C.G.I., la cotisation de péréquation de la taxe professionnelle est acquittée par les établissements situés dans les communes où le taux global de cette taxe est inférieur au taux global moyen de taxe professionnelle constaté l'année précédente au niveau national. Le taux de cette cotisation varie, selon les communes, en fonction du rapport entre le taux global moyen de taxe professionnelle constaté l'année précédente au niveau national et le taux global de taxe professionnelle de la commune.

Pour l'application de ces dispositions en 1991, le taux global moyen de taxe professionnelle constaté en 1990 au niveau national est multiplié par 0,960.

D. Compensations accordées au titre des réductions de bases de taxe professionnelle pour embauche ou investissement.

L'article 6 IV de la loi de finances pour 1987, n. 86-1317 du 30 décembre 1986 (*Droit fiscal* 1987, n. 2-3, comm. 48 ; *JCP* 87, III, 59.592), prévoit que les collectivités locales perçoivent chaque année une dotation de l'État d'un montant égal à la perte de base résultant de la réduction pour embauche ou investissement multipliée par leur taux de taxe professionnelle pour 1986.

L'article 55 de la loi de finances pour 1991, n. 90-1168 du 29 décembre 1990, prévoit que le taux de taxe professionnelle pour 1986 est, à compter de 1991, multiplié par 0,960. Ce dispositif permet de neutraliser l'incidence de la suppression du coefficient déflateur sur le montant des compensations accordées à ce titre aux collectivités locales.

(8) Instruction n. 49 du 10 mars 1988, § 162 et s.

(9) Il s'agit des contributions calculées par référence au produit de la taxe professionnelle ou des quatre taxes.

AVANT LE...

Mai (suite)

- 1^{er} ASSUJETTIS : **Entreprises, sociétés, banques ayant payé des intérêts de bons de caisse non soumis au prélèvement forfaitaire.** — 1^o DÉCLARATION : Déclaration des bénéficiaires. — FORME : Déclaration (mod. 2756). — DESTINATAIRE : Recette des Impôts. — 2^o PAIEMENT : Versement de la retenue à la source de 10 % sur les intérêts payés au cours du trimestre précédent. — DESTINATAIRE : Recette des Impôts.
- » ASSUJETTIS : **Établissements, sociétés, entreprises et personnes payant des produits de placements à revenu fixe soumis au prélèvement libératoire.** — DÉCLARATION : Déclaration des sommes dues au Trésor. — FORME : Déclaration mod. n. 2768 ou 2757. — PAIEMENT : Versement du prélèvement forfaitaire (augmenté de la contribution sociale permanente de 1 %, du prélèvement social exceptionnel de 1 % et de la C.S.G.) (7) afférent aux produits susvisés payés en mars 1991. — DESTINATAIRE : Recette des Impôts.
- » ASSUJETTIS : **Établissements payant des produits de bons ou contrats de capitalisation.** — DÉCLARATION : Déclaration des sommes dues au Trésor. — FORME : Déclaration (mod. n. 2769). — PAIEMENT : Versement des prélèvements forfaitaires (augmentés de la contribution sociale permanente de 1 %, du prélèvement social exceptionnel de 1 % et de la C.S.G.) (7) afférents aux produits susvisés payés en mars 1991. — DESTINATAIRE : Recette des Impôts.
- » ASSUJETTIS : **Commerçants, industriels et artisans soumis à l'impôt sur le revenu et relevant du régime réel normal ou du régime simplifié et ayant clos leur exercice comptable en 1990.** — DÉCLARATION : 1^o Déclaration des revenus (mod. 2042 et Annexes). 2^o Déclaration spéciale des résultats de l'exercice (8) (modèle n. 2031 et annexes n. 2031 bis et 2031 ter) ; et tableaux annexes n. 2033 A à 2033 D pour le régime simplifié et 2050 à 2059 D pour le régime réel normal. 3^o Le cas échéant, déclaration 2069 (crédit d'impôt-recherche) et autres déclarations spéciales. — DESTINATAIRE : Centre des Impôts.
- » ASSUJETTIS : **Personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés ayant clos leur exercice le 31 décembre 1990 ou en janvier 1991 ou n'ayant pas clos d'exercice en 1990** (8) (9). — 1^o a) Déclaration des résultats de l'exercice. — FORME : Modèle n. 2065, Annexes 2065 bis et 2065 ter et tableaux annexes (n. 2050 et suivants) ou 2070 (associations et collectivités sans but lucratif). — b) Relevé des frais généraux. — FORME : Imprimé n. 2067. — c) Le cas échéant : déclaration n. 2069 (crédit d'impôt-recherche) ; déclaration n. 2039 (report en arrière des déficits) ; etc. — DESTINATAIRE : Centre des Impôts. — 2^o Déclaration de régularisation des T.C.A. pour les sociétés soumises au R.S.I. (mod. CA 12). — DESTINATAIRE : Recette des Impôts.
- » ASSUJETTIS : **Contribuables soumis au régime du forfait (B.I.C. et T.V.A.) et dont les forfaits ont été conclus pour deux ans en 1990.** — DÉCLARATION : Déclaration spéciale annuelle des forfaitaires. — FORME : Modèle 951. — DESTINATAIRE : Centre des Impôts.
- » ASSUJETTIS : **Exploitants agricoles.** — FORMALITÉS : Options diverses au titre de 1991 et des années suivantes (notamment pour le régime transitoire, le régime réel normal ou simplifié, le retour au forfait). — DESTINATAIRE : Centre des Impôts.
- » ASSUJETTIS : **Exploitants agricoles soumis au régime du bénéfice réel (normal ou simplifié) (quelle que soit la date de clôture de l'exercice) ou au régime transitoire (ayant clos leur exercice en 1990) (10).** — DÉCLARATIONS : 1^o Déclaration annuelle des résultats et documents annexes. — FORME : a) réel normal : imprimé spécial n. 2143 N et annexes ; b) réel simplifié : imprimé n. 2139 N ; c) régime transitoire : imprimé n. 2136. — 2^o Déclaration des revenus de 1990. — FORME : Déclaration n. 2042 N. — 3^o FORMALITÉS : Options diverses. — DESTINATAIRE : Centre des Impôts.
- » ASSUJETTIS : **Employeurs assujettis au financement de la formation professionnelle continue.** — 1^o DÉCLARATION : Déclaration annuelle (montant de la participation, dépenses effectivement consenties). — FORME : Imprimé n. 2483. — DESTINATAIRE : Recette des Impôts. — 2^o PAIEMENT : Le cas échéant, versement au Trésor en cas d'insuffisance de la participation, de régularisation, etc. — DESTINATAIRE : Recette des Impôts.
- » ASSUJETTIS : **Redevables de la taxe d'apprentissage.** — 1^o DÉCLARATION : a) Déclaration spéciale. — FORME : Imprimé n. 2482. Éventuellement, demandes d'exonérations. — DESTINATAIRE : Recette des Impôts. — 2^o PAIEMENT : Paiement de la taxe d'apprentissage dont les employeurs sont éventuellement redevables et de la cotisation complémentaire à la taxe. — DESTINATAIRE : Recette des Impôts.
- » ASSUJETTIS : **Tous employeurs (autres qu'agricoles) occupant au moins dix salariés.** — DÉCLARATION : Déclaration spéciale au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction indiquant, pour la période close le 31 décembre 1990 (salaires de 1989), le montant des sommes à investir, le montant des investissements réalisés et les modalités suivant lesquelles ces investissements ont été effectués. — FORME : Modèle n. 2080. — DESTINATAIRE : Centre des Impôts.
- 6 ASSUJETTIS : **Exploitants agricoles assujettis à la T.V.A. selon le régime des acomptes.** — 1^o DÉCLARATION : Déclaration récapitulative concernant l'année 1990 et, éventuellement, régularisation des déductions opérées la ou les années précédentes et demande de remboursement des crédits de T.V.A. déductible. — FORME : Imprimé 3517 bis M. CA 12 A. — 2^o PAIEMENT : Paiement du reliquat exigible compte tenu des acomptes versés. — DESTINATAIRE : Recette des impôts.

(7) a) Sur le prélèvement social exceptionnel de 1 % reconduit jusqu'au 31 décembre 1991, voir L. n. 90-1169, 29 déc. 1990, art. 43 (*Droit fiscal 1991*, n. 2-3, comm. 46). b) Sur la contribution sociale généralisée (C.S.G.), perçue au taux de 1,1 %, voir L. n. 90-1168, 29 déc. 1990, art. 133 (*Droit fiscal 1991*, n. 2-3, comm. 45). c) Sur ces deux prélèvements, voir l'instruction du 28 janvier 1991 (*B.O.I. 5 L-3-91* ; *Droit fiscal 1991*, n. 9, I.D. 10.229) et l'instruction du 15 février 1991 (*B.O.I. 12 B-1-91* ; *Droit fiscal 1991*, n. 12, I.D. 10.267).

(8) a) Dernier délai après report (Communiqué min. budget, 18 janv. 1991 : *Droit fiscal 1991*, n. 5, p. 260). b) Le cas échéant, production de la déclaration de régularisation de la T.V.A. (n. 3517 S) pour le R.S.I. et option éventuelle pour le crédit d'impôt formation (déclaration n. 2068).

(9) Le solde de l'impôt sur les sociétés doit être acquitté le 15 avril au plus tard.

(10) Les exploitants agricoles relevant du régime du réel (normal ou simplifié) doivent utiliser des imprimés adaptés au Plan comptable général agricole. Ces imprimés sont désignés comme suit : 1) Pour le réel normal : déclaration 2143 N et annexes (2144 N à 2152 bis N) ; pour le réel simplifié ; déclaration 2139 N et ses annexes (2139 AN et 2139 BN) ; pour le régime transitoire : déclaration 2136.

N. B. — FORMALITÉS A DATE VARIABLE : voir page ci-contre.

DECLARATIONS FORMALITES DELAIS DE FORCLUSION

AVANT LE... 14 mai 1991

Avril

- 16⁽¹⁾ ASSUJETTIS : **Tous contribuables.** — PAIEMENT des impôts sur le revenu mis en recouvrement en février 1991 — DESTINATAIRE : Perception.
- » ASSUJETTIS : **Contribuables versant à des personnes non domiciliées en France des sommes soumises à une retenue à la source** (2). — PAIEMENT : Versement de la retenue à la source sur les sommes versées en mars 1991. — FORME : Imprimé n. 2494. — DESTINATAIRE : Recette des Impôts.
- » ASSUJETTIS : **Sociétés soumises au régime des sociétés de capitaux ayant clos leur exercice comptable au 31 décembre 1990 ou n'ayant clos aucun exercice en 1990.** — PAIEMENT : Liquidation de l'impôt sur les sociétés afférent aux résultats de la période d'imposition écoulée (dernier délai). — FORME : Bordereau-avis. — DESTINATAIRE : Perception.
- » ASSUJETTIS : **Employeurs assujettis à la taxe sur les salaires.** — PAIEMENT : Taxe sur les salaires (et, le cas échéant, majoration de la taxe) afférente aux salaires payés pendant le mois de mars 1991 ou pendant le 1^{er} trimestre 1991 (3) lorsque le montant du versement est supérieur à 500 F par mois. — FORME : Bordereau-avis n. 2501. — DESTINATAIRE : Perception.
- » ASSUJETTIS : **Personnes versant des rémunérations à des auteurs, artistes et sportifs domiciliés en France et ayant opté pour la retenue à la source** (4). — FORMALITÉ : Déclaration et paiement de la retenue à la source sur les sommes payées pendant le 1^{er} trimestre 1991. — DESTINATAIRE : Recette générale des finances de Paris (19, rue Scribe, 75436 Paris Cedex 09).
- 21 ASSUJETTIS : **Sociétés payant des intérêts d'obligations négociables** (5). — 1^o DÉCLARATION : Déclaration des sommes dues au Trésor. — FORME : Déclaration n. 2753. — DESTINATAIRE : Recette des Impôts. — 2^o PAIEMENT : Retenue à la source de 10 % ou de 12 % sur les intérêts courus pendant le trimestre précédent. — DESTINATAIRE : Recette des Impôts.
- 25 ASSUJETTIS : **Redevables de la T.V.A.** — DÉCLARATION : Régularisations diverses (régularisation des déductions, ventilation des recettes par taux d'imposition, entreprises nouvelles, etc.). — PAIEMENT : Paiement du complément d'impôt éventuellement dégagé par la déclaration annuelle de régularisation. — FORME : Relevé CA 3 ; ou CA 12 (R.S.I.). — DESTINATAIRE : Recette des Impôts.

Mai

- 1^{er} ASSUJETTIS : **Entreprises redevables de la taxe professionnelle, imposables dans plusieurs communes ou dont les recettes de 1990 excèdent 400.000 F (prestataires de services, professions libérales) ou 1 million de francs (autres cas).** — DÉCLARATION : Déclaration des renseignements nécessaires à la détermination des bases d'imposition (6). — FORME : Imprimés spéciaux n. 1003 (ou 1003 S). — DESTINATAIRE : Centre des Impôts du lieu du principal établissement (lieu où est souscrite la déclaration annuelle des résultats).
- » ASSUJETTIS : **Organismes émetteurs de bons ou titres anonymes.** — PAIEMENT : Versement des prélèvements de 2 % opérés en mars 1991 sur les bons ou titres anonymes. — FORME : Déclaration n. 2761. — DESTINATAIRE : Recette des Impôts.

(1) Compte tenu de la fermeture des postes comptables du Trésor le 15 avril, les contribuables peuvent s'acquitter de leurs impôts jusqu'au mardi 16 avril inclus.

(2) a) Retenues à la source (sur les traitements, salaires, pensions, revenus non commerciaux, etc.) applicables sous réserve des conventions internationales (C.G.I., art. 182 A et 182 B). b) Régime spécial (retenue de 15 %) pour les artistes et sportifs domiciliés à l'étranger (v. L. n. 89-935, 29 déc. 1989, art. 30 : *Droit fiscal* 1990, n. 2-3, comm. 54 ; Instr. 4 avril 1990 : B.O.I. 5 B-14-90 ; *Droit fiscal* 1990, n. 19, I.D. 9986).

(3) Barème 1991 : v. instruction du 4 janvier 1991 (B.O.I. 5 L-1-91 : *Droit fiscal* 1991, n. 8, I.D. 10.206).

(4) Retenue à la source (C.G.I., art. 182 C) instituée par l'article 30 de la loi de finances pour 1990 (n. 89-935, 29 déc. 1989 : *Droit fiscal* 1990, n. 2-3, comm. 54 ; Cf. Instr. 28 fév. 1990 : B.O.I. 5 B-12-90 : *Droit fiscal* 1990, n. 16, I.D. 9963).

(5) Pour les emprunts émis avant le 1^{er} janvier 1987.

(6) Et, le cas échéant, déclaration spéciale (n. 1466) requise pour une exonération temporaire.

□□□ SUITE AVANT-DERNIÈRE PAGE DE LA COUVERTURE

Prix de ce numéro : 40 F