Titre 1 : les notions générales et les principes généraux

Les notions générales en matière d'enregistrement

Définition

Enregistrement (vient du mot registre) : toute **formalité** de réception destinée à constater sur un support quelconque l'existence d'un droit, la remise d'une chose…

Formalité : opération consistant en l'accomplissement d'acte divers (inscription, publication…) que la loi exige dans la plus part des domaines, soit à peine de nullité, soit à peine d'inopposabilité au tiers, soit à des fin probatoire.

C'est une analyse d'une situation juridique : **d'un acte** (authentique ou sous seing privé), ou en l'absence d'acte, la situation est porté à la connaissance de l'administration au moyen **d'une déclaration** souscrite par les parties (ex déclaration de succession) c'est la déclaration qui va être enregistrée.

La réforme de 1969 créée la formalité fusionnée.

* *Avant la réforme*, une acquisition immobilière établie dans un acte notarié était soumis au droit d'enregistrement : communication de l'acte à la recette des impôts, où été accompli les formalités, et la perception des droits d'enregistrement (13%).
Une fois l'acte enregistré il fallait le publier à la conservation des hypothèques pour le rendre opposable aux tires. Taxe de publicité foncière 0,60%

* *la réforme* à fusionné les deux formalités => l'acte va être adressé uniquement à la conservation des hypothèques pour l'enregistrement et la publication.

3 types de formalités :

- formalité d'enregistrement (recette des impôts)
- formalités fusionnée (conservation des hypothèques)
- formalité de publicité foncière : privilège et hypothèque (conservation des hypothèq)

Les effets civils de la formalité d'enregistrement

→ *Condition de validité des actes ?*
En principe non, c'est l'échange des consentements qui conditionne la validité de l'acte.
Sauf la promesse unilatérale de vente acceptée qui concerne un immeuble, un fond de commerce le droit au bail, ou de actions de société immobilière, qui, si elle est sous seing privée doit être enregistrée dans les 10 jours de sa signature.

Aux yeux du CGI les titres sociaux qui donnent le droit à la jouissance de bien immobilier sont considérés comme des ventes d'immeubles (=> enregistré).

Les sociétés qui ont pour unique projet d'attribuer à leur membre des immeubles, sont des sociétés transparentes pour le droit fiscal =>se sont les actionnaires qui sont propriétaire du droit réel.

Les ventes de fond de commerce ne peuvent être enregistrées au RCS sans enregistrement préalable.
→ L'enregistrement donne aux actes sous seing privés une date certaine (les actes authentiques font date certaine par eux même)

→ L'enregistrement permet le *contrôle de la régularité des actes*, ils sont paraphés par le receveur => ils ne peuvent plus être modifiés.

→ Toutes les *mentions enregistrées font* foi jusqu'à preuve contraire. Acte enregistré = présomption, déclaration enregistrée = commencement de preuve par écrit.

L'impôt

Initialement perçu pour le seul profit de l'Etat, il l'est aujourd'hui aussi pour les départements et les communes.
Taxes hypothécaires : prélevées par la conservation des hypothèques
Droit d'enregistrement : prélevés par la recette des impôts.

Impôt indirect : non établi nominativement, il frappe certains actes ou opérations => frappe des situations occasionnelles (Ex : droit d'enregistrement)
Impôt direct : impôt établi nominativement d'après les facultés contributives personnelles du contribuable, perçu par voie de rôle.

- Les droits d'enregistrement sont perçus dès le Moyen-âge sur la vente de terres.
- au XVI s la royauté établie 3 droits d'enregistrement :
  * les droits de contrôle sur les actes notariés (et sur Des actes sous seing privés) sur un registre tenu par un agent du fisc, mais pas publiés.
  * les droits d'insinuation visent les donations entre vifs, analyse inscrite sur un registre qui est publié (origine de la publication des hypothèques).
  * le centième denier : droit de mutation (mutation de la propriété et succession)

  ⇒ Les droits d'enregistrement frappent les mutations à titre onéreux et à titre gratuit (entre vifs et par décès)
- les droits d'enregistrement disparaissent avec la révolution (comme tous les impôts indirects), reste l'administration d'enregistrement des domaines (propriété de l'Etat) et du timbres (dernier timbre : vignette automobile fin 2006)

Principe d'égalité devant l'impôt, création des 4 vieilles (impôt d'Etat, devenu impôt locaux).
- après la 1ère guerre mondiale : taxe sur le chiffre d'affaire (1929)
- 2nd GM réforme fiscale de 1948 qui créé la direction générale des impôts (DGI) qui fusionne toutes les administrations fiscales. DGI a fusionné en 2008 avec la comptabilité publique pour devenir la direction générale des finances publiques => un seul interlocuteur pour le contribuable.
- loi 15 mars 1963 : application de la TVA à certaine vente d'immeuble
- loi du 26 décembre 1969 : créée la formalité fusionnée
- loi du 29 décembre 1976 crée la territorialité de l'impôt en matière IR & de succession.
- loi 82 crée l'impôt sur les grandes fortunes (supprimé en 1986)
- loi 83 transfère les droits d'enregistrement au département.
- loi 89 création de l'ISF.
- loi janvier 2006 supprime les droits de timbre

- loi tépa 21 août 2007 : supprime le droit de succession pour le CS et pacsé (1er abattement avait été créé en 1952)

L'assiette de l'impôt et déterminé par un service différent que celui qui l'encaisse (héritage révolution, ordonnancement doit être distinct de l'encaissement).
Exception en matière d'enregistrement, le receveur calcul et perçoit l'impôt ; une seconde contrôle.

* * * *

Chapitre 2

L'exigibilité et le paiement des droits d'enregistrement

Section 1 – les actes et opération juridique soumis à la formalité d'enregistrement

§ 1 : les actes soumis à la formalité enregistrement

Article 635 & s. du CGI

Actes soumis à enregistrement en raison de la qualité du rédacteur

- Tous les actes des notaires (635-1) à l'exception de ceux visé à l'article 636 : les testaments ne seront pas enregistrés au moment de leur création mais au moment de leur utilisation => enregistrés dans les 3 mois du décès (6 pour les testaments partage).
- Tous les actes des huissiers de justice
- Les décisions judiciaires lorsqu'elles donnent ouverture à un droit proportionnel ou progressif : les **jugements qui constatent des mutations** à titre onéreux ou à titre gratuit seront enregistrés.
??? (Adjudication : enchère donne ouverture à un droit proportionnel, donation à un droit progressif) ???
- Les actes judiciaires qui constatent l'acceptation ou le refus d'une succession, d'un legs ou d'une communauté. => révèlent à l'administration fiscale ouverture d'une succession ou dissolution d'une communauté => mutation à venir.
- Les certificats de propriété après une vente d'immeuble ou déclaration de commende : l'acquéreur indique qu'il a acquis le bien pour un autre => évite de payer deux foi des droit de mutation.
- Les procès verbaux rédigés par un officier public ou une autorité administrative, lorsqu'il constate une adjudication ou enchère publique de biens meubles corporels ou incorporels ; ou toutes autre vente d'un bien faite avec publicité ou concurrence.

Actes soumis à enregistrement en raison de la convention qu'ils re
essentiellement des ventes.

- Les actes qui transfèrent la propriété ou l'usufruit d'un bien immeuble, d'un fond de commerce, d'une clientèle, d'un droit au bail portant sur tout ou partie d'un immeuble
Le droit au bail est un élément du fond de commerce, il confère à son titulaire le droit de rester dans les lieux, renouvelé automatiquement et peut être cédé => cession d'un droit au bail est soumis à la formalité d'enregistrement.
- Les actes qui portent mutation de jouissance à vie ou à duré illimitée d'immeuble, de fond de commerce ou de clientèle => c'est un droit personnel qui ne peut être cédé.
- Les actes qui portent cession d'action de fondateur ou de bénéficiaires ou cession de parts sociales => toutes les cessions de titres sociaux sont taxables si elles sont constatées dans un acte (les mutations de participations de sociétés à prépondérance immobilière sont également taxables)
Actions : parts d'associé dans les sociétés de capitaux (SA ou société en commandite par action) cessible librement, elle représente une fraction du capital social, servant d'unit » aux droits et obligations des associés
Parts sociale : droit de l'associé dans une société civile ou commerciale

- Les actes qui constatent la formation, la prorogation, la transformation ou la dissolution d'une société. (Ex : augmentation ou diminution du capital social)
- Les actes qui constatent un partage de biens à quelque titre que ce soit (pas d'enregistrement pour les partages verbaux)
- Les actes qui constatent la formation d'un GIE (groupement d'intérêt économique)
- Les actes de répudiation ou d'acceptation d'une succession
- Les certificats de propriété
- Les inventaires de meuble, titre et papier et les prisés de meubles (évaluation)
- Les promesses de vente unilatérale sous seing privé acceptées doivent être enregistrées (condition de validité de l'acte) : vente d'immeuble, de fond de commerce, du droit au bail article 1589 civ.

Actes soumis à enregistrement lorsqu'ils se rattachent : article 634

- Les personnes qui achètent en leur nom des immeubles, des fonds de commerce, des actions ou parts de société, en vu de les revendre => des marchants de biens (agents immobiliers ne sont pas des marchant de biens, ils mettent en relation vendeur et acquéreur)
- Les personnes qui procèdent à titre professionnel au lotissement et à la vente de terrains leur appartenant.

§ *2 : les opérations juridiques non constatées par un acte*

Les mutations verbales entre vifs

- Mutation de propriété ou d'usufruit de bien immobilier, de fond de commerce, d'office, de clientèle, et cession de droit au bail (article 638). Une déclaration doit être déposée dans le mois de l'entré en possession du bien.
- Mutation de jouissance à vie ou à duré illimitée d'immeuble, de fond de commerce ou de clientèle (article 640)
- Les cessions d'actions de société non quottée en bourse => les cessions d'action de société quotté en bourse non constatées par un acte ne sont pas soumis à la formalité de l'enregistrement => pas imposées.
    * tous les titres des sociétés qui ne sont pas constituées par action
    * les participations dans les personnes morales à prépondérance immobilière (actif est principalement composé d'immeuble ou de droit sur des immeubles)
- Les dons manuels : donation de la main à la main peuvent être soumise à enregistrement dans plusieurs cas :
    * un acte renferme la déclaration de don (vente avec déclaration d'utilisation de fons propre parce que acquis par donation) => révèle à l'administration l'existence du don.
    * la personne qui a recueilli le don manuel en demande l'enregistrement
    * la reconnaissance judiciaire du don (administration fiscal vérifie tous les arrêts rendus) quand par exemple le donateur demande en justice sa résiliation

⇒ Les dons manuels révélés doivent être enregistré dans le délai d'un mois, par une déclaration fiscale que le contribuable dépose à l'administration fiscale.

Les mutations par décès

Déclaration de succession détaillé déposée par les héritiers et les légataires (article 800), sont imposée en l'absence d'acte.

Les opérations concernant les sociétés article 638 A

A défaut d'acte les constatant, la formation, la prorogation, la transformation et la dissolution d'une société ou d'un GIE, l'augmentation ou la diminution du capital doivent donner lieu à une déclaration au service des impôts compétant dans le mois de leur réalisation.

Section 2 – la formalité de l'enregistrement

§ 1 : enregistrement à la recette des impôts

Le notaire va déposer les minutes à la recette des impôts, l'administration accepte depuis peut le dépôt d'expédition (copie intégrale de l'acte).
Les actes sont accompagnés d'un bordereau de dépôt (tableaux qui liste de tous les actes du notaire avec un projet de taxation, colonne pour la taxation arrêté par l'administration, une pour les sommes perçues …) et un compte (moyen de paiement de la provision par le notaire) en deux exemplaires.
Le bordereau reçoit un numéro en fonction de ceux qui ont été déposés avant lui sur le registre de l'administration
Le receveur va :

* analyser chaque acte,
* procéder à leur taxation (calcul des droits, inscrit sur l'acte lui-même et sur le bordereau de dépôt)
* rédiger un extrait (≈résumé des éléments principaux de l'acte : parties, désignation du bien, prix…)
* et porter mention de l'enregistrement sur l'acte (enregistré le *22 novembre 2008*, volume n° ……, folio ….., bordereau n°….., reçu ….euros), sert de quittance (écrit par lequel le créancier reconnaît qu'il a perçu le paiement de sa créance.

Le registre de l'administration donne date certaine, il est arrêté tous les jours.

Si le notaire n'a pas suffisamment versé de provision, le plus souvent l'administration accepte de publier l'acte, indique au notaire qu'il est en débet (exception à la règle du versement immédiat de l'impôt) => régularisation se fera sur le versement de la provision des prochains actes déposés pour enregistrement.

Les actes sous seing privés déposé par le particulier sont inscrits par le receveur dans un bordereau journalier.

§ 2 : la formalité fusionnée : à la conservation des hypothèques

Article 253 : le notaire dépose deux expéditions intégrales et un extrait analytique sur un imprimé spécial fourni par l'administration, l'extrait est également transmit au cadastre, pour

la mise à jour des documents cadastraux (il doit y avoir exacte concordance entre les documents de la conservation des hypothèques et les documents cadastraux)

La conservation des hypothèques ne publie que les actes authentiques.

Comme en matière d'enregistrement à la recette des impôts, le notaire envoi un bordereau et un compte en deux exemplaire (1 est conservé, l'autre est renvoyé au notaire).
Chaque acte est inscrit sur le registre des dépôts qui est arrêté tous les jours par le conservateur (et pas seulement le bordereau comme à la recette des impôts).
L'expédition qui n'est pas renvoyée au notaire reste au bureau est constitue les archives de la conservation.
Cette publicité foncière sera reprise dans l'origine de propriété du prochain acte de vente du bien. Si dans cet acte la référence de la publication n'est pas conforme à celle des hypothèques, la publication du nouvel acte sera rejeté => un bien ne peut être vendu par des héritiers que s'ils ont fait constater dans un acte publié le transfère de la propriété du bien du DC à eux.

Certain actes sont dispensés de la formalité d'enregistrement et de publication mais pas de du paiement des droits => paiement sur état : pour les certificats de propriété, pour les inventaires, les donations entre époux.

Pour être soumis à la formalité fusionnée l'acte doit remplir **deux conditions** :

* il doit être soumis à la formalité enregistrement
* il doit être publié au fichier immobilier

La formalité fusionnée peut être obligatoire, facultative ou interdite.

Les actes obligatoirement soumis à la formalité fusionnée

- Tous les actes, même assortis d'une condition suspensive, portant ou constatant entre vif la mutation ou la constitution de droit réel immobilier autre que les privilèges ou les hypothèques
  ⇒ Toutes les mutations à titre onéreux (vente, échange, apport en société
- Les actes, même assortis d'une condition suspensive, portant ou constatant entre vif un bail d'immeuble à vie ou à duré illimité.
- Quittance ou 3ème années de loyer ou de fermage, non échu, soumis à la formalité unique.
- Les attestations notariés constatant la transmission ou a constitution par décès de droits réels immobiliers
- Acte mixte : vente d'un immeuble et des meubles qui le garnissent. Exclus jusqu'en 98 de la formalité fusionnée, ils y sont depuis obligatoirement soumis.
- Les conventions d'indivisions immobilières
- Les actes déclaratifs de droits réels immobiliers (partage et tous les actes équivalents : licitation)
- Les règlements de copropriété d'immeubles

Les actes soumis facultativement à la formalité fusionnée

- Les promesses unilatérales de vente d'immeuble et les promesses unilatérales de bail de plus de 12 ans.

Actes peuvent être soumis à la formalité fusionnée sous 3 conditions :

* qu'ils soient soumis obligatoirement à la formalité enregistrement
* que la formalité unique soit demandée
* que la demande intervienne dans le délai légal de l'enregistrement (qui est plus court que celui de la formalité fusionnée)

Les actes exclus du champ d'application de la formalité (=> recette des impôts & conservation des hypothèques)

Article 647

- Les <u>décisions judiciaires</u> qui ont des dispositions sujettes à publication. Le jugement sera envoyé à la recette des impôts, sans la provision, c'est le receveur qui contactera les parties (« poursuivre le paiement des droits »), puis à la conservation des hypothèques pour la publication.

⇒ Soumis à la double formalité en raison de difficulté de prélèvement des droits

- <u>les mutations d'immeubles en Alsace-Moselle</u>, soumises au régime allemand : le livre foncier, il n'y a pas de conservation des hypothèques.
- les actes pour lesquels le <u>conservateur des hypothèques à opposé un refus</u> de publié pour une cause non susceptible d'être régularisée dans le délai légal => acte retourne à la recette des impôts.
- Les mutations à titre gratuit
- les baux de moins de 12 ans

<u>Section 3 – Les cause du refus de la formalité</u>

<u>§1 : Causes de refus de la formalité enregistrement</u>

- L'acte a été présenté à un bureau non compétent territorialement
- Le dépôt de l'acte n'est pas accompagné du paiement des droits simples, ou ils ne correspondent pas à ceux demandés par le receveur, il est *maître de sa perception* => n'enregistrera pas l'acte sans la perception de la totalité des droits qu'il demande => il faut payer et ensuite faire une réclamation.

Aucune autorité ne peut diminuer les droits d'enregistrement.

- Les actes qui ne contiennent pas la mention de sincérité (850), à la fin de l'acte, vendeur est acquéreur doivent affirmer qu'ils déclarent la totalité du prix (=> déclarent qu'ils n'ont pas fait de dessous de table), l'administration qui prouve une dissimulation du prix prouve la mauvaise foi.
- Les actes sous seing privé doivent être déposés en double, à défaut, refus d'enregistrement
- Les actes qui ne comportent pas d'assiette pour l'évaluation de l'impôt
- Les actes déposés par un notaire qui a méconnue la règle du double bordereau (853)
- Les actes soumis obligatoirement à la formalité fusionné et présenté à la recette des impôts. (Ex vente immobilière constatée dans un acte sous seing privé et non authentique)
- Les actes qui ne font pas une estimation séparé des biens (immeuble par nature, immeuble par destination)

La mention du refus est apposée à l'acte, daté, signé et conservé à la recette des impôts. Le demandeur a 2 mois pour régulariser l'acte, s'il ne le fait pas la mutation reste soumise à l'impôt, qu'elle soit ou non constatée dans un acte.

§ 2 : le rejet ou le refus de la formalité fusionnée

Refus : aucun commencement d'enregistrement, l'acte n'est pas incéré au registre des dépôts, il est ignoré de la conservation des hypothèques.

Les cause du refus sont les même que les refus pou la formalité enregistrement :
- Bureau non compétent territorialement
- Le dépôt de l'acte n'est pas accompagné du paiement des droits simples,
- Les actes qui ne contiennent pas la mention de sincérité (850),
- Les actes qui ne comportent pas d'assiette pour l'évaluation de l'impôt
- Les actes déposés par un notaire qui a méconnue la règle du double bordereau (853)
- Les actes qui ne font pas une estimation séparé des biens (immeuble par nature, immeuble par destination)

Causes spécifiques à la formalité fusionnée :
- Le défaut d'authenticité des actes. La conservation des hypothèques n'enregistre que les actes authentiques (actes administratifs des autorités publiques et officier ministériel)
- Absence dans l'expédition de la certification de l'identité des parties
- Défaut de production des extraits d'actes. Depuis le 1 juillet 1998, deux extraits analytiques (rédaction type) doivent être déposés à la conservation des hypothèques, l'un est destiné au service du cadastre, l'autre au service des hypothèques.
- Défaut de désignation individuel de l'immeuble, parcelles par parcelles
- Absence de référence à la formalité qui constate l'origine de propriété du bien vendu (mention de la publication du titre de propriété du vendeur).

Le rejet à lieu après l'acceptation du dépôt : l'acte a été inscrit au registre mais il y a après vérification une omission ou une exactitude dans l'acte. L'acte est réputé être enregistré à la date du dépôt, il sera publié après régularisation sans donner lieu à de nouvelles taxes.

Section 4 – bureaux compétant et délais

§ 1 : les bureaux

C'est le CGI qui détermine la compétence territoriale
- Les *actes authentiques* sont enregistré dans la circonscription de l'étude (650) => les notaires ne peuvent faire enregistrer un acte que dans le ressort duquel il réside.
- Les *actes d'huissier* sont enregistrés dans le ressort de l'office ou dans le ressort du lieu de l'acte.
- Les *actes judiciaires et administratifs* sont enregistrés à la recette des impôts du ressort dans lequel le fonctionnaire exerce ses fonctions.
- Les *actes sous seing privés* :
  * qui constatent une transmission de propriété ou d'usufruit d'un immeuble, fond de commerce ou droit au bail sont enregistrés au lieu de situation du bien (655)
  * qui constatent une cession de part sociale soumise à la TVA sur les biens qu'elles représentent sont enregistrés au lieu de situation des biens
  * les autres actes doivent être présentés au lieu du domicile de l'une des parties.

- Les *mutations verbales entre vifs* :
  * mutations d'immeubles, fonds de commerce ou droit au bail doivent être déclarées au bureau du lieu de situation du bien

* cession de parts sociales soumises à la TVA immobilière : lieu de situation du bien
* autre : lieu du domicile de l'une des parties, si société : lieu du siège social effectif ou principal établissement.

- Les *mutations par décès* : déclaration doit être faite au bureau du dernier domicile du défunt (656)

Si l'acte concerne plusieurs bureaux il faut en voit l'acte à un premier qui perçoit l'ensemble des taxes, puis au autres qui ne percevront que le salaire du conservateur des hypothèques

§ 2 : les délais

S'ils ne sont pas respectés : pénalité de retard. Pour calculer les délais, le jour de la date de l'acte n'est pas compté, mais le jour d'arrivé de l'acte fait partie du délai. Si le délai d'enregistrement est de 1 ou plusieurs mois il se calcul de quantième et quantième => l'acte doit être passé à la fin du mois, peut importe la duré du mois, si le dernier jour du mois est un jour de fermeture du bureau report au prochain jour d'ouverture.

Délai pour les actes

En général délai de mois, à compter de la date de l'acte, pour les actes qui ont plusieurs date (compromis, vente) le délai d'un mois commence à courir au jour ou l'acte est devenu parfait.
Délai spécial :

- Les promesses unilatérales de vente doivent être enregistrées dans le délai de 10 jours sous peine de nullité.
- Les testaments reçus par notaire sont enregistrés dans le délai de 3 mois à compté du décès du testateur, 6 mois si c'est un testament partage.

* Les actes des marchants de bien et lotisseur doivent être enregistré dans les 10 jours s'ils sont sous seing privés.

Délai pour les mutations verbales

Dans le mois de l'entré en jouissance du bien

Délai pour les mutations par décès

Délai général de 6 mois si le décès à eut lieu en France, un an dans le cas contraire.

Délai pour les actes soumis à la formalité fusionnée

Doivent être enregistrés dans les 2 mois, s'ils y sont soumis facultativement : délai de 1 mois
Si l'acte doit être enregistré dans plusieurs bureaux, il doit être publié dans les deux mois au 1er bureau, dans le mois suivant pour les autre bureaux.

Section 5 – Le paiement de l'impôt

Principe : le paiement immédiat

1701 : nul ne peut en diminuer ou en différer le paiement => il faut payer ce que réclame le receveur et ensuite, s'il a lieu se pourvoir en restitution (pour obtenir le remboursement des droits payé en trop).
1702 : aucune autorité publique, ni l'administration fiscale ne peut suspendre le droit de recouvrement sans en devenir responsable personnellement

Exceptions : le paiement fractionné & paiement différé

Paiement fractionné : la dette fiscale est payée par morceaux, possible pour les droits successoraux.
Paiement différé : le paiement n'est pas fait au moment de l'exigibilité, exemple : la nu-propriétaire est reçue par succession, le paiement des droits se fera au moment de sa réunion avec l'usufruit.

Paiement en dation : droits payés au moyen de la remise d'œuvre d'art (1707) ou d'immeuble situé dans l'espace du conservatoire littoral. L'évaluation du bien doit être agréée par le ministre de la culture ou de l'environnement.

Obligation et contribution à la dette fiscale

Obligation à la dette : qui doit le paiement des droits au 1er chef ? (1705)

- *Actes sous seing privés* : toutes les parties qui figurent dans l'acte sont solidaire pou le paiement des droits
- *Actes notarié* : c'est le notaire qui est responsable du paiement des droits, en pratique ils demandent à leur client de verser une provision. L'obligation cesse dès que la formalité a été réalisée => s'il ya erreur dans le calcul des droits, la différence sera réclamée au partie. Cette obligation ne vise que les droits d'enregistrement => pas la TVA
- *Actes extra judiciaires* (huissier) : même chose que pour le notaire
- *Actes judiciaires* : greffier dépose un bordereau et la décision, mais n'est pas tenu de payer les droits, c'est le parties qui bénéficient de la mutation qui sont obliger à la dette.
- *Actes administratifs* : droits sont acquittés par le fonctionnaire qui les a rédigés, ou ils peuvent déposer un extrait des actes, le recouvrement sera fait par le receveur.

Contribution à la dette : celui qui en dernier ressort doit supporter les droits (1712)

- En cas de mutation de la propriété, c'est le nouveau processeur
- Dans les autre cas c'est la partie à qui profite l'acte qui doit supporter les droits.

Les frais et droit de l'acte peuvent être pris en charge par le vendeur (contrat clef en main), mais en réalité ces charges sont reportées sur le prix de vente.
Le donateur qui prend en charge les droits de mutation à titre gratuit donne un avantage supplémentaire à celui qui reçoit le bien => supplément de donation qui n'est pas taxé par l'administration fiscale.

* * * *
* * *

Chapitre 3

Les principes généraux de perception

Il faut établir la nature & la quotité du droit exigible, avant d'établir l'assiette et la liquidation. L'impôt ne peut résulter que de la loi : principe du consentement à l'impôt et égalité devant l'impôt (révolution).

Section 1 – les lois d'enregistrements

Elles sont d'ordre publique => les droits qu'elles établissent ne peuvent être sujet à remise (1702). Seules les amendes et les pénalités peuvent faire l'objet de remise (sous condition ou non)

§ 1 : interprétation de la loi fiscale

Cour de cassation (juridiction suprême en matière de droits d'enregistrement et d'ISF) applique la théorie de l'acte clair : les textes clairs sont appliqués à la lettre, les autres peuvent être interprétés.
Les lois fiscales sont des lois spéciales => le droit commun s'applique pour les hypothèses qu'elles non pas prévues.
→ En droit fiscal les exceptions sont de droit étroit
→ Lorsqu'on interprète une disposition purement fiscale il y a lieu d'attribuer à ses termes le sens qu'ils ont d'après les autres textes de droit fiscal
Ex : le partage en droit commun est un acte déclaratif => pas de droit de mutation, en droit fiscal il est considéré comme un acte translatif s'il y a soulte.
: En droit civil un apport en société est une vente, pas en droit fiscal.

Les marchant de biens sont exonérés de droit s'ils revendent le bien dans les 4 ans.

§ 2 : la territorialité de la loi fiscale

Application dans le temps
Elles sont exécutoires dans les délais de droit commun (insertion au JO), et n'ont pas d'effet rétroactif, sauf précision contraire.
Le fait générateur : événement qui donne naissance à la dette fiscale => qui soumettra les actes et opérations juridiques à enregistrement.
C'est la date de l'acte, ou de la déclaration (sauf preuve contraire de l'administration), souvent quand il n'y a pas d'acte, c'est la date de l'entré en jouissance.
Le fait générateur en matière de droit successorales c'est le décès => loi postérieure au décès ne s'applique pas à la succession.

Application dans l'espace
Les lois fiscales frappent les actes passés en France, ou les biens qui y sont situés, pour les immeubles : situation matérielle du bien, pour les biens meubles : situation fictive (Ex : la nationalité d'une créance dépend du domicile du débiteur).

L'impôt ne frappe pas les actes passés en France relatif à des biens étrangers, sauf exceptions (718) :

- s'il est notarié, il est obligatoirement soumis à la formalité en France
- s'il est judiciaire
- s'il est extra judiciaire

L'impôt ne frappe pas les actes passés à l'étranger sur des biens situé en France, mais la mutation d'un droit sur ce bien, même sans acte sera soumise à l'enregistrement en France.

Loi 1976 fixe la territorialité en matière de succession : dernier domicile de la personne décédée, la transmission de tous ses biens, même situés à l'étranger sera imposée dans le pays du dernier domicile de la personne décédée.

Beaucoup de conventions internationales visent à éviter la double imposition.

Section 2 – Détermination du droit exigible

Il existe 3 catégories de droit : les droits fixes, les droits proportionnels (mutation à titre onéreux) et les droits progressifs (ils augmentent en même temps que la matière imposable, surtout pour les mutations à titre gratuit)

§ 1 : les conditions d'exigibilités

Les faits juridiques doivent être contenus dans un **écrit** pour être taxés (sauf opération taxable même sans écrit). Cet écrit doit former un titre complet (il sert de preuve), à défaut il sera soumis aux droits fixes des actes innomés, et pas aux droits auxquels est soumise la convention qu'il renferme.

Un acte nul donne quand même ouverture à l'impôt, dès qu'il revêt les formes propres à constituer une convention valable : l'administration fiscale n'est pas juge de la validité des actes (Ex défaut de consentement d'une partie, acte sera taxé)

§ 2 : la nature des actes et opérations juridiques

L'administration respecte la dénomination de la nature de l'acte, sauf si elle est entaché de simulation => contrat peut être requalifié par l'administration.

Certaine mutation ne sont pas taxé : Ex

- la réduction de donation à la quotité disponible
- les décisions judiciaires qui annulent une mutation de propriété
- clause de retour conventionnel

Théorie de la propriété apparente : (permet de faire la recherche des mutations secrètes), l'administration est fondée à tenir propriétaire celui qui apparait comme tel, toute modification de cette situation apparente donne à l'administration le droit de taxer le déplacement de la propriété.
Cette théorie à eut deux applications légales dans la présomption de propriété :

- Présomption générale de mutation à titre gratuit ou onéreux par l'inscription d'une nouvelle personne à la taxe foncière ou taxe professionnelle => taxation au titre de la mutation. Présomption simple => la preuve contraire peut être apportée.

- Présomption spéciale pour les successions (751 et S)

Théorie des dispositions dépendantes et indépendantes.

Les actes écrits peuvent renfermer plusieurs dispositions. Comment les taxer ?

Article 671 CGI : les dispositions indépendantes ou qui ne découlent pas les unes des autres, elles sont toutes taxées selon leur nature.

Article 670 CGI : Les dispositions dépendantes (obligation réciproque qui dépendent les une des autres): une seule est taxée : celle qui donne lieu à la taxation la plus élevée (on ne peut comparer qu'à l'intérieur de la même catégorie de droit : proportionnel, progressif ou fixe)

Ex : la donation partage => acte qui contient des dispositions dépendante => partage soumis à un droit proportionnel de 1% alors que la donation est soumise à un droit progressif qui va de 5 à 40%. Mais ce sont des droits de natures différentes, donc on ne va taxer que la disposition principale, donc ici on ne va taxer que la donation.

Exception : Il peut y avoir dans une donation partage faite par le survivant d'une communauté des droits de partage à payer, car il y a une part de communauté qui est simplement partagée et non donnée. Là ce n'est plus des dispositions dépendantes l'une de l'autre.

Les dispositions dépendantes sont celles qui dépendent l'une de l'autre, càd qui ne pourraient exister seules.

Ex : une vente est une disposition indépendante, une vente avec un contrat de prêt est également des dispositions indépendantes.

§ 3- Les conventions affectées d'une modalité :

Le droit d'enregistrement taxe les actes qui ont un effet certain et immédiat, donc on ne peut pas taxer les actes contenant une modalité telle que les conditions, le terme et les clauses alternatives et facultatives.

La condition :

Evènement futur et incertain dont dépend soit la création (condition suspensive) soit l'extinction (condition résolutoire) du contrat.

- La condition suspensive est un évènement futur, incertain dont dépend la création du contrat. Si elle empêche la création du contrat => on ne perçoit pas le droit d'enregistrement mais on percevra au moment de la rédaction de l'acte le droit fixe des actes innommés.

L'acte qui est soumis à une condition suspensive n'est pas obligatoirement soumis à la formalité, mais la publicité foncière est obligatoire pour les actes constitutifs de droit réel, même assorti d'une condition suspensive.

La cession des offices ministériels est soumise à l'agrément de la Chancellerie. Le droit doit être acquitté avant la prestation de serment du nouveau titulaire.

En droit civil lorsque la condition suspensive se réalise, elle rétroagit à la date du contrat.

En droit fiscal, Art 676 CGI, le régime fiscal et les valeurs imposables sont déterminées en se plaçant à la date de réalisation de la condition. On applique le tarif en vigueur et sur la valeur au jour de la réalisation de la condition.

- La condition résolutoire : si elle se réalise le contrat est annulé. Mais au moment de la conclusion du contrat, la condition ne s'est pas encore réalisé => le contrat est valable => les droits sont perçus normalement.

Si la condition résolutoire se réalise (=> annulation du contrat) article 1961 civ : les droits d'enregistrement et la taxe de publicité foncière ne sont pas sujet à restitution dès qu'ils sont perçus normalement.
Sauf : rescision pour lésion, annulation, résolution, ou révocation, issues de d'un jugement passer en force de chose jugée : les droits payer sont restituables.

Le terme : évènement futur et certain qui n'empêche pas la perception de l'impôt.

Les clauses alternatives et facultatives :
→ La clause alternative **:** possibilité pour l'une des parties d'opter pour deux prestations.
Au moment de l'enregistrement de l'acte si on ne sait pas quelle sera la prestation réalisée, on taxera celle qui donne lieu à la perception la moins élevée.
Un complément de droit sera réclamé si c'est l'autre qui se réalise.

→ L'obligation facultative : donne au débiteur la faculté de se libérer d'une obligation en accomplissant une autre chose.
C'est la première prestation prévue au contrat qui doit être immédiatement taxée. Si la seconde facultative est réalisée et donne ouverture à un droit supérieur qu'on aura un complément de droit.

Section 3 : Assiette et liquidation de l'impôt :

§ - 1 L'assiette de l'impôt Art 666 CGI

Les droits proportionnels et progressifs sont assis sur des valeurs.
Les valeurs c'est l'assiette : la somme sur laquelle sera calculée effectivement l'impôt.

Cette valeur sera le prix, l'évaluation, dans certains cas il sera déterminé par la loi.

Ex de détermination par la loi : Art 669 détermination de la valeur de l'usufruit par rapport à une quotité de la valeur totale du bien par rapport à un barème *(+ 90 ans : usufruit = 10% de la valeur du bien, la nue propriété = 90%)*, que la mutation soit à titre gratuit ou à titre onéreux. (*L'usufruit est évalué différemment s'il est à duré fixe : 23% de valeur de la propriété pour un usufruit qui dure 10 ans)*

L'évaluation est obligatoire et doit être détaillée sous peine de refus d'enregistrement.
L'administration a toujours le droit de réévaluer le prix ou l'estimation indiqué dans l'acte quand il parait inférieur à la valeur vénale du bien.

§ 2- La liquidation de l'impôt

C'est l'application du taux à la base (l'assiette).
Tous les actes sont taxés en euros, en arrondissant à l'euro supérieur.
Le minimum de perception est prévu à l'art 674 est de 25 €

* * * *
* * * * *

Titre 2 : Les mutations à titre onéreux

Mutation à titre onéreux : transmissions opérées moyennant une contrepartie due par le nouveau possesseur.
Elles peuvent avoir pour objet la toute propriété, l'usufruit, ou la nue propriété.
Seules les mutations de jouissance à vie ou illimitée sont assujetties au droit d'enregistrement.
(Loi de finance rectificative pour 1998)

Chapitre 1 : les vente d'immeubles

Elles sont soumises à des régimes différents selon l'usage ou l'engagement pris par l'acquéreur.

Section 1 : Le régime de droit commun :

Depuis le 1 janvier 1984, la perception des droits a été transféré au département du lieu de situation de l'immeuble (*ce n'est plus l'Etat qui perçoit, il reste un prélèvement de 2,5 % : les frais d'assiette)*

§ 1 - Le champ d'application :

A/ Les mutations taxables :

1ère question : quelles sont les mutations à titre onéreux qui sont imposable ?
- Toutes les mutations de propriété, d'usufruit, d'immeubles
Quelque soit la forme qui les constate (même les mutations verbales sont taxables Art 638 CGI), qu'elles soient conventionnel ou judiciaire.

2nd question : Quels sont les actes translatifs de propriété à titre onéreux ?

- La vente, elle doit être parfaite avec accord sur la chose et le prix.
- Les promesses synallagmatiques valent vente et sont enregistrées comme une vente.
- Les promesses unilatérales de vente ne donne droit qu'à un droit fixe de 125 €.
- La promesse de vente sous seing privé doit être enregistrée dans les 10 jours de l'acceptation du bénéficiaire à peine de nullité.

- Les adjudications ou ventes aux enchères publiques. Elles peuvent être réalisées par un notaire au libre choix du vendeur. Les adjudications judiciaires sont faites par l'autorité de justice à la barre du tribunal.
Particularités des adjudications sur enchères ou sur folle enchère.
Enchère : déclaration par laquelle une personne requiert la mise en vente aux enchères d'un immeuble qui vient d'être vendu et qui offre de se porter adjudicataire avec un prix augmenté de 10%. Possible dans deux cas :
→ Sur *aliénation volontaire* ouverte aux seuls créanciers inscrits. Art 2185 et 2187 C.civ. : soumis au droit d'enregistrement proportionnel, les droit perçus sur la première vente seront

remboursés si l'adjudication est prononcée au profit d'une autre personne (complément de droit si la même personne à fait un complément de prix)
→ Sur *l'aliénation forcée*, la vente est réalisée après une saisie immobilière, la surenchère ouverte à tout le monde. Si la surenchère annule la vente primitive il y a droit à restitutions des droits versés, sauf si l'acquéreur est maintenu dans ses droits

- Déclaration de command : droit réservé à l'acquéreur d'un bien de désigner dans un certain délai une tierce personne, son command ou ami, qu'il ne fait pas connaître actuellement, mais qui prendra l'acquisition pour son compte : 686 CGI.

=> évite la double taxation de ventes : on ne taxe qu'une fois la vente comme s'il n'y avait qu'un seul transfert, la déclaration est elle taxé droit fixe : 125€

3 conditions cumulatives :

* Elle avoir été prévue dans le contrat de vente ou dans l'adjudication
* Elle doit être faite par acte public
* Et notifiée dans les 24 heures du contrat ou de l'adjudication à l'administration, par acte d'huissier ou par présentation de la déclaration de command en même temps que l'on présente l'acte à enregistrer.

Pour les adjudications judiciaires, les enchères ne peuvent être portées que par des avocats. Dans ce cas l'avocat dispose d'un délai de 3 jours pour faire une déclaration d'adjudicataire. Cette déclaration est faite au greffe du tribunal sur le cahier des charges. Si l'avocat n'a pas respecté le délai de 3 jours, il est déclaré adjudicataire, mais il dispose d'un délai de 24h pour déclarer command (article 687 CGI).

- la dation en paiement : créancier accepte que le débiteur lui donne autre chose que ce qui était prévu au contrat (ex paiement de l'impôt en œuvre d'art)

- le retrait de réméré : vente qui prévoit que le vendeur peut reprendre son bien dans les 5 ans de la vente. Le retour du bien dans le patrimoine du propriétaire d'origine n'est pas taxable. Sauf s'il exerce le retrait après l'expiration du délai prévu (art 688)

Art 660 fait défense au receveur des impôts d'accomplir la formalité d'enregistrement si les actes soumis à publicité ne sont pas établis en la forme authentique, mais l'acte sera quand même taxé.

B/ Les biens taxables

Ce sont les immeubles qui sont déterminés par le droit civil.
- immeuble par nature
- immeuble par destination (meubles fixés à perpétuelle demeure sur un immeuble)
- immeuble par l'objet auquel il s'applique

§ 2- L'assiette et la liquidation de l'impôt :

A- L'assiette de l'impôt :

Assiette : base de l'impôt : le prix + les charges + les réserves + la valeur vénale (prix du bien dans les condition normale du marché) si elle est supérieure prix (article 683 al 2)

- Le prix : la somme d'argent prévue au contrat (peut être revu par l'administration s'il est inférieur à la valeur vénale réel des biens transmis dans les actes ou déclaration L 17 du livre des procédures fiscale, administration tenue d'apporter la preuve de l'insuffisance)

- Les charges : toutes les sommes que l'acquéreur s'engage à payer pour le compte du vendeur (ex dettes, impôt du par le vendeur)
NB : la commission de l'intermédiaire (agence immobilière, frais de notaire) n'est pas une charge : aucune loi ne prévoit qu'elle soit à la charge du vendeur, sauf si le vendeur la paye et se la fait rembourser par l'acquéreur. Arrêt du 12 décembre 1995

- Les réserves : l'entrée en jouissance est différée. Le vendeur se réserve la jouissance de l'immeuble pendant un certain temps bien que l'acquéreur ait payé son prix => avantage pour le vendeur, il faut évaluer cette réserve de jouissance et la taxer.

Différent de la réserve d'usufruit qui un droit réel, le vendeur ne vend que la nue propriété. Ce n'est pas à proprement parler une réserve mais un démembrement de la propriété.
Lorsque la propriété se réunit au décès de l'usufruitier, il n'y a pas de droit de mutation à payer.

B- La liquidation de l'impôt

Liquidation : appliquer le taux à la base.

Le taux est prévu par l'art 1594 A CGI.
- C'est le département sur le territoire duquel est situé l'immeuble qui va recevoir la taxe de publicité foncière (depuis 1 janvier 1984). Cette taxe est de 3,60% du prix ou de la valeur vénale.
- En matière d'immeuble à usage d'habitation un abattement peut être prévu sur la base taxable si l'acquéreur ne change pas la destination de l'immeuble pendant 3 ans. L'abattement ne peut être < 7 600 € ni > 46 000€ (1594 F CGI)

- L'Etat prélève des frais d'assiette de 2,50% du montant de l'impôt (de 3,60% et non du prix).

- Taxe communale de 1,20% sur le prix.

- taxe pour le salaire du conservateur des hypothèque : 0,10

- Taxe de droit de timbre de dimension de 0,20% sur le prix.
L'Etat a supprimé ce que l'on a appelé le droit de timbre (quittance, passeport, de dimension).
Au 01er/01/2006 il y a eu une réforme du droit de taxe de 0,20% (lorsqu'il y a une taxe de 3,60%), calculé sur le prix.
Lorsque la taxe passe à 0,60%, le droit de timbre passe à 0,10%.

Ex : Une vente d'immeuble de 100 000 € :
- Le droit départemental de 3,60% sur 100 000 = 3 600 €

Ce taux de 3,60% qui s'applique à tous les départements peut être abaissé jusqu'à 1% (exceptionnel) mais il ne peut pas dépasser 3,60%.
- Les frais d'assiette de 2,50% sur le montant de l'impôt (3 600) = 90 €
- La taxe de timbre de 0,20% sur le prix de 100 000 = 200 €
- Le salaire du conservateur des hypothèques 0,10% du prix de vente => 100 €
- La taxe communale à 1,20% sur le montant du prix (100 000) => 1 200 €

Total de 5 090 € qui est perçu au profit de toutes les parties prenantes.

Section 2 : Les régimes spéciaux des ventes d'immeubles

Ils résultent d'une loi de 1999 qui a regroupé tous les régimes spéciaux sous un article unique 1594 F quinquès.
Ils bénéficient d'un tarif réduit à 0,60 % du point de vue taxation.
- Taxation principale au profit du département 0,60%
- Frais d'assiette pour l'Etat 2,5% du montant du droit perçu
- Timbre 0,10% du montant du droit perçu
- Pas de taxe communale

1° régime de faveur pour les immeubles à usage d'habitation

2° les terrains non soumis à la TVA
Disposition 29 octobre 1998, avait pour but de réduire la charge fiscale pour terrains à bâtir 994 D CGI. (Article 257 sur TVA ne s'applique pas au terrain acquis par des personnes physiques pour construire un immeuble à usage d'habitation)

Si construction a usage mixte (habitation et professionnelle)
Si c'est une profession libérale, ou si l'activité professionnelle n'est pas soumise à la TVA, la totalité du prix du terrain sera soumis au droit d'enregistrement => 3,6%
Si la personne qui achète le terrain est imposée à la TVA pour son usage prof, la partie qui concerne l'usage prof sera soumise à la TVA => 19,6%

3° régime de la TVA immobilière

4° Acquisitions effectuées en vue de la revente :
Art 1115 CGI => Les achats en vue de la revente par les personnes exerçant la profession de marchand de biens bénéficient du régime de faveur de l'article 1115 du CGI.
Cet article qui donne le droit de 0,60% et droit de timbre de 0,10% nécessite des conditions prévues aux articles 852 et 290 CGI :

Ce régime des marchands de biens nécessite 3 conditions :
- Art 290 : Faire une déclaration d'existence au service des impôts dans le délai d'un mois au commencement des opérations (Article 852)
- Tenir un répertoire qui présente jour par jour sans blancs ni interlignes et par ordre de numéro sur lequel on met tous les mandats, les promesses de vente, les actes translatifs de propriété et tous les actes qui se rattachent à la profession de marchand de biens.
- Faire connaître son intention de revendre dans les 4 ans de l'acquisition, calculé depuis le jour d'acquisition du bien par le marchant de bien.

En cas d'acquisitions successives par des marchants de bien, le délai de 4 ans s'applique à tous ses collègues (le délai ne repart pas à 0)
Les apports à une société de marchant de biens, ne sont pas considérés comme translatif.

Article 1115 : vente par lot déclanchant le droit de préemption des locataires délai prévu pour la condition de revente est ramené à 2 ans (achat de bien pour revendre par lots) arrêt du 5 décembre 2000

Si bien acquis sous condition suspensive, le point de départ de la date de transfert de propriété c'est la date de la réalisation de la condition, devra revendre dans les 4 ans à compter de ce délai.

Les marchants de biens peuvent se placer sur le plan de la TVA si achète un terrain pour construire dessus dans les 4 ans (perception d'un droit fixe de 125€) et le revendre article 691 + TVA) ou sous le régime de l'article 1115 (s'il vend à une personne qui n'est pas assujetti à la TVA).

Si marchant de bien a revendu comme terrain à bâtir à des personnes physique pour construire un immeuble à usage d'habitation (=> pas soumis à la TVA) => vente soumis au droit d'enregistrement. Si la vente est faite avant l'expiration du délai de 4 ans, on applique TVA pour le marchant de bien, on placera rétroactivement la vente sous le régime de l'article 1115. Le marchant de bien ne payera pas les 0,60%

Si dépasse le délai de 4 ans il payera les droits d'enregistrement (l'article 1115 ne peut pas s'appliquer) et la TVA sera payée sur la marge.

Si vend à une personne qui va construire à usage professionnel : TVA, revente par le marchand de bien ne sort pas du champs d'application de la TVA (pourra déduire TVA qu'il a payée sur l'acquisition du terrain à construire).

5° les opérations de crédit bail
1594 F quinques, a prévu un régime de faveur pour les sociétés de crédit bail, si le contrat crédit bail est publié à la conservation des hypothèques => bail de plus de 12 ans : régime de faveur 0,60% + 10%. (Quand droit d'enregistrement normal 3,60, droit de timbre = 0,20%)

6° ensemble de dispositions pour l'agriculture ou la forêt

- Opération réalisé par les SAFER article 1028,

* toutes les acquisitions effectuées par les SAFER ne donnent lieu à aucune perception au profit du trésor.
* les cessions par les SAFER (1028 ter) assortis d'un engagement de l'acquéreur de conserver la destination agricole du bien pendant 10 ans sont exonéré de droit.

- Acquisition de bois, forêts et de terrains destinés à être reboisés (article 1137). Si l'acquéreur prend l'engagement de reboisé terrain dans un délai de 5 ans, et présente des garanties de gestion durables, les conseils généraux et municipaux (qui perçoivent les droits d'enregistrement) peuvent exonérer ses acquissions.

- Acquisition par les fermiers (1594 F quintes)

* Il faut que les terres soient exploitées pendant au moins deux ans
* Que l’acquisition soit faite par le preneur, son conjoint ou ses descendants
* Engagement de l’acquéreur et de ses ayants causes d’exploiter le bien pendant 5 ans à compter de la date d’acquisition.

Si l’exploitation cesse avant 5 ans ou revente : déchéance du bénéfice du taux réduit (0,60% + 10%) **sauf** vente à un descendant ou conjoint qui prend engagement de continuer l’exploitation pendant 5 ans à la date de l’acquisition initiale **ou** apport à un groupement d’exploitation en commun, la personne qui apporte le bien doit conserver les parts pendant 5 ans à partir du délai initial.

Chapitre 2 : les ventes de meubles

Section 1 : Cessions de fonds de commerce et de clientèle Article 719

§ 1 – champs d'application

A/ Les mutations

Est-ce qu'il faut un acte pour imposer la mutation ?
Les fonds de commerce comme immeuble, droit au bail sont taxable même sans acte. Les mutations de propriété à titre onéreux sont imposables quelque soit leurs formes.

B/ les biens visés

Fond de commerce : universalité juridique qui comprend des éléments corporels et incorporels

Eléments incorporels :clientèle, achalandage, droit au bail : droit qui résulte de l'article 145 et s. code de commerce, peut céder son droit à un successeur => taxation spécifique du droit au bail cédé seul)

Eléments corporel : matériel et mobilier qui servent à l'exploitation du fond (marchandise ne font pas partie du fond de commerce, soumis à TVA et pas au droit d'enregistrement)
Cour de cassation a estimé qu'une mutation d'un bien servant à l'exploitation et permet de retenir la clientèle = cession de clientèle => soumis au droit d'enregistrement (10 juillet 1962)

Cession de clientèle 719 complété par 720 qui a une porté beaucoup plus large. Condition d'application :

- convention à titre onéreux
- profession peut être exerce suite au départ du cédant.

Les brevets, s'ils sont exploités cessions imposés par un droit fixe de 125 €, si pas exploités c'est une vente de meuble.

Les marques de fabrique : article 719 => si exploité soumises au régime cession de commerce, si pas exploités soumise à TVA

Concession de l'usage d'un nom commercial : 12 janvier 1993 n'entre pas dans les prévisions de l'article 719, c'est une prestation de service (TVA) et pas une cession de clientèle.

§ 2 – assiette et liquidation

A/ assiette

Assiette = prix + charge + réserve ou valeur vénale si elle est supérieure au prix déclaré.

Loi 4 août 2008 (modernisation de l'économie). Diminue le taux d'enregistrement sur les cessions de part de sociétés et les cessions de fonds de commerce.

- De 0 à 23 000 € pas de taxation
- De 23 000 à 107 000 : 3 %
- De 107 000 à 200 000 : 3%
- plus de 200 000 : 5 %

Repartis entre l'Etat le département et la commune.

Régimes spéciaux (721 et s, pas vu)

Section 2 : Mutation d'office public et ministériel Article 724

Offices publics et ministériels => achat de charge

- avocat au conseil d'Etat et à la cour de cassation
- les avoués en cour d'appel vont déposer des mémoires écrits, avocat plaide.
- les commissaires priseurs
- les greffiers des tribunaux de commerce
- les notaires
- les huissiers de justice

On perçoit les droits même si la condition suspensive n'est pas réalisée.
Tout traité ayant pour objet la cession à titre onéreux d'un office doit être constaté par écrit et enregistrer.
Condition suspensive de l'agrément de la chancellerie ne fait pas obstacle au paiement des droits. => Il suffit d'inclure une autre condition suspensive pour retarder le paiement de droit (ex obtention d'un prêt) : paye un droit fixe 125€ en attendant réalisation de la condition

Cour du 9 janvier 2009

Quand des offices sont supprimés, il y a une imposition article 724, indemnité a payé au titulaire de l'office supprimé, droit est perçu sur le montant de l'indemnité

Assiette : prix et les charges qui s'y ajoutent
Liquidation : application du taux de l'impôt a la base. C'est celui des cessions de fonds de commerce. Taux modifié par la loi du 4 août 2008 diminue les droits d'enregistrement aux cessions de droit sociaux et fonds de commerce applicable aux offices.
Article 719 fixe le barème des taux pour enregistrement des mutations d'office.

- **de 23 000 : 0%**
- **de 23 000 à 107 000** : 2% (*E*) 0,60% (*département*) 0,40 % (*commune*) **=> 3 %**
- **de 107 000 à 200 000** : 0, 60 + 1,40% + 1% => **3%**
- **> 200 000** : 2,60% + 1,40% + 1% => **5%**

Section 3 : Cession de droit au bail d'immeuble et les conventions assimilées
Article 725 CGI
Droit qui résulte de la propriété commerciale 145-1 à 145-3 du code de commerce.

Droit au bail d'immeuble donne deux prérogatives au locataire

- droit au renouvellement automatique du contrat de bail, si le proprio veut reprendre l'immeuble doit payer une indemnité d'éviction

- le droit de céder à un successeur le droit à exercer dans les locaux une activité professionnelle.

Champ d'application de l'impôt article 725
« Toute cession de droit à un bail portant sur tout ou partie d'un immeuble (…) est soumise à un droit d'enregistrement selon tarif de l'article 719 »
=> Même en l'absence d'acte la cession sera imposable
=> Quelque sont l'appellation qui lui est donné : toute cession du droit à exercer une activité dans locaux

Pas-de-porte : proprio impose au locataire entrant le versement d'une somme d'argent : indemnité pour compenser avantage du locataire (droit au renouvellement automatique) => perte de valeur pour l'immeuble. Non imposable par 725

Conventions assimilées visé par 725 al 3 : qui permettent à une personne de transférer le droit à la jouissance d'immeuble.
725 établie une présomption de transfère de droit quand un locataire en replace un autre.
CdC° 16 novembre 1970 & 15 juin 1973 : cette présomption établie au bénéfice administration fiscale est une présomption relative dont la force probante doit être corroboré par des présomption simple tiré des circonstances de fait (ex délai bref entre départ de l'ancien et arrivé du nouveau, lien d'intérêt entre l'ancien et le nouveau).

Assiette & liquidation
Assiette : prix + charge ou valeur vénale
Taux : barème de l'article 719

Section 4 : Cession de droits sociaux

Elément mobilier qui ont une certaine diversité :
Article 635-2, 7° Les actes portant cession d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires ou cession de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions
Article 635-2 bis Les actes portant cession de participations dans des personnes morales à Prépondérance immobilière
Doivent être enregistrés dans le délai d'un mois à compter de leur date :

Actions quottées en bourse ne seront pas taxées si elles sont verbales (imposable si constaté dans un acte). Action de SICAV (société immobilière à K variable) sont exclus de ce régime

§ 1 - Régime du droit commun : Article 726

Varie selon la nature des droits sociaux
- Taux de 3%
Résulte de la loi d'août 2008 (modernisation des entreprises) s'applique :
* Aux actes portant cessions actions, de part de fondateur, de parts bénéficiaire quottés en bourse. (Cessions d'actions quottées en bourse ne sont taxable que si constatées par un acte)

* Cessions d'actions (quelque soit la forme employée) : toujours taxables, si elles ne sont pas à prépondérance immobilière (taxé à 5%)
* Part de capital souscrit par des clients d'établissements de crédit (si pas à prépondérance immobilière)

Le droit est plafonné à 5 000 € par mutation

Quand on paye des dividendes au titulaire d'action sous forme de remise d'action, la cour de cassation a décidé que ce n'était pas une cession d'action (≠ dation en paiement : pas de contrat à titre onéreux) CdC° 31 mai 1968. => Pas de droit d'enregistrement.

- Taux de 5%

* Toute cession écrite au verbale de part sociale (droit dans société civile et société commerciale de personne) sont taxable à 5% sauf les sociétés mutualistes non à préférence immobilière.
* Cession de participation (écrite ou verbale) dans les sociétés à prépondérance immobilière : société non quottées en bourse françaises ou étrangères, dont l'actif brut total est constitué pour plus de la moitié d'immeuble ou de droit immobilier en France, ou de participation dans des sociétés non quottées elle-même à prépondérance immobilière

Société quotté en bourse même à prépondérance immobilière ne sont pas concerné.
HLM sont soumis au taux d'imposition de 3%

Abattement pour les société qui ne sont pas à prépondérance immobilière = au rapport entre la somme de 23 000 € (plafond de la taxation mutation fond de commerce) et le nombre total des parts de la société. Sur chaque part sociale on applique cet abattement
Ex : 1000 parts, l'abattement est de 23 € par part. (23 000 / 100)

§ 2 – Les régimes spéciaux

Régime de l'article 727

Article 727 : « Lorsqu'elles interviennent dans les trois ans de la réalisation définitive de l'apport fait à la société, les cessions de parts sociales, dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, sont considérées, au point de vue fiscal, comme ayant pour objet les biens en nature représentés par les titres cédés. »

Cession de parts sociales de société dont le capital n'est pas divisé en action qui rémunère des apports fait à la société en nature, cédé dans la période de non négociabilité (dans les 3 ans de l'apport) : société en nom collectif qui sont des sociétés commerciales de personne

On a étendu 727 (3°) aux cessions d'action d'apport et de parts de fondateur effectuées pendant la période de non négociabilité.

Mais 727 n'est pas applicables aux cessions d'actions ou de parts émises par des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés.

On considère que ce sont ces biens apportés qui sont cédés et pas les droits sociaux.

Si c un immeuble : droit de mutation applicable à l'immeuble, si c'est un fond de commerce : droit de mutation applicable au fond de commerce ...

Le régime de la transparence fiscale

1655 ter : société de copropriété : sociétés qui pour unique objet la construction ou l'acquisition d'immeuble pour les répartir et les attribué en propriété et en jouissance. Sont réputé quelque soit leur forme juridique ne pas avoir de personnalité distincte de leur associé (transparence fiscale)
Transparence joue pour les impôts directs et pour les droits d'enregistrement et taxe de publicité foncière.

Jusqu'au jour de la dissolution de la société et partage ces la société qui est propriétaire de l'immeuble. Mais en droit fiscal elle est transparente => si souscripteur vend des parts on applique droit de mutation applicable au immeuble et pas au part sociale, mais mutation enregistré au service des impôts (pas au bureau des hypothèque) ce qui est vendu c'est un titre => un meuble. (Seul les immeubles sont enregistrés aux hypothèques).

Article 728 Les cessions d'actions ou de parts conférant à leurs possesseurs le droit à la jouissance d'immeubles ou de fractions d'immeubles sont réputées avoir pour objet lesdits immeubles ou fractions d'immeubles pour la perception des droits d'enregistrement.

Cession de part considéré comme une cession d'immeuble pour les droits d'enregistrement
Ex : société concessionnaire d'établissement et d'exploitation de port de plaisance (CdC° 15 mars 1994)
Ex : parts de société d'attribution d'immeuble en jouissance à temps partagé (maison de vacances jouissance quelque semaine par ans, société reste propriétaire de la maison) : loi 16 janvier 1986
Ex : parts de SCI ayant pour objet l'aménagement d'un parc résidentiel de loisir caravaning
La SCI doit avoir un bail emphytéotique sur le domaine (CdC° 4 février 1996)

Cession de part sociale soumis à la TVA
257-7 : toutes les opération conclurant à la production et à la livraison d'immeuble (=> achat de terrain pour construire), sont soumises à la TVA immobilière

Ex : les ventes d'immeubles et les cessions, sous forme de vente ou d'apport en société, de parts d'intérêt ou d'actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble.

L'imposition à la TVA équivaut à une imposition de la plus value (article 248 annexe II) base
Plus value = base imposable.
257-7 vise aussi droit sociaux si entre dans le champ d'application de la TVA

Section 5 : Cession de meuble ordinaire

Ni des fond de commerce ni droit sociaux, ni des office, ni droit au bail

§ 1 - Vente publique

Article 635-2 : 6° Les procès-verbaux constatant une adjudication aux enchères publiques de biens meubles corporels ou incorporels ou toute autre vente de mêmes biens faite avec publicité et concurrence, lorsqu'ils sont soumis à un droit proportionnel ou progressif ;

Le vendeur ne doit pas être assujetti à la TVA. On a considéré que si les commissaires priseur agissent en leur nom propre il n' y a pas de taxation, il y a taxation s'ils agissent au nom d'autrui.

Vente de meuble incorporel (733) droit d'Etat de 0,20%
Si meubles corporels droit d'Etat de 1,20%, départ 0,50%, comm 0,40 => 2,10%

§ 2- vente de gré à gré

Pas taxé, si on les fait enregistré droit fixe de 125 €. (680)

* * * *
* * *

Chapitre 4 : Les mutations de jouissance d'immeuble et de fond de commerce

1° Réforme en 1998 et 2000 pour les mutation de jouissance à duré limitée de fond de commerce et d'immeuble : il n'y a plus de droit d'enregistrement.

Enregistrement d'un premier bail d'habitation (pour date certaine) : droit fixe de 25 €.
Bail de chasse, pêche, bail d'habitation renouveler : droit fixe de 125 €

2° Les baux soumis à publicité foncière.
Baux soumis obligatoirement (inscrit au fichier immobilier) : baux de plus de 12 ans. 0,60% + 0,10% => 0,70% sur la duré totale du bail. Baux de plus de 18 ans sont exonérés.

3° les baux à vie ou à durée illimité
On va percevoir le droit de vente selon la nature du bien article 744 => un bail qui concerne un immeuble : on applique le droit de mutation à titre onéreux d'un immeuble.
Assiette de l'impôt :
- Pour les baux dont la duré est illimité : K de 20 X le montant du loyer, des charges, denier d'entré ….
- Pour les baux à vie : K de 10 X le prix et les charges annuelle et denier d'entré…

4° le bail emphytéotique :
Assujetti à la taxe de publicité foncière de l'article 742 : taux de 0,60.

Cour du 22 janvier 2009

Taxe est liquidité sur le prix exprimé ou valeur locative réel des biens loués si elle est supérieure au prix. Taxe du sur le montant cumulé de toutes les années de location.
Soumis à la publicité mais pas à l'enregistrement => pas formalité fusionnée. Baux de plus de 12 ans soumis à la publicité.

Titre 3 : partage et actes assimilés

Chapitre 1 : le partage

Partage amiable ou judiciaire, pur et simple ou avec une soulte ou plus value. Système de faveur pour partage de communauté et de succession, droit commun pour tous les autres partage.
Tous les actes qui répondent à définition de partage (mettre fin à une indivision) sont soumis à la publicité foncière et au droit de partage.

Section 1 : régime de droit commun

Depuis le 1 juillet 1970 il s'applique aux partages
- de société
- d'indivision (ayant une autre cause que communauté ou ss°)
- partage de communauté ou ss° qui ne peuvent bénéficier du régime de faveur (ne remplissent pas toutes les conditions)

§ 1 – le champ d'application

Article 746 : droit d'enregistrement ou taxe de publicité foncière
Article 635 énonce tous les actes soumis à la formalité enregistrement dont fond partie les actes constatant un partage

Seul les actes constatant un partage sont soumis à la formalité enregistrement (pas partage purement verbal : pas assujetti à l'impôt.

Le partage n'est pas une mutation, c'est un acte déclaratif, qui ne fait que constater le droit des parties.
Si un acte de partage reprend des élément d'un autre acte de partage, le 1er purement verbal sera taxé.
Tous les partages sans soulte subissent le régime de droit commun

3 conditions pour que le partage soit taxé :
- l'existence d'un écrit
- véritable indivision entre les co-partageants (sinon transfère de propriété en vertu de la propriété apparente => droit de vente)
- l'existence d'un véritable partage : concrétisation d'un droit réel de propriété exclusif

§ 2 – liquidation et assiette

1° Partage simple
Article 747 : assiette : l'actif net partager (actif – passif), pas de demande de justification ni de détail du passif.
Si le partage comprend une soulte ou une plus value l'impôt est prévu ????

Bien qui existe au moment du partage, rapport de don en avancement d'hoirie. Tout ce qui est payé par la masse pour les successible avant la succession ?????

Date pour évalué bien : date du partage, peut avoir valeur au jour de la jouissance divise si elle n'est pas trop éloignée de la date du partage.

Droit de partage : 1,10% sur le montant de l'actif net partagé.

2° En cas de soulte ou plus value
Lot supérieur au droit brut dans la masse, pour rétablir équilibre avec copartageant verse une soulte (somme d'argent qui compense la plus value)
Article 747 : taux prévu pour les ventes.
Plus value équilibré par la soulte s'applique à tous les biens de sont lot => répartition proportionnel si bien de plusieurs natures
Si immeuble : taxe la soulte au taux mobilier
Si immeuble et mobilier : ?????

On peut faire une inégale répartition du passif, => soulte peut résulter de l'inégale répartition du passif.

Plus value : différence entre les droit brut et les attributions brutes dans la masse. Compensé par soulte : somme d'argent équivalente. Pas toujours ex sous évaluation du lot d'un copartageant => plus value pour les autres, sans soulte, ou paiement d'une part de passif supplémentaire.

Ex partage A, B et C
Masse à partager : immeuble (300 000), valeur mobilière (130 000) et fond de commerce (200 000) => 630 000 => / 3 = 210 000 par copartageant : droit brut dans la masse de chaque copartageant
Passif : 60 000
=> Actif net : 570 000 et part nette de 190 000

Attribution
Attribution A : immeuble 300 000, passif de 50 000, soulte 60 000 à C. => reçoit 300 000 – 110 000 = 190 000
Attribution à B : fond de commerce : 200 000, passif de 10 000 => 190 000
Attribution à C : valeur mobilière et soulte de A : 130 000 + 60 000 = 190 000

le partage est équilibré : chacun reçoit en net ce qui lui revient

Calcul des droits :
A paye plus de passif => soulte indirecte pour les autres (compense la plus value)
Raisonnement sur les droit brut : 210 000
Attribution brute :
- A : 300 000 alors que les droits bruts ne sont que de 210 000 => plus value de 90 000. Verse une soulte de 60 000 et 30 000 de passif (en plus de sa part de 20 000)
=> Soulte réelle 60 000 et soulte indirecte qui résulte de l'inégale répartition du passif.
- B : 200 000 droit à 210 000 => moins value de 10 000. Reçoit une soulte par l'inégale répartition du passif de 10 000.

- C : 130 000 droit à 210 000 => moins value de 80 000. Reçoit une soulte de 60 000 de A et une soulte indirecte par l'inégale répartition du passif : 20 000.

soulte = moins value.

Liquidation des droits :

1° droit de partage

Actif net : 570 000
Soulte réelle : 60 000

Assiette du droit de partage = actif net – les soultes réelles => 510 000
Taux : 1,10% => 510 000 x 1,10% = 5610 :

2° droit de soulte

Soulte réelle : 60 000
Soulte indirecte : 30 000

Assiette = 90 000
Un seul bien objet de la soulte : l'immeuble => soulte taxer comme les mutations immobilière.

Ex n°2 (si la soulte porte sur des biens de nature différente)

Immeuble 100 000
Valeur mobilière 200 000
Dans le lot d'un seul copartageant qui doit verser une soulte de 6 000. Soulte doit être répartie sur chacun des éléments de façon proportionnelle
Pour l'immeuble : 6 000 $\frac{\text{x } 100\,000}{300\,000}$ = 2 000 € : partie de soulte qui correspond à l'immeuble => taxé à 5,09%
Pour les valeurs mobilières : 6 000 x $\frac{200\,000}{300\,000}$ = 4 000 partie de la soulte taxé en fonction taux
Des valeurs mobilières (1,10 , 3 ou 5%)

Section 2 : le régime exceptionnel

Pour les partages de succession et de communauté conjugal qui intervient entre les membres originaires de l'indivision article 748 : *« Les partages qui portent sur des biens meubles ou immeubles dépendant d'une succession ou d'une communauté conjugale et qui interviennent uniquement entre les membres originaires de l'indivision, leur conjoint, des ascendants, des descendants ou des ayants droit à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux, ne sont pas considérés comme translatifs de propriété dans la mesure des soultes ou plus-values. Il en est de même des partages portant sur des biens indivis issus d'une donation-partage et des partages portant sur des biens indivis acquis par des partenaires ayant conclu un pacte civil de solidarité ou par des époux, avant ou pendant le pacte ou le mariage. En ce qui les concerne, l'imposition est liquidée sur la valeur nette de l'actif partagé déterminée sans déduction de ces soultes ou plus-values. »*

Conditions :

- partage de succession ou de communauté

- membre de l'indivision originaire (CS ou héritier), leur conjoint, ascendants ou descendants ou ayant droit à titre universel (de l'un ou de plusieurs d'entre eux)

Droit de partage calculer sur l'actif net, sans déduction des soultes, mais elles ne sont pas taxées au droit de mutation (=> rétablie le caractère déclaratif du partage)

A ces partages de faveur (ss° et communauté) on ajoute

- les partages de biens indivis issus d'une donation-partage
- le partage de biens indivis acquis par les pacsé et les époux quelque soit leur régime matrimoniale, pendant ou avant le mariage.
- la Corse article 750 bis : acte de partage de succession et les licitations répondant à certaines conditions sont exonéré du droit de 1,10 % de la valeur des immeubles situés en Corse (à condition que l'acte soit authentique qu'il fasse référence à l'article 11 de la loi de 1985, établi entre le 1 janvier 1986 jusqu'au 31 décembre 2012)

Chapitre 2 : les licitations

Acte pour sortir de l'indivision : vente au enchère d'un bien indivis. Loi fiscale les considère comme translatif de propriété => taxé comme des ventes

Section 1 – le droit commun

Si la licitation est prononcée au profit d'un étranger à l'indivision => vente ordinaire

Si tranché au profit d'un colicitant : taxe que les partie acquise par l'acquéreur article 751

Ex 2 copartageant hérite d'un immeuble, l'un achète la part de l'autre => taxation sur ½ de l'immeuble.

Lorsque à la suite de la licitation il y a un partage définitif dans le quel figure le prix de la licitation (se confond avec les autres éléments du partage), si le partage attribue au colicitant la totalité du prix de la licitation pas de droit de mutation => droit fixe de 125€

Section 2 – le régime de faveur

Si licitation intervient au profit des membres originaires de l'indivision leur conjoint, ascendants ou descendants ou ayant droit à titre universel (de l'un ou de plusieurs d'entre eux).

Droit d'enregistrement = 1,10%

Imposition sur la valeur des biens sans soustraction de la part de l'acquéreur (=> 1,10% sur la totalité)

Chapitre 3 – les cessions de droits successifs

La cession de droit successif c'est la vente par un héritier de ses droits dans la succession, à un 1/3 ou à un autre co-partageant. C'est une vente.

Même système que les partages et les licitations de biens indivis
Si vend à un étranger : droit de vente
Si vend à un copartageant : système de faveur 752

- Les GFA (groupement foncier agricole) 750 bis (si attribué à des parents ou allier jusqu'au 4ème degré) apporteur d'origine doivent être de la même famille, reste en indivision, si au partage attribué au parent : droit de partage de 1,10%
- immeuble de copropriété.

Cour du 23 janvier 2009

Titre 4 – Les mutations à titre gratuit et ISF

Mutation à titre onéreux : contre partie
Mutation à titre gratuit : intention de libéralité, en principe aucune contre partie, entre vifs (donation) ou à cause de mort.

Harmonisations des régimes fiscaux par la loi 14 mars 1942 (des donations et successions) considère que toutes les donations et successions forme un tout pour l'application de l'impôt. (Donation antérieure qui ont fait l'objet d'un abattement, doivent être prises en compte pour liquider droit de succession : rappel de donation)
Lois postérieures ont allégé la charge de l'impôt

- 14 avril 1952 instaure abattement pour le CS 5 millions d'anciens francs).
- Loi TEPA 2007 : CS ne paye plus aucun droit de succession

Chapitre 1 : les mutations par décès

Section 1 : les conditions d'exigibilité des droits de mutations par décès

§ 1 - Les mutations imposables

- Succession ab intestat (pas de testament, loi régit le transfert de propriété des biens),
- les successions testamentaires, peuvent constater des legs (3 types) :
  * le legs universel : donne vocation a recueillir la totalité de la succession, peut exister en présence d'héritiers réservataires. Ce légataire est tenu de payer les dettes et les charges
  * legs à titre universel : donne vacation à une quotte part de l'ensemble des biens
  * legs à titre particulier : reçoit un bien particulier, légataire n'est pas tenu des dette.
- les libéralités à cause de mort (libéralité au dernier vivant) :
  * donation éventuelle
  * donation de biens à venir
  * donation cumulative : biens présent et à venir, droit perçu au moment du décès
- biens recueillie en vertu d'une clause de tontine. Contrat ou plusieurs personnes achètent un bien en commun, les survivants acquièrent les parts du défunt => le survivant est propriétaire intégral du bien. Pas un succession pour la cour de cassation : survivant propriétaire sous conditions suspensive que tous les autre meurt, ou sous conditions résolutoire de ne pas mourir avant les autres => Mutation à titre onéreux.

Le législateur : art 754 A : c'est une succession. Au décès des différents membres de l'indivision l'administration prélève le droit de mutation par décès (=> à titre gratuit).
Article pose une restriction : par pour habitation principale commune à deux acquéreurs quand valeur globale inférieure à 76 000.

Ex : acquisition par A, B et C d'un immeuble pour 300 000 => indivision. Clause de tontine.
A décède, part 1/3 transférée au 2 survivants

- avant article 754 A taxé comme une vente => 5,09% sur 100 000

- après taxé comme une mutation par décès => 60% sur 100 000 (personnes pas de la même famille) => la clause de tontine n'est plus appliquée.

§ 2 – hypothèse où le droit de mutation par décès n'est pas exigible

1° Droit de retour conventionnel
Clause de retour conventionnel clause dans la donation en cas de prédécès du donataire, le bien fait retour dans le patrimoine du donateur. Condition résolutoire, pas de droit de mutation par décès. Retour constaté par un acte déclaratif, soumis à la publicité foncière sur donation porte sur un immeuble : 0,60%.

2°Biens recueillis par le conjoint du défunt en vertu d'une clause d'un contrat de mariage
Préciput conventionnel (part inégale dans attribution de la communauté) ou attribution totale de la communauté au survivant
1516 et 1525 civ : clause pas considéré comme des donations mais des conventions de mariage.
En présence d'enfant d'un précédent mariage :
Civ 1, 6 mai 1997 : infirme la doctrine de l'administration qui disait avantage matrimoniaux = donation que les enfants exerce ou non leur action en réduction.
Tout ce que reçoit l'époux au titre des convention matrimonial ne sont pas taxable, qu'il y ait ou non des enfants d'un précédent mariage.
La part qui excède la QD restituée aux héritiers réservataires. L'avantage matrimonial devient une libéralité si atteint la réserve : peut être réduit, mais ce que reçoit l'époux ce n'est pas une donation.
pas de droit de mutation.

3° pension alimentaire de l'époux survivant sur la succession

4° extinction de l'usufruit viager
Réunion usufruit et nue propriété par le décès, le nu propriétaire n'est pas héritier de l'usufruitier.
Article 751 prévoit le cas des biens qui appartiennent en usufruit au défunt et nu propriété à ses héritiers : présomption de propriété.

5° assurance vie
Sommes versées à un bénéficiaire en vertu d'un contrat d'assurance vie ne fond pas partie de la succession. (Exception posé par l'article 757B prime après 70 ans …. et 990 ou 1010 …..)

§ 3 – le fait générateur

C'est le décès : taux abattement … en vigueur à la date du décès (article 2 loi n'es pas rétroactive) sauf si la loi qui l'instaure le prévoit.
Article L 102 livre des procédures fiscales maire doit envoyer liste des décès à administration fiscale.
Administration est informé des décès, peut poursuivre les héritiers en paiement des droits de succession, elle n'a pas à démontrer leur acceptation, héritiers doivent le faire savoir en inscrivant renonciation au greffe.

Section 2 : la déclaration de succession

Liquidation et paiement de droit par déclaration établie et signée par les héritiers. Article 800 : héritier, légataire ou donataire tenu de souscrire une déclaration sur une formule imprimé fournie par l'administration

Loi TEPA : les ayants cause en ligne directe, le CS et le pacsé, lorsque l'actif brut est inférieur à 50 000€ sont dispensés de la déclaration à conditions qu'ils n'aient pas reçu des donations antérieures.

Bureau compétent :
Si le défunt est domicilié en France la déclaration sera déposée au bureau du dernier domicile.
Si le défunt n'est pas domicilié en France bureau des non résident, à Paris.

Délai :
Si le décès a eut lieu en France 6 mois
Si le décès a eut lieu à l'étranger 1 an

Si les droits du légataire universelle sont contestés le point de départ pour souscrire la déclaration est repoussée au jour où ses droits sont définitivement reconnus (civ 1, 1 avril 1997).

Forme et contenu de la déclaration :
Formulaire de l'administration.
Immeubles qui ne dépendent pas du bureau de la déclaration principale, les déclarants sont tenus de faire une déclaration spéciale : foraine (article 800).
Déclaration principale en 2 exemplaires.

Ex défunt domicilié à Paris => déclaration déposé à Paris.
Actif successoral comprend des immeubles à Lyon, déclaration spéciale (formule foraine) qui désigne et évalue les immeubles.

Indications obligatoires : article 801 :
- nom, prénom date et lieu de naissance de chacun des héritiers, donataires ou légataires
- désignation du défunt, date et lieu du décès.
- les dispositions testamentaire du défunt et celles du contrat de mariage.
- donations antérieures de mois de 6 ans (article 784), leur montant, nom du notaire qui a reçu l'acte et date d'enregistrement. (Tous les 6 ans renouvellement des abattements)
- Article 798 : bijoux, objet d'art ou de collection compris dans la mutation faisait l'objet d'un contrat d'assurance contre le vol ou l'incendie en cour au jour du décès, date du contrat, assureur et montant des risques (but : évaluation de ces objets)
- désignation des biens. (Pour les meubles corporels : forfait ou évaluation détaillée)
- liste détaillée des dettes dont la déduction est demandée
- formule : « le déclarant affirme sincère et véritable la présente déclaration et affirme sous les peines édictées par 837 CGI, que la déclaration comprend l'argent comptant, les créances ou toutes autres valeurs mobilières française ou étrangère en possession du défunt »

Section 3 : le paiement des droits

Depuis la loi Malrau 1717 bis : droit de succession peuvent être payer par des objets d'art ou de collection, document de haute valeur artistique ou historique, ou immeuble … c'est la dation en paiement.

Deux hypothèses :

- paiement fractionné sur 5 ans article 1717 par dérogation 1701 (paiement préalable aux droits d'enregistrement). Quand l'actif héréditaire comprend à concurrence de 50% au moins des biens non liquides le paiement peut être fractionné 10 ans, pour les héritiers en ligne directe.
- paiement différé : pour les héritiers qui reçoivent la nu propriété, différé jusqu'à la réunion de la nu propriété et de l'usufruit 404B (décès de l'usufruitier, vente de la nue-propriété) 6 mois à compter de la réunion ou de la vente.

En cas de transmission d'entreprise on peut combiner les deux régimes.

Cour du 30 janvier 2009

Section 3 – l'actif successoral

L'impôt frappe tous les biens qui faisaient partie du patrimoine du défunt, quelque soit leur nature.

§ 1 – La territorialité de l'impôt :

La territorialité de l'impôt : loi qui s'applique pour la taxation des successions
Article 750 ter CGI (loi 29 décembre 1976 fixe règle en matière de succession et d'IR) critère c'est le domicile du contribuable et pas la nationalité.

1° si le défunt était domicilié en France : imposable sur tous ses biens français ou étrangers (principe tempéré par les conventions internationales)
2° si le défunt était domicilié hors de France : on ne taxe que les biens situés en France, meuble sou immeubles, possédés directement ou indirectement (immeuble qui appartient à des personnes morales dont le défunt seul ou avec son conjoint (ou groupe familial) détient plus de la moitié des titres).
3° héritiers ou légataire qui a eut son domicile pendant 6 ans au moins en France au cour des 10 dernières années précédant celle où il reçoit les biens. Taxation de tous les biens qu'il reçoit.

Les conventions internationales tendent à limiter les doubles impositions.

§ 2 – La preuve du droit de propriété du défunt :

Article 2279 civ « En fait de meubles, possession vaut titre ».
Théorie de la propriété apparente complétée par des présomptions (simples)

-***Présomptions légales*** : article 1881 et 1882 (pour les mutations à titre gratuit et à titre onéreux) - L'article 1881 : Si une personne acquitte une taxe foncière relative à un immeuble elle en est présumée propriétaire. Au bout de deux paiements on peut exiger d'elle les droits.

- L'article 1882 : (fonds de commerce) la présomption est établie par l'inscription à la taxe professionnelle (contribution au nom du nouveau possesseur).

- ***Présomption spécifiques aux successions***

*article 751 : *« est réputé au point de vue fiscal faire partie, jusqu'à preuve contraire de la succession de l'usufruitier, toute valeur mobilière, tout bien meuble ou immeuble appartenant pour l'usufruit au défunt et pour la nue propriété à l'un de ses présomptifs héritiers ou descendants d'eux, même exclus par testament, ou à ses donataires ou légataires ou à des personnes interposées »* => le défunt est présumé être propriétaire intégral du bien
Sauf si la donation est consentie plus de 3 mois avant le décès, par acte authentique.
C'est au contribuable de renverser la présomption (d'apporter la preuve contraire)

***** article 752 *« sont présumées faire partie de la succession jusqu'à preuve du contraire les actions, obligations, parts de fondateurs ou bénéficiaires, parts sociales, et toutes autres créances dont le défunt a eu la propriété, a perçu des revenus, ou à raison desquelles il a effectué une opération quelconque moins d'un an avant le décès »*.

Biens visés : obligation, parts sociale, créances

Actions du défunt : perception de revenus, opération quelconque moins d'un an avant le décès (ex : participation à une AG)

Pour rapporter la **preuve contraire** il faut un acte authentique ou un acte sous seing privé enregistré qui constate la cession (acte ayant date certaine)
CdC° 30 octobre 1989, Braque : (créance) le paiement du chèque par la banque fait échec à la présomption de l'article 752

* article 753 : présomption de propriété pour le compte indivis (ouvert au profit de plusieurs personnes). La part taxable dans la succession c'est la part virile (la moitié).
Preuve contraire : contrat de dépôt ou article 773 (acte authentique ou sous seing privé enregistré)

* article 754 : les sommes et objets trouvés dans les coffres forts loués à plusieurs personnes sont réputés être pour la perception des droits la propriété conjointe et par part virile.

§ 3- L'évaluation de l'actif :

Deux valeurs pour l'évaluation des biens successoraux : la valeur vénale : valeur que pourrait atteindre le bien dans les conditions normales du marché & la valeur légale déterminer dans certain cas par la loi pour éviter un contentieux.

A/ L'évaluation des meubles :

L'article 764 pose plusieurs méthodes d'évaluation :

- Pour les meubles meublants:

* Prix exprimé dans une vente publique réalisée dans les deux ans à compter du décès.
* Evaluation contenue dans des inventaires intervenus dans les 5 ans du décès.

* A défaut ont applique le forfait mobilier : 5% de l'actif brut de la succession : biens meubles et immeubles, avant toutes déduction du passif. Y compris les biens soumis au droit de retour légal, et les biens appartenant en usufruit au défunt. Article 751
Par contre les parts en avancement d'hoirie ne sont pas comprises dans l'actif brut

- Pour les bijoux, pierreries, objets d'art ou de collection :
* La vente aux enchères publiques deux ans avant le décès
* La valeur fixée dans le contrat d'assurance de moins de 10 ans

- Pour les autres meubles corporels :
Ils sont évalués selon les mêmes règles que les bijoux mais il n'y a pas de minimum du contrat d'assurance.

- Pour les valeurs mobilières et droits sociaux :
* Evaluation selon la moyenne des 30 derniers cours de bourse avant le décès pour taxer (article 759).
* Article 760 : pour les créances à termes le droit est perçu sur le capital perçu dans l'acte et qui en fait l'objet, sauf si le débiteur est en état de faillite ou de déconfiture au moment de la succession car dans ce cas on peut faire une évaluation inférieure.

B/ L'évaluation des immeubles

* Article 761 : valeur vénale réelle de l'immeuble libre d'occupation.
* S'il y a eut une adjudication 2 ans avant ou après le décès, c'est cette valeur qui est prise en compte
* Si l'immeuble forme la résidence principale au jour du décès, on applique un abattement de 20 % (764 bis) sur la valeur vénale du bien.
* Valeur des biens en nu propriété et usufruit résulte du barème de l'article 669, en fonction de la toute propriété (tranche de 10ème selon l'âge de l'usufruitier)
Si l'usufruit vaut 9/10ème de la toute propriété alors la nue propriété ne vaudra que 1/10ème de la toute propriété. Plus on vieillit plus l'usufruit perd de la valeur mais plus la nue propriété prend de la valeur.
Le droit d'usage et d'habitation (différent du droit d'usufruit) article 762 bis : valeur = 60% de la valeur de l'usufruit.

Age de l'usufruitier	Valeur de l'usufruit	Valeur de la nue propriété
Moins de 21 ans	90%	10%
31 ans	80%	20%
41 ans	70%	30%
51 ans	60%	40%
61 ans	50%	50%
71 ans	40%	60%
81 ans	30%	70%
91 ans	20%	80%
Plus de 91 ans	10%	90%

Pour l'usufruit à durée fixe on prend 23% de la toute propriété par période de 10 ans.

Cour du 5 février 2009

Section 4 : Le passif successoral

§ 1 – les dettes déductibles

Loi 1901 accepte la déduction du passif successoral, puis les conditions de déduction du passif ont été assouplies par loi 15 mars 1963 : article 768 CGI

1° Existence au jour du décès

Dette doit exister à l'encontre du défunt au jour du décès (pas les dettes nées du décès ou après le décès, sauf frais funéraires)
Cour de cassation 19 novembre 1991 : indemnité de licenciement suite au décès de l'employeur. Dette non déductible.

Les dettes n'ont pas besoin d'être liquides pour être déductibles, elles pourront être déduites même postérieurement au dépôt de la déclaration (si elles ne sont pas liquides au jour du dépôt)
Dette sont condition suspensives ne sont pas déductible si la condition ne s'est pas réalisé avant le décès
Les obligations de faire ne sont pas déductibles.

Exceptions

- les frais funéraires : article 775, déductible pour un montant de 1500 €
- Les frais de nourriture, de logement et de deuil du CS, pendant 9 mois à compter du décès sont déductibles
- Frais d'ouverture du testament déposé chez le notaire

2° Preuve que la dette existait au jour du décès

Article 768 : *« (…) Dûment justifié avec tous les modes de preuve compatible avec la procédure par écrit »*

Ecrits
Présomptions

Commencement de preuve par écrit n'est suffisant que si des présomptions le corroborent.
Cour de cassation 3 décembre 1991 : une transaction signée par l'héritier concernant une dette du défunt a été validé pour sa déductibilité (héritier a la saisine et est substitué au défunt dès son décès)
Le témoignage ou l'aveu sont exclus de la déduction, s'ils ne sont pas corroborés par des présomptions.

Preuve de la dette incombe toujours aux héritiers (L 20 du livre des procédures fiscales), l'administration peut toujours demander preuve de la dette y compris attestation de créancier que le créancier ne peut refusé de fournir.

La dette qui résulte d'un acte authentique, non échu ne peut être écartée (pas besoin de l'attestation de créancier)

3° Inventaire : dette détaillée dans un inventaire établie par le déclarant.
Doit être présenté par les héritiers, annexé à la déclaration de succession

§ 2 – le passif non déductible (article 773)

1° Dettes échues depuis plus de 3 moins avant l'ouverture de la succession sauf attestation de créancier fournie dans les règles de l'article L 20 LPL

2° Dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou au profit de personnes interposées (article 911 civil) : dette est considérée comme fictive => pas déductible.
Sauf lorsque la dette a été consentie par un acte authentique ou sous seing privée ayant date certaine (autrement que par le décès d'une partie) => enregistrée avant le décès, les parties pourront prouver la sincérité de la dette. Si l'administration a refusé la déductibilité de la dette les parties peuvent demander en justice la déduction.
Cour de cassation 9 avril 1991 Al Ammouchi : femme qui avait prêté à son époux pour acquérir un hôtel particulier à Paris, lettre du ministre du budget pour autoriser la procédure et le prêt n'a pas été retenu comme preuve de la date certaine de la dette => non déductible.

Dette consentie par le mari seul commun en bien pas déductible dans la succession de la femme : elle n'est pas consentie par le défunt.
Dette qui résulte d'une décision judiciaire, quasi délit, quasi contrat, ne sont pas déductible : elle ne sont pas consentie

Défunt consent à ses enfants une donation partage avec réserve d'usufruit, bien vendu à l'Etat (expropriation) prix versé en totalité à la mère, nu proprio sont devenu créancier, peuvent déduire de la succession de leur mère le solde de l'indemnité d'expropriation au jour du décès => déductible

Créance de salaire différé, somme peut être déduite.

3° Dettes reconnues par testament ne sont jamais déductible.

4° Dettes hypothécaire garantie par une inscription périmée depuis plus de 3 mois (suppose que la dette a été remboursée) à mois qu'il ne s'agit d'une dette non échue et que son existence soit attestée par le créancier.

5° Les dettes prescrites (sauf prescription interrompue)

§ 3 – passif soumis à imputation spéciale (article 769)

Biens exonéré => pas taxé => pas de déduction des dettes qui grève ces biens.
????????
Les dettes sont imputées prioritairement sur le bien exonéré.

Section 5 – la liquidation de l'impôt 4 opérations :

1° détermination de la part nette : actif – passif déductible = actif net réparti entre les héritier

2° Application des abattements : abattement : somme que l'on déduit de la part nette pour déterminer la part taxable

3° Application du tarif (777) et calcul des droit (sur la part taxable)

4° Réduction de droit : dernière opération, elle se fait sur les droit qui ont été calculés. (≠ abattement qui se dont sur l'actif net)

2°Les abattements en matière de mutation par décès :
*(Mutation à titre gratuit : mutation par décès **et** donation entre vifs : article 779)*

- Le conjoint survivant ou partenaire du PACS :
Jusqu'à la loi TEPA 22 août 2007, le CS bénéficiait d'un abattement, après il ne paye plus de droit de mutation par décès => exonération totale des droits de succession.
A l'origine 76 000 €, revalorisé tous les ans jusqu'à ≈ 270 000 € (abattement qui existe toujours pour les donations entre époux)

- Les ascendants et les enfants vivants ou représentés
Article 779 : abattement de 151 950 € (2008) 156 357 € (2009) pour la part de chacun des ascendants et enfants vivants ou représentés (prédécès ou renonciation)
Abattement spécifique pour les représentants : ils bénéficient de l'abattement de leur auteur
Ex : DC, un fils, filles prédécédée et représentée par ses 2 enfants.
Le fils bénéficie de l'abattement de 156 357€, les 2 petits enfants se partagent l'abattement dont aurait bénéficié leur mère => 156 357 / 2.
Abattement valable pour les successions et pour les donations entre vifs => pour toutes les mutations à titre gratuit.
L'adopter simple ne bénéficie pas d'abattement 786
- sauf les enfants issus d'un 1re mariage du conjoint de l'adoptant.
- Sauf adopté qui ont reçu de l'adoptant des secours ou des soins non interrompus, 5 ans pendant la minorité ou 10ans pendant la majorité.

-Les abattements :entre frères et sœurs
Loi TEPA exonère les frère et sœurs des droits de mutation par décès lorsqu'ils remplissent certaines conditions (article 796 0 ter):

- Célibataire, veuf, divorcé ou séparé de corps.
- Qu'il soit au moment de l'ouverture de la succession de plus de 50 ans ou infirmité qui l'empêche de travailler.
- Avoir été domicilié avec le défunt d'une façon constante, pendant les 5 ans avant le décès.

Si les conditions ne sont pas remplies les frères et sœurs bénéficient d'un abattement de 15 636€ (au 1er janvier 2009) : article 779 4°.

- Les abattements pour les neveux et nièces :
Abattement de 7 818 € (au 1er janvier 2009), dans les mutations par décès et dans les donations entre vifs (=> pour toutes les mutations à titre gratuit)

- Les abattements pour handicapés physique ou mentaux
156 357€. Article 779. Peut se cumuler avec d'autre abattement.

- abattement par part successorale pour les héritiers qui ne bénéficie d'aucun autre abattement article 788 : 1 564€

Cour du 6 février 2009

4° Montant de des droits : article 777 A

En ligne directe		Epoux et PACS	Fère et sœur
7 922	5%	7922	En dessous de 23975 : 30%
7 922 à 11 883	10%	156 636	Au dessus de 23975 45%
11 883 à 15 636	15%	31 271	
15 636 à 542 036	20%	886 020	
542 036 à 886 020	30%	1772041	
Au-delà de 1 772 041	40%		

Parent jusqu'au 4ème degré 55%

4° Réduction de droit
- ***Familles nombreuses*** : article 780.
A partir de 3 enfants : réduction de 305€ par enfants.
Si les enfants sont en ligne directe 610 € par enfants.
Enfants vivants ou représenté au jour de la succession.
Article 781 l'enfant décédé avant 16 ans … est compté pour la réduction de droit.
- ***Les mutilés guerre*** : article 782
Droit sont réduit de moitiés. Plafond de 305€

Section 6 – Les régimes spéciaux et exemption

§ 1 – En raison de la qualité des personnes

- Succession des victimes de la guerre : article 796 sont exempter d'impôt.
- Les legs à la collectivité ou à des associations : article 794 et 795 : exonération.

§ 2 – En raison de la nature des biens

A/ Transmission à titre gratuit de bois et forêts (793 2 2°) et part de groupement forestier (793 1 3°) sont exonéré de droit à concurrence des ¾ du montant de la valeur du bien transmis.

2 conditions (bois et forêts)

- Certificat du directeur départemental de l'agriculture (793 2 2°a) que bois et forêt sont susceptible de présenté une des garanties de gestion durable
- Engagement de l'héritier, légataire ou donataire de maintenir à usage forestier les biens objet de la mutation pendant 30 ans

Exonération pour les parts de groupement forestier ne joue que pour la valeur de la part qui correspond aux biens immeubles bois et forêt.

En cas de rupture de l'engagement de maintenir à usage forestier le bien pendant 30 ans, l'héritier devra le complément de droit et un supplément de droit article 1840 G 10.

Ex : bois et forêts taxés en totalité 100 000 €
Réduction de 75% : doit payé 25 000
Avantage de 75 000 €
Si ne respecte pas engagement devra le complément de droit => 75 000 € et devra payer 10, 20 ou 30 % de cette réduction suivant que la rupture de l'engagement intervient avant 10, 20 ou 30 ans.

B/ bien ruraux loué à bail à long terme 793 bis.
Engagement de conserver pendant 5 ans du bien par l'héritier, donataire ou légataire à compter de la mutation. Sinon les droit sont rappeler, majoré de l'intérêt de retard (4,88%)
L'exonération ne s'applique pas lorsque le bien a été donné à bail à long terme consenti au donataire de la transmission.
Exonération de 75% sur la valeur vénale du bien, si la valeur du bien loué excède 100 000 € l'exonération est ramenée à 50%.

C/ les groupements fonciers agricoles (GFA) 793 4°
Même chose que pour les part de groupement forestier. Exonération sur la valeur de la part qui correspond au bien loué à long terme. Exonération de 75% sur la valeur vénale du bien, si elle n'excède pas 100 000

D/ groupement foncier ruraux 848 bis.
Peuvent avoir des bien agricoles, même régime de faveur que les GFA ou groupement forestier.

E/ 1ère transmission à titre gratuit d'immeubles acquis neuf entre le 1 juin 1993 et 31 décembre 1994. But : favoriser l'acquisition d'immeuble neuf, en les exonérant de droit de succession. 793 2 4°
Condition de l'exonération :
- immeuble affecté de manière continue à l'habitation principale pendant 5 ans.
- que l'acquéreur n'ait pas bénéficie de réduction d'impôt lors de l'acquisition

Exonération plafonnée à 46 000 €

F/ 1ère transmission à titre gratuit d'immeubles acquis neuf entre le 1er août et le 31 décembre 1995 (793 2 5°)
Condition : habitation principale pendant 2 ans à compter de l'acquisition et 3 ans pour les héritiers donataires.

G/ 1ère transmission à titre gratuit d'immeuble acquis entre le 1er août 1995 et 31 décembre 1996 (793 2 6°).

12/02/09

Article 754 A : clause de tontine : exonération de droit de mutation à titre gratuit jusqu'à 76 000 € pour la résidence principale, au-delà paye des droits de mutation.

Article 795 A : exonération de droit de mutation à titre gratuit des immeubles classé, dès que les héritiers ont signé avec le ministre de la culture une convention à durée indéterminée qui prévoit maintient des meubles dans les lieux, accès du public.
Si les héritiers ne respectent pas cette convention les biens exonérés sont soumis au droit de mutation à titre gratuit à la valeur du non respect de la convention ou au jour de la transmission à titre gratuit selon le taux prévu au jour de la transmission (=> taxe la valeur la plus élevé).
S'applique aussi aux parts de SCI qui détiennent la pleine propriété et gèrent des biens classés. On ne retient dans la part que la valeur des biens classés. Les parts doivent être détenus plus de 2 ans par le DC et 5 ans par l'héritier sinon les droits sont rappelés.

Article 787 B exonéré des droits de mutation à titre gratuit à concurrence de 75% les parts ou société ayant une activité artisanale industrielle et commercial… engagement collectif de conservation de 2 ans et engagement pris par les héritiers, dans une société de personnes qu'il exerce une fonction dans la société ou dans une société de capitaux qu'il exerce une fonction de PDG…

Article 787 C tous les biens affecter à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité professionnelle sont exonéré de droit de succession à 75 % sous condition :

- détenue plus de 2 ans si acquise à titre onéreux
- héritiers prennent l'engagement de conserver l'ensemble des biens affecté pendant 4 ans à compter de la transmission et doivent prendre l'engagement d'exploiter effectivement l'entreprise.

<u>Les contrats d'assurance :</u>

- Article 757 B :
- Article 990 1 : prélèvement sur les sommes versées par les compagnies d'assurance dans certaines hypothèses

3 possibilités :

- taxation au droit de mutation par décès
- prélèvement de 20%
- exonération totale

3 choses à prendre en compte : date de souscription du contrat, date de versement des primes et âge de l'assuré.

Ces assurances ne font pas partie de la succession de la personne décédée. Cependant, la fiscalité est intervenue par les articles 757B CGI et l'article 990-1 CGI.
L'article 757B vise les primes versées après l'âge de 70 ans et l'article 990-1 CGI vise le prélèvement sur les capitaux versés par les contrats d'assurance-vie.

L'article 757B *« les sommes, rentes et valeurs quelconques dû par un assureur donne ouverture aux droits de mutations par décès selon le degré de parenté à concurrence de la fraction des primes versées après 70 ans pour ce qui excède 30.500 € ».*
Sont imposables à titre gratuit dans la limite de 30.500 € de primes versées après 70 ans les sommes versées au bénéficiaire du contrat.
L'article 990-1 CGI *« les primes ne rentrant pas dans le cadre de l'article 757B, les sommes dues directement par un ou plusieurs organismes d'assurance sont soumises à un prélèvement de 20%. Cette somme est taxée au prélèvement de 20%, mais il y a un abattement de 152.000 € ».*
Ce prélèvement est du par le bénéficiaire et est versé par le comptable des assurances qui le verse directement au comptable du Trésor dans les 15 jours qui suivent la transmission.
Si c'est le conjoint survivant qui est redevable de cela, alors il ne devra rien depuis la loi TEPA.

Date des contrats	Primes versées	
	Avant le 13/10/1998 pas de taxation	Les primes versées après le 13/10/1998
Contrats souscrits avant le 20/11/1991	Exonéré	sont soumises à un prélèvement de 20% après abattement
Contrats souscrits à partir du 20/11/1991 Avant 70 ans	Exonéré	sont soumises à un prélèvement de 20% après abattement de 152.500 €
Contrats souscrits à partir du 20/11/1991 Après 70 ans	les primes sont soumises aux droits de mutation par décès après 30.500 €	

Chapitre 2 : Les donations

Une donation est un acte par lequel le donateur se dépouille immédiatement et irrémédiablement de la chose donnée au profit du donataire qui l'accepte.

Lorsque la donation porte sur un immeuble, on va d'abord à la recette des impôts pour l'enregistrement et ensuite à la conservation des hypothèques pour la publicité foncière.

Section 1 : Les donations ordinaires :

§ 1- Les conditions de la donation (3)

A- L'intention de donner « l'animus donandi » :

Le problème c'est quand il y a des charges imposées au donataire. Quand ces charges sont inférieures à la valeur du bien donné, il n'y a pas de problème, on taxe pour le tout la libéralité aux droits de mutations à titre gratuit.
Lorsque les charges sont égales à la valeur du bien donné, on taxe comme une mutation à titre onéreux. Si les charges sont supérieures à la valeur du bien donné alors on aurait une donation mais dans l'autre sens, càd que le donataire deviendrait donateur.
L'exécution de cette donation c'est de donner.

Les donations rémunératoires sont des donations versées en récompense des services rendus au donateur par le donataire. Si ces services rendus ne sont pas susceptibles d'une action en justice et qu'ils ne sont pas appréciables en argent, on a une donation soumise aux droits de mutation à titre gratuit.
Si ces services sont appréciables en argent et qu'ils peuvent faire l'objet d'une action en justice alors on taxe aux droits de mutation à titre onéreux. C'est une dation en paiement.

La donation est normalement un acte notarié article 931 civil, mais l'administration n'est pas juge de la validité des actes et peut donc en enregistrer même des sous seing privé. Dès que qu'il y a une intention libérale, l'administration peut taxer.

On y rattache aussi les donations déguisées et indirectes.
Les donations déguisées sont des actes qui ne sont pas en apparence des donations mais qui en sont en réalité.
Ex : donation entre parents à degrés proches déguisée sous une vente.
Les donations indirectes sont des donations qui ont accessoirement le caractère de libéralité.
Ex : les renonciations aux successions.

B- Le dessaisissement du donateur :

On peut donner avec un effet à terme et alors on a une réserve dans la donation.

Ex : donation avec réserve d'usufruit. On taxe au moment de la donation seulement la nue-propriété (avec le barème de l'article 669) et au moment du décès, le nu-propriétaire récupère la tout propriété de façon naturelle et ce sans taxation. Article 1130
Si on attend le décès de l'usufruitier, il n'y a pas de taxation.
Ex usufruit vaut 40 % => donataire taxé sur 60%, plus on attend pour donner la nu propriété moins l'usufruit à de valeur => plus la taxation de la nu propriété est importante

C- L'acceptation :

L'acceptation du donataire doit être exprès. Il faut également une acceptation du bénéficiaire pour que la donation soit parfaite, sinon enregistrement à un droit fixe et report de la taxation au jour de l'acceptation.

§ 2- L'assiette et la liquidation des droits de mutations à titre gratuite en matière de donations :

Normalement ce sont les mêmes règles que celles des successions, mais il y a des exceptions.
L'article 758 CGI pour les transmissions à titre gratuit des biens meubles, la valeur est déterminée par la déclaration estimative des parties sans distraction des charges.

L'article 776 CGI l'article 764 CGI (qui fixe la valeur des biens mobiliers) est applicable toutes les fois qu'il y a vente aux enchères dans les deux ans. Pour les bijoux, objets d'art on retient 60% de l'évaluation dans les contrats d'assurance (alors que pour les successions c'était 100%)

L'article 761 CGI « *pour la liquidation des droit de mutations à titre gratuit, les immeubles quelque soient leur nature sont estimés selon leur valeur vénale de transmission, mais s'il y a eu une adjudication publique dans les deux ans qui ont suivis ou précédés cette donation, c'est cette valeur de l'adjudication qui sera retenue* ».

L'article 776 bis à propos des charges « les dettes qui ont été contractées par le donateur pour l'acquisition ou dans l'intérêt des biens objets de la donation et qui sont mises à la charge du donataire dans l'acte de donation dont la prise en charge par le donataire est notifiée au créancier, ces dettes sont déduites pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit si la donation porte sur :
- la totalité ou une quotte part des biens meubles, immeubles, corporels, incorporels, affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité commerciale, artisanale, agricole, industrielle et libérale, sous réserve que la dette n'ait pas été contractée par le donateur au près du donataire ou de son conjoint, de ses frères et soeurs
- les biens autres sous réserve que la dette soit contractée au profit d'une banque ».
Comment le donataire va démontrer qu'il a payé la dette ? Le bénéfice de la déduction est soumis à la condition pour le bénéficiaire de démonstration d'acquittement des dettes mises à sa charge. Cependant, ça se prescrit par 3 ans.

Détermine la part net qui revient au donataire, abattement, calcul des droits puis réduction de droit

A- Les exonérations :

L'exonération pour les donations de sommes d'argent 790 G

L'exonération pour les donations entre vifs de sommes d'argent en pleine propriété créé par la loi TEPA jusqu'à 30.271 € au profit des enfants, petits enfants, arrières petits enfants, et à défaut neveux et nièces.

Le plafond est de 30.271 € et il y a des conditions particulières :
- le donateur doit avoir moins de 65 ans
- le donataire doit avoir plus de 18 ans ou être mineur émancipé (pour que l'argent soit consommé)
- on ne doit pas faire le rapport de cette donation conformément à l'article 784 C.civ déposé au service des impôts du domicile du donataire dans le mois de la donation.
- on a le droit à ces 30.271 € qu'une seule fois, cette donation ne bénéficie pas du délai de 6 ans => ne peut être renouvelé

Les exonérations pour les dons familiaux pour la création ou la reprise d'entreprise créée par la loi du 02/08/2005 :

Article 790A bis.
Le champ d'application c'est des dons de sommes d'argent.
Ces sommes d'argent bénéficient aux enfants, petits-enfants et arrières petits enfants. Ça concerne les dons de sommes d'argent en pleine propriété à ces personnes ou à défaut d'une telle descendance les neveux et nièces.
Les conditions de ce don sont relatives à l'emploi des sommes :

- Les sommes seront affectés (à la fin de la 2nd année du transfère) soit à la souscription au capital initial d'une PME, soit à l'acquisition des biens meubles ou immeubles affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle.
- Le donataire doit exercer son activité professionnelle principale dans l'entreprise depuis au moins 5 ans à compter de l'affectation des sommes.
- L'activité de la société ou de l'entreprise est commerciale, agricole, artisanale, industrielle, libérale.

Quelle est la portée de l'exonération ?
Les dons de sommes d'argent consentis en pleine propriété aux enfants, petits-enfants, arrières petits enfants ou à défaut les neveux et nièces sont exonérés des droits de mutation à titre gratuit dans la limite de 30 271€.
Cette disposition ne sera valable que pour les dons consentis entre le 01er/01/2006 et le 31/12/2010.
Cet abattement peut se cumuler avec les autres abattements (handicapés etc.…)
Cette exonération ne fait pas de rappel conformément à l'article 784 CGI.

19/02/09

B/ Les abattements

Somme que l'on déduit de la valeur de la donation

- Le premier abattement est celui que l'on trouve au profit des conjoints ou des partenaires pacsés. Article 790 E et F abattement de 79 221€

Lorsque le pacs prend fin dans l'année civil de sa conclusion ou de l'année suivante pour une raison autre que le mariage ou le décès l'abattement peut être remis en cause.

- Les ascendants, enfants vivants ou représentés sont exonérés jusqu'à 156 357€ Article 779 pour la perception de mutation de droit à titre gratuit

- L'abattement qui est cumulable avec tous les autres c'est l'abattement pour les handicapés qui est de 156 357 €.

- Il y a un abattement résultant de la loi TEPA au profit des frères et sœurs qui est de 15.636 €. Cet abattement bénéficie aux donations entre frères et sœurs en matière de successions lorsque les frères et sœurs ne remplissent pas les conditions.
- Ensuite on a un abattement pour les neveux et nièces (article 790 C) par la loi TEPA de 7.818 €.

- Les petits enfants bénéficient d'un abattement de 31 271 € sur la part de chacun des petits enfants. Les petits enfants décédés du donateur sont pour (l'application de l'abattement) représentés par leurs descendants donataires. Article 790 B

- Les arrières petits enfants bénéficient d'un abattement de 5.000 € sur la part de chacun des arrières petits enfants. 790 B

L'abattement pour le personnel des entreprises :
L'abattement pour le personnel des entreprises (article 790 A) « *sont exonérés de droits de mutations à titre gratuit sur option du donataire les donations en pleine propriété de fonds artisanaux, de commerce ou de clientèle d'une entreprise individuelle, de fonds agricoles, de parts ou actions de société à concurrence de la fraction de la valeur des titres représentatifs de ces fonds ou de la clientèle si les conditions sont réunies* ».
Les conditions pour bénéficier de l'abattement de personnel d'entreprise en matière de donations :

- Entreprise exerçant une activité professionnelle
- donation au profit de personnes titulaires d'un contrat de travail à durée indéterminée depuis au moins 2 ans
- qui exercent une fonction à temps plein ou un contrat d'apprentissage
- d'une valeur inférieure à 300.000 €
- le donateur devait être possesseur du bien depuis plus de 2 ans
- les bénéficiaires de l'abattement vont prendre l'engagement de continuer leur activité professionnelle dans les 5 ans qui suivent la date de la transmission.

Abattement qui n'est pas cumulable avec l'article 787B et ne se renouvelle pas

C- La réduction de droits :

- La première réduction de droits sur le montant de l'impôt c'est la réduction pour charge de famille (père et mère de famille nombreuses). Il est valable aussi bien en matière de succession que de donation. C'est prévu par l'article 780 CGI.
305€ ou 610€ (???)

- La seconde réduction est pour les mutilés de guerre (50% avec un maximum de 305 € + invalidité de 50% minimum). Article 782 CGI.

- La troisième réduction est spécifique pour les donations car on a une réduction de 50%. C'est prévu par l'article 790 CGI. Il y a des réductions importantes selon l'âge du donateur, on incite les personnes à donner le plus jeune possible.
Le donateur âgé de moins de 70 ans (idéal pour faire la donation) bénéficie d'une réduction de 50% pour les donations en pleine propriété ou en usufruit et d'une réduction de 35% pour les donations en nue-propriété.
Le donateur âgé de plus de 70 ans et de moins de 80 ans bénéficie d'une réduction de 30% pour les donations en pleine propriété ou en usufruit et d'une réduction de 10% pour les donations en nue-propriété.
Donation en nue propriété
Donateur – 70 ans : 35%
Donateur – 80 ans : 10%
Donation en pleine propriété
Donateur – 70 ans : 50%
Donateur de – 80 ans : 30%
C'est réduction de droit s'applique en dernier lieu.

Section 2 - Les donations partage :

La donation partage est l'acte par lequel les pères et mères ou autres ascendants font donation à leurs enfants et descendants de leurs biens en opérant la distribution et le partage de ces biens.
Loi du 23/06/2006 qui a permis de faire des donations trans-générationnelles, même si les enfants sont vivants au moment de la donation.

Donation partage est un acte qui comprend deux dispositions dépendantes l'une de l'autre (donation et partage) => laquelle taxe t on ? Article 670 : disposition qui sert de base à la perception est celle qui donne lieu au taux le plus élevé. Impôt du sur la donation est un droit progressif, l'impôt du pour le partage est un droit proportionnel => on ne peut pas les comparer => critère de la disposition principale : c'est la donation.

la donation partage est taxée uniquement sur la donation. Mais dans certain cas on va taxer le partage : bien qui sont partagés sans être donné,

Ex : dans une donation partage on rappelle les donations antérieures qui ont déjà subit le droit de donation, mais si on les remet dans le partage elles vont subir le droit de partage.

Toutes les mutations à titre gratuit constatées par un acte sont exclues de la formalité fusionnée (même si elle porte sur des immeubles) => la donation partage suit le double cheminement (recette des impôts et conservation des hypothèques).

Les conditions de la donation partage : pour que le droit de donation soit perçu

- le bénéficiaire => enfants, descendants au degré successible (ça ne marche pas pour l'enfant unique)
- donation de bien présent, possibilité de réserve d'usufruit (donation de la nue propriété), lorsque l'usufruit se réunira au décès de l'usufruitier il n'y aura pas de droit.
- un partage effectif (division matérielle des biens doit être réalisé : transforme un droit général sur l'ensemble des biens en un droit spécifique de chacun sur son lot

- Acceptation expresse des donataires.

Avantage de la donation partage :
1° on a une donation partage on a une taxation immédiate des biens au moment de la donation et pas au moment du décès (=> peut gagner sur la valeur vénale et sur les taux qui pourraient être plus élevé au moment du décès)
2° on peut réserver l'usufruit qui ne sera pas taxé au moment du décès
3° les droits de mutation peuvent être payés par le donateur et ce n'est pas considéré comme un surplus de donation (pas taxé comme un supplément de donation).
4° les réductions de droits à 50 ou 35% qui sont considérables.
5° non rappel de donation. Tous les 6 ans les abattements recommencent

19/02/09

Les dettes à la charge du donateur sont déductibles de la donation

Section 3 – les donations qui ne sont pas constatées par un acte

L'article 638. Pour les biens important les mutations à titre gratuit sont taxées même si elles sont verbales : donation d'immeuble, d'un fonds de commerce, d'un droit au bail => il faudra le déclarer à l'administration.

Pour les autres biens, la donation sera taxée si elle est constatée par un acte notarié : tous les actes authentiques sont soumis à la formalité enregistrement. Souvent les donations se ne font pas par acte notarié et même sans acte => Pas soumis à la formalité de l'enregistrement.

Pour les donations, il y a trois textes législatifs, à défaut de biens concernant l'article 638 :
- article 757 (loi 1850)
- Loi du 14/03/1942 codifiée à l'article 784 qui pose l'obligation de rappeler toutes les donations précédentes dans un acte de succession ou de donation.(réalisées entre les même personnes) ce rappel n'existe plus après 6 ans
- Article 635A (loi de finance de 1992) établie l'obligation de l'enregistrement pour les dons manuels révélé à l'administration.

§ 1- Les dons manuels

Don manuel : un don réalisé de la main à la main. Pour lutter contre ces dons manuels, il y a les articles 757, 784 et 635A du CGI.

Article 757
- Acte obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement
- Par volonté du donataire et qui portent la reconnaissance d'un don manuel. Une personne qui ne peut pas justifier les fond qui lui on permis d'acquérir un bien lors d'un contrôle, risque de pénalité de fraude. Elles peuvent avoir intérêt à déclarer le don manuel et payer les droits d'enregistrement.
- La reconnaissance judiciaire : personne qui ont fait des dons manuel, peuvent agir contre le donataire (ingratitude) => reconnaissance judiciaire du don manuel. Agent du fisc dans les tribunaux.

L'article 635A 2 buts : permettre au contribuable qui sont sous le coût d'un contrôle de révéler à l'administration fiscal du don manuel. Et non rappel des donations tous les 6 ans.
Le donataire doit déclarer le don manuel dans le mois de sa réalisation au bureau de son domicile et on va taxer le don manuel.
Quel législation doit on appliquer à cette déclaration : donation faite il y a 6 mois lors de sa révélation : on taxe à la valeur et au taux du jour de la révélation.
CdC° 10 octobre 2000 la date de réalisation du don est sans incidence sur l'imposition, c'est la date de la déclaration qui va servir de fait générateur (fixation de la valeur et du tarif)
Don perçu en 87 et révélé après la loi de finance de 92 => on lui a appliqué ce texte.

§ 2- Les donations de toute nature consenties sans actes :

Article 784 « *Les parties sont tenues de faire connaître, dans tout acte constatant une transmission entre vifs à titre gratuit et dans toute déclaration de succession, s'il existe ou non des donations antérieures consenties à un titre et sous une forme quelconque par le donateur ou le défunt aux donataires, héritiers ou légataires et, dans l'affirmative, le montant de ces donations ainsi que, le cas échéant, les noms, qualités et résidences des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donation, et la date de l'enregistrement de ces actes.*

La perception est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la donation ou la déclaration de succession celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures, à l'exception de celles passées depuis plus de six ans, et, lorsqu'il y a lieu à application d'un tarif progressif, en considérant ceux de ces biens dont la transmission n'a pas encore été assujettie au droit de mutation à titre gratuit comme inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable »

=> Obligation a toutes les parties d'un acte d'indiquer toutes les donations consenties entre les mêmes personnes. Ce rappel des donations permet de taxer toutes celles qui ne l'ont pas été au moment de leur réalisation.

Ex : don manuel de 10 000 de Jean à Marie :
<u>Acte taxé immédiatement :</u>
- s'il est enregistré (acte authentique ou déclaration) avec reconnaissance du donataire.
- Peut aussi lorsqu'elle utilise l'argent (achat maison) déclaré origine des fonds => la donation sera taxé à ce moment.
- révélation (article 635 A)
- ou reconnaissance judicaire (ex Jean attaque Marie pour ingratitude)

<u>Imposition retardée article 784</u>
- Ces personnes vont se refaire une donation par acte authentique
- Marie va hériter de Jean (déclaration de succession).

* * * * *

Chapitre 3 : L'impôt de solidarité sur la fortune

ISF est assis recouvré selon les mêmes règles et les mêmes sanctions que les droits de mutation par décès sous réserves de dispositions particulières

L''impôt sur les grande fortune mis en place en 1982, à la fin de la 2nd GM (45) on avait établi un impôt sur la fortune : un impôt de solidarité nationale. En 1986 (1ère cohabitaiton), Chirac a supprimé l'impôt sur les grandes fortunes. 1988 gauche revient au pouvoir et on rétabli l'impôt sur la fortune : ISF 1 janvier 1989.

Réglementé de l'article 885 A 885 X

Section 1 – Le champ d'application de l'ISF

§ 1 – Le fait générateur

Le 1er janvier de l'année d'imposition, lié au fait qu'une personne physique soit propriétaire d'un patrimoine d'une certaine valeur (aujourd'hui : patrimoine net de 790 000€)
L'impôt est annuel est on examine la valeur de tous les biens au 01er/01 de l'année d'imposition donc toutes les modifications ultérieures au 01er/01 sont sans incidence sur la valeur des biens.

§ 2 – Les personnes imposables

- Personnes physique domiciliée en France, quelque soit leur nationalité (foyer, ou lieu de séjour principal, personne qui exerce une activité professionnelle salarié ou non (sauf accessoire) en France, personnes qui ont le centre de leur intérêt en France)
Les personnes non domicilié en France sont taxées sur les biens qu'ils possèdent en France (article 4 B)

- les couples mariés ont une imposition commune sauf ceux qui sont séparés de biens et qui ne vivent pas ensemble.

- Les partenaires pacsés sont traités de la même façon.

§ 3 – Le patrimoine taxable à l'ISF

- Pour les personnes domiciliées en France on taxe tous les biens (en France ou à l'étranger)
- Pour les personnes domiciliées hors de France on ne taxe que les biens français, à l'exception des placements financiers (revenu qui relève de la catégorie de revenu de capitaux mobilier : dépôt à vu, dépôt à terme, les bon et les titres, les obligations, les actions et les droit sociaux) il ne sont pas pris en compte pour la déclaration d'ISF, on enlève de ces placements des biens qui seront imposables :

* les parts détenues dans les sociétés ou une personne morale située hors de France dont l'actif est principalement constitué d'immeuble ou de droit immobilier situé en France, à proportion de la valeur de ces biens par rapport à l'actif total. (Ex : représente 10% de l'actif de la société : les parts détenues seront taxé sur la base de 10% de leur valeur)

* action ou droit détenue dans les personnes morales qui permettent directement ou indirectement de procéder avec le groupe familial des biens visés au 2ème de l'article 750 ter.

Les biens sont considéré comme français s'il ont une assiette matérielle en France, pour les biens incorporels : créance : si le débiteur est domicilier en France, pour les valeurs mobilières : siège social de la société, les actions et les parts sociales de personne morale non quottée en bourse dont le siège est hors de France mais dont l'actif est principalement constitué d'immeuble situé en France (à proportion de la valeur de ces biens par rapport à la totalité de l'actif social)
Pour l'application de cette mesure les immeubles affectés pour l'exploitation de l'entreprise ne sont pas pris en compte dans le calcul de l'ISF
Depuis le 1 janvier 1988 on considère que l'immeuble situé en France propriété indirecte la société situé à l'étranger sera taxé.

Il y a un risque de double imposition => convention internationale de lutte contre la double imposition (relatif au domicile fiscale) : principe :

- le recours au convention internationale ne se fait qu'en cas de conflit (=> discutions entre deux état pour savoir s'ils taxent ou pas le redevable) en l'absence de conflit l'article 4 B permet de déterminer le domicile fiscal (CdC° 2000).

Les problèmes indépendants de la définition du domicile fiscal sont résolus par les conventions que si elles visent expressément l'impôt sur la fortune

- le droit d'imposition peut être partagé entre les 2 Etats, ou être attribué exclusivement à l'Etat de la résidence du propriétaire, soit exclusivement à l'Etat ou sont situés les biens

Problème de double imposition est éliminé de plusieurs façons :

- par l'octroi d'un crédit d'impôt par l'Etat de la résidence si les biens sont imposés dans les 2 Etats (résidence et situation des biens)
- par la règle du taux effectif si la convention le prévoit calcul de l'impôt afférent à ces biens au taux de l'impôt correspondant à l'ensemble des biens qui aurait été imposé en l'absence de disposition spécifique.
- En l'absence de toute convention la double imposition internationale est évitée par l'imputation sur l'impôt exigible en France des impôts sur la fortune acquitté hors de France pour les mêmes biens

Cour du 26/02/09

Section 2 – l'assiette et la liquidation de l'ISF

L'assiette c'est le patrimoine à prendre en considération pour l'ISF. C'est la même assiette que les droits de mutation par décès. Article 885E « *L'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune est constituée par la valeur nette, au 1er janvier de l'année, de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables appartenant aux personnes visées à l'article 885 A, ainsi qu'à leurs enfants mineurs lorsqu'elles ont l'administration légale des biens de ceux-ci.*
Dans le cas de concubinage notoire, l'assiette de l'impôt est constituée par la valeur nette, au 1er janvier de l'année, de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables appartenant à l'un et l'autre concubin et aux enfants mineurs mentionnés au premier alinéa. »

=> On tient compte de l'ensemble des biens de la personne physique et de ses enfants mineurs. Pour les époux on réunit tous leurs biens, de même en matière de concubinage.

Ces biens soumis à l'impôt sont les mêmes qu'en matière de succession.

Il y a cependant quelques règles propres en matière d'ISF :

- les contrats d'assurance

* Pour les contrats rachetables : Dans les contrats d'assurance il y a une phase d'épargne qui produit des intérêts et qui vont se transformer en capital que l'on verse au décès ou en rente en cas de survie.
Pendant la phase d'épargne (quand la personne verse des primes), ces versements sont considérés comme des biens imposables.
A l'échéance du contrat, on a deux hypothèses (versement d'un capital ou d'une rente), si on verse un capital celui-ci est imposable, mais si on verse une rente on ne taxe que la valeur de capitalisation de la rente.

* En cas de contrat non rachetables, on impose uniquement les primes versées après 70 ans par la personne physique.

- Pour le versement d'une ***indemnité de dommage***

* Si l'indemnité a vocation à réparer des dommages matériels, elle est imposable.
* Si elle a vocation à réparer des dommages corporels, elle n'est pas imposable.

- Pour les ***biens grevés d'un usufruit ou d'un dr***

Article 885 G « *Les biens ou droits grevés d'un usufruit, d'un droit d'habitation ou d'un droit d'usage accordé à titre personnel sont compris dans le patrimoine de l'usufruitier ou du titulaire du droit pour leur valeur en pleine propriété.*
Toutefois, les biens grevés de l'usufruit ou du droit d'usage ou d'habitation sont compris respectivement dans les patrimoines de l'usufruitier ou du nu-propriétaire suivant les proportions fixées par l'article 669 dans les cas énumérés ci-après, et à condition, pour l'usufruit, que le droit constitué ne soit ni vendu, ni cédé à titre gratuit par son titulaire »
Cependant, il y a des exceptions :
* article 767-2 C.civ qui correspond à l'usufruit du conjoint survivant.
* article 1094 C.civ qui est l'usufruit des ascendants.
* article 1098 C.civ qui est l'usufruit du second conjoint en cas d'enfants issus de lits différents.
Dans ces trois cas là on fait la séparation de l'usufruit et de la nue-propriété. Se sont uniquement dans ces hypothèses (usufruit du conjoint, du descendant…) qu'il y a une imposition séparée.

Ça s'applique pour les seuls usufruits résultant d'un décès avant le 01er/07/2002.
Lorsque le démembrement résulte de la vente d'un bien dont le vendeur s'est réservé l'usufruit ou le droit d'usage et d'habitation et que l'acquéreur n'est pas une personne visée à l'article 751 CGI (càd présomptif héritier, descendant ou légataire ou des personnes interposées), il y aura une imposition séparée.

Section 3 - Exonérations en matière d'ISF :

§ 1 – les biens professionnels

Ils sont visés par les articles 885 N à R. Ont peut classer ces biens en trois grandes catégories :

A- Les biens nécessaires :

Les biens nécessaires à l'exercice à titre principal d'une activité professionnelle sous forme individuelle. Profession industrielle, artisanale, agricole, commerciale et libérale.
4 conditions pour que ces biens soient exonéré de l'ISF
- Les biens doivent être utilisés dans le cadre d'une profession
- Le bien doit être la propriété du contribuable ou de son conjoint ou du partenaire d'un PACS
- La profession doit être exercée à titre principal
- Le bien doit être nécessaire à l'exercice d'une profession

B- Les parts ou actions de société :

Lorsque la profession est exercée dans le cadre de la société les parts détenues sont considérées comme des biens professionnels.

Pour déterminer si les parts ou actions de sociétés sont exonérées de l'ISF, on va distinguer :

- Les parts soumises à l'IRPP : (article 885 O) les revenus de la société sont taxés entre les mains de chaque associé, le bien sera considéré comme professionnel, si l'activité professionnelle principale est exercée dans le cadre de la société. (2 conditions : activité prof & principale) => Toutes les parts sont considérées comme des biens professionnels => exonéré à l'ISF

- Les parts soumises à l'IS (article 885-O bis) pour lesquelles l'exonération à l'ISF est soumise à deux conditions :

* au ***niveau des fonctions***

- Dans les sociétés de personne : le contribuable doit être associé d'une SCI ou gérant d'une SARL ou d'une société en commandite par actions, nommé conformément aux statuts, des parts qu'il détient.
- Pour les sociétés par actions (SA et autres), il faut être président, directeur général, président du conseil de surveillance ou membre du directoire d'une société par actions.

Il faut que ce soit des fonctions effectivement exercées et donnant lieu à une rémunération normale : une rémunération qui représente plus de 50% des revenus pour lesquels le contribuable paye l'impôt sur le revenu.

* au ***niveau de la détention des titres sociaux***

Le contribuable doit posséder au moins 25% des droits financiers et des droits de vote attachés aux titres émis par la société directement ou indirectement par l'intermédiaire du groupe familial (conjoint, ascendant, descendant, frère et sœur).
Cette condition n'est pas exigée pour les gérants visés à l'article 52 (gérants majoritaires d'une SARL).
Cependant, si on ne remplit pas les conditions des 25% de détention, mais que les parts que l'on détient représentent plus de 50% de notre patrimoine alors on bénéficie de l'exonération.

C- Les biens ruraux loués par bail à long terme : article 885 P

Il faut que le bail soit d'au moins 18 ans, que le preneur utilise le bien dans l'exercice de sa profession principale et qu'il soit le conjoint du bailleur, l'un de ses frères et sœurs, l'un de ses ascendants ou descendants ou le conjoint de l'un de ses descendants ou ascendants.

D- Les parts de GFA et de GAF :

Ces parts soumises aux dispositions de la LOA du 08/08/1962 sont considérées comme des biens professionnels sous réserve que ces parts soient représentatives d'apports en immeuble à destination agricole et que ces baux consentis par le groupement ainsi que leur preneur correspondent aux conditions de l'article 885 P.
Les parts de GFA ou de GAF qui ne sont pas considérées comme des biens professionnels, peuvent bénéficier d'une exonération partielle si le bail a 18 ans. Ces parts peuvent être exonérées à concurrence des ¾ jusqu'à 100 000€ et 50% au-delà, comme pour les droits de mutations par décès.

E- Les objets d'antiquité, d'art ou de collection et les droits de PLA :

Article 885 I : Les objets d'art, d'antiquité, de collection, ne sont pas compris dans la base d'imposition d'ISF dans le patrimoine de leur auteur.
Cette exonération s'applique aussi aux parts de sociétés civiles propriétaires de ces objets à concurrence de la valeur de ces biens dans la valeur totale de la part. Les droits de la propriété littéraire et artistique et de la propriété industrielle ne sont pas compris dans la base d'imposition d'ISF, et aux droits des artistes interprètes et aux producteurs de phonogrammes et vidéogrammes.
Attention en matière de droits de propriété littéraire et artistique cette exonération n'est valable que pour les auteurs.

F- Les parts et actions de société faisant l'objet d'un engagement collectif de conservation : article 885 I

Ces parts et actions ne vont pas être comprises dans les bases d'imposition à l'ISF si ce sont des sociétés professionnelles et s'il y a un pacte entre les propriétaires de droits sociaux (engagement de conservation). Cette exonération est des ¾ de la valeur des parts.
Il y a aussi une condition de pourcentage 20% des parts et actions de la société si c'est une société cotée et 34% si c'est une société non cotée.
L'engagement collectif de conservation doit durer 6 ans.

Engagement collectif de conservation et proportion des titres (20% ou 34%) qui doivent être conservés

§ 2 – L'évaluation des biens

Même règle pour les successions => en principe ils sont évalués à leur valeur vénale, mais si dans les deux ans qui suivent le décès il y a une adjudication c'est la valeur de l'adjudication qui est retenue

Cependant, il y a une exception pour l'immeuble résidence principale du propriétaire bénéficie d'un abattement de 20% qui par la loi TEPA a été portée à 30%. Article 885 S
En cas d'imposition commune un seul immeuble est susceptible de bénéficier de l'abattement.
Selon l'article 885T du CGI, les stocks de vins et alcools d'une entreprise commerciale, artisanale ou agricole sont retenus pour leur valeur comptable et non pas pour leur valeur vénale.
Les valeurs mobilières cotées sont évaluées au dernier cours connu ou selon la moyenne des 30 derniers jours qui précèdent la date d'imposition (qui est au 01er janvier).
Le tarif est prévu par l'article 885U du CGI et les tranches vont de 0,85 % à 1,80%.
Selon l'article 885V du CGI, il y a une réduction de 150 € par personne à charge.
Si l'impôt dépasse 85% des revenus, alors l'ISF sera réduit de la différence (on imputera la différence sur l'ISF). *Ça correspondrait à une réduction d'impôt*.

Barème de l'ISF :
0 à 790 000 € : 0%
790 000 à 1 280 000 : 0,55%
1 280 000 à 2 520 000 : 0,75%
2 520 000 à 3 960 000 : 1%
3 960 000 à 7 570 000 : 1,30%
7 570 000 à 16 480 000 : 1,6%
Au-delà : 1,8%

Section 4 : Les obligations du redevable de l'ISF

§ 1- Les obligations des redevables :

La première obligation du redevable est la souscription d'une déclaration. Le lieu du dépôt de la déclaration est le lieu du domicile en France. Si le redevable n'est pas domicilié en France, il dépose la déclaration au bureau des non-résidents. Le contribuable dépose sa déclaration au plus tard le 15 juin de chaque année.
On paie l'impôt calculé par le déclarant.

§ 2- Le contrôle et les pénalités :

Quand l'administration pense qu'un contribuable peut être redevable de l'ISF, elle lui demande des éclaircissements.
Le contribuable a un délai de deux mois pour répondre à l'administration.
L'article L23 du LPF dit que pour l'ISF prévoit cette demande d'éclaircissement.
En l'absence de réponse ou si les justifications données sont insuffisantes, l'administration peut procéder à la procédure normale de rectification contradictoire au cas où il y a eu une souscription de déclaration.
Si on n'a pas souscrit de déclaration alors il faut combiner la règle de rectification contradictoire et celle de la taxation d'office.

Il y a une procédure de relance qui commence par l'envoi d'une lettre amiable de relance.
Suite à la lettre amiable, le contribuable a deux possibilités :
- il dépose la déclaration
Ou

- il ne dépose pas la déclaration, c'est alors à l'administration de démonter que le contribuable est redevable à l'ISF.
A compter de la notification indiquant au redevable qu'il est imposable, il a un délai de 30 jours pour répondre. Là il y a deux possibilités :
- il dépose la déclaration qui sera ensuite contrôlée et là on utilisera la procédure de rectification contradictoire normale. On retombe dans le droit commun en cas de déclaration car le contribuable a déposé une déclaration.
- il ne dépose pas sa déclaration (qu'il conteste). Dans ce cas on va être obligé d'avoir recours à la taxation d'office, qui va être précédée par une mise en demeure.

Section 5 - Les nouvelles dispositions prises par la loi TEPA en matière d'ISF :

La loi TEPA a pris deux nouvelles dispositions en matière d'ISF :
Elle a réduit le montant de l'ISF imposable ne fonction de l'investissement dans les PME ou en fonction des dons dans les établissements de formation supérieure.

A- Réduction ISF au titre des investissements dans les PME :

C'est l'article 16 de la loi TEPA du 21/08/2007. On investit dans les petites et moyennes entreprises au sens de la communauté européenne (moins de 250 personnes et avoir un chiffre d'affaire de 50.000.000 € dans une activité agricole, artisanale, industrielle ou commerciale).
L'investissement c'est souscrire au capital des PME par de l'apport en numéraire ou l'apport en nature si c'est nécessaire à l'exercice de l'activité (excepté les biens immobiliers et les valeurs mobilières).
Si les conditions sont remplies on peut imputer le montant du capital souscrit à concurrence de 75% sur l'impôt exigible.
Ça concerne les redevables souscrivant au capital d'une PME.

Ça concerne aussi les redevable souscrivant des parts de fonds d'investissement de proximité.
Il y a une réduction de 50% d'ISF.

B- Les réductions de dons à certains organismes :

Il s'agit de dons fait par la personne physique à des organismes dans le domaine de la recherche, de l'enseignement supérieur ou de l'insertion des personnes.
On peut réduire l'ISF à 75% du montant du don mais dans un plafond de 50.000 €.

* * * *
* * *

Titre 5 : Les sociétés

Les sociétés sont définies à l'article 1832. C'est un contrat constitué entre deux ou plusieurs personnes qui décident d'affecter à une entreprise commune des biens, une industrie pour ne partager les bénéfices ou profiter d'une économie pouvant en résulter. Il faut une personnalité juridique distincte de celle des associés.
Tous les actes de sociétés sont prévus à l'enregistrement par l'article 635-1-5 CGI: formation, prorogation, transformation et disparition de la société, augmentation, diminution du capital.
L'article 638A prévoit qu'à défaut d'actes, ces opérations doivent faire l'objet d'une déclaration au service des impôts compétent.
Article 808 à 844

Chapitre 1er - Les constitutions de sociétés

En droit civil le fait d'apporter à une société c'est une véritable mutation, en matière de droit d'enregistrement à l'origine on avait établi la théorie de la mutation conventionnelle des apports : l'apport fait n'était pas forcement définitif, au moment de la dissolution et du partage de la société l'associé pouvait reprendre ses biens => droit d'apport, plus léger que le droit de mutation.

On distingue les apports purs et simples (rémunérés par des droits sociaux) et les apports à titre onéreux (rémunérés par une somme d'argent ou par un autre bien => c'est une véritable vente)
On peut avoir des apports mixtes : apport de bien rémunéré par des parts ou actions et en partie payer.
Ex : apport d'un immeuble grevé d'une hypothèque, au moment de l'apport on veut lever l'hypothèque. Immeuble 100 000, hypothèque : 20 000 => 80 000€ en droit dans la société, 20 000 en paiement de la dette garantie par l'hypothèque.

Distinction qui ne vaut que pour les droits d'enregistrement => n'existe pas en matière de TVA,

Section 1 – Les apports purs et simples :

Ces apports sont rémunérés par des droits sociaux (part ou action). Les apports purs et simples sont soumis à deux régimes fiscaux distincts, selon que la société est soumise à l'IR ou à l'IS.

A/ Le régime de droit commun

S'applique à tous les apports :
- Apports en numéraire à toutes les sociétés (quelques soient leur forme)
- Apport d'immeuble, de fonds de commerce et de droit au bail, fait à des sociétés non passibles de l'IS.
- Immeuble apporté par une société à une autre (les deux sont soumises l'IS)

Le régime du droit commun => Article 810 bis prévoit une exonération des droits fixes pour les apports faits lors de la constitution d'une société.
Si l'on est dans ces apports on n'a rien à payer.

B/ Le régime spécial

Le régime spécial => Ces apports sont considérés comme des apports à titre onéreux. C'est l'article 809-1-3 du CGI qui prévoit que les apports faits à une personne morale passible de l'IS, par une personne non soumise à cet impôt sont assimilés à des mutations à titre onéreux s'ils remplissent 4 conditions :

- les biens soient situés en France ou dans les DOM
- un apport à titre pur et simple
- les apports soient faits par une personne physique ou morale non soumise à l'IS
- le bénéficiaire doit être soumis à l'IS

A compter du 01er janvier 2006, les immeubles sont soumis aux droits d'enregistrement de 2,20% au profit de l'Etat et aux taxes locales additionnelles au profit du département.
En cas de fonds de commerce, il sera soumis à l'article 719 CGI selon la tranche dans laquelle la valeur du fonds de commerce se situe.
C'est le principe de taxation de l'immeuble ou du fonds de commerce.
Depuis le 01er janvier 2000, les apports faits par une personne non soumises à l'IS à une personne qui l'est et qui portent sur un fonds de commerce, un droit au bail, une clientèle, sont exonérés si l'apporteur s'engage à conserver les titres reçu en rémunération de l'apport pendant 3 ans.
Pour les immeubles, on est exonéré si les immeubles sont compris dans l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affecté à l'exercice d'une activité professionnelle.

Section 2 – Les apports à titre onéreux :

683 bis : taxé à 2,20% plus les taxes additionnelles, exception quand il y a un apport en société de l'ensemble des éléments de l'actif immobilier d'une entreprise individuelle.

Cet apport à titre onéreux peut résulter de la prise en charge du passif (entrepreneur apporte son immeuble grevé d'un passif qui est pris en charge par la société) article 809 I bis droit fixe de 375€ (500 si le capital de la société est au moins égal à 225 000€) à condition que l'apporteur s'engage à conserver les titres pendant 3 ans.
Ce droit fixe va disparaître sous l'effet de l'article 810 bis : les apports réalisés lors de la constitution de la société sont exonérés des droits fixes de l'article 809 I bis.
Si l'apporteur ne respecte pas sont engagement il paye « plein tarif » : 2,20% plus les taxe additionnelle
Si l'apporteur décède ont ne remet pas en cause les avantage, même chose si l'apporteur donne ses parts et que le donataire s'engage à garder les parts.

Les apports à des entreprises agricoles (GAEC..) la prise en charge du passif qui grève un immeuble sont soumis au même régime => exonéré : prime à la constitution de société.

Chapitre 2 : Les actes passés en cours d'existence de la société

Section 1 – l'augmentation de capital

Apports nouveaux, conversion d'obligations en actions : droit fixe de 375€ ou 500€ selon le montant du capital de la société. Article 811.
L'incorporation de réserve, bénéfice ou provision au capital : article 812 : droit fixe de 375 € ou 500 € (si le capital social est supérieur à 225 000€)
Avant ces apports étaient taxé par un droit proportionnel.

Section 2 – La réduction de capital

S'il n'y a aucun remboursement aux associés la réduction de capital peut avoir pour source des pertes et dans ce cas on a seulement le droit fixe ordinaire de 125 €.

La réduction de capital peut aussi provenir d'un véritable remboursement aux associés (amortissement de capital : la société rachète les parts au associé. C'est un partage de la société avec un droit fixe de 125€

Changements de type juridique de la société soumis au droit fixe de 125 € s'il n'y a pas de société nouvelle qui a été créée.

Changements de régime fiscal, c'est lorsqu'une société soumise à l'IR va demander son imposition à l'IS. On rappelle les droits qui auraient pu être exigés si elle avait tout de suite été soumise à l'IS. L'article 809-2

Si la société avait reçu des fonds de commerce ou des droits au bail on va aussi faire jouer l'engagement de 3 ans pour la dispense de taxation.

Section 3 : Les prorogations de sociétés :

Article 811 C'est toujours soumis au droit fixe qui varie selon le capital de la société (375 € ou 500 € selon que le capital atteint ou non 250.000 €).

Section 4 : Les fusions de société

Fusion de sociétés soumises à l'IS
Fusion peut se concrétiser de deux façons :

- société apporte à une autre => augmentation de capital d'une société pré existante.
- création d'une troisième société avec le patrimoine des deux qui disparaissent.

Article 816 : droit fixe de 375€ ou 500€. Prise en charge du passif est exonéré de tout droit.

* * * *
* * *

Chapitre 3 – La dissolution et le partage

3 causes de dissolution de la société l'expiration du temps pour lequel la société à été constituée, extinction de l'objet social ou dissolution anticipé prononcé par le tribunal.

Imposition au droit fixe de 230€ s'il n'y a pas de transmission de bien.
Avant la dissolution et le partage il y a une période de liquidation pendant laquelle on réalise l'actif et on paye le passif. Les cessions massives de droit sociaux avant la liquidation ne peuvent donner lieu à une requalification en cession d'entreprise.

S'il n'y a pas de transmissions de biens, c'est soumis au droit fixe de 375 ou 500 €.

S'il y a transmission de biens alors on aboutit à un partage et il faut taxer. On revoit surgir la distinction entre les sociétés passibles à l'IS ou non.

- Pour ces sociétés passibles de l'IS on examine si les biens on bénéficiés ou non d'un régime de faveur.
Si dans le partage les biens ayant bénéficiés d'un régime de faveur au moment de l'apport sont attribués à l'apporteur alors il n'y a ***pas de droits***.
Si l'attribution est faite à une autre personne que l'apporteur alors c'est le droit fixe qui est perçu.
Si on partage les autres biens on perçoit le droit de partage à 1,10% sur l'actif net.

- Pour ces sociétés non passibles de l'IS (=> IR), il faut savoir si à la dissolution les biens apportés par X lui sont rendus ou s'ils sont attribués à un autre. C'est la théorie de la mutation conditionnelle des apports.
On combine les règles du partage et celles de la mutation conditionnelle des apports.
Si on partage les acquis sociaux, il y a un droit de partage à 1,10 %.
Si les apports purs et simples de corps certains sont attribués à l'apporteur il n'y a pas de droit sauf la TPF de 0,60% (dès qu'un immeuble change de main, même s'il revient dans les mains de celui qui l'a apporté)
Si ces apports purs et simples sont attribués à un autre c'est le droit de mutation à la valeur du partage.

* * * *
* * *

Titre 6 – Contrôle et contentieux des droit d'enregistrement

Chapitre 1 : le droit de contrôle de l'administration

Le système fiscal français est un système déclaratif => vérification que les déclarations souscrite sont complète, sincère…
2 grandes prérogatives : le droit de communication et le droit de vérification

Section 1 – Le droit de communication et de vérification

A/ le droit de communication

Droit de communication : droit de prendre connaissance des informations détenues par des organismes ou des personnes physique. Article L 81 du livre des procédures fiscales. Quelque soit le support utilisé pour la conservation des documents.

Sont visés par le droit de communication
- Les personnes qui versent des honoraires ou des droits d'auteur
- Les employeurs et débirentiers
- Le ministère public
- La commission nationale des comptes de campagne et des financements politiques (financement de l'état des campagnes politiques pour ceux qui ont eut plus de 5% des voies).

B/ Le droit de vérification

Le droit de vérification : droit qui permet de rectifier les déclarations des contribuables.
L'article L55 LPF prévoit que ce droit de vérification est applicable aux droits d'enregistrement.

Cour du 06/03/09

Section 2 – Le délai de reprise

C'est la prescription : délai au-delà du quel l'administration ne peut plus agir.

2 prescriptions : une courte et une longue.
L 180 du livre des procédures fiscales.

Prescription courte : jusqu'au 31 décembre de la 3ème année qui suit l'enregistrement ou la déclaration d'un acte.
Conditions :
- Il faut un acte révélateur (enregistrement ou déclaration)
- Il ne faut pas que l'administration ait besoin de procéder à des recherches ultérieures : il faut l'identité du défunt, la date du décès et le nom des héritiers, numéro du compte bancaire (toutes omissions).

Si ces informations ne sont pas indiquées dans l'acte révélateur, l'administration devra procéder à des recherches => la prescription courte ne s'applique pas.

Si l'administration estime que le prix indiqué ne correspond pas à la valeur vénale, c'est la prescription courte qui s'applique. Le prix est indiqué.

La loi TEPA 2007fixe la date d'application de la prescription qui s'applique au 1re juin 2008.
Prescription longue : jusqu'au 31 décembre de la 6ème année qui suit l'enregistrement ou la déclaration d'un acte.

Section 3 – les modalités de contrôle

- La rectification de l'erreur matérielle
- Le contrôle sur pièce : possibilité de comparer les documents en possession de l'administration
Ex : le patron déclare 100 000, le salarier 80 000
- la vérification sur place : vérification de comptabilité, en matière d'enregistrement, pour avoir une idée de la valeur de l'immeuble.

Section 4 - La procédure

On ne dit plus redressement mais rectification. 3 chefs de rectifications :
- Inexactitude
- Omission
- Insuffisance de prix ou d'évaluation
L'administration a le droit de les rectifier (article L 17 LPF)

Cette rectification va faire l'objet d'une procédure (3 procédures)
- La procédure de rectification contradictoire, elle va avoir lieu lorsqu'il y aura eut un acte ou une déclaration dépose, le contribuable a rempli une partie de ses obligations.
- La taxation d'office
- La procédure d'abus de droit

§ 1 – La procédure de rectification

A/ La notification

Commence par la notification : lettre recommandée avec accusé de réception, c'est la date de la réception qui va faire ouvrir un délai de 30 jours pour présenter les observations (délai peut être prorogée de 30 jours sur demande du contribuable).
Elle est envoyée en deux exemplaires, le nom et le grade de l'agent qui envoi la notification est obligatoire.
Elle doit indiquer au contribuable qu'il a le droit de se faire assister d'un conseil.
La notification doit être motivée (article L 57 LPF) en droit (arrêt Srtugo 15 décembre 1987) : l'administration doit citer les articles du code applicables au contribuable, et en fait
Notification qui est la source de toutes les annulations par les tribunaux.

Conséquence de la notification

- ouverture d'un délai de réponse (observation) de 30 jours qui peut être prorogé. Si le contribuable ne répond pas dans le délai de 30 jours il est considéré comme acceptant.

- La notification interrompt la prescription. Le délai de prescription repart à O. => Si la rectification a été envoyée tardivement on repart pour une durée identique à la date de la notification.

Ex : acte d'achat de l'appartement le 30 avril 2007, la prescription prend fin le 31 décembre 2010. Si la notification est envoyée le février 2010, la prescription prend fin le 31 décembre 2013.

- La notification fixe les prétentions de l'administration

- Ouverture pour le contribuable du même délai que l'administration pour faire son action. R 196 3 : dans le cas ou un contribuable fait l'objet d'une procédure de rectification il dispose d'un délai égal pour présenter ses propres réclamations.

B/ Réponse du contribuable

- Le responsable peut accepter, les propositions de l'administration, on va taxer et arrivé à la phase de recouvrement (et plus phase de contrôle). Avis de mise en recouvrement : note à payer pour le contribuable.
- Il peut refuser les propositions soit totalement, soit partiellement

C/ Réponse de l'administration

La réponse de l'administration doit être motivée depuis la loi de 63.
Si elle est d'accord : avis de mise en recouvrement
Si elle est en désaccords, elle peut faire appel à un conciliateur : commission départementale de conciliation. Elle est composée de 9 membres (dont un président qui est un magistrat de l'ordre judicaire). Elle rend un avis consultatif sur la valeur du bien qui lui est soumis, il ne s'impose ni à l'administration, ni au contribuable. Son but et de limité les instances devant les tribunaux judiciaires (sa composition est faite d'expert)
S'il y a une instance la charge de la preuve est toujours pour l'administration.
On notifie l'avis de la commission au contribuable et le chiffre retenue par l'administration.
L'avis de mise en recouvrement pourra faire l'objet d'une réclamation.

Phase contrôle et phase recouvrement

§ 2 – La taxation d'office

Procédure utilisée quand le contribuable n'a pas déposé de déclaration ou n'a pas enregistré son acte (article L 66 du LPF), dans le délai légal, sous réserve de la procédure de régularisation de l'article L 67 : la mise en demeure.

A/ La mise en demeure

Lettre AR qui indique au contribuable ses obligations et le met en demeure de déposer une déclaration => de respecter ses obligation. On ne taxe pas d'office les contribuables sans les avoir prévenu.
S'il dépose sa déclaration dans le délai de 30 jours (70 pour les successions) la déclaration va être contrôlée, éventuellement procédure de rectification.

Si la mise en demeure s'est révélée infructueuse il y a la taxation d'office.

B/ la taxation d'office

C'est une notification des bases d'impositions, l'administration va recenser le patrimoine à taxer. Ce n'est pas une procédure contradictoire, délai de 30 pour attendre la mise en recouvrement (ce n'est pas une période de présentation des observations) : l'administration doit attendre 30 jours avant d'attendre d'envoyer la note à payer.

Le contribuable peut réclamer contre l'avis de mise en recouvrement, il devra démontrer le caractère exagéré de la taxation. Article L 193 LPF : la charge de la preuve incombe au contribuable qui demande la décharge ou la réduction de l'imposition.
L'article R 193 précise que pour obtenir la décharge il doit démonter son caractère exagéré.

§ 3 – La procédure de l'abus de droit

Art L64 A et B.
Ne peuvent être opposé à l'administration les actes qui dissimulent la portée d'un contrat ou d'une convention qui donne ouverture à des droits enregistrement ou à une taxe de pub foncière moins élevée. Cette situation fait que ce n'est pas opposable à l'administration et l'administration va rétablir le véritable caractère du contrat.
Cette procédure est également applicable à l'ISF.

Pour éviter ce genre de chose : avant la rédaction du contrat on peut demander l'avis de l'administration centrale (L64B) afin que cela constitue une garantie pour le contribuable.

Si l'administration ne répond pas dans les 6 mois, elle ne pourra plus opposer la procédure de l'abus de droit c'est donc une garantie.

La procédure de l'abus de droit doit être notifiée et elle est contradictoire car le contribuable peut saisir un comité consultatif pour la répression des abus de droit. L'administration peut également saisir ce comité. Si elle ne suit pas l'avis de ce comité, la charge de la preuve va lui incomber.

Chapitre 2 : Les infractions et sanctions

Sanction prévues par une loi de 87 et la loi de finance de 2005. Deux sanctions : l'intérêt de retard et sanctions fiscales.

Section 1 – Les intérêts de retard

Article 1727. Pendant longtemps il était de 9%, aujourd'hui il est de 0,40% par an (4,80 par ans).
Il n'est pas du dans deux hypothèses :

- le contribuable a fait connaître par une déclaration expresse dans l'acte, les motifs de droit ou de faits qui le conduise à ne pas mentionné en totalité ou en partie, ou à leur donner une qualification qui entrainerait si elle était fondée une taxation atténuée ou fait état de déduction qui sont ultérieurement reconnue injustifiée.
- tolérance de 10%, sauf manquement délibéré. 10% apprécié pour chaque bien, et pas au totale de la déclaration ou de l'acte.

Cour du 12 mars 2009

Comment calculer l'intérêt de retard ?
Le point de départ c'est le 1er jour du mois qui suit le mois au cours du quel l'impôt devait être acquittée
Le point d'arrivé c'est le dernier jour du mois du paiement

Section 2 – Les sanctions fiscales

Pourcentage de l'impôt du dans certain cas, quand il ya un défaut ou un retard dans la déclaration.
Sanctions : 10% de l'impôt du.

- Lorsque le contribuable rempli son obligation et la dépose sans que l'administration soit intervenu
- lorsque l'administration a mis en demeure le contribuable (début de la taxation d'office) : lettre AR invitant le contribuable à déposer sa déclaration. Lorsque le contribuable à reçu la mise en demeure il a un délai de 30 jours pour la déposer (90 en matière de succession) s'il la dépose dans le délai il n'aura pas de majoration autre que 10%, sinon la majoration sera de 40%.
- Ou une insuffisance sur le prix ou évaluation, l'assiette de base de l'impôt c'est le prix ou l'évaluation qui peut être rectifié par l'administration quand il est inférieur à la valeur vénale (valeur que le bien aurait dans les conditions normales du marché). S'il y a un prix ou évaluation inférieure à la valeur vénal l'administration va engager la procédure de rectification, il n'y a pas de majoration particulière s'il n'y a pas de manquement délibéré (article 1729). Si l'insuffisance a été commise de bonne foi il n'y aura que l'intérêt de retard, s'il y a mauvaise foi (manquement délibéré) majoration de 40% sur le montant de l'impôt, mais c'est l'administration qui doit prouver la mauvaise foi. Si l'insuffisance est frauduleuse la majoration est de 80%.

Chapitre 3 : Le contentieux de l'impôt

Il faut distinguer le contentieux du gracieux

Section 1 – les remises gracieuses

L'administration use de son droit de grâce et de remise de l'impôt. L 247 LPF : l'administration peut accorder sur demande du contribuable des remises totales ou partielles, dans 3 domaines :

- le domaine des impôts directs, régulièrement établi lorsque le contribuable est dans l'impossibilité de payer l'impôt sur les revenus de l'année précédente
- d'amende fiscale ou de majoration d'impôt lorsque ces pénalités et les impositions auxquelles elle s'ajoute sont définitives.
- par voir de transaction une atténuation d'amende fiscale ou de majoration lorsque ces imposition auxquelles elle s'ajoute ne sont pas définitive : transaction établie entre l'administration et le contribuable : met fin au litige par un accord ou chacun abandonne une partie de ses prétentions.

Les deux derniers domaines sont applicables aux sommes dues au titre de l'intérêt de retard. On peut diminuer l'intérêt de retard lorsqu'il est accompagné d'une majoration, mais pas quand il est seul (qu'il représente l'intérêt de l'argent

Pas de remise en matière d'enregistrement, aucune autorité ne peut faire de remise totale ou partielle en matière d'enregistrement et de taxe sur le chiffre d'affaire.
Seul majoration d'impôt et intérêt de retard peut faire l'objet d'une remise partielle ou totale.

Contribuable quand ils ont acquitté les droits simples demande remise gracieuse des majorations, ce n'est pas un droit, c'est un « cadeau » de l'administration.

Section 2 – le contentieux

L 190 LPF : quand il ya une contestation sur le montant de l'impôt, relève de la juridiction contentieuse.
Ce contentieux vise à réparer les erreurs commises dans le calcul de l'assiette et dans la méconnaissance d'un droit non appliqué

La réclamation se fait sur une procédure à deux étapes :

- devant l'administration
- devant le tribunal

on ne peut pas saisir directement le tribunal

§ 1 – Procédure devant l'administration fiscale

Dans quel délai peut-on réclamer ? : Prescription
R 196 LPF : au plus tard le 31 décembre de la 2nd année qui suit.

Point de départ : versement de l'impôt contesté, lorsqu'il a été acquitté spontanément au cours de l'enregistrement d'un acte ou de la déclaration.
En matière d'enregistrement le receveur est maître de sa perception => pas de contestation au moment de l'enregistrement, après avoir payé on peut faire une déclaration dans le délai légale : dans deuxième année qui suit l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration.

Si le contribuable a reçu un avis de mise en recouvrement, c'est au jour de sa notification que le délai part.

Si l'acte a fait l'objet d'une procédure de rectification contradictoire (l'administration à 3 ans pour rectifier l'acte enregistré) le contribuable (R 196 3), son délai de réclamation est le même que celui de l'administration fiscale : le 31 décembre de la troisième année.

La forme de la réclamation
L 197 3 : toutes déclarations doit à peine d'irrecevabilité :
- mentionner l'imposition contestée
- contenir l'exposé sommaire et les moyen de la partie (arguments pour présenté la réclamation)
- doit porter la signature manuscrite de son auteur
- il faut joindre une photocopie de l'avis de mise en recouvrement,

Les notaires doivent faire l'avance des droits d'enregistrement des actes qu'ils ont établi, ils peuvent faire des réclamations, même sans mandat du contribuable.

Le délai de réponse de l'administration est de 6 mois (pour statuer sur la réclamation), suivant la date de la présentation des réclamations.
En principe c'est le bureau qui a perçu l'impôt qui reçoit la réclamation, en matière d'enregistrement possibilité de réclamé au près du bureau de la situation des biens.
Si l'administration n'est pas en mesure de statuer dans les 6 mois elle peut demander un délai supplémentaire de 3 mois.

Lorsqu'elle rejette la réclamation du contribuable il peut saisir le juge de l'impôt

§ 2 – Procédure devant le juge de l'impôt

TGI, CA et cour de cassation

Délai de saisine du tribunal
R 199-1 : l'action doit être introduite dans le délai de deux mois à compter de la notification de la décision de l'administration. Que la notification soit faite avant ou après l'expiration du délai de 6 mois.

Si l'administration n'a pas répondu, le contribuable peut saisir le tribunal à l'expiration du délai de 6 mois.

Déroulement de la procédure
TGI compétent est celui du bureau de recouvrement.

En matière de droit d'enregistrement le TGI compétent est celui du bureau qui a encaisser les droit ou émis l'avis de recouvrement, sauf en matière d'immeuble le TGI du lieu de l'immeuble est compétent. R 202-1

Saisi du tribunal par une assignation, R 202-2, c'est l'acte d'un huissier qui cite l'administration devant le TGI compétent.
Cette assignation doit être déposée au greffe du tribunal compétent.
Le tribunal va mettre l'affaire à son rôle.

La procédure se déroule par mémoire (argumentaire) dument signifié, c'est un huissier qui signifie le mémoire. Le contribuable à le droit par lui-même ou avec avocat de présenter observation orale, comme l'administration

En matière de droits d'enregistrements, l'administration et les contribuables sont dispensés du ministère d'avocat. L'administration est toujours représentée par l'un de ses agents et les contribuables peuvent se défendre eux-mêmes mais c'est rare en pratique.

Pour le jugement, le tribunal peut ordonner une expertise quand il s'agit d'une valeur vénale des biens. L'expertise est de droit si elle est sollicitée par l'une des parties.
L'expertise n'est pas accordée de droit en appel si elle est demandée par la partie qui l'a obtenue en 1ère instance ou si aucune des parties ne l'a demandé en 1ère instance.

L'expertise est confiée maintenant à un seul expert.
Si on a une nomination d'expert, l'expert va déposer un rapport au secrétariat greffe de la juridiction. Une fois, ce dépôt fait, le greffier en informe les parties et celles-ci auront la possibilité de répondre par des mémoires.

Il y a possibilité de faire appel un mois après le jugement de 1ère instance depuis 1998 et en matière de droit d'enregistrement.
Le jugement de 1ère instance est exécutoire à titre provisoire et en cas d'appel, l'exécution provisoire peut être arrêtée si elle risque d'entraîner des conséquences graves.
La procédure d'appel en matière fiscale est identique à celle de la matière civile : faut constituer avoués.

Le dernier recourt est la cour de cassation que l'on peut saisir dans les deux mois de la signification de l'arrêt d'appel.

Titre 7 : La fiscalité immobilière

Elle recouvre deux domaines différents :

- les opérations de construction, livraison et vente d'immeuble : TVA immobilière
- les profits qui résultent de la vente d'immeuble, ou de construction : la plus value.

Grandes lois à l'origine de la fiscalité immobilière

- TVA : loi du 15 mars 1963, elle visait doute les constructions d'immeuble à usage d'habitation d'au moins ¾, puis a été étendu au immeuble qui ne sont pas d'habitation
- Loi 19 décembre 1963 : prévu la taxation des profits immobiliers. C'est la taxation des profits immobiliers réalisés par les particuliers.
- Loi 19 juillet 1976 : loi qui a taxé pour les particuliers les plus values immobilière et mobilière Ce régime a été modifié la loi du, 30 décembre 1981, du 29 décembre 1982 et par la loi de finance de 2004.

Elle a fait revenir le régime des constructions dans le droit commun. Au départ pour favorisé la construction on avait très peu taxé les profits issus de la construction. Puis on a rétabli un régime normal pour les profits de construction.

- Loi 30 décembre 2003 : modifie le régime des plus value pour les particuliers : taxation proportionnelle a 16%

Chapitre 1 : La TVA immobilière

Article 257-7 CGI : toutes les opérations qui concourent à la production et à la livraison d'immeuble : définition générale de la TVA immobilière.

L'article 257-6 vise les actions réalisé par des marchent de biens qui porte sur des immeuble, fond de commerce ou part de société, dont les résultats doivent être compris dans l'impôt sur le revenu au titre des BICA

Les marchants de biens payent l'impôt sur le revenu dans la catégorie BICA, seront imposables aussi à la TVA,

Loi de 63 créer la fiscalité immobilière, avant les opérations de construction pouvaient être soumises à des régimes différents selon les formes juridiques employées

Loi 63 a harmoniser les solutions, quelque soit la formule juridique employée la charge de l'impôt doit être identique : la TVA est un impôt neutre.

La TVA immobilière à l'inverse de la TVA générale s'applique pendant un certain nombre d'année, la TVA immobilière ne s'applique plus 5 ans après l'achèvement de l'immeuble.

TVA immobilière est limitée dans le temps

Section 1 – Le champ d'application de la TVA immobilière

Article 257-7 CGI : *« la TVA s'applique à toutes les opérations qui concourent à la production et à la livraison d'immeuble »*

- La première opération c'est l'acquisition du terrain à bâtir,
- Une fois qu'il est acquit on va construire l'immeuble, la construction va donner ouverture à de la TVA, mais qui n'est pas à proprement parler immobilière. (TVA générale)
- Achèvement de l'immeuble va faire partir un délai de 5 ans au bout du quel il n'y a plus de TVA.
    - Après le délai de 5 ans après l'achèvement, il n'y a plus de TVA, si le propriétaire vend après le délai de 5 ans, la vente ne sera pas soumise à la TVA.
    - Dans le délai de 5 ans, si le bien est vendu à une personne qui n'est pas marchant de bien, la vente est imposée à la TVA, mais ca sera la dernière opération imposable à la TVA.

La livraison à soit même, c'est la prise en procession de l'immeuble par le constructeur, il y en a deux : (qui sont imposable)
    - les SCI immobilière

Cour du 13 mars 2009

§ 1 – L'acquisition du terrain à bâtir

Depuis le 20 octobre 1998 on a modifié le régime pour facilité la construction par des personnes physiques d'immeubles à usage d'habitation, ils échappent à la TVA immobilière (19,6%) et sont soumis au droit d'enregistrement. Vente et apport en société de terrain à bâtir
    terrain à bâtir est soumis à la TVA, sauf pour les <u>personnes physique</u> qui construise un <u>immeuble à usage d'habitation</u> (droit d'enregistrement : 5,19% en tout)

A contrario toutes les personnes morales qui construisent à usage d'habitation ou non, et les personnes physique qui construisent à usage professionnel sont soumis à la TVA

Si le vendeur est une collectivité locale elle peut opter pour l'application de la TVA

A/ <u>La nature de l'acquisition</u>

Le terrain à bâtir peut être acquis par vente, échange, apport en société ou dation en paiement, l'imposition à la TVA sera la même, la TVA est un impôt neutre, peut importe la formule juridique employer.

Terrain à bâtir : terrain nu. Y sont assimilé, les terrains recouverts de bâtiments destinés à être démolis, les immeubles inachevés (en cour de construction, peu importe l'état d'avancement), et le droit de surélévation des immeuble préexistant.

B/ <u>L'engagement à construire</u>

Pour qu'il t ait imposition à la TVA il faut l'engagement de construire un immeuble dans un délai de quatre ans. Même si le terrain est acheté sans l'intention de construire et que l'on construit on est imposé à la TVA.
Si l'engagement de construire n'est pas réalisé, il ya une prorogation de délai d'un an accordé par le directeur du centre des impôts du lieu du terrain renouvelable, en cas de force majeur

Sanction : si l'engagement n'est pas réalisé, le contribuable sera soumis au droit d'enregistrement

§ 2 –La livraison d'immeuble à soit même

Avant toutes les livraisons était imposable, puis il n'y a plus que 3 cas de livraison à soit même imposables :

- Lorsqu'un immeuble est édifié par une société de construction dont les parts ou actions assurent en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble.
Société de l'article 755 ter du CGI société qui ont pour unique objet l'attribution de immeuble qu'elles ont fait construire ou acheter à leur membre :

Société immobilière de copropriété ou d'attribution : l'objet unique est l'attribution des immeubles à leur membre en jouissance ou en propriété : sont réputé ne pas avoir une personnalité distincte de leur membre pour les droit directe et droit d'enregistrement
La livraison de l'immeuble sera imposable, lorsque la société au fini de construire l'immeuble elle devra faire une déclaration de livraison.

- Immeuble qui ne sont pas affecté à l'habitation pour les ¾ et qui est destiné à être utilisé pour la réalisation d'opération soumise à la TVA (usine, supermarché, magasin…)

- Lorsque l'immeuble est un immeuble social à usage locatif (loi de finance de 1993) : TVA à 5,5%

§ 3 – Les ventes est apports d'immeuble construit

Vente se réalise dans le délai de 5 ans après l'achèvement est soumise à la TVA.
Notion importante : achèvement : est considéré comme achevé lorsque les conditions d'habitabilité ou d'utilisation sont réunies ou en cas d'occupation même partielle des locaux
La date d'achèvement de l'immeuble doit être obligatoirement indiquée dans les actes de mutation, pour vérifier si la TVA doit ou non être appliqué.

§ 4 – Les cessions de droit sociaux

Vente de part, ou action dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble.
Ces cessions de droit sociaux, obéissent aux mêmes règles d'application de la TVA (dans les 5 ans de l'achèvement ou non).
la TVA s'applique quelque soit la formule de cession de l'immeuble

Section 2 – Assiette et liquidation de la TVA

L'assiette c'est la base imposable 3 questions
- le fait générateur : qu'est ce qui d'éclanche l'impôt

- la base de calcul
- le redevable légal de la taxe : qui la collecte et la verse au trésor

§ 1 –L'assiette

A/ le fait générateur

C'est l'acte de naissance de l'impôt

* Pour les ventes et apports en société, le fait générateur est l'acte qui constate l'opération article 259-1, s'il n'y a pas d'acte c'est le transfère de propriété qui est le fait générateur. Il faudra une déclaration spéciale souscrire au service des impôts du lieu de la situation de l'immeuble.

Dès le fait générateur la TVA est exigible.

* Pour les livraisons à soit même, l'article 243 annexe 2 : la livraison doit intervenir lors de l'achèvement de l'immeuble et au plus tard à la date de délivrance de récépissé prévu au code de l'urbanisme.

B/ La base de calcul

La taxation se fait sur un prix hors taxe depuis 1970, si aucune précision n'est apporter dans l'acte on considère qu'il est TTC => il faut remmener le prix HT.

Ex taux de 19, 6 : $\frac{100}{119,6}$

Coefficient qui permet de multiplier le prix TTC pour revenir HT.

Depuis le 1 avril 2000 le taux de la TVA est à 19,6%.

Le coefficient pour ramener de la toute taxe au hors taxe est de multiplier par 0,836 un prix TTC (pour avoir un prix hors taxe qui est la base de l'impôt).

Si l'immeuble n'a encore jamais été soumis à la TVA alors le prix est forcément hors taxe. C'est le prix qui sert de base à la TVA ou la valeur vénale.

Pour les terrains à bâtir la TVA s'applique pour les constructions individuelles à usage d'habitation.

- S'il s'agit d'une maison individuelle (3/4 d'habitation) on applique la TVA pour une superficie de 25 ares (2500m²) ou plus si le permis de construire l'exige.

Toute la valeur qui excède les 2500 m² ou la superficie supérieure exigée par le permis de construire sont soumis aux droits d'enregistrement.

- Pour les immeubles collectifs, les constructions, cours et jardins sont soumis à la TVA pour la totalité de l'immeuble, il n'y a pas de surface minimal

Pour les immeubles qui ne sont pas à usage d'habitation, les immeubles collectifs doivent couvrir la superficie construction et dépendance.

Pour les acquisitions de terrain à bâtir et immeuble la TVA s'applique sur le prix. Pour les droits sociaux la TVA s'applique sur la plus value (248 de l'annexe 2)

La plus value est la différence entre le prix de vente et le prix de revient :

- prix de vente : Toute les sommes stipulées au profit du cédant à quelque titre que ce soit, majorées par les sommes incombant au cédant et mise à la charge du cessionnaire. Ce qu'il a déjà déboursé.

- prix de revient : valeur nominale des droits sociaux reçus en contre partie des apports et également les sommes versées par le cédant à la société d'appel de fonds et même celles qui auraient du être versées par le cédant qui ont été mises à la charge du cessionnaire.

La plus value est TTC => on multiplie par le coefficient pour avoir un prix hors taxe.

Pour les livraisons à soi-même c'est coût de revient total de revient de l'immeuble y compris le coût des terrains et les apports.

Le taux de l'impôt c'est 19,6%, 5,5% pour le logement social.

C/ le redevable de la TVA immobilière

Article 285 CGI. Pour les opérations visées à 257-7 la TVA est du par le vendeur (pour les ventes et apports en sociétés). On a donné la qualité de redevable au vendeur car en général il a un droit à déduction. On ne perçoit la TVA que sur l'augmentation de valeur au moment ou on se place pour la taxation.
Si c'est la première foi que le bien est soumis à la TVA, c'est l'acquéreur qui en sera redevable.

Pour les livraisons à soi-même le redevable est le constructeur.

§ 2 – La liquidation de la TVA

19,6 pour l'impôt
5,50 pour le logement social
Il y a deux assujettis :
- les ***assujettis occasionnels*** : ceux qui font des opérations ponctuelles vont déduire leur taxe au moment de l'opération.
Ils utilisent des déclarations spéciales en matière de TVA immobilières.

Nature de l'opération	Déclaration	Bureau	Délai
Mutation d'immeuble	942 (déclaration pour calculer la TVA) annexe 943 (relevé des taxes déductibles)	Conservation des hypothèques	Deux mois à compter de l'acte authentique
Cession de droit sociaux	944	Recette des impôts (droit mobilier)	Acte notarié : dans mois de la date de l'acte.
Livraison à soit même	Déclaration provisoire 940 Déclaration définitive 941-943	Recette des impôts de la situation des biens	***Provisoire*** : dans le mois de l'achèvement, ***Définitive*** : dans l'année de l'achèvement

On calcule la TVA comme indiqué plus haut.

Ex : Acquisition d'un terrain à bâtir par un particulier pour construire sa maison d'habitation, avec l'engagement de construire dans les 4 ans et il achète son terrain 10.000 €.

=> On perçoit les droits d'enregistrement

Application loi 22/10/1998 pas de TVA mais droits d'enregistrement (droit départemental et communal, soit 3,60% sur 10.000 = 360 et 2,50% sur 360 = 9 € ; 1,20% sur 10.000 = 120 et 0,20% sur 120 = 20, plus le salaire du conservateur de 0,10%, ça fait un total de 519 €).

Si le vendeur est une collectivité territoriale elle peut choisir d'être soumise à la TVA : 19,60% de 10.000 € = 1.960 €.
Le particulier a construit sa maison et a payé toutes les factures d'entrepreneurs (qui étaient assorties de TVA).

Ex : Achat d'un terrain à bâtir par un particulier, pour construire un immeuble autre qu'à usage d'habitation

droit fixe 125 (depuis 2006 : suppression du droit du droit de timbre
taxation à la TVA

Ex : Achat par une personne morale

TVA : Pour les immeubles collectifs, les constructions, cours et jardins sont soumis à la TVA pour la totalité de l'immeuble, le reste est soumis au droit d'enregistrement
TVA : pour les immeubles qui ne sont pas à usage d'habitation, les immeubles collectifs, la TVA sur la superficie de la construction et dépendance

Ex : Achat par un promoteur
Acquisition du terrain est soumise à la TVA
Les immeuble qu'il va remettre au vendeur du terrain est une vente en état futur d'achévement

Vente d'immeuble construit neuf :
Prix de 100.000 € (quand rien n'est indiqué c'est le prix TTC), donc faut le ramener à un HT soit avec coefficient de 0,836, càd 100.000 x 0,836 = 83.600 €
TVA 19,60% sur 83.600 = 16.385 €.
La valeur ajoutée au moment de la vente c'est le bénéfice donc la valeur ajoutée ne peut pas être cette TVA qui a taxé l'ensemble du prix. Il faut donc déduire tout ce que le vendeur a payé de TVA avant la vente, de manière à ce que l'on ne taxe que son bénéfice.
De ces 16.385 on va déduire les travaux, les honoraires etc… TVA à déduire (estimée pour cet exemple à) 15.305, soit 16.385 – 15.305 = 1.080 €.
En ce qui concerne les immeubles achevés on perçoit la petite TPF à 0,60% sur le prix hors taxe.
0,60% sur 83.600 = 501,60 €
Frais d'assiette 2,50% sur 501,60 = 12,54
Droit de timbre 0,10% (car il s'agit d'une vente soumise à TVA)
Salaire du conservateur des hypothèques 0,10%.

Pour les acquisitions de terrain à bâtir, lorsqu'elles rentrent dans le champ d'application de la TVA immobilière ils sont soumis à un droit fixe de 125 €. Article 691 bis
En matière de terrain à bâtir pour que la TVA s'applique il faut qu'il y ait un engagement de construire dans les 4 ans article 1594 OG exige que soit produit un certificat d'urbanisme

- les ***assujettis habituels*** => Ils vont déduire toute leur taxe (perçue en amont) sur l'ensemble des opérations qu'ils réalisent. Il utilise son droit à déduction à chaque déclaration mensuelle.

Cour du 20 mars 2009

1° Promoteur achète terrain, construit et revend, c'est le futur acheteur qui va payer au fur et à mesure les travaux. Pas de TVA déductible pour le promoteur, il faut faire une évaluation provisoire.
Pour la liquidation TVA pour les VEFA il y a une évaluation provisoire pour la déduction, on ne connaît pas encore le montant des différents travaux, on ne peut faire qu'une évaluation

2° Achat d'un immeuble construit neuf, construit depuis moins de 5 ans et qui n'a pas fait l'objet d'une vente à une personne autre qu'un marchant de bien.
On perçoit la TVA sur le prix hors taxe, avec déduction de la TVA payée, plus la PTF 0,6 plus les frais d'assiette de 2 ,5%, plus droit de timbre : 0,10%.
Si l'achat réalisé par le marchant de biens : régime du marchant de bien qui s'engage à revendre dans les 4 ans.

Article 256 annexe 2 : pour l'application de l'article 257-7, un immeuble est considéré comme achevé quand les conditions d'habitation sont réunies ou par occupation même partielle des locaux. La date de cet achèvement est obligatoirement mentionnée dans les actes constatant les mutations (cause de refus à la publication des hypothèques).

3° achat d'une construction inachevé. Assimilé au terrain à bâtir => taxé comme tel : TVA avec le droit fixe de 125 €

4° achat de titre de société
Société d'attribution, elles ont uniquement pour objet d'attribuer à leur membre les sociétés qu'elle construire ou au fait construire, elles sont réputées ne pas avoir de personnalité distincte de leur associé pour les impôts direct et les droit d'enregistrement. Ce sont les associés pour ces droits qui sont propriétaire de l'immeuble, si vente des titre de ces société, ce n'est pas le droit de cession de titre qui s'applique mais les droits de cession d'immeuble.

Les plus values immobilières, depuis la loi de 2004 sont soumise à l'impôt sur le revenu proportionnel, cet impôt est perçu immédiatement au moment de la formalité fusionnée de vente. Les plus values afférente à des vente d'immeuble ou de titre de société à prépondérance immobilière (article 150 U).
Si elle se réalise dans le cadre d'une activité professionnelle, il relève des BIC.

<u>Exonération de la plus value :</u>
- Exonération de droit pour la résidence principal.
- Lorsque l'immeuble a fait l'objet d'une expropriation

- Pour les cessions inférieures à 15 000€
- Abattement de 10% par année de détention du bien (=> au bout de 10, il n'y a plus de plus value)

Plus value imposable : différence entre le prix de vente et le prix de revient.
Le prix de cession et le prix majoré des charges (somme imposé à l'acquéreur pour l'acquisition du bien), on réduit la TVA payée par le vendeur.
En cas d'insuffisance relevée par l'administration on ne le prend pas en compte, ca n'a pas été effectivement encaissé par le vendeur.

Les SCI de droit commun, elles ont pour objet l'acquisition, la gestion et la location d'immeuble bâtit. Elles ont un objet civil, mais leur forme peut être civile ou commerciale, elles vont relever d'un régime d'imposition différent : IR ou impôt sur les sociétés (IS)
Les sociétés soumises à l'IR : c'est les sociétés qui sont propriétaire et le loue non meuble (meublé relève des BIC)

Les SCI d'attribution article 239 ter CGI
3 critères : objet : construire pour vendre, forme : civile, et responsabilité inimité de leur membre si les trois critères sont soumises à l'IR

Société de personne en la forme commerciale : société en nom collectif et en commandite simple, la quotte part des bénéfices est imposé dans les mains des associés. Si parmi il y a associé une personne moral, soumise à l'IS