



HAL
open science

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à une fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété

Alexandre Guenfici

► To cite this version:

Alexandre Guenfici. L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à une fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété. Droit. Université de Perpignan, 2023. Français. NNT: 2023PERP0037. tel-04430723

HAL Id: tel-04430723

<https://theses.hal.science/tel-04430723>

Submitted on 1 Feb 2024

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

THÈSE

Pour obtenir le grade de
Docteur

Délivré par

UNIVERSITE DE PERPIGNAN VIA DOMITIA

Préparée au sein de l'école doctorale INTER-MED

Et de l'unité de recherche de : Centre de droit économique et du
développement

Spécialité : FISCALITÉ

Sous la direction de Monsieur Sébastien ROBINNE, Maître de
conférences HDR

Présentée par Alexandre GUENFICI

TITRE DE LA THÈSE

L'IMMOBILIER, UNE SOURCE DE REVENUS CAPTIFS
SOUMISE À UNE FISCALITÉ PUNITIVE, CONFIRMANT
L'INCONSISTANCE DU DROIT DE PROPRIÉTÉ

Soutenue le 14 septembre 2023 devant le jury composé de :

M. Rémy CABRILLAC , Professeur de droit privé et sciences criminelles à l'Université de Montpellier 1 Président du jury du concours national d'agrégation pour le recrutement de professeurs des universités dans la discipline droit privé et sciences criminelles	Président
M. Christophe ALBIGES , Professeur de droit privé et sciences criminelles à l'Université de Montpellier 1	Rapporteur
Mme. Nadège JULLIAN , Professeur de droit privé et sciences criminelles à l'Université de Toulouse Capitole	Rapporteur
M. Sylvain CHATRY , Maître de Conférences habilité à diriger les recherches à l'Université de Perpignan <i>Via Domitia</i>	Rapporteur
M. Sébastien ROBINNE , Maître de Conférences habilité à diriger les recherches à l'Université de Perpignan <i>Via Domitia</i>	Secrétaire

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

CLAUSE DE NON-RESPONSABILITÉ ET DROITS D'AUTEUR

La Faculté ne donne aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse. Ces opinions sont considérées comme propres à leur auteur.

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

À LOUISE

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

Je souhaite exprimer ma gratitude à Sébastien ROBINNE, Maître de Conférences habilité à diriger les recherches à l'Université de Perpignan *Via Domitia* pour avoir voulu accepter avec bienveillance l'encadrement de cette thèse. Je le remercie pour sa disponibilité, l'aide précieuse qu'il m'a apportée et toute l'attention qu'il a bien voulu accorder à mon travail.

Il a, par ses remarques, grandement contribué à la production de cette thèse. Comme j'ai eu le plaisir de lui dire, nos échanges, même en dehors de cette thèse, m'ont dirigé, à chaque fois plus précisément vers mon objectif.

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

REMERCIEMENTS

La rédaction est une lente et longue construction. Elle sollicite une multitude de matériaux et de nombreux échanges.

Cet exercice est l'école de l'humilité, de la modestie et de la compréhension. Il démontre que l'apprentissage ne peut qu'être perpétuel. Le juriste est un apprenti permanent. Chaque nouveau palier atteint lui révèle un niveau supplémentaire de cette falaise qu'il reste à gravir.

Cette recherche vers la pénétration du savoir est source de souffrances, mais elle ne doit pas altérer la persévérance du chercheur. Sur chaque nouvel échelon, le juriste se découvre apprenti face au Maître qui le reçoit alors ; cela, avant son cheminement vers une nouvelle hauteur, un nouveau Maître. La lumière du savoir n'est visible que pour celui qui la recherche. Le drame et en même temps le défi est que nous ne savons pas que nous ne savons pas. Nous le savons le jour même où le savons. Ce que nous ne savons pas se conçoit donc en creux, laissant toujours place au doute. Ce doute est pour moi ce qui caractérise le juriste et fonde sa volonté de recherche.

Cette quête commence par s'éclairer soi-même. Le juriste, perpétuel étudiant, doit frapper et encore frapper sur la pierre brute de la connaissance, pour tenter d'en révéler tous les arcanes du savoir, afin que ce dernier ne soit plus un mystère ; du moins qu'il soit moins mystérieux.

Une thèse est l'écriture argumentée, démontrée d'une pensée, d'une idée. Elle est par moment une remise en cause. En revanche, elle est de manière permanente une satisfaction de l'acquisition d'un nouveau savoir, d'un meilleur savoir. Plus ambitieuse, plus exigeante, est l'écriture se voulant pédagogique. Parce qu'elle se veut formatrice.

Jules Humbert, dans son histoire illustrée de la Littérature Latine cite Saint Augustin (353-430), dont il écrit, que l'activité littéraire « *a été prodigieuse* », en ces mots :
« *La foule avide d'apprendre nous indique ordinairement par son attitude si elle a compris. Eh bien ! jusqu'à ce qu'elle ait donné ce signe, il faut retourner sa pensée et la présenter sous de nouvelles formes, [...] ¹* ».

Nous ne prétendons pas avoir atteint ce niveau d'exigence, nous espérons que la rédaction de ces écritures aura permis de s'en approcher.

¹ Histoire illustrée de la Littérature Latine, par Jules Humbert, Henri Didier, édition 1935, page 360 à 362

Cette expression de la pensée fut dans ce travail en grande partie solitaire, mais heureusement soutenue par des échanges et des lectures.

Pour ces conversations, je remercie mon entourage familial, amical et l'ensemble du corps enseignant de l'Université de Perpignan *Via Domitia* (UPVD), qui m'ont apporté chacun avec ses savoirs, ses connaissances, des idées et des réflexions ayant contribué à cette rédaction.

Je remercie particulièrement Frédéric BOUIN, Maître de Conférences habilité à diriger les recherches à l'Université de Perpignan *Via Domitia* (UPVD), pour m'avoir donné l'opportunité en 2014 d'enseigner en tant que vacataire dans cette Université. Il est l'une des causes de ma présence ici devant vous. Il est celui qui m'a ouvert ce nouvel horizon.

Je remercie aussi Sylvain CHATRY, Maître de Conférences habilité à diriger les recherches à l'Université de Perpignan *Via Domitia* (UPVD), pour m'avoir proposé en succédant à Frédéric BOUIN, de renouveler ces vacations.

Je remercie également Frédéric Leclerc, Professeur de Droit privé et sciences criminelles à l'Université de Perpignan *Via Domitia* pour m'avoir admis à son Master II.

Enfin, je ne saurais clore ses remerciements sans évoquer une nouvelle fois Sébastien ROBINNE, Maître de Conférences habilité à diriger les recherches, qui dès le début de cet ambitieux projet a cru en moi, m'a soutenu et m'a accompagné dans cette démarche.

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

« *La Génisse, la Chèvre, la patiente Brebis et le Lion* »

« *La Génisse, la Chèvre et la patiente Brebis firent dans les bois société avec le Lion.*

Ils prirent un cerf d'une grosseur prodigieuse ;

Les parts faites, le Lion parla ainsi : « Je prends la première ; parce que je m'appelle Lion ;

La seconde, vous me la céderez, parce que je suis vaillant ;

La troisième m'appartient, parce que je suis le plus fort ;

Quant à la quatrième, malheur à qui la touche ! »

C'est ainsi que, par sa mauvaise foi, il resta seul maître du butin² ».

PASCAL

« Il est juste que ce qui est juste soit suivi, il est nécessaire que ce qui est le plus fort soit suivi. La justice sans la force est impuissante : la force sans la justice est tyrannique. La justice sans force est contredite, parce qu'il y a toujours des méchants ; la force sans la justice est accusée. Il faut donc mettre ensemble la justice et la force ; et pour cela faire que ce qui est juste soit fort, ou que ce qui est fort soit juste.

La justice est sujette à dispute, la force est très reconnaissable et sans dispute. Ainsi on n'a pu donner la force à la justice, parce que la force a contredit la justice et a dit qu'elle était injuste, et a dit que c'était elle qui était juste. Et ainsi ne pouvant faire que ce qui est juste fût fort, on a fait que ce qui est fort fût juste.

Les seules règles universelles sont les lois du pays aux (pour les) choses ordinaires, et la pluralité aux autres. D'où vient cela ? de la force qui y est. Et de là vient que les rois, qui ont la force d'ailleurs, ne suivent pas la pluralité de leurs ministres.

Sans doute, l'égalité des biens est juste ; mais, ne pouvant faire qu'il soit force d'obéir à la justice, on a fait qu'il soit juste d'obéir à la force ; ne pouvant fortifier la justice, on a justifié la force, afin que le juste et le fort fussent ensemble et que la paix fût, qui est le souverain bien³ ».

² Phèdre, Fables, Livre 1, fable 1, page 1, La Génisse, la Chèvre, la Brebis et le Lion, traduit du latin par Alice Brenot, éditions. Les Belles Lettres, édition 1924

³ Blaise Pascal (19 juin 1623 - 19 août 1662), Œuvres complètes, édition de Louis Lafuma, Paris, Seuil, 1963, page 103. Pensées 298 et 299, Justice, force

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

LISTE DES PRINCIPALES ABRÉVIATIONS

ARD	Amortissement réputé différé
BIC	Bénéfice industriel et commercial
BNC	Bénéfice non commercial
BOFiP	Bulletin officiel des finances publiques
CADF	Comité de l'abus de droit fiscal
CCRCS	Comité de coordination du registre du commerce et des sociétés
C.civ.	Code civil
CC	Conseil constitutionnel
C.com.	Code de commerce
CE	Conseil d'État
CFE	Cotisation foncière des entreprises
CGI	Code général des impôts
CJCE/ CJUE	Cour de justice des Communautés européennes devenue la Cour de justice de l'Union européenne ⁴
CNGTC	Conseil National des Greffiers des Tribunaux de commerce
CRDS	Contribution pour le remboursement de la dette sociale
CRL	Contribution sur les revenus locatifs
CSG	Contribution sociale généralisée
CAF	Capacité d'autofinancement
DGFîP	Direction générale des Finances publiques
EPCI	Établissement public de coopération intercommunale
IDL	Impôt direct local
IFI	Impôt sur la fortune immobilière
INSEE	Institut national de la statistique et des études économiques
IR	Impôt sur le revenu
IS	Impôt sur les sociétés
ISF	Impôt sur la fortune immobilière
LF	Loi de finances
LFSS	Loi de finances de la sécurité sociale
LMNP	Loueur en meublé non professionnel

⁴ Lors de la signature du Traité de Lisbonne par les 27 États de l'U.E. le 13 décembre 2007 et entré en vigueur le 1^{er} décembre 2009.

LMP	Loueur en meublé professionnel
NDLR	Note du rédacteur
OBO	Owner buy out
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
OFCE	Observatoire français des conjonctures économiques
ONU	Organisation des Nations unies
OTAN	Organisation du traité de l'Atlantique nord
PACTE	Plan d'action pour la croissance et la transformation des entreprises
PAS	Prélèvement à la source
PIB	Produit intérieur brut
PME	Petite et moyenne entreprise
PVCT	Plus-value à court terme
PVLT	Plus-value à long terme
PACS	Pacte civil de solidarité
QPC	Question prioritaire de constitutionnalité
RCM	Revenus de capitaux mobiliers
RCS	Registre du commerce et des sociétés
SAFER	Société d'Aménagement Foncier et d'Établissement Rural
SCI	Société civile immobilière
SIRENE	Système d'identification du répertoire des entreprises
SIRET	Système d'identification du répertoire des établissements
SSI	Sécurité sociale des indépendants
SARL	Société à responsabilité limitée
SdP	Société de personnes
TEOM	Taxe d'enlèvement des ordures ménagères
TF	Taxe foncière
TH	Taxe d'habitation
TMI	Taux marginal d'imposition
TTC	Toutes taxes comprises
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
Tascom	Taxe sur les surfaces commerciales
VEFA	Vente en l'état futur d'achèvement
VNC	Valeur nette comptable

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

SOMMAIRE

TITRE DE LA THÈSE	1
CLAUSE DE NON-RESPONSABILITÉ ET DROITS D'AUTEUR	5
REMERCIEMENTS	11
LISTE DES PRINCIPALES ABRÉVIATIONS	16
SOMMAIRE	19
INTRODUCTION GÉNÉRALE	22
PREMIÈRE PARTIE : D'UN SERVICE PUBLIC DE L'IMPÔT À UNE ÉCONOMIE DE L'IMPÔT ...	70
<i>Chapitre premier : Un contrôle fiscal au service d'une administration répressive</i>	81
<i>Conclusion du chapitre premier</i>	96
<i>Chapitre second : Des sanctions fiscales qui pénalisent le contribuable fonctionnaire supplétif</i>	98
<i>Conclusion du chapitre second</i>	114
CONCLUSION DU TITRE PREMIER.....	119
TITRE SECOND : LA MÉTAMORPHOSE PRÉJUDICIABLE DU SYSTÈME DÉCLARATIF	122
<i>Chapitre premier : Simplifier l'impôt pour rénover le système déclaratif</i>	129
<i>Conclusion du chapitre premier</i>	169
<i>Chapitre second : La participation croissante du contribuable à l'assise de l'impôt</i>	173
<i>Conclusion du chapitre second</i>	201
CONCLUSION DU TITRE SECOND	203
CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE	208
DEUXIÈME PARTIE : UNE FISCALISATION COMPLEXE ET PUNITIVE DES REVENUS IMMOBILIERS	213
TITRE PREMIER : LA LOCATION MEUBLÉE PROFESSIONNELLE (LMP) : UN DISPOSITIF D'UNE RARE COMPLEXITÉ	215
<i>Chapitre premier : Le loueur en meublé professionnel, un régime parsemé de tribuli</i>	217
<i>Conclusion du chapitre premier</i>	243
<i>Chapitre second : Un régime dont la mise en œuvre efficiente est difficilement praticable</i>	246
<i>Conclusion du second chapitre</i>	263
CONCLUSION DU TITRE PREMIER.....	264
TITRE SECOND : LA LOCATION PARA-HÔTELIÈRE : DISPOSITIF À HAUTS RISQUES	267
<i>Chapitre premier : Un dispositif fluctuant grevé d'un manque de visibilité à long terme</i>	271
<i>Conclusion chapitre premier</i>	293
<i>Chapitre second : Le choix de la location para-hôtelière</i>	294
<i>Conclusion du chapitre second</i>	301
CONCLUSION DU TITRE SECOND	302
CONCLUSION DE LA DEUXIÈME PARTIE	303
TROISIÈME PARTIE : UN PATRIMOINE IMMOBILIER AU CŒUR DES ENJEUX DE LA FISCALITÉ	308
TITRE PREMIER : L'IMPÔT SUR LA FORTUNE IMMOBILIÈRE : UN IMPÔT QUI SE VEUT INFALLIBLE	310
<i>Chapitre premier : Un impôt destiné à tous et à vocation mondiale</i>	312
<i>Conclusion du chapitre premier</i>	327
<i>Chapitre second : Les modalités de détermination de l'impôt sur la fortune immobilière</i>	328
<i>Conclusion du chapitre second</i>	336
CONCLUSION DU TITRE PREMIER.....	338

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

TITRE SECOND : DES STRATÉGIES SOPHISTIQUÉES DE TRANSMISSION DE L'IMMOBILIER ...	340
<i>Chapitre premier : Le pacte Dutreil : un pacte en danger</i>	343
<i>Conclusion du chapitre premier</i>	366
<i>Chapitre second : L'Owner Buy Out (OBO) immobilier</i>	368
<i>Conclusion du chapitre second</i>	379
CONCLUSION DU TITRE SECOND	380
CONCLUSION DE LA TROISIÈME PARTIE.....	384
CONCLUSION GÉNÉRALE.....	388
BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE.....	395
ARTICLES SCIENTIFIQUES	395
BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES.....	401
CONSEIL CONSTITUTIONNEL.....	403
CONSEIL D'ÉTAT, COUR DE CASSATION, COUR D'APPELS ADMINISTRATIVES ET TRIBUNAUX ADMINISTRATIFS.....	403
COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPEENNE	405
COUR EUROPEENNE DES DROITS DE L'HOMME.....	406
LOIS ET PROPOSITION DE LOIS	406
OUVRAGES GÉNÉRAUX, TRAITÉS, MANUELS.....	407
OUVRAGES SPÉCIAUX.....	408
OUVRAGES DE LITTÉRATURE CLASSIQUE	408
QUESTIONS MINISTÉRIELLES	408
RAPPORTS, PUBLICATION GOUVERNEMENTALE OU DOCUMENT AUTONOME.....	409
THÈSES OU MÉMOIRES.....	412
TABLE DÉTAILLÉE DES MATIÈRES	417

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

INTRODUCTION GÉNÉRALE

Cette thèse, que j'ai l'honneur de soutenir devant votre honorable assemblée est le fruit d'un travail, qui a débuté en 2018, lors de la rédaction de mes premiers articles puis lors de la rédaction d'un ouvrage sur la fiscalité immobilière. C'est en rédigeant cet ouvrage que j'ai pris conscience de l'ampleur du phénomène, de la trajectoire contre-productive et contre-culturelle de la fiscalité immobilière.

Philosophie du droit - Le droit est un mécanisme, un système, un principe et une philosophie, qui prend sa source aussi bien dans une projection métaphysique, que dans des réalités physiques, sur les lesquels il souhaite gouverner. Un droit ne peut, ne doit pas être uniquement théorique et descendant.

Si un droit civil ou pénal peut établir une règle théorique applicable, comme celle du cinquième commandement « *Tu ne tueras point* », il se soumet aussi aux usages. Tel est par exemple le cas de l'article 1163⁵ du Code civil qui fait justement référence à ces usages.

Le droit fiscal repose également sur l'activité humaine. Dès lors, sur un territoire où prospère cette humanité. Il ne peut être conçu sans tenir compte des particularismes locaux, culturels et de l'équilibre des relations qu'ils induisent. Il ne doit pas être un droit *ex-nihilo*⁶.

Le droit fiscal : droit léonin par nature ? – PHEDRE et PASCAL montrent que dans les économies modernes de consommation, de loisirs et abritées des guerres, la force, qui est et doit rester du côté du droit, conquête devenue si ordinaire, qu'il en est parfois oublié le chemin parcouru et sa fragilité, se traduit aujourd'hui, non plus dans la puissance physique, mais davantage dans l'économie et ce faisant dans la fiscalité qui capte le produit de cette activité.

Toute proportion gardée, pour paraphraser le mathématicien et philosophe PASCAL, la

⁵ Article 1163 du Code civil : « *L'obligation a pour objet une prestation présente ou future.*

Celle-ci doit être possible et déterminée ou déterminable.

La prestation est déterminable lorsqu'elle peut être déduite du contrat ou par référence aux usages ou aux relations antérieures des parties, sans qu'un nouvel accord des parties soit nécessaire ».

⁶ Il n'est pas fait ici directement référence à GROTIUS (particulièrement à son ouvrage majeur publié en 1625 : *De iure belli ac pacis* « Le droit de la guerre et de la paix »), qui fait une distinction fondamentale entre un droit naturel émanant de Dieu et celui créé par l'Homme, le droit positif. Le droit naturel est justement ce droit positif, mais élaboré non pas uniquement de manière théorique, mais en tenant compte des caractères du peuple sur lequel il s'applique.

justice sans la fiscalité est impuissante : la fiscalité sans la justice est tyrannique⁷.

Dans ces sociétés modernes, la fiscalité permet de réintroduire une dose de justice, mais cette fiscalité doit être juste et justifiée. Injuste, cette fiscalité devient insupportable.

L'interventionnisme de l'État sur les revenus de l'immobilier – Il semble se traduire par une augmentation régulière, progressive et confiscatoire de la fiscalité. Tout d'abord, cette évolution peut notamment pousser ceux qui supportent l'impôt, les contribuables⁸ à se diriger vers des dispositifs locatifs défiscalisant toujours plus complexes, qui eux-mêmes se retrouvent davantage encadrés⁹ par l'État. Ensuite, par-delà cette fiscalité contemporaine, l'État, taxant toujours plus la transmission de patrimoine immobilier patiemment construit, incite pour ainsi dire ces mêmes contribuables à rechercher des failles dans l'édifice, à élaborer des stratégies de contournement, qui seront sanctionnées par des procédures fiscales spécifiques difficilement compréhensibles et admissibles par les contribuables. Enfin, inexorablement et concomitamment, fondée par ces deux prémisses,

⁷ Selon un communiqué de presse de Gabriel ATTAL, du 9 mai 2023 : « *Gabriel Attal, ministre des Comptes publics, annonce une série de mesures de lutte contre la fraude fiscale et douanière, premier volet de la feuille de route gouvernementale de lutte contre toutes les fraudes aux finances publiques* ». Le ministre annonce contrôler les personnes ayant un patrimoine important et les grosses entreprises : « *En matière de contrôle fiscal, le nombre de contrôles fiscaux des particuliers augmentera de 25 % d'ici 2027 et cet effort portera sur les plus gros patrimoines. [...] « Enfin, priorité sera donnée aux contrôles des plus grands groupes tout en renforçant l'accompagnement fiscal des entreprises : 8 500 PME et 160 grands groupes seront accompagnés d'ici 2027 ».* « *La justice est la sanction des injustices établies* ». Cette citation extraite de Crainquebille, une nouvelle d'Anatole FRANCE, (Pages 32 et 33, Éditions Calmann-Lévy, 1950), n'implique pas que la justice est par essence injuste. Elle signifie que la justice doit donner raison à l'Ordre établi, sans quoi c'est la possible porte ouverte aux injustices. En voici un extrait : « *J'ai jugé cet individu en conformité avec l'agent 64, parce que l'agent 64 est l'émanation de la force publique. Et pour reconnaître ma sagesse, il vous suffit d'imaginer que j'ai agi inversement. Vous verrez tout de suite que c'eût été absurde. Car si je jugeais contre la force, mes jugements ne seraient pas exécutés. Remarquez, messieurs, que les juges ne sont obéis que tant qu'ils ont la force avec eux. Sans les gendarmes, le juge ne serait qu'un pauvre rêveur. Je me nuirais si je donnais tort à un gendarme. D'ailleurs le génie des lois, s'y oppose. Désarmer les forts et armer les faibles ce serait changer l'ordre social que j'ai mission de conserver. La justice est la sanction des injustices établies* ».

⁸ Le redevable est celui qui paie l'impôt. Lorsqu'il est aussi celui sur qui pèse l'impôt, il est également le contribuable. En matière d'impôt sur les revenus ou sur la fortune immobilière, le redevable se confond avec le contribuable. Le prélèvement a remis ébréché ce principe. Une distinction se fait entre le redevable légal de l'impôt sur le revenu (l'employeur) et le redevable réel, le salarié. Le salarié est le contribuable.

⁹ Voir dans les développements suivants le rapport de l'Inspection générale des finances publié le 13 mars 2023 « *Lutte contre l'attrition des résidences principales dans les zones touristiques en Corse et sur le territoire continental* » au lien : <https://www.interieur.gouv.fr/actualites/communiqués-de-presse/manque-de-logements-permanents-en-zone-touristique-large> et <https://www.interieur.gouv.fr/Publications/Rapports-de-l-IGA/Rapports-recents/Lutte-contre-l-attrition-des-residences-principales-dans-les-zones-touristiques-en-Corse-et-sur-le-territoire-continental> consulté le même jour).

Sur la crise du logement, il existe des avis divergents, notamment celui du Professeur émérite d'économie à l'Université de Lille, Didier CORNUEL (Professeur des universités, CNU : SECTION 05 - SCIENCES ECONOMIQUES). Il enseigne et publie depuis plus de 40 ans sur l'économie et les politiques du logement. Il est membre de la commission des Comptes du Logement et du Conseil Scientifique du Service de la Donnée et des Études Statistiques qui relèvent du Ministère en charge du logement. Selon lui, il est difficile d'affirmer qu'il existe une crise du logement. Son site référence les articles sur le sujet (<https://www.economicimmobiliere.com>).

s'établit une économie de l'immobilier, qui profite de manière grandissante aux classes les plus fortunées. Cette évolution interdit aux classes moyennes d'acquérir, de détenir des biens immobiliers, finalement de s'enrichir par cette détention. Parce que ces stratégies d'évitement, ces solutions alternatives, ne sont l'attribut que d'une minorité pouvant monnayer les leviers de leurs mises en œuvre.

Cette taxation grandissante de l'immobilier, camouflée derrière des dénominations diverses et variées, paraît stimuler une fusion¹⁰ immobilière dans une sorte de retour des privilèges sur le foncier. Concentration qui ne dit pas son nom, pouvant laisser croire, que c'est là une constante de l'histoire de France. Permanence, comme l'est celle de ses soubresauts, parfois extrêmement violents, lorsqu'ils érigent l'un face à l'autre, Citoyen et Nation sur l'objet nécessairement commun de leur relation, la propriété immobilière et le sort de ses fruits.

Objectif de la thèse - Cette thèse n'est donc pas un plaidoyer contre l'impôt, mais une critique qui se veut constructive face à une fiscalité anxiogène. Cette fiscalité atteint un tel degré de sophistication qu'elle dépasse l'entendement, parfois même des juristes qui la pratiquent. Cela pour un impôt qui s'applique à tous les Français, pas uniquement à ceux maîtrisant la fiscalité.

Elle ambitionne de démontrer, que la trajectoire fiscale punitive prise par la France sur la fiscalité immobilière semble ne pas vouloir s'interrompre. Cette fuite en avant incessante fracture la relation entre contribuable et État, puis entre Citoyen et Nation. L'État s'immisce de plus en plus dans la gestion privée des citoyens, dont il s'approprie de manière grandissante les fruits. Particulièrement, lorsqu'il s'agit de l'activité immobilière.

« Début 2021, la moitié des ménages disposent d'un patrimoine brut supérieur à 177 200 euros. Le patrimoine brut reste très inégalement réparti dans la population : la moitié des ménages les mieux dotés détiennent 92 % des avoirs. L'immobilier représente 62 % du patrimoine de l'ensemble des ménages mais les 30 % des ménages les moins dotés n'en possèdent pas ou peu. Le montant de patrimoine brut augmente continûment avec l'âge

¹⁰ « Par ailleurs, de fortes différences peuvent exister dans les catégories de revenus déclarés par les foyers selon leur niveau de revenus, en lien avec la part de foyers imposés. Que ce soit pour les traitements et salaires ou les pensions et rentes, la part qu'occupe ces catégories dans les revenus des 10 % des ménages les plus aisés est inférieure (respectivement 55 % et 16 %) à la part qu'elles occupent dans les revenus des foyers des déciles inférieurs, notamment ceux associés aux revenus les plus bas (par exemple, respectivement 61 % et 33 % au sein du deuxième décile. À l'inverse, les revenus issus de capitaux mobiliers ou de professions indépendantes, comme les bénéfices non commerciaux ou les bénéfices agricoles, ainsi que les revenus fonciers, constituent une part plus élevée des revenus des foyers les plus aisés que de ceux des plus modestes » (Source : L'impôt sur les revenus perçus en 2021, avril 2023 no 14, in DGFIP Statistiques).

*jusqu'à 60 ans*¹¹ ». Sur ces répartitions de patrimoines, voire de richesses, plusieurs études s'expriment et de légères variations de taux peuvent apparaître, sans pour autant se contredire.

Certes, il existe, à juste titre, des questionnements sur l'interventionnisme de l'État en matière de fiscalité générale, donc sur sa neutralité. Toutefois, force est de constater, qu'en matière de fiscalité immobilière son action est littéralement palpable, résolument partielle et orientée, si ce n'est invasive.

Il est notamment remarquable que l'État propose des dispositifs fiscaux incitant les opérateurs à orienter leurs investissements, puis les modifie en cours d'opérations. Or, lorsque le contribuable s'engage, il est en droit de supposer que l'engagement soit réciproque, contractualisé. Il n'en est rien. Si l'opération engage le contribuable, elle n'engage point l'État, qui lui n'est soumis à aucun contrat en la matière. Cette relation demeure unilatérale. En effet, la complexité du droit fiscal, de même que sa nature quasi-organique et *supra-légale* lui octroie des prérogatives exorbitantes du droit commun, dont celle de la rétroactivité.

Afin de mettre en évidence cette méthode, seront examinées plus particulièrement la location meublée et la location para-hôtelière de 1925 à nos jours.

Nous verrons que bien loin de réallouer les biens immobiliers, la fiscalité immobilière moderne en œuvre depuis 1979, avec une accélération depuis 2010, entraîne une concentration toujours plus importante du patrimoine immobilier. Si bien que les arguments pour sa défense, évoquant que cette fiscalité ambitionne de faire des Français des propriétaires immobiliers, ne sont guère probants dans les faits.

En effet, nous verrons que cette fiscalité devient si importante qu'elle transforme le propriétaire en un simple gardien du bien immobilier, tant cette fiscalité lui retire tout substance réelle sur l'objet même de cette relation qu'est le lien de propriété. Existe-il encore une propriété privée, quand sa composante financière est en grande partie absorbée par l'impôt ?

Cette complexité de l'impôt s'illustre pour débiter, par la multitude de ses avatars.

Définition polysémique de l'impôt *versus* monoréalité pour le propriétaire du sol

¹¹ Source : Début 2021, 92 % des avoirs patrimoniaux sont détenus par la moitié des ménages, INSEE FOCUS no 287, paru le 25/01/2023

Avant de définir l'impôt, il convient de définir le revenu¹² sur lequel s'applique cet impôt, cette ponction. Le revenu recouvre essentiellement le produit généré par une activité. Il doit en général être récurrent. Toutefois, pour cette thèse, c'est l'acceptation la plus large qui est entendue. Ainsi, le revenu recouvre toute matière imposable générée par un acte, un évènement ou un fait de quelque nature que ce soit, pour lequel l'État a institué une imposition. Sont donc entendus comme un revenu, aussi bien les produits récurrents n'épuisant pas la matière, qu'ils soient d'activités ou fictifs lorsqu'ils sont provoqués par la détention, que les produits conjoncturels consommant le capital définitivement, comme une vente ou un gain de plus-value.

Définition de l'impôt - La France entretient une histoire originale, une relation mouvementée avec le droit de propriété. De ces liaisons particulières¹³ découle le traitement fiscal de cette propriété immobilière. Il est alors important de revenir sur la notion de propriété au cours de l'histoire, qui au-delà de son appréhension matérielle, concrète, génère des liens juridiques entre l'objet et son propriétaire. Et parmi ses liens juridiques, une relation financière entre le propriétaire et l'État de plus en plus inéquitable au profit de ce dernier. Ce retour permet notamment de contextualiser les prélèvements sur l'immobilier et ses fruits sous toutes leurs formes.

¹² Sur cette notion de revenu, comment ne pas renvoyer, par un retour de l'histoire somme toute inexorable pour lui, à la Thèse de Sébastien ROBINNE : « Contribution à l'étude de la notion de revenus en droit privé », soutenue en 1998 à l'Université de Montpellier 1. Sa démonstration sur la difficulté d'appréhender cette notion de revenu était anticipatrice. Ce en quoi, avec un peu d'humour et beaucoup de respect envers mon Directeur de thèse, je me permets de lui dire ici que la fiscalité lui ouvrait ses bras. Il choisit d'autres voies. Comme il l'expose, avec beaucoup de prémonition, le revenu se caractérise d'une part, par sa récurrence, sans pour autant que celle-ci soit un *criterium* absolu ; d'autre part, par la supposée maîtrise que doit en avoir son producteur. Particulièrement, Sébastien ROBINNE donne une seconde définition du revenu qu'il critique : « *La seconde appréhende les revenus par leur affectation en les définissant comme des biens destinés à satisfaire les besoins de la vie courante* ». Cette critique est justifiée, car c'est justement cette satisfaction qui subit une contrainte grandissante de la part de l'État. Dès lors et logiquement, l'auteur propose une définition plus conforme, à la dimension dans laquelle évolue désormais le revenu dans les sociétés modernes. Sociétés qui en font un objet fractionnable, divisible, conditionnel et transitoire. Caractéristiques qui font du revenu un objet contraint. L'auteur donne la définition suivante :

Ce revenu « *se caractérise par deux principes apparemment contradictoires. D'un côté, la nature des revenus impose qu'ils ne fassent l'objet d'aucune contrainte quant à leur utilisation. De l'autre, il faut éviter qu'ils ne soient dissipés ou détournés car ils constituent une source de richesse importante. Le problème se résout par le caractère successif des règles applicables. Les revenus obéissent à un principe de libre disposition a priori et à un principe de protection a posteriori* ». Cette seconde définition caractérise la fiscalité moderne. Finalement ces deux alternatives, loin de paraître contradictoires, se complètent plus que jamais. D'une part le revenu subit cette contrainte de manière grandissante ; d'autre part, l'État, afin de maîtriser cette ressource importante, contrôle qu'elle ne soit ni dissipée ni détournée. Si bien que si le revenu est *a priori* en libre disposition, c'est dans l'objectif *a posteriori* qu'il soit saisi par l'État. Cette disposition est donc remise en cause par l'usage de ce revenu que l'État impose de faire ou de ne pas faire.

¹³ La célèbre expression, le roman « Les Liaisons dangereuses », ne manquera pas toutefois de venir à l'esprit de chacun (Les Liaisons dangereuses – Pierre Choderlos de Laclos, première édition parue le 23 mars 1782, Durand neveu, à Paris).

L'Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE)¹⁴ définit l'impôt, comme « [...] *un versement obligatoire et sans contrepartie aux administrations publiques. Il sert principalement à financer les dépenses publiques et peut constituer également un moyen de régulation de l'activité économique* ».

Le pragmatisme et la clarté du propos de l'Institut qui affirme, que l'impôt est « *un moyen de régulation de l'activité économique* » sont dignes d'un statisticien. L'impôt est en principe et avant tout un prélèvement obligatoire lié à l'existence même des collectivités, notamment de la première d'entre elles, mère de toutes les autres, l'État. Définition qui aurait pu être reprise à JEZE¹⁵ pour qui « *L'impôt est une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques*¹⁶ ». Cette phrase n'évoque aucun consentement, aucune convention. Elle synthétise et résume philosophiquement, politiquement, économiquement et pratiquement, ce qu'est l'impôt. Tel est le principe acquis et admis par une large partie de la doctrine et le droit prétorien.

Malheureusement et d'une part, cette définition porte en elle le germe de son potentiel abus ; à savoir le verbe « requérir », qui en donne l'essence et la « *voie d'autorité* », qui en forme le vecteur.

D'autre part, cette notion d'impôt doit être réexaminée à l'aune de son fonctionnement contemporain.

La notion de prélèvement - Le terme de prélèvement semble plus adéquat que celui d'impôt, car la notion juridique d'impôt *stricto sensu* semble impropre aujourd'hui, à cerner l'ampleur du phénomène d'appropriation d'une partie croissante des revenus des biens immobiliers par la collectivité, sur son territoire. Le terme de prélèvement est plus à même de restituer la mesure du phénomène en prenant en considération l'impôt *lato sensu*, y compris les taxes, parafiscales ou non et les contributions sociales. Si toutefois, nous pouvons continuer à employer le terme d'impôt, cette notion doit désormais recouvrir l'ensemble des prélèvements de toutes nature.

¹⁴ Site de l'INSEE, <https://www.insee.fr/fr/metadonnees/definition/c2126> consulté le 5 avril 2021.

¹⁵ Né à Toulouse le 2 mars 1869, décédé à Deauville le 5 août 1953

¹⁶ Cité par Philippe BEZES, Florence DESCAMPS, Sébastien KOTT et Lucile TALLINEAU (dir.), *in* L'invention de la gestion des finances publiques (Du contrôle de la dépense à la gestion des services publics), Collection : Histoire économique et financière - XIX^e-XX^e, aux éditions de l'Institut de la gestion publique et du développement économique, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, année 2013, page 75.

Ce terme de prélèvement permet, dans le cadre de cette introduction, d'englober toutes les amputations de revenus, y compris les prélèvements affectés, comme les contributions sociales et les impôts directs locaux bénéficiant aux collectivités territoriales. Il sera vu dans la suite de cette introduction, que dans sa décision no 90-285 DC du 28 décembre 1990 sur la contribution sociale généralisée, le Conseil constitutionnel qualifie d'impôt cette contribution sociale. Un pragmatisme économique et juridique nécessaire, qui confirme le caractère fictif de ces distinctions entre les prélèvements existants. Le Conseil constitutionnel, à l'abri des contingences conjoncturelles, est contraint de palier les vicissitudes politiques soumises, quant à elles aux vagues des flux et reflux électoraux. Ce terme générique de prélèvement permet d'inclure les impôts directs locaux, les contributions sociales, les droits d'enregistrement, l'impôt sur les revenus, l'impôt sur la fortune immobilière, la taxation des plus-values immobilières, la taxe sur la valeur ajoutée ou la contribution sur les revenus locatifs, autant de prélèvements s'abreuvant à la source de l'immobilier, qui font l'objet des développements de cette étude. Ce qui distingue légalement ces prélèvements est tout à la fois, le mode de prélèvement, que la collectivité ou l'organisme bénéficiaire. Mais en pratique, quelles que soient leurs dénominations, ces prélèvements¹⁷ obèrent les revenus des contributeurs. Ainsi, ce qui sépare *in doctrina* les prélèvements entre eux, ne saurait supplanter ce qui les unit *in concreto* et fondamentalement.

À savoir, que ce sont synthétiquement des prélèvements, réalisés au profit de la collectivité et de ses membres au sens le plus large du terme.

Leur classement dans différentes catégories est *in fine*, ce que les postes comptables sont à la comptabilité commerciale ; une traduction détaillée et analytique de l'activité de l'entreprise¹⁸.

Ainsi la notion d'impôt sera prise au sens large et sera indistinctement utilisée avec celle de prélèvement.

Classement des prélèvements - Ces prélèvements peuvent être classés en quatre sous-classes principales, qui forment l'essentiel des recettes ou ressources profitables à la collectivité :

¹⁷ Voir également FIPECO, le 28.10.2022, in Les fiches de l'encyclopédie. IV) Les prélèvements obligatoires.

¹⁸ Ce détail comptable permet à l'entreprise, comme à l'État et aux collectivités en général d'arbitrer dans ses dépenses et ses recettes en fonction des objectifs et des rendements. Voir plus bas sur cette comptabilité analytique et sa rigueur les commentaires de Mme Émilie BOKDAM-TOGNETTI (Voir *infra*, L'impôt contribution citoyenne *versus* l'impôt contrepartie à des services).

- Les impôts directs, qui sont généralement payés sur rôle¹⁹. Entrent dans cette catégorie, les impôts sur les revenus des personnes physiques et des sociétés²⁰ affectés au budget général de l'État, les impôts directs locaux affectés au budget général d'une collectivité territoriale, comme la taxe foncière (TF) ;
- Les impôts indirects, comme la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), les droits de succession ou de mutation à titre onéreux ou gratuits, qui font intervenir un tiers collecteur. Ils sont également affectés au budget général de la collectivité État ou d'une collectivité décentralisée ;
- Les taxes parafiscales, comme la redevance audio-visuelle ou la taxe sur les spectacles, qui sont affectées à un organisme autre que l'État ou une collectivité ;
- Enfin, les contributions sociales dédiées aux dépenses sociales et au remboursement de la dette sociale sont incluses dans ces prélèvements, parce qu'elles sont très importantes²¹ en valeur et parce qu'elles ont été qualifiées d'impôt, par le Conseil constitutionnel.

Il convient de détourner plus précisément à présent ces quatre sous-ensembles, afin de mettre en évidence que ces distinctions classiques entre impôts directs, indirects et contributions affectées semblent aujourd'hui relever d'une certaine antiquité fiscale.

Impôts directs - Premièrement, il faut évoquer les impôts dits directs dans cette tradition fiscale classique. Ces impôts directs comprennent notamment l'impôt sur les revenus des personnes physiques, archétype de cette sous-classe. Ces revenus comprennent par exemple les droits d'auteur et les bénéfices industriels et commerciaux. Ces derniers, dénommés revenus catégoriels, car ils sont une catégorie de revenus parmi d'autres. Ils sont cumulés

¹⁹ Un rôle est une liste détenue par la collectivité au profit de laquelle est institué l'impôt. Il contient un certain nombre d'indications, dont l'identité des personnes, l'adresse et la base imposable. Ce fichier est mis à jour annuellement. Le rôle d'impôt est matérialisé pour le contribuable par un avis d'imposition.

²⁰ N'est pas développé ici l'impôt sur les sociétés. Ce dernier fonctionne peu ou prou sur le même principe que l'impôt sur le revenu, mais il est en réalité auto-liquidé par les sociétés, si bien que le rôle n'est plus émis depuis 2013.

²¹ Selon FIPECO, le 28.03.2023, in Les fiches de l'encyclopédie IV) Les prélèvements obligatoires : Les cotisations sociales représentent 34% des prélèvements obligatoires et reposent sur les personnes physiques, puisque les personnes morales en sont exemptées.

La taxe sur la valeur ajoutée, dite sociale, serait la part de surplus de taxe sur la valeur ajoutée, qui proviendrait de l'augmentation de la taxe sur la valeur ajoutée appliquée sur les produits importés. Actuellement, cette taxe sur la valeur ajoutée sur les produits importés est fixée au même taux que la taxe sur la valeur ajoutée appliquée sur les produits d'origine française (Lien au 13 avril 2023 : <https://fipeco.fr/fiche/L'évolution-des-prélèvements-obligatoires>)

pour un même foyer fiscal²², afin d'être imposés globalement à l'impôt sur les revenus. Le foyer fiscal est une entité fiscale composée d'une ou plusieurs personnes. Entrent également dans cette catégorie d'impôts directs, les impôts directs locaux, comme la taxe foncière. Ils sont dits directs, car la personne les paie directement ou l'administration fiscale les prélève directement sur le compte bancaire de la personne imposable à la suite de l'émission d'un rôle, document administratif faisant office de titre exécutoire²³. Cela sans l'intervention d'un tiers collecteur qui intervient pour le compte de l'administration fiscale. Toutefois, ce mécanisme est quelque peu entamé par l'institution du prélèvement à la source (PAS) de l'impôt sur le revenu en 2018²⁴. Désormais pour les personnes ayant un employeur, ce dernier prélève, avant de reverser à l'administration fiscale, l'impôt sur le revenu au moment du versement au bénéficiaire dudit revenu. C'est le prélèvement à la source. L'employeur possède le statut de tiers collecteur et de redevable légal de cet impôt. La personne imposable, le salarié ou l'employé, est le redevable réel. Ce tiers collecteur prélève un montant d'impôt au profit de l'État lors du versement de la rémunération à son employé ou à son salarié. C'est un prélèvement contemporain à la perception du revenu. Certes, le rôle reste émis, mais l'impôt est prélevé par un tiers pour le compte de l'administration fiscale. Fiscalement le foyer demeure le sujet d'imposition, le redevable réel, mais si le collecteur prélève cet impôt sur l'employé sans le reverser à l'État, alors une novation se forme par laquelle l'employeur devient légalement le redevable « réel » de l'imposition. Dans cette hypothèse, l'administration fiscale est en droit de réclamer à l'employeur collecteur le versement effectif²⁵ de cet impôt. Dans ce dernier cas, le redevable réel (initial, le foyer imposable à

²² Selon le bulletin officiel des finances publiques BOI-IR-CHAMP-20 au paragraphe no 1 : « Conformément aux dispositions de l'article 6 du Code général des impôts (CGI), chaque contribuable est imposable à l'impôt sur le revenu, sur l'ensemble des revenus des membres du foyer fiscal, c'est-à-dire, tant en raison de ses bénéfices et revenus personnels que de ceux de ses enfants et des personnes considérées comme étant à sa charge au sens des articles 196 du CGI et article 196 A bis du CGI ». Ainsi composent notamment le foyer fiscal, les couples mariés et « pacsés » et leurs enfants à charge, y compris ceux rattachés. Une seule déclaration de revenus est souscrite pour l'ensemble des membres composant le foyer fiscal. Pour le Littré en ligne, le mot foyer signifie étymologiquement « feu », lieu où les membres d'une même famille vivent. Il est remarquable de constater que l'impôt sur la fortune immobilière se rapproche de cette notion, quand il tient compte au-delà des personnes mariées et « pacsées », de celles qui vivent en concubinage notoire, en plus des personnes à charges ou sous administration légale.

²³ Selon l'article L252 A du Livre des procédures fiscales en annexe du Code général des impôts (LPF) en vigueur : « Constituent des titres exécutoires les arrêtés, états, rôles, avis de mise en recouvrement, titres de perception ou de recettes que l'État, les collectivités territoriales ou les établissements publics dotés d'un comptable public délivrent pour le recouvrement des recettes de toute nature qu'ils sont habilités à recevoir ».

²⁴ Alexandre Guenfici, Prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu, comment ça marche ? (Lien au 5 mars 2021 : <https://www.lextenso-etudiant.fr/actus-juridiques-fiscal/prélèvement-à-la-source-de-l'impôt-sur-le-revenu-comment-ça-marche>).

²⁵ À condition que l'entreprise soit financièrement en mesure de reverser le prélèvement à la source et si elle n'a pas cessé son activité dans ce laps de temps ...Selon les l'Institut nationale de la statistique et des études

l'impôt sur le revenu) est déchargé de cette dette d'impôt. Pour une personne ayant une activité indépendante (artisan, profession libérale, commerçant), celle-ci verse directement cet impôt sous forme d'acompte, sans intermédiaire collecteur, préservant ainsi une certaine illusion sur la nature directe de cet impôt sur le revenu. Ce qualificatif de collecteur n'est pas sans rappeler celui du collecteur de taxe sur la valeur ajoutée.

Impôts indirects - Deuxièmement, regardons ces impôts indirects, dont le paradigme est la taxe sur la valeur ajoutée, qui finalement, deviennent en pratique le mécanisme de principe, si ce n'est de réalisme et de réalité²⁶. Pour cet impôt, certes désigné par le mot *taxe*, c'est un tiers collecteur, le redevable légal, qui encaisse et reverse la taxe à l'État. Comme pour le prélèvement à la source, il y a un redevable réel, ici le consommateur final, qui supporte réellement cette taxe. Lorsqu'une entreprise facture une prestation et/ou un bien, elle facture la prestation et/ou le bien lui-même. Parallèlement, elle facture la taxe sur la valeur ajoutée assise sur la prestation et/ou le bien au profit de l'État comme nous le verrons *infra*²⁷. Cette taxe s'ajoute au prix de la prestation et/ou du bien lui-même en augmentant son coût de la part revenant à l'État²⁸. L'entreprise n'est que le collecteur. C'est le consommateur final qui paie cette taxe sur la valeur ajoutée. Toutefois, si l'entreprise ne reverse pas cette taxe sur la valeur ajoutée, l'État recherche à recouvrer sa créance auprès de cette entreprise, car toute taxe sur la valeur ajoutée facturée est due²⁹et³⁰.

Taxes parafiscales - Troisièmement, sont instituées des taxes parafiscales et autres surtaxes, qui sont collectées directement sur le détenteur d'un téléviseur par exemple. Elles sont « *perçues "dans un intérêt économique ou social" au profit de personnes juridiques autres que l'État, les collectivités locales et les établissements publics administratifs, et sont*

économiques, en 2019, 61 % des entreprises classiques créées 5 ans plus tôt sont toujours actives (Source : Revue no 1852, parue le 14/04/2021).

²⁶ La taxe sur la valeur ajoutée et désormais l'impôt sur le revenu sont tous les deux en pratique des impôts indirects et représentent l'essentiel du budget de l'État. Les principales recettes fiscales du budget général de l'État 2022 en milliard d'euros, sont la taxe sur la valeur ajoutée pour 184 mds, l'impôt sur le revenu pour 89,0 Md€ et l'impôt sur les sociétés pour 62 mds (Source : Finances et comptes publics. Le budget de l'État en 2022, Finances et comptes publics, le budget de l'État en 2022, Résultats et gestion sur le site de la Cour des comptes consulté le 19 avril 2023 au lien : <https://www.ccomptes.fr/system/files/2023-04/20230413-RBDE-2022.pdf>).

²⁷ Y compris sur les prestations de locations immobilières, qui sont développées *infra* dans la Deuxième partie, Titre second : La location para-hôtelière : dispositif à hauts risques, Section 4 : Les locations et la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : un régime spécifique

²⁸ Le taux de cette taxe varie de 2,1 %, taux réduit pour les médicaments, à 20 %, qui est le taux de normal de principe.

²⁹ Selon l'article 283-3 du Code Général des Impôts « *Toute personne qui mentionne la taxe sur la valeur ajoutée sur une facture est redevable de la taxe du seul fait de sa facturation* ».

³⁰ Certaines petites entreprises ne facturent pas, donc ne collectent pas de taxe sur la valeur ajoutée. Ce qui logiquement devrait réduire le coût d'achat pour le consommateur.

*instituées par des décrets en Conseil d'État*³¹ ». Ou encore, depuis 2013, pour les plus-values immobilières supérieures à 50 000€ a été instituée une taxe supplémentaire de 2% à 6%³².

Contributions sociales - Quatrièmement, les contributions sociales sont une « nouvelle » forme de prélèvements. Elles sont identifiées d'une part, par la contribution sociale généralisée (CSG) créée en 1990 par la loi de finances de 1991 ; d'autre part, par la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS), mise en place par l'ordonnance no 96-50 du 24 janvier 1996. La contribution sociale généralisée et la contribution pour le remboursement de la dette sociale sont cumulées et assises généralement sur presque³³ tous les revenus bruts, notamment sur ceux du capital et du patrimoine. Schématiquement, lorsqu'une personne perçoit une recette foncière brute de 100 €, la CSG/CRDS de 17,20 % déclenche un prélèvement de 17,20 €. Pour autant, lorsqu'il s'agit de déterminer le revenu foncier net, la recette brute sur laquelle sont imputées les charges n'est pas de 82,80 € (100 – 17,20), mais bien de 100 €. Par exemple, avec des charges déductibles de 30 €, le revenu foncier net imposable à l'impôt sur le revenu est de 70 € (100-30), non pas de 52,80 € (82,80 – 30). Le contribuable paye donc un impôt sur une somme ayant déjà été prélevée.

Enfin, pour terminer sur cette fongibilité³⁴ entre les prélèvements, dans sa célèbre décision rendue sur recours contre l'institution de la contribution sociale généralisée, le Conseil constitutionnel a admis sa présence dans la loi de finances³⁵ du budget de l'État pour 1991, en la qualifiant lui-même d'imposition. Le recours prétendait qu'elle devait prendre place dans la loi de financement de la sécurité sociale.

³¹ Selon la définition donnée au rapport no 2585 sur le projet de loi de finances pour 2001, annexe no 44 sur les taxes parafiscales, document mis en distribution le 16 novembre 2000 sous le no 2624. Pour ces taxes, selon ce même rapport « *L'intervention du législateur est donc obligatoire, mais se limite à une autorisation générale de perception des taxes existantes, dont la liste est présentée à l'état E annexé au projet de loi de finances* ».

³² Article 1609 nonies G du Code général des impôts

³³ Les salaires des apprentis sont exonérés et des seuils, notamment pour les pensions de retraites peuvent être institués (Code de la sécurité sociale : articles L136-1 à L136-5).

³⁴ Selon le Larousse en ligne au 13 octobre 2019 : « *Se dit de choses qui se consomment par l'usage et qui peuvent être remplacées par des choses de même nature, de même qualité et de même quantité (par exemple denrées, argent comptant)* ». Le terme est ici utilisé dans le sens où pour un contribuable, un prélèvement obligatoire en vaut un autre.

³⁵ Les porteurs du recours prétendaient que l'institution de cette contribution dans la loi de finances était un cavalier budgétaire, que la disposition législative qui l'instituait devait donc être retirée comme n'y ayant pas sa place. Éventuellement elle pouvait être instituée par la loi de financement de la sécurité sociale. Aujourd'hui encore, cette décision ne s'explique pas juridiquement. Néanmoins, elle repose sur une interprétation nécessaire de la politique budgétaire par le Conseil du constitutionnel, admise comme telle et empreinte de pragmatisme, compte tenu de l'état des finances publiques à cette époque.

Le considérant fut le suivant : « *Considérant que ces contributions nouvelles entrent dans la catégorie des « impositions de toutes natures » visées à l'article 34 de la Constitution, dont il appartient au législateur de fixer les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement ; que, dès lors, les dispositions des articles 127 à 134 sont au nombre de celles qui peuvent figurer dans un texte de loi de finances en vertu du troisième alinéa de l'article premier de l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959³⁶ [...] ».*

En conséquence, ces distinctions classiques, entre impôt direct et indirect ou prélèvement affecté ou non, paraissent aujourd'hui, largement éculées, que ce soit à cause du prélèvement à la source ou des contributions sociales. Si ces divisions peuvent parfois encore être usitées, elles sont largement dépassées semble-t-il. Ces distinctions théoriques ne reposent aujourd'hui que très peu sur la réalité et la pratique.

Cela étant, quels que soient leurs dénominations, ces prélèvements ont au cours de l'histoire, non seulement démontré une extraordinaire plasticité, mais aussi une réelle expansion par capillarité. Lorsqu'au contraire, l'immeuble bâti ou non, en tant qu'objet de droit, par sa nature même, demeure identique, voire figé. Or l'accroissement de la fiscalité sur cet immobilier au sens large, permet d'interroger sur cette propriété immobilière lorsque tant de prélèvements viennent la tronquer toujours un peu plus, la réduisant à une peau de chagrin³⁷. Existe-il encore une propriété privée, quand sa composante financière est en grande partie absorbée par l'État ?

La question de la nature du propriétaire se pose, si ce dernier n'est pas privé.

Le sol propriété de la Nation

Le propriétaire du sol sous l'Ancien Régime - Cette propriété immobilière et au-delà son fondement, le droit sur le sol, doit être questionnée dans sa dynamique historique. Jadis le droit du sol sous l'Ancien Régime revêt une grande complexité. Si de grands ensembles se dégagent, des sous-ensembles s'insèrent dans chacun d'eux. Au fur et à mesure que les privilèges personnels s'accumulent au bénéfice de la Noblesse et du Clergé

³⁶ Décision du Conseil constitutionnel no 90-285 DC du 28 décembre 1990

³⁷ L'expression « *se réduit comme peau de chagrin* » n'apparaît pas dans le roman intitulé « *La Peau de chagrin* » d'Honoré de Balzac (1799-1850), roman faisant partie de *La Comédie humaine*, publié en 1831 par Gosselin et Canel dans les *Romans et contes philanthropiques*. Elle s'emploie pour dire qu'une peau, en général le cuir de cheval, se réduit.

(également la haute-bourgeoisie urbaine), s'empilent les charges fiscales sur le Tiers état³⁸, notamment sur les roturiers composant la petite bourgeoisie, les ouvriers (non regroupés en jurande³⁹) et les paysans, comme par un phénomène de compensation. Il est cependant possible de retenir que sous l'Ancien Régime, le sol a un propriétaire ultime, qui n'est pas forcément l'occupant du sol, mais la Couronne. Et le monarque n'est que le dépositaire physique, temporel de celle-ci.

Il est révélateur à cet égard que la Couronne puisse déjà à cette époque, par droit ou par force, retirer ce droit de propriété au nom de la raison d'État, devenue cause d'utilité publique à l'époque contemporaine.

Le propriétaire du sol sous la République - Si la République⁴⁰, nouvelle forme de gouvernement, succède par soubresauts et mues successives, voire par allés et retours avec la Monarchie, la Nation s'impose quant à elle, dès 1789 face à la Couronne. Ainsi, dès la Révolution française, le concept de Nation se substitue à la Couronne et à son porteur, le Roi. Le sol devient propriété de la Nation. Dans cette transition, le Citoyen n'est à aucun moment le propriétaire ultime. La nuance est discrète, mais bien réelle. La Nation, idée encore floue et naissante au 18^{ème} siècle s'affirme pleinement le 26 août 1789 par l'article 3 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen, qui énonce que « *Le principe de toute Souveraineté réside essentiellement dans la Nation. Nul corps, nul individu ne peut exercer d'autorité qui n'en émane expressément* ».

Pour autant, cette entité n'est pas encore autosuffisante. L'article 2 de cette Déclaration vient à point nommé et préalablement amender le terreau dans lequel ce nouveau concept va croître en édictant, que « *Le but de toute association politique est la conservation des droits naturels et imprescriptibles de l'Homme. Ces droits sont la liberté, la propriété, la sûreté, et la résistance à l'oppression* ». Le Roi de droit divin est mort, vive « *l'Homme* » !

Ainsi, un autre être physique, « *l'Homme* » remplace le Roi. Il permet d'assurer une transition « naturelle », par la présence d'un être humain de substitution, dans la détention de la

³⁸ Selon le Larousse en ligne consulté le 18 décembre 2018 : « *Sous l'Ancien Régime, ensemble des personnes qui n'appartenaient ni au clergé ni à la noblesse et qui formaient le troisième ordre du royaume. Après la chute de l'Empire romain, la société franque est strictement hiérarchisée, depuis les Francs vivant sous la loi salique, en haut de l'échelle, jusqu'aux esclaves, à l'autre extrémité. Vers le XII^e XIII^e s., la société est déjà divisée en trois ordres : ceux qui prient, ceux qui combattent et ceux qui travaillent* ».

³⁹ Selon le Larousse en ligne consulté le 18 décembre 2018 « *Sous l'Ancien Régime, groupement professionnel autonome, avec personnalité juridique propre et discipline collective stricte, composé de membres égaux unis par un serment (d'où son nom de jurande ou métier juré)* ».

⁴⁰ Voir notamment Daniel Halévy, qui écrit dans un style unique et inimitable l'installation de la Troisième République, dans « *La Fin des notables* », Hachette, collection « Pluriel », édition 1995 puis, dans « *La République des Ducs* », Hachette, collection « Pluriel », édition 1995.

propriété, « *droit naturel et imprescriptible* ». Cet être physique, toutefois indéterminé juridiquement, puisque général est à ce moment encore nécessaire pour soutenir la toiture et le fronton de ce nouveau concept, de cette « *association* », de cette idée de Nation, concept novateur⁴¹. L'être humain est général, il se distingue du Citoyen⁴². Certes, l'article 17 de ce même texte, repris dans le Code civil presque mot pour mot, complète l'article 2 en disposant, que « *La propriété étant un droit inviolable et sacré, nul ne peut en être privé, si ce n'est lorsque la nécessité publique, légalement constatée, l'exige évidemment, et sous la condition d'une juste et préalable indemnité* ». En somme, se présente un droit « *naturel et imprescriptible* », « *inviolable et sacré* », pourtant conditionné à « *la nécessité publique...* ». De même, l'article 544 du Code civil reprend l'article 17 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen en disposant, que « *La propriété est le droit de jouir et disposer des choses de la manière la plus absolue, pourvu qu'on n'en fasse pas un usage prohibé par les lois ou par les règlements* ».

Pourtant, malgré ce socle paraissant d'une solidité absolue, inébranlable, la question qu'il est possible de poser, à laquelle une disposition légale destinée à prendre une importance primordiale semble répondre ci-après, est la suivante : les personnes physiques ou morales de droit privé ne sont-elles pas que de simples occupants, si bien que le sol appartient dans l'absolu à la Nation, non, à son propriétaire privé ; que de ce sol, l'essentiel des fruits, n'en doit-il pas revenir à la Nation concrétisée par l'État ; cela d'une manière ou d'une autre ?

La Nation, une entité au cœur de la fiscalité

⁴¹ Aujourd'hui l'État sait très bien articuler cette dichotomie. Lorsqu'il veut reléguer l'individu, il met en avant l'intérêt supérieur de la Nation. Lorsqu'il en a besoin, notamment pour ses ressources, il sait rechercher le bénéficiaire effectif, la personne physique, l'humain fondamental. Ce point est abordé plus bas en matière d'impôt sur la fortune immobilière dans le cadre d'une société civile immobilière (Troisième partie, Titre premier, Chapitre premier)

⁴² « *Trois caractéristiques se sont néanmoins identifiées de manière pérenne comme participant à la définition du concept. La première est que ce dernier désigne à la fois un statut, c'est-à-dire la reconnaissance officielle de droits et devoirs par une entité politique, et une pratique, voire une vertu. Cette dernière s'exprime, au-delà du respect des lois et des codes de la communauté, par le civisme et l'engagement en faveur de la collectivité. La deuxième caractéristique pérenne du concept de citoyenneté est qu'il renvoie à une communauté de nature politique. Être citoyen, c'est faire preuve de la capacité de s'extraire de ses appartenances, sans les renier, pour décider des affaires d'une communauté plus large ; c'est trouver en soi-même un espace de neutralité dans lequel on constitue, avec les autres, un être collectif qui est un corps politique. La citoyenneté, troisième caractéristique constante, est intrinsèquement liée à la liberté. La Déclaration de 1789, qui s'adresse autant au citoyen qu'à l'homme, en fait une valeur essentielle et un droit fondamental pour chacun* ». Cette dernière caractéristique distingue clairement le Citoyen de l'Homme. Source : La citoyenneté, Être (un) citoyen aujourd'hui, site du Conseil d'État, publié 27 septembre 2018 sur le site du Conseil d'État.

La notion de Nation - Il est temps de revenir sur cette Nation. Idée qu'effleurée jusqu'ici, au profit de laquelle l'article L 101-1 du Code de l'urbanisme édicte non pas une règle juridique, mais un dogme ayant pour mission sacrée, pour *credo*, la préservation du sol, sans quoi la Nation ne peut exister⁴³. Sol sur lequel la Nation est souveraine, pour laquelle cet article octroie non seulement un attribut juridique, mais aussi, inévitablement, une vocation transcendante. Ainsi l'article 3 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen donne à la Nation une prérogative juridique, quand il dispose, que « *le principe de toute Souveraineté réside essentiellement dans la Nation. Nul corps, nul individu ne peut exercer d'autorité qui n'en émane expressément* ».

La Nation est la source de la « *Souveraineté* », elle-même source de toute « *autorité* ». Cela n'est pas motif à interprétation, sauf à déterminer qui détient cette souveraineté. Ce postulat est définitif, ne supporte aucune contestation.

Mais au-delà de cette définition juridique, la tradition française portée par le philologue⁴⁴ et historien RENAN, donne de la Nation une définition plus humaniste en concevant la Nation, comme « *une grande solidarité, constituée par le sentiment des sacrifices qu'on a faits et de ceux qu'on est disposé à faire encore. Elle suppose un passé ; elle se résume pourtant dans le présent par un fait tangible : le consentement, le désir clairement exprimé de continuer la vie commune. L'existence d'une nation est (pardonnez-moi cette métaphore) un plébiscite de tous les jours, comme l'existence de l'individu est une affirmation perpétuelle de vie*⁴⁵ ». RENAN s'exprime 10 ans après l'historien FUSTEL de COULANGES, qui écrit que la Nation est « *une communauté d'idées, d'intérêts, d'affections, de souvenirs et d'espérances*⁴⁶ ». « *Idée* », ce concept est par essence flexible et adaptable. Il autorise tout un chacun à s'approprier cette Nation selon sa subjectivité. Ainsi, chaque citoyen peut croire qu'il est la Nation et réciproquement, que sans lui la Nation n'est point. Alors la Nation, par sa simple existence, transcende les êtres vivants sur le territoire sur lequel elle est souveraine. C'est ainsi que le Code civil, code applicable aux personnes ne saurait gouverner

⁴³ Pour les conventions fiscales internationales, c'est le droit du sol, qui s'applique pour les plus-values immobilières lors des cessions de biens ou droits immobiliers. Ce principe juridique permet que l'impôt sur la fortune immobilière puisse être mondialisé (Voir *infra* : Troisième partie, Titre premier).

⁴⁴ Philologie selon le Larousse en ligne consulté le 6 janvier 2019 : « *Ancienne science historique qui a pour objet la connaissance des civilisations passées grâce aux documents écrits qu'elles nous ont laissés* ».

⁴⁵ Ernest Renan (1823–1892), prononcée à la Sorbonne le 11 mars 1882, dans sa conférence, consultée le 24 mai 2021 sur le site France mémoire (Lien : <https://www.France-memoire.fr/naissance-dernest-renan/>).

⁴⁶ L'Alsace est-elle allemande ou française ? Réponse à M. Mommsen, par M. Fustel de Coulanges (1830–1889), aux éditions Dentu, 1870, page 2.

la Nation de laquelle il émane. Les limitations bornant le droit de propriété⁴⁷ en apportent l'évidence.

Un droit privé au service du droit public - Ainsi, de même que le droit de propriété « absolu » de l'article 544 du Code civil est limité par l'interdiction « *d'un usage prohibé par les lois ou par les règlements* », l'article 552 du même Code dispose :

« La propriété du sol emporte la propriété du dessus et du dessous.

Le propriétaire peut faire au-dessus toutes les plantations et constructions qu'il juge à propos, sauf les exceptions établies au titre " Des servitudes ou services fonciers ".

Il peut faire au-dessous toutes les constructions et fouilles qu'il jugera à propos, et tirer de ces fouilles tous les produits qu'elles peuvent fournir, sauf les modifications résultant des lois et règlements relatifs aux mines, et des lois et règlements de police ».

Dès lors qu'il est admis que la Nation est propriétaire du sol, elle est par ce qui en découle propriétaire du dessus et du dessous.

Or, ce n'est plus seulement la propriété du sol qui est obérée, mais également ses fruits intrinsèques.

Cela, par les exclusions qui sont disposées après le mot « *sauf* » exprimé dans cet article 522, confirmées par la condition « *pourvue* » de l'article 544. D'ailleurs, les « *règlements relatifs aux mines* » sont présents pour encadrer le produit de ces éventuelles mines. L'article L131-1 en vigueur du Code minier dispose : « *Sous réserve des dispositions de l'article L. 131-2⁴⁸, les mines ne peuvent être exploitées qu'en vertu d'une concession ou par l'État* ». Dit autrement, le sous-sol d'un gisement minier appartient à l'État, qui en délivre concession.

Le premier *alinea* l'article L 101-1 du Code de l'urbanisme, disposant que « *Le territoire français est le patrimoine commun de la nation [...]* », écrase du poids de la Nation ce droit privé de jouir de la propriété de manière absolue et conditionne les autres dispositions citées plus haut.

Ainsi, en droit contemporain et positif, le dogme qui détermine l'*alpha* et l'*omega* de la propriété du sol et partant, de tout ce qui est au-dessus et en dessous (le tréfonds) y compris en conséquence, des fruits de cette propriété, repose sur le premier *alinea* de cet article.

⁴⁷ Cette hiérarchie entre Code civil et loi organique se retrouve en ce qui concerne la rétroactivité des lois de finances (Voir *infra* Deuxième partie, Titre second, Chapitre premier, Section 4.6 Taux de la taxe sur la valeur ajoutée collectée : clause unilatérale).

⁴⁸ Selon l'article L132-2 du Code minier : « *L'autorité administrative peut autoriser l'exploitant d'une carrière à tirer librement parti de substances énumérées à l'article L. 111-1 lorsqu'elles sont connexes au sens de l'article L. 121-5, ou voisines d'un gîte de mines exploité, dans la limite des tonnages qui proviennent de l'abattage de la masse minérale exploitée sous la qualification de carrière ou des tonnages dont l'extraction est reconnue être la conséquence indispensable de cet abattage* ».

Un article tout aussi important, si ce n'est plus que l'article 544 du Code civil, pourtant bien plus célèbre⁴⁹.

Juridiquement et pratiquement, si le territoire est un patrimoine commun de la Nation, entité transcendante, ce patrimoine commun exclut de plein droit son appropriation privative et définitive au profit d'un patrimoine privé. Cette propriété reste intimement conditionnée aux contingences de la Nation, déterminismes hérités de l'Ancien Régime, avant l'avènement de son avatar la Nation, gouvernée par une République et administrativement gérée par un État et/ou ses prolongements locaux, les régions et autres collectivités locales.

Il apparaît ainsi, que des dispositions idoines peuvent réduire, voire annihiler ce droit, qui reste menacé par l'épée de Damocles du retour à la Nation, volontaire ou contraint.

Ainsi, le droit de propriété ne serait absolu qu'à la double condition :

- En premier lieu, qu'après l'acquisition du bien immobilier, il puisse être détenu sans contrepartie au profit de la collectivité ;
- En second lieu et corrélativement, que ce bien puisse être aliéné d'une manière strictement volontaire à l'exclusion de toute autre expropriation.

Des illustrations étayent cette argumentation, selon laquelle la propriété n'est pas absolue, qu'elle n'est pas définitivement acquise. Un impôt, la taxe foncière, peut prendre tant d'importance, qu'il revient *in concreto* à verser un droit d'occupation à la Nation. Si cet impôt n'est pas payé, l'État, bras séculier de la Nation peut hypothéquer le bien, voire le mettre en vente. Le droit de préempter le bien immobilier lors d'une transaction, que possède outre une collectivité, certains organismes, comme les Sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural⁵⁰(SAFER), est un autre exemple. Les développements suivants⁵¹ reviendront sur cette taxe foncière, sur sa stabilité en particulier, qui confine à la certitude fiscale, rare point d'encrage en fiscalité, mais à l'image de la fiscalité immobilière néanmoins.

L'impossible compromis entre propriété privée et propriété de la Nation - Cette propriété est donc incomplète puisque sa détention de même que son aliénation est susceptible

⁴⁹ Sur cette dilution du droit de propriété, la loi LAGLEIZE a entamé fatalement ce droit de propriété en déconnectant la propriété foncière du bien immobilier. Or il est plus rentable pour l'État de conserver le foncier non bâti moins coûteux en entretien, que de gérer le bâti. La conclusion de cette thèse expose à ce sujet la vision que l'État peut avoir sur cette gestion immobilière. Cette altération est issue d'une proposition de loi (LAGLEIZE) no 2336, « visant à réduire le coût du foncier et à augmenter l'offre de logements accessibles aux Français », enregistrée à la Présidence de l'Assemblée nationale le 16 octobre 2019 et adoptée par en première lecture, le 28 novembre 2019.

⁵⁰ Les Sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural permettent à tout porteur de projet agricole soit de s'installer en milieu rural, soit de s'agrandir.

⁵¹ Première partie, Titre second, Chapitre premier, Section 2.1 La fiscalité immobilière : laboratoire d'une nouvelle trajectoire fiscale

d'être conditionnée. Comme l'écrit à ce sujet le Professeur Pierre BERGEL « *À première vue, propriété du sol et appropriation de l'espace semblent donc constituer une seule et même notion, puisqu'une fois installé, le propriétaire semble être en mesure de jouir sans retenue de la portion de surface terrestre qu'il a acquise. [...]. Il n'en est rien. En dépit de ces textes fondateurs, la propriété du sol est strictement encadrée depuis la fin de l'Ancien Régime. Mue par l'intérêt collectif, l'action des autorités publiques a en effet pour conséquence de limiter la liberté des propriétaires immobiliers. Pourtant détenteur, d'un titre opposable à tous, ces derniers ne peuvent échapper aux règles communes*⁵² ».

Par ailleurs, les expropriations pour cause d'utilité publique ne permettent-elles pas au nom de cette utilité publique, nouvelle raison d'État⁵³ l'expulsion du domaine privé ; cela sous le sceau de l'article 545 du Code civil. Ce dernier dispose en effet, que « *Nul ne peut être contraint de céder sa propriété, si ce n'est pour cause d'utilité publique, et moyennant une juste et préalable indemnité* ». Cette contrainte « de céder », cette prérogative d'expropriation est elle-même organisée au Code de l'expropriation pour cause d'utilité publique dans son article L1, qui dispose que « *L'expropriation, en tout ou partie, d'immeubles ou de droits réels immobiliers ne peut être prononcée qu'à la condition qu'elle réponde à une utilité publique préalablement et formellement constatée à la suite d'une enquête et qu'il ait été procédé, contradictoirement, à la détermination des parcelles à exproprier ainsi qu'à la recherche des propriétaires, des titulaires de droits réels et des autres personnes intéressées. Elle donne lieu à une juste et préalable indemnité* ».

Enfin, le mécanisme de la succession en déshérence n'est-il pas une autre démonstration de cette réalité ? En application des dispositions de l'article 724 du Code civil⁵⁴, une succession est acquise à l'État à défaut d'héritier. Laquelle succession peut comprendre les fonds de terre, comme les immeubles non bâtis et/ou bâtis, car là où *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*⁵⁵. De même, l'État prélève aussi sa « dîme⁵⁶ »

⁵² Pierre BERGEL, « Appropriation de l'espace et propriété du sol » (Lien : <http://norois.revues.org/479> consulté le 27 mars 2020).

⁵³ « *Nous n'avons point d'État. Nous avons des administrations. Ce que nous appelons la raison d'État, c'est la raison des bureaux. On nous dit qu'elle est auguste. En fait, elle permet à l'administration de cacher ses fautes et de les aggraver* », Anatole FRANCE « L'Anneau d'améthyste », page 133, éditions Calmann-Lévy, 1950. Sans aller jusqu'à cette extrémité, nous pouvons considérer que la raison d'État est la motivation primordiale en défense de l'État, la cause absolue, qui n'a pas à être justifiée donc, qui surpasse les raisons du Citoyen.

⁵⁴ Selon l'article 724 du Code civil : « *Les héritiers désignés par la loi sont saisis de plein droit des biens, droits et actions du défunt.*

Les légataires et donataires universels sont saisis dans les conditions prévues au titre II du présent livre. A leur défaut, la succession est acquise à l'État, qui doit se faire envoyer en possession ».

⁵⁵ Il est interdit de distinguer là où la loi ne distingue pas.

dans la succession, quitte à la diluer ou l'amoinrir. Certes, en monnaie sonnante et trébuchante, mais à défaut il prélève en substance. C'est le cas lorsque le successeur ne peut pas payer les droits de succession. L'État peut se « rémunérer » en nature, par immeuble ou meuble.

Ainsi, comme toute succession sans maître retourne à la Nation, le sol confié en garde, par la Nation à son occupant retourne lui aussi à la Nation.

Se constitue ainsi une nouvelle relation juridique, le droit de garde immobilier du Citoyen, dont les droits s'effacent devant les obligations.

Il est donc admis que le droit de propriété est limité et conditionnel. En revanche, il existe effectivement un droit d'occupation privatif, mais celui-ci n'est que le lointain descendant du droit de propriété, qui au fil du temps a perdu certains de ses attributs les plus caractéristiques. Un droit de propriété point si inviolable qu'il ne veut le paraître. Encore moins absolu comme l'expose le Professeur Pierre BERGEL⁵⁷. Selon lui, cet affaiblissement du droit de propriété est compensé par l'appropriation progressive de l'espace public par ces propriétaires dépossédés.

Le Professeur Pierre BERGEL écrit qu'en « *dépit de proclamations vantant le caractère absolu de la propriété, la Déclaration des droits de 1789 comme le Code Civil de 1804 ont continué d'imposer aux propriétaires des contraintes de toute nature, (utilité publique, expropriation, etc.). Depuis deux siècles, ces contraintes d'ordre public deviennent de plus en plus lourdes au fur et à mesure que croît la conflictualité entre les usagers (étalement périurbain, développement des équipements, tourisme, chasse, etc.) et que se développent les sensibilités en matière de protection du patrimoine ou de sauvegarde des paysages et des écosystèmes* ».

Cette impossibilité de possession absolue de la propriété privée, qui provoque par réaction des comportements invasifs sur l'espace public pour le Professeur Pierre BERGEL, est par ailleurs magistralement établie par le Professeur Joseph COMBY dans un autre registre, dans son article justement intitulé « *L'impossible propriété absolue*⁵⁸ ». Cet article au deuxième paragraphe d'une introduction volontairement provocatrice, reproduite ici, résume en même temps la substantifique moelle de cet écrit : « *La propriété est un mythe créé à la*

⁵⁶ Selon le Larousse en ligne consulté la 13 avril 2023, « *Fraction variable, en principe dixième partie, des produits de la terre et de l'élevage versée à l'Église, abolie en 1789* ».

⁵⁷ Propriété du sol et appropriation de l'espace Approches croisées du droit et de la géographie sociale - Centre de Recherche sur les Espaces et les Sociétés - Université de Caen -Espaces et Sociétés - UMR 6590 CNRS, 21 mars 2004.

⁵⁸ Joseph COMBY, article intitulé : « *L'impossible propriété absolue* », écrit pour l'Association Des Études Foncières, 1990, in « *Un droit inviolable et sacré* ».

Renaissance par l'invention "sur mesure" d'un droit romain, qui a influencé le Code Civil, et dont on démonte aisément l'argumentation. Nous vivons sur ce mythe : notre législation commence toujours "par faire semblant de croire" au droit de propriété, pour en multiplier les limites, contraintes et exceptions. Retrouvons le pluriel de la Déclaration de 1789 : ce n'est qu'en reconnaissant les droits réels que nous mettrons fin à une protection illusoire, pour instituer de véritables garanties⁵⁹ ».

Fondamentalement, substantiellement désormais, le droit dit de pleine propriété n'est en réalité qu'un droit partiel de garde, un droit déjà amputé au profit de la collectivité publique dans son essence même, dans son *abusus*, dont le *fructus* profite de manière croissante à l'État, qui ne laisse *in fine* et encore dans une moindre mesure seulement que l'*usus*, tant la fiscalité en dicte la gestion. Cette dépossession s'aggrave continûment. Si bien qu'assimiler cette propriété à une sorte de bail emphytéotique est une idée particulièrement attirante...si ce n'est que le preneur, protégé par un contrat, détient plus de droit que le propriétaire, simple occupant transitoire.

En somme, le propriétaire ultime est la Nation immortelle, non pas la personne privée, qui n'en est que l'occupant provisoire, éphémère, le dépositaire et finalement désormais, le simple gardien tant cette propriété a un coût fiscal élevé.

Effectivement, il peut être estimé que l'accroissement de la fiscalité immobilière, participe de cette dépossession de la propriété privée.

Droit de propriété versus droit d'occupation ou droit de garde

L'impôt sur le propriétaire privé - Sous toutes ses formes et dénominations, il est un subtil procédé pour l'État de conserver concrètement les fruits de cette propriété, d'en

⁵⁹ Voir également cet extrait fort explicatif des développements de l'article du Professeur Joseph COMBY : « Dans l'ancien droit français, la notion de "droit de propriété" n'existe pas, alors même que les techniques du droit des biens sont déjà très élaborées (distinction des meubles et des immeubles, servitudes, prescriptions acquisitives, hypothèques, etc.). Ainsi, la coutume de Paris, dans sa rédaction définitive de 1580, n'utilise même jamais le mot "propriété" et si le mot "propriétaire" est utilisé plusieurs fois, c'est toujours pour désigner le tenancier du sol dans des relations avec le seigneur censier qui possède une rente sur ce col. Les légistes de la Renaissance ont ensuite inventé un "droit romain" de la propriété sur mesure susceptible de faire progresser la propriété bourgeoise contre la propriété féodale, en extrapolant un passage anodin du Digeste de Justinien pour en tirer une exaltation du droit de propriété consacré, au nom de Rome, *jus utendi et abutendi*. Mais c'est surtout Pothier qui au milieu du XVIIIe siècle allait lancer la formule du fameux triptyque de l'*usus*, du *fructus* et de l'*abusus* qui traduisait "la mystique de l'omnipotence du propriétaire" ».

gouverner indirectement jusqu'à son usage, ne laissant même plus ce droit d'*usus*. Payer un impôt foncier équivaut à payer un droit d'occupation. Or, comme nous l'avons vu *supra*, qui dit droit d'occupation, exclu droit de propriété. Lorsque l'État requiert « *par voie d'autorité* » d'un propriétaire, ayant payé pour acquérir le bien, de verser de manière contemporaine et permanente une contrepartie de plus en plus importante des fruits et/ou de la substance même (taxe foncière) de cette propriété, pour en conserver la détention, n'est-ce pas vider la propriété d'une grande partie de sa substance ? Cette détention n'est-elle pas finalement qu'un droit de garde ? Si bien que cette propriété, dite privée, n'est qu'un moyen pour l'État de faire garder⁶⁰ à bon compte, son bien sous la responsabilité du « propriétaire » ?

Une première réponse est suggérée lorsque la Révolution met un terme à l'Ancien Régime. À cet instant, la Révolution institue les décrets des 23 novembre et 1^{er} décembre 1790, qui établissent l'impôt foncier en l'appliquant à tous, y compris à la Noblesse, qui jusqu'à cette date bénéficie de nombreux privilèges⁶¹ fiscaux. Or, jusqu'à ce moment, les nobles ne payent pas l'impôt foncier, mais « *l'impôt du sang*⁶² », devenu la capitation en 1695 sous le règne de Louis XIV. Avec la modernisation de la société, la fin des guerres médiévales, cette « impôt du sang » se transforme en exonération fiscale. La capitation, impôt personnel, frappe alors tous les Français, sauf le Roi et les plus petits contribuables⁶³. De TOCQUEVILLE relève notamment dans son œuvre « *De l'Ancien Régime et la Révolution* » publiée pour la première fois en 1856 que : « *On a cru longtemps que la division de la propriété foncière datait de la Révolution et n'avait été produite que par elle ; le contraire est prouvé par toutes sortes de témoignages. Vingt ans au moins avant cette révolution, on rencontre des sociétés d'agriculture qui déplorent déjà que le sol se morcelle outre mesure*⁶⁴ ».

⁶⁰ L'article 1242 du Code civil dispose notamment :

« *On est responsable non seulement du dommage que l'on cause par son propre fait, mais encore de celui qui est causé par le fait des personnes dont on doit répondre, ou des choses que l'on a sous sa garde. Toutefois, celui qui détient, à un titre quelconque, tout ou partie de l'immeuble ou des biens mobiliers dans lesquels un incendie a pris naissance ne sera responsable, vis-à-vis des tiers, des dommages causés par cet incendie que s'il est prouvé qu'il doit être attribué à sa faute ou à la faute des personnes dont il est responsable. [...]* ».

⁶¹ Si cette étude reprend la terminologie de « privilèges », elle ne s'en saisit qu'à titre de convention de langage, car comme le Tiers état, la Noblesse recouvrait une multitude de situations et ne comptait pas dans ses rangs que des familles fortunées.

⁶² J.-François D'HOZIER (1733-1811), « L'impôt du sang, ou La noblesse de France sur les champs de bataille », titre du tome 1, publié par Louis Paris. L'expression est comprise dans le titre même.

⁶³ Jacques BAINVILLE (1879-1936), Histoire de France, tome 1, édition Nouvelle Librairie nationale, 1924, page 487, Chapitre XIII, LOUIS XIV.

⁶⁴ Alexis de TOCQUEVILLE (1805-1859), « De l'Ancien Régime et la Révolution », édition idées la Nouvelle revue française (nrf) de Gallimard, 1967, page 87.

Voir aussi ce paragraphe suivant : « *“ La division des héritages, dit Turgot vers le même temps, est telle que celui qui suffisait pour une seule famille se partage entre cinq ou six enfants. Ces enfants et leurs familles ne*

La Révolution généralise cet impôt foncier promis à un grand avenir, car assis sur tous les propriétaires d'un territoire déjà divisé (donc avec un effet démultiplicateur) et pour la première fois, ampute discrètement sans le supprimer, ce droit de propriété au profit de la Nation.

L'évolution prise en ces premiers jours d'existence de la Nation est encore en branle aujourd'hui.

De ces causes esquissées, vont dépendre les effets en matière de prélèvements sur la propriété immobilière et les stratégies d'évitement, comme le pacte Dutreil ou l'owner buy out (OBO)⁶⁵, qui sont comme nous le verrons *infra*, autant de coups d'épée dans l'eau pour la majorité des propriétaires, ainsi qu'il est proposé de l'exposer dans cette étude.

Ces tentatives souvent vaines face à la machine d'État ne doivent pas pousser à sous-estimer les graves atteintes de ces mêmes coups d'épée sur le consentement à l'impôt. D'un point de vue fiscal, le consentement à l'impôt est réputé acquis parce qu'inscrit dans le texte fondamental de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen, qui dispose dans son article 14, que « *Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la **consentir** librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée* ». Il en résulte que toute personne, souhaitant vivre en France est réputée consentir à cette clause du contrat fondamental par l'acceptation de contribuer à l'effort national de financement de la France.

Nous allons voir que cette présomption ne résiste pas à une étude approfondie démontrant son illusion.

L'impôt, une contribution citoyenne y compris pour l'occupation du sol

L'illusion du consentement à l'impôt - Concernant l'exercice de cette acceptation, de ce consentement, dans un État démocratique où le peuple élit des représentants, il est une prérogative des élus et parmi eux, des législateurs, qui consentent à l'impôt au nom de peuple.

peuvent plus dès lors subsister uniquement de la terre". Necker avait dit, quelques années plus tard, qu'il y avait en France une immensité de petites propriétés rurales.

Je trouve, dans un rapport secret fait à un intendant peu d'années avant la Révolution : " Les successions se subdivisent d'une manière égale et inquiétante, et, chacun voulant avoir de tout et partout, les pièces de terre se trouvent divisées à l'infini et se subdivisent, sans cesse". Ne croirait-on pas que ceci est écrit de nos jours ».

⁶⁵ Voir pour ces deux stratégies Troisième partie, Titre second : Des stratégies sophistiquées de transmission de l'immobilier.

Sur cette intervention du législateur, le Conseil d'État considère qu'il « [...] appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. [...]»⁶⁶. Tel est le principe de légalité de l'impôt⁶⁷ voulant que ce soit le législateur qui légifère et établisse l'impôt, prérogative légale.

Pour le moins sibyllin, ce considérant n'exprime pourtant que la complexe réalité de la fiscalité des économies modernes, qui se retrouve tout au long de cette étude. Comment une action intimement liée à l'économie politique, à la politique fiscale, sociale et budgétaire, menée selon des volontés politiques, par nature humaines, peut-elle être fondée « sur des critères objectifs et rationnels » ? Comment une prémisse fondée sur un concept purement

⁶⁶ Conseil d'État, 8^{ème} - 3^{ème} chambres réunies, 27/03/2019, no 427758

⁶⁷ Voir également, « Le principe européen de légalité de l'impôt », par Yves RUTSCHMANN, avocat associé, Bredin Prat Ronan Vallerie, avocat, Bredin Prat, in Revue de droit fiscal no 6-7. 9 FÉVRIER 2023 - LEXISNEXIS SA et particulièrement les développements suivants :

« 2. De possibles applications du principe européen de légalité de l'impôt

8 – Il n'est évidemment pas possible d'anticiper l'ensemble des développements que connaîtra le principe européen de légalité de l'impôt et telle n'est pas l'ambition du présent aperçu. Avec la part de subjectivité inhérente à cet exercice, quelques applications possibles seront néanmoins envisagées.

9 – En premier lieu, le volet de ce principe relatif à la prévisibilité de la loi pourra donner lieu à d'intéressantes applications indépendamment même de l'éventuelle consécration d'une règle d'interprétation in favorem.

En particulier, si les incertitudes résultant de la complexité de la loi et de l'application immédiate de la jurisprudence (y compris en cas de nouveauté, voire de revirement) sont des éléments qui semblent être pris en considération de façon croissante (à tout le moins par le juge) dans l'appréciation du bien-fondé des pénalités (V. not. CE, 8^e et 3^e ch., 13 juill. 2022, n° 459899 et 459900 : Dr. fisc. 2022, n° 38, comm. 333, concl. K. Ciavaldini, note G. Ladreyt et D. de Chantérac. – CAA Paris, 2^e ch., 8 déc. 2021, n° 20PA03971, Conversant International Ltd : Dr. fisc. 2022, n° 7-8, comm. 120, concl. J. Jimenez, note S. Dorin), le principe européen de légalité de l'impôt – de même, d'ailleurs, que le principe de légalité résultant de l'article 1^{er} du premier Protocole additionnel à la CEDH – pourrait conduire à ce qu'il en soit également tenu compte dans l'examen du bien-fondé de l'impôt lui-même.

10 – En deuxième lieu, une application de ce principe pourrait également être explorée dans l'hypothèse où une proposition de rectification serait exclusivement fondée sur les travaux de l'OCDE, ces derniers servant d'assise à des rectifications que sous-tendraient des raisonnements plus économiques que juridiques, mobilisant des notions inconnues du droit français.

Le principe européen de légalité de l'impôt ne pourrait-il pas être invoqué en réponse à de telles rectifications ?

En effet, en dépit de leur « valeur persuasive » pour l'interprétation des conventions fiscales internationales inspirées du modèle OCDE (CE, plén. fisc., 11 déc. 2020, n° 420174, min. c/ Conversant International Ltd : Dr. fisc. 2021, n° 4, comm. 117, concl. L. Cytermann, note F. Deboissy et G. Wicker; Dr. fisc. 2021, n° 4, étude 116, A. Maitrot de la Motte ; Dr. fisc. 2021, n° 1-2, act. 1, B. Gouthière ; Dr. fisc. 2021, n° 1-2, act. 2, Y. Sérandour ; Dr. fisc. 2021, n°30-35, étude 324, F. Locatelli ; RJF2/2021, n°196.–CE, 9^e et 10^e ch., 20 mai 2022, n° 444451, Sté Planet : Dr. fisc. 2022, n° 21, act. 199 ; Dr. fisc. 2022, n° 24, act. 232, D. Gutmann et S. Austrey) et pour l'application concrète du contrôle des prix de transfert (CE, 8^e et 3^e ch., 4 oct. 2021, n° 443130, Sté RKS : Dr. fisc. 2021, n° 50, comm. 460, concl. K. Ciavaldini, note V. Desoubries, R. Daguzan et M. Teissier ; RJF 2021, n° 1094), les travaux de l'OCDE sont dépourvus de valeur normative et n'émanent pas du Parlement. Ils ne peuvent dès lors pas constituer la base légale de l'imposition.

La difficulté mentionnée plus haut, consistant à distinguer les éléments essentiels et les aspects techniques de l'imposition, pourra néanmoins se poser lorsqu'une disposition législative extrêmement large sera formellement invoquée comme base légale des rectifications ».

subjectif, le « *principe d'égalité* », peut-elle déboucher sur l'institution de « *critères objectifs et rationnels* » fondés eux-mêmes sur les « *buts* », que se propose d'atteindre un « *législateur* », par essence humain, donc subjectif ? Ce faisant, le Conseil d'État se montre davantage philosophe que fiscaliste dans ce considérant.

Pourquoi, plutôt que de se perdre dans ce labyrinthe casuistique, ce raisonnement byzantin, ne pas admettre que la fiscalité est politique et en tant que telle, *quasi* discrétionnaire ? Ce postulat, admis et affirmé, permet de faire apparaître clairement, que cette contribution nécessaire, est due par tout citoyen résident sur le sol de France, qui doit librement, sous-entendu ou à défaut sous la contrainte, y adhérer. Or cette doctrine de pensée et de comportement, qui n'énonce pas clairement les règles du jeu dès le départ, tend à infantiliser le contribuable, qui considéré de cette manière, en adopte les comportements et surtout, met en doute la parole publique, la légitimité de ces contributions, par voie de conséquence, l'État de droit⁶⁸.

Or cette contribution s'est multipliée et dupliquée avec des bases et des formes nouvelles. À tel point que ces « *contributions* », ainsi dénommées par le texte fondamental, pèsent lourdement sur le rendement immobilier, directement ou indirectement. Quant au citoyen, sa réflexion budgétaire porte généralement sur un rendement net, tous les prélèvements compris. Rarement, le contribuable segmente juridiquement chaque prélèvement pour l'appliquer à telle ou telle assiette d'imposition. Peu souvent, le contribuable analyse, si tel ou tel prélèvement est affecté à un budget général ou à une dépense sociale... De même, le contribuable ne tient pas toujours compte du caractère redistributif de certains prélèvements, comme la contribution sociale généralisée⁶⁹. La plupart du temps, il globalise arithmétiquement, impôts, taxes, contributions, etc. puis détermine, après déduction de ces derniers, le solde dont il peut jouir librement. Pour lui, ce ne sont là que coûts et charges⁷⁰ d'exploitations sans retour sur investissement palpable. Pour autant, ce principe du prélèvement est globalement acquis. Il génère aujourd'hui assez peu de

⁶⁸ Selon le juriste autrichien Kelsen : l'État de droit est un État dans lequel les normes juridiques sont hiérarchisées selon une pyramide (La pyramide de Kelsen) de telle sorte que sa puissance s'en trouve limitée. Voir également Marie-Joëlle Redor : De l'État légal à l'État de droit. L'évolution des conceptions de la doctrine publiciste française 1879-1914, Thèse d'État soutenue en juillet 1988 à l'Université Paris 2.

⁶⁹ Aspect redistributif sur lequel ne porte pas cette étude. Pour mémoire, il a été jugé, que pour les personnes étrangères bénéficiant d'un régime social dans leur pays de résidence et dans lequel elles cotisent à une sécurité sociale, elles peuvent être exonérées des cotisations sociales. Voir en ce sens : Arrêt Gérard de Ruyter, de la Cour de justice de l'Union européenne (première chambre) du 26 février 2015, Affaire C-623/13 - Ministre de l'Économie et des Finances contre Gérard de Ruyter, Demande de décision préjudicielle, introduite par le Conseil d'État (France)-Renvoi préjudiciel – Sécurité sociale – Règlement (CEE) no 1408/71.

⁷⁰ Le bailleur qui bénéficie des redistributions sociales, car son locataire verse ses loyers grâce à elles, critique tout de même la fiscalité qui lui est imposée.

contestation. L'impôt est effectivement admis dans son principe, comme une contrepartie.

Si le principe d'un ou des prélèvements obligatoires est largement admis, la question du niveau de ces prélèvements génère, quant à elle des débats réguliers, si ce n'est des oppositions⁷¹. Or de ce niveau dépend le degré d'acceptation de ces prélèvements. Ici peut apparaître l'un des aspects du caractère léonin de la fiscalité appliquée au propriétaire d'un bien immobilier. L'autre aspect étant l'instabilité fiscale.

L'impossible caractère confiscatore de l'impôt - Plusieurs économistes libéraux ont tenté de démontrer comment « *trop d'impôt tue l'impôt* », en particulier, LAFFERT⁷² avec sa courbe éponyme sur l'évolution de l'impôt. Selon lui, les prélèvements, arrivés à un certain niveau d'élévation, entraîneraient une diminution des ressources fiscales. Leur rendement baisserait. Ce qui aurait pour seule issue d'augmenter le rendement par impôt, sa productivité, donc l'effort fiscal par contribuable. Cette courbe pourrait être interprétée différemment, en s'attachant, non pas aux effets d'une augmentation généralisée des impôts, mais à un ciblage d'assiette imposable. La réduction d'assiette provoquant une augmentation d'impôt ciblée aux mêmes conséquences.

Ce recentrage volontaire ou subi, n'est-il pas celui qui se déroule singulièrement sur l'assiette imposable en France, avec comme cible de prédilection, la base imposable immobilière.

Dès lors, à partir de quel moment un prélèvement devient-il confiscatore au point de

⁷¹France stratégie auprès de qui est installé le Comité d'évaluation des réformes de la fiscalité du capital recense et publie les données publiques sur les exilés fiscaux. Peut notamment être cité page 162 premier rapport du Comité d'évaluation des réformes de la fiscalité du capital d'octobre 2019 :

« *L'exil fiscal concernerait en partie des entrepreneurs*

La prise en compte du patrimoine financier dans le champ d'application de l'ISF et les modalités de taxation des revenus financiers auraient conduit certains contribuables à délocaliser leur domicile fiscal de la France vers l'étranger. Rexecode estime que le flux d'expatriation fiscale a généré en 2017 une perte de valeur ajoutée de 1,4 milliard d'euros, soit 0,06 % du PIB. Apprécié sur la période 1982-2017, ce phénomène aurait représenté près de 2,1 points de PIB, soit un écart de PIB de près de 45 milliards en 2017. Le nombre d'exilés fiscaux – tant ceux qui payaient l'ISF que ceux qui payaient un IR élevé avant de partir – est mis en regard avec le faible nombre d'ETI en France, car une partie de ces départs concerne d'après Rexecode et le METI des propriétaires de PME ou d'ETI ».

Ce rapport se réfère à une étude de COE-Rexecode (2017), « Les conséquences économiques des expatriations dues aux écarts de fiscalité entre la France et les autres pays », Document de travail, no 63, juillet.

Plus récemment, en octobre 2022, page 4 du rapport, les indications étaient les suivantes : « *en 2020, 220 contribuables à l'IFI se sont expatriés fiscalement, tandis que 380 contribuables de retour en France sont nouvellement assujettis à l'IFI. Le solde des retours, nets des départs, s'établit ainsi à +160, positif pour la troisième année consécutive* ». L'impôt sur la fortune (Voir *infra* : Troisième partie, Titre premier) étant un impôt mondial, l'expatriation a des effets négligeables en termes de gain fiscaux (Lien : <https://www.strategie.gouv.fr/actualites/comite-devaluation-reformes-de-fiscalite-capital-actualisation-donnees>).

⁷² Arthur LAFFERT, Professeur et économiste, The Laffer Curve dessinée en 1974, selon un article de Jude Wanniski paru dans la revue *The Public Interest* intitulé *Taxes, Revenues, and the Laffer Curve* et paru en 1978.

remettre en cause son agrément ? Surtout, quand ces prélèvements ont une forte tendance à se multiplier. Sur son site, le Conseil Constitutionnel accueille une tribune⁷³ sur cette notion d'impôt confiscatoire de maître Stéphane AUSTRY, avocat associé, Bureau Francis Lefebvre, Professeur associé à l'École de Droit de la Sorbonne. Il conviendrait notamment de retenir de cette intervention, les commentaires suivants : « *Par un avis du 21 mars 2013, le Conseil d'État avait synthétisé cette jurisprudence en relevant “ qu'il résulte de la décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 qu'un taux marginal maximal d'imposition des deux tiers, quelle que soit la source des revenus, doit être regardé comme le seuil au-delà duquel une mesure fiscale risque d'être censurée par le juge constitutionnel comme étant confiscatoire ou comme faisant peser une charge excessive sur une catégorie de contribuables en méconnaissance du principe d'égalité ”* ».

Le propriétaire n'est-il pas une catégorie de contribuable ?

Il faut reconnaître, que malgré ces publications du Conseil constitutionnel, ces suggestions à plus de modération législative, comme de cohérence fiscale, demeurent des propositions vaines, des lettres mortes, face un système fiscal de plus en plus complexe et illisible.

L'impôt, ressource fondamentale d'un État, même dépourvue d'autres sources de revenus, comme les matières premières, ne peut par nature être confiscatoire. En effet, il est un attribut essentiel de l'État, comme le pétrole est celui de ses pays producteurs.

Dans une étude sur « *Les déterminants sociaux du sentiment d'injustice fiscale*⁷⁴ » les Français disent encore leur « *exaspération à l'égard des prélèvements* » même si, cette exaspération est « *étroitement liée à un sentiment d'injustice fiscale plus ou moins marqué selon les prélèvements et selon certaines caractéristiques sociales* ». Cette crispation, certes à géométrie variable et à des degrés différents, est réelle, bien qu'elle puise son origine à plusieurs sources. Il est d'ailleurs remarquable qu'au sein de cette fiscalisation croissante, ces prélèvements pèsent considérablement sur la propriété immobilière et/ou sur ses produits⁷⁵.

La fiscalité immobilière accentue ce phénomène, ce sentiment, qui concerne aussi bien les Français les plus aisés et/ou les plus âgés, que les plus pauvres et/ou les plus jeunes, qui reprochent à cette tendance leurs difficultés à se pourvoir d'un patrimoine immobilier⁷⁶.

⁷³ <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/chronique-de-droit-fiscal> consulté le 18 mai 2021.

⁷⁴ Les déterminants sociaux du sentiment d'injustice fiscale à la Revue de l'OFCE, année 2019, de Kevin BERNARD et Alexis SPIRE

⁷⁵ Organisation de coopération et de développement économiques (2020), Statistiques des recettes publiques 2020, éditions OCDE, Paris. Lien : <https://doi.org/10.1787/c6381ca6-fr> au 17 avril 2021

⁷⁶ Quelle fiscalité pour le logement ? Article paru à Revue France stratégie, décembre 2016

Ressentiment sans doute aggravé par l'attachement ancestral des Français au sol et à l'immobilier.

Le niveau de l'impôt dans les pays de l'OCDE - Selon le rapport de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) intitulé « *Statistiques des recettes publiques 2020*⁷⁷ », publié le 3 décembre 2020, « *En 2019, le Danemark enregistrait le ratio le plus élevé (46.3 %) et à l'exception des années 2017 et 2018, où la France était plus élevée, a le ratio le plus élevé des pays de l'OCDE depuis 2002. La France avait le deuxième ratio le plus élevé en 2019 (45.4 %). Le Mexique enregistrait le ratio impôts/PIB⁷⁸ le plus faible (16.5 %) »*. Dans une analyse structurelle et par nature de prélèvement, ce rapport classe la France parmi les pays membres de l'Organisation de coopération et de développement économiques, qui taxe le plus le patrimoine, en son sein, le patrimoine immobilier. Ainsi peut être lu sur le « *Tableau 3.3. Recettes fiscales sous les principales rubriques en % du PIB, 2018* » de ce rapport, que les impôts sur le patrimoine représentent toujours 4,1 % de la richesse nationale contre 4,4 % en 2017. Une part deux fois plus élevée, que celle de la moyenne des 37 pays⁷⁹ membres de l'Organisation de coopération et de développement économiques établie à 1,9 %.

Cette réalité fiscale exprime l'appréciation portée par l'État sur cette économie immobilière, considérée en fiscalité moins, comme une activité économique, que comme une rente.

Une concrétisation de cette orientation est incarnée par le régime Dutreil de transmission d'entreprises, qui favorise les activités économiques professionnelles, dont ne fait pas partie la gestion d'un patrimoine à prépondérance immobilière. Le champ de cette gestion de patrimoine vient d'être expressément commenté par la doctrine administrative

⁷⁷ Organisation de coopération et de développement économiques (2020), *Statistiques des recettes publiques 2020*, éditions OCDE, Paris (Lien : <https://doi.org/10.1787/c6381ca6-fr> au 17 avril 2021)

⁷⁸ Selon l'Institut national de la statistique et des études économiques : « *Le produit intérieur brut (PIB) est le principal agrégat mesurant l'activité économique. Il correspond à la somme des valeurs ajoutées brutes nouvellement créées par les unités productrices résidentes une année donnée, évaluées au prix du marché. Il donne une mesure des richesses nouvelles créées chaque année par le système productif et permet des comparaisons internationales.*

Le produit intérieur brut est publié à prix courants et en volume aux prix de l'année précédente chaînés. Son évolution en volume (c'est-à-dire hors effet de prix) mesure la croissance économique.

Les grands agrégats économiques associés au PIB sont le revenu national brut (RNB), la capacité ou le besoin de financement de la Nation, les grandes composantes de l'équilibre entre les éléments de l'offre (PIB, importations) et de la demande (consommation, investissement, exportations), la ventilation des facteurs de production (emploi, stock de capital) par secteurs institutionnels (entreprises, ménages, administrations publiques considérés comme producteurs de richesses) et la valeur ajoutée brute qu'ils génèrent ».

⁷⁹ Site de l'OCDE : <https://www.oecd.org/fr/apropos/membres-et-partenaires/> consulté au 17 avril 2021

fiscale⁸⁰, restreignant réciproquement le bénéfice de son usage. Seules en bénéficient les entreprises ayant une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole⁸¹. Ce dispositif fait l'objet d'une surveillance attentive de la part de l'administration fiscale, comme l'illustrent les nombreux avis du Comité de l'abus de droit fiscal⁸² publiés dans ses rapports annuels⁸³.

Il peut d'ailleurs se dégager un point de basculement dans cette appréciation se situant en l'année 2010. Il marque l'orientation de la France vers une acception patrimoniale et non plus productive de l'immobilier. Attitude paradoxale, car en même temps que l'État sort cette activité immobilière de la commercialité au sens fiscal, elle représente budgétairement un pan entier des recettes de l'État, un quatrième secteur d'activité, après le secteur primaire, le secteur secondaire et le secteur tertiaire.

C'est en 2010 que l'État décide de considérer l'économie des revenus locatifs, comme une économie différenciée, à mi-chemin entre d'une part, une activité professionnelle ayant des répercussions sur d'autres secteurs économiques vision s'estompant ; d'autre part, une activité de gestion de patrimoine, de gestion d'une rente, à taxer davantage, voire à pénaliser⁸⁴, afin de la décourager, tendance s'accroissant, comme nous le verrons *infra*.

Tel est l'esprit de l'article 13 de la loi de finances rectificative pour 2010 no 2010-1658 du 29 décembre 2010, qui neutralise les effets fiscaux de la théorie du bilan. Cette loi met un terme aux effets fiscaux du principe comptable de libre affectation des biens au bilan des entreprises. Jusqu'à cette date, le traitement fiscal des biens « activés » (biens immobilisés à l'actif du bilan) suit le sort de l'activité principale : traitement comptable et fiscal commercial pour une activité commerciale ou traitement comptable et fiscal agricole pour une activité agricole. Comptabilité et fiscalité suivent une communauté de sort. L'article 13 de cette loi de finances bouleverse les règles du jeu. Il décorrèle les effets fiscaux des choix comptables de l'entreprise. Jusqu'à cette loi, une entreprise peut décider « d'activer » à son bilan un bien sans lien avec l'exploitation, par ailleurs, lui appliquer le régime fiscal de cette

⁸⁰ La doctrine administrative fiscale regroupe l'ensemble des bulletins officiels des finances publiques. Par extension, elle comprend toute position administrative fiscale favorable au contribuable, comme une réponse administrative ou une foire aux questions.

⁸¹ Voir Troisième partie, Titre second, Chapitre premier : Le pacte Dutreil : un pacte en danger

⁸² Ce Comité, prévu à l'article L64 du Livre des procédures fiscales en annexe du Code général des impôts, a pour mission, lorsqu'il est saisi par l'administration fiscale ou le contribuable, de rendre un avis consultatif sur la portée véritable des actes réalisés par le contribuable.

⁸³ Sur le site internet impots.gouv.fr

⁸⁴ Voir *infra* Première partie, Titre second : Un droit « pénal » fiscal au service d'un système déclaratif punitif, comment des procédures et des dispositions pénales spéciales punissent des comportements rationnels, par des sanctions pénales en les qualifiant d'abusifs.

exploitation. Jusqu'en 2010, l'administration fiscale est tenue de tirer les conséquences fiscales de cette affectation comptable. Par exemple, admettre la déduction fiscale des charges d'amortissement⁸⁵ ou l'imputation de déficits sur les autres revenus ou le revenu global des associés personnes physiques⁸⁶. À la suite de cette loi de finances, si l'administration fiscale reste contrainte par le principe de la libre gestion, de la liberté d'affectation au bilan d'un bien immobilier non lié à l'exploitation de l'entreprise, elle n'est plus tenue par la théorie des effets fiscaux de cette décision de gestion. En effet, l'administration fiscale ne peut pas (encore aujourd'hui), en vertu de la liberté de gestion de l'entreprise, s'immiscer dans cette gestion pour remettre en cause l'inscription d'un bien immobilier à l'actif de l'entreprise. Toutefois, depuis 2010, l'administration fiscale considère l'usage du bien, non plus l'affectation du bien comptablement. Si le bien est lié à l'exercice de l'exploitation, il est pris en compte dans celle-ci. Si ce n'est pas le cas, il est traité distinctement fiscalement.

Il est instructif afin d'appréhender la genèse de cette loi de finances rectificative pour 2010 de se référer au rapport⁸⁷ no 166 (2010-2011), tome I, déposé le 13 décembre 2010 sénatorial sur ce projet de loi de finances. Le Sénat relève notamment dans ce rapport, section 3, les points ci-après qui motivent la rédaction de cette nouvelle disposition :

« 3 Les facultés d'optimisation en droit interne et à l'international

a) En droit interne

Compte tenu de son caractère optionnel, la théorie du bilan (cf. supra) induit par nature des comportements optimisant puisque le contribuable peut décider d'inscrire à son patrimoine professionnel un bien qui n'est pas utile à son activité, au seul motif que la fiscalité résultant de ce choix s'avère plus avantageuse. Il en est notamment ainsi pour les biens purement patrimoniaux, tels que les immeubles, véhicules ou valeurs mobilières sans aucun rapport avec l'activité de l'entreprise⁸⁸ ».

⁸⁵ L'amortissement est l'usure que subit un bien. Cette usure est considérée comme irréversible et quantifiée par les usages de la profession et l'administration fiscale. Ainsi cet amortissement prend la forme d'une charge déductible comptablement et fiscalement sans nécessité de dépense financière. C'est une charge technique calculée sur la valeur du bien. Voir *infra*, Deuxième partie, Titre premier, Chapitre second, Section 1 : Une gestion byzantine des amortissements.

⁸⁶ Voir *infra*, Deuxième partie, Titre premier, Chapitre second, Section 1 : Une gestion byzantine des amortissements.

⁸⁷ Site du Sénat adresse internet : <https://www.senat.fr/rap/110-166-1/110-166-119.html> consulté au 02/02/2021

⁸⁸ Le rapport poursuit : *« En pratique, l'administration fiscale ne peut déterminer, à partir des déclarations, les biens que les entrepreneurs individuels inscrivent à leur actif et qui bénéficient, du fait de cette « fiction », d'un avantage fiscal. Quand bien même ces biens seraient identifiés dans la déclaration, l'administration fiscale ne serait pas en mesure d'apprécier l'avantage fiscal obtenu par l'entreprise, car il implique de comparer la fiscalité professionnelle appliquée au bien à la fiscalité patrimoniale et ce, sur toute la période de détention du bien dans le patrimoine professionnel, c'est-à-dire jusqu'à son éventuelle cession.*

Cette théorie s'applique aux sociétés de personnes imposables à l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Elle est inapplicable aux sociétés imposées à l'impôt sur les sociétés. Toutefois, ces personnes morales ne sont pas oubliées pour autant, puisqu'un an auparavant, l'article 43 de la loi de finances rectificative no 2009-1674 du 30 décembre 2009 pour 2009, les inclut dans le régime fiscal révisé des cessions de participation dans les personnes morales à prépondérance immobilière⁸⁹. Le législateur place alors ces sociétés dans le périmètre plus fiscalisé des sociétés patrimoniales en les excluant *de jure* du régime plus favorable des cessions des entreprises industrielles, commerciales, agricoles, artisanales et libérales, régime dit Dutreil⁹⁰. Autrement dit, une activité à prépondérance immobilière est une activité patrimoniale, non pas commerciale.

Ainsi, pour les sociétés de personnes et les entreprises individuelles, les résultats tirés de l'exploitation non professionnelle de ces biens exclus de l'activité professionnelle sont « extournés » des bénéfices imposables de l'entreprise, pour être imposés dans leur cédule d'imposition correspondant à la destination économique de ces biens. Par exemple pour une location d'un bien immobilier nu, dans la catégorie des revenus fonciers. De même que la cession de titres de participations de sociétés à prépondérance immobilière est soumise à un régime spécifique, pour les sociétés à l'impôt sur les sociétés.

Pourtant, plusieurs études démontrent le poids économique dans le produit intérieur brut, voire sociétal de cette économie locative et immobilière en général. Selon une étude de l'Observatoire français des conjonctures économiques de 2019, « *La fiscalité du patrimoine constitue un élément important de notre politique socio-fiscale. Elle contribue de façon non négligeable au financement des dépenses publiques : les revenus fiscaux sur la détention, les revenus et la transmission du patrimoine représentent en France environ 70 milliards d'euros, soit l'équivalent de 3,5 % du PIB ou de 7 % des recettes fiscales*⁹¹ ».

De même, la théorie du bilan permet de « dénaturer » et « détunnelliser » des revenus par imposition de la quote-part de résultat d'une SdP filiale dans la catégorie des BIC, quand bien même les revenus de la SdP n'auraient pas cette nature. L'effet peut être très optimisant lorsque cette dénaturation conduit à transformer un déficit BA, dont le montant imputable sur le revenu global est limité, en déficit BIC dont l'imputabilité n'est pas limitée, conformément à la jurisprudence « Laffort » du 7 août 2008 ».

⁸⁹ Selon la doctrine administrative, « *sont considérés comme sociétés à prépondérance immobilière les sociétés dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles ou des droits portant sur des immeubles, non affectés par ces sociétés à leur propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale (CGI, art. 150 UB)* » (Source : BOI-RFPI-SPI-10-20 paragraphe no 50).

⁹⁰ BOI 7 D 2 10, paragraphe no 8 du 31 mai 2010 (Lien : <http://www11.minefi.gouv.fr/boi/boi2010/7epub/textes/7d210/7d210.pdf> au 01/02/20)

⁹¹ Fiscalité du patrimoine à la Revue de l'Observatoire français des conjonctures économiques ,2019, Sandrine Levasseur, Sciences Po, OFCE

Il revient en mémoire cette fameuse expression « *quand le bâtiment va tout va*⁹² » de Martin NADAUD, député de la Creuse (1859 - 1889), par ailleurs maçon de profession. À ce sujet, les enquêtes mensuelles de conjoncture dans l'industrie du bâtiment⁹³ publiées par l'Institut national de la statistique et des études économiques sont comme autant d'indicateurs de bonne ou mauvaise santé de l'économie nationale, le pouls de notre économie. Cet actif, catégorisé initialement, comme un actif professionnel s'est mué en actif non professionnel à partir de 2010 ; ouvrant ainsi la voie à sa discrimination économique et fiscale puis à cette fiscalisation toujours plus accablante⁹⁴.

C'est sous le sceau de ces principes et dans les limites potentielles de ce que le contribuable peut accepter, comme niveau de prélèvements, que le bien immobilier, objet fixé à perpétuelle demeure, polarise de manière croissante l'attention de l'administration fiscale dans sa dimension de produit générant des revenus taxables. Attention qui se matérialise par une hausse structurelle, constante et tous azimuts des prélèvements⁹⁵.

C'est la raison pour laquelle cette thèse ne porte pas sur des dispositifs fiscaux conjoncturellement avantageux, notamment le dispositif Pinel ou Denormandie. Ils sont autant de produits d'appel, qui attirent l'investisseur avant de le surcharger de prélèvements et de normes. Ils sont néanmoins succinctement présentés, car étant compris dans l'architecture d'ensemble de la fiscalité immobilière. Dispositifs, qui durant un laps de temps déterminé permettent pour le régime Pinel, de bénéficier d'une réduction d'impôt sur des logements

⁹² Cette formule est précisément exprimée en deux temps lors de la séance parlementaire du 6 mai 1850 : par une première et brève interruption, par laquelle le député déclare « *Vous le savez, à Paris, lorsque le bâtiment va, tout profite de son activité* » et par une seconde plus longue, par laquelle il soutient « *Eh bien, s'il est vrai, comme je l'ai dit, et personne ne me contredira, qu'à Paris, lorsque le bâtiment va, tout va, il est certain qu'en peu de jours on pourrait parer aux crises les plus violents et les plus terribles* » (Source : Page 518, du compte rendu des séances de l'Assemblée Nationale législative, Tome septième du 8 avril au 15 mai 1850).

⁹³ <https://www.insee.fr/fr/metadonnees/source/serie/s1206>

⁹⁴ Voir également des difficultés de classement au sein de la comptabilité nationale pour laquelle la taxe d'habitation est enregistrée, comme un impôt sur le revenu et le patrimoine, quand les « loyers fictifs » correspondant à l'autoconsommation de logement et la taxe foncière sont catégorisés, comme des impôts sur la production...

⁹⁵ Voir Conseil des prélèvements obligatoires (CPO), Les prélèvements obligatoires sur le capital des ménages, synthèse, 25 janvier 2018 selon lequel : « *Les prélèvements sur le capital (ménages et entreprises confondus) s'élèvent en France à 10,8 % du PIB. La France est l'un des États de l'UE dans lequel les prélèvements sur le capital sont les plus élevés, de 2,4 points de PIB au-dessus de la moyenne européenne (8,4 %). La différence par rapport à l'Allemagne s'élève à 4,5 points de PIB. Pour les seuls ménages, les prélèvements sur le stock de capital s'élèvent à 4,3 % du PIB (moitié plus que la moyenne européenne à 2,8 %). Ceux sur les revenus du patrimoine atteignent 1,8 % du PIB (la moyenne de l'UE est à 1,1 %). La France est également dans le peloton de tête pour la taxation des transactions immobilières (1,1 % du PIB en 2015 contre 0,4 % en moyenne dans l'OCDE). De même, les droits sur les successions et les donations représentent 1,2 % des prélèvements obligatoires en France contre 0,34 % en moyenne dans l'OCDE. Sur la décennie 2006-2015, la part des prélèvements sur le capital dans le PIB est restée relativement stable, après une hausse marquée sur la décennie 1995- 2006. Ces prélèvements atteignaient 10,6 % du PIB en 2006 ; puis, leur part dans le PIB a baissé de 2006 à 2009 jusqu'à 9,4 %, avant d'augmenter sur la période 2010-2013 pour atteindre 10,8 %* ».

neufs et pour Denormandie, sur des logements anciens, à conditions qu'ils soient mis en location. Le point commun de ces deux dispositifs est qu'ils répondent à une volonté politique d'augmenter l'offre locative dans une optique de favoriser la mobilité, mais aussi de répondre au droit des citoyens à se loger⁹⁶, le droit au logement. Régimes qui ne sont finalement que l'écume visible d'une lame de fond moins visible, pourtant puissante et tangible, de hausse continue de la fiscalité sur le bien immobilier⁹⁷.

Cette étude ne revient pas non plus dans ses développements sur le questionnement pratique et actuel posé par le Professeur Michel BOUVIER sur une vision contractuelle de l'impôt.

L'impôt contribution citoyenne versus l'impôt contrepartie à des services

Selon le Professeur Michel BOUVIER, la question se pose de savoir, s'il faut concevoir le prélèvement fiscal, comme une contrepartie aux services rendus à des consommateurs et moins, comme une contribution générale aux dépenses de l'État. Donc, regarder ce prélèvement, comme un « *impôt sans le citoyen*⁹⁸ » ; faute de quoi l'acceptation à l'impôt pourrait être remise en question⁹⁹. Le Professeur interroge cette alternative en relevant les ambiguïtés existantes au sein de la fiscalité française et particulièrement, au cœur de la fiscalité directe locale. Le Professeur souhaite en cela confronter l'État à ses propres

⁹⁶ Promulgué avec la loi Quilliot du 22 juin 1982 ce droit au logement découlerait de la rédaction du 10^{ème} et du 11^{ème} *alinea* du préambule de la Constitution du 27 octobre 1946 faisant partie du « *bloc de constitutionnalité* » (selon l'expression du Professeur Loïc FAVOREU, 1936-2004). Ce droit a été affirmé par une décision du Conseil constitutionnel du 19 janvier 1995 considérant, que « *la possibilité pour toute personne de disposer d'un logement décent est un objectif de valeur constitutionnelle* ». Toutefois ce droit n'est rendu opposable, que depuis 2007 avec la loi pour l'Accès au logement et un urbanisme rénové (Alur) de 2014 et la loi égalité et citoyenneté de 2017. À remarquer le substantif « objectif » employé par le Conseil constitutionnel, toujours enclin au pragmatique et tenant compte des réalités économiques et sociales souvent entremêlées.

⁹⁷ Sur cette pratique digne de la pyramide de Ponzi, le dernier le rapport de juin 2022 de l'Inspection générale des finances, « *Lutte contre l'attrition des résidences principales dans les zones touristiques en Corse et sur le territoire continental* » publié le 13 mars 2013, alors que cette thèse est en cours de finalisation, démontre encore une fois, si cela est nécessaire, cette pratique.

Selon l'Autorité des marchés financiers sur son site consulté au 11 mai 2023, « *La fraude à la Ponzi consiste à prendre des sommes appartenant à un investisseur pour payer de faux rendements à d'autres investisseurs ou simplement pour rembourser les investisseurs qui veulent récupérer leur argent. Les fraudeurs peuvent ainsi donner une fausse impression que l'argent investi rapporte de bons rendements et qu'il n'y a aucun problème pour récupérer l'argent investi. Le plus souvent, une fraude à la Ponzi est découverte une fois que le fraudeur a disparu ou qu'il ne peut plus répondre aux demandes de retrait des placements. Il est alors trop tard puisqu'il n'y a plus d'argent dans les comptes. La fraude à la Ponzi peut être combinée à plusieurs autres types de fraude* » (Lien : <https://lautorite.qc.ca/grand-public/types-de-fraude/la-fraude-a-la-ponzi-et-la-vente-pyramidale>).

⁹⁸ Michel BOUVIER, « *L'impôt sans le citoyen ?* » titre de l'ouvrage, aux éditions LGDJ, année 2019

⁹⁹ Michel BOUVIER, Fondation Seligmann, revue « *Après-demain* », 2014/1 no 29, NF

contradictions.

Équivoques qui se sont aggravées en 2014 sur la taxe d'enlèvement des ordures ménagères assise sur l'occupant du local, à défaut sur le propriétaire immobilier, les deux pouvant être identiques. Certes, cette problématique concerne les collectivités locales ou leurs Établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) à fiscalité propre¹⁰⁰, néanmoins demeure le propriétaire immobilier ou l'utilisateur du bien.

Un 31 mars 2014, le Conseil d'État ouvre la brèche sur cette taxe d'enlèvement des ordures ménagères, par une décision « *société Auchan France*¹⁰¹ » en arrêtant, que le montant de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères ne doit pas être « *manifestement disproportionné* » au service rendu par l'argument suivant : « *Considérant, d'une part, qu'aux termes des dispositions du I de l'article 1520 du Code général des impôts, applicable aux établissements publics de coopération intercommunale: " Les communes qui assurent au moins la collecte des déchets des ménages peuvent instituer une taxe destinée à pourvoir aux dépenses du service dans la mesure où celles-ci ne sont pas couvertes par des recettes ordinaires n'ayant pas le caractère fiscal (...) "* ; qu'en vertu des articles 1521 et 1522 du même Code, cette taxe a pour assiette celle de la taxe foncière sur les propriétés bâties ; que la taxe d'enlèvement des ordures ménagères n'a pas le caractère d'un prélèvement opéré sur les contribuables en vue de pourvoir à l'ensemble des dépenses budgétaires mais a exclusivement pour objet de couvrir les dépenses exposées par la commune pour assurer l'enlèvement et le traitement des ordures ménagères et non couvertes par des recettes non fiscales ; qu'il en résulte que le produit de cette taxe et, par voie de conséquence, son taux, ne doivent pas être manifestement disproportionnés par rapport au montant de ces dépenses, tel qu'il peut être estimé à la date du vote de la délibération fixant ce taux ; [...] ». En réalité le Conseil d'État, par ce syllogisme parfait, ne fait que tirer les conséquences du I de l'article 1520 et du 4° du III de l'article 1521 du Code général des impôts dans sa version en vigueur, qui emploient tous deux le terme de « *service* ». Certes, le juge de cette honorable institution ne semble dire que le droit, quand il formule « *que la taxe d'enlèvement des ordures ménagères n'a pas le caractère d'un prélèvement opéré sur les contribuables en vue de pourvoir à l'ensemble des dépenses budgétaires mais a exclusivement pour objet de couvrir les dépenses exposées par la commune pour assurer l'enlèvement et le traitement des ordures*

¹⁰⁰ Qualifiés ainsi, car ils perçoivent directement certaines taxes locales comme les taxes économiques (Cotisation foncière des entreprises, taxe sur les surfaces commerciales, cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises).

¹⁰¹ Conseil d'État, 8^{ème} / 3^{ème} SSR, 31/03/2014, no 368111

ménagères et non couvertes par des recettes non fiscales ». Cela étant, lorsqu'il énonce la notion de « *manifestement disproportionnée* », il ajoute un élément de proportion dans la plus pure tradition du droit public et de la protection de l'intérêt général (également des contribuables face à l'administration fiscale selon les cas), qui ouvre un nouveau champ de perspectives.

Nouvelles conjectures que relève très justement le Professeur Michel BOUVIER, qui positionne ainsi l'État à la croisée des chemins en lui faisant injonction de prendre position.

Or et en vertu de cette jurisprudence s'appuyant sur cette notion de « *manifestement disproportionnée* » cette brèche est depuis prise d'assaut. Le Conseil d'État s'évertue désormais à tenter de tenir un front qu'il a ouvert. Quatre arrêts, de 2018, 2019, 2021 et 2022¹⁰², illustrent ce combat mené sur la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

À première vue, les angles d'attaques diffèrent, pourtant ces offensives convergent vers un front unique, qui se focalise sur la lézarde ouverte par le Conseil d'État sous le sceau notamment de l'article 1521 du Code général des impôts dans sa version en vigueur et notamment, de son III - 4° qui dispose que :

III. – 1. Les conseils municipaux déterminent annuellement les cas où les locaux à usage industriel ou commercial peuvent être exonérés de la taxe. La liste des établissements exonérés est affichée à la porte de la mairie.

[...]

4° Sauf délibération contraire des communes ou des organes délibérants de leurs groupements, les locaux situés dans la partie de la commune où ne fonctionne pas le service d'enlèvement des ordures sont exonérés de la taxe ».

Cette notion de service prend désormais une ampleur si importante qu'elle provoque ces traits, presque concertés, nommés « contentieux de masse¹⁰³ », contre la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, auxquels doit répondre l'administration fiscale. C'est ainsi que par son arrêt « *SCI Le Grand But* » du 26 juillet 2018¹⁰⁴, le Conseil d'État escompte une première consolidation de la faille en recherchant une adéquation entre le service rendu et le montant de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, mais surtout l'instant au cours duquel doit être mesurée cette adéquation. Cependant, cette première tentative ne parvient pas

¹⁰² Conseil d'État, 9^{ème} - 10^{ème} chambres réunies, 30/09/2022, no 455364

¹⁰³ L'administration fiscale appelle ainsi ces contentieux en série sur un impôt, qui font l'objet d'un traitement centralisé en Direction départementale, voire nationale. Voir sur ce contentieux de masse, le rapport d'information déposé en application de l'article 145 du règlement par la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, en conclusion des travaux d'une mission d'information relative à la gestion du risque budgétaire, page 50.

¹⁰⁴ Conseil d'État, 8^{ème} chambre, 26/07/2018, no 415274, Inédit au recueil Lebon

à couvrir un risque désormais présent. Car, comment définir ce qui est « *manifestement disproportionné* » ? Dès lors, encore circonvenu dans l'entaille ouverte par lui, le Conseil d'État dans son arrêt du 20 septembre 2019 « *société anonyme (SA) Sogefimur*¹⁰⁵ », ne peut se contenter d'éléments non chiffrés pour une notion de proportion, qui exige de telles données numériques, puisqu'elle se rapporte *in concreto* à une taxation. Si bien que le Conseil d'État apporte des précisions chiffrées en affirmant « *que le produit de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, qui s'élève à 8 042 253 euros, excède au maximum de 6,2 % le montant des charges qu'elle a pour objet de couvrir. Il suit de là que le taux de cette taxe ne peut être regardé comme manifestement disproportionné* ». Cette corrélation que le Conseil d'État fixe désormais sera inévitablement contestée, car ce taux qui en vaut un autre, ne tarit pas la vague des assauts. D'ailleurs, un arrêt du 12 mars 2021 « *société anonyme (SA) Natixis Lease Immo, devenue BPCE Lease Immo*¹⁰⁶ » se prononce une nouvelle fois sur ce sujet de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères. Les contribuables, attirés par l'espoir des exonérations, jaugeant profonde la fissure, attaquent sur un autre angle encore non refermé. Ici aussi le plaignant est une entreprise, mais l'argument est différent bien que sorti du même terreau économique de la nécessaire présence d'une contrepartie au paiement de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères. En l'espèce, ce n'est plus la disproportion entre la dépense et la recette qui est relevée, mais de nouveau l'absence de service dans un secteur géographique déterminé associé au fait que l'entreprise requérante fait appel à une société spécialisée dans le retraitement des déchets médicaux. Pour le moment, à la suite de cette décision, le principe du paiement de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères ne semble pas remis en cause, même en l'absence d'utilisation du service rendu, mais il est instable. Le considérant suivant illustre cette dernière prise de position du Conseil d'État. Selon ce dernier, « *La circonstance que le propriétaire d'un immeuble passible de la taxe foncière sur les propriétés bâties situé dans une zone desservie par le service éliminerait lui-même les déchets ménagers produits par cet immeuble, sans recourir à l'utilisation du service, n'est pas, par elle-même, de nature à justifier une absence d'assujettissement* ». Toutefois la brèche s'agrandit encore en cela que le Conseil d'État précise dans le même arrêt : « *La société Natixis Lease Immo n'ayant ni établi ni même allégué un éloignement particulier entre le point de passage de ces véhicules et l'entrée des locaux en cause, elle ne saurait prétendre à être exonérée de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères sur le fondement des dispositions du 4 du III de l'article*

¹⁰⁵ Conseil d'État, 8^{ème} - 3^{ème} chambres réunies, 20/09/2019, no 419661

¹⁰⁶ Conseil d'État, 8^{ème} - 3^{ème} chambres réunies, 12 mars 2021, no 442583

1521 du Code général des impôts, [...] ». La considération de la distance et de l'utilisation du service en fonction de l'activité laisse pendante au-dessus de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, une menace augurant que l'assaut n'est point achevé, puisqu'il y a là une fragilité dans l'édifice que laisse peut-être entrevoir cette décision. L'arrêt du Conseil d'État¹⁰⁷ du 30 septembre 2022 quant à lui, admet explicitement d'une part, les collectivités locales à être partie au procès pour défendre leurs intérêts en matière de taxe d'enlèvement des ordures ménagères. Ce faisant, il prépare sans doute les collectivités locales à une plus grande maîtrise de cette taxe, afin d'en pouvoir défendre la cause lors de futurs litiges. De là à supposer que l'État ne sera plus partie... D'autre part, sur le fond, dans son considérant no 6, le Conseil d'État invalide le calcul du tribunal administratif donnant dans son considérant no 10, sa propre liquidation de la taxe, confirmant ainsi sa méthode de calcul. Le dernier arrêt rendu sur cette taxe du 14 avril 2023, grand moment d'anthologie et de catharsis juridique pour les professionnels du droit et du chiffre, a vu Mme Émilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteure publique, juriste avertie et estimée, poussée dans ses retranchements, afin de défendre des dispositions fiscales intenables sur cette taxe, déclarer :

« D'une part, l'exercice de la comptabilité analytique demeure une science imprécise et l'estimation en résultant n'est qu'approximative.

D'autre part, s'il incombe au juge de tenir compte du caractère plus ou moins complet de l'évaluation des coûts qui lui est soumise pour apprécier le caractère manifestement disproportionné ou non de l'excédent de produit voté par la collectivité au regard du montant prévisionnel des dépenses du service, le caractère restreint de votre contrôle nous semble pouvoir trouver une justification, non seulement dans le caractère parfois délicat à évaluer de certains coûts indirects, mais aussi dans le caractère prévisionnel des dépenses et des recettes au vu desquelles la collectivité adopte le taux et qui sont seules connues à la date à laquelle la légalité du taux voté doit s'apprécier.

Or cette incertitude, qui peut justifier que l'organe délibérant, par prudence et en fonction du contexte à la date de sa décision, décide de fixer le taux de la taxe à un montant excédant, dans la limite du raisonnable, le montant prévisionnel des dépenses du service, n'est aucunement affectée par le recours à la comptabilité analytique pour l'évaluation de certains coûts transversaux des services centraux.

Vous montrer plus exigeants impliquerait en réalité d'en venir à un contrôle normal ou quasi-normal, ce qui ne nous semble, au vu de l'exercice à conduire, ni possible ni

¹⁰⁷ Conseil d'État, 9^{ème} - 10^{ème} chambres réunies, 30/09/2022, no 455364

souhaitable »¹⁰⁸.

Ce faisant et préalablement à cette conclusion, la rapporteure revient sur l'arrêt de 2014, décision Min. c/ Sté Auchan France du 31 mars 2014, pour lequel elle déclare, en faisant allusion à la Haute cour administrative : « *vous avez validé un jugement de TA qui avait censuré un taux conduisant à un excédent d'environ 15% comme manifestement disproportionné* ».

Tout en reconnaissant qu'il est difficile de fixer un seuil de tolérance, lequel est pourtant jurisprudentiellement admis au taux de 15%, elle valide ainsi une imprécision dans la comptabilité des comptes publics et théorise l'imprécision de la comptabilité analytique¹⁰⁹.

Dès lors, il sera de plus en plus difficile au Conseil d'État de canaliser, voire de briser la vague de ces assauts et la question de la modification des articles 1520 et 1521 du Code général des impôts peut se poser tant le risque pour les collectivités est majeur et insoutenable financièrement. Ces arrêts illustrent une mise en œuvre laborieuse, byzantine, de cette taxe d'enlèvement des ordures ménagères¹¹⁰.

Un autre exemple de cette complexité¹¹¹ fiscale, ayant interdit les pouvoirs publics d'agir pendant des décennies¹¹² est justement donné par cette autre taxe locale¹¹³, qu'est la taxe foncière, également assise sur la surface immobilière. Quand cet impôt est réformé, il est d'une rare difficulté d'application, comme en témoigne la révision des valeurs locatives des

¹⁰⁸ Conseil d'État, 9^{ème} - 10^{ème} chambres réunies, 14/04/2023, no 465403– ministre de l'Économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique c/ Société OPPCI Sogecapimmo, Lecture du 14 avril 2023, Conclusions Mme Émilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteure publique

¹⁰⁹ Selon le Larousse en ligne consulté au 10 mai 2023 : « *Elle vise davantage à satisfaire les besoins de gestion de l'entreprise, en mettant en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats. Si la détermination des prix de revient reste un domaine d'élection de la comptabilité analytique, ses possibilités de contrôle et de prévision sont, par ailleurs, importantes. Elle peut servir de base à l'organisation d'une gestion prévisionnelle* ».

¹¹⁰ Une redevance spéciale, en lieu et place ou en complément de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TOEM), peut être instituée, mais elle est d'une gestion lourde, laborieuse et politiquement sensible, car gérée par les collectivités locales, qui freinent donc sa mise en œuvre. En effet, le redevable participant à la réduction des déchets en la justifiant peut bénéficier en contrepartie d'une baisse de la taxe. Cette méthode induit une participation importante de la collectivité, notamment le calcul et la mise en œuvre du suivi, qui peut mobiliser du personnel, ressource rare et onéreuse. Cette redevance n'est rentable que pour les gros producteurs de déchets pour lesquels la mise en vente de leur déchets triés rapporte suffisamment de revenus à la collectivité, qui peut ainsi compenser la baisse de la taxe.

¹¹¹ Complexité croissante du Code général des impôts : Question écrite no 07121 - 10^e législature, Question de M. GRUILLOT Georges (Doubs - RPR) publiée le 14/07/1994

¹¹² Les bases des valeurs locatives ont été fixées en 1970, évoluant peu ou prou au gré de l'inflation (BOI-IF-TFB-20-10-20-70).

¹¹³ « L'intelligibilité de l'imposition locale » par Philippe LUPPI, Maître de conférences HDR de droit public, Faculté de droit, de science politique et de management de Nice et « Fiscalité locale et injustice fiscale » par Laurent PANCRAZI, Docteur en droit, Chargé d'enseignement en M2 DIU, Avocat au Barreau de Paris, Séminaire itinérant de la Société Française de Finances Publiques (SFFP), Bulletin Juridique des Collectivités Locales no12/2022.

locaux professionnels (RVLLP)¹¹⁴ servant de base, d'assiette, au calcul de la taxe foncière de ces locaux.

Les écueils nés de cette réforme sur les valeurs locatives semblent atteindre leur paroxysme, lorsque le Tribunal administratif de ROUEN transmet au Conseil d'État¹¹⁵ une question prioritaire de constitutionnalité. Le Conseil d'État, par une décision du 27 mars 2019, refusant de transmettre cette question prioritaire de constitutionnalité, car elle ne présente pas un caractère sérieux, précise lui-même les éléments suivants, complexifiant encore le rapport du citoyen à l'impôt. Précisions (Le mot n'est ici point gage de clarté.) restituée ci-dessous, qui rendues au nom des Français, seront comprises par combien d'entre eux ? Par suite, selon le Conseil d'État, pour cette révision « *le législateur a prévu la constitution de secteurs d'évaluation regroupant les communes ou parties de communes qui, dans chaque département, présentent un marché locatif homogène et le classement des locaux professionnels par sous-groupes, définis en fonction de leur nature et de leur destination et, à l'intérieur de ces sous-groupes, par catégories, en fonction de leur utilisation et de leurs caractéristiques physiques. Il a également prévu la fixation, dans chaque secteur d'évaluation, de tarifs par mètre carré déterminés à partir des loyers moyens constatés par catégorie de propriétés. La valeur locative de chaque propriété bâtie est obtenue par application à sa surface pondérée du tarif par mètre carré correspondant à sa catégorie, modulé, le cas échéant, par l'application d'un coefficient de localisation*¹¹⁶ ».

Or les conséquences de cette révision augmentent si fortement les valeurs locatives, qu'un mécanisme idiopathique¹¹⁷ de lissage de la hausse sur 10 ans, le « planchonnement » est créé, afin que le résultat obtenu après révision de la valeur soit borné tant à la baisse,

¹¹⁴ La valeur locative est la valeur théorique annuelle à laquelle un bien peut être loué.

¹¹⁵ « *Ordonnance n° 1900021 QPC du 5 février 2019, enregistrée le 7 février 2019 au secrétariat du contentieux du Conseil d'État, par laquelle le président de la 1^{ère} chambre du tribunal administratif de Rouen, avant qu'il soit statué sur la demande de la société Gestion Épinal Mont-Saint-Aignan, a décidé, par application des dispositions de l'article 23-2 de l'ordonnance du 7 novembre 1958, de transmettre au Conseil d'État une question de constitutionnalité* » - Texte reproduit dans la décision du Conseil d'État, 8^{ème} - 3^{ème} chambres réunies, 27/03/2019, no 427758

¹¹⁶ Conseil d'État, 8^{ème} - 3^{ème} chambres réunies, 27/03/2019, no 427758

Et toujours dans cette même décision, cela afin d'instituer « *de nouvelles modalités de détermination et de révision de la valeur locative cadastrale des locaux professionnels, en vue de l'établissement des impositions directes locales, le législateur a entendu fonder l'assiette des impositions frappant les propriétés bâties ayant un usage professionnel, jusque-là fixée par référence aux conditions du marché locatif au 1er janvier 1970, sur leur valeur locative réelle et renforcer ainsi l'adéquation entre ces impositions et les capacités contributives de leurs redevables* ».

¹¹⁷ « *Se dit d'une affection, qui est définie en elle-même et n'est ni la conséquence ni la complication d'une autre. Par extension. Se dit d'une maladie qui n'a pas de cause connue* » ; selon le Larousse en ligne consulté au 13 novembre 2018.

valeur plancher, qu'à la hausse, valeur plafond¹¹⁸. Cette complexité fiscale suscite ordinairement de nombreuses réclamations, entre « 2,5 et 3 millions de réclamations¹¹⁹ » chaque année, auprès des services, parfois incapables d'expliquer le résultat obtenu à la suite d'une liquidation informatisée et difficilement reproductible manuellement, malgré la meilleure volonté des agents. Particulièrement, 43% des erreurs de l'administration fiscale portent sur les impôts locaux¹²⁰. La levée de bouclier contre cette réforme par les contribuables auprès des services fiscaux est si importante, que le Conseil d'État¹²¹ dans cette formation réunissant la 8^{ème} et la 3^{ème} chambre, tout en refusant d'adresser la question prioritaire de constitutionnalité, arrête ce même 27 mars 2019, dans un pas de deux : - d'une part, au point no 13, que « [...], le législateur a entendu aménager le régime des recours contentieux susceptibles de remettre en cause les décisions relatives à la délimitation des secteurs d'évaluation et les grilles tarifaires, en privilégiant les recours directement formés contre ces décisions, devant être jugés dans de brefs délais, et en faisant obstacle à ce que leur légalité puisse être contestée à l'occasion de litiges relatifs à la valeur locative d'une propriété, afin de limiter les risques d'insécurité juridique susceptibles de résulter de la remise en cause de la stabilité des bases sur lesquelles sont fondées de très nombreuses impositions » ; - d'autre part, au point no 14, que « Les dispositions contestées ne privent pas les administrés du droit d'introduire devant le juge administratif, dans le délai de recours contentieux, un recours pour excès de pouvoir contre les décisions portant délimitation des secteurs d'évaluation et celles arrêtant, dans chacun de ces secteurs, les tarifs par mètre carré par catégorie de propriétés, ainsi que l'indiquent expressément les dispositions précédemment mentionnées du XIV de l'article 34, qui impartissent au tribunal administratif un bref délai pour statuer¹²² ».

¹¹⁸ Cela après une série de calcul « kafkaïen », dont un lissage de la hausse sur 10 ans, qui ne doit pas être neutralisé par l'inflation ou la déflation.

Ce « planchonnement » est défini ainsi sur le site « impôts. gov.fr » au lien : <https://www.impots.gouv.fr/portail/professionnel/questions/quoi-sert-le-planchonnement-et-comment-fonctionne-ce-dispositif> consulté le 27/03/21 comme suit :

« Le dispositif du « planchonnement » a pour objet de limiter, pour chaque local professionnel, les variations de valeur locative (tant à la hausse qu'à la baisse). Il consiste à diminuer de moitié l'écart entre l'ancienne valeur locative et la nouvelle valeur locative révisée neutralisée ».

¹¹⁹ Page 87 du rapport cité ci-dessus sur Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale, Conseil des impôts (https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/EzPublish/Rapport-relat-contrib_0.pdf)

¹²⁰ Page 33 du même rapport cité sur Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale

¹²¹ Selon le site du Conseil d'État au 19 mai 2023 : « La 3^{ème} chambre s'occupe des litiges liés notamment à la pêche, l'agriculture, l'économie, les collectivités territoriale » et « La 8^{ème} chambre s'occupe des litiges liés notamment à la fiscalité et au domaine public (domaine des communes, départements, régions et de l'État ainsi que des établissements publics qui leurs sont rattachés, contraventions de grande voirie, etc.) » (Lien : <https://www.conseil-etat.fr/qui-sommes-nous/le-conseil-d-etat/organisation/la-section-du-contentieux>).

¹²² Conseil d'État, 8^{ème} - 3^{ème} chambres réunies, 27/03/2019, no 427758

Par cette décision, le Conseil d'État interdit les recours contentieux individuels sur les grilles tarifaires pour des motifs de sécurité juridique¹²³, qui ressemblent à s'y méprendre à des motifs de politique budgétaire, tout en ouvrant la possibilité d'élever un recours pour excès de pouvoir ; ne pouvant interdire toutes les voies de recours. Il est à ce titre remarquable à la lecture de ces péripéties, que le contentieux sur les taxes locales, pourtant très complexe, ne fasse pas l'objet d'un double degré de juridiction pour l'examen au fond.

Au sujet de ces taxes locales, le maître des requêtes au Conseil d'État, Guillaume de LA TAILLE, juriste averti s'il en est, commente, savoureusement, dans une fine chronique¹²⁴ intitulée « *Sous la surface de la Tascom* », ces complications à l'occasion d'une décision¹²⁵, que le Conseil d'État a rendu sur la Taxe sur les surfaces commerciales (Tascom¹²⁶) : « *Repris de l'article L 4-1 du Code des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel qui, en 1995, a prévu la compétence d'un juge unique en première instance dans un certain nombre de matières, ce critère du caractère local des impôts cible, d'après les travaux préparatoires, une matière "où la jurisprudence apparaît bien établie" et où les enjeux, en substance, sont limités. En somme, les impôts des particuliers et les taxes d'urbanisme, simples et modestes, pourraient relever d'une procédure simplifiée, tandis que les garanties de la collégialité et du double degré de juridiction devraient être réservées aux impôts compliqués pesant, très substantiellement parfois, sur les résultats des entreprises. Sauf que le critère retenu dans le texte ne traduit que très imparfaitement ces objectifs. Le caractère local d'un impôt n'est en effet le gage, ni de sa modicité, ni de sa simplicité juridique* ».

Ces épisodes sur les taxes locales, ayant pour base la valeur locative de la propriété foncière, illustrent la position du Professeur Michel BOUVIER pour qui ce débat, entre « *prélèvement contrepartie* » à un service et « *prélèvement en vue d'assurer les dépenses sans préciser lesquelles* », doit être tranché.

Il semble que la philosophie de l'impôt et des prélèvements de manière générale, peut être recentrée autour de l'esprit de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen selon lequel : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également*

¹²³ « Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal », in Titre VII, no 5 « La sécurité juridique », publication du Conseil constitutionnel, octobre 2020, par Ariane PERIN-DUREAU, Professeure agrégée à l'Université de Strasbourg

¹²⁴ Revue de Jurisprudence Fiscale et des conclusions fiscales 5/21 du 29/04/2021 page 371, Doctrine, Chronique de Guillaume de La Taille « *Sous la surface de la Tascom* » à la suite de la décision du CE 3^e-8^e ch. 10-3-2021 no 435095, Sté de distribution automobile

¹²⁵ Conseil d'État, 3^e-8^e ch. 10-3-2021 no 435095, Sté de distribution automobile

¹²⁶ Cette taxe frappe les surfaces commerciales accessibles au public des magasins de vente au détail. Un impôt foncier qui ne dit pas son nom, appliqué sur les entreprises.

répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ». Cette colonne numéro 13 de la Déclaration doit être et demeurer le fondement du système fiscal. Cependant, il doit être mis en avant et exposé au public, dans sa plénitude, causes et conséquences comprises, parce qu'il se suffit à lui-même. Parce que laisser supposer, que l'impôt est une contrepartie à un service engendre dans la pratique des marchandages, dont la gestion et les litiges potentiels à venir seront *a minima* difficiles à mesurer pour employer un euphémisme. Dans l'esprit, cette vision mercantiliste peut entraîner une dissociation aux effets imprévisibles entre Citoyen et Nation. Il est possible de partager la position de JEZE, au contraire de celle du Professeur Michel BOUVIER, dont la voie semble pavée de complexités d'application et d'un certain manque de visibilité en termes de finances publiques. Toutefois, avec le Professeur Michel BOUVIER, il faut reconnaître que ce brouillard, dans lequel l'État fluctue, ne doit pas perdurer et qu'une réponse doit être clairement apportée.

Plus que jamais l'impôt doit se conjuguer avec le Citoyen, car l'impôt est politique avant d'être financier et la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 contient les moyens d'y parvenir.

Dès lors, il semble que tout en conservant l'esprit de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen, sur la nature et l'objectif de ces prélèvements, doivent être questionnées la cohérence et la pression¹²⁷ de ces prélèvements sur l'immobilier, dont la taxe d'enlèvement des ordures ménagères assise sur les valeurs locatives des biens immobiliers n'est qu'un aspect. Pression qui pourrait avoir des répercussions sur ce consentement. À ce titre, il faut songer que la révision des valeurs locatives des locaux d'habitation est en marche pour une application en 2026. Certains élus souhaitent son avancée calendaire¹²⁸.

¹²⁷ Question écrite no 01292 - 10^e législature de M. MARINI Philippe (Oise - RPR) publiée le 27/05/1993 sur la pression fiscale sur l'immobilier

¹²⁸ Dans une séance au Sénat du 9 décembre 2019 est rapportée cette demande d'un élu :

« M. Thierry Carcenac. On sait que les valeurs locatives qui servent de base pour le calcul tant de la taxe d'habitation que de la taxe foncière ne sont pas très valables. Le Gouvernement envisage, compte tenu de leur masse, de les réviser d'ici à 2026. Nous considérons, avec Claude Raynal et nos collègues du groupe socialiste et républicain, qu'il conviendrait sans doute d'avancer cette date. Tel est l'objet de cet amendement ».

Il est à noter qu'à l'occasion de sa réponse, d'Albéric de MONTGOLFIER, rapporteur général de la commission des finances précise le point suivant :

« Par exemple, contrairement à ce qui s'est fait pour les valeurs locatives des locaux professionnels, il ne prévoit ni « planchonnement » ni lissage dans le temps, sachant que les hausses qui en résulteront pourront être parfois considérables – jusqu'à 238 %. Nous avons d'ailleurs déposé un amendement à ce sujet. En l'état, cette réforme ne passerait évidemment pas ».

Précision remarquable, car elle donne la mesure de l'ampleur de la hausse de la valeur locative cadastrale pour certains biens (Source : <https://www.senat.fr/seances/s201912/s20191209/s20191209002.html> consulté le 16 février 2021).

Voir aussi le rapport IPP no 29 - Décembre 2020 sur la Révision des valeurs locatives sur les locaux d'habitation : une évaluation sur grandes agglomérations (<https://www.ipp.eu/wp-content/uploads/2020/12/revision-valeurs-locatives-habitation-evaluation-ipp-decembre-2020.pdf> consulté le 18 février 2021).

L'article 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen est un moyen de reconnecter le Citoyen avec l'impôt.

L'irrésistible déconnexion de l'impôt de son fondement citoyen originel

Cet accroissement continue de la fiscalité immobilière peut-il et doit-il pour autant être remis en cause ? Répondre à cette question revient à expliquer également le pourquoi de cette fiscalité croissante de l'immobilier sous des aspects macro-économiques et sociaux.

- Premièrement l'immobilier est une matière physique attachée au sol sur laquelle un État peut avoir une prise littéralement matérielle. Avec peu de risques, l'État peut expérimenter la résistance du contribuable à la hausse de la fiscalisation de son bien, de ses fruits, par ce biais, établir un seuil de rupture à partir duquel l'augmentation doit cesser¹²⁹. En cela comme vu *infra*, il est une rente foncière. *A fortiori*, il paraît rationnel de le taxer davantage qu'une matière mobile, comme peut l'être une action ou un titre de société côté en bourse sur lequel l'État n'a aucune emprise physique. Ce choix traduit une nécessité, voire une fatalité dans les économies mondialisées : celle de l'imposition de l'assiette immobile au détriment de l'assiette mobile. Mais la nécessité est le contraire du choix, donc potentiellement préjudiciable. L'impossibilité de mise en œuvre de la « Taxe Tobin¹³⁰ » sur les transactions monétaires

¹²⁹ Théorie économique marginaliste en quelque sorte appliquée à l'impôt. Cette théorie défend l'idée selon laquelle :

« D'abord, l'individu n'accepte de consommer davantage d'un bien (ce qui en fait diminuer l'utilité marginale) que si son prix baisse : la demande d'un bien est décroissante en fonction de son prix. Ensuite, il maximise l'utilité de sa consommation totale lorsque les prix relatifs des différents biens sont proportionnels à leurs utilités marginales respectives. Puisque celles-ci dépendent des quantités disponibles, les prix des biens sont des indicateurs de leur rareté relative... ». Source DELEPLACE Ghislain, « Chapitre 6. La théorie marginaliste de la valeur : utilité, rareté, équilibre », dans : Histoire de la pensée économique. Sous la direction de DELEPLACE Ghislain. Paris, Dunod, « Éco Sup », 2018, p. 179-236. URL : <https://www.cairn.info/histoire-de-la-pensee-economique--9782100745418-page-179.htm>. En proposant des avantages fiscaux, l'État incite les particuliers à investir dans l'immobilier et lorsque les investisseurs sont contenus, il augmente peu à peu la fiscalité, sans jamais atteindre le point de rupture.

¹³⁰ Du nom de James TOBIN (1918-2002), prix Nobel en 1981 qui a déclaré :

« Il s'agirait d'une taxe internationale uniforme convenue, administrée par chaque gouvernement sur sa propre compétence. La Grande-Bretagne, par exemple, serait responsable de taxer toutes les transactions inter-devises dans les banques et les courtiers en eurodevises situés à Londres, même si la livre sterling n'a pas été impliquée. Les recettes fiscales peuvent, de manière appropriée, être versées au FMI ou la Banque mondiale. La taxe s'appliquerait à tous les achats d'instruments financiers libellés dans une autre devise - depuis les billets et les pièces jusqu'aux titres de participation. Il faudrait l'appliquer, je pense, à tous les paiements dans une devise de biens, de services et d'actifs immobiliers vendus par un résident d'une autre zone monétaire. Je n'ai pas l'intention d'ajouter encore une petite barrière au commerce. Mais je ne vois pas d'autre façon désinvolte

internationales en est une démonstration¹³¹. Il semble que plus la mondialisation des économies, des activités, rend cette fiscalité *orbi* difficilement applicable, plus la fiscalité *urbi* tend à augmenter. Il paraît difficile de distinguer ce qui relève de l'intention purement idéologique ou de l'arbitrage économique. Cela étant, il convient de constater en macro-économie dans un État moderne, que les aspects rationnels sont dominants, car le budget en dépend. C'est là un principe de réalité, une *realpolitik*¹³² appliquée à la fiscalité. La construction d'un budget repose avant tout sur des restitutions d'agrégats et des perspectives économiques les plus objectives possibles. Ces budgets nationaux impactent parfois ceux d'institutions *supra* nationales, comme celui de l'Union européenne et/ou font l'objet de comparaisons internationales¹³³ entre pays d'une même organisation internationale, comme l'Organisation de coopération et de développements économiques. C'est la raison pour laquelle, il est fort probable que les arbitrages fiscaux au détriment de l'immobilier, sont aussi bien choisis que subis.

- Deuxièmement, la fiscalité sur l'immobilier influence aussi les déplacements de populations ou inversement leur immobilisme. La note no 196 d'octobre 2010 du Centre d'analyse stratégique¹³⁴ placée auprès du Premier ministre indique sur la gestion

d'empêcher les transactions financières déguisées en commerce » dans « A Proposal for International Monetary Reform, *Eastern Economic Journal*, Eastern Economic Association », 20 octobre 1978, p. 14 dans sa version américaine traduite ici en français (<https://cowles.yale.edu/sites/default/files/files/pub/d05/d0506.pdf> au 22 mai 2021).

¹³¹ Voir les négociations sur le montant minimal d'impôt sur les sociétés qui démontrent, que les sièges sociaux de sociétés commerciales sont aussi mobiles.

¹³² Mot allemand, dont la notion recouvre la mise en œuvre d'une politique étrangère fondée sur la réalité des situations géographiques et économiques et non sur l'idéologie de ce qui est souhaité ou souhaitable. Elle permet à l'Allemagne de commercer avec des pays, comme l'Afrique du Sud à l'époque de l'apartheid (abolie en 1991) et avec la Chine, à une époque où ce pays est considéré par d'autres comme un État oppresseur.

¹³³ Par exemple, sur l'impôt sur les sociétés, qui fait l'objet de comparaison entre pays. Sur cet impôt a été trouvé un accord entre les membres du G7 pour un taux minimal de 15% le samedi 5 juin 2021. Ce taux correspond en France au taux réduit d'impôt sur les sociétés sous conditions. Les pays du G7 sont les États-Unis, le Canada, la France, le Royaume-Uni, l'Allemagne et l'Italie ainsi que le Japon.

En France, selon le bulletin officiel des finances publiques BOI-IS-LIQ-20-10, ce taux réduit est conditionné tout d'abord, à un montant de bénéfice (42 500 €), ensuite un niveau de chiffre d'affaires (chiffre d'affaires n'excédant pas 10 millions d'euros), enfin à des exigences de détention du capital (capital entièrement reversé et détenu à hauteur de 75 % minimum par des personnes physiques ou par une société appliquant ce critère).

¹³⁴ Note d'analyse 196 (octobre 2010) : Favoriser la mobilité résidentielle en modifiant la fiscalité du logement : Le « Centre d'analyse stratégique est une institution d'expertise et d'aide à la décision placée auprès du Premier ministre et du Secrétariat d'Etat chargé de la prospective. Il a pour mission d'éclairer le gouvernement dans la définition et la mise en œuvre de ses orientations stratégiques en matière économique, sociale, environnementale et technologique. Il préfigure, à la demande du Premier ministre, les principales réformes gouvernementales. Il mène par ailleurs, de sa propre initiative, des études et analyses dans le cadre d'un programme de travail annuel. Il s'appuie sur un comité d'orientation qui comprend onze membres, dont deux députés et deux sénateurs et un membre du Conseil économique, social et environnemental. Il travaille en réseau avec les principaux conseils d'expertise et de concertation placés auprès du Premier ministre : le Conseil d'analyse économique, le

de ces populations, comment la fiscalité appliquée à l'immobilier peut et doit être un levier de politique sociale et économique. Notamment, afin de favoriser la mobilité professionnelle, dans un contexte de chômage structurel, ayant lui-même des effets sur la répartition de la population sur le territoire. Cette note tente laborieusement de démontrer, comment un transfert de la fiscalité intermittente des mutations, vers une fiscalité permanente de la détention du foncier, pourrait concomitamment ramener des biens sur le marché et en faire baisser le prix ; ceci, tout en désavantageant la possession immobilière. Cette note questionne de nouveau sur l'opportunité de l'institution d'un loyer fictif pour les non-actifs au profit de l'État (seniors retraités notamment) et sur la déduction symétrique des loyers pour les actifs (propriétaires ou non de leur résidence principale et locataires dans leur lieu de travail). Elle oppose mobilité professionnelle, donc emploi, à la propriété foncière. Ce qui politiquement est certes porteur. Comment ne pas défendre l'emploi ? Toutefois, cette analyse semble critiquable tout d'abord, car trop statique sur un sujet dynamique ; à savoir la mobilité professionnelle. Cette analyse est déficiente en données chiffrées sur la durée, bien que se déclarant prospective. Elle manque donc de profondeur d'analyse sur les conséquences d'une telle mesure. Ensuite, elle fonde son raisonnement et ses conclusions quasi-uniquement sur une fiscalité nationale, sans tenir compte des paramètres internationaux et particulièrement sur l'intégration de la France dans un marché européen du travail, par voie de conséquence sur l'influence des étrangers sur le marché immobilier français. Enfin cette note ne tient pas compte de l'échec avéré de la gestion économique du peuplement voulue par l'Union européenne dans sa stratégie de sectorisation et de spécialisation économique des pays européens, malgré les avantages fiscaux incitant les Européens à suivre l'activité industrielle redéployée dans les pays de l'Est dans un premier temps¹³⁵. Ce qui n'est pas étonnant, puisqu'elle ne produit aucune donnée chiffrée sur cette mobilité qu'elle affirme traiter. Une illustration de cet échec est donnée par les chiffres sur les travailleurs détachés d'un pays à l'autre. Selon les chiffres publiés sur le site *europa* au 07-08-2019, « 82,3 % des travailleurs détachés se sont rendus dans les pays de l'Europe des quinze. L'Allemagne, la France et la Belgique sont les trois États membres qui attirent le plus de travailleurs détachés, puisqu'ils reçoivent à eux tous environ 50% de l'ensemble

Conseil d'analyse de la société, le Conseil d'orientation pour l'emploi, le Conseil d'orientation des retraites, le Haut conseil à l'intégration » ainsi que se définit lui-même ce centre.

¹³⁵ Depuis 2012, Renault s'est notamment installée dans la ville de Tanger au Maroc.

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

des travailleurs accueillis¹³⁶ ». La revue du Trésor, no 275 de janvier 2021 rappelle notamment cette constante, que « Si les données récentes confirment la tendance d'une hausse des départs de Français vers l'étranger depuis une quinzaine d'années, les taux d'émigration observés pour la France demeurent parmi les plus faibles de l'Organisation de coopération et de développement économiques ». De TOCQUEVILLE relève déjà dans son ouvrage cité plus haut, que « Les terres se vendent toujours au-delà de leur valeur, dit un excellent observateur contemporain ; ce qui tient à la passion qu'ont tous les habitants pour devenir propriétaires. Toutes les épargnes des basses classes, qui ailleurs sont placées sur des particuliers et dans les fonds publics, sont destinées en France à l'achat des terres¹³⁷ ».

- Troisièmement la France, le pays des 5 fleuves, de deux grandes chaînes de montagnes, de trois façades maritimes, bénéficie d'un climat tempéré favorable à l'émergence et la pérennité de toutes sortes d'activités sur de longues périodes, ainsi que d'une tectonique stable.
- Quatrièmement enfin, la France, pays du « Club des cinq¹³⁸ » membres permanents du Conseil de sécurité de l'Organisation des Nations unies, dispose de l'arme de destruction massive tout en étant membre de l'Organisation du traité de l'Atlantique nord. Elle est donc un pays en sécurité, doté par ailleurs d'un système politique stable¹³⁹. Ce qui économiquement favorise les investissements immobiliers et motive les investisseurs étrangers à acheter en France. Ces facteurs géostratégiques déterminent aussi en grande partie l'attractivité immobilière de la France, le *ratio* population/terre disponible, donc le coût, puis la rentabilité locative et la fiscalité immobilière. Plus largement, après l'Asie et l'Afrique, le continent européen est le plus peuplé¹⁴⁰.

Pour conclure cette introduction, par-delà toutes ces considérations, qui ont permis de

¹³⁶<https://www.europarl.europa.eu/news/fr/headlines/society/20171012STO85930/travailleurs-detaches-les-chiffres-et-la-reforme-infographie> consulté le 25 mai 2021

¹³⁷ Alexis de Tocqueville, *De l'Ancien Régime et la Révolution*, page 88, édition idées nrf de Gallimard, 1967

¹³⁸ République française, République populaire de Chine, Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, Fédération de Russie, États-Unis d'Amérique. Cette expression reprend celle d'une célèbre série littéraire pour enfant intitulée le Club des cinq.

¹³⁹ <https://fr.irefeurope.org/Publications/Les-chiffres-cles/article/Democraties-dans-le-monde> et <https://www.idea.int/sites/default/files/publications/etat-de-la-democratie-dans-le-monde-en-2019.pdf> (Consultés le 09/03/21)

¹⁴⁰ <https://fr.statista.com/statistiques/559814/distribution-de-la-population-mondiale-par-continent-en/> (Consulté le 14/05/22)

décrire le milieu dans lequel évolue l'immobilier en France, il peut être constaté que la fiscalité de l'immobilier est l'objet de toutes les attentions, pour les causes mêmes qui ont été présentées, aussi bien endogènes qu'exogènes. Si bien que le slogan publicitaire de 1976, conçu et diffusé par le gouvernement du Président de la République Valéry GISCARD d'ESTAING, qui déclarait « *qu'en France on n'a pas de pétrole mais on a des idées* » pourrait se traduire par, « en France on n'a pas de pétrole mais on a la fiscalité immobilière », matière première bien plus sûre, surtout sur un bien national plus captif ; pour ainsi dire un véritable secteur d'activité. Et il sera vu que les règles de la fiscalité immobilière changent régulièrement en créant une instabilité fiscale remarquable. Cette fiscalité immobilière, avec l'avènement de l'impôt sur la fortune immobilière et les réformes successives impacte directement les personnes physiques, bénéficiaires effectifs ultimes. C'est la raison pour laquelle cette étude n'abordera que par incidence, la fiscalité immobilière des sociétés à l'impôt sur les sociétés.

Si cette thèse répond, comme il se doit aux exigences de superposition du droit fiscal aux autres droits en développant deux titres par partie, elle marque en droit fiscal, son privilège d'autonomie en se découpant en trois parties.

Ainsi, cette immersion dans la fiscalité immobilière permettra dans une première partie de révéler cette dynamique tectonique, sous-tendant la fiscalité, qui consiste à imposer la matière la plus immobile, au risque de déliter le système fiscal déclaratif et partant le contrôle fiscal. Il sera relevé que la fiscalité immobilière fait l'objet de contraintes procédurales de plus en plus déséquilibrées, tant dans sa dimension patrimoniale qu'en matière de revenus.

Les deux parties suivantes illustreront comment la fiscalité immobilière est aujourd'hui devenue trop disproportionnée pour être considérée comme équitable.

La deuxième partie présentera notamment, l'accroissement de la fiscalité sur les revenus immobiliers en se focalisant sur deux dispositifs initialement très avantageux, mais dont l'État modifie les règles du jeu en cours d'exécution. Il sera distingué que l'État propose des dispositifs fiscaux favorables pour le contribuable, avant de les modifier en sa faveur, dès lors que l'investisseur est irrémédiablement engagé.

La troisième et dernière partie exposera l'enjeux grandissant de la transmission du patrimoine immobilier dans une économie où l'immobilier concentre l'essentiel du patrimoine

des ménages¹⁴¹, manne dont l'État tient à prendre sa part. Il sera observé dans cette dernière partie, comment l'État laisse volontairement perdurer des doutes sur le champ d'application de certains dispositifs, afin selon ses intérêts de les arbitrer. Nous verrons ce contrat, ce pacte Dutreil, qui donné comme un pacte ne garantit aucune sécurité lors de son exécution ; d'autant que rédigé et « signé » que par une seule partie, le contribuable ; l'autre, l'État, n'intervenant qu'*a posteriori* pour éventuellement le remettre en cause.

¹⁴¹En effet, selon une note de l'Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE) ¹⁴¹, « *Fin 2019, le patrimoine net des ménages s'établit à 12 423 milliards d'euros, soit 9,0 années de leur revenu disponible net (RDN). Leurs actifs se composent à 59 % d'actifs non financiers, essentiellement immobiliers, et à 41 % d'actifs financiers. Ils atteignent au total 14 155 milliards d'euros fin 2019, tandis que leurs passifs s'élèvent à 1 732 milliards d'euros, soit 12 % du total des actifs* », source, Insee Références, édition 2021 - Fiches Patrimoine : accessible au lien suivant à la date du 26/12/22 : <https://www.insee.fr/fr/statistiques/5371249?sommaire=5371304>.

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

PREMIÈRE PARTIE : D'UN SERVICE PUBLIC DE L'IMPÔT À UNE ÉCONOMIE DE L'IMPÔT

Aujourd'hui la vocation de l'impôt semble avoir été perdue de vue. De recette fiscale, l'impôt est devenu une ressource économique au même titre, que l'industrie ou l'agriculture.

La France avait le deuxième ratio impôts¹⁴²/produit intérieur brut (PIB), recettes fiscales exprimées en pourcentage du produit intérieur brut, le plus élevé en 2021 (45,1 %/PIB) des membres de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)¹⁴³.

Pourtant, l'impôt est une conséquence, une résultante de l'activité économique et non l'activité elle-même. Au même titre que le droit fiscal est un droit de superposition, l'impôt est une ressource de superposition. Il ne peut être ni fondamental, ni premier, ni primordial. Ce changement de paradigme doit questionner, mais davantage il peut inquiéter.

Il sera vu tout au long de ces développements, que le laboratoire de cette expérience n'est ni plus ni moins qu'un pan entier de la fiscalité française, à savoir la fiscalité immobilière.

Lorsqu'en 2012, Pierre MOSCOVICI, alors ministre de l'Économie, des Finances et du Commerce extérieur, emploie l'expression « *révolution copernicienne*¹⁴⁴ » pour exprimer, que le contribuable est désormais au centre du fonctionnement de la relation administration fiscale-usager, a-t-il en ligne de mire, que le contribuable devienne agent (non formé) de l'administration fiscale ?

¹⁴² Aussi appelé taux de prélèvement obligatoire sur produit intérieur brut, il montre le poids de la fiscalité sur le produit intérieur brut.

¹⁴³ Brochure : Statistiques des recettes publiques 2022 – OECD, page 2.

Sur son site au 29 janvier 2023 l'OCDE se définit comme : « *une organisation internationale qui œuvre pour la mise en place de politiques meilleures pour une vie meilleure. Notre objectif est de promouvoir des politiques publiques qui favorisent la prospérité, l'égalité des chances et le bien-être pour tous. Nous nous appuyons sur 60 ans d'expérience et de connaissances pour préparer le monde de demain.*

En étroite collaboration avec les pouvoirs publics, les acteurs économiques et sociaux ainsi que les représentants de la société civile, nous établissons des normes internationales et proposons des solutions fondées sur des données factuelles en réponse aux défis du monde d'aujourd'hui. De l'amélioration des performances économiques à la création d'emplois, de la promotion de systèmes éducatifs efficaces à la lutte contre l'évasion fiscale internationale, nous sommes un forum et un centre de connaissances uniques. Nous mettons des données, analyses et conseils sur les politiques publiques à la disposition des dirigeants tout en facilitant le partage d'expériences et de bonnes pratiques entre les pays et les acteurs du changement ».

¹⁴⁴ Lien au 16/12/2018 : https://www.lepoint.fr/economie/le-gouvernement-accelere-sa-revolution-copernicienne-28-11-2012-1534856_28.php#11

La question se pose faute d'éléments de réponses à l'époque. Aujourd'hui le doute n'est plus permis. Si l'article du magazine d'actualité hebdomadaire LE POINT, duquel est extraite cette citation, attribue cette expression à Pierre MOSCOVICI, « Copernic » n'est en réalité, rien de moins, que le programme informatique refondé de la Direction générale des Finances publiques (DGFIP).

Avant le programme « Copernic », les renseignements informatisés, quand ils ne sont pas papiers, sont segmentés par métier, par Direction. En conséquence, les recoupements au nom de la lutte nationale contre la fraude fiscale sont difficiles, parfois impossibles. Les informations se trouvent dispersées. À cette période, un même contribuable possède plusieurs identifiants *alpha*, numériques, parfois alphanumériques, selon les applications et les Directions (celle du Trésor public ou celle de la Direction générale des impôts par exemple). Le personnel administratif saisit à de multiples reprises, parfois sur plusieurs étapes, une même information dans diverses applications, au risque de la diluer, voire de la déformer. Dès lors, la qualité de cette information s'en trouve défailante et *ipso facto* la détection, la lutte contre la fraude amoindrie. La modernisation, la mutualisation, le recoupement des données sont prodigieusement perfectionnés par le programme « Copernic ». La fiscalité immobilière, en est l'une des premières impactées. Toutefois, ce programme ne dit pas que ce numéro unique, cet identifiant existe déjà. Pour les entreprises, il s'agit du numéro répertorié au Système national d'identification et du répertoire des entreprises et de leurs établissements (SIRENE). Ce numéro permet d'enregistrer et de classer les entreprises au répertoire français géré par l'Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE). Il sert aussi d'identifiant fiscal pour l'administration fiscale.

Mais qu'en est-il pour les personnes physiques ?

Petit retour dans l'histoire pour démontrer cette constante très française du classement, ici par numéro. La France aime bien classer et catégoriser¹⁴⁵. Il y a un numéro, que chaque Français se voit attribuer au nom et pour sa santé dès sa naissance. Il s'agit du numéro de sécurité sociale.

Lisons particulièrement le paragraphe suivant, page 104 de ce 5^{ème} rapport¹⁴⁶ d'activité pour la période du 15 octobre 1983 au 31 décembre 1984 de la Commission Nationale de l'Informatique et des Libertés¹⁴⁷ (CNIL), est ainsi rédigé :

¹⁴⁵ « Tout État percepteur est un État classificateur », Pierre BOURDIEU, « Esprits d'État » in Raisons pratiques. Sur la théorie de l'action, Paris, Seuil, 1994, p. 99-133.

¹⁴⁶ https://www.cnil.fr/sites/default/files/atoms/files/20171116_rapport_annuel_cnil_-_rapport_dactivite_1983-1984_vd.pdf, lien au 13 juillet 2022

« 1. L'utilisation du numéro d'inscription au répertoire (NIR)

Le NIR du salarié sera transmis aux caisses primaires et régionales d'assurance maladie, à l'INSEE et à l'URSSAF. On sait que la Commission, dans sa délibération du 29 novembre 1983 (cf. chapitre II), a émis un avis favorable, sous certaines réserves, au projet de décret relatif à l'utilisation du RNIPP¹⁴⁸ par les organismes de Sécurité sociale : le NIR ne sera pas transmis à l'administration fiscale (cf. chapitre I) ».

Tout particulièrement les mots suivants se dégagent : « le NIR¹⁴⁹ ne sera pas transmis à l'administration fiscale » ...Est-ce paroles d'évangiles, vœux pieux ou simplement déclarations politiques de circonstances, d'apaisement ?

Qui connaît la matière des finances publiques sait, qu'elle ne prête pas souvent le flanc à l'amateurisme, que les lignes de crédits doivent être remboursées, notamment aux financiers internationaux, qui ne goutent guère les incertitudes¹⁵⁰ et ne prêtent pas aux cigales¹⁵¹.

Ainsi pour revenir au rapport, en son chapitre I en *confer*, cité *supra*, est lisible page 62, que le Premier ministre Laurent FABIUS s'oppose à une reprise fiscale systémique de ce référentiel. Il accepte néanmoins que la Direction générale des impôts (DGI) consulte « le Répertoire national d'identification des personnes physiques pour contrôler l'état-civil des contribuables, personnes physiques inscrites au fichier SPI, cette procédure excluant toute mémorisation par la DGI des numéros d'inscription au Répertoire ».

Il est encore un acronyme qui voile un autre fichier, auquel est due une attention particulière, tant son importance s'est accrue ; dont la discrétion est néanmoins inversement proportionnelle à son importance. Son dévoilement met en lumière son rôle majeur dans ces temps informatisés. Le Répertoire national d'identification des personnes physiques (RNIPP)

¹⁴⁷ Cette dernière est l'autorité administrative indépendante chargée de surveiller l'articulation des nécessités de l'informatique, de sa modernisation, avec celles des libertés des citoyens.

¹⁴⁸ Répertoire national d'identification des personnes physiques (Lien au 18 août 2022 : <https://www.cnil.fr/fr/rnipp-repertoire-national-didentification-des-personnes-physiques-0>)

¹⁴⁹ Le numéro d'inscription au répertoire (NIR) dénommé alors Service national des statistiques (SNS) est créé par René Carmille en décembre 1934. Il est repris par l'Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE) à sa création en 1946 et par la sécurité sociale la même année (Sources : Éléments pour une histoire du « Numéro de sécurité sociale », Gérard LANG, Statisticien, SFdS, Statistique et société, Vol. 6, no 1, juin 2018 www.statistique-et-societe.fr | © Société Française de Statistique (SFdS)).

¹⁵⁰ « Au troisième trimestre 2022, les émissions nettes de titres de dette français s'élèvent à 63 Mds €, principalement du fait des administrations publiques et des banques qui émettent respectivement pour 37 et 25 Mds €. Les non-résidents achètent 51 Mds € de titres de dette résidents, et 5 Mds € d'actions cotées résidentes. Au 30 septembre 2022, la part des non-résidents dans la détention de titres de dette de long terme s'établit à 55,2 %, après 54,8 % fin juin 2022. La hausse de cette part se poursuit pour les titres émis par les banques et les administrations publiques tandis que celle des sociétés non financières continue de diminuer » (Source : banque de France, <https://www.banque-france.fr/statistiques/credit/endettement-et-titres/emission-et-detention-de-titres-francais> au 8 février 2023)

¹⁵¹ Allusion à la fable de Jean de La FONTAINE : La Cigale et la Fourmi, « [...] La Fourmi n'est pas prêteuse ; C'est là son moindre défaut. [...] », édition Classiques de Poche, 2002, page 63

contient au 9 juin 2023, 113 millions de personnes inscrites, « *nées ou ayant vécu en France* »¹⁵².

Selon les termes du site de la Commission Nationale de l'Informatique et des Libertés (CNIL) au 2 février 2023 :

« *Le RNIPP permet la certification de l'état civil pour les organismes de sécurité sociale, l'administration fiscale, la Banque de France, pour le répertoire des entreprises SIRENE. Il permet la gestion du fichier électoral. Ce fichier ne peut être utilisé à des fins de recherche des personnes* ».

Il faut remarquer l'usage fiscal...

Le numéro d'inscription au répertoire (NIR) dénommé alors Service national des statistiques (SNS) est créé par René Carmille en décembre 1934. Il est repris par l'Institut national de la statistique et des études économiques à sa création en 1946, par la sécurité sociale la même année¹⁵³. Le numéro d'inscription au répertoire (NIR) est un numéro attribué initialement par l'Institut national de la statistique et des études économiques à chaque naissance, repris ensuite par la sécurité sociale. Il finit dans l'escarcelle de l'administration fiscale ; cela au nom de la lutte nationale contre la fraude fiscale.

Mais l'enfer est pavé de bonnes intentions¹⁵⁴. Cette lutte contre la fraude installe, avec cet informatique moderne, dit intelligence artificielle (IA), un outil aveugle et privé de nuance, de discernement, comme seul peut l'être l'Informatique. C'est en s'appuyant sur cette intelligence artificielle que l'administration fiscale, sans cesse en mouvement et désireuse ataviquement de tout contrôler, bouleverse, plus qu'elle n'améliore désormais le système déclaratif, en saisissant ces changements pour créer aux cotés de ce système, tout un édifice de la sanction, allant au-delà de ce qui est lorsque l'impôt fut créé.

¹⁵² Courrier des statistiques no 8 – 2022, paru le 29 novembre 2022 sur le site de l'INSEE consulté le 14 mai 2023 (<https://www.insee.fr/fr/information/6665188?sommaire=6665196#:~:text=>).

¹⁵³ Le numéro d'inscription au répertoire (NIR) dénommé alors Service national des statistiques (SNS) est créé par René Carmille en décembre 1934. Il sera repris par l'Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE) à sa création en 1946 et par sécurité sociale la même année (Sources : *Éléments pour une histoire du « Numéro de sécurité sociale »*, Gérard LANG, Statisticien, SFdS, Statistique et société, Vol. 6, no 1 juin 2018 www.statistique-et-societe.fr |© Société Française de Statistique (SFdS)).

¹⁵⁴ Ce proverbe est tiré d'une phrase attribuée à Saint Bernard de Clairvaux (XII^e siècle) : « *L'enfer est plein de bonnes volontés ou désirs* », citée par saint François de Sales dans une lettre CCXL de saint François de Sales à Madame la Baronne de Chantal, 21 novembre 1604, TOME XII, page 380. Source : *Lettres de Saint François de Sales*, par François de Sales (1567-1622 ; saint) et Jeanne de Chantal (1572-1641 ; sainte), édition Garnier (Paris), 1925, notice du catalogue Bibliothèque nationale de France, <http://catalogue.bnf.fr/ark:/12148/cb37275068z>, identifiant, ark:/12148/bpt6k294250.

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

Sera examiné dans un premier titre, ce droit « pénal » fiscal, véritable arsenal au service d'un système déclaratif punitif, qui impulse et valide une véritable métamorphose du système déclaratif, comme nous le verrons dans un second titre.

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

TITRE PREMIER : UN DROIT « PÉNAL » FISCAL AU SERVICE D'UN SYSTÈME DÉCLARATIF PUNITIF

Avant de développer le premier chapitre du contrôle fiscal, corolaire et réciprocity du principe déclaratif, qui est complété par le second chapitre sur les sanctions fiscales, il est instructif de s'aventurer dans la doctrine administrative fiscale traitant plus généralement du contentieux fiscal dans cette introduction à ce second titre. Nous y lirons comment est mis en place et conforté un « droit pénal » fiscal, véritable arsenal au service d'un système déclaratif punitif.

Au sein de cette doctrine, il faut s'intéresser à la section une du chapitre premier du bulletin officiel des finances publiques BOI-CTX-DG-20-10-10 intitulée « *CTX - Contentieux de l'assiette de l'impôt – Dispositions communes - Légalité des dispositions fiscales* », qui énonce doctement aux paragraphes no 10 et no 20, les affirmations suivantes :

« Aucun prélèvement fiscal ne peut être opéré sans être autorisé par une loi expresse. Cette règle se rattache au principe du consentement populaire à l'impôt, consentement qui, dans les États modernes, s'exerce par l'intermédiaire des représentants des citoyens, c'est-à-dire par les Parlements ».

Il faudra se souvenir de ce principe fondamental, lorsque les pénalités et autres amendes seront abordées au second chapitre de ce titre.

Après cette mise au point, la doctrine administrative fiscale continue par les mots choisis suivants :

« Historiquement, en France, le vote de l'impôt est une prérogative du pouvoir législatif depuis la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 (DDHC). L'article 14 de la DDHC de 1789 énonce que « tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée. Ce principe a été par la suite et d'une manière générale, réaffirmé par tous les textes constitutionnels ».

Ainsi, dès les trois premiers paragraphes de cette doctrine administrative fiscale est mis en exergue ce consentement. Régulièrement évoqué, il n'est pourtant qu'une expression sans épaisseur, qu'un substantif sans consistance. Concrètement, ces premiers paragraphes ne sont que les prémisses imparfaites d'un non moins syllogisme dévoyé qui veut, dès lors qu'une loi est consentie par des représentants élus (majoritaires), cette loi est l'expression de

la majorité, donc par nature acceptée de tous. Ainsi, les élus représentent la majorité, qui représente le tout. Les représentants consentent la loi. Donc la loi est consentie par tous. « *Le tout est plus que la somme de ses parties*¹⁵⁵ ».

Or imposition n'est pas consentement. Néanmoins une imposition peut être tolérée, si elle est sensée, comprise, équitable.

Ces premières lignes ouvrent les chapitres suivants de la doctrine administrative fiscale, qui organisent le contentieux en matière fiscale et sont brandis, comme des étendards dès les premiers mots, comme les commandements l'étaient dans les Tables de la Loi.

Le contribuable doit se le tenir pour dit, il s'affronte, se confronte aux représentants du peuple, à la Loi, à la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, à la France.

Il est toutefois intéressant de relever ces lignes en toute fin de section qui édictent : « *Les lois fiscales sont des lois d'ordre public et doivent, par conséquent, être interprétées de manière restrictive, sans pouvoir être étendues par similitude de motifs à des situations qu'elles n'ont pas expressément visées.*

“En particulier, il n'est pas permis de raisonner d'un cas prévu à un cas imprévu car, en matière fiscale comme en matière pénale, ce qui n'est pas prévu, ce qui n'est pas ordonné ou n'est pas défendu est autorisé et ne peut être exigé ou défendu (Chambre des requêtes, 26 décembre 1826, Sirey 1825/1827 – I – 491)” ».

Principe admirable s'il en est, mais annihilé par la procédure de l'abus de droit.

Ce paragraphe est une concession obligée aux principes fondamentaux qui gouvernent les démocraties, dans l'usage de la force publique quand elle sanctionne.

En plus de ce contentieux fiscal, dans ces temps modernes, Bercy s'adapte. Cet ajustement passe, par les fourches caudines d'un outil utilisé de manière exponentielle, les amendes. Celles-ci viennent de plus en plus se substituer au contrôle fiscal lui-même. Elles sont d'autant plus pratiques, que l'administration fiscale a remplacé dans les faits, les agents par le contribuable lui-même. Un proverbe français courant affirme : « *Il n'y a que celui qui ne fait rien, qui ne fait pas d'erreur* ». Par le passé l'adage suivant l'exprimait ainsi, « *Errare humanum est, perseverare diabolicum*¹⁵⁶ ». Pourtant ce dernier adage n'illustre qu'imparfaitement cette pensée.

L'administration fiscale peut d'autant plus facilement sanctionner par des amendes, que le contribuable doit reprendre à sa charge de plus en plus d'actions et de déclarations. Or

¹⁵⁵ Cette maxime serait d'Aristote.

¹⁵⁶ L'erreur est humaine, persévérer est diabolique.

ces amendes ont une fâcheuse et forte propension à se développer avec les déclarations de revenus en ligne. Cette augmentation des amendes est mécanique, facile d'application. Ce n'est ni plus ni moins que la mise en place d'un système fiscal parallèle. Et la loi des grands nombres¹⁵⁷ est inexorable. Plus le contribuable manipule d'opérations fiscales, plus il risque de commettre d'erreurs. Cette pratique peut induire un sentiment d'assurance naturel, non forcément malveillant dans la maîtrise de la fiscalité, aboutissant *in fine* à des sanctions plus graves, tel l'abus de droit.

En effet, pour déclarer, encore faut-il savoir quel revenu déclarer.

Si la liquidation de l'impôt est automatisée, informatisée, encore le contribuable se doit, l'administration fiscale lui en fait un devoir, de déterminer, de choisir la bonne catégorie d'imposition. Mais une obligation chemine rarement seule. Le contribuable doit, s'il franchit le premier obstacle de la détermination de la catégorie idoine d'imposition, choisir le bon régime d'imposition.

Or ici comme en tout, dès lors que l'administration fiscale transfère la charge de cette obligation aux contribuables, sous l'exigence de sa mise en œuvre par lui-même, elle se déleste de cette mission, tout en devenant plus exigeante.

Cela étant, avancer que l'administration fiscale ne porte pas d'analyse sur ces circonstances serait présomptueux, suffisant. La Tour de Bercy n'est pas d'ivoire. Son œil voit loin, souvent au-delà des frontières du droit fiscal. Si d'un côté, elle se décharge de plus

¹⁵⁷ La loi des grands nombres est un théorème mathématique fondamental des probabilités et des statistiques. « Cette loi exprime le fait que les caractéristiques d'un échantillon aléatoire se rapprochent des caractéristiques statistiques de la population (ensemble d'individus ou d'éléments) lorsque la taille de l'échantillon augmente à l'infini (Or les contribuables ne sont pas formés à la fiscalité, donc les erreurs sont inévitables, lorsque l'échantillon touche de plus en plus de Français (NDLR)). En d'autres termes, cela garantit que, lorsque le nombre de tirages effectués selon une loi de probabilité (comme les tirages successifs d'une pièce sur le côté pile ou face) tend vers l'infini, la moyenne empirique (moyenne calculée à partir des observations) converge vers la moyenne réelle d'une variable aléatoire suivant cette loi. Cela sous des hypothèses très faibles. C'est un des premiers résultats qui lie les observations d'un événement – par exemple les tirages d'une pièce – avec sa variable aléatoire – ici une distribution de type Bernoulli (distribution discrète de probabilité qui prend la valeur 1 avec la probabilité p et la valeur 0 avec la probabilité $q = 1 - p$). C'est sur cette loi que reposent la plupart des sondages (ils interrogent un nombre suffisamment important de personnes pour connaître l'opinion ou les comportements de la population entière) ou l'assurance (en déterminant les probabilités que les sinistres garantis se réalisent ou non). Il est à noter que la loi des grands nombres n'offre pas d'utilisation propice en pratique, car le nombre de tirages nécessaires pour approcher suffisamment la moyenne réelle est inconnu. Cette loi n'a en fait qu'une valeur asymptotique. Lorsqu'on exécute un nombre fini d'expériences, il y a des écarts par rapport au comportement moyen attendu. Ainsi, après 10 000 tirages d'une pièce équilibrée, on n'a pas la garantie d'observer 5 000 fois « pile » ni même plus de 4 000. Dans la pratique, on utilise d'autres résultats tels que les Inégalités de concentration ou le Théorème central limite ». (Source : Lien <https://dataanalyticspost.com/Lexique/loi-des-grands-nombres/>, consulté au 12 mai 2021). Ce principe a été énoncé par Jacques Bernoulli dans son ouvrage *Ars Conjectandi* publié en 1713, huit ans après sa mort (Source : <https://www.bibmath.net/dico/index.php?action=affiche&quoi=lgn.html>, consulté au 12 mai 2021). Si les assureurs s'en servent volontairement, le contribuable, lui, la subit involontairement, inexorablement.

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

en plus sur le contribuable, elle est consciente de la complexité de l'impôt. Pour cette raison, elle prévoit un coup d'avance avec l'amélioration du recouvrement et la mise en place d'un véritable arsenal pénal, qui ressemble dangereusement à s'y méprendre, à une fiscalité parallèle.

En conséquence de quoi, se développe un nouveau système déclaratif punitif présenté au premier chapitre, encadré concomitamment par un nouvel arsenal pénal exposé au second chapitre.

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

Chapitre premier : Un contrôle fiscal au service d'une administration répressive

Le contrôle fiscal est le corolaire du principe déclaratif.

Ce pilotage est nécessaire. Il démontre une adaptabilité de gestion.

Toutefois, il est permis de s'interroger sur la mission de la Direction général des finances publiques désormais. Sa dimension répressive prend une part croissante au détriment de sa vocation préventive et d'accompagnement du contribuable. Ce dernier doit s'autonomiser dans une matière complexe, dont la rudesse n'est plus à démontrer.

Le contrôle fiscal, au service d'une administration devenue quasi-exclusivement répressive, interroge sur la vocation d'accompagnement du contribuable et de service de cette administration.

Cela étant c'est le manque de « franchise fiscale » entre le contribuable et l'État, principalement en matière de fiscalité immobilière qui est préjudiciable. L'État, qui ne s'interdit pas de diriger la politique fiscale par la mise en œuvre de la procédure d'abus de droit, reproche au contribuable d'orienter la sienne, quand ce dernier applique un texte juridique à la lettre¹⁵⁸...

Le Code pénal est plus franc, plus claire, par nécessité certainement, quand il édicte dans son article 121-2 :

« Les personnes morales, à l'exclusion de l'État, sont responsables pénalement, selon les distinctions des articles 121-4 à 121-7, des infractions commises, pour leur compte, par leurs organes ou représentants.

Toutefois, les collectivités territoriales et leurs groupements ne sont responsables pénalement que des infractions commises dans l'exercice d'activités susceptibles de faire l'objet de conventions de délégation de service public.

La responsabilité pénale des personnes morales n'exclut pas celle des personnes physiques auteurs ou complices des mêmes faits, sous réserve des dispositions du quatrième alinéa de l'article 121-3 ».

Ainsi, ce qu'il peut être reproché à une personne morale de droit privé ne peut l'être à la personne morale de droit public par excellence, l'État. L'État ne peut point être responsable pénalement, l'État omnipotent est nécessairement de bonne intention. N'oublions pas que l'infraction pénale est caractérisée, si et seulement si, l'élément moral, l'intention de

¹⁵⁸ Voir en introduction : « L'impôt, une contribution citoyenne y compris pour l'occupation du sol »

fauter est présente¹⁵⁹. Or l'État est par essence bien intentionné. Comme évoqué en introduction dans la sous-partie intitulée « *L'impôt, une contribution citoyenne y compris pour l'occupation du sol* », les lois fiscales sont nécessairement objectives, non abusives puisqu'étatiques. Ce ne sont pas les hommes qui les édictent, de même que ce ne sont pas les hommes qui dirigent l'État... Telle est l'ironie à laquelle aboutit le droit fiscal moderne, si le lecteur nous concède cette apagogie.

Nous mettrons en évidence *infra*¹⁶⁰, par une illustration, que l'impôt est complexe. Dès lors, il est tentant, l'administration fiscale s'est laissé séduire, d'agir en amont de l'impôt. Cet amont se manifeste par deux hypothèses.

La première est de faire de chaque citoyen un agent des impôts, qui est sanctionné automatiquement en cas de défaillance déclarative. Que cette dernière se présente par un défaut de dépôt de la déclaration, un retard ou par des erreurs dans cette déclaration, comme la section une l'exposera.

La seconde est d'appliquer des amendes, outil moderne, facile d'utilisation ; en somme les applications de l'administration fiscale. Ces amendes se cumulent éventuellement avec les sanctions pour défaillances déclaratives. Pour paraphraser la publicité d'une célèbre marque de téléphones : « Une déclaration ? Une amende ! ». D'ailleurs, Bercy s'est doté d'une application amende sur son portail impôts.gouv.fr, aspect développé section deux de ce chapitre.

Section 1 : L'abus de déclarations dévoie le système déclaratif

La colère croissante du contribuable provient non pas du fait qu'il doive déclarer, mais de celui que les sanctions accompagnant ces déclarations deviennent le corolaire automatique presque ordinaire, voire abusif de ces dernières.

La tentation de la facilité à l'ère de la rapidité informatique, devant l'analyse des organismes de contrôle démocratique, face à la réflexion nécessaire des représentants du peuple, est trop grande. Et dans cette ère de consommation, les citoyens préfèrent payer une

¹⁵⁹ En certaine matière, comme en droit du travail l'intention peut être caractérisé par l'absence d'avoir institué des mesures d'hygiène et de sécurité ; s'abstenir étant une volonté (Articles 222-19 à 222-21 du Code pénal).

¹⁶⁰ Voir *infra* Première partie, Titre second, Chapitre premier : Simplifier l'impôt pour rénover le système déclaratif

petite somme, que se confronter à une administration fiscale toute puissante dans un exercice, que le Citoyen moderne n'est plus prêt à pratiquer.

Cependant, il semble, qu'il ne faille pas regarder ces changements de paradigme, comme de simples mesures administratives, dont les conséquences se cantonneraient à la tour d'ivoire de Bercy. Le système fiscal reflète un mode de société, mais surtout un mode de gouvernement. Le risque est présent de retrouver la France, non plus gouvernée, mais administrée par des personnes irresponsables au sens juridique du terme, qui n'auraient de compte à rendre de leur gestion envers quiconque. Les politiques passent et l'administration demeure. Cette permanence a structuré tout au long de cette histoire un *ethos* qui supprime désormais les gouvernements, tant la complexité juridique est grande¹⁶¹.

Comment mesurer les conséquences d'un tel renversement de fonctionnement ?

Quels contribuables, combien parmi eux, exercent leurs droits en recourant après un véritable parcours du combattant administratif à un tribunal administratif ? Combien d'entre eux s'exonèrent de la crainte¹⁶² de se faire surveiller par l'administration fiscale ?

Et ni l'institution d'un conciliateur fiscal, ni celle d'un médiateur ne peuvent atténuer ce parcours administratif. Qui peut s'imaginer qu'une rectification est réexaminée par agent différent de celui ayant rendu sa première décision¹⁶³ ?

Ce nouveau raisonnement semble fâcheux et tendancieux.

L'administration fiscale renverse la relation de cause à effet. Le Citoyen devient responsable de ses déclarations au même titre qu'une entreprise. Cette politique fiscale donne naissance à une nouvelle personne juridique, le Citoyen déclaratif ou l'homo déclaratif, dont l'objet est

¹⁶¹ Comptes rendus de la Commission sénatoriale État pour une société de confiance, Mercredi 7 février 2018, audition de M. Gérald Darmanin, ministre de l'Action et des comptes publics, audition de M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques (Lien au 18 septembre 2018 : https://www.senat.fr/compte-rendu-commissions/20180205/cs_confiance.html#toc3)

¹⁶² « Le contribuable face à l'administration fiscale, Psychologie et science administrative » (ouvrage collectif), PUF, collection CURAPP, 2, 1985, pp. 102-121, par Thierry LAMBERTS, Professeur de Droit public à Aix-Marseille - Faculté de droit, membre du laboratoire Centre d'Études Fiscales et Financières (CEFF) (en 2022). Le professeur écrivait en 1985 page 21 en conclusion : « *Le contribuable face à l'administration fiscale est dans une position très inconfortable car il est coupé du corps social tout en étant soumis à des règles de portée générale que l'administration s'efforce d'adapter à son cas. En plaçant le contribuable au centre de son action administrative, le fisc développe des stratégies qui visent à l'envelopper pour obtenir le comportement souhaité. Les développements de la démocratie nécessitent que le contribuable, comme certains le souhaitent, soit doté d'un véritable statut qui aurait l'avantage de clarifier ses rapports avec le fisc. Au nom de l'efficacité de l'action administrative et de la capacité de l'institution à socialiser et à contrôler le contribuable-citoyen-individu les Pouvoirs Publics préfèrent laisser à l'administration fiscale le soin de régler cas par cas la relation avec le contribuable. L'émiettement actuel des statuts et des situations repose sur la liberté pour chaque contribuable de trouver des réponses à l'emprise administrative. Peu de gens ont le sentiment d'être piégé par cette idéologie de l'individualisme-libertaire face à l'impôt et à l'administration fiscale* ».

¹⁶³ Page 87 du rapport sur Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale, Conseil des impôts, 20^{ème} rapport au Président de la République (Lien au 12 décembre 2018 : https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/EzPublish/Rapport-relat-contrib_0.pdf)

d'établir et déposer des déclarations en tous genres. Ce Citoyen déclaratif peut faire l'objet de nouvelles sanctions, purement formelles ; les sanctions pour défaut de déclarations qui sont par elles-mêmes des obligations juridiques.

L'énumération suivante donne une légère idée de ces formulaires qui se multiplient.

Ci-dessous sont énumérées certaines de ces déclarations :

- Formulaire 2042 : déclaration globale de revenus ;
- Formulaire 2042 RICR : déclaration des réductions et des crédits d'impôts ;
- Formulaire 2042 IOM : déclaration pour investissements outre-mer ;
- Formulaire 2042 IFI : déclaration d'impôt sur la fortune immobilière ;
- Formulaire 2072 : déclaration des revenus des sociétés civiles immobilières ;
- Formulaire 2042 NR : déclaration des revenus en cas de départ de France ou de retour en France ;
- Formulaire 2041PB : déclaration des éléments d'informations pour la réduction d'impôt Pinel en Bretagne depuis 2022 ;
- Formulaires 2044, 2044 SPE et 2044 EB : déclaration revenus fonciers ;
- Formulaire 2048-IMM : déclaration des plus-values immobilières ;
- Formulaire 2074 : déclaration des plus-values de cession de valeurs mobilières ;
- Formulaire 2086 : déclaration des plus-values et moins-values de cession d'actifs numériques ;
- Formulaire 3916 : déclaration des comptes ouverts, utilisés ou clôturés à l'étranger ;
- Formulaire 3916-BIS : déclaration des comptes d'actifs numériques ouverts, détenus, utilisés ou clos à l'étranger ;
- Formulaire 2047 : déclaration des revenus de source étrangère ou encaissés à l'étranger ;
- Formulaire 2041 E : déclaration de retenue à la source des non-résidents ;
- Formulaire 2042 C PRO : déclaration des revenus des professions non-salariées ;
- Formulaire 2031 : déclaration professionnelle des bénéfices industriels et commerciaux ;
- Formulaire 2035 : déclaration professionnelle des bénéfices non commerciaux ;
- Formulaire 2139 SD : déclaration des bénéfices agricoles, etc.

Selon le rapport d'information no 70¹⁶⁴ de la commission des finances rapporté par Bernard ANGELS, le programme « Copernic¹⁶⁵ », initié en janvier 2001 refonde et modernise l'ensemble du schéma et des outils informatiques de la Direction générale des impôts (DGI), puis de la Direction générale de la comptabilité publique (DGCP), qui fusionnent en 2008 en donnant naissance à la Direction générale des Finances Publiques (DGFIP). L'objectif ambitionne de permettre aux contribuables, particuliers ou professionnels, d'effectuer l'ensemble de leurs déclarations de revenus et de liquider eux-mêmes certains impôts ou taxes. Cela grâce à un espace personnel référencé par un identifiant unique pour tous leurs revenus... ; ce que l'administration fiscale a pudiquement dénommé « référentiel national ».

L'objectif est atteint aujourd'hui. Il vient d'ailleurs tout récemment d'être amélioré avec une nouvelle application permettant de déclarer les biens immobiliers... par identifiant de local, mais spécialement par occupant¹⁶⁶. Cette application¹⁶⁷ fait suite à une réforme des locaux, qui consiste à éclater ces derniers. Ainsi, une piscine ou un garage (extérieur) d'habitation est autonomisé, disposant de sa propre vie fiscale. Ce qui permet d'appliquer une valeur locative distincte disons supérieure..., par exemple à un garage ou à une piscine... Une piscine est-elle aussi essentielle que l'habitation ou un luxe ? Le garage dans une ville desservie par les transports en commun ou en plein centre-ville est-il une nécessité ou un luxe ? Ces deux derniers objets sont-ils écologiques dans ces circonstances, etc. ? Cette application permet la mise en œuvre de cet éclatement et la vérification des affectations desdits locaux. Ce qui est matériellement impossible à l'administration fiscale de réaliser par ses propres services devient possible, si chaque propriétaire est un agent délégué des impôts¹⁶⁸.

¹⁶⁴ Rapport d'information no 70 (2009-2010) de M. Bernard ANGELS, fait au nom de la commission des finances, déposé le 28 octobre 2009 (Lien au 10 décembre 2018 : https://www.senat.fr/rap/r09-070/r09-070_mono.html#toc11)

¹⁶⁵ La DGFIP, dix ans après la fusion - Une transformation à accélérer - Rapport de la Cour des comptes publié en juin 2018 (<https://www.ccomptes.fr/fr/publications/la-dgfip-dix-ans-apres-la-fusion>).

¹⁶⁶ Voir *supra* Première partie, Titre premier, Chapitre second, Section 3 : La déclaration des biens immobiliers, de leur usage et des loyers

¹⁶⁷ Notice des états 1386 BIS TH Taxe d'habitation 2022 (Lien au 3/12/22 : <https://www.collectivites-locales.gouv.fr/files/Finances%20locales/3.%20déterminer%20la%20fiscalité%20locale/2%20FdL/Notice-etat-1386-bis-TH-2022.pdf>)

¹⁶⁸ Les Français semblent vouloir moins de fonctionnaires, ils sont remplacés. Voir RUIZ Émilien, « Il y a trop de fonctionnaires en France. », dans *Idées reçues sur le travail. Emploi, activité et organisation*, sous la direction de DUJARIER Marie-Anne. Paris, Le Cavalier Bleu, « Idées reçues », 2023, p. 53-61. DOI : 10.3917/lcb.dujan.2023.01.0053. URL : <https://www.cairn.info/idees-recues-sur-le-travail--9791031805818-page-53.htm>

Voici une application très prometteuse en matière de fiscalité immobilière, dont le contrôle fiscal est simplifié. Qui, plus est, le contrôle fiscal possède un atout maître avec la procédure de l'abus de droit.

Section 2 : L'abus de droit : arme de destruction administrative

Nemo censetur ignorare legem. Une démonstration ironique de cet adage face à l'insécurité juridique fiscale qui n'est plus à démontrer. Mais surtout, nul n'est censé appliquer de manière efficace la loi fiscale, sous peine d'en abuser.

Cette thèse ne porte pas sur l'abus de droit¹⁶⁹. Toutefois, la fiscalité immobilière versant un tribut conséquent à cette politique fiscale, cette procédure doit être présentée.

Nous verrons, comment cette procédure est porteuse d'une certaine forme de renonciation à l'État de droit, afin de combattre la fraude fiscale.

Le bulletin officiel des finances publiques, BOI- CF - CONTROLE FISCAL contient dès son premier paragraphe la phrase suivante :

« Dans le système fiscal français, l'impôt est assis, en règle générale, sur des bases d'imposition déclarées par les redevables eux-mêmes ».

La paragraphe no 30 de ce même bulletin officiel édicte :

« C'est ainsi que l'administration, dans la stricte observation du code général des impôts et du livre des procédures fiscales, met en œuvre les procédures qui lui sont conférées par la loi et qui permettent de contrôler les actes et déclarations et de réunir les éléments d'information pour procéder aux rehaussements des bases d'imposition. L'ensemble de ces activités constitue le contrôle fiscal ».

Cependant, dans cette procédure fiscale, l'administration dispose d'une véritable arme de destruction administrative, une procédure, qui a le goût de la procédure pénale, qui en a la couleur, mais qui n'en est pas une.

C'est la procédure administrative de l'abus de droit. Elle est un pouvoir de réinterprétation des évènements passés par l'administration fiscale.

¹⁶⁹ Lire également : « L'ingénierie patrimoniale à l'épreuve du "mini-abus de droit fiscal" », par Henri Leyrat, docteur en droit privé, chercheur associé au Centre Michel de l'Hospital (EA 4232), université Clermont Auvergne, Axelle Meiller, titulaire du diplôme supérieur de notariat, chargée d'enseignement à l'université Clermont Auvergne, in Issu de Defrénois – no 22-23 - page 29. Date de parution : 28/05/2020. Id : DEF159f0. Réf : Defrénois 28 mai 2020, no 159f0, p. 29

Voir aussi « La gestion de patrimoine privé à l'épreuve de l'abus de droit fiscal », thèse de doctorat soutenue par Pauline EYSSARTIER, Université de Bordeaux soutenue le 10 novembre 2014.

Voici un mécanisme hautement inflammable, porteur d'un risque démocratique majeure, mais heureusement encadré par le Comité de l'abus de droit.

Selon le rapport annuel 2022 du Comité de l'abus de droit, largement suivi et commenté par les spécialistes¹⁷⁰ de la matière, « *Le nombre de saisines est en 2022, et pour la troisième année consécutive, en net repli (18 affaires reçues en 2022, contre 30 en 2021, 38 en 2020 et 851 en 2019). Il s'agit du plus faible nombre de saisines depuis 10 ans.*

La très grande majorité des affaires examinées concerne cette année encore l'impôt sur le revenu (75 % des affaires examinées en 2022 contre 89 % en 2021 et 97 % en 2020) ».

En 2022 sur ces 18 saisines, le Comité en a reçues et examinées 16. Il a rendu 13 avis favorables et 3 défavorables.

Concernant la typologie plus détaillée, elle se décline pour la fiscalité immobilière comme suit : 5 affaires sur les 16 retenues concernent les revenus fonciers et 2 les droits d'enregistrement dans le cadre d'une transmission immobilière. Soit, près de 48% des affaires examinées portent sur la fiscalité immobilière ou accessoire. Certes, demeure une part de 52%, mais lorsque la taxe sur la valeur ajoutée et l'impôt sur les sociétés génèrent plus que 52% des recettes, ce ratio de 48% est remarquable.

Pour revenir à la procédure de l'abus de droit, il semble que cette notion fortement élastique, qui se donne les apparences d'un droit objectif, d'une procédure soucieuse des droits de la défense à l'aune de la procédure pénale est porteuse d'une certaine forme de reniement de l'État de droit sous prétexte de combattre la fraude fiscale.

Deux procédures d'abus de droit coexistent.

D'une part, celle de l'article L64 du Livre des procédures fiscales annexé au Code général des impôts, qui sanctionne les actes purement fiscaux ; d'autre part celle de l'article L64 A du Livre des procédures fiscales annexé au Code général des impôts sanctionnant les actes principalement fiscaux, dite procédure du « mini-abus » de droit.

Selon le projet de loi de finances rectificative pour 2008, « *La loi du 13 janvier 1941 portant simplification, coordination et renforcement des dispositions du code des impôts*

¹⁷⁰ « Fiscalité des revenus et du patrimoine - Fiscalité des revenus et du patrimoine : chronique de l'année 2022 » - Chronique par Renaud Mortier, Nadège Jullian, Jean- François Desbuquois et Laurent Guilmois. Droit fiscal no 13, 3 avril 2023, 137 ou encore « Abus de droit et bail d'habitation au profit de l'associé d'une SCI interposée : de la répression fiscale de l'auto-location et de la rétro-déduction », par Pierre-Yves DI MALTA, Maître de conférences HDR à l'Université de Perpignan, in Ingénierie Patrimoniale • 2-2022 • Avril 2022 • Éditions JFA Juristes & Fiscalistes Associés

directs a institué la procédure de répression des abus de droit, aujourd'hui codifiée à l'article L64 du livre des procédures fiscales (LPF). Originellement conçu pour les droits d'enregistrement, l'abus de droit a ensuite été étendu à l'imposition des bénéficiaires (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés), à la taxe sur la valeur ajoutée et, par la loi de finances rectificative pour 2003, à la taxe professionnelle et à l'impôt de solidarité sur la fortune (article L64 A du LPF) ». Le bulletin officiel des finances publiques titré : « CF - Procédures de rectification et d'imposition d'office - Procédures de l'abus de droit fiscal - Procédure de l'abus de droit fiscal au sens de l'article L64 du LPF¹⁷¹ » définit cette procédure comme suit : « Selon l'article L64 du livre des procédures fiscales (LPF) qui définit l'abus de droit fiscal, afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles ».

De plus, depuis 2018, selon l'article L64 A dans sa version en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2021, « Afin d'en restituer le véritable caractère et sous réserve de l'application de l'article 205 A du code général des impôts, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ont pour motif principal d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige peut être soumis, à la demande du contribuable ou de l'administration, à l'avis du comité mentionné au deuxième alinéa de l'article L. 64 du présent livre ».

Ainsi la procédure de l'abus de droit s'applique, lorsque l'administration fiscale considère que le contribuable a réalisé une opération dans un but exclusivement fiscal ou principalement fiscal (« mini-abus » de droit) depuis 2018¹⁷².

¹⁷¹ BOI-CF-IOR-30-20

¹⁷² Page 291 du rapport général no 108 (2017-2018) d'Albéric de Montgolfier relatif au projet de loi de finances pour 2018 (tome II), fait au nom de la commission des finances et déposé le 23 novembre 2017 (Lien au 13 octobre 2019 : <https://www.senat.fr/rap/117-108-21-1/117-108-21-11.pdf>)

Il résulte de ces écritures, que l'administration fiscale ne peut se contenter d'alléguer, mais doit établir cet abus de droit. À l'imitation du droit pénal cette procédure demande la réunion d'un élément matériel et d'un élément moral, une intention. Néanmoins, à la différence du droit pénal, l'élément légal ne s'actionne pas à l'identique. En fiscalité c'est le but, qui est visé, l'intention de contourner ou détourner la loi fiscale.

Dans cette procédure, le fait révélerait l'intention et l'intention révélerait le fait.

Le législateur fiscal a tourné à son avantage, le principe de droit pénal, qui veut que le juge recherche le but de la loi dans l'application des textes. Dès lors et classiquement, une application erronée de la loi peut être sanctionnée non par le juge, mais l'administration fiscale qui s'érige en Juge.

Or ce pouvoir ne lui a pas été donné par la Constitution.

Dans la procédure de l'abus de droit, c'est l'application littérale de la loi qui peut être punie, si elle est trop favorable au contribuable.

Toujours selon ce bulletin officiel des finances publiques, la « *démonstration d'un abus de droit, qu'elle vise à sanctionner des actes à but exclusivement ou principalement fiscal, nécessite la réunion de deux éléments :*

- *un élément objectif : l'utilisation d'un texte à l'encontre des intentions de son auteur ;*
- *un élément subjectif, c'est-à-dire, pour les actes visés par l'article L. 64 A du LPF, la volonté principale d'éluider l'impôt ».*

De plus et aujourd'hui, il peut être attirant pour l'administration fiscale de qualifier un abus de droit, afin de recourir à cette procédure, ainsi, exclure l'application de la loi pour État au service d'une société de confiance (loi ESSOC) notamment.

Fort heureusement, le Comité ne retient pas toutes les saisines. Parmi celles qu'il admet, il rend des avis défavorables. Ainsi selon ce rapport 2022, sur 18 saisines, le Comité

Le rapporteur marque sa réserve sur ce mini-abus de droit de la manière suivante : « *À cet égard, votre rapporteur général tient à réaffirmer son opposition de principe aux clauses reposant, pour caractériser un abus, sur le motif « principalement fiscal » – et non « exclusivement fiscal » – poursuivi par le redevable. Si les dispositions de ce type sont désormais admises par le Conseil constitutionnel lorsqu'elles constituent une simple règle d'assiette et n'emportent pas l'application des majorations prévues en cas d'abus de droit, elles sont source d'une incertitude importante pour le redevable. En effet, l'administration est alors amenée à « sonder les reins et les cœurs » pour déterminer les motivations du contribuable et soupeser leurs poids respectifs. Dans le cadre du présent article, une disposition de ce type est proposée à l'alinéa 55 ».* Cependant le rapporteur n'est pas entendu, puisque le « mini-abus » de droit est institué par l'article 109 de la loi no2018-1317 du 28 décembre 2018 du JORF no 0302 du 30 décembre 2018 et donne naissance à l'article L64 du Livre des procédures fiscales en annexe au Code général des impôts.

en retient 16 et sur ces dernières, il en valide 13. En ajoutant les saisines non admises aux avis défavorables, le taux de rejet s'élève à près de 30%.

Ce Comité, organisé à l'article L64 du Livre des procédures fiscales en annexe du Code général des impôts, comprend un conseiller d'État, président ; un conseiller à la Cour de cassation ; un avocat ayant une compétence en droit fiscal ; un conseiller maître à la Cour des comptes ; un notaire ; un expert-comptable et un professeur des universités, agrégé de droit ou de sciences économiques. Les membres¹⁷³ du Comité sont nommés par le ministre chargé du budget sur proposition du Conseil national des barreaux s'agissant de l'avocat, du Conseil supérieur du notariat s'agissant du notaire et du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables s'agissant de l'expert-comptable. Selon le bulletin officiel des finances publiques référencée BOI-CF-IOR-30-30 : « *Aux termes de l'article L. 64 du LPF, le comité de l'abus de droit fiscal a pour mission, lorsqu'il est saisi par l'administration ou le contribuable, d'émettre un avis sur la portée véritable des actes réalisés par le contribuable qui, soit revêtent un caractère fictif, soit recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. Conformément aux dispositions de l'article L. 64 du LPF, la procédure de l'abus de droit fiscal est applicable au contrôle de tout impôt ou taxe, qu'il s'agisse de son assiette, de sa liquidation ou de son recouvrement* ».

Le champ d'application de la procédure de l'abus de droit combiné à celle du « mini-abus » de droit est omnidirectionnel. Il se veut un antibiotique à large spectre, apte à diagnostiquer, à réinterpréter et à traiter toutes les situations.

¹⁷³ Membres en 2022 : M. Gilles BACHELIER, conseiller d'État honoraire, Président, suppléant, M. Guillaume GOULARD, conseiller d'État ; Mme Michèle GRAFF-DAUDRET, conseillère à la Cour de cassation, suppléant, M. Jacques RAYBAUD, conseiller honoraire à la Cour de cassation ; M. Gilles ENTRAYGUES, avocat, suppléant, M. Patrick MICHAUD, avocat ; M. Jean-Pierre COSSIN, conseiller maître honoraire à la Cour des comptes, suppléant, Mme Catherine DEMIER, conseillère maître à la Cour des comptes ; M. Axel DEPONDT, notaire, suppléant, M. Arnaud HOUIS, notaire ; Mme Tania FOURNAISE, expert-comptable, suppléant, M. Frédéric GIRONE, expert-comptable ; Mme Florence DEBOISSY, professeur des universités, suppléant, M. Grégoire ROTA-GRAZIOSI, professeur des universités.

Ces procédures entendent trouver dans chaque acte, un intérêt purement ou essentiellement fiscal, entendent gouverner tous les actes des contribuables, entendent ramener à elles ces infracteurs et dans ces ténèbres de l'abus de droit, les lier¹⁷⁴.

Lorsque le Comité de l'abus de droit rend un avis négatif, l'administration fiscale peut toutefois poursuivre le contribuable pour ce prétendu abus. Elle n'est pas tenue de suivre l'avis du Comité, consultatif. Sa seule obligation est de le consulter ou d'informer le contribuable qu'il peut le consulter.

En conséquence, si une interprétation littérale d'un texte fiscal aboutit à faire bénéficier un contribuable d'un avantage comparatif sur l'application d'un autre texte fiscal, l'administration fiscale peut qualifier ce choix de purement (abus de droit de l'article L64 du LPF) ou principalement fiscal (article L64A du LPF). Elle doit le démontrer. Le contribuable doit de son côté apporter la preuve que l'administration fiscale se trompe. Il n'a pas à apporter la preuve contraire, il doit démonter la démonstration de l'administration fiscale. La charge de la preuve repose sur l'administration fiscale.

Un contribuable qui aurait le génie de tirer toutes les conséquences littérales d'un texte fiscal, peut donc se voir sanctionner pour cette intelligence.

Le droit fiscal est par construction humaine un droit de superposition sur l'activité économique humaine, susceptible de s'appliquer à tous les événements économiques. Sa part est croissante.

En quoi est-ce un abus d'arbitrer entre les choix fiscaux offerts par les textes légaux ?

C'est au législateur de faire en sorte que son abondance textuelle ne se retourne pas contre lui.

In fine, certes le droit fiscal, droit public, en charge de cet intérêt public se doit d'être vigilant, attentif aux contribuables qui ne respectent pas leurs obligations légales fiscale, mais cette procédure de l'abus de droit va au-delà.

Elle est un filet de sécurité qui en réalité camoufle, palie, incohérences et défaillances des textes fiscaux. De même que cette procédure sanctionne le génie imaginatif de certains praticiens du droit et révèle les contresens de certains textes fiscaux.

¹⁷⁴ « *Un Anneau pour les gouverner tous, Un Anneau pour les trouver, Un Anneau pour les amener tous et dans les ténèbres les lier Au Pays de Mordor où s'étendent les Ombres.* » Le Seigneur des anneaux, Tome 1 : La Communauté de l'Anneau de John Ronald Reuel TOLKIEN, édition Gallimard Jeunesse, Collection : folio junior, parution le 09/10/2001, page 1.

Dans son discours préliminaire du premier projet de Code civil prononcé le 21 janvier 1801, maître PORTALIS déclare : « *En matière criminelle, où il n'y a qu'un texte formel et préexistant qui puisse fonder l'action du juge, il faut des lois précises et point de jurisprudence*¹⁷⁵ ».

Si l'article 111-4 du Code pénal, dans sa version en vigueur depuis le 1^{er} mars 1994, dispose, que « *La loi pénale est d'interprétation stricte* » et semble suggérer une interprétation exégétique de la loi, le célèbre arrêt du 8 mars 1930¹⁷⁶ de la Chambre criminelle de la Cour de cassation énonce dans son considérant essentiel que :

« *Sur le moyen pris de la violation par fausse application des art. 21 de la loi du 15 juillet 1845 sur la police des chemins de fer...*

Attendu qu'il résulte des énonciations du jugement attaqué que B... fils a été poursuivi devant le Tribunal de simple police de Lille pour avoir, le 22 décembre 1928, à la gare de Croix-W..., ouvert la portière du compartiment de chemin de fer dans lequel il se trouvait et sauté sur le quai avant l'arrêt complet du train; que B... père a été également poursuivi comme civilement responsable de son fils mineur; que condamnation a été prononcée par le Tribunal correctionnel de Lille, statuant comme juridiction d'appel, le 9 juillet 1929, pour contravention aux art. 21 de la loi du 15 juillet 1845 et 78 du décret du 11 novembre 1917; que le tribunal a décidé à bon droit que ce dernier texte devait être interprété comme interdisant aux voyageurs de monter dans les voitures ou d'en descendre avant l'arrêt complet du train;

D'où il suit que le moyen n'est pas fondé ; [...] »

Ce considérant enjoint à écarter l'exégèse au profit l'eisegesis, quand l'interprétation littérale et analogique n'a plus de sens. Dans cette espèce, le *criterium* déterminant n'est pas la gare, mais l'arrêt du train, que ce dernier s'effectue en gare ou non, qu'il s'agisse de monter ou de ne pas monter dans le train. C'est l'objectif poursuivi par la loi qui est mis en avant par le juge.

Certes, l'administration fiscale dans sa doctrine administrative fiscale s'impose formellement de respecter les canons de la procédure pénale. Ces derniers exigent, nécessitent traditionnellement, pour que la sanction pénale soit appliquée la réunion de trois éléments. Ce triptyque élémentaire se compose premièrement de l'élément matériel, deuxièmement de l'élément intentionnel, troisièmement de l'élément légal.

¹⁷⁵ Discours préliminaire au premier projet de Code civil, De Jean-Etienne-Marie Portalis, éditions Confluences, Collection Voix de la cité, Bordeaux 2004, page 21

¹⁷⁶ Cassation criminelle 8 mars 1930 (Gazette du Palais 1930 I 663)

Néanmoins, pour ce qui concerne l'abus de droit et la procédure contentieuse fiscale, le risque ne provient non pas de l'interprétation des textes par le juge, mais de celle qu'en fait le contribuable ou plutôt qu'il est suspecté d'en faire.

L'administration fiscale, dans son article L64 du Livre des procédures fiscales en annexe du Code général des impôts, extrapole ce schéma de raisonnement aux opérations mêmes du contribuable.

Elle réinterprète les actes du contribuable en ces termes : « *le contribuable a voulu...* ».

L'administration fiscale peut d'une part, considérer que le contribuable fait une mauvaise application du texte (exégèse) ; il se trouve alors en illégalité. D'autre part, qu'il fait une application littérale du texte, sanctionnable, si elle cette application poursuit un objectif exclusivement fiscal (eisegeisis).

Cette méthodologie est d'autant plus arbitraire, voire inique, qu'elle érige en élément objectif les intentions de l'auteur d'un texte (Ce qu'édicte la doctrine administrative fiscale citée ci-dessus dans les termes repris ici : « *La démonstration d'un abus de droit, qu'elle vise à sanctionner des actes à but exclusivement ou principalement fiscal, nécessite la réunion de deux éléments :*

- *un élément objectif : l'utilisation d'un texte à l'encontre des intentions de son auteur ;*
- *un élément subjectif, c'est-à-dire, pour les actes visés par l'article L. 64 A du LPF, la volonté principale d'éluider l'impôt. »).*

Cette démarche est radicalement différente de celle, qui consiste à dire par le juge qu'un article « *doit être lu ...* » de telle manière. Or, un tel pouvoir d'interprétation des faits est donnée à l'administration fiscale, certes sous le contrôle du juge lors d'un recours juridictionnel.

Véritable procédure pénale administrative, dont elle adopte tous les attributs sans s'acquitter de ses exigences, la procédure de l'abus de droit doit être rattachée au procès pénal et sortir de pré carré administratif.

Tel n'est pourtant pas l'avis de la Cour européenne de droits de l'Homme. Depuis 2012¹⁷⁷, la légalité de la procédure juridictionnelle administrative qui encadre les sanctions fiscales est admise par la Cour européenne des droits de l'homme. Cette dernière refuse d'inclure cette procédure dans le champ procédural du juge pénal, juge du siège, inamovible, titulaire non soumis à un ordre hiérarchique dans ses fonctions d'application de la

¹⁷⁷ Cour européenne des droits de l'homme, 7 juin 2012, Segame SA c. France, requête no 4837/06

loi. En admettant la dissociation de la procédure répressive fiscale administrative, elle valide indirectement la double sanction fiscale d'une part, administrative ; d'autre part, pénale par le juge pénal.

La Cour européenne des droits de l'homme admet que la procédure juridictionnelle administrative apporte une garantie juridictionnelle, assure un procès équitable, conforme à l'article 6§1 de la Convention européenne des droits de l'homme dans ces considérants no 55 à 60 de sa décision *Segame SA c. France*, du 7 juin 2012¹⁷⁸.

Dès lors, tenant compte du dualisme juridictionnel français, dans lequel un ordre juridictionnel administratif coexiste avec un ordre juridictionnel judiciaire, elle considère que la procédure juridictionnelle administrative de plein contentieux en droit fiscal permet de bénéficier des droits de la défense, auxquels chaque citoyen peut prétendre lors d'un procès, qui donc s'en trouve être équitable.

Elle conclut en des termes qui fixent définitivement le procès fiscal dans le périmètre du droit civil, certes administratif, en jugeant : « *Dès lors, en l'absence d'arbitraire, la Cour conclut qu'il n'y a pas eu en l'espèce violation de l'article 6 § 1* ». Ainsi le droit pénal spécial fiscal n'est pas de la compétence du juge pénal. Sachons reconnaître une décision respectueuse des institutions historiques d'un État membre...

Cela étant, il n'en demeure pas moins que cette démarche d'interprétation des actions d'un contribuable, par le champ infini des potentiels qu'elle ouvre, est minée de risques, dont celui d'abuser de ces procédures.

Ici apparaît le reniement et la renonciation à l'État de droit au nom de la lutte contre le mal ontologique, que représente la fraude fiscale, devenu un ennemi moral.

Toutefois, afin de ne pas se placer dans un état d'illégalité, la doctrine administrative fiscale déclare haut et fort dans son bulletin BOI-CF-IOR-30-10 au paragraphe no 50 que :

« L'exercice d'une option offerte par la législation fiscale n'est pas en soi constitutif d'un abus de droit, les conditions qui ont permis de se trouver en situation d'exercer cette option peuvent en revanche être abusives et encourir la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal (CE, décision du 3 février 1984, n° 38320) ». Ce faisant, elle fait référence à un

¹⁷⁸ « *Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. Le jugement doit être rendu publiquement, mais l'accès de la salle d'audience peut être interdit à la presse et au public pendant la totalité ou une partie du procès dans l'intérêt de la moralité, de l'ordre public ou de la sécurité nationale dans une société démocratique, lorsque les intérêts des mineurs ou la protection de la vie privée des parties au procès l'exigent, ou dans la mesure jugée strictement nécessaire par le tribunal, lorsque dans des circonstances spéciales la publicité serait de nature à porter atteinte aux intérêts de la justice* ».

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

arrêt du Conseil d'État de 1984 qui invalide la procédure d'abus de droit qu'elle met alors en œuvre sans avoir étayé sa position.

Enfin, la jurisprudence du Conseil d'État¹⁷⁹ sanctionne occasionnellement « *l'abus de droit rampant*¹⁸⁰ », quand cette procédure est utilisée de manière implicite par l'administration fiscale.

¹⁷⁹ Conseil d'État, Plénière, 21 juillet 1989, no 59970, Conseil d'État, 9 / 10 SSR, du 23 novembre 2001, no 205132, publié au recueil Lebon, Conseil d'État 9^o et 10^o s-s-r., 28 février 2007, no 284565, ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie c/ Mme Persicot, Conseil d'État, no 455794, 8^{ème} - 3^{ème} chambres réunies, Inédit au recueil Lebon

¹⁸⁰ Expression de maître Jérôme Turot (Conseil d'État 21 juillet 1989, no 59970, et no 58871, commentaires publiés à la RJF 8-9/1989, page 458.)

Conclusion du chapitre premier

Que ce soit la complexité du droit fiscal ou la notion intimement fiscale de l'intention, l'audition¹⁸¹ de Bruno PARENT, à la tête de la direction générale des finances publiques durant 5 ans, apporte les éclairages suivants.

Notamment cette intention se définirait « en creux » selon les termes de l'ancien directeur.

« Je ne me prononcerai pas sur l'activité parlementaire. La loi fiscale est particulièrement complexe : il ne faut pas se faire tomber sur le pied le code général des impôts, pas plus que celui des procédures fiscales ! Il y a des exigences constitutionnelles que vous connaissez mieux que moi. Pour autant, il reste des marges de manœuvre, et il est inutile de donner des définitions trop précises à des concepts qui vivent bien leur vie.

Prenez, par exemple, la bonne foi. Elle n'est pas définie dans les textes qui régissent notre activité. Comme la charge de la preuve nous incombe, la bonne foi est présumée. La question devient de savoir par quel canal l'administration doit-elle passer pour démontrer qu'il y a intentionnalité et donc manœuvre délibérée. La définition de la bonne foi est donc en creux, puisqu'elle est présumée. En revanche, il faut définir très précisément les obligations qui pèsent sur nous, lorsque nous devons démontrer qu'il n'y a pas de bonne foi. C'est un système juridiquement assez pertinent, car définir le concept de bonne foi ouvrirait des débats sans fin ».

Le Directeur énonce clairement que des marges de manœuvres seraient laissées par le texte fondamental... Quant à la présomption de bonne foi, qu'en reste-il avec la procédure de l'abus de droit ?

Comment après de tel propos l'administration fiscale peut-elle se décharger sur le contribuable ? Il semble que bien loin de la malveillance, il s'agit d'une nécessité, d'un emballement incontrôlé de la machine fiscale.

Mais des conséquences imprévisibles peuvent naître de ce mouvement.

En se délestant de plus en plus sur le contribuable, l'administration fiscale l'oblige à

¹⁸¹ Comptes rendus de la Commission sénatoriale État pour une société de confiance, Mercredi 7 février 2018, audition de M. Gérard Darmanin, ministre de l'Action et des comptes publics, audition de M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques (Lien au 18 septembre 2018 : https://www.senat.fr/compte-rendu-commissions/20180205/cs_confiance.html#toc3)

s'auto-incriminer¹⁸² du fait de son absence de connaissances fiscales.

Le contribuable se retrouve dans la situation du conducteur routier à qui il est proposé d'un conduire un véhicule sans formation puis de choisir entre plusieurs panneaux affichés sur une même route. La différence, non négligeable, est que le panneau routier est simplifié et que le conducteur passe un examen sanctionnant sa connaissance ou non, de la conduite et du Code de la route. Moyennant quoi, il est possible de lui infliger des amendes lorsqu'il contrevient à cette législation routière.

L'extrapolation à la fiscalité de ce *modus operandi* s'appuyant sur les amendes est, dans les conditions ci-exposées, illogique.

De plus, la procédure administrative encadrée par une doctrine administrative fiscale presque illisible, tant elle est disséminée dans un *corpus* difficilement appréhendable, équivaut à une iniquité pour le contribuable *lambda*. Cela, bien que ses canaux de diffusion se modernisent.

À ce titre le dernier rapport, qui traite des relations entre l'administration fiscale et les particuliers datant déjà de 2012 relève cette complexité¹⁸³.

Or et d'une part, ces bouleversements du système déclaratif et son corolaire, le contrôle fiscal, sont insuffisamment considérés par le législateur ; voire, d'autre part, le législateur aggrave la situation des contribuables par la mise en place d'un véritable arsenal pénal entre les mains d'une administration fiscale toute-puissante.

¹⁸² Concernant l'auto-incrimination en cours de contrôle fiscal, la Cour européenne des droits de l'homme a considéré, que le contribuable est en droit de garder le silence : « *La procédure portant sur l'opposition du requérant à l'amende fiscale qui lui avait été infligée et les procédures relatives à ses recours subséquents relèvent du champ d'application du volet pénal de l'article 6. Par ailleurs, les relevés de compte et résumés de portefeuille qui ont été utilisés pour le réexamen du montant de l'amende ont été obtenus du requérant par la contrainte, plus précisément au moyen de l'injonction de divulgation d'informations que le juge des mesures provisoires prononça en l'assortissant d'une astreinte d'un montant considérable. L'article 6 § 1 comme le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination sont applicables aux procédures visant à faire « décid[er] (...) du bien-fondé de toute accusation en matière pénale » dans leur intégralité, notamment aux procédures ayant conduit au prononcé d'une peine. Les deux conditions préalables requises pour que le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination trouve à s'appliquer se trouvent donc réunies en l'espèce ».*

¹⁸³ Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises, rapport de la Cour des comptes, 21.02.2012, pages 4/5.

Chapitre second : Des sanctions fiscales qui pénalisent le contribuable fonctionnaire supplétif

Il semble que mettre à la charge du contribuable l'ensemble des modalités déclaratives et par là même, être tenté et succomber à cette tentation d'augmenter la nature et le nombre de ces obligations, favorise l'augmentation des amendes tout en facilitant leur application.

Nous sommes au stade ironique où l'administration fiscale sanctionne le néo-fonctionnaire obligé, qui remplace le fonctionnaire titulaire.

Les sanctions fiscales sont enfin libérées du Tartare grâce à cette remise au contribuable de la matière fiscale, qu'il est enjoint à ne pas trop maîtriser...

Par ce comportement l'administration fiscale force les causes, afin d'arriver aux conséquences qu'elle souhaite atteindre, un système fiscal de recettes, basé sur les pénalités et les amendes, renforcées par un droit pénal spécial en progression, qui prétend s'opposer à une optimisation fiscale devenue le mal fiscal à abattre, l'ennemi héréditaire, aspect apportant désormais une dimension morale à la lutte contre la fraude fiscale, enjeu de national.

Une première section mettra en évidence que cette dynamique est le terreau de la multiplication des amendes, de leur application, dont l'usage révèle des confusions volontaires dans leur mise en œuvre. Dans une seconde section, sera examiné comment l'administration fiscale, qui perd ses savoirs au profit du contribuable peut être amenée à le sanctionner du fait même de ce savoir, qu'elle qualifie d'optimisation.

Section 1 : Des pénalités et des amendes fiscales protéiformes

Le Code général des impôts comprend dans son Livre II sur le recouvrement de l'impôt, un Chapitre II, au sein duquel s'insère une Section I sur les dispositions communes, traitant des sanctions fiscales, particulièrement des « *Infractions relatives aux déclarations et actes comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt (Articles 1728 à 1729 A bis)* ».

De plus, la procédure de l'abus de droit prévue à l'article L64 du Livre des procédures fiscales en annexe du Code général des impôts vue *supra*¹⁸⁴, entraîne l'application automatique des majorations prévues au b de l'article 1729 du Code général des impôts.

Un kaléidoscope de sanctions applicables, sous formes de majorations et pénalités quasi-interchangeables, s'installe en un système parallèle à l'impôt sur les revenus.

1.1 Un kaléidoscope de sanctions quasi-interchangeables

D'une part, l'article 1728 du Code général des impôts dans sa version en vigueur dispose notamment que :

« 1. Le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration [...] comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt entraîne l'application, sur le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration [...] déposé tardivement, d'une majoration de :

a. 10 % en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration ou de l'acte dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;

b. 40 % lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;

c. 80 % en cas de découverte d'une activité occulte [...] ».

À la lecture de ce premier article, il peut être apprécié que les majorations sont pour ainsi dire automatiques. Dès lors que l'administration fiscale constate une défaillance déclarative, une majoration peut s'appliquer graduellement de 10% à 80%.

Cet article sanctionne le non-respect d'une obligation déclarative ou le dépôt tardif, soit spontané soit à la suite d'une mise en demeure adressée par l'administration fiscale. Pour la majoration fiscale de 80%, c'est la révélation de l'activité occulte¹⁸⁵ qui l'entraîne *de jure*.

D'autre part, suit cet article 1728, l'article 1729 du Code général des impôts dans sa version en vigueur, qui dispose notamment :

¹⁸⁴ Voir *supra* Première partie, Titre premier, Chapitre premier, Section 2 : L'abus de droit : arme de destruction administrative

¹⁸⁵ Sur la notion d'activité occulte voir : « La répression des activités occultes par l'Administration fiscale », cahier pratique rédigé par INFOREG, service d'appui juridique aux entreprises de la Chambre de commerce et d'industrie de Paris, Île de France, Cahier de droit de l'entreprise no 2, mars-avril 2017.

« *Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration [...] comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt [...] entraînent l'application d'une majoration de :*

a. 40 % en cas de manquement délibéré ;

b. 80 % en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; elle est ramenée à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire ;

[...] ».

Cet article traite non plus du non-respect des obligations déclaratives, de leur dépôt tardif, mais de l'insuffisance déclarative à la suite d'un comportement volontaire. Dans cette hypothèse, le contribuable déclare, mais de manière délibérée, une fraction seulement de ses revenus. Ce manquement délibéré, intentionnel doit être démontré. De plus une répétition peut entraîner l'application de cette majoration pour manquement délibéré¹⁸⁶. L'itération doit être accompagnée d'un objectif conscient à caractère fiscal. En effet la répétition¹⁸⁷ n'est pas, par elle-même, une direction.

Concernant ces manquements délibérés, un arrêt de la Cour administrative d'appel de NANCY¹⁸⁸ du 3 décembre 2020 a refusé de qualifier de manquement délibéré un conflit d'interprétation entre l'administration fiscale et un contribuable. Effectivement, une interprétation divergente peut entraîner un contribuable à maintenir sa position et logiquement, à la répéter, preuve de sa bonne foi. Ce contribuable fondait son comportement sur divers arrêts du Conseil d'État repris par cet arrêt et sur « *les commentateurs autorisés et les spécialistes du droit fiscal* ». Cette décision considère que « *la seule circonstance que les contribuables aient retenu une interprétation de la règle de droit différente de celle exprimée par l'administration dans sa doctrine ne saurait suffire à établir l'intention délibéré d'éluider l'impôt* ». Cette interdiction faite à l'administration fiscale de se contenter d'une divergence d'interprétation pour appliquer ces manquements délibérés est confirmée par une décision du Conseil d'État du 9 décembre 2022¹⁸⁹.

¹⁸⁶ BOI-CF-INF-10-20-20

¹⁸⁷ Avec un peu d'ironie certes, l'immense Albert Einstein aurait dit : « *La folie, c'est de faire toujours la même chose et de s'attendre à un résultat différent* ».

¹⁸⁸ CAA de NANCY, 2^{ème} chambre, 03/12/2020, 19NC00253, Inédit au recueil Lebon (Lien au 1^{er} janvier 2021 : https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000042622692?COURS_APPEL=NANCY).

¹⁸⁹ Conseil d'État, 8^{ème} chambre, 9/12/2022, no 466284 (Lien au 1^{er} janvier 2023 : https://www.dalloz.fr/documentation/Document?id=CE_LIEUVIDE_2022-12-09_466284#texte-integral) et Conseil d'État, 8^{ème} – 3^{ème} chambres réunies, 13/07/2022, no. 459899 (Lien au 1^{er} janvier 2023 : <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000046046049?>).

De plus, ce second article 1729 diverge du précédent par son *alinea* b, qui dispose qu'une majoration de 40% à 80% est encourue en cas d'abus de droit. Il faut relever toutefois et le diable se cache dans les détails¹⁹⁰, que cet article n'est pas le fondement de la procédure d'abus de droit, ni la sanction de l'abus de droit. Il est une répercussion de l'abus de droit. Si cette procédure de l'abus de droit est appliquée avec succès, cette majoration s'applique automatiquement dans un mouvement de synchronisation.

Cela étant, l'administration fiscale doit parfois accorder les articles 1728 et 1729. En effet, une déclaration peut être cumulativement tardive et insuffisante. Cette articulation entre ces deux dispositions est organisée par la doctrine administrative fiscale¹⁹¹, conformément à l'article 1729 A du Code général des impôts dans sa version en vigueur.

Cet article dispose notamment :

« 1. Lorsque des rehaussements opérés sur une déclaration souscrite dans les délais sont passibles de pénalités n'ayant pas le même taux, les pénalités sont calculées en ajoutant les rehaussements aux éléments déclarés en suivant l'ordre décroissant des différents taux applicables. [...]»

2. Lorsque des rehaussements sont opérés sur une déclaration tardive, la majoration prévue par l'article 1728 s'applique, à l'exclusion des majorations prévues par l'article 1729, tant aux droits résultant de la déclaration tardive qu'aux droits résultant des rehaussements apportés à la déclaration. Toutefois, les majorations prévues par l'article 1729 se substituent à la majoration pour retard sur la fraction des droits résultant des rehaussements lorsque leur taux est supérieur ».

Ainsi, selon l'*alinea* 2 ci-dessus, en cas de dépôt tardif et d'insuffisances, la majoration pour retard de l'article 1728 prime, la déclaration ayant été déposée. Cet arbitrage, d'ailleurs imposé par l'article 1729 A du Code général des impôts est empreint du réalisme le plus basique et le plus pragmatique.

La règle inverse, bien que non retenue par l'administration fiscale est pourtant plus conforme.

Assurément, dès lors que le document est déposé et accepté en tant que tel, il semble logique dans tirer toutes les conséquences et d'appliquer la majoration sur les insuffisances. Mais il est plus aisé d'appliquer la majoration pour retard, que celle pour insuffisance. En

¹⁹⁰ Citation d'origine indéterminée qui serait toutefois prêtée à Friedrich Nietzsche et serait d'un emploi courant en Allemagne, dans la traduction : « *Der Teufel steckt im detail* ».

¹⁹¹ BOI-CF-INF-10-40-10

effet, cette dernière demande une intervention de l'agent qui doit vérifier les éléments déclarés.

Toutefois, cette primauté de l'article 1728 s'efface devant l'article 1729, « *sur la fraction des droits résultant des rehaussements lorsque leur taux est supérieur* ». Effectivement l'administration fiscale, selon les enjeux, peut décider en toute opportunité de majorer les insuffisances, si elle constate que les bases déclarées sont suffisamment élevées pour justifier un examen approfondi du dossier.

L'axiome de l'opportunité demeure encore et toujours le *credo* de l'État.

L'État lutte en cela contre ce qu'il qualifie d'effet d'aubaine, ersatz de fraude, devant un contribuable qui arbitrerait entre ces deux pénalités.

Ces majorations pour dépôt tardif ou insuffisance peuvent se combiner avec les amendes de l'article 1729 B¹⁹² dans sa version en vigueur depuis le 26 août 2021, qui dispose notamment :

« *1. Le défaut de production dans les délais prescrits d'un document qui doit être remis à l'administration fiscale, autre que ceux mentionnés aux articles 1728 et 1729, entraîne l'application d'une amende de 150 €. [...]* ».

Que ce soit pour les majorations des articles 1728 ou 1729, il peut être relevé cet automatisme de la majoration, dès lors que l'évènement, l'élément matériel, est présent. Certes la majoration de 80% de l'article 1728 semble relever d'un certain particularisme. Néanmoins, elle relève d'une nature analogue, même si cela est de manière accessoire. C'est la découverte d'une activité occulte, un évènement, qui entraîne cette majoration automatique de 80% de l'article 1728. Il s'agit d'une majoration factuelle.

¹⁹² L'article 1729 B du Code général des impôts dispose : « *1. Le défaut de production dans les délais prescrits d'un document qui doit être remis à l'administration fiscale, autre que ceux mentionnés aux articles 1728 et 1729, entraîne l'application d'une amende de 150 €.*

L'amende est portée à 1 500 € s'agissant de la déclaration prévue à l'article 238 bis, de la déclaration prévue à l'article 242 sexies et de l'état prévu au premier alinéa du III bis de l'article 244 quater B. Elle est également portée à 1 500 € en cas d'infraction pour la deuxième année consécutive à l'obligation de dépôt de la déclaration prévue à l'article 222 bis.

2. Sauf cas de force majeure, les omissions ou inexactitudes constatées dans un document mentionné au 1 entraînent l'application d'une amende de 15 € par omission ou inexactitude, sans que le total des amendes applicables aux documents devant être produits simultanément puisse être inférieur à 60 € ni supérieur à 10 000 €.

L'amende est portée à 150 € s'agissant de la déclaration prévue à l'article 242 sexies.

3. Les amendes prévues aux 1 et 2 ne sont pas applicables, en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, lorsque l'intéressé a réparé l'infraction, soit spontanément, soit dans les trente jours suivant une demande de l'administration.

4. Les amendes prévues aux 1 et 2 du présent article ne sont pas applicables aux déclarations de changement de situation mentionnées au 2 de l'article 204 I ».

Concernant la majoration de 80% de l'article 1729, *alinea b*, elle est d'une autre nature, d'une nature *sui generis*. À mi-chemin entre la majoration formelle et la majoration pour intention, elle relève cependant de la première catégorie. En effet, elle est une incidente.

Cette généralisation des majorations pour de simples défaillances n'est fondamentalement guère discutable. Elle le devient en revanche, lorsque l'administration fiscale se décharge de sa mission sur le contribuable, lorsqu'elle les systématisé en multipliant le nombre des déclarations du fait d'une complication effrénée de la fiscalité et du fait qu'elle n'a plus la charge de contrôler préventivement ces mêmes déclarations, en les saisissant après le dépôt papier.

Bien qu'instituant des amendes, l'article 1729 B relève en partie du même raisonnement. L'amende est encourue à la suite d'un événement, celui du défaut de production d'un document. Cet article est aussi didactique dans sa rédaction que les articles 1728 et 1729. Il consacre lui aussi une articulation en toile d'araignée, en réciprocité. Si le contribuable déclare tardivement, l'administration fiscale lui applique la majoration de retard, ou majore les insuffisances ou encore, elle peut décider d'appliquer des amendes pour omissions ou inexactitudes constatées dans un document.

Ainsi, comme dans une toile d'araignée, le contribuable est circonvenu. Le moindre fil mouvementé entraîne *ipso facto*, celui d'un autre et *in fine*, l'ébranlement circulaire de la toile.

1.2 Des amendes et pénalités à l'abri de tous recours juridictionnels ?

Le régime des amendes, hors sol, tend-il à remplacer l'impôt lui-même. Qui plus est, ces amendes et pénalités forfaitaires ne se placent-elles pas à l'abri de toutes procédures et recours ?

L'article 1729 B fait l'objet de développements dans la doctrine administrative fiscale BOI-CF-INF-10-40-10. Il symbolise une ingéniosité conforme à ce qui peut être attendu d'un texte juridique.

Selon la doctrine administrative fiscale :

« Les amendes prévues par l'article 1729 B du CGI visent tous les documents qui doivent être remis à l'administration fiscale, autres que les déclarations et actes comportant l'indication

d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt, qui sont passibles des majorations prévues à l'article 1728 du CGI et l'article 1729 du CGI ».

Vient ensuite l'énumération d'un certain nombre de documents (État de répartition des bénéficiaires distribués, relevé des amortissements, etc.).

Ainsi, la doctrine administrative fiscale distingue ces diverses pièces annexes du document lui-même, la déclaration, sur laquelle est retranscrit le montant imposable. Toutefois, les règles de cumul sont ici strictes. Les amendes prévues par cet article ne s'additionnent pas, pour un même document, avec les majorations prévues par les articles 1728 ou 1729.

L'administration fiscale arbitre également ici en opportunité.

Principalement, les amendes fiscales sont édictées aux articles 1759-0 A à 1789 du Code général des impôts.

Les amendes fiscales sont à elles seules toutes un ordre fiscal ; un édifice dans l'édifice.

Elles sanctionnent le retard ou l'absence de dépôt des déclarations obligatoires. Elles sanctionnent une mauvaise application des obligations comptables, etc.

Ces amendes viennent s'installer à côté ou en complément des procédures de rectifications standards et des majorations vues *supra*. Plus commodes de mise en œuvre, elles demandent une analyse moins approfondie, voire une absence totale d'examen, quand elles sont fondées sur un simple constat, par conséquent d'un ratio coût *versus* rendement inégalable.

Plus grave encore, elles sont des pratiques parallèles, en dehors du champ des procédures légales, démocratiques, intimement attachées à l'impôt, tel que conçu par les textes fondamentaux, qui font litière des droits de la défense. En effet, elles empruntent une voie parallèle, une voie en dehors des territoires éclairés, celle de la réactivité, de la rapidité, surtout celle du fractionnement, qui mise sur la lassitude du contribuable à se défendre.

Cette parenté, entre les pénalités et les majorations, a connu dernièrement une péripétie nouvelle illustrée par un jugement du Tribunal administratif de LYON, censuré par la Cour administrative d'appel de LYON¹⁹³. Cet arrêt du 20 octobre 2022 révèle la zone de turbulences que traverse en ce moment le régime de ces amendes, qui commence à irradier dans le sens de l'interprétation de l'administration fiscale jusqu'aux tribunaux administratifs.

¹⁹³ CAA de LYON, 2^{ème} chambre, 20/10/2022, 20LY02527

Dans cette affaire, le Tribunal administratif de LYON a « [...] *procédé d'office à une substitution de base légale en substituant aux pénalités prévues par le b du 1 de l'article 1728 du code général des impôts celles prévues au a de l'article 1729 du même code en cas de manquement délibéré ; [...]*. Or, en jugeant ainsi, le tribunal n'a pas procédé à une simple substitution de base légale, mais bel et bien à un changement de nature de la sanction encourue. Cette substitution est menée, sans tenir compte du fait que chaque sanction est gouvernée par un régime d'application différent et répond pour son utilisation à la présence de faits et de comportements spécifiques. La Cour administrative d'appel de LYON censure logiquement ce jugement. Indiscutablement, le tribunal administratif ne peut pas substituer une pénalité à une autre, dès lors que leur régime d'application diffère et qu'il emporte des conséquences dissemblables. Certes, il est admis que la substitution de base légale est possible¹⁹⁴, dès lors qu'elle ne modifie pas le contenu dont le montant rectifié, la matière, l'objet et le régime du litige. Néanmoins, il en est tout autrement, si cette substitution modifie l'objet du litige et les conclusions de ce dernier. Tel est le cas de la substitution d'une pénalité à une autre, dont les garanties de procédures¹⁹⁵ sont inassimilables.

Le régime des articles 1728 et 1729 montre encore une fois le raisonnement en toile d'araignée de l'administration fiscale, qui veut que chaque majoration et/ou pénalité puisse venir en complément ou en compensation d'une autre.

Toutes ces majorations et amendes sont toutefois considérées, comme encore insuffisantes par l'administration fiscale qui, pour sanctionner l'intelligence et l'ingéniosité fiscale des contribuables, développe le concept d'optimisation fiscale qu'elle sanctionne sévèrement.

Section 2 : L'optimisation fiscale, un concept polysémique aux contours flous

L'optimisation fiscale est un concept mouvant et trouble. L'optimisation fiscale est un concept polysémique aux contours flous, placée et cela par principe cependant, sous l'épée de Damocles des sanctions pénales administratives. Pourtant, selon le Larousse en ligne, optimiser c'est « *donner à quelque chose, à une machine, à une entreprise, etc., le rendement optimal en créant les conditions les plus favorables ou en en tirant le meilleur parti*

¹⁹⁴ CTX - Contentieux de l'assiette de l'impôt - Dispositions communes - Compensation et substitution de base légale susceptibles d'être opposées par l'administration

¹⁹⁵ CE, 30 décembre 2009, Soc. Bonduelle Conserve International, no 304516

*possible*¹⁹⁶ ». C'est une définition plutôt positive et rationnelle. Le contribuable possède un bien immobilier, il cherche son meilleur rendement. Mais concernant ce rendement, l'État veut toute sa part. Dès lors, il sanctionne les comportements qui le prive des fruits qu'il estime devoir recevoir.

C'est la raison pour laquelle cette optimisation, au sens fiscal du terme doit recevoir une définition politique. Dans cet objectif politique, doit être sanctionnée par des procédures exorbitantes du droit commun. Cette définition politique de l'optimisation fiscale, qui se veut pourtant juridique.

2.1 Une définition politique qui se veut juridique

Le rapport no 273 fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi de finances pour 2023, annexe 26, par Jean-René CAZENEUVE, rapporteur général député et Charlotte LEDUC, Députée rapporteure spéciale : intitulé : Lutte contre l'évasion fiscale (Gestion des finances publiques)¹⁹⁷ sera le fil conducteur de cette division.

Mais avant, il faut revenir d'une part, au propos suivant tenu en introduction¹⁹⁸ sur :

« Les facultés d'optimisation en droit interne et à l'international

a) En droit interne

Compte tenu de son caractère optionnel, la théorie du bilan (cf. supra) induit par nature des comportements optimisant puisque le contribuable peut décider d'inscrire à son patrimoine professionnel un bien qui n'est pas utile à son activité, au seul motif que la fiscalité résultant de ce choix s'avère plus avantageuse. Il en est notamment ainsi pour les biens purement patrimoniaux, tels que les immeubles, véhicules ou valeurs mobilières sans aucun rapport avec l'activité de l'entreprise » ; d'autre part, du bulletin officiel des finances BOI-CF-IOR-30-10 au paragraphe no 50 selon lequel, « L'exercice d'une option offerte par la législation fiscale n'est pas en soi constitutif d'un abus de droit, les conditions qui ont permis de se trouver en situation d'exercer cette option peuvent en revanche être abusives et encourir la

¹⁹⁶Lien au 5 octobre 2022

¹⁹⁷https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/16/rapports/cion_fin/116b0292-tiii-a26_rapport-fond#_Toc256000006, rapport enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 6 octobre 2022

¹⁹⁸ L'impôt, une contribution citoyenne y compris pour l'occupation du sol
Voir également, Chapitre premier : Le régime du loueur en meublé professionnel sur la « rentabilité ».

mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal (CE, décision du 3 février 1984, n° 38320) ».

À présent, chacun de ces deux arguments doit être mesuré à l'aune des développements suivants, en revenant au rapport no 273 cité ci-dessus.

Ainsi, ce rapport propose des définitions qu'ils qualifient successivement, de manière antinomique, de confuses dans son titre puis de claires dans le corps du texte.

« 1. Des définitions multiples et confuses

a. La fraude et l'optimisation fiscale : deux termes aux définitions claires, qui renvoient à des situations définies

La fraude fiscale désigne « l'opération consistant à se soustraire ou tenter de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt, selon différentes modalités ». Elle implique une violation délibérée et consciente de la réglementation fiscale en vigueur. L'article 1741 du code général des impôts (CGI) fait de la fraude fiscale une infraction pénale passible d'une amende de 500 000 euros et d'une peine d'emprisonnement de cinq ans¹⁹⁹.

L'optimisation fiscale, non définie par le droit, consiste pour un contribuable à exploiter les moyens légaux à sa disposition pour réduire ou éliminer sa charge fiscale. Elle est donc légale, et découle du droit du contribuable de choisir la voie la moins imposée, reconnue par le juge administratif puis par le juge européen dans sa décision Halifax de 2006 ».

¹⁹⁹ Ne s'ouvre pas ici le débat qui s'est tenu sur le cumul des sanctions fiscales et pénales, pour lequel le Conseil constitutionnel a considéré qu'il est constitutionnel en ne retenant pas l'application du principe *non bis in idem* en cas de cumul de sanctions fiscales administratives et pénales de l'ordre judiciaire. Il n'a notamment pas censuré cette majoration de 80% de l'article 1728. Voir également sur ces différents points, la « Chronique jurisprudentielle annuelle de procédures fiscales », par Benjamin RICOU, Maître de conférences en Droit public à Le Mans Université (Labo. Themis-Um) Membre associé du Centre d'Études et de Recherches Financières et Fiscales (CERFF), Équipe de Droit Public de Lyon. In *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, no 2021/1, page 145.

Voir toutefois un arrêt de la CJUE, qui remet en cause la double sanction en présence de procédures non coordonnées, qui seules peuvent permettre l'application de sanctions proportionnelles et complémentaire. Le considérant est le suivant : « *Or, la sanction pécuniaire et la mise sous scellés seraient prononcées à l'issue de procédures distinctes et autonomes. En outre, si elles sont susceptibles de recours, ces deux mesures relèveraient de la compétence de tribunaux différents, à savoir le tribunal d'arrondissement pour la sanction pécuniaire et le tribunal administratif pour la mise sous scellés. La juridiction de renvoi relève, à cet égard, que les règles procédurales bulgares ne prévoient pas la possibilité de suspendre une procédure jusqu'à la clôture de l'autre, de sorte qu'il n'existerait pas de mécanisme de coordination permettant de garantir le respect de l'exigence de proportionnalité par rapport à la gravité de l'infraction commise. Ainsi, le régime institué aux articles 185 et 186 de la loi sur la TVA ne répondrait pas aux critères dégagés dans la jurisprudence de la Cour, en particulier dans l'arrêt du 20 mars 2018, Menci (C-524/15, EU :C :2018 :197) » (CJUE, arrêt - 04/05/2023 - MV - 98 Affaire C-97/21.*

Toujours d'après ce rapport à l'encadré suivant :

« Le droit pour le contribuable de choisir la voie la moins imposée : la décision Halifax de la CJCE (2006).

La Cour de justice, alors Cour de justice des communautés européennes, a consacré dans sa décision Halifax de 2006, pour un contribuable, le « droit de choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette fiscale », suivant en cela les conclusions de son avocat général Poiares Maduro qui rappelait « la liberté de choisir la voie la moins taxée pour exercer une activité afin de minimiser les coûts. Source : Assemblée nationale, rapport d'information n° 1236, Mme Bénédicte Peyrol, rapporteure, op. cit. ».

Toutefois, ce rapport met en avant une optimisation fiscale qui serait agressive dans les termes suivants :

« L'optimisation fiscale « agressive », non définie en droit, désigne des pratiques consistant « à tirer parti des subtilités d'un système fiscal ou des incohérences entre plusieurs systèmes fiscaux afin de réduire l'impôt à payer » selon le ministère de l'économie et des finances ; une définition reprise du rapport produit en 2013 par la mission d'information de la commission des finances de l'Assemblée nationale sur l'optimisation fiscale qui insistait en outre sur le fait que l'optimisation fiscale « agressive » était souvent le fait de multinationales qui « contournent de fait l'esprit des lois des pays dans lesquels elles opèrent ». Le Parlement européen, qui parle quant à lui de planification fiscale plutôt que d'optimisation fiscale, précise que « la planification fiscale organisée à des fins fiscales dominantes voire exclusives, dont l'élaboration a créé un marché du conseil en la matière, évaluée à l'aune de son effectivité et de ses modalités, peut être qualifiée d'agressive au cas par cas » ».

Ce qui revient à dire, que la lutte contre l'optimisation fiscale est le remède contre les incohérences, les complications fiscales et le manque de coordination des États en matière fiscale.

À ces conditions, il existerait une optimisation sympathique face à une optimisation agressive, distinction donnée pour l'Administration par l'Administration elle-même, qui afin de tenter de fonder maladroitement son propos, cite le Parlement européen...Soit plus exactement le Service de recherche du Parlement européen, composé de « spécialistes

internes²⁰⁰ », qui a produit un document intitulé : « *Briefing sur la planification fiscale agressive* », de Madame Cécile Remeur, en mai 2015. La nuance est de taille.

Une étonnante confusion entre un service²⁰¹ et une Chambre d'élus...

Cet article rapporte aussi bien des enquêtes journalistiques que des sondages sur les opinions publiques. Au mieux, il évoque des recommandations de la Commission.

Quant à la planification agressive, voici la question qu'il pose sans y répondre :

« *La planification fiscale est-elle vouée à être agressive ?* »

Lointaine est l'évidence que semble vouloir donner à cette planification agressive le rapport ci-dessus, qui prône pourtant la mise en place de lourdes sanctions de même que des durcissements législatifs, qui potentiellement peuvent porter atteinte à la liberté de commerce, *a minima* défavoriser la concurrence fiscale relative en États.

2.2 Droit pénal spécial fiscal²⁰² : la lutte contre la fraude

Le rapport de la Cour des comptes qualifiait, par un doux euphémisme, les contrôles fiscaux récurrents sur les petites entreprises du bâtiment de la manière suivante :

« *Le rapport critique le fait que les poursuites pour fraude fiscale seraient concentrées sur certains secteurs, comme le bâtiment, et contribuables peu enclins à se défendre²⁰³* ».

Il pouvait se traduire par : l'administration fiscale s'attaque à un contribuable dans l'incapacité de se défendre ; une histoire de Lion et d'agneaux, sans doute.

²⁰⁰ « *L'émancipation par la connaissance. L'EPRS a pour mission de fournir aux membres du Parlement européen et, le cas échéant, aux commissions parlementaires, des analyses indépendantes, objectives et fiables ainsi que d'effectuer des recherches concernant différents domaines thématiques liés à l'Union européenne, dans le but de les aider dans leur travail parlementaire. Avec l'aide de spécialistes internes et en s'abreuvant à des sources de savoirs dans tous les domaines thématiques, l'EPRS propose une gamme complète de produits et de services aux députés et aux commissions, afin de renforcer leurs compétences par la connaissance, de permettre au Parlement de jouer pleinement son rôle et d'exercer l'influence dont il peut se prévaloir en tant qu'institution. Il soutient et encourage également la communication parlementaire à l'intention du grand public* », selon le site lui-même au lien suivant consulté le 11 août 2019 : <https://www.europarl.europa.eu/at-your-service/fr/stay-informed/research-and-analysis>

²⁰¹https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2015/556982/EPRS_BRI%282015%29556982_FR.pdf

²⁰² « *Droit pénal fiscal : chronique de l'année 2022* » par Stéphane Detraz, Maître de conférences, université Paris-Saclay, faculté Jean-Monnet, IDEP. Droit fiscal no 13, 3 avril 2023, 136

²⁰³ Cour des comptes, Rapport public annuel 2010 – février 2010, intitulé « Les méthodes et les résultats du contrôle fiscal », page 205

Il ne faut pourtant en aucun cas lire dans cette critique, le constat d'une discrimination volontairement organisée par l'administration fiscale. Ce serait une interprétation erronée des propos de la Cour financière, une accusation infondée contre l'administration fiscale, qui utilise les moyens donnés par le législateur. En effet, la difficulté à trouver de la main-d'œuvre dans ce secteur, le travail illégal, entraîne presque mécaniquement, la recherche de sources de revenus en dehors de circuits légaux pour sa rémunération.

Une grosse entreprise preneuse de marché peut faire appel à des entreprises éphémères, qui conservent les cotisations des salariés et la taxe sur la valeur ajoutée facturée au client, avant de se liquider. L'administration fiscale a mis en partie fin à ces schémas frauduleux en 2014 en réformant la fiscalité de la sous-traitance comme nous le verrons *infra*²⁰⁴. Dès lors, cette remarque de la Cour des comptes ne porte pas sur un traitement différencié de personnes, mais bien sur celui d'opérations et d'entreprises. Autrement dit, elle demande que l'administration fiscale s'attaque aux gros donneurs d'ordres et preneurs de chantiers.

La doctrine administrative fiscale sur le contrôle fiscal débute par le bulletin officiel des finances publiques intitulé « BO-CF ».

Les sanctions pénales sont regroupées aux articles 1741 à 1753 bis B du Chapitre II du Livre II du Code général des impôts.

L'article 1741²⁰⁵ dans version en vigueur est ainsi rédigé :

²⁰⁴ Voir *infra* Première partie, Titre second, Chapitre second, Section 1 : Taxe sur la valeur ajoutée, modèle fiscal à déployer

²⁰⁵ Article 1741 du Code général des impôts : « Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 500 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction.

Les peines sont portées à sept ans d'emprisonnement et à une amende de 3 000 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction, lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen :

1° Soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;

3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification ;

4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;

5° Soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle.

Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 €.

Toute personne condamnée en application des dispositions du présent article peut être privée des droits civiques, civils et de famille, suivant les modalités prévues aux articles 131-26 et 131-26-1 du code pénal.

Le prononcé des peines complémentaires d'interdiction des droits civiques, civils et de famille, mentionnés à l'article 131-26 du code pénal, est obligatoire à l'encontre de toute personne coupable du délit prévu aux

« [...] quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 500 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction.

Les peines sont portées à sept ans d'emprisonnement et à une amende de 3 000 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction, lorsque les faits ont été commis en bande organisée [...] ».

Suivent les moyens de mis en œuvre de ces sanctions, les peines complémentaires, la durée des peines, enfin les modalités des procédures de poursuites.

Ainsi, une procédure pénale pouvant aboutir à des peines d'amende et ou d'emprisonnement complète la procédure administrative.

Cela étant l'administration fiscale se retrouve dans cette lutte contre cette fraude dans une position ambivalente. À la fois, comme la partie lésée, à la fois, comme un procureur, maître des opportunités de poursuites pénales pour fraude fiscale... C'est ce que les commentateurs nomment le « *verrou de Bercy* ».

Selon le paragraphe no 1 du bulletin officiel des finances publiques BOI-CF-INF-40-10-10-20 :

« La procédure pénale en matière fiscale déroge au droit commun.

deuxième à huitième alinéas du présent article, du recel de ce délit ou de son blanchiment. Toutefois, la juridiction peut, par une décision spécialement motivée, décider de ne pas prononcer lesdites peines complémentaires, en considération des circonstances de l'infraction et de la personnalité de son auteur. La condamnation à l'inéligibilité est mentionnée pendant toute sa durée au bulletin n° 2 du casier judiciaire prévu à l'article 775 du code de procédure pénale. Ces interdictions ne peuvent excéder dix ans à l'encontre d'une personne exerçant une fonction de membre du Gouvernement ou un mandat électif public au moment des faits, et cinq ans pour toute autre personne.

La juridiction ordonne l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal. Elle peut toutefois, par une décision spécialement motivée, décider de ne pas ordonner l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci, en considération des circonstances de l'infraction et de la personnalité de son auteur.

La durée de la peine privative de liberté encourue par l'auteur ou le complice d'un des délits mentionnés au présent article est réduite de moitié si, ayant averti l'autorité administrative ou judiciaire, il a permis d'identifier les autres auteurs ou complices.

Les poursuites sont engagées dans les conditions prévues aux articles L. 229 à L. 231 du livre des procédures fiscales ».

À la différence des autres délits, le délit de fraude fiscale ne peut pas être poursuivi d'office par l'autorité normalement compétente, à savoir le procureur de la République. Celui-ci, en effet, ne peut mettre en mouvement l'action publique que dans la mesure où l'administration a préalablement déposé une plainte ou dénoncé des faits de fraude fiscale en application du I de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales (LPF) (BOI-CF-INF- 40-10-10-15) ».

Lorsque l'administration fiscale souhaite déposer plainte, en application du II de l'article L. 228 du LPF, à l'issue d'un contrôle fiscal, elle doit recueillir l'avis conforme de la commission des infractions fiscales ».

Ainsi, quand l'administration fiscale relève une fraude fiscale, elle dispose de la possibilité de poursuivre pénalement l'infracteur²⁰⁶. Au préalable, elle doit recueillir l'avis consultatif de la Commission des infractions fiscales²⁰⁷. D'ailleurs le bulletin officiel des finances publiques²⁰⁸ dédié à cette procédure l'annonce en introduction dans les termes suivants :

« La mise en œuvre des poursuites pour fraude fiscale répond à une procédure spécifique qui déroge à la procédure pénale de droit commun sur plusieurs aspects substantiels ».

Selon le syndicat de la Magistrature, *« Le verrou de Bercy n'est pas supprimé, il est juste aménagé. L'arbitraire est encadré par des critères, c'est toujours ça de pris. Mais le principe du verrou demeure : la justice restera bloquée pour les fraudes qu'elle découvre elle-même²⁰⁹ ».*

Avant la loi du 23 octobre 2018, Bercy (le Ministre) détient le monopole²¹⁰ discrétionnaire de l'opportunité du dépôt de plaintes pour fraude fiscale auprès du parquet, dénommé le verrou de Bercy. L'administration fiscale ne peut que lui demander de déposer

²⁰⁶ Comment est sanctionnée la fraude fiscale ? Lien au 3 janvier 2022 :

https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/controle_fiscal/organisation_fonctionnement/9_Comment_est_sanctionnee_la_fraude_fiscale.pdf?v=1655909414

²⁰⁷ Sont notamment membres depuis 2021 pour 3 ans : Mme Eugénie BERTHET, avocate fiscaliste ; M. Ludovic AYRAULT, professeur des universités en droit public ; M. Abdeldjellil BOUZIDI, économiste.

²⁰⁸ BOI-CF-INF-40-10-10 : CF – Infractions et sanctions pénales – Poursuites correctionnelles – Délit général de fraude fiscale

²⁰⁹ Compte Twitter du Syndicat de la magistrature 11 oct. 2018, au 9 :57 AM.

(Lien au 15 janvier 2023 : https://twitter.com/SMagistrature/status/1050294209289293825?ref_src=twsrc%5Etfw%7Ctwcamp%5Etwteembed%7Ctwtterm%5E1050294209289293825%7Ctwgr%5Eb59271bb75b431cd977665622f5f2abb8657b799%7Ctwcon%5Es1_&ref_url=https%3A%2F%2Fwww.lemonde.fr%2Fles-decodeurs%2Farticle%2F2018%2F10%2F12%2Fle-gouvernement-a-t-il-vraiment-supprime-le-verrou-de-bercy_5368745_4355770.html) et « Le verrou de Bercy est toujours là », Journal LACROIX, 4 juillet 2018, lien au 2 août 2018

²¹⁰ Monopole considéré comme étant conforme à la Constitution par la décision no 2016-555 sur QPC du 22 juillet 2016

cette plainte ; plainte, dont elle décide ou non de demander le dépôt. Ceci en cohérence avec sa propre procédure répressive administrative. Ce qui tend à conforter cette affirmation, selon laquelle les procédures de sanctions administratives sont en réalité une véritable procédure pénale judiciaire puisque l'administration fiscale et Bercy s'en contentent.

La loi du 23 octobre 2018 relativise cette absolue opportunité en imposant à l'administration fiscale de déposer plainte, si dans le cadre d'un contrôle fiscal un certain nombre de critères déterminés sont réunis. L'administration fiscale, par ce biais, légal naturellement, s'est donc par elle-même, ménagée deux options. Cette loi du 23 octobre 2018²¹¹ rend obligatoire la dénonciation au procureur de la République des contrôles fiscaux conduisant à des rappels d'impôt supérieurs à 100 000€, assortis des majorations fiscales les plus importantes. Montant réduit à 50 000€ pour les contribuables soumis aux obligations de la loi de transparence de la vie politique, comme les parlementaires ou les membres du Gouvernement. Le parquet décide ensuite d'engager des poursuites ou non. *A contrario* n'est pas obligatoire la transmission des affaires, qui ne remplissent pas ces prérequis.

Il faut reconnaître le génie lorsqu'il se manifeste. En même temps que Bercy déverrouille légèrement son verrou, l'administration fiscale institue la procédure du « mini-abus » de droit de l'article L64 A²¹², qui n'entraîne pas d'automatisation de la procédure pénale...

Selon le rapport de la commission des infractions fiscales de l'année 2020, l'activité immobilière est également concernée par les plaintes pour fraudes fiscales, pour lesquelles elles représentent une part significative ; trente plaintes autorisées par la Commission en 2021, soit 10%, pour 9 309 661€ de droits.

²¹¹ Article 36 de la loi no 2018-898 du 23 octobre 2018

²¹² Loi no 2018-1317 du 28 décembre 2018

Conclusion du chapitre second

Selon le rapport d'activité 2021²¹³ de la Direction générale des Finances publiques page 43, le montant des amendes encaissées s'élève à 25,2 millions euros. Cette recette est si facile à encaisser, tant sa procédure que son application sont simplifiées, que la Direction générale des Finances publiques écrit dans son rapport, que le « *recours à des assistants digitaux (AD) libère les services de tâches chronophages et répétitives, et offre la possibilité aux agents de se concentrer sur des missions où leur expertise sera mieux valorisée*²¹⁴ [...] ».

Somme toute, par ce florilège d'amendes forfaitaires d'application automatique qui se multiplient, il semble que l'État détourne leurs objectifs.

Cette augmentation de l'usage des amendes, qui confine à une modification du système fiscal de l'impôt, est confirmée par le faible rendement budgétaire (Terme employé dans le rapport) de 10,7 millions euros d'encaissement à la suite de contrôles fiscaux.

Ce montant, 100% inférieur à celui des amendes, interroge l'affirmation ci-dessus, selon laquelle les agents exercent leur expertise sur d'autres domaines plus techniques. Il confirme en revanche, une nouvelle source de recettes plus adaptée à la baisse continue des effectifs de cette direction et à la perte de « *compétences rares* », comme le signale ce même rapport²¹⁵.

L'équivoque encore une fois n'est pas ici, que le législateur légifère et impose. Le trouble provient de l'installation de ce nouveau système fiscal parallèle des pénalités qui évince le système fiscal originel.

L'impôt doit être consenti, doit être compris. Il ne doit pas être le fruit de manœuvres.

²¹³ Lien au 3 avril 2022 https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfiP/Rapport/2021/ra_2021.pdf?v=1672394660

²¹⁴ Suivent les informations ci-après : [...] « *Le recours à des assistants digitaux (AD) libère les services de "tâches chronophages et répétitives, et offre la possibilité aux agents de se concentrer sur des missions où leur expertise sera mieux valorisée. Depuis mars 2021, le déploiement d'AD dans le réseau de recouvrement des amendes a permis de traiter automatiquement l'imputation comptable des virements bancaires reçus, et aux agents d'améliorer les résultats du recouvrement forcé grâce à l'intensification des poursuites. Les résultats enregistrés depuis la mise en service sont très positifs : le taux de traitement des virements bancaires reçus par la DGFIP est supérieur à 50 % en moyenne, avec des pics pouvant dépasser 90 % des virements reçus pour certains postes comptables* ».

²¹⁵ Selon le Bilan du contrat d'objectifs et de moyens de la direction générale des finances publiques pour la période 2020-2022, « *cette fusion, ainsi que les transformations mises en œuvre par la DGFIP depuis sa création, a conduit à une diminution des effectifs de la DGFIP de près de 32 000 ETP entre 2008 et 2022* », soit une évolution des emplois prévue par le contrat d'objectifs et de moyens pour la période 2020-2022 de 101 394 (2018) à 95 805 (2022).

L'impôt ne doit pas faire négliger les droits des citoyens à contester sa mise en œuvre lorsqu'il est injustifié.

L'impôt n'est pas l'amende, car l'amende est une sanction. « *L'amende est une condamnation à payer au Trésor Public une somme d'argent fixée par la loi après qu'une infraction a été commise. L'amende peut être majorée si les délais de paiement ne sont pas respectés*²¹⁶ ».

Il ne s'agit pas ici de contester la nature juridique de l'amende, ni son application à tel ou tel comportement.

Cependant, il peut être affirmé que l'amende appliquée de manière systémique et généralisée remet en question le principe de l'impôt en se substituant à lui. Surtout, quand elle s'applique pour des défauts d'obligations déclaratives de plus en plus nombreuses, déposées par des vecteurs de plus en plus complexes sur la base d'une législation incompréhensible pour la plupart des contribuables.

Nous l'avons vu *supra*, les hypothèses d'application des amendes sont innombrables²¹⁷. Il est pratiquement impossible d'y échapper.

Ce qui pose la question de leur légitimité. L'amende ne peut en aucun cas être une fin fiscale en soi. D'autant que le système fiscal prend ses fondements dans le socle même de cette république, la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen.

En complément de ces amendes la procédure de l'abus de droit renverse le paradigme de la relation entre contribuable et administration fiscale. Cette dernière affirme d'autant plus fort que le contribuable est de bonne foi et qu'il bénéficie d'un droit à l'erreur, qu'elle peut contourner cette assertion en appliquant les manquements délibérés ou la procédure de l'abus de droit.

En instituant, maintenant et renforçant son propre régime répressif, l'administration fiscale conserve le contentieux fiscal entre les mains de l'Administration, d'abord au sein même de l'administration fiscale, ensuite auprès de l'Ordre juridictionnel administratif.

Ce que Bercy lâche d'une main, l'administration fiscale le reprend avec l'article L64 A du Livre des procédures fiscales en annexe du Code général des impôts.

²¹⁶ Site du ministère de l'intérieur au 23 décembre 2022

²¹⁷ Première partie, Titre premier, Chapitre second, Section 1 Des pénalités et des amendes fiscales protéiformes

Cette dynamique prise par l'administration fiscale, faisant craindre une toute-puissance, suscite parfois des réactions, y compris au sein de la représentation nationale.

L'extrait suivant de l'audition de Bruno PARENT²¹⁸ montre que le sujet de cette toute-puissance, semble-t-il non encore tranchée, questionne et demeure figé au cœur du fonctionnement fiscal.

Ce questionnement perdure, car l'administration fiscale détient des prérogatives exorbitantes du droit commun qui n'ont fait que s'étoffer et se raffermir au cours de l'histoire.

D'une part, elle assoit, contrôle l'impôt et le recouvre par le vecteur de ses propres titres exécutoires. D'autre part, elle dispose de son propre système répressif continuellement renforcé.

Certes le juge peut agir en recours, mais à quel coût, sur quelle durée ?

Voici un extrait de cette audition relatant l'échange très tendu entre Bruno PARENT et le Sénateur Michel VASPART.

Bruno Parent - « *Notre administration laisse une certaine latitude aux responsables locaux, qui sont sur les territoires les interlocuteurs des entreprises et des particuliers, pour appliquer la loi avec intelligence. Ce n'est pas que nous ne soyons pas respectueux des textes que nous devons mettre en œuvre : au contraire ! Notre slogan est l'application mesurée de la loi fiscale. Nous pensons que, dans certaines limites, la lettre du texte doit être complétée par son esprit, et que, face à certaines situations particulières, il est de bon sens et même, parfois, légitime, de ne pas appliquer les textes, car ceux-ci, qui traitent de tous les cas, ne sauraient prévoir chaque configuration. La société de confiance, c'est aussi faire confiance à l'agent public local : c'est ce que nous faisons depuis longtemps* ».

Toujours au cours de cette audition la question suivante est posée par la représentation nationale :

M. Michel Vaspart - « *En revanche, dans d'autres domaines, le fait de laisser aux agents de l'administration le pouvoir d'interpréter la loi ne risque-t-il pas de nous conduire à une situation comme celle que l'on a connue avec la loi Littoral ? Sur cette loi très ouverte, pour laquelle il n'y a pas eu de décrets d'application, de nombreux recours ont été déposés, ce qui a induit une large jurisprudence. Ne va-t-on pas vers une multiplication des contentieux devant les tribunaux administratifs ?* »

²¹⁸ Comptes rendus de la Commission sénatoriale État pour une société de confiance, mercredi 7 février 2018, audition de M. Gérard Darmanin, ministre de l'Action et des comptes publics, audition de M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques (Lien au 18 septembre 2018 : https://www.senat.fr/compte-rendu-commissions/20180205/cs_confiance.html#toc3)

Suit ce dernier échange assez vif :

M. Bruno PARENT - « *Les interprétations que nous faisons, et c'est tout à fait normal, sont souvent contestées, mais généralement par ceux qui en sont l'objet, et non par des tiers. Cela peut paraître curieux, mais votre crainte n'a pas pour l'instant trouvé à se matérialiser* ».

M. Michel Vaspert - « *Grâce ou à cause du secret fiscal !* »

M. Bruno Parent - « *Peut-être... Mais toutes nos instructions sont publiques et opposables. Nous allons même accentuer la publication des rescrits et de nos prises de position face à des situations nouvelles. Dans le domaine des start-up et de la nouvelle économie, le système habituel de la pointeuse n'a plus aucun sens pour définir les relations entre les salariés et les entreprises - on travaille la nuit, on vient ou on ne vient pas, on travaille en coworking. Ces situations soulèvent des questions fiscales. Proposer gratuitement aux clients du café et des croissants, est-ce une vente, une prestation gratuite ? La fiscalité doit s'adapter à ces nouveaux cas. On nous dit que nous interprétons la loi, mais heureusement que nous le faisons ! On ne peut pas soumettre tous les cas au législateur. L'interprétation de la loi est une nécessité, ou alors nous ne ferions pas notre devoir. Jusqu'à maintenant, la publication et le contrôle du juge ont permis de n'avoir aucune contestation « latérale », mais peut-être qu'un jour, l'inventivité aidant, votre question se posera* ».

Ce dialogue révèle non pas une volonté de toute-puissance de l'administration, mais sa volonté de faire, d'agir. Ce n'est pas un problème paramétrique, mais un enjeu systémique, de société, de la place de l'impôt, de sa nature devenue et en devenir.

Un nouveau débat national doit s'ouvrir sur l'impôt. Il ne peut plus attendre.

Fort heureusement, sans quoi la France, État de droit, ne l'est plus, il faut garder en mémoire que le juge administratif n'est pas soumis à une réponse ministérielle²¹⁹et²²⁰.

Toutefois, le risque se niche ici, l'administration fiscale n'est pas tenue de se conformer à une décision judiciaire, quand bien même ce serait le Conseil d'État. À noter en

²¹⁹ Conseil d'État, sect., 12 juin 1936, Hitzel : Lebon, p. 641. Voir également la proposition de loi no 137 tendant à garantir la portée juridique des réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires, présentée par M. Jean Louis MASSON, Sénateur et enregistrée à la Présidence du Sénat le 19 novembre 2018.

²²⁰ Conseil d'État, 20 avr. 1956, Sieur Lucard ; Conseil d'État, 26 févr. 1969, Sieur Duflocq : « Les interprétations données par les ministres dans les réponses à des parlementaires ne s'imposent pas aux juridictions administratives ». ; Conseil d'État, 5 mai 2006, no 288916

revanche qu'une réponse ministérielle favorable au contribuable est opposable à l'administration. Le juge peut y faire droit en cas de refus de celle-ci de s'y conformer²²¹.

Concernant spécifiquement les sanctions, il semble que cette redistribution des rôles administration fiscale /contribuable, selon laquelle ce dernier est désormais assimilé à un fiscaliste, un érudit du droit, sans en avoir ni le plumage ni le ramage²²², remet en cause la sanction des erreurs déclaratives. Particulièrement, cette redistribution semble s'opposer à ce que ledit contribuable puisse s'exposer aux sanctions les plus graves ; dont les manquements délibérés et l'abus de droit, pour lesquelles l'évitement paraît relever de l'exercice d'équilibriste tant les chausse-trapes fiscales sont nombreuses.

Autrement dit, comment sanctionner un contribuable, distinguer l'infacteur de la personne qui commet une erreur, ...quand le contribuable est communément un néophyte ?

²²¹ Article L80 A du Livre des procédure fiscale et Conseil d'État, 16 décembre 2005, Société Friadent France, no 272618

²²² Allusion à la fable de Jean de La FONTAINE, la Cigale et la Fourmi :« [...] *Sans mentir, si votre ramage se rapporte à votre plumage, [...].* », édition Classiques de Poche 2002, page 64

CONCLUSION DU TITRE PREMIER

Dans cette redistribution des missions, l'État est lésé.

D'une part, avec ce cheminement sur la fiscalité, notamment sur la fiscalité immobilière, l'État abîme sa légitimité. La fiscalité est une matière complexe certes, néanmoins elle reste ce que les hommes en font. Elle n'est pas un élément naturel. Dès lors, le choix appartient à ses concepteurs. La France, pour les motifs déjà exposés, qui continueront tout au long de ces écritures d'être développés, fait le choix d'une fiscalité complexe, peut-être la plus complexe au monde en matière immobilière, même si l'institution de quelques prélèvements forfaitaires s'efforçant vainement, laborieusement de la simplifier atténuent ce propos²²³.

D'autre part, cette dynamique, dont le mouvement s'accélère aujourd'hui, exige savoirs et formations²²⁴. Or ce savoir s'étiole au sein de l'administration fiscale, qui de plus en plus, a peine à recruter les profils les plus brillants. Les facteurs en sont divers et variés, qui vont de l'ostracisme social de la fonction à une grille de salaire insuffisante et inadaptée. Forte de ce constat, que l'administration fiscale elle-même relève²²⁵, elle investit massivement dans l'informatique et bouleverse son modèle économique en transformant le contribuable en agent des impôts.

Cette transformation de la nature de l'impôt, qui se veut désormais essentiellement répressif impacte rétrospectivement la prémisse de cet impôt, à savoir le système déclaratif. Cette modification bouleverse la relation contribuable/administration, dans cette fameuse révolution copernicienne nécessaire et *sine qua non*, permettant à l'administration fiscale de réorienter ses missions vers un volet quasi-exclusivement répressif.

²²³ Toutefois pour contredire cette simplification, que l'utilisation d'un régime barémique permettant un abattement par exemple de 85% sur des plus-values de cession de titres peut désormais être qualifié d'abus de droit, si le prélèvement forfaitaire unique (PFU) entraîne une imposition supérieure... « Le PFU est institué, il s'agit de l'utiliser ! » pourrait clamer l'administration fiscale.

²²⁴ En témoigne cette affaire concernant la fiscalité immobilière, pour laquelle l'administration fiscale a tenté de remettre cause, vainement, le régime fiscal foncier d'une société civile immobilière. Elle prétendait que la société exerçait de la location meublée, donc était imposable à l'impôt sur les sociétés. Or c'étaient les associés minoritaires qui exerçaient cette activité de location meublée, lesquels étaient preneurs à bail auprès de la société civile immobilière. Dans cette affaire le considérant de la Cour d'appel de Marseille au point 5 est cinglant : « l'administration se bornant à soutenir le contraire en formulant de simples assertions non étayées » (Source : Cour d'administrative d'appel de MARSEILLE, 2^{ème} chambre, 31/03/2023, 21MA00318, Inédit au recueil Lebon).

²²⁵ Audition de Bruno PARENT op.cit. (https://www.senat.fr/compte-rendu-commissions/20180205/cs_confiance.html)

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

Cette métamorphose du système déclaratif fait du contribuable un supplétif obligé et néophyte de l'administration fiscale.

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

TITRE SECOND : LA MÉTAMORPHOSE PRÉJUDICIALE DU SYSTÈME DÉCLARATIF

S'il est un domaine au sein duquel l'innovation ne cesse jamais, le droit fiscal en est l'incarnation ou peu s'en faut. Au sein de droit fiscal, le système déclaratif a vécu des changements, voire une métamorphose, comme il n'en a pas vécu depuis le 18^{ème} siècle avec l'institution du dixième²²⁶. Or cette dernière modification semble être particulièrement préjudiciable pour le contribuable déclarant.

En 1789, le consentement à l'impôt ne peut aller dans l'esprit des révolutionnaires d'abord et des pères fondateurs de la République ensuite, sans un système déclaratif.

Si cet argument d'un consentement républicain conforte l'idée ; plus prosaïquement, les rédacteurs de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen du 26 août 1789, font tout simplement preuve de pragmatisme.

Effectivement, il est impossible de recenser le ou les revenus de chaque français²²⁷. Le système déclaratif naît davantage d'une nécessité, que d'un choix éclairé ou non, que d'un consentement à l'impôt.

Si la Révolution fait suite à une Monarchie moins absolue sous Louis XVI que sous Louis XIV, cette Monarchie provoque néanmoins par réaction défensive son propre absolutisme. La Révolution, sans en être la cause fondamentale entraîne, par réaction réflexe un durcissement du régime monarchique au point, que toute conciliation devient impossible ; les extrêmes se nourrissent les uns les autres. C'est une lutte à mort entre un régime multiséculaire et un régime nourrit à la sève de la jeunesse et des espérances²²⁸.

Ainsi selon Jean-Christophe TEMDAOUI²²⁹ : « *De 1515 à 1792, la figure royale a évolué du roi absolu au roi constitutionnel en France. A l'origine de ce processus, ce que les historiens nomment la genèse de l'État moderne. C'est une dynamique qui s'étalerait du 13e*

²²⁶ Voir *infra* dans cette introduction du titre second

²²⁷ Voir plus bas que 234 ans plus tard, l'État utilise le même stratagème avec la nouvelle obligation de déclaration des biens immobiliers (Première partie, Titre second, Chapitre second, Section 3 : La déclaration des biens immobiliers).

²²⁸ Anatole FRANCE, « Les Dieux ont soif ». Éditions Calmann-Lévy, 1950

²²⁹ « Du roi renaissant au roi constitutionnel (1515-1791) ». Licence France 2017. Halshs-02976147, par Jean-Christophe Temdaoui, Professeur d'histoire géographique, d'enseignement moral et civique, Docteur en histoire moderne, Maître de Conférences

siècle au 16e siècle et qui consisterait en une transformation de la monarchie liée à la guerre et aux nécessités d'y faire face par la mise en place d'une fiscalité d'État : le roi, son administration, son gouvernement, sa relation au territoire et aux sujets sont au cœur de ce processus ». Selon cet auteur, « La théorie de l'absolutisme de droit divin atteint son apogée sous le règne de Louis XIV, après l'épisode de la Fronde, révolte des cours de justices et des nobles contre le gouvernement royal, affaibli ».

L'auteur démontre comment, dès 1715, le mouvement intellectuel, sans toutefois au début remettre en cause le pouvoir royal, propose de l'adapter et/ou d'associer au pouvoir des personnes éclairées.

Une sorte de Conseil des « sages », qui fait écho d'une part, à la Convention citoyenne pour le climat²³⁰ ; d'autre part, aux Conseils de défense sanitaire pour le COVID-19 de ces temps modernes. Pour la première, les membres sont tirés au sort à la suite de la constitution d'un panel. Pour les seconds, y siègent le Président de la République, le Premier ministre, le ministre de la Santé, le ministre de la Défense, le ministre de l'Intérieur, le ministre de l'Économie, enfin celui du Travail ; ces gouvernants s'appuyant sur les recommandations d'un Conseil scientifique composé de treize experts scientifiques, d'experts extérieurs et sur le Comité analyse recherche et expertise (CARE)²³¹.

Il semble y avoir une constante historique, qui consiste à mutualiser les responsabilités par l'association de tiers non issus d'une élection (divine ou populaire), lorsque le pouvoir en place se sent contesté ou voit sa légitimité possiblement remise en cause.

D'ailleurs dans ce mouvement révolutionnaire, la Monarchie constitutionnelle ne vit que brièvement de 1791 à 1792, avant d'être totalement remise en cause, par la décapitation du Roi le lundi 21 janvier 1793 à 10 heures 22 minutes, à Paris, place Louis XV, devenue place de la Révolution.

Dans ce mouvement élémentaire, les réformes successives sur cette période, dont celle sur l'impôt, ne sont pas sans avoir produit leurs effets. Les tentatives de réformes se succédant tout au long du 18^{ème} siècle exacerbent les esprits.

Avant la Révolution, les finances publiques de la France sont inquiétantes. L'emprunt, institutionnalisé par la suite, de même que la monnaie de papier, n'est pas encore une coutume, bien qu'il soit déjà employé.

²³⁰ Lien au 20/10/2019 : <https://www.conventioncitoyennepourleclimat.fr>

²³¹ Lien au 20/11/2020 : <https://www.elysee.fr/la-presidence/le-conseil-de-defense-sanitaire>

« En 1788, la dette représente quelque 4 milliards de livres, soit environ 80 % de la richesse du royaume. Sa résorption obsède les contrôleurs généraux des Finances depuis les années 1770 » écrit Guillaume MAZEAU²³², dans son article titré « *La dette, poison de l'Ancien Régime*²³³ ». La Monarchie s'efforce d'assainir ses finances en établissant de nouveaux impôts ou en élargissant l'assiette de l'impôt²³⁴. Ces tentatives cristallisent des résistances et des blocages tous azimuts, dont la Monarchie ne se relève pas²³⁵.

Déjà amorcé en introduction générale et particulièrement aux paragraphes « Le sol propriété de la Nation » puis « *Droit de propriété versus droit d'occupation* », le supposé consentement à l'impôt donne une légitimité au système déclaratif et réciproquement le système déclaratif implique un certain consentement à l'impôt.

C'est dans ce contexte insurrectionnel de fragmentation de la société française, que dans l'analyse juridique portée par les Constituants de 1789, seul un système déclaratif peut concrétiser et légitimer le consentement à l'impôt.

Toutefois, si la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen du 26 août 1789 octroie une légitimité fondamentale au système déclaratif, elle ne le crée point. C'est en 1710, que DESMARETS, institue le dixième, un nouvel impôt instaurant une « *technique proprement révolutionnaire : la déclaration fiscale effectuée par les contribuables directement auprès de l'administration royale comme l'exigeait l'article 11 de la déclaration royale du 14 octobre 1710*²³⁶ ». Il est l'ancêtre de l'impôt sur le foncier et de l'impôt sur les revenus. Son existence est parsemée de suspensions et de réactivations, jusqu'à sa disparition en 1749, date à laquelle il est remplacé par le vingtième.

Revenant sur le devant de la scène en 1848, porté par un marseillais, le Ministre des Finances GARNIER-PAGÈS, l'impôt sur le revenu « *proportionnellement progressif*²³⁷ » ne

²³² « La dette, poison de l'Ancien Régime », publié dans la revue National Geographic en 2021, par Guillaume MAZEAU, Maître de Conférences à l'Université Paris-1 Panthéon Sorbonne

²³³ Lien au 06/08/2020 : <https://www.nationalgeographic.fr/histoire/la-dette-poison-de-lancien-regime>

²³⁴ VIGUIER Éric : « Les tentatives de réformes politiques de la monarchie française au XVIII^{ème} siècle. Les réformes Maupeou (1771-1774) et Lamoignon (1788). Essai sur la culture politique de la France à la fin de l'Ancien Régime, page 259, Thèse de doctorat Discipline : Histoire et civilisations

²³⁵ « Aux origines de l'impôt sur le revenu : l'Ancien Régime ou les traces d'une Administration », par Jean-Baptiste Jacob, Docteur en droit public de l'École de droit de la Sorbonne (EDS Enseignant-chercheur en droit public à l'Université de Picardie Jules-Verne CURAPP-ESS (UMR 7319) - IRJS (EA 4150)

²³⁶ Aux origines de l'impôt sur le revenu : l'Ancien Régime ou les traces d'une Administration. Par Jean-Baptiste Jacob, Docteur en droit public de l'École de droit de la Sorbonne (EDS) Enseignant-chercheur en droit public à l'Université de Picardie Jules-Verne CURAPP-ESS (UMR 7319) - IRJS (EA 4150)

²³⁷ Louis-Antoine GARNIER-PAGES, in Histoire de la révolution de 1848 : Gouvernement provisoire, Tome huitième, Édition Pagnerre, Paris, 1862, page 352

parvient pas à s'imposer. Il est finalement stigmatisé, voué aux gémonies²³⁸ en 1871, par un autre marseillais, plus célèbre celui-ci, THIERS, alors Président de la République. Il faut dire que le Second Empire vient de s'écrouler, que l'institution d'un impôt sur le revenu dans cette période troublée, avec un pays *quasi* sous-tutelle prussienne est impopulaire. THIERS rend des comptes à la Prusse, l'époque est à l'union nationale et l'emprunt est l'issu.

Selon le Professeur Guy ANTONETTI²³⁹ :

« Pour payer l'énorme dette qui avait été ainsi contractée, de nombreux députés et des personnalités éminentes du monde des affaires comme Henri GERMAIN, Jean CASIMIR-PÉRIER, Louis WOLOWSKI, se déclarèrent favorables à l'établissement d'un impôt progressif sur le revenu. Dans le débat les socialistes furent absents, réduits au silence à la suite de l'écrasement de la Commune. Les grands bourgeois libéraux, qui réclamèrent alors l'établissement de l'impôt progressif sur le revenu, le firent, entre autres raisons, pour éviter que le gouvernement ne recourût plutôt au relèvement des droits de douane, ce qui mettrait un terme à l'expérience libre-échangiste entreprise en 1860. Ce projet se heurta à l'opposition farouche de THIERS, pour qui l'impôt sur le revenu, qualifié « d'atroce », était une ressource odieuse, un instrument d'oppression, une résurrection de la taille. La discussion commença à l'Assemblée le 22 décembre 1871. Dans un grand discours, qui occupa presque toute la séance du 26 décembre, THIERS fit une critique virulente de l'impôt sur le revenu, instrument de la tyrannie de l'État sur les riches. Par ses habiles manœuvres de tactique parlementaire, il parvint non seulement à éviter un vote sur la proposition d'impôt sur le revenu (qui se trouva ainsi discrètement enterré comme en 1848-1849), mais encore à faire accepter les mesures qui avaient sa préférence (hausse de diverses taxes indirectes, dont les droits de douane, recours à l'emprunt). La seule concession qu'il fit aux partisans de l'impôt sur le revenu se traduisit par la loi du 29 juin 1872, qui institua un impôt de 3 % sur le revenu des valeurs mobilières, à l'exception des rentes de l'État françaises ou étrangères. En revanche, le revenu des créances, les profits de l'industrie ou du commerce, les traitements et salaires furent épargnés ».

Il est intéressant de remarquer, que déjà sous la Troisième République, l'opposition entre fiscalisation du particulier, ès-qualité de propriétaire immobilier, fait déjà recette, face à une fiscalisation sur les échanges économiques, devenue plus globalement aujourd'hui, une

²³⁸ Selon le Larousse en ligne consulté au 2 mars 2020, l'escalier des Gémonies était un « escalier qui gravissait le flanc nord-ouest du Capitole, reliant les prisons à la citadelle et où l'on exposait les cadavres des suppliciés ».

²³⁹ Les ministres des Finances de la Révolution française au Second Empire (II), Institut de la gestion publique et du développement économique, 2007, par Guy Antonetti, agrégé des Facultés de droit, professeur émérite à l'Université Panthéon-Assas (Paris II), page 321

fiscalité sur les entreprises, qu'il faut amoindrir jusqu'à bannir, notamment au nom de la concurrence internationale.

Toutefois dans cet extrait, la politique fiscale est légèrement ambivalente, car au même moment qu'est rejeté l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'est également celui sur les entreprises, par une sorte de raisonnement analogique. Mais les valeurs mobilières sont quant à elles, imposées. Pour faire une dernière comparaison, il faut relever la volonté d'augmenter les droits de douanes, choix qui ressemble fort à une taxe sur la valeur ajoutée sociale²⁴⁰, qui fut l'objet d'une certaine attention en 2007, lors de l'élection présidentielle et des élections législatives^{241et242} suivantes.

Vicissitudes de cette longue période troublée obligent, c'est le 15 juillet 1914, que les représentants du peuple français acceptent le principe d'un impôt sur le revenu en tant que tel. Les Français consentent donc à ce que l'État soit informé et prenne connaissance de leurs revenus. Le système déclaratif prend à ce moment une autre ampleur. Déclarer ses revenus, c'est accepter l'impôt sur ces revenus. Le contribuable manifeste son adhésion au système fiscal en établissant sa déclaration de revenus et sait, parmi ses revenus, lesquels sont imposés.

Deux cent trente-quatre ans séparent 2023 de 1789. Pourtant, cette fiscalité n'a pas évolué, ne s'est guère améliorée, plus grave encore, elle ne s'est point adaptée...

Ce principe déclaratif est la pierre angulaire, qui soutient encore tout l'édifice idéologique fiscal français.

Plus que jamais dans l'histoire, il permet de transférer la charge non seulement de l'impôt, mais aussi de son établissement au contribuable. Or, là où le fonctionnaire des finances publiques reçoit une formation à l'École Nationale des Finances Publiques, pour vérifier ces déclarations et apprendre à les établir, il est désormais exigé du contribuable de l'exécuté sans formation.

²⁴⁰ <https://www.economie.gouv.fr/facileco/tva-sociale-reforme-competitivite-pour-contre> au 5 février 2022

²⁴¹ <https://www.vie-publique.fr/discours/166904-declaration-de-m-francois-fillon-premier-ministre-sur-le-nouveau-gouv> au 8 mars 2022

²⁴² Selon FIPECO, les cotisations sociales représentent 34% des prélèvements obligatoires et reposent sur les personnes physiques, puisque les personnes morales en sont exemptées. Il est donc logique, qu'aujourd'hui les discussions budgétaires portent sur ces cotisations, sur leur poids et sur leurs sources (Les fiches de l'encyclopédie IV), Les prélèvements obligatoires, lien au 5 juin 2023 : <https://www.fipeco.fr/fiche/La-définition,-le-niveau-et-la-répartition-des-prélèvements-obligatoires>).

La taxe sur la valeur ajoutée, dite sociale, serait la part de surplus de taxe sur la valeur ajoutée, qui proviendrait de l'augmentation de la taxe sur la valeur ajoutée appliquée sur les produits importés. Actuellement, cette taxe sur la valeur ajoutée sur les produits importés est fixée au même taux que la taxe sur la valeur ajoutée appliquée sur les produits d'origine française.

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

Ainsi, inexorablement, sous peine de remettre en cause le système déclaratif, l'exigence de simplification de l'impôt est désormais existentielle (Chapitre premier). Ce d'autant plus, que désormais ce système déclaratif repose entièrement sur les épaules du contribuable (Chapitre second).

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

Chapitre premier : Simplifier l'impôt pour rénover le système déclaratif

Cette impossibilité de simplifier l'impôt est intrinsèquement liée à la progressivité de l'impôt sur le revenu, clef de voûte de l'impôt sur le revenu, voulue par les rédacteurs de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 et de son acception. Pourtant, cette indésirée simplification de l'impôt est nécessaire pour la mise en œuvre d'un nouveau système déclaratif.

Si l'impôt sur les revenus existe, perdue envers et contre toute logique rationaliste, c'est parce qu'il est le ciment du modèle social français, de l'idéologie d'égalité devant l'impôt. Or l'idéologie est par essence illogique, sans pour autant être irrationnelle.

Il ne s'agit pas de comparer ou de juger le système fiscal français en fonction des autres systèmes. Il est celui choisit par le peuple français. Il ne s'agit pas de remettre en cause le système fiscal français, mais de le ramener vers l'esprit français, duquel les réformes successives l'ont éloigné pour cause de concurrence fiscale internationale, de mondialisation.

À défaut, le modèle social français doit être revu, car ces contradictions ontologiques le conduisent à la rupture.

Désormais, où se situe l'égalité, quand se présentent de tels écarts d'imposition entre des situations, dont la différence est difficilement décelable ?

N'oublions pas PASCAL, cité plus haut :

« Les seules règles universelles sont les lois du pays aux (pour les) choses ordinaires, et la pluralité aux autres. D'où vient cela ? de la force qui y est. Et de là vient que les rois, qui ont la force d'ailleurs, ne suivent pas la pluralité de leurs ministres ».

Ces règles sont aussi celles de la fiscalité et les rois sont désormais les citoyens. La fraude, la colère, le ressentiment, sont la force du peuple, qui refuse de suivre ses ministres.

Selon l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 :
« Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. [...] : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ».

Ainsi, le mécanisme de la progressivité siège au fondement de la République et selon la conception française des droits de l'Homme, au cœur de ses droits. Il faudrait modifier la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 pour remettre en cause la progressivité de l'impôt.

Cela étant, afin de ménager cet impôt qui doit, en dépit de tout et malgré les aléas politiques, financiers ou économiques, alimenter les recettes de l'État, il est choisi de le liquider en plusieurs étapes. Chacune d'entre-elles permet théoriquement, par un jeu savant de calculs, de maintenir une certaine équité entre les différentes catégories de contribuables.

Malheureusement, comme pour Tantale²⁴³, il est toujours trop attirant de taxer les bases les plus stables²⁴⁴, comme en France l'immobilier, qui est l'activité préférée des Français²⁴⁵.

Cette facilité de taxation est due à la permanence de la matière et aux moyens de recoupements aisés (présence d'un locataire, d'un bail, d'une stricte réglementation sur les locations, etc.). Ce qui porte atteinte à l'équité entre les impositions des différentes activités, qui est la grande vertu oubliée de la fiscalité française.

Or, au nom de la progressivité de l'impôt, une complexité²⁴⁶ grandissante de la fiscalité s'installe, parallèlement à une fiscalisation croissante des revenus des ménages, particulièrement de l'activité immobilière.

Section 1 : Progressivité et équité : terreau de la complexité

²⁴³ Tantale est l'un des dieux les plus richement doté par son père le dieu grec Zeus. Selon son père, gâté et capricieux, il considère que tout lui est dû, qu'il peut prendre ce dont il veut et se jouer de qui il veut. Jusqu'au jour, où ayant atteint les limites du supportable aux yeux de son père, ce dernier le condamne aux enfers avec de l'eau et des mets suspendus devant lui, qu'il ne peut atteindre. Ceux-ci sont approchés de lui puis éloignés, dès qu'il veut les saisir pour s'en abreuver ou s'en nourrir. C'est le supplice de Tantale, jamais assouvi « [...] *Ce jeune dieu trop gâté se crut tout permis [...]* ». « [...] *Le chien d'or m'amusait, me répondit Tantale avec négligence. Je voulais jouer avec lui. [...]* » « [...] *Quant à Tantale...Oui, vous savez son châtement [...]* Tantale est aux enfers [...] *Dès que Tantale avance la bouche pour mordre à l'un de ces fruits, la branche se relève hors de sa portée [...]* ». Les mémoires de Zeus - Tome II - Les jours des Hommes-Druon Maurice, édité par Plon, 1967, pages 155 et 166

²⁴⁴ Cour des comptes : « Observations définitives sur les taxes foncières sur les exercices 2016 à 2021 publiées le 27 février 2023 retrouvées *infra* au sein de ce titre premier, Chapitre premier, Section 2.1.1 : « Une charge fiscale croissante sur les ménages »

²⁴⁵ Voir *infra*, le rapport de la Cour des comptes au sujet de la stabilité du foncier, Première partie, Titre second, Chapitre premier, Section 2.1 : La fiscalité immobilière : laboratoire d'une nouvelle trajectoire fiscale

²⁴⁶ « La complexité fiscale, un mal nécessaire ? », par Daniel GOUADAIN, in Institut d'administration des entreprises-Université de Poitiers, Professeur à l'université de Poitiers (Institut d'administration des entreprises) et expert-comptable diplômé, Gérer et comprendre, Annales des mines, septembre 2000 (<https://Annales.org/site/gc/2000/gc09-2000/004-014.pdf>)

La section suivante démontre cette complexité du régime fiscal de l'impôt sur le revenu.

Cette complexité due au régime progressif s'aggrave avec le temps, l'évolution de la société, du droit et des nouveaux outils informatiques. Ces derniers, dès lors qu'ils permettent le transfert des déclarations de revenus aux contribuables font de ces déclarations de revenus un parcours du combattant et un labyrinthe. Ariane ne s'y retrouverait pas²⁴⁷. Un nouvel impôt ? Une nouvelle case dans la déclaration, l'impôt est assis ! À charge pour le contribuable de rechercher et trouver la bonne case bien entendu. La progressivité de l'impôt sur le revenu établie et maintenue, au nom d'une exigence d'équité, déroute de plus en plus les contribuables du fait de la complexité croissante.

Pourtant, de cette déclaration dépend la base imposable, l'assiette de l'impôt.

1.1 La base imposable (BI) : application du concept de progressivité

La détermination du revenu imposable se déroule en trois étapes.

Elle débute par le calcul du revenu brut global annuel (RBGA). Elle se poursuit ensuite par la liquidation du revenu net global annuel (RNGA). Elle aboutit à la détermination du revenu net global imposable (RNGI). L'impôt porte sur le revenu net global imposable, dont dispose chaque foyer fiscal²⁴⁸. Les diverses sources de revenus sont classées dans des catégories²⁴⁹ conformément à l'article 1 A du Code général des impôts (CGI). Le revenu net

²⁴⁷ Dans la mythologie grecque, Ariane retrouve la sortie après être entrée dans un labyrinthe, grâce à un fil qu'elle a déroulé en y pénétrant.

²⁴⁸ Voir la définition du foyer fiscal en introduction, paragraphe : Droit de propriété versus droit d'occupation ou de garde.

²⁴⁹ Article 1 A du Code général des impôts qui dispose :

« Il est établi un impôt annuel unique sur le revenu des personnes physiques désigné sous le nom d'impôt sur le revenu. Cet impôt frappe le revenu net global du contribuable déterminé conformément aux dispositions des articles 156 à 168.

Ce revenu net global est constitué par le total des revenus nets des catégories suivantes :

- Revenus fonciers ;
- Bénéfices industriels et commerciaux ;
- Rémunérations, d'une part, des gérants majoritaires des sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes dans les conditions prévues au IV de l'article 3 du décret n° 55-594 du 20 mai 1955 modifié et des gérants des sociétés en commandite par actions et, d'autre part, des associés en nom des sociétés de personnes et des membres des sociétés en participation lorsque ces sociétés ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux ;
- Bénéfices de l'exploitation agricole ;
- Traitements, salaires, indemnités, émoluments, pensions et rentes viagères ;
- Bénéfices des professions non commerciales et revenus y assimilés ;

de chacune de ces catégories est déterminé suivant les règles qui lui sont propres. Les revenus nets catégoriels sont pris en compte pour la fixation du revenu brut global annuel (RBGA). Puis de ce revenu brut global annuel, sont déduites les charges du revenu global pour déterminer le revenu net global annuel. Le revenu net global imposable est obtenu en déduisant (le cas échéant) du revenu net global certains abattements.

1.1.1 Le revenu brut global annuel (RBGA)

Le revenu brut global annuel représente la somme algébrique des revenus nets catégoriels.

La première étape consiste à calculer la somme des revenus nets catégoriels, lesquels ont déjà été déterminés en amont.

Les revenus catégoriels sont regroupés dans les huit catégories suivantes :

- Revenus fonciers ;
- Bénéfices industriels et commerciaux ;
- Rémunérations, d'une part, des gérants majoritaires des sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes et des gérants des sociétés en commandite par actions et, d'autre part, des associés en nom des sociétés de personnes et des membres des sociétés en participation lorsque ces sociétés ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux ;
- Bénéfices de l'exploitation agricole ;
- Traitements, salaires, indemnités, émoluments, pensions et rentes viagères ;
- Bénéfices des professions non commerciales et revenus y assimilés ;
- Revenus de capitaux mobiliers ;
- Plus-values de cession à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature.

Pour chacun de ces revenus, le contribuable, doit sous sa propre responsabilité calculer le bénéfice net en imputant aux produits ou aux recettes les dépenses admises en déductions fiscalement. Chacun de ces régimes est soumis à une réglementation comptable et fiscale *ad hoc*.

– *Revenus de capitaux mobiliers* ;
– *Plus-values de cession à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature, déterminés conformément aux dispositions des articles 14 à 155, total dont sont retranchées les charges énumérées à l'article 156* ».

Ce calcul de l'impôt, en même temps qu'il présente un panorama global de l'impôt sur le revenu, dépeint la complexité de la liquidation des revenus, des méandres dans lesquels les contribuables peuvent se perdre.

1.1.2 Le revenu net global annuel (RNGA)

La deuxième étape est la liquidation du revenu net global annuel. Il est égal au revenu brut global annuel moins les charges du revenu global.

Les déductions sont les dépenses et déficits admis en déduction du revenu brut global, avant le calcul de l'impôt (pensions alimentaires, épargne-retraite, déductions diverses, déficit foncier et déficit de location meublée, ces deux derniers exhaustivement examinés *infra*^{250et251}, etc.).

Les conditions générales de déduction des charges sont les suivantes :

- Elles doivent être expressément déterminées par la loi ;
- Elles ne doivent pas avoir été déduites des revenus catégoriels bruts ;
- Elles doivent être justifiées et payées au cours de l'année d'imposition.

Les charges déductibles ne peuvent pas créer un déficit global, elles s'imputent seulement à hauteur du montant du revenu global. Le revenu net global qui ressort est positif ou égal à zéro. Il ne peut pas être négatif. Le déficit éventuel se reporte. Seront vues *infra* des illustrations sur ces reports de déficit.

Doit ensuite être déterminé le revenu net global imposable.

1.1.3 Le revenu net global imposable (RNGI)

La troisième et dernière étape est la liquidation du revenu net global imposable. Elle correspond au revenu net global annuel duquel sont soustraits les abattements éventuels.

Par exemple, si le contribuable, son conjoint ou son partenaire lié par un pacte civil de solidarité (PACS) est âgé de plus de 65 ans au 31 décembre de l'année d'imposition ou

²⁵⁰ Voir *infra* Première partie, Titre second, Chapitre premier, Section 4 : La loi « *oups* » ; une mesure volontairement ambiguë ?

²⁵¹ Voir *infra* Deuxième partie, Titre premier, Chapitre second, Section 1 : Une gestion byzantine des amortissements

invalide²⁵², quel que soit son âge, il bénéficie, pour la détermination de son revenu imposable, d'un abattement.

Ainsi déterminé, le résultat obtenu est le revenu net global imposable, qui est soumis à l'impôt sur le revenu.

À la suite de la détermination du revenu servant d'assiette à l'impôt, ce dernier est liquidé sur cette base (assiette imposable). La distinction de cette première étape de détermination de l'assiette, de celle de liquidation de l'impôt, porte déjà en elle-même, une potentielle incompréhension pour les contribuables.

1.2 La liquidation de l'impôt sur le revenu : ou comment rendre l'impôt encore plus inintelligible ?

L'impôt sur le revenu ainsi obtenu est d'abord personnalisé grâce au quotient familial. Ensuite, un impôt brut est calculé selon un barème progressif, qui varie en fonction de l'importance des revenus imposables du foyer fiscal. En outre, une décote peut éventuellement être appliquée. Enfin un impôt net est liquidé²⁵³.

1.2.1 Le quotient familial : ou comment encourager la natalité, mais pas trop

Le mécanisme du quotient est l'une des clefs de voûte de l'édifice de la progressivité de l'impôt.

Lorsque la loi de finances pour 1946²⁵⁴ institue le quotient familial, ce rapport a initialement pour objet d'atténuer la progressivité en favorisant la natalité. Cependant, au fil des lois de finances successives, cet avantage est progressivement plafonné.

a) Présentation générale du quotient familial

²⁵² Pour l'imposition des revenus de l'année au cours de laquelle est demandée la carte mobilité inclusion portant la mention « invalidité » selon les articles 157 bis du Code Général des Impôts et L. 241-3 du Code de l'action sociale et des familles.

²⁵³ Article 197 du Code général des impôts

²⁵⁴ Lien au 20 août 2022 <https://www.vie-publique.fr/eclairage/20144-la-politique-de-la-famille-depuis-1932-chronologie>

Il faut déterminer ce quotient familial (QF) pour calculer l'impôt. Le calcul de l'impôt est attaché à la situation personnelle du contribuable. Le quotient familial convertit en chiffres cette situation familiale.

D'une part le quotient familial est conditionné par le nombre de part (s), dont bénéficie le foyer fiscal. Le résultat du quotient familial dépend de la situation familiale. Le quotient familial considère aussi bien le nombre de personne (s), que le rang de naissance des enfants, qu'un handicap éventuel ou que l'âge par exemple.

D'autre part, le résultat de ce quotient familial représente l'équivalent de l'impôt brut pour une personne. Le quotient familial permet au foyer fiscal de se positionner dans les tranches du barème progressif. Par exemple un célibataire bénéficie d'une part de quotient familial. Tout d'abord, le quotient familial du foyer fiscal est le résultat de la division entre le revenu net global imposable au numérateur, par le nombre de parts (N) au dénominateur. Le quotient familial ainsi obtenu représente le montant du revenu imposable correspondant à une part. Ensuite, au revenu correspondant à une part entière est appliqué le tarif progressif fixé par tranche de revenu jusqu'à épuisement du revenu. Enfin, il faut pour établir l'impôt brut du foyer en multipliant le résultat par autant de parts présentes. Certaines situations permettent au contribuable de bénéficier d'une majoration du nombre de parts. Les exemples suivants illustrent ce propos.

Le nombre de parts de quotient familial varie selon la situation familiale.

Un adulte bénéficie d'une part, un couple de deux adultes de deux parts. Puis, il existe une majoration de parts pour les enfants à charge (mineur ou majeur célibataire). Ainsi, le premier et le deuxième enfant apporte une demi-part, à partir du troisième, chaque enfant apporte une part supplémentaire. Des situations particulières peuvent encore exister. Notamment, le contribuable bénéficie d'une majoration d'une demi-part pour chaque personne à charge titulaire de la carte d'invalidité, qu'il s'agisse d'un parent ou de toute autre personne sans lien de parenté, dès lors qu'elle est hébergée...

Ainsi, pour un célibataire, divorcé, séparé, veuf et sans enfant, le nombre de part est égal à un. Pour un célibataire, divorcé, séparé, avec un enfant, le nombre de part est égal à un et demi. Pour un veuf avec un enfant, le nombre de parts est égal à deux et demi. Pour un couple marié ou lié par un pacte civil de solidarité, sans enfant, le nombre de parts est égal à deux.

Pour un couple marié ou lié par un pacte civil de solidarité, avec un enfant, le nombre de parts est égal à deux et demi. Pour un couple marié ou lié par un pacte civil de solidarité, avec deux enfants, le nombre de parts est égal à trois.

À cette mécanique complexe, le législateur fixe des bornes pour jalonner ses effets. Tel est l'objet du plafonnement.

b) Plafonnement des effets du quotient familial

L'avantage que procure le quotient familial est plafonné au niveau du foyer fiscal. Cela signifie, qu'il y a un plafond, une limite à l'avantage que peut procurer le nombre de personnes au sein d'un même foyer fiscal. Si la natalité est encouragée, cet encouragement est limité aux familles les moins aisées. La « réduction », l'avantage fiscal procuré par le nombre de parts, le quotient familial, est plafonnée. Ce système du plafond est un mécanisme revenant régulièrement en matière fiscale. Ce sont essentiellement les classes moyennes ayant plusieurs enfants, qui sont désavantagées par ce plafonnement. Les familles aisées également, mais la soutenabilité fiscale reste encore possible pour celles-ci, du fait de leurs ressources plus importantes.

Selon la doctrine administrative fiscale²⁵⁵:

« Toutes les majorations de quotient familial (demi-parts ou quarts de part en cas de résidence alternée) qui s'ajoutent à deux parts ou à une part selon que le contribuable est ou non marié ou lié par un pacte civil de solidarité (PACS) entrent dans le champ d'application du plafonnement, que ces majorations de quotient familial soient accordées au titre des charges de famille ou au titre d'une situation particulière (invalides, ancien combattant, parent isolé, etc.). Le plafonnement ne concerne pas tous les contribuables mais seulement ceux dont le revenu excède un certain montant, tel que, à défaut de plafonnement, l'avantage maximal en impôt afférent aux majorations de quotient familial excéderait la limite applicable ».

Sous le sceau de cette doctrine administrative fiscale, afin de savoir si le plafond est applicable, il faut par conséquent déterminer :

- D'une part, le montant d'impôt en retenant le nombre de parts correspondant à la situation familiale réelle (Premier terme de comparaison) ;
- D'autre part, le montant d'impôt théorique édicté légalement, avec une part sans enfant pour un célibataire et avec deux parts sans enfant pour un couple marié ou lié par un

²⁵⁵ BOI-IR-LIQ-20-20-20, paragraphe no 10

pacte civil de solidarité soumis à imposition commune (Second terme de comparaison). La somme obtenue est ensuite diminuée d'autant de fois le plafond en impôt, qu'il y a de demi-parts ou quarts de part additionnels.

Pour les revenus de l'année 2022 déclarés en 2023, le plafond de base de droit commun est de 1 678€, auquel s'ajoute des plafonds spécifiques, comme pour une personne ayant le statut d'ancien combattant ou pour un parent isolé élevant seul ses enfants, etc.

Si le premier terme est inférieur au second, le plafonnement est applicable. Dans le cas contraire, le plafonnement est inapplicable.

Les calculs suivants illustrent ces propos.

Un couple lié par un pacte civil de solidarité ayant 4 enfants à charge (5 parts) génère des revenus imposables à hauteur de 97 000€ pour 2022.

D'une part, il y a lieu de calculer le premier terme de la comparaison, soit le calcul de l'impôt avec 5 parts.

Le quotient familial est égal au revenu net imposable divisé par le nombre de parts, soit $97\ 000 / 5 = 19\ 400\text{€}$.

Ce revenu, révisé ainsi, sert de base au calcul de l'impôt et d'assiette au barème progressif. Le barème s'échelonne sur 5 tranches, dont les taux varient de 0% à 45% selon le montant de revenus.

Pour la première fraction jusqu'à 10 777€, le taux d'imposition est de 0%. L'impôt est de 0€. Pour la deuxième fraction, de 10 778€ jusqu'à 27 479€ de revenu, le taux s'élève à 11%. Ce montant légal de 27 479€ représente le niveau maximum de revenu pris en compte dans cette deuxième tranche. Dans cet exemple, le revenu calculé s'élève à 19 400€. Ces 19 400€ sont compris dans cette tranche. Ainsi, n'est pas calculé le revenu imposable dans cette tranche en prenant le maximum légal théorique de 27 479€. Est utilisé le revenu réel calculé pour le foyer ci-dessus. Le barème est progressif. Cela implique qu'un montant d'impôt est calculé par tranche avec le taux applicable à cette tranche. Ensuite le montant ainsi obtenu s'ajoute à celui de la tranche supérieure. Le taux d'imposition appliqué à chaque revenu de la tranche augmente. Pour la première tranche de revenu, le taux d'imposition est égal à 0€. Il y a un taux d'imposition pour la première tranche. Certes un taux à 0%, mais il présente. En conséquence, cette première tranche de revenu est imposable et imposée au taux de 0%, non pas exonérée. Le taux peut être supérieur à 0%, si le législateur en décide différemment. D'ailleurs, si le taux est inchangé, le montant de revenu compris dans cette tranche à 0% varie

quant à lui, comme l'indique l'article 197 du Code général des impôts dans ses versions qui évoluent au gré des lois de finances.

Dès lors, la première fraction de revenu de 10 777€ sur 19 400€ est imposée au taux de 0%. Il ne s'agit pas de l'imposer de nouveau. Il faut préalablement la déduire.

À présent, il faut déterminer le montant d'impôt pour la deuxième tranche. Il s'agit désormais d'imposer la fraction suivante. Cette fraction représente la différence entre le revenu de 19 400€, telle que calculée *supra* et la première tranche de revenu exonéré ; soit 19 400€ moins 10 777€ représentant 8 623€. C'est sur ce montant de 8 623€ qu'est appliqué cette fois le taux de 11% de la deuxième tranche du tableau barémique légal.

Ainsi, dans cet exemple, le montant d'imposition est égal à 11% de 8 623€, soit 948,53€.

L'impôt brut pour une part s'élève à 948,53€.

Le foyer se compose de 5 parts. Il doit un impôt de 4 742,65€ (948,53 x 5) arrondi à 4 743€ ; arrondi supérieur à partir de 0,5 sur exigence de la loi²⁵⁶.

D'autre part, il convient de liquider le second terme (théorique) de comparaison, soit un calcul de l'impôt en l'absence d'enfants.

Le quotient familial est égal au revenu net imposable divisé par le nombre de parts sans enfant, soit $97\,000 / 2 = 48\,500\text{€}$.

Le tableau ci-dessous présente ce calcul pour une part.

Tranches de revenus	Taux d'imposition de la tranche	Calcul d'impôt pour 1 part	
Fraction jusqu'à 10 777 €	0%	10 777 €	0
De 10 778 € à 27 478 €	11%	(27 478 - 10 778)	1 837
De 27 479 € à 78 570 €	30%	(48 500 - 27 479)	6 306,3
			8 143,3

L'impôt brut pour 1 part s'élève à 8 143,3€.

Le foyer se compose de 2 parts. Il doit un impôt de 16 286,6€ (8 143,3 x 2) arrondi à 16 287€.

D'après ce résultat, les enfants procurent une réduction fiscale de 11 544€ (16 287 - 4 743).

Donc, le premier terme est inférieur au second.

Or, si le premier terme (4 743€) est inférieur au second (16 287€), le plafonnement est applicable, puisque le quotient familial théorique prime sur la situation personnelle réelle.

Dans cette hypothèse, $4\,743 < 16\,287$.

²⁵⁶ BOI 5 A-1-07 du 18 janvier 2007, paragraphe no 8

Dans ce cas l'avantage fiscal procuré par le quotient familial est plafonné à hauteur de 1 678€ par demi-part supplémentaire par personnes à charge. Il faut par conséquent partir de l'impôt brut du seul couple sans personnes à charge, afin d'en retrancher non pas un impôt issu de la situation réelle, mais un montant fixé théoriquement par la loi et plafonné. Finalement, dans cette hypothèse, l'impôt est recalculé en tenant compte des montants déterminés légalement. L'impôt ainsi obtenu de 16 287€ est diminué d'autant de demi-parts ou quarts de part additionnelles multiplié par le montant plafonné de 1 678€.

On retranche l'avantage en impôt, procuré par les 6 demi-parts supplémentaires soumises au plafonnement (3 parts des enfants égal 6 demi-parts), qui ouvre droit à une réduction d'impôt complémentaire :

- soit $1\,678 \times 6 = 10\,068$ €.

La réduction réelle de 11 544€ procurée par les enfants est réduite à la réduction théorique de 10 068€. Le plafonnement appliqué à chaque demi-part porte l'impôt brut sur le revenu du couple avec 4 enfants à hauteur de 6 219€ (16 287 - 10 068) au lieu de 4 743€.

1.2.2 Calcul de l'impôt brut

Pour obtenir l'impôt brut, il est fait application du barème prévu pour une part de quotient familial. Ce produit constitue l'impôt brut correspondant au revenu net global imposable.

Le tableau suivant donne le barème applicable aux revenus 2022 déclarés en 2023.

Fraction de revenu net imposable (une part)	Taux d'imposition
Fraction jusqu'à 10 777 €	0%
De 10 778 € à 27 478 €	11%
De 27 479 € à 78 570 €	30%
De 78 571 € à 168 994 €	41%
Plus de 168 994 €	45%

Pour illustrer cette démonstration, voici deux exemples.

D'une part, la situation d'un foyer composé d'une seule personne, Monsieur IMPOSÉ, d'autre part, celle d'un foyer réunissant deux personnes mariées, le couple CONTRIBUTABLES.

Illustration avec Monsieur IMPOSÉ, célibataire :

- Monsieur IMPOSÉ (quotient 1 part) a perçu un revenu net imposable de 43 000€ après abattement de 10 % ; soit un quotient familial de 43 000€ (43 000/1).

- Pour le couple marié CONTRIBUABLES avec le même revenu de 43 000€ après abattement de 10 %, est obtenu un quotient familial de 21 500€ (43 000/2). Le revenu du foyer est identique dans les deux cas. Néanmoins, pour le second foyer, deux personnes génèrent 43 000€. Dans le premier, une seule personne génère 43 000€. Le foyer en couple génère deux fois moins de revenus par personne.

43 000 € et 21 500€ déterminent respectivement les limites hautes à prendre en compte.

Le taux marginal d'imposition (TMI) est le taux maximal auquel le foyer est imposé ; soit ici un taux de 30% pour le foyer IMPOSÉ et 11% pour le foyer CONTRIBUABLES.

	Taux	Célibataire 1 part		Couple 1 part de quotient	
Jusqu'à 10 777 €	0%	10 777	0	10 777	0
10 778 € à 27 478 €	11%	(27 478 - 10 778)	1837	(21 500 - 10 778)	1 179,42
27 479 € à 78 570 €	30%	(43 000 - 27 479)	4 656,3		
			6 493,3		1 179,42

D'une part, pour le foyer IMPOSÉ, l'addition des montants d'impôt obtenus par tranche totalise un impôt brut par personne de 6 493€ (0 + 1837 + 4 656,3).

En multipliant ce montant obtenu par le nombre de parts (ici égal à 1), il est obtenu le montant total de l'impôt brut du foyer de 6 493€ (6 493 x 1).

D'autre part, pour le foyer CONTRIBUABLES, l'addition des montants d'impôt obtenus par tranche totalise un impôt brut par personne de 1 179€ (0 + 1 179,42).

En multipliant ce montant obtenu par le nombre de parts (ici égal à 2), il totalise un impôt brut du foyer de 2 358€ (1 179 x 2).

Si est divisé par deux l'impôt du foyer IMPOSÉ, sont obtenus 3 246,5€, arrondis à 3 246€ (6 493 / 2), soit un écart de 888€.

Le barème progressif produit bien un effet sur le montant d'impôt dû par le foyer en couple, car il s'applique au moment du calcul de l'impôt par l'application du barème. Il n'est pas une simple division du montant d'impôt final.

Il faut ensuite déterminer l'impôt net.

1.2.3 La détermination de l'impôt net

Pour obtenir l'impôt net à payer, plusieurs retraitements sont apportés au montant de l'impôt brut (plafonnement des effets du quotient familial, décote, réductions, etc.). D'ores et déjà l'impôt est considéré comme net, si aucune correction n'est effectuée. L'avantage en impôt attaché au nombre de parts est plafonné dans certaines situations, comme exposé *supra*. Il existe d'autres plafonds, notamment celui procuré par le statut de parent isolé à hauteur de 3 959 € pour la part entière accordée pour le premier enfant à charge (personne célibataire, divorcée ou séparée élevant seule ses enfants), de 3 351€ pour les anciens combattants ou un invalide.

Afin d'alléger encore l'impôt sur les foyers aux faibles ressources est institué le mécanisme de la décote.

1.3 Le mécanisme de la décote : un tourbillon d'horlogerie

Le mécanisme de la décote est un tourbillon d'horlogerie au secours des foyers modestes.

La décote s'applique sur le montant des droits directement obtenus par application du barème progressif, après application éventuelle du plafonnement des effets du quotient familial, mais avant prise en compte des réductions d'impôt.

Si l'impôt brut est inférieur à 1 841€ (célibataire, divorcé ou veuf) ou 3 045€ (couple soumis à imposition commune), une décote calculée par l'administration fiscale est applicable. Le montant de la décote représente la différence entre le plafond applicable en fonction de la situation familiale du contribuable et l'impôt brut résultant du barème. La décote est égale à la différence entre 833€ pour un célibataire ou 1 378€ pour un couple et les 45,25% du montant de l'impôt brut calculé dans la limite de l'impôt liquidé.

Pour le couple CONTRIBUABLES une décote s'applique, car le montant brut de l'impôt sur le revenu s'élève à 2 358€, montant inférieur à 3 045€.

La décote est égale à la différence entre 1 378€ et les 45,25% du montant de l'impôt brut. Soit pour un impôt brut de 2 358€. 45,25% de cet impôt brut représentent 1066,99€ (2 358 x 45,25%).

La décote est de $1\,378 - 1\,066,99 = 311,01\text{€}$.

Elle est déduite de l'impôt brut.

Le montant de l'impôt après décote est de 2046,99€ (2 358 - 311,01).

Compte tenu du montant d'impôt du foyer IMPOSÉ, il ne peut pas bénéficier de la décote.

En revanche il peut éventuellement bénéficier de réductions ou crédits d'impôt.

1.4 Les réductions, crédits d'impôt et autres primes

Une réduction ou un crédit d'impôt impacte littéralement le montant d'impôt dû. Ils sont intimement liés à la progressivité de l'impôt. Quant aux primes, elles sont un revenu supplémentaire, imposable ou non imposable, mais la plupart du temps soumis aux contributions sociales.

1.4.1 Définition et philosophie des réductions d'impôts, crédits d'impôt et autres primes

Les charges ouvrant droit à une réduction ou à un crédit d'impôt sont limitativement et conjoncturellement énumérées par la loi. Elles ne doivent pas avoir déjà été déduites des revenus des différentes catégories au moment de leurs liquidations respectives. Les personnes domiciliées hors de France ne peuvent pas prétendre à la déduction de charges du revenu global, ni à des réductions ou crédits d'impôt sur le revenu. Des exceptions peuvent être instituées. Tel est le cas de la réduction d'impôt Pinel après un départ à l'étranger. Cependant, les contribuables non-résidents²⁵⁷ sont partiellement considérés comme personnes fiscalement domiciliées en France, lorsqu'ils tirent de la France la plus grande partie de leurs revenus imposables. Dès lors, ils peuvent bénéficier des réductions et crédits d'impôt, qui sont en principe réservés aux personnes fiscalement domiciliées en France. Ces personnes peuvent demander à bénéficier de ce régime dit « Schumacker²⁵⁸ ».

Les réductions d'impôt sont retranchées du montant de l'impôt. Une réduction d'impôt s'impute sur l'impôt sur le revenu. Une fois cet impôt consommé, si elle est supérieure au montant d'impôt, le reliquat est définitivement perdu ; elle n'est pas remboursée. Elle ne génère pas de déficit, elle ne se reporte pas.

²⁵⁷ BOI-IR-DOMIC-40

²⁵⁸ Arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 14 février 1995 - Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker. - Demande de décision préjudicielle : Bundesfinanzhof - Allemagne. - Article 48 du traité CEE - Obligation d'égalité de traitement - Imposition sur le revenu des non-résidents. - Affaire C-279/93. Recueil de jurisprudence 1995 page I-00225

Un crédit d'impôt s'impute également sur l'impôt sur le revenu. En revanche, l'impôt absorbé, le reliquat est remboursable et remboursé. Il ne crée pas de déficit, il n'est pas reportable.

Concernant l'ordre d'imputation des réductions d'impôt et des crédits d'impôts, le contribuable impute la ou les réductions d'impôt avant de déduire le ou les crédits d'impôt²⁵⁹.

Il ne faut pas perdre de vue que la politique fiscale doit être rapidement adaptable, élastique et réactive. Il est acquis qu'en matière fiscale, idéalement, l'impôt soit d'une part, d'une assiette de principe large ; d'autre part, aujourd'hui, le plus indolore possible, si ce n'est invisible. Ce désir d'invisibilité de l'impôt pousse à sa mécanisation et à son étalement tout au long de l'année²⁶⁰. De même, l'impôt doit être modulable à volonté, comme ces nouveaux produits de consommation laissant penser au consommateur qu'il participe au produit final.

En instituant réductions et crédits d'impôts, l'État oriente et contrôle une partie de l'économie, sans refonder systématiquement les grands principes fiscaux tout en permettant une certaine appréhension de la fiscalité par les opérateurs économiques.

Une réduction d'impôt peut inciter à investir dans un bien immobilier, neuf ou d'occasion. Une réduction d'impôt ou un crédit d'impôt peut naître, muer, mourir de manière très simple, sans remettre en cause l'architecture fiscale globale d'un impôt. Quant aux primes, elles se substituent parfois aux réductions ou crédits d'impôts exposés à présent.

1.4.2 Présentation des réductions d'impôt

Il existe une myriade de réductions d'impôts, qui sont autant de trous dans la raquette et de complications, qui défient tout bon sens.

L'énumération suivante, énonciative et non exhaustive, a pour objectif de révéler le vertige que peut faire ressentir la litanie de ces réductions.

Tout d'abord, la réduction d'impôt pour investissement locatif Pinel, en application pour les investissements réalisés entre le 1^{er} septembre 2014 et le 31 décembre 2024, qui s'est restreinte uniquement aux bâtiments collectifs depuis le 1^{er} janvier 2021²⁶¹. Elle succède à la

²⁵⁹ BOFIP BOI-IR-RICI paragraphe no 33

²⁶⁰ Cette invisibilité n'est pas neutralité.

²⁶¹ « Les mécanismes fiscaux d'incitation à l'investissement immobilier des particuliers », étude par Pierre-Yves Di Malta, Maître de conférences à l'université de Perpignan, Revue Droit fiscal no 9, 26 février 2015, p.163.

« Dispositif Pinel précisé », chronique de Fiscalité immobilière, par Bruno PAYS, Banquier, auteur et enseignant, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, Professeur à l'INSECC - École de Comptabilité et Gestion, Annale des loyers, Septembre 2015.

réduction Duflot, en vigueur sur les investissements réalisés du 1^{er} janvier 2013 au 31 août 2014. Pour bénéficier de cette réduction Pinel, le logement doit se situer dans certaines zones. Le locataire ne peut pas être un ascendant ou un descendant. Des taux de réductions varient en fonction de la durée de l'engagement de location et selon la date de l'investissement. La réduction d'impôt est calculée dans la limite de deux plafonds : le premier par personne et par an, le second par mètre carré de surface habitable.

Ensuite, existe une réduction d'impôt pour les travaux de rénovation dans les logements locatifs anciens (Dispositif Denormandie). Elle ne concerne que les biens d'habitation offerts à la location nue (non meublée). Ce dispositif ambitionne de faire acquérir un logement locatif à rénover, directement ou *via* des Sociétés civiles de placement immobilier, dans les villes éligibles, entre le 28 mars 2019 et le 31 décembre 2025. Le contribuable doit faire réaliser des travaux représentant au moins 25% du prix du logement acheté. Il doit ensuite offrir le logement à la location nue, durant une certaine période, à des foyers modestes, pour un loyer plafonné.

En outre, une réduction d'impôt égale à 25% des versements retenus dans la limite de 12 000€ (Personne seule) ou de 24 000€ (Couples mariés ou liés par un pacte civil de solidarité soumis à une imposition commune), encourage la souscription de parts de Fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) et de Fonds d'investissement de proximité (FIP). Ces fonds ont pour objet principal de collecter de l'épargne pour l'investir dans des sociétés non cotées en contribuant au renforcement de leurs fonds propres.

Par ailleurs la réduction d'impôts pour enfants poursuivant leurs études, ridicule hochet totalement disproportionné à l'investissement, octroi laborieusement une miette d'euros en fonction du niveau de l'enseignement, soit une réduction de 61€ pour le collège, de 153€ pour le lycée et de 183€ pour le supérieur...

De même, les personnes qui souscrivent au capital d'une petite et moyenne entreprise (PME) ou de leur propre entreprise peuvent bénéficier d'une réduction de leur impôt sur le revenu égale à 25% du montant des sommes investies à partir du 10 août 2020 jusqu'au 31

« Présentation du nouveau régime de défiscalisation en faveur des investissements locatifs », dans Droit et Ville 2015/1 (No 79), pages 109 à 115, par Gilles DEDEURWAERDER, Maître de Conférences à l'Université Toulouse I Capitole

Loi « Pinel » : une application plus large qu'on ne le croit, par Blanche de La Mure, avocat et Régis Pihéry avocat Fidal, revue Option Finance no 1280/1281 du 28 juillet 2014, section Juridique Entreprise et expertise.

« Le nouveau dispositif Pinel ou l'optimisation de l'attractivité fiscale de la réduction d'impôt Duflot en faveur de l'investissement locatif intermédiaire » dans la revue Actes pratiques & stratégie patrimoniale – Revue trimestrielles, Lexisnexis Jurisclasseur-Janvier-Février-Mars, page 1 à 3.

« Fiscalité-Taxes et Participations d'Urbanismes », par Neyla GONZALEZ-GHARBI, docteur en droit, revue LEXISNEXIS – Construction- Urbanisme – No 2 - Février 2021.

décembre 2023. Cette réduction Madelin pour souscription au capital d'une petite et moyenne entreprise est plafonnée à 50 000€ pour une personne seule et au double de cette somme pour un couple marié ou lié par un pacte civil de solidarité.

Enfin, d'autres réductions coexistent pour les dons aux œuvres d'intérêt général ou d'utilité publique et pour les dons aux organismes d'aide aux personnes en difficulté, qui permettent respectivement des réductions d'impôt à hauteur de 66% du montant des dons, dans la limite de 20% du revenu imposable et de 75% des sommes versées, jusqu'à un plafond de versement de 1 000€.

En plus de ces réductions sont institués des crédits d'impôt.

1.4.3 Présentation des crédits d'impôt

Un crédit d'impôt est une somme soustraite du montant de l'impôt. Contrairement à la réduction d'impôt, il peut être remboursé en totalité ou partiellement, si son montant dépasse celui de l'impôt ou si le contribuable est non imposable. Comme pour les réductions d'impôt, il est institué toute une série de crédits d'impôt. Les développements suivants en donnent un échantillon.

Tout d'abord, le crédit pour cotisations syndicales des salariés et retraités à hauteur de 66% des cotisations annuelles versées, dans la limite d'1% du revenu brut imposable relevant de la catégorie des traitements, salaires, pensions et rentes viagères à titre gratuit.

Ensuite, le crédit d'impôt pour l'installation d'équipements pour personnes âgées ou handicapées et travaux de prévention des risques technologiques permettant de bénéficier d'un crédit d'impôt selon la nature de la dépense de 25% à 40%. Les dépenses sont plafonnées à 5 000€, au double de cette somme pour un couple soumis à imposition commune. Le plafond est majoré de 400€ par personne à charge. Ce plafond s'apprécie sur une période de 5 années consécutives, entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2023.

Enfin, sans que cette énumération soit exhaustive, est institué un crédit d'impôt pour frais de garde hors du domicile d'enfants ou petits-enfants à charge âgés de moins de 6 ans, de 50% des sommes versées. Les frais de garde sont retenus dans la limite de 3 500€ par enfant (1 750€ par enfant en résidence alternée). Soit un crédit d'impôt maximal respectivement de 1 750€ et de 875€.

Pour revenir à ce célibataire Monsieur IMPOSÉ, il bénéficie d'une réduction d'impôt de 2 500€ pour un investissement de 10 000€ (25% de 10 000€) dans une petite entreprise au statut de « jeune entreprise innovante » au cours de l'année d'imposition écoulée.

Soit un impôt après réduction de 3 993€ (6 493 - 2 500).

Monsieur IMPOSÉ rémunère les services d'un employé à domicile.

Cette année la rémunération versée s'élève à 10 000€.

Soit un crédit d'impôt égal à 5 000€ (50% x 10 000).

In fine Monsieur IMPOSÉ ne paie pas d'impôt. Il bénéficie d'un remboursement de 1 007€ (3 993 - 5 000).

Cela étant, le contribuable a investi la somme de 20 000€, quand le gain fiscal s'élève à la somme de 7 500€ (6 493 + 1 007). Le gain pour l'économie française se monte quant à lui à 12 500€ (20 000 - 7 500).

Enfin, la réduction pour investissement et le crédit d'impôt pour emploi à domicile totalisent un avantage fiscal de 7 500€ (6 493 + 1 007) inférieur au plafond global légal de 10 000€.

1.4.4 Le plafonnement global des avantages fiscaux : dispositif anti-abus

Voici dans ces méandres de la fiscalité une surprenante et originale ligne droite avec un unique et presque simple montant.

Les avantages fiscaux, concernés par ce plafonnement, peuvent prendre la forme d'une déduction de revenu imposable, d'une réduction d'impôt ou d'un crédit d'impôt.

Le plafonnement global des avantages fiscaux (« *niches fiscales* ») limite le montant des avantages fiscaux annuels pour le calcul de l'impôt sur le revenu. Toutefois, tous les avantages fiscaux ne sont pas concernés par le plafonnement global. Les avantages fiscaux impliqués sont ceux accordés en contrepartie d'un investissement ou d'une prestation (comme l'emploi d'un salarié à domicile). *A contrario* sont exclus du plafonnement global (donc illimités) les avantages fiscaux liés à la situation personnelle (frais d'établissements pour personnes dépendantes), à la poursuite d'un objectif d'intérêt général (dons aux organismes d'intérêt général) ou à la retraite mutualiste du combattant (RCM).

Le plafond est de 10 000€.

L'administration fiscale, faute de pouvoir se retrouver dans l'enchevêtrement, le capharnaüm de ses réductions et crédits d'impôts, institue un mécanisme « anti-abus », tenant pour acquis que le contribuable, exploitant ce que l'administration fiscale instaure elle-même, est un abuseur. Étrange raisonnement retournant contre le contribuable les créations du législateur, mais tellement plus efficace. Étrange vision qui présume le contribuable comme étant pas nature abuseur.

Ainsi, en même temps qu'il se décharge de l'impôt sur le contribuable, le législateur met en exergue les réductions d'impôt et crédits d'impôt, qu'il transforme progressivement en primes. Les primes sont le dernier avatar de cette gestion. Elles permettent à l'État de matérialiser les aides, d'en faire un opérateur économique.

1.4.5 Les primes au tout venant

Ces primes (prime d'activité, prime covid, prime exceptionnelle de pouvoir d'achat prime rénovation, prime de partage de la valeur) peuvent être indistinctement versées par l'administration fiscale ou d'autres organismes, comme la caisse d'allocation familiale pour la prime activité. Dans ce foisonnement de primes, il est possible de citer d'une part, une prime pour l'emploi ; d'autre part une prime pour travaux.

D'une part, la prime exceptionnelle de pouvoir d'achat (surnommée la prime Macron) devenue depuis le 16 août 2022, la prime de partage de la valeur. Cette prime succède à feu la prime pour l'emploi (2001-2015) à laquelle a succédé le crédit impôt compétitivité entreprise (CICE), versée aux entreprises de 2013 à 2018, sans contrepartie, au seul bénéfice des actionnaires ou employeur, à conditions de maintenir des emplois à bas salaires.

Cette prime confirme l'État dans son rôle non assumé d'employeur de superposition des entreprises privées, fonctionnalisant de *facto* tous les salariés du secteur privé.

Pour revenir à la prime de partage de la valeur ajoutée, elle est en pratique une exonération de charges sociales incitant les entreprises à verser à leurs salariés une prime comprise entre 3 000€ et 6 000€. Pour le salarié, elle est exonérée d'impôt sous certaines conditions. Cet encouragement aux bas salaires se maintient. Néanmoins, à la différence du crédit d'impôt compétitivité entreprise, cette prime est versée aux salariés et cette fois, également aux fonctionnaires. Ce dispositif touche une population plus large, juridiquement et

économiquement différenciée venant confirmer l'incitation aux bas salaires également dans la fonction publique, secteur théoriquement non concurrentiel...

D'autre part, le décret no 2020-26 du 14 janvier 2020 relatif à la prime de transition énergétique remplace le crédit d'impôt pour la transition énergétique supprimé le 1^{er} janvier 2021, par la Prime forfaitaire de transition énergétique (MaPrimeRénov). Le montant de la prime est plafonné à 11 000€ pour chaque logement, sur une période de 5 années, à partir de la date d'engagement à réaliser les travaux et/ou les dépenses de rénovation énergétique. Elle est conditionnée à la nature des travaux et aux revenus du contribuable.

Grâce à ces primes, l'État peut gérer sur la durée cette fiscalité. Ainsi, ce fonctionnement ne remet pas en cause les principes fondamentaux de la fiscalité établissant d'une part, le principe d'égalité devant la loi fiscale, article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du Citoyen du 26 août 1789 ; d'autre part, le principe d'égalité devant les charges publiques, article 13 de cette même Déclaration. L'État continue, par ces moyens, de piloter et d'orienter cette fiscalité. Les réductions, crédits d'impôt et primes illustrent cette politique fiscale. L'administration fiscale se voit, se proclame de plus en plus en opérateur économique²⁶². Cela parce qu'elle est missionnée pour calculer et verser certaines primes. Elle en oublie qu'elle est un service public, que l'impôt n'est pas un fruit en lui-même, mais le fruit des activités. L'administration fiscale n'est pas un opérateur économique²⁶³, mais un service public.

Des primes, qui remplacent des réductions et crédits d'impôts, une assiette complexe difficilement ou lentement révisable soit ; mais l'administration fiscale dispose d'un autre levier, celui de l'optimisation du recouvrement. Quand la source se tarit, le plus infime centime d'euro devient précieux. Dans ce désert d'assiette imposable, la rente immobilière reste abondante.

Section 2 : La rente immobilière, assiette au recouvrement garanti

²⁶² Présentation stratégique du projet annuel de performances (https://www.budget.gouv.fr/files/uploads/extract/2023/PLF/BG/PGM/156/FR_2023 : lien consulté le 17 mai 23) et le rapport fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi de finances pour 2023 (no 273, par M. Jean-René CAZENEUVE, rapporteur général Député, annexe no 25 Gestion des finances publiques, rapporteur spécial : M. Louis MARGUERITTE, Député, page 30 du rapport.

²⁶³ Voir au lien suivant consulté le 20 janvier 2021, la mise en exergue de la « mission soutien aux entreprises » par la Direction générale des Finances publiques : <https://www.economie.gouv.fr/dgfip/mission-soutien-aux-entreprises>.

Dans cette période de mondialisation, d'intelligence artificielle, s'il existe un point de fixation physique, mesurable, quantifiable, visible et fixe, c'est le bien immobilier.

Ce bien ou droit immobilier, véritable rente immobilière est le cobaye idéal et compatible à un recouvrement infaillible.

Bien qu'un pays moderne (donc consumériste), qui se place au onzième rang de l'innovation²⁶⁴ et au huitième des puissances industrielles²⁶⁵, la France reste toutefois un pays endetté²⁶⁶, modeste industriellement face aux grosses économies en développement ou développées, que sont la Chine, l'Allemagne, le Canada, le Japon, les Etats-Unis d'Amérique, le Brésil, la Russie, l'Inde ou l'Afrique du Sud, dont les potentiels sont plus importants²⁶⁷.

Comment alors ne pas encourager les investisseurs, ne pas rassurer les créanciers, en leur donnant la vision exhaustive physiquement et financièrement des actifs français, des immobilisations au bilan du patrimoine de la France. Cette stabilité foncière, immobilière, dont l'histoire se contemple dans l'architecture est un atout de cette France, musée à ciel ouvert.

Dès lors qu'il semble avoir été démontré en introduction, que la propriété privée est une illusion, il est logique de considérer que théoriquement privés, ces biens sont toutefois un actif de la France, de la Nation française, distincte des Français qui la composent, de même que la société anonyme possède une personnalité juridique et morale distincte des associés qui la composent.

Il est intéressant de lire à ce sujet la note de l'Institut national de la statistique et des études économiques no 1874, parue le 1^{er} octobre 2021, intitulée : « *Le patrimoine économique national en 2021*²⁶⁸ ». La note pour l'année 2022²⁶⁹ permet d'observer

²⁶⁴ Selon la publication du Global Innovation Index 2021, publié par l'Organisation mondiale de la propriété intellectuelle (OMPI) et le communiqué de presse du Paris, le 20 septembre 2021 no 1412 du ministère de l'économie

²⁶⁵ Note de la Cour des comptes : Adapter la politique industrielle aux nouveaux enjeux – Les enjeux structurels pour la France-Décembre 2021

²⁶⁶ À la fin du quatrième trimestre 2022, la dette publique au sens de Maastricht s'établit à 2 950,0 Md€. L'évolution du PIB en valeur combinée au désendettement de ce trimestre (-8,5 Md€), conduit à une réduction de la dette publique exprimée en pourcentage du PIB : 111,6 % fin 2022 après 113,4 % à la fin du troisième trimestre 2022. Les administrations publiques puisent dans leur trésorerie, en nette baisse ce trimestre (-37,6 Md€). Ainsi, la dette nette augmente de 22,2 Md€ pour s'établir à 2 670,9 Md€, soit 101,0 % du PIB. Source : INSEE no 76, paru le 28/03/2023.

²⁶⁷ École normale supérieure de Lyon (Lien : <http://geoconfluences.ens-lyon.fr/glossaire/bric>)

²⁶⁸ « Le patrimoine économique national en 2020. Des évolutions contrastées entre le secteur public et les secteurs privés ». INSEE PREMIÈRE, no 1874, paru le 01/10/2021 (Lien au 29 août 2022 : <https://www.insee.fr/fr/statistiques/5430978>).

l'évolution de ce patrimoine. Toutefois il souhaitable de mettre en exergue, celle de l'année de 2021, car entre les deux notes, les éléments de langage ont été modifiés, si bien que les termes sont plus explicites dans celle de 2021. En effet, cette dernière présente clairement le « *Patrimoine net des ménages / Revenu disponible net des ménages* » dans son graphique figure 1, qui montre « *l'évolution des stocks patrimoniaux des grands secteurs institutionnels rapportés aux flux macroéconomiques* ».

Cela étant, les deux notes permettent de constater que le patrimoine des ménages français est logiquement inclus dans le patrimoine économique national. C'est ce patrimoine, notamment immobilier, qui focalise l'attention fiscale du législateur.

2.1 La fiscalité immobilière : laboratoire d'une nouvelle trajectoire fiscale

Si des débats nourrissent le thème de la répartition de la charge de l'impôt dès la Troisième République²⁷⁰, désormais, sous prétexte de la mondialisation, de la compétition internationale, cette répartition de la charge fiscale pèse distinctement et franchement sur les ménages²⁷¹, sous toutes les formes possibles. Et sur ces ménages, en terme montants, sur l'immobilier, dont la fiscalité devient le laboratoire d'une nouvelle trajectoire fiscale non encore totalement assumée.

2.1.1 Une charge fiscale croissante sur les ménages

« Les impôts n'ont cessé d'augmenter au cours des 75 dernières années... [...]. En contrepartie, les administrations centrale et locales consacrent une part de leur budget au soutien à l'économie à travers des subventions et autres transferts. [...] ».

Tels sont d'une part les premiers mots de l'introduction d'une étude menée sur la « *répartition des recettes et dépenses publiques entre ménages et entreprises depuis 1949* », publiée le 10 mars 2023.

²⁶⁹ « Le patrimoine économique national en 2021. La croissance du patrimoine des ménages s'accroît grâce aux prix du foncier ». INSEE PREMIÈRE, no 1925, paru le 28/09/2022 (Lien au 18 décembre 2022 : <https://www.insee.fr/fr/statistiques/6532718>).

²⁷⁰ Voir l'introduction du Titre second de la Première partie.

²⁷¹ ABDELSALAM, Aïmane, DELATTE, Anne-Laure, Répartition des recettes et dépenses publiques entre ménages et entreprises depuis 1949 : Nouvelles données, Sciences Po LIEPP Working Paper no 142, 2023-03-10 (Source au 10 mars 2023 : <https://hal-sciencespo.archives-ouvertes.fr/hal-04020073>).

Quant à la conclusion d'autre part, elle présente enfin les données agrégées et comparatives inexistantes auparavant, si précisément et si synthétiquement, en l'absence de l'œuvre de recherche puis de synthétisation dantesque réalisée dans cette étude.

Est livré aux présentes, un extrait complété en note de bas de page.

« [...] sur toute la période, les ménages portent une plus grande partie des prélèvements obligatoires que les entreprises, que l'on considère seulement les impôts (80% pour les ménages, 20% pour les entreprises) ou qu'on élargisse aux cotisations sociales (66%/34%). [...] ».

L'extrait suivant confirme scientifiquement l'égarement du système fiscal français suggéré dans cette thèse, dont l'immobilier des ménages paie un lourd et injuste tribut.

« [...] La non-comptabilisation de ces données masque donc une grande partie de l'action publique consistant en une dérogation au système fiscal de référence. [...] ».

De même, cette étude démontre que les aides publiques depuis 2010 *« sont versées aujourd'hui en majorité aux entreprises non pas via une baisse pour les ménages mais une augmentation des montants pour les entreprises²⁷² [...] ».*

Enfin, cette analyse démontre page 13, que *« l'impôt sur le patrimoine est la plus faible ressource fiscale du côté des ménages mais il a augmenté sur la période passant d'un ratio quasi nul à 2,1% des revenus en 2021 ».* Les marges de manœuvre sont réelles et prometteuses.

Cette thèse souhaite apporter une critique à cette orientation des finances publiques. Parce que loin de solutionner le problème, cette trajectoire semble vouloir ranger l'impôt, celui des ménages en particulier, puis dans ce dernier, l'impôt sur le patrimoine, dans la catégorie des recettes économiques. Or, l'impôt ne doit pas être classé au rang d'une recette

²⁷² Suivent les développements ci-après : *« Cet article présente une nouvelle base de données inédite sur les montants des prélèvements, subventions, dépenses fiscales et socio-fiscales en France depuis la seconde guerre mondiale. Les données sont agrégées afin de retracer la répartition des montants entre entreprises et ménages. Premièrement, sur toute la période, les ménages portent une plus grande partie des prélèvements obligatoires que les entreprises, que l'on considère seulement les impôts (80% pour les ménages, 20% pour les entreprises) ou qu'on élargisse aux cotisations sociales (66%/34%). Deuxièmement, la définition conventionnelle des aides publiques passe à côté de plus de la moitié des montants réellement mobilisés faute de données, reportées dans des documents budgétaires annuels mais pas dans la comptabilité nationale. La non-comptabilisation de ces données masque donc une grande partie de l'action publique consistant en une dérogation au système fiscal de référence. Une fois rassemblée, la lumière peut être faite sur l'évolution marquée de cette dépense publique qui n'a cessé d'augmenter depuis 1980. L'État a consacré l'équivalent de 9.7% du revenu national aux aides publiques à l'économie entre 1995 et 2021 (et 9.7% entre 1979 et 2021 en excluant les exonérations sociales) avec une accélération sensible depuis la fin des années 1990. Troisièmement, la répartition entre entreprises et ménages s'est inversée au cours de la période. Alors que celles-ci bénéficiaient davantage aux ménages jusqu'à 2010, les aides publiques sont versées aujourd'hui en majorité aux entreprises non pas via une baisse pour les ménages mais une augmentation des montants pour les entreprises ».*

économique, d'un quatrième secteur d'activité, à côté du secteur primaire²⁷³, secondaire et tertiaire. D'après la définition de l'Institut national de la statistique et des études économiques, le secteur primaire regroupe l'exploitation des ressources naturelles (pêche, agriculture, forêts, exploitation minière, etc.), le secteur secondaire réunit les activités de transformation, notamment l'industrie ou la construction et le secteur tertiaire ressemble

²⁷³ Le rapport de la Cour des comptes décidément riche de données, l'enjeu est de taille, livre encore cette information, qui malgré des points forts, met en évidence une certaine perte de compétitivité de la France en matière économique :

« Les établissements industriels sont principalement « les bâtiments et terrains servant à l'exercice d'une activité de fabrication ou de transformation de biens corporels mobiliers qui nécessite d'importants moyens techniques ». Ces locaux représentent une petite partie des locaux soumis à la TFPB : en 2021, les 422 406 locaux industriels représentent 0,7 % de ces locaux (contre 0,8 % en 2016) et 5,7 % des recettes associées (contre 10,8 % en 2016). Entre 2016 et 2021, le nombre des locaux industriels a diminué de 4% ».

De plus l'article 1382 du Code général des impôts exonère les locaux agricoles de cette taxe foncière, donc mécaniquement et nécessairement la part des ménages ne peut qu'augmenter puisque les activités demandeuses de surfaces foncières, comme celles du secteur primaire et du secteur secondaire sont en voie de rétraction.

Selon ces dispositions de l'article 1382 du Code général des impôts :

Sont [notamment ndl] exonérés de la taxe foncière sur les propriétés bâties :

1° Les haras.

6° a. Les bâtiments qui servent aux exploitations rurales tels que granges, écuries, greniers, caves, celliers, pressoirs et autres, destinés, soit à loger les bestiaux des fermes et métairies ainsi que le gardien de ces bestiaux, soit à serrer les récoltes.

L'exonération est toutefois maintenue lorsque ces bâtiments ne servent plus à une exploitation rurale et ne sont pas affectés à un autre usage ;

L'exercice d'une activité accessoire mentionnée à l'article 75 n'est pas de nature à remettre en cause l'exonération lorsque la moyenne des recettes tirées de l'exercice de cette activité dans un bâtiment mentionné au premier alinéa du présent a au cours des trois années précédant celle de l'imposition n'excède pas 10 % de la moyenne des recettes tirées de l'activité totale réalisée dans ce bâtiment au cours des mêmes années.

Lorsque les conditions de maintien de l'exonération prévues à l'alinéa précédent cessent d'être remplies, l'exploitant en informe le propriétaire au plus tard le 1er février de l'année d'imposition et le propriétaire souscrit une déclaration, d'après les faits existants au 1er janvier de l'année d'imposition, sur un imprimé établi par l'administration, au plus tard le 1er mars de l'année d'imposition ;

b. Dans les mêmes conditions qu'au premier alinéa du a, les bâtiments affectés à un usage agricole par les sociétés coopératives agricoles, par les associations syndicales ayant un objet exclusivement agricole, leurs unions, les associations foncières, les sociétés d'intérêt collectif agricole, les syndicats professionnels agricoles, les sociétés d'élevage, les associations agricoles reconnues par la loi et dépendant du ministère de l'agriculture ayant pour objet de favoriser la production agricole, leurs unions et fédérations ainsi que les unions de sociétés coopératives agricoles ou unions de coopératives agricoles et de coopératives de consommation constituées et fonctionnant conformément aux dispositions légales qui les régissent, par les groupements d'intérêt économique constitués entre exploitations agricoles ou par les sociétés exclusivement constituées entre associés exploitants agricoles à condition que ces bâtiments ne soient utilisés qu'au titre des exploitations agricoles de ces mêmes associés.

Les coopératives de blé peuvent, sans perdre le bénéfice de l'exonération, louer tout ou partie de leurs magasins à l'établissement national des produits de l'agriculture et de la mer (FranceAgriMer) en vue du logement des blés excédentaires.

Une société coopérative agricole peut, sans perdre le bénéfice de l'exonération, mettre à la disposition d'un tiers tout ou partie de ses locaux équipés des moyens de production nécessaires en vue de la transformation exclusive des produits des adhérents de la coopérative, dans le respect d'un ou de plusieurs modes de valorisation des produits agricoles prévus aux articles L. 641-5 à L. 641-12 du code rural et de la pêche maritime.

Le bénéfice de l'exonération est également maintenu aux coopératives de céréales et à leurs unions pour les opérations qu'elles effectuent avec l'établissement national des produits de l'agriculture et de la mer (FranceAgriMer) relativement à l'achat, la vente, la transformation ou le transport de céréales ; il en est de même pour les opérations effectuées par des coopératives de céréales avec d'autres coopératives de céréales dans le cadre de programmes élaborés par l'établissement ou avec son autorisation ; [...] ».

celles, qui ne se retrouvent pas dans ces deux premières catégories. S'y trouve le secteur marchand (commerce, transport, finances, services, locations, restauration, tourisme, informatique, etc.) et non-marchand (administration, enseignement, santé, sociale, etc.).

Or, nous verrons *infra* que l'artifice consistant à ranger l'économie immobilière tantôt dans une activité patrimoniale, tantôt dans une activité commerciale²⁷⁴ démontre les accommodements que l'État fait du droit. Le manque de recettes fiscales des trois secteurs économiques, activités plus aléatoires que le foncier (duquel sont en grande partie exclues les activités agricoles et industrielles) ne doit pas *ipso facto* faire peser la fiscalité sur l'activité patrimoniale et locative.

Il est remarquable, sur cette fiscalité foncière, de relever avec la Cour des comptes « *la stabilité des recettes fiscales foncières* ». La Cour des comptes en fait aveu dans ses « *observations définitives sur les taxes foncières sur les exercices 2016 à 2021* » publiées le 27 février 2023 sur son site²⁷⁵.

Page 29, elle titre comme suit l'un de ses développements :

« *Une assiette stable mais dont l'établissement reste complexe* »

On ne saurait être plus explicite sur la tentation de mobiliser cette imposition foncière, de même que sur la reconnaissance de sa complexité.

Cependant, avant de s'aventurer plus en avant dans ce rapport, il faut revenir à la page 4 de celui-ci. Il peut s'y lire que : « *Une recette dynamique, affectée au bloc communal et reposant majoritairement sur les ménages*²⁷⁶ ».

²⁷⁴ Voir *infra* Deuxième partie, Titre premier, Chapitre premier, Section 1 : Le Conseil constitutionnel invalide l'exigence d'inscription au greffe du tribunal de commerce

²⁷⁵ <https://www.ccomptes.fr/fr/documents/63540>

²⁷⁶ Voir notamment les écritures suivantes :

« *En 2021, le montant total des taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties (TFPB et TFNP) s'est élevé à 35,3 Md€, dont l'essentiel est constitué par la TFPB.*

Le rendement des deux taxes foncières est par construction peu sensible à la conjoncture économique. Elles sont en effet fondées sur des assiettes principalement immobilières, dont les évolutions sont moins marquées que les variations conjoncturelles de l'activité. Le produit des taxes foncières a ainsi connu une augmentation régulière au cours du temps. Les taxes foncières sont majoritairement supportées par les ménages. 32 millions de personnes physiques propriétaires sont ainsi imposables à la taxe foncière sur le bâti, soit un impôt total d'environ 21,2 Md€. Ce montant représente 65,5 % du produit total de la taxe foncière sur le bâti. Il existe des disparités significatives entre ménages, le poids de l'impôt variant en fonction du niveau de vie et des revenus.

Le rendement global des taxes foncières résulte de dynamiques qui restent difficiles à circonscrire. La ventilation des bases nettes ainsi que du produit selon le type de propriétaire (personne physique, entreprise ou autre personne morale) permettrait de mieux appréhender les effets des choix de politique publique sur un temps long. Elle affinerait également l'approche de ces impositions classées dans la catégorie statistique des impôts pesant sur les ménages alors qu'elles concernent dans des proportions importantes d'autres acteurs économiques. S'agissant des entreprises, la ventilation des contributions selon leur taille permettrait d'en améliorer la connaissance.

Il faut cependant relever, que les rapports entre élus et le paquebot de Bercy ne voguent pas toujours sur une mer d'huile²⁷⁷. Notamment, quand il s'agit de taxer les grosses entreprises.

Il en est ainsi de la passe d'armes entre ces deux parties au sujet de la taxe foncière appliquée aux autoroutes, donc aux concessionnaires d'autoroutes. Cela en vertu d'un traitement fiscal différencié pour les personnes publiques²⁷⁸. En l'espèce, pour les concessions d'autoroutes, qui sont par voie de conséquence exonérées. En l'occurrence, était posée la question du régime de la taxe foncière²⁷⁹ sur les sociétés d'autoroutes²⁸⁰, à laquelle l'exécutif a répondu, qu'hormis les constructions elles-mêmes (sur ces autoroutes), les autoroutes sont exonérées de taxe foncière.

Cela en vertu de l'application de l'article 103 de la loi du 3 Frimaire an VII, codifiée à l'article 1394 du Code général des impôts. Il est tout à fait remarquable que l'État hypermnésique, puisse se souvenir de forts vieilles loi, lorsqu'il en ressent le besoin. En

Les taxes foncières sont désormais exclusivement perçues par le bloc communal. Leur rendement et leur dynamisme sont variables d'un territoire à l'autre.

Dans un contexte de réformes successives de la fiscalité locale, et notamment alors que la LFI pour 2020 a prévu une suppression définitive en 2023 de la taxe d'habitation sur les résidences principales, les taxes foncières sont l'un des derniers leviers fiscaux des collectivités. Outre le fait que leur taux est maîtrisé par les communes, les taxes foncières restent parmi les seuls impôts permettant de conserver un lien direct entre les contribuables locaux et les collectivités. En outre, il existe un lien entre la taxation foncière et l'aménagement du territoire, compétence du bloc communal.

Toutefois, l'érosion des bases fiscales dans le cas des locaux industriels et l'absence de révision pour une partie de ces dernières peuvent restreindre la marge de manœuvre des communes. Par ailleurs, les mécanismes de compensation entre collectivités prévus pour neutraliser les effets des réformes de la fiscalité locale (notamment de la suppression de la taxe d'habitation) participent de la déterritorialisation des ressources dans la mesure où une partie des impôts levés sur un territoire bénéficie à d'autres territoires, même si cette part est limitée à moins de 9 % du produit total des taxes ».

Page 19, le rapport compare la fraction payée par les ménages au regard des activités industrielles. Y est écrit : « La part des ménages, stable entre 2016 et 2020, a augmenté de 7 points à la suite de la réforme de 2021, qui réduit l'imposition des locaux industriels (cf. infra). 76 % du montant de la TFNB est quant à lui acquitté par les personnes physiques en 2021, une proportion en léger retrait par rapport à 2016 ».

²⁷⁷ Voir cette question no 67211 de M. Jean-Paul Bacquet (Socialiste, républicain et citoyen - Puy-de-Dôme dans laquelle un député déclare : « M. Jean-Paul Bacquet attire l'attention de M. le ministre des finances et des comptes publics sur la fiscalité applicable à la location saisonnière d'une résidence secondaire détenue par une société civile. Une société civile donnant habituellement en location des locaux garnis de meubles est regardée comme exerçant une activité commerciale au sens de l'article 34 du CGI et est, par suite, redevable de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 206, al. 2), ceci même en cas de location estivale sur trois années uniquement pour une habitation (Conseil d'État, 28 déc. 2012). Cette solution peut apparaître pénalisante pour lesdites sociétés civiles, voire, pour certaines, de nature à décourager la déclaration des revenus concernée. Ces sociétés plaident alors pour une prise en compte des revenus dans la catégorie des revenus fonciers, qui rejoindrait par là la solution selon laquelle une location meublée, en particulier saisonnière, n'est pas une activité commerciale - la prise en compte fiscale faisant exception - et encouragerait d'avantage la déclaration volontaire. C'est pourquoi il lui demande quelle est sa position sur cette question ».

²⁷⁸ « La fiscalité des biens des personnes publiques », Thèse de doctorat de l'Université de Toulouse, présentée et soutenue par Ludovic LOMBARD, le 13 novembre 2017.

²⁷⁹ Question (23/05/2022) : Objet : Foncier bâti et taxe foncière sur les autoroutes concédées à péage

²⁸⁰ Effets pour les finances publiques et impacts fiscaux. Version du 03 mai 2019 sur le site <https://www.ecologie.gouv.fr/sites/default/files/V.8.pdf>, consulté le 12 novembre 2021.

revanche, il est subitement atteint d'amnésie, quand il s'agit de se remémorer un simple principe, comme celui qui veut, que ce qu'une loi a fait, une loi puisse le défaire...

À présent que l'assise est clairement établie, voyons les constructions, qui comme leur base, sont faites pour durer dans le temps en conservant leur stabilité.

Commençons par donner un aperçu des développements avec l'exemple suivant.

Un investisseur achète un local à rénover, qu'il envisage de louer nu, non meublé. Il déclare toutes ces recettes et charges. Dans ce régime réel des revenus fonciers, il déduit ainsi tous les travaux, sans savoir que certains sont admis en déduction par la législation fiscale, quand d'autres ne le sont point. Cette connaissance, cet arbitrage n'est pas forcément inné, guère plus logique. D'ailleurs, dans sa cohérence et sa bonne foi, il déclare tous les loyers et déclare réciproquement toutes ses dépenses.

Mais avant de conter la prochaine illustration sur la complexité fiscale des revenus fonciers, il est nécessaire de rappeler les deux régimes coexistant en la matière. Parce qu'évidemment la connaissance des catégories fiscales n'est pas plus naturelle. De même que l'exigence d'enregistrement au greffe du tribunal de commerce de cette activité économique de location meublée, si d'aventure cette location se pratique en meublé²⁸¹.

Dans le cadre de la location nue, le régime du micro-foncier coexiste avec le régime réel :

- D'une part, le régime du micro-foncier oblige à déclarer les recettes brutes, sur lesquelles l'administration fiscale applique un abattement de 30%, correspondant aux charges décaissées ;
- D'autre part, le régime réel, par lequel le propriétaire déduit ses charges réellement dépensées des recettes brutes pour en tirer un revenu foncier net.

Dans cette seconde hypothèse, qui concerne cet acquéreur, il doit déposer une déclaration de revenus fonciers, sur un imprimé no 2044 pour le revenu foncier annexé à une déclaration générale pour l'ensemble des revenus du foyer fiscal, l'imprimé no 2042. Il déduit sur l'imprimé no 2044 notamment ses travaux.

Après cette présentation des régimes applicables en vigueur, il faut revenir à cet investisseur, qui ne connaissant pas la fable du pot de peinture, repeint les murs de son nouvel appartement, qu'il rêve de louer.

²⁸¹ Voir *infra* Deuxième partie, Titre premier, Chapitre premier : Le loueur en meublé professionnel, un régime parsemé de *tribuli*

Il achète un pot de peinture²⁸², un rouleau, un pinceau et une grille métallique afin d'égoutter le rouleau, avant de le dérouler sur le mur pour y appliquer sa peinture. Il a bien entendu acheté du papier à poncer, pour préparer consciencieusement ses murs à cette nouvelle peinture. Il déduit l'ensemble de ses achats. Or ce peintre en herbe ne se doute pas un seul instant, qu'il existe un article 31 au sein de ce Code général des impôts énumérant de manière exhaustive et limitative les charges déductibles pour la location nue. Cet article comprend à lui seul pas moins de 7073 mots ! Cet article est lui-même chaperonné par l'article 13 du même code, qui fixe un principe général de l'utilité de la dépense en vue de l'acquisition ou de la conservation du dudit revenu foncier en l'occurrence.

Pourtant, cette prolifération de mots, cette *profusio verborum* ne suffit point à combler l'administration fiscale. Cette dernière, dans une doctrine administrative fiscale non moins pléthorique, commente cet article en ces termes s'agissant des travaux réalisés par le propriétaire, ayant le malheur de vouloir être bon entrepreneur et consciencieux manuel. Ainsi, au paragraphe no 140 du bulletin officiel des finances publiques BOI-RFPI-BASE-20-30-30 intitulé, « *RFPI - Revenus fonciers - Charges déductibles - Dépenses de travaux - Modalités de déduction* » et titré « *Propriétaire réalisant lui-même les travaux* », il est écrit : « *Lorsque les travaux sont réalisés par le propriétaire lui-même seul le prix d'achat des matériaux est déductible. Le travail personnellement effectué par le contribuable n'est pas pris en compte* ».

Autrement dit, le propriétaire peut déduire le pot de peinture, mais ni le rouleau, ni le pinceau, ni la grille métallique afin d'égoutter le rouleau, avant de l'appliquer sur les murs et ni le papier à poncer ... En effet les matériaux ne sont pas le matériel..., qui en tant que tel est une dépense légalement non déductible.

Mais, cela ne suffisant pas, une complication en entraînant une autre dans ce mouvement automatique, ce loueur en herbe qui dépose ses déclarations no 2044 et 2042 durant 3 ans, satisfait de remplir ses obligations déclaratives, est à nouveau surpris. En effet, ce contribuable *lambda*, dont le souci principal est d'investir et de s'enrichir, estime avoir rempli son devoir en établissant puis déposant ses déclarations. Il estime également, que le service public de l'impôt doit l'informer, si une anomalie apparaît sur ses déclarations. Après tout, il s'agit d'un service public de l'assiette de l'impôt, pas uniquement un service de la sanction. Mais un bel après-midi, de préférence en fin d'année, passé un délai de 3 ans, il

²⁸² Allusion à la Fable de Jean de la FONTAINE : La laitière et le pot de lait éditions les Classiques de Poche, 2002, page 64

reçoit dans une enveloppe en recommandé avec accusé de réception. S'y trouve une « proposition » de rectification. Passé le niveau de l'incompréhension, de l'abattement, il se ressaisit, s'irrite, s'érige contre cette démarche, qui consiste à attendre un délai de 3 ans pour l'informer de son erreur, afin de rectifier sa situation. Il apprend plus tard, que le délai de rectification de droit commun est de 3 ans. À la suite de quoi la prescription est acquise par année écoulée. D'autant qu'il saisit, que sa situation fiscale est rectifiée à la suite d'un changement de destination de son local, dont il a pourtant informé l'administration fiscale en temps et en heure. Pourquoi n'a-t-il pas été corrigé dès l'année du changement de destination ? Année au cours de laquelle, il a adressé le formulaire de changement de destination à l'administration fiscale. Il ne saisit pas pourquoi tout ce délai, pourquoi ne pas l'avoir corrigé avant ?

De là à considérer que cette gestion temporelle est volontairement préméditée, cet investisseur n'en est pas loin. Effectivement, ce contribuable a transformé un local professionnel en local d'habitation. C'est un changement de destination. Son impôt s'en trouve totalement revu.

Le contribuable aurait-il mené cette opération de transformation s'il avait su ? *Nemo censetur ignorare lege* certes ; toutefois, l'administration fiscale n'aurait-elle pas dû intervenir plus tôt ?

Surtout, le contribuable aurait peut-être adopté un autre régime déclaratif, celui de la location meublée par exemple ?

Mais pour se faire, encore faut-il connaître les catégories de revenus et leurs fonctionnements !

Lors de cette rectification, de ce contrôle fiscal, le contribuable ne peut pas déposer de déclaration pour des revenus de location meublée pour la période, sauf si l'administration fiscale accepte de recourir à la procédure de la loi pour un État au service d'une société de confiance, dite loi ESSOC présentée et commentée plus bas²⁸³.

Malgré cette procédure, la situation *ante* est figée par le contrôle fiscal. Il est supposable que par application de la loi pour un État au service d'une société de confiance, les déficits fonciers, par exemple, seraient repris, la situation rectifiée avec le rejet des déficits fonciers.

²⁸³ Voir *infra*, Première partie, Titre second, Chapitre second, Section 4 : La loi « oups » ; une mesure volontairement ambiguë ?

Dans cette hypothèse, le contribuable pourrait déposer de nouvelles déclarations avec un déficit en location meublée et l'impôt recalculé en tenant compte de ce déficit éventuel dû aux locations meublées.

Or, ce n'est pas le cas. Il ne s'agit aucunement d'un droit, mais d'une simple tempérance dans les sanctions, puisque le contribuable ne peut point corriger sa situation et revenir dessus dans le régime, qu'il aurait dû appliquer... Il est d'ailleurs remarquable, que grâce à cette sémantique particulièrement dolosive, l'administration fiscale ajoute à la proposition de rectification un formulaire²⁸⁴, par lequel elle incite le contribuable à admettre les rectifications au nom de ce *pseudo* droit à l'erreur, donc à accepter des pénalités de retard...

Ainsi ce contribuable a déclaré ses revenus fonciers au régime réel. L'administration requalifie ces revenus dans la catégorie des bénéfices industriels sans remettre en cause la bonne foi du contribuable. Un certain parallélisme des formes pourrait suggérer que le contribuable puisse bénéficier du régime réel des bénéfices industriels et commerciaux, ayant déclaré ses revenus fonciers en régime réel. Point n'est le cas.

Cette impossibilité a été jugée pour dire droit, par le Conseil d'État²⁸⁵ qui s'est retranché derrière le délai d'option disposé dans l'article 50-0 du Code général des impôts. Cet article dispose que le contribuable doit opter avant le 1^{er} février de la première année au titre de laquelle il souhaite bénéficier du régime réel. Or, comment le contribuable pourrait opter pour un régime, dont il ne soupçonne alors pas l'existence ?

Par cette décision le Conseil d'État annihile définitivement la loi ESSOC, vidée en totalité de sa substance.

Même par application de cette procédure, le contribuable ne peut donc pas déposer de déclarations rectificatives au régime réel, avec un déficit éventuel. Sauf si l'administration fiscale accepte de faire une application mesurée de la loi. Pourtant un parallélisme des formes plaide pour cette tolérance : régime réel pour la location nue, régime réel pour la location meublée.

²⁸⁴ Article L62 du Livre des procédures fiscales en annexe du Code général des impôts

²⁸⁵ Conseil d'État, 8^{ème} - 3^{ème} chambres réunies, 26 novembre 2018, no 417628, Cour administrative d'appel de Lyon, 2^{ème} chambre, 15 décembre 2022, 21LY02341, Tribunal Administratif de Toulon, 4^{ème} chambre, 4 mai 2023, 2100404

Nous observerons *infra*²⁸⁶, que cette loi ESSOC, qualifiée d'abusives au sens de dolosive par un Sénateur, est exemplaire de la manipulation, des concepts par l'administration fiscale engendrant des frustrations à la hauteur des espérances. Elle en est le monument.

À ce propos dans sa décision no 99-421 DC du 16 décembre 1999²⁸⁷ sur l'accessibilité et l'intelligibilité de la loi, le Conseil constitutionnel a considéré que :

« [...] , en deuxième lieu, que l'urgence est au nombre des justifications que le Gouvernement peut invoquer pour recourir à l'article 38 de la Constitution ; qu'en l'espèce, le Gouvernement a apporté au Parlement les précisions nécessaires en rappelant l'intérêt général qui s'attache à l'achèvement des neuf codes mentionnés à l'article 1er, auquel faisait obstacle l'encombrement de l'ordre du jour parlementaire ; que cette finalité répond au demeurant à l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi ; qu'en effet l'égalité devant la loi énoncée par l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen et « la garantie des droits » requise par son article 16 pourraient ne pas être effectives si les citoyens ne disposaient pas d'une connaissance suffisante des normes qui leur sont applicables ; qu'une telle connaissance est en outre nécessaire à l'exercice des droits et libertés garantis tant par l'article 4 de la Déclaration, en vertu duquel cet exercice n'a de bornes que celles déterminées par la loi, que par son article 5, aux termes duquel « tout ce qui n'est pas défendu par la loi ne peut être empêché, et nul ne peut être contraint à faire ce qu'elle n'ordonne pas » ; [...] ».

Certes, cette décision conduit à la création de plusieurs modalités d'accès au droit, dont le site legifrance.fr et service-public.fr, mais au détriment de l'intelligibilité, véritable intérêt, exigence de cette décision. Il est notable qu'une décision portant sur l'intelligibilité de la loi, se borne à sa diffusion. Remarquable certes, mais compréhensible, puisque la loi pour être appliquée, doit avant tout, surtout, être rendue publique, publiée. Son intelligibilité n'est qu'accessoire, plus prosaïquement, difficilement exigible dans les faits.

Telle est la première disposition du Code civil, tel est son premier commandement qui dispose :

« Les lois et, lorsqu'ils sont publiés au Journal officiel de la République française, les actes administratifs entrent en vigueur à la date qu'ils fixent ou, à défaut, le lendemain de leur

²⁸⁶ Voir *infra*, comment cette loi est qualifiée d'abusives (dolosive) par un Sénateur, car elle induit le contribuable en erreur : Première partie, Titre second, Chapitre second, Section 4 : La loi « oups » : une mesure volontairement ambiguë ?

²⁸⁷ Décision no 99-421 DC du 16 décembre 1999-Loi portant habilitation du Gouvernement à procéder par ordonnances, à l'adoption de la partie législative de certains codes

publication. Toutefois, l'entrée en vigueur de celles de leurs dispositions dont l'exécution nécessite des mesures d'application est reportée à la date d'entrée en vigueur de ces mesures. En cas d'urgence, entrent en vigueur dès leur publication les lois dont le décret de promulgation le prescrit et les actes administratifs pour lesquels le Gouvernement l'ordonne par une disposition spéciale.

Les dispositions du présent article ne sont pas applicables aux actes individuels ».

Cette transposition pratique par le pouvoir politique de cette décision du Conseil constitutionnelle relève, il faut le reconnaître, d'un certain pragmatisme.

Le gouvernement peut actionner le levier des moyens matériels, dont les vecteurs informatiques ; plus difficilement celui de l'humain, de ce qu'il est convenu depuis les années 80 de nommer la ressource humaine²⁸⁸. C'est une application *a minima* de la préconisation du Conseil constitutionnel. En dehors de cette diffusion, à savoir en ce qui concerne l'intelligibilité de la loi, la tâche demeure inexécutée²⁸⁹.

L'intelligence ne se promulgue pas.

L'esprit, l'essentiel de cette décision est ignoré²⁹⁰. La traduction politique de la décision du 16 décembre 1999 du Conseil Constitutionnel est pratiquement un pansement sur une jambe de bois, un pis-aller politique.

Cette politique est également loin du rapport de 2006²⁹¹ du Conseil d'État titré « *Sécurité juridique et complexité du droit* », qui écrit cette année-là :

²⁸⁸ ARNAUD Stéphanie, FRIMOUSSE Soufyane, PERETTI Jean-Marie, « Gestion personnalisée des ressources humaines : implications et enjeux, Management & Avenir, 2009/8 (no 28), p. 294-314. DOI : 10.3917/mav.028.0294. URL: <https://www.cairn.info/revue-management-et-avenir-2009-8-page-294.htm>.

²⁸⁹ Le Conseil d'État s'est prononcé en 2013 pour dire droit sur cette intelligibilité par le considérant suivant : « *Considérant que l'article 10 du décret attaqué interdit le port, la détention ou l'usage de toute arme ainsi que de ses munitions dans les espaces naturels et précise que " Ces dispositions ne s'appliquent pas aux personnes admises à chasser en application du V de l'article 9 et aux pêcheurs sous-marins, sans préjudice du IV de l'article 11 " ; que, toutefois, l'article 11 auquel ces dispositions renvoient ne comprend pas de IV ; que les requérants sont par suite fondés à soutenir que les dispositions en cause ont méconnu l'objectif à valeur constitutionnelle de clarté et d'intelligibilité de la norme ; que cette illégalité n'entache que les termes " sans préjudice du IV de l'article 11 " qui sont, contrairement à ce qui est soutenu, divisibles du reste du décret ; que, par suite, les requérants sont seulement fondés à demander, pour ce motif, l'annulation de l'article 10 en tant qu'il comporte ces mots et non celle de l'ensemble des articles 9, 10 et 11 du décret attaqué ;[...] » (Conseil d'État, 6^{ème} et 1^{ère} sous-sections réunies, 29/10/2013, no 360085).*

²⁹⁰ Voir également l'article de Alexandre FLÜCKIGER - Professeur à l'Université de Genève : « Le principe de clarté de la loi ou l'ambiguïté d'un idéal , qui explique comment le droit suisse de l'impôt s'efforce à la clarté juridique, sur le site du Conseil constitutionnel (Lien au 17 aout 2022 : <https://www.conseil-constitutionnel.fr/nouveaux-cahiers-du-conseil-constitutionnel/le-principe-de-clarte-de-la-loi-ou-l-ambiguite-d-un-ideal>).

²⁹¹ <https://www.vie-publique.fr/rapport/28120-rapport-public-2006-securite-juridique-et-complexite-du-droit> au 13 janvier 2023

« 2.2.2. Les « stroboscopes législatifs » permanents : le droit fiscal et le droit social

Le droit fiscal et le droit social offrent d'innombrables exemples de modifications réitérées conduisant à une véritable insécurité juridique.

Certes, la multiplication des textes s'explique en partie par la persistance de difficultés à la fois structurelles et conjoncturelles : le chômage, la faible croissance, les déficits récurrents de l'assurance maladie ou encore les difficultés de l'intégration.

Mais l'instabilité, lorsqu'elle est excessive, en vient elle-même à nuire à l'efficacité.

De nombreux exemples en témoignent.

Le crédit d'impôt recherche est un régime d'incitation visant à accroître la compétitivité des entreprises en soutenant leur effort de recherche-développement. [...]. Organisé par l'article 244 quater B du Code général des impôts, il a connu au 1^{er} septembre 2005 vingt-trois modifications en vingt-trois ans d'existence, dont six depuis 2000.

En 2004, cet article a été modifié deux fois le même jour, soit une première fois par la loi de finances rectificative pour 2004, mais également par la loi de finances pour 2005, toutes deux publiées au Journal officiel le 31 décembre 2004. À cette instabilité s'ajoute la complexité même de ce régime fiscal que présente un manuel, « document simplifié » de quarante-deux pages à l'attention des entrepreneurs français.

Dans la même perspective, le régime de réduction d'impôt sur le revenu des dons aux œuvres, et organismes d'intérêt général figurant à l'article 200 du Code général des impôts, a été modifié vingt-deux fois depuis sa création, il y a trente ans, à savoir une fois entre 1976 et 1989, neuf fois entre 1990 et 1999, soit une fois par an en moyenne, onze fois entre 2000 et 2005, soit deux fois par an en moyenne. [...] ²⁹² ».

Les termes du Conseil d'État sont limpides, sans appel. L'institution du Palais Royal rédige un atterrante et non moins préoccupant réquisitoire à usage institutionnel d'une part, pour l'État et les juridictions administratives subalternes ; d'autre part à usage externe, pour les citoyens. L'insécurité juridique n'est plus potentielle, elle est réelle. Sur les 411 pages du rapport, le mot fiscal se lit sur 45 pages ; que ce soit comme ci-dessus pour exposer l'instabilité législative, que par ailleurs pour évoquer les contentieux liés à la fiscalité, qui

Le Conseil d'État apporte le diagnostic dans son rapport de 2016 sur la « Simplification et qualité du droit », Les rapports du Conseil d'État (Ancienne collection Études et Documents du Conseil d'État), 27 septembre 2016.

²⁹² Instabilité de cet article à lire en résonance avec celle de l'article 39 C II 2 du Code général des impôts sur les amortissements, présenté *infra*, Deuxième partie, Titre premier, Chapitre second : Un régime dont la mise en œuvre efficiente est difficilement praticable

arrivent fatalement devant la Haute cour administrative. De même, au cours de l'année 2020, pas moins de quatre lois de finances ont été promulguées²⁹³...

« *Ce que l'on conçoit bien s'énonce clairement, Et les mots pour le dire arrivent aisément*²⁹⁴ » énonce BOILEAU. Il aurait pu écrire : et préserve des contentieux prévisibles²⁹⁵. Comment constater cette problématique des contentieux sans s'intéresser à leurs causes respectives, dont des antilogies au sein du *corpus* juridique²⁹⁶, sa complexité ou sa fébrilité juridique²⁹⁷.

Le juge, dont MONTESQUIEU écrit qu'il n'est que la « *bouche du droit*²⁹⁸ », est supposé n'être que le vecteur, l'organe phonique de la loi. Cependant il est bien davantage. Il est celui qui dit la loi. Ce faisant, il interprète cette loi. Or cette interprétation est par nature sujette à discussion, comme l'admet le système juridictionnel, qui prévoit des formes de recours par les procédures d'appels et de cassation²⁹⁹ aux décisions de ces départiteurs³⁰⁰. *Errare humanum est*. Il ne peut notamment être éludé, passé sous silence la formulation « *doit être lu*³⁰¹ » appliquée par le Juge, lorsqu'il rend une décision. Formule retrouvée dans les jugements et arrêts, dont les conséquences sont par définition imprévisibles. Néanmoins,

²⁹³ Loi de finances rectificative (L. no 2020-289, 23 mars 2020 : JO 24 mars 2020), loi de finances rectificative (L. no 2020-473, 25 avr. 2020 : JO 26 avr. 2020), loi de finances rectificative (L. no 2020-935, 30 juill. 2020 : JO 31 juill. 2020) et loi de finances rectificative (L. no 2020-1473, 30 nov. 2020 : JO 1^{er} déc. 2020)

²⁹⁴ Chant I, L'Art poétique, Nicolas Boileau, édition Jacques-Auguste Delalain, 1815, p. 6

²⁹⁵ Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale, Conseil des impôts, 20^{ème} rapport au Président de la République (Lien au 12 décembre 2018 : https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/EzPublish/Rapport-relat-contrib_0.pdf)

²⁹⁶ Voir *infra*, Deuxième partie, Titre premier, Chapitre premier : Le loueur en meublé professionnel, un régime parsemé de *tribuli*

²⁹⁷ « *Quand le droit bavarde, le citoyen ne lui prête plus qu'une oreille distraite* », pouvait-on lire en 1991 dans un rapport du Conseil d'État. In vœux du président du Conseil constitutionnel, M. Pierre Mazeaud, au Président de la République. Cahiers du Conseil constitutionnel no 18 - juillet 2005. Discours prononcé le 3 janvier 2005 à l'Élysée

²⁹⁸ « *Les juges de la nation ne sont que la bouche qui prononce les paroles de la loi, des êtres inanimés, qui n'en peuvent modérer ni la force ni la rigueur* », L'Esprit des lois, Montesquieu (18 janvier 1689 - 10 février 1755), Éditions GF-Flammarion 1979, page 301 Chapitre VI, « De la Constitution d'Angleterre ». Expression notamment commentée dans les auteurs suivants : Céline Spector. La bouche de la loi ? Les figures du juge dans L'Esprit des lois. Montesquieu Law Review, 2015, no 3, p. 87-102. Hal-02476028 et Serge Dauchy. Le juge, bouche de la loi. À propos de la célèbre métaphore de Montesquieu. Nagoya University Journal of Law and Politics, 2014, Nagoya University Journal of Law and Politics, 256, pp.325-343 (Hal-02959170).

²⁹⁹ La Cour de cassation, « [...] *une cour dont le nom terrible exprimait la puissance* ». « *On la nommait Cour de cassation pour faire entendre qu'elle était le marteau suspendu sur les jugements et les arrêts de toutes les autres juridictions* », Anatole FRANCE, l'île aux Pingouins, éditions Calmann-Lévy, 1950, page 213.

³⁰⁰ Voltaire (21 novembre 1694 - le 30 mai 1778), moins méprisant que Montesquieu écrit, tout en donnant une opinion qui lui appartient et à laquelle cette thèse n'adhère pas sur l'inutilité des lois, « *Que toute loi soit claire, uniforme & précise. L'interpréter, c'est presque toujours la corrompre. Que rien ne soit infâme que le vice. Que les impôts ne soient jamais que proportionnels. Que la loi ne soit jamais en contradiction avec l'usage. Car si l'usage est bon, la loi ne vaut rien* » : Voltaire - Dictionnaire philosophique portatif, 6^e édition, tome 2, page 355

³⁰¹ À titre d'illustration, les décisions suivantes : 5 mars 2023, Cour de cassation, Pourvoi no 21-18.324, Chambre commerciale financière et économique - Formation de section, Cour de cassation, civile, Chambre civile 1, 1 mars 2017, no 16-12.211 et Cour de cassation, Pourvoi no 16-24.428, 30 novembre 2017

comment peut-il en être autrement ? Le jugement doit être rendu. Telle est la loi du service public, qui ne doit ni se démettre ni s'arrêter. Tel est l'*imperium* de la loi no 1803-03-05 promulguée le 15 mars 1803 instituant l'article 4 du Code civil, qui dispose :

« *Le juge qui refusera de juger, sous prétexte du silence, de l'obscurité ou de l'insuffisance de la loi, pourra être poursuivi comme coupable de déni de justice* ».

Cet hermétisme est coûteux en temps et en personnel. Cette instabilité juridique est ruineuse financièrement. La loi doit être la plus claire possible³⁰². De même, la loi doit se prémunir de toute polysémie, l'impôt doit être simple. Certes l'impôt doit être simple et son assiette large, mais dans une économie mondialisée et concurrentielle, pour un petit pays comme la France, *necessitas reducit ad moerum jus naturae*³⁰³.

2.1.2 Un impôt doit être simple

L'impôt simple et efficace est proportionnel avec la plus grande assiette possible.

La taxe sur la valeur ajoutée en est l'archétype. La taxe sur la valeur ajoutée, l'impôt qui rapporte le plus au budget de l'État toutes collectivités confondues, illustre cette simplicité³⁰⁴.

L'impôt sur le revenu génère 82 milliards d'euros de recettes, quand la taxe sur la valeur ajoutée rapporte 98 milliards³⁰⁵. Depuis quelques années l'écart entre ces deux recettes diminue progressivement. Cela étant, la taxe sur la valeur ajoutée évoluant en fonction de l'expansion ou de la contraction de l'activité économique, ce rapprochement reflète également la conjoncture économique. Cela étant, la concurrence économique mondiale exacerbée accompagnée d'une compétition fiscale atténuée ce dernier argument, tant les marges de manœuvres sur la taxe sur la valeur ajoutée sont restreintes. Ce paramètre mondial peut inciter

³⁰² Dans une affaire sur recours en annulation d'une délibération du Conseil d'administration de l'Université de Grenoble-Alpes d'un Professeur de Grenoble-Alpes, le Tribunal administratif de Grenoble a annulé des stipulations statutaires sous le visa que « *clarté et d'intelligibilité de la norme constituent un objectif de valeur constitutionnelle auquel doivent satisfaire les actes administratifs* », en ajoutant « *Par ailleurs, le degré de clarté attendu d'un texte dépend de ses nature et fonction. Ainsi, le caractère technique et efficient d'un texte juridique impose un niveau de clarté propre à garantir son accessibilité immédiate* ». Certes d'une espèce émanant d'une juridiction de premier degré, ce jugement est néanmoins exemplaire).

³⁰³ L'état de nécessité réduit le droit aux instincts de la nature.

³⁰⁴ Voir également sur les prélèvements obligatoires, FIPECO op.cit., le 05 juin 2023. « Les fiches de l'encyclopédie. IV) Les prélèvements obligatoires ».

³⁰⁵ Rapport général no 163 (2021-2022, tome I, déposé le 18 novembre 2021, consulté le 18 décembre 2022 sur le lien : <https://www.senat.fr/rap/121-163-1/121-163-17.html>

à la facilité fiscale plutôt qu'à la refonte d'un système désuet. Par conséquent à une inversion de paradigme, dans lequel la taxe sur la valeur ajoutée verrait s'écrouler son rendement.

Facilité que semble illustrer la trajectoire française, et sur sa fiscalité, et sur son économie, et finalement, réciproquement. À mesure que les activités des entreprises se rétractent, la taxe sur la valeur ajoutée diminue et réciproquement l'impôt sur le revenu devient prépondérant, aussi bien en termes de *ratio* de recettes qu'en termes d'importance économique. Ce que relève d'ailleurs dans son rapport de février 2023 sur cette taxe sur la valeur ajoutée, le Conseil des prélèvements obligatoires³⁰⁶. Ce Conseil déclare notamment : « *La TVA n'est pas le meilleur instrument dont disposent les pouvoirs publics pour répondre aux conséquences des crises multiformes actuelles et aux enjeux économiques et sociaux de moyen et long terme* ». Ce que confirme l'étude citée *supra* en ces termes : « *La part de la TVA a baissé sensiblement et cette baisse a été compensée par les recettes de l'impôt sur les revenus et par les recettes de l'impôt sur les patrimoines*³⁰⁷ ».

Certes, cette taxe s'applique de la même manière aux plus aisés et au moins aisés. Certes sa part relative est d'autant plus importante, que les revenus sont faibles. C'est la raison pour laquelle des taux réduits sont établis pour l'alimentaire notamment. Certes, cette taxe est non progressive et économiquement inéquitable. Néanmoins, s'il s'agit d'évoquer sa simplicité et son efficacité, elle est incontestée de même qu'incontestable.

S'il est un impôt complexe en France, c'est bien celui de l'impôt sur le revenu, comme cela sera illustré *infra*³⁰⁸. Or, que ce soit le revenu foncier, le bénéfice industriel, commercial pour la location meublée et les plus-values, il sera vu plus bas qu'ils sont une catégorie parmi les huit catégories, qui composent le revenu global des personnes physiques.

Ainsi la décision est prise de fiscaliser davantage les ménages. Cette fiscalisation croissante doit se traduire par des encaissements équivalents. C'est avec cette optique, que l'administration fiscale perfectionne ses procédures de recouvrement.

2.2 Faute de révision de l'assiette, l'optimisation du recouvrement

³⁰⁶ Conseil des prélèvements obligatoires. La TVA, une taxe à recentrer sur son objectif de rendement pour les finances publiques - février 2023.

³⁰⁷ En Page 14 de l'étude citée plus haut : ABDELSALAM, Aïmane, DELATTE, Anne-Laure, Répartition des recettes et dépenses publiques entre ménages et entreprises depuis 1949 : Nouvelles données, Sciences Po LIEPP Working Paper no142, 2023-03-10.

³⁰⁸ Voir *infra* de Première partie, Titre second, Chapitre premier : Section 1 : Progressivité et équité : terreau de la complexité

Faute de réviser l'assiette, le France a fait le choix d'investir dans la stratégie de l'optimisation du recouvrement.

Un impôt simplifié dans une économie complexe est-il commutable avec un recouvrement simplifié, pourtant présenté comme une simplification de l'impôt ?

Ce *modus operandi* n'est-il pas déloyal ? Essentiellement, éviter le débat fondamental sur la rénovation de la fiscalité française, alors que l'impôt repose toujours plus sur les revenus des ménages et du patrimoine en particulier, est-il démocratiquement audible et admissible ?

Dans cette évolution de la fiscalité, qui prétend simplifier l'impôt quand elle n'en simplifie que le recouvrement afin de l'optimiser, le prélèvement à la source est un nouveau jalon.

Le courant actuel est celui de la simplification du recouvrement. Ces modifications du recouvrement ne sont pas une simplification de l'impôt, mais bien une accélération des procédures de recouvrement. Cette réforme, plus financière que fiscale, vise à rendre le prélèvement contemporain de la perception du revenu, ainsi, mensualiser cette recette de l'État. Cette nouveauté permet, notamment à l'État, de prospecter des prêts auprès des pourvoyeurs de fonds pour compléter son budget. Ces emprunts génèrent une dette publique totalisant les emprunts publics contractés par l'État, la Sécurité sociale, les organismes divers d'administration centrale et les collectivités territoriales.

L'Institut national de la statistique et des études économiques fait état d'un niveau de dette publique en 2022, qui s'établit à près de 2 950 milliards d'euros, soit près de 111,4% du produit intérieur brut en 2022, contre 111,8% en 2021³⁰⁹. Il ne s'agit ni plus ni moins, comme pour un particulier de rembourser ce prêt sous forme de mensualités. Le prélèvement à la source représente une partie des mensualités de l'État français.

Sans s'exprimer sur ces considérations budgétaires, la proposition de loi no 140, enregistrée au bureau de la Présidence de l'Assemblée nationale le 8 août 2017, propose de revenir au système déclaratif de l'impôt sur le revenu en abrogeant le prélèvement à la source³¹⁰. Cette proposition concerne la mise en place du prélèvement à la source. En partie reprise ci-dessous, elle permet de relever les arguments suivants, qui doivent être des étalons, dès lors qu'il s'agit de légiférer en général et en particulier sur l'impôt.

³⁰⁹ INSEE Informations rapides no 76. Note parue le 28/03/2023

³¹⁰ https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/textes/115b0141_proposition-loi

« *Ce qui se veut une simplification se révèle dans les faits une usine à gaz qui va rendre pour bon nombre de nos compatriotes l'impôt incompréhensible, donc intolérable. Seul un impôt compris est consenti. Plusieurs raisons justifient notre opposition à ce projet. En premier lieu, c'est parce qu'ils peuvent mesurer le niveau de l'impôt que nos compatriotes l'acceptent ou le contestent. Or le prélèvement à la source transforme l'entreprise en collecteur de l'impôt sur le revenu. Le salarié percevra ainsi une rémunération nette non seulement de cotisations sociales, comme c'est le cas actuellement, mais également de l'impôt sur le revenu. La relation directe entre le contribuable et l'État qui est au cœur du principe du consentement à l'impôt va de fait disparaître. La retenue à la source présente ainsi l'avantage pour un gouvernement, et c'est sans doute un motif inavoué de la réforme : rendre l'impôt indolore, anesthésiant... [...] ».*

Parmi les points évoqués, il peut être souscrit aux deux suivants :

- D'une part à l'argument qu'un impôt doit être compris ;

Comment ce qui est incompris peut-il emporter, de la part de quiconque, en l'espèce des contribuables, donc en matière d'argent, un quelconque consentement ?

Comment, ce qui constitue, encore pour certains, l'une des clauses fondatrices de ce contrat social, le consentement à l'impôt peut-il reposer sur des ambiguïtés, voire une effraction, dès lors que le contribuable n'a pas la compréhension pleine et entière de la valeur de sa contribution à cette convention. Que cette contribution soit faible ou élevée, le contribuable doit connaître parfaitement ce à quoi il s'engage, l'accepter ou le refuser en toute connaissance de cause. Agir autrement est soit dolosif, soit une infantilisation du Citoyen.

Certes, les élus consentent à l'impôt au nom du peuple. Toutefois ces élus pénètrent-ils ce à quoi il consent ?

La loi de finances est d'une part, un projet de loi ouvragé, tissé sur les métiers des bureaux de Bercy ; d'autre part, discuté en commission par une minorité de spécialistes. Notamment les présidents des commission permanentes, qui comme elles, le sont quasiment, en dépit des renouvellements des représentants à la suite des échéances électorales. La présence tutélaire durant presque deux lustres, du 10 juillet 2002 au 5 octobre 2011, d'un Jean ARTHUIS³¹¹, expert-comptable de profession, exerce forcément une ferme influence sur les

³¹¹ Son *curriculum vitae* lisible sur le site [économie.gouv.fr](https://www.economie.gouv.fr) pèse de toute son expérience et démontre l'influence, que Jean ARTHUIS ne pouvait manquer d'exercer dans cette commission (Source : <https://www.economie.gouv.fr/saef/jean-arthus> au 17 mars 2023).

décisions prises lors de ces commissions ; de même pour un Vincent ÉBLÉ, président depuis le 5 octobre 2017.

Dans ce cas, l'existence de ce consentement de l'impôt peut être objectivement discutée. D'ailleurs, l'illusion d'un contrat sociale induisant un contrat fiscal est battue en brèche par la fiscalité immobilière. Celle-ci démontre que la relation entre l'État et le contribuable est par essence inéquitable. Dès lors, s'il peut être entendu que le dirigeant politique soit tenté de maintenir et maintienne cette illusion, cette pensée magique ne résiste pas à l'épreuve des faits. De contrat, il n'existe point. De consentement, il n'en est guère attendu de la part du contribuable.

Cette fiscalité immobilière fournit la preuve et les chiffres de celle-ci donne la mesure de cette unilatéralisme léonin.

Concernant ce consentement, dans son article intitulé ³¹²« *Le consentement à l'impôt* », le Professeur Emmanuel de Crouy-Chanel³¹³ démontre, que faute de pouvoir faire changer les lois, le Citoyen peut changer de dirigeant, lequel promulgue des lois conformes à ce qu'attend ledit Citoyen.

Cela étant, il s'agit dans ce cas des limites au prétendu contrat social, qu'impose concrètement la majorité électorale, voire la demande des créanciers dans le cas d'un pays endetté. La Grèce l'illustre indiscutablement, puisque mise sous tutelle en 2010, elle subit une réforme de son système financier et comptable national³¹⁴. Les créanciers aiment les lignes toutes tracées et le moindre changement dans leurs projections financières est un événement trouble, douteux et partant, inadmissible. La France a participé à ces changements en Grèce, en apportant son

³¹² Professeur DE CROUY-CHANEL Emmanuel, « Le consentement à l'impôt », *Pouvoirs*, 2014/4 (no 151), p. 5-14. DOI : 10.3917/pouv.151.0005. URL : <https://www.cairn.info/revue-pouvoirs-2014-4-page-5.htm>.

³¹³ Professeur de droit public à l'université de Picardie-Jules Verne et chercheur à l'Institut de recherches juridiques de la Sorbonne, département Sorbonne-Fiscalité

³¹⁴ À la suite de l'effondrement de son économie en 2008, la Grèce se voit imposée quatre plans d'assistance financière comparable à une tutelle, en 2010, 2012, 2015 et 2018. Le dernier plan courant de 2018 à 2022 s'accompagne, comme les précédents de contreparties sous forme de réformes structurelles, notamment d'une réforme de la gestion de sa comptabilité publique. En effet, selon la Commission européenne, les comptes publics du pays n'étaient pas fiabilisés (Commission européenne, « Rapport sur les statistiques du déficit et de la dette publics de la Grèce », COM (2010), 8 janvier 2010).

Concernant la comptabilité publique, la Grèce aurait été inspirée en tolérant semble-t-il, comme la France une marge d'erreur de 15% dans ses comptes publics... :

« *D'une part, l'exercice de la comptabilité analytique demeure une science imprécise et l'estimation en résultant n'est qu'approximative* » in No 465403 – Ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique c/ Société OPPCI Sogecapimmo, Conseil d'État, 9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies, Séance du 3 avril 2023 Lecture du 14 avril 2023, Conclusions, Mme Émilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteure publique.

Tous les comptables apprendront donc que la comptabilité n'est pas une science précise et que le montant 100 peut être égal au montant 115. D'ailleurs les créanciers de la France savent désormais que le solde du bilan de la France peut compter une marge d'imprécision, du moins déclarée de 15%...

expertise reconnue en matière fiscale³¹⁵. En conséquence, même si la nécessité ne légitime pas la loi, il n'en demeure pas moins qu'elle peut la déterminer. Dans ce cas, où se situe le consentement à l'impôt ? À quel endroit placer le curseur entre nécessité et accord ?

Le Professeur Emmanuel de Crouy-Chanel répond par la thèse suivante :

« Or ces points n'ont rien d'évident. L'impôt ne porte pas, en tant que tel, une relation de nature politique. Il est une simple technique de financement de la puissance publique reposant sur le pouvoir du souverain de rendre unilatéralement, par sa seule volonté, ses sujets débiteurs d'une obligation monétaire. L'impôt n'est pas un contrat né d'un échange de consentements. Il n'est pas une obligation trouvant sa cause dans la contrepartie reçue par le contribuable. Pour le formuler brutalement, un système fiscal peut parfaitement exister, voire prospérer, dans un État qui ne connaîtrait aucune forme de participation des citoyens au pouvoir. Ce n'est pas dire qu'impôt et démocratie ne sont pas simultanément pensables. Mais ils ne le sont que parce qu'ils touchent l'un et l'autre à l'État. Parler d'impôt, c'est parler d'un pouvoir de l'État ; traiter de démocratie, c'est traiter d'un mode de légitimation de l'État ».

En ce sens, cette thèse tente de démontrer que cette illusion du consentement à l'impôt, tourne au vaudeville en matière de fiscalité immobilière, comme le révèle l'inévitable contrat léonin entre État et Citoyen, qui se noue actuellement.

- D'autre part à celui de la mesure du niveau de l'impôt.

Le prélèvement à la source participe de cette anesthésie de l'impôt, ce que la proposition citée ci-dessus affirme, quand elle énonce :

« La retenue à la source présente ainsi l'avantage pour un gouvernement, et c'est sans doute un motif inavoué de la réforme de : rendre l'impôt indolore, anesthésiant... ».

Comment le contribuable peut-il adhérer à un impôt, dont il ne mesure pas le niveau, y compris pour les revenus locatifs, car un système d'acompte est mis en place, prélevant l'impôt au moment du versement des loyers lissant ainsi l'impôt comme un crédit immobilier.

³¹⁵ « Partenariat pour la mise en œuvre de réformes en Grèce Protocole entre la République française et la République hellénique » (Lien au 10 janvier 2023 : <http://proxy-pubminefi.diffusion.finances.gouv.fr/pub/document/18/19918.pdf>). La situation de la Grèce à qui il était reproché des comptes non-fiabilisés est bien loin de la situation des comptes publics de la France certes. Cependant la Cour des comptes appréciera la nouvelle tolérance jurisprudentielle des 15% vue *supra* en introduction, paragraphe : L'impôt contribution citoyenne versus l'impôt contrepartie à des services.

Conclusion du chapitre premier

Une loi doit être simple pour être comprise.

Au regard de la pratique, il peut être prétendu que les lois fiscales sont volontairement compliquées pour être incomprises des contribuables ; langage du juriste contre la langue du *vulgum pecus*. Cette théorie est un axiome en fiscalité. Le Professeur Jean-Claude Gémard, dans son introduction de l'étude sur « *Les fondements du langage du droit comme langue de spécialité. Du sens et de la forme du texte juridique* » pour la Revue générale de Droit canadienne³¹⁶ affirme que : « *L'utilisateur ou l'auteur de textes juridiques passe par le langage du droit pour lire, écrire ou traduire cette langue de spécialité. Or, pour traiter un texte, juridique ou autre, il faut non seulement connaître (et comprendre) les mots de la langue commune, les termes du domaine visé et les notions dont ils sont porteurs, c'est-à-dire la langue (le lexique), mais encore le discours qui lui est propre, soit la manière de dire les choses, son langage* ».

Autant dire, que comprendre le langage du droit fiscal, qui combine notamment le droit civil, le droit commercial, le droit des assurances, le droit de l'urbanisme et la comptabilité commerciale ou publique appartient, pour peu que cela soit possible..., à une minorité.

Toujours dans son introduction le Professeur Jean-Claude Gémard écrit page 719³¹⁷ :

« *Que dire, alors, du profane ou de « l'homme de la rue » qui, lui, souffre du double handicap de n'être a priori, ni un spécialiste des questions langagières ni un expert dans un champ de spécialité quelconque ? Or, entre toutes les langues de spécialité possibles (médicale, économique, scientifique ou technique, etc.), il est de notoriété publique que celle du droit est*

³¹⁶ « Les fondements du langage du droit comme langue de spécialité. Du sens et de la forme du texte juridique ». Revue générale de droit, 21(4), 717–738, <https://doi.org/10.7202/1058214ar>, Volume 21, no 4, décembre 1990, par le Professeur Jean-Claude Gémard

³¹⁷ « *L'exemple du traducteur est symbolique, car c'est sur lui que repose la réussite totale ou partielle de l'acte de communication intralinguistique dont il est le médiateur. Toutefois, il n'est qu'un des nombreux intervenants potentiels dans le mécanisme général de la communication inter- et intralinguistique, un des innombrables « travailleurs de la langue » confrontés quotidiennement aux difficultés que pose la compréhension d'une ou de plusieurs langues de spécialité, parfois simultanément dans le même texte. Que dire, alors, du profane ou de « l'homme de la rue » qui, lui, souffre du double handicap de n'être a priori, ni un spécialiste des questions langagières ni un expert dans un champ de spécialité quelconque ? Or, entre toutes les langues de spécialité possibles (médicale, économique, scientifique ou technique, etc.), il est de notoriété publique que celle du droit est une des plus complexes, que les juristes pratiquent un discours souvent obscur et tortueux à souhait, et cela dans la plupart des langues véhiculaires, en Occident tout au moins* ».

une des plus complexes, que les juristes pratiquent un discours souvent obscur et tortueux à souhait, et cela dans la plupart des langues véhiculaires, en Occident tout au moins ».

Cette complexité du langage juridique, fiscal, partant de l'édifice juridico-fiscal, dont les briques sont mots, que ceux-ci soient, verbes, substantifs, compléments d'objet ou adjectifs, est notamment relevée par le Professeur Jacques Le Cacheux³¹⁸ dans son ouvrage : *« Les Français et l'impôt³¹⁹ ? »*.

Il écrit notamment au chapitre 6 intitulé *« Le Système fiscal français est-il trop complexe ? »* :

« 1. Pourquoi dit-on souvent que le système fiscal français est trop complexe ?

La complexité souvent reprochée au système fiscal français résulte de plusieurs caractéristiques, certaines dues à l'accumulation, au fil du temps, de mesures d'inspirations diverses, d'autres au souci de concilier, dans le même instrument, différents objectifs, parfois contradictoires. Tel qu'il est aujourd'hui, comparé aux structures fiscales de la plupart de nos voisins, le système fiscal français apparaît comme singulier, en ce que les impôts sont nombreux et leurs modes de calcul souvent compliqués. Il est, en tout cas, perçu comme tel, par les assujettis eux-mêmes, par les fiscalistes qui font profession de conseillers experts en la matière, ainsi que par les médias étrangers, qui classent souvent très mal la France dans les comparaisons internationales sur ce sujet.

2. Comment mesurer la complexité fiscale ?

L'une des mesures les plus immédiates de la complexité fiscale est, tout simplement, le volume du code fiscal ; c'est également le nombre de pages de la loi de finances et de ses annexes, soumises au Parlement chaque automne.

Pour le contribuable, la complexité n'est pas toujours apparente, dans la mesure où la plupart des prélèvements sont opérés à la source – par l'employeur, en ce qui concerne les cotisations sociales et la CSG-CRDS, par les vendeurs, en ce qui concerne les impôts indirects – et où seuls l'impôt sur le revenu des personnes, les impôts locaux et l'impôt de solidarité sur la fortune sont acquittés directement par lui au terme d'une démarche explicite (déclaration parfois, et avis d'imposition). Et, pour la plupart des contribuables qui

³¹⁸ Professeur agrégé des Universités en économie, Université de Pau et des Pays de l'Adour, depuis 1996
Professeur à l'École Nationale des Ponts et Chaussées. Chercheur à l'Observatoire Français des Conjonctures Économiques de 1983 à 2016, Directeur du Département des études de l'Observatoire Français des Conjonctures Économiques de 1993 à 2013. Enseigne également à Sciences Po (Paris), à Stanford University in Paris, à la European Online Academy et à l'Université de Paris I (Panthéon Sorbonne). Jacques Le Cacheux est ancien élève de l'École normale supérieure (ENS-Ulm), titulaire du Diplôme de l'Institut d'études politiques de Paris, d'une maîtrise d'économie de l'Université de Paris I (Panthéon-Sorbonne) et d'un Doctorat européen d'économie de l'Institut universitaire européen (Florence, Italie)

³¹⁹ « Les Français et l'impôt », par Jacques Le Cacheux, édition 2008, Collection : Débat public chez Odile Jacob, page 111

n'acquiescent que l'IRPP et les impôts locaux, la déclaration préremplie et l'avis d'imposition se résument à quelques chiffres, dont le montant de l'impôt dû. Même dans ces cas, cependant, la complexité transparaît dans le mode de calcul de l'impôt, pour ceux qui ont la curiosité de se livrer eux-mêmes à cet exercice. Mais dès que, pour une raison ou pour une autre, la situation du contribuable s'écarte un tant soit peu du schéma de base de l'impôt, la complexité se manifeste pleinement ».

Il y a bien longtemps que le législateur fiscal ne légifère plus d'une main tremblante.

Au contraire, il fait trembler le contribuable, comme nous l'avons vu *infra* avec son arsenal pénal.

Nous sommes très loin de la pensée d'un CARBONNIER qui déclarait doctement, « *Ne légiférer qu'en tremblant, préférer toujours la solution qui exige moins de droit et laisse le plus aux mœurs et à la morale*³²⁰ ».

Ce propos, qui prend sa source dans la complexité³²¹ de ces stipulations sibyllines et byzantines insérées dans un contrat social fiscal fondé sur un supposé consentement à l'impôt, conduit à déclarer qu'un déséquilibre majeur, risqué, semble notamment se mettre en place sur la fiscalité immobilière. Ce déséquilibre est à même de remettre en cause le fondement même de l'impôt, bien au-delà de son supposé consentement. Cela a été dit en introduction, l'immobilier fait partie de l'âme française. De plus, un État dans lequel le Service public de l'impôt inquiète³²², comme aux temps des fermiers généraux³²³ ; un État dans lequel le

³²⁰ J. Carbonnier, « Flexible droit », édition LGDJ, 1969

³²¹ Voir également sur cet article, qui ne peut épuiser le sujet de : KOURALEVA-CAZALS Polina, « La simplification de l'action publique en matière fiscale », *Revue française d'administration publique*, 2016/1 (No 157), p. 83-94. DOI : 10.3917/rfap.157.0083 (URL : <https://www.cairn.info/revue-francaise-d-administration-publique-2016-1-page-83.htm>).

³²² Voir le commentaire suivant : « *M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques. - Mon administration est fière que le projet de loi étende certaines de nos pratiques à d'autres ministères. Si nous avons été précurseurs, par exemple avec le rescrit, c'est que nous avons conscience que la législation que nous appliquons est complexe et que nous nous sommes rendu compte que notre image n'était pas bonne, ce qui nuisait, en fait, aux entreprises et aux particuliers, qui se trouvaient dissuadés de faire appel à nos conseils. Nous avons donc beaucoup amélioré notre offre de services pour accroître la sécurité juridique.*

Notre administration laisse une certaine latitude aux responsables locaux, qui sont sur les territoires les interlocuteurs des entreprises et des particuliers, pour appliquer la loi avec intelligence. Ce n'est pas que nous ne soyons pas respectueux des textes que nous devons mettre en œuvre : au contraire ! Notre slogan est l'application mesurée de la loi fiscale. Nous pensons que, dans certaines limites, la lettre du texte doit être complétée par son esprit, et que, face à certaines situations particulières, il est de bon sens et même, parfois, légitime, de ne pas appliquer les textes, car ceux-ci, qui traitent de tous les cas, ne sauraient prévoir chaque configuration. La société de confiance, c'est aussi faire confiance à l'agent public local : c'est ce que nous faisons depuis longtemps.

Bien sûr, pour transformer les pratiques en ce sens, il faut du temps et de la ténacité : cela ne se fait pas en pressant sur un bouton ! Mais on y arrive, tout simplement parce que les agents publics sont aussi nos concitoyens et qu'ils sont évidemment sensibles à l'image que la société leur renvoie et à la qualité de leur relation avec les usagers. Désormais, nous ne travaillons plus dans un climat de suspicion. Par exemple, au début des années 2000, nos agents avaient coutume de répéter : « On n'est pas chez Darty ! ». On ne le dit plus

sentiment d'injustice³²⁴ oblige le gouvernement à des annonces tonitruantes³²⁵, doit interroger le législateur.

Ce premier chapitre a souhaité exposer ce dangereux déséquilibre, afin d'amorcer ce propos qu'elle s'efforcera de confirmer en présentant ces « *situation (s) où le contribuable s'écarte un tant soit peu du schéma de base de l'impôt ...* », selon Professeur Jacques Le Cacheux déjà cité, notamment sur les revenus issus de l'immobilier.

Ce qui enfin inquiète davantage est la connaissance de la fiscalité attendue de la part des contribuables, vers qui la charge déclarative d'une fiscalité de plus en plus abstruse est transférée.

du tout ». In Comptes rendus de la Commission sénatoriale État pour une société de confiance, Mercredi 7 février 2018, audition de M. Gérald Darmanin, ministre de l'Action et des comptes publics, audition de M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques (Lien au 18 septembre 2018 : https://www.senat.fr/compte-rendu-commissions/20180205/cs_confiance.html#toc3)

Évoquer ce « climat de suspicion » pour dire qu'il n'existerait plus, n'est-ce pas au contraire l'aveu qu'il est bien présent ?

³²³ « *Écrivains et historiens n'ont cessé, depuis le XVIII^e siècle, de dénoncer les tares de la Ferme générale. L'étude objective de l'institution n'est pas encore terminée. La tâche n'est, en effet, pas aisée. La dispersion des archives de la Ferme au début de la Révolution, la persécution, puis l'exécution de vingt-huit fermiers généraux (parmi lesquels Lavoisier) les 1^{er} et 3 du mois de floréal (20-22 avril 1794) sont autant d'éléments qui multiplient les difficultés matérielles et intellectuelles d'une recherche déjà difficile en soi. Les abus du système d'affermage d'impôts et de l'inévitable instauration d'une para-administration particulièrement efficace sont évidents. Mais aucune étude historique n'est valable si elle se contente d'être structurelle. Or, la Ferme générale et le milieu social qui en est le support ont singulièrement évolué. Elle n'existe en tant que telle qu'à partir de 1680 (bail Fauconnet). Bien plus, son organisation définitive ne se met en place que vers 1725-1726. Étroitement surveillée par le contrôle général des Finances et par la Cour, la Ferme, devenue un rouage essentiel de l'État, se transforme en une administration de moins en moins abusive. Parallèlement se constate un changement analogue du milieu humain. Aux traitants de l'époque de Turcaret succèdent les Lavoisier ou les La Popelinière. Les « quarante rois non couronnés » de la France se situent à l'un des tournants de l'évolution de la société française ; la civilisation du XVIII^e siècle leur doit quelques-uns de ses traits les plus distinctifs.*

Des écrits hostiles

Cahiers de doléances, œuvres littéraires, pamphlets politiques n'ont cessé d'exprimer, tout au long du siècle des Lumières, des sentiments de haine à l'encontre des fermiers généraux. Le cahier de Salmonville-la-Rivière (Rouen) donne le ton : « Ce sont les sangsues de l'État. C'est une vermine qui le dévore, c'est une peste qui l'infecte. Nous supplions très humblement Sa Majesté de nous en délivrer pour toujours et d'exterminer tellement les racines de cette pernicieuse plante qu'elle ne repousse jamais. » M. Marion citait, voici longtemps, le cahier de Menetou-Couture (Bourges). Il demande « l'abolition entière des fermes, qui ne contribuent qu'à enrichir une vingtaine d'hommes de la fortune desquels on ne parle que par millions qu'ils gagnent sur les fermes et qui, en ruinant les peuples, ne contribuent en rien au soulagement de l'État ». Le marquis de Mirabeau ne dit pas autre chose dans sa Théorie de l'impôt. Pour lui, il n'est qu'une seule réforme nécessaire et suffisante : la suppression de la Ferme. Il est inutile d'allonger la liste des « anti-financiers » (Darigrand, 1764), tant ce genre de littérature a proliféré », Jean MEYER, in « FERMIERS GÉNÉRAUX, Encyclopædia Universalis [en ligne], consulté le 3 avril 2023 (URL : <https://www.universalis.fr/encyclopedie/fermiers-generaux/>).

³²⁴ https://www.lemonde.fr/politique/article/2023/05/08/gabriel-attal-chaque-fraude-fiscale-est-grave-mais-celle-des-plus-puissants-est-impardonnable_6172543_823448.html

³²⁵ Tribune par Olivier Babeau (Président de l'Institut Sapiens, chroniqueur aux « Échos »), Frederic Douet (Professeur de droit fiscal à l'université Rouen-Normandie) sur « La démagogie anti-riches » dans le journal Les Échos en date du 14 mai 2023 (Source : <https://www.lesechos.fr/idees-debats/cercle/opinion-la-demagogie-anti-riches-1943289>)

Chapitre second : La participation croissante du contribuable à l'assise de l'impôt

Cette participation croissante à l'assise de l'impôt s'opère de manière obligatoire et au son détriment du contribuable.

Si la liquidation de l'impôt est complexe et incompréhensible, étant mathématique, elle est toutefois calculée par des applications et des logiciels, si bien que le fonctionnaire est supposé être libéré de cette tâche.

Lorsque l'administration fiscale souhaite créer une application nouvelle, elle met en relation un excellent fiscaliste avec un excellent informaticien. Il n'est pas rare que les premiers de classement se retrouvent au sein de la mission « *cap numérique* » devenue « *direction des projets numériques* », mission qui pense, conçoit, élabore les applications informatiques de la Direction générale des Finances publiques.

Paradoxalement aussi omnipotente et omniprésente³²⁶ que discrète, il est extrêmement difficile de trouver des informations publiques sur cette mission. Cependant, le profil de personnes recherchées³²⁷, le rapport cité *infra* sur les « *compétences rares*³²⁸ », de même que les documents annexes aux lois de finances sur la lutte contre la fraude ci-dessous, donnent un certain nombre de pistes sur ses attributions et objectifs.

Le document de politique transversale pour le projet de loi de finances pour 2020, intitulé « *Lutte contre l'évasion et la fraude fiscale* » livre en pages 39 et 40, un aperçu de ce qui est attendu de cette mission avec notamment : « *le projet PILAT* », dont les premiers « modules » sont livrés dès 2019.

Ce projet est ainsi justifié :

« Le dispositif applicatif du contrôle fiscal de la DGFIP a été conçu au fil du temps pour répondre à des besoins métiers particuliers : ces particularismes limitent et complexifient aujourd'hui l'exercice de la mission, dont les évolutions nécessitent un accompagnement informatique plus intégré et facilitant davantage le travail de chaque acteur d'un contrôle ».

[...]. « Le projet PILAT poursuit trois objectifs : supprimer les ruptures applicatives sur l'ensemble de la chaîne du contrôle fiscal, moderniser et simplifier le travail de l'agent

³²⁶ <https://www.dailymotion.com/video/x7opixf> consulté le 12 février 2020

³²⁷ https://www.pass.fonction-publique.gouv.fr/files/2021-04/DTNum_Innover_fiche_offre_apprentissage.pdf consulté le 13 avril 2022

³²⁸ Le terme cité plusieurs fois est repris du « Bilan du contrat d'objectifs et de moyens de la direction générale des finances publiques pour la période 2020-2022 » publié en septembre 2022.

participant à la chaîne du contrôle et améliorer le pilotage de la mission et la valorisation de l'activité. Pour mener à bien ce projet, une direction de projet a été constituée au sein du service à compétence nationale Cap Numérique, en étroite partenariat avec le service du contrôle fiscal et l'ensemble des acteurs du service des systèmes d'information (SI) ».

Le document de politique transversale pour le projet de loi de finances pour 2022, intitulé « *Lutte contre l'évasion et la fraude en matière d'imposition de toutes natures et de cotisations sociales* », confirme, en page 52 et 53, les attentes sur ce projet PILAT ; mais cette fois dans un champ d'application amplifié..., puisqu'il lutte aussi contre la fraude aux cotisations sociales.

Cap numérique, maître d'œuvre du prélèvement à la source, est d'ailleurs le destinataire, l'interlocuteur, le juge des recours en cas de violation des droits sur les libertés informatiques : « *Les droits prévus à la section 2 du chapitre V de la loi du 6 janvier 1978 susvisée s'exercent auprès du service Cap numérique de la direction générale des finances publiques, immeuble Le Montaigne, 4, avenue Montaigne, 93468 Noisy-le-Grand Cedex³²⁹* ».

Pour mémoire cette section deux « *Droits des personnes à l'égard des traitements de données à caractère personnel* » traite de l'usage de ces données et dispose notamment en son article 38 :

« Toute personne physique a le droit de s'opposer, pour des motifs légitimes, à ce que des données à caractère personnel la concernant fassent l'objet d'un traitement.

Elle a le droit de s'opposer, sans frais, à ce que les données la concernant soient utilisées à des fins de prospection, notamment commerciale, par le responsable actuel du traitement ou celui d'un traitement ultérieur.

Les dispositions du premier alinéa ne s'appliquent pas lorsque le traitement répond à une obligation légale ou lorsque l'application de ces dispositions a été écartée par une disposition expresse de l'acte autorisant le traitement ».

Cap numérique est le régulateur, le garant des données numériques des contribuables.

Cela étant, il faut tout d'abord recruter ces « *compétences rares* », ensuite les perfectionner, enfin les conserver. Or et par nature les meilleurs souhaitent évoluer, en interne ou à l'extérieur. Et quand ils progressent, ils quittent leur ancienne fonction. C'est en

³²⁹ Arrêté du 25 avril 2017 portant création à la direction générale des finances publiques d'un traitement automatisé de gestion du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu dénommé R-Taux, NOR : ECFE1712695A, ELI (<https://www.legifrance.gouv.fr/eli/arrete/2017/4/25/ECFE1712695A/jo/texte> consulté au 13 juin 2018)

substance, ce qu'expose le bilan du contrat d'objectifs et de moyens de la Direction générale des Finances publiques pour la période 2020 à 2022 publié en septembre 2022.

La Direction générale des Finances publiques s'est lancée corps et âme dans cette binarisation de la fiscalité, cette informatisation, cette numérisation, mais à présent elle souffre à assurer la maintenance y afférente. Toute proportion gardée, mais dans un schéma identique, la Direction générale des Finances publiques craint de vivre ce que vit la filière nucléaire³³⁰. Cette informatisation étant actuellement mise en place et en œuvre, le contribuable se retrouve à alimenter les cédules proposées par l'administration fiscale, dans les différentes déclarations qui lui sont proposées. Chaque case peut entraîner l'ouverture d'une autre case et/ou d'une autre déclaration en cascade, entraînant dans un même mouvement les erreurs éventuelles...

Le « rôle » des contribuables porte sur le raisonnement juridique et fiscal. Il leur est demandé de porter cette analyse, cela sans formation pour la grande majorité d'entre eux. Cette demande, cette injonction, qui leur est faite engendre des difficultés auxquelles la loi pour un État au Service d'une Société de Confiance (ESSOC) a voulu répondre, mais dont la mise en œuvre par les services et l'administration fiscale n'est pas systématiquement répercutée. Si bien que cette volonté relève parfois du vœu pieux, du souhait ou de la tentative.

Cette participation pérennise et élargit les collecteurs d'impôts (Une réminiscence des fermiers généraux...). Elle a débuté avec la taxe sur la valeur ajoutée pour s'étendre à l'impôt sur le revenu. De plus, le propriétaire foncier devient partie prenante au recensement de ses propres biens et à la déclaration d'occupation de ses biens en temps réel, y compris des revenus issus de ces biens.

Enfin, pour donner un semblant de légalité démocratique au fait que le contribuable devienne, sans formation aucune un supplétif de Bercy, l'État a institué un *pseudo* droit à l'erreur avec la loi pour un État au Service d'une Société de Confiance (ESSOC).

Section 1 : Taxe sur la valeur ajoutée, modèle à déployer

³³⁰ « Le président de l'Autorité de sûreté nucléaire, Bernard Doroszczuk, a profité de son audition à l'Assemblée Nationale pour alerter sur les pertes de compétences de la filière dans un contexte de vieillissement des installations », publiée dans le Magazine, l'Usine nouvelle le 16 mai 2019, consulté le 13/06/22 au lien : <https://www.usinenouvelle.com/article/la-filiere-nucleaire-est-menace-par-la-perte-de-competences-industrielles-en-france-affirme-l-asn.N843810>

La taxe sur la valeur ajoutée³³¹, archétype de l'impôt idéal, sert de paradigme à l'administration fiscale dans sa démarche de transférer l'analyse, la liquidation et la déclaration de l'impôt. Un impôt au coût minimal, puisque sa gestion est entièrement supportée par les entreprises. L'entreprise calcule sous sa propre responsabilité, déclare sous sa propre responsabilité et paie sous sa propre responsabilité cet impôt.

Cette gestion est encore améliorée pour côtoyer la perfection avec la réforme mise en place par la loi de finances pour 2014, de la collecte de taxe sur la valeur ajoutée, lorsque est organisée une sous-traitance.

L'*alinea* 2 nonies de l'article 283 du Code Général des Impôts instaure un dispositif d'autoliquidation de taxe sur la valeur ajoutée pour les travaux du bâtiment³³² par une entreprise sous-traitante au sens de l'article 1^{er} de la loi no 75-1334 du 31 décembre 1975 pour le compte d'un preneur assujetti.

Lorsqu'une personne entre par son activité dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, elle est qualifiée d'assujettie à cette taxe.

L'assujetti n'est pas le redevable réel de la taxe. Il est le redevable légal. Il collecte cette taxe. Le redevable réel est le consommateur final, celui qui fait construire pour son usage personnel. La construction d'immeuble neuf est soumise à la taxe sur la valeur ajoutée.

L'acquéreur paie la taxe au constructeur (preneur) qui la reverse au trésor public.

Le constructeur (preneur) est le redevable légal.

La taxe sur la valeur ajoutée afférente à ces opérations est acquittée par le preneur du chantier, donneur d'ordre dans le cadre de autoliquidation pour ces entreprises du bâtiment et assimilées.

Soit une entreprise principale Alpha titulaire d'un chantier de 200 000€ hors taxes soumis à une taxe sur la valeur ajoutée au taux de 10 % d'un montant de 20 000€, soit 220 000€ toutes taxes comprises. Elle sous-traite une partie de ce chantier à une entreprise Beta acceptée par le maître de l'œuvre ou le maître de l'ouvrage pour un montant de 80 000€ hors taxes. Dès lors que les conditions de paiement prévues sont stipulées par le contrat de sous-traitance, le sous-traitant est rémunéré pour la part du chantier, dont il assure l'exécution.

Afin d'illustrer cette opération, nous passerons par les étapes suivantes :

³³¹ Maurice Lauré est l'inventeur de la taxe sur la valeur ajoutée légalisée le 10 avril 1954. Voir également France Archives, au lien https://francearchives.gouv.fr/fr/pages_histoire/39849 consulté le 10 mai 2019.

³³² Travaux de construction, de réparation, de nettoyage, d'entretien, de transformation et de démolition, effectués en relation avec un bien immobilier.

1^{ère} étape : que devient la taxe sur la valeur ajoutée entre le titulaire du chantier et le sous-traitant ?

Le sous-traitant exécute une prestation d'une valeur de 80 000€ hors taxes correspondant au produit hors taxes de sa prestation. Le sous-traitant n'encaisse pas la taxe sur la valeur ajoutée. Cependant, la sous-traitance est facturée à 20%. L'objet de la sous-traitance est sans effet sur le taux, puisque c'est la prestation de sous-traitance elle-même qui est imposée au taux normal en vigueur de 20%. Dès lors, la taxe sur la valeur ajoutée sur cette prestation s'élève à 16 000€ (80 000 x 1, 2).

Mais c'est le preneur, titulaire du chantier, paye cette taxe sur la valeur ajoutée de 16 000€ pour le compte du sous-traitant. Le sous-traitant se retrouve uniquement avec le produit hors taxes de 80 000€ remis par le maître d'œuvre pour le compte du client (le client maître d'ouvrage directement, s'il n'y a pas de maître d'œuvre). Le sous-traitant ne collecte pas cette taxe. Le preneur titulaire du chantier paie cette taxe sur la valeur ajoutée de 16 000€ avant de la déduire. Cette double opération simultanée de payer la taxe sur la valeur ajoutée pour le compte du sous-traitant puis de la déduire caractérise l'autoliquidation.

Jusqu'ici le trésor ne gagne rien, la taxe sur la valeur ajoutée collectée est déduite.

L'autoliquidation est une opération neutre pour le trésor.

2^{ème} étape : le versement de la taxe sur la valeur ajoutée due au trésor.

La deuxième étape consiste à facturer la prestation du preneur de chantier.

La somme qu'a versé le maître d'ouvrage, donc le client est de 80 000€.

Pour le client cette somme est légalement toutes taxes comprises, soit 80 000€ toutes taxes comprises. De plus pour le client, sur ce chantier le taux de taxe sur la valeur ajoutée est de 10%.

Il faut retrouver dans cette somme, celle hors-taxe payée par le client pour déterminer la taxe sur la valeur ajoutée due au trésor. Cette taxe sur la valeur ajoutée étant comprise dans cette somme, il faut calculer la taxe sur la valeur ajoutée « en dedans ». C'est l'application de la méthode de calcul Mitsukoshi³³³, du nom de l'arrêt du Conseil d'État ayant arrêté ce calcul, repris par la doctrine administrative fiscale BOI-TVA-BASE-10-20-20 au paragraphe no 60.

Opération inverse de celle qui sert à déterminer le montant toutes taxes comprises.

Il faut effectuer l'opération suivante : $80\,000/1,1$ (pour 10%) = 72 727,2727.

³³³ Conseil d'État, Section, du 28 juillet 1993, no 62865, publié au recueil Lebon

Le montant hors taxes est de 72 727,2727€. Corrélativement, la taxe sur la valeur ajoutée est de 7 272,72727€.

Soit : 7 272,72727€ de taxe sur la valeur ajoutée collectée à reverser au Trésor lors de l'encaissement.

Lorsque l'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée est l'encaissement, le titulaire du chantier doit acquitter la taxe sur la valeur ajoutée correspondant au paiement direct effectué par le maître d'ouvrage au sous-traitant lors de cet événement dénommé fait générateur.

Le chantier est de 220 000€ toutes taxes comprises, seul montant connu du client.

Le client a déjà versé 80 000€ toutes taxes comprises.

Donc, le preneur peut facturer à son client, en toutes taxes comprises, la différence.

Soit : 140 000€ toutes taxes comprises (220 000 – 80 000 = 140 000)

Soit hors taxes : 127 272,727€ (140 000/1,1)

Soit : 12 727,2727 € de taxe sur la valeur ajoutée (127 272,727 x 10%).

Est retrouvé le montant global de chantier de 220 000€ toutes taxes comprises dont 10% de taxe sur la valeur ajoutée.

Le trésor reçoit bien 20 000€ (7 272,72727+12 727,2727).

Ainsi le rapport gestion/captation de l'impôt pour l'État est le plus favorable possible pour l'État.

La taxe sur la valeur ajoutée est ainsi l'impôt le moins visible tout en étant le plus efficace. Combien de personnes savent et réalisent, que de la taxe sur la valeur ajoutée est appliquée sur l'eau³³⁴ ? Certaines personnes non imposables à l'impôt sur le revenu, pensent qu'elles ne paient pas d'impôts. Dans une génération de personnes vivant sous le règne du prélèvement à la source, certaines personnes prendront à peine conscience de cet impôt sur le revenu, notamment s'il s'articule avec des primes, non plus avec des réductions ou crédits d'impôts...

Ce mécanisme de l'autoliquidation de la taxe sur la valeur ajoutée illustre en relief, ce qu'est le prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu et vu plus bas³³⁵ dans l'affirmation suivante :

« La retenue à la source présente ainsi l'avantage pour un gouvernement, et c'est sans doute un motif inavoué de la réforme de : rendre l'impôt indolore, anesthésiant... ».

³³⁴ BOI-TVA-LIQ-30-20-30

³³⁵ Voir *infra* Première partie, Titre second, Chapitre premier, Section 2.2 Faute de révision de l'assiette, l'optimisation du recouvrement

Section 2 : Le prélèvement à la source

Le prélèvement à la source imite le modèle de la taxe sur la valeur ajoutée.

Le redevable légal est l'employeur qui verse la rémunération, mais le redevable réel est le salarié ou l'employé, qui perçoit la rémunération sur laquelle il est imposable à l'impôt sur le revenu. L'entreprise collecte l'impôt sur le revenu au moment du versement du salaire en appliquant un taux calculé et donné par l'État. Le contribuable peut à tout moment, modifier le taux de ce prélèvement. Pour ce faire, un nouveau portail personnel a été créé (GestPas pour gestion du PAS) sur le site impots.gouv.fr. Le contribuable peut s'y connecter pour modifier sa situation personnelle à chaque survenance d'un événement familial (naissance, mariage, divorce, décès...) ou professionnel³³⁶ (embauche, perte d'emploi, retraite, ...). L'entreprise reverse ensuite cet impôt au trésor public.

Ainsi le contribuable remplace encore une fois sans formation, l'administration fiscale. Mais dans ce mouvement copernicien où le contribuable est substitué à l'administration fiscale, le temps de réaction est aussi un enjeu, comme le démontre le prélèvement à la source.

Il en est de même avec la déclaration des biens, qui est aussi une déclaration des occupants en temps réel.

Section 3 : La déclaration des biens immobiliers

Sur son site service-public.fr³³⁷, l'État est comblé de présenter sa nouvelle réforme³³⁸, qui porte il va sans dire sur l'immobilier une nouvelle fois.

Les termes sont les suivants :

« Tous les propriétaires sont soumis à une nouvelle obligation déclarative en 2023. À partir du 1^{er} janvier et jusqu'au 30 juin 2023 inclus, tous les propriétaires de biens immobiliers à usage d'habitation, particuliers et entreprises, doivent déclarer l'occupation de leurs

³³⁶ <https://www.lextenso-etudiant.fr/actus-juridiques-fiscal/prelevement-a-la-source-de-limpot-sur-le-revenu-comment-ça-marche> consulté le 4 mai 2023

³³⁷ <https://www.service-public.fr/particuliers/actualites/A16336> consulté au 30 janvier 2023

³³⁸ Loi no 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020

logements sur l'espace « Gérer mes biens immobiliers » du site impots.gouv.fr. Les explications avec [Service-Public.fr](https://service-public.fr).

La taxe d'habitation est supprimée pour les résidences principales à partir de 2023. Afin de déterminer précisément les propriétaires encore redevables de la taxe d'habitation (résidence secondaire, logement locatif) ou de la taxe sur les logements vacants, la Direction générale des finances publiques demande à tous les propriétaires d'une résidence principale, secondaire ou d'un logement loué, d'effectuer une déclaration supplémentaire à l'administration fiscale avant le 1^{er} juillet 2023. Cette nouvelle déclaration d'occupation des logements à effectuer par les propriétaires est prévue par la loi de finances pour 2020.

D'après la DGFIP, 34 millions de propriétaires sont concernés pour 73 millions de locaux à usage d'habitation en France³³⁹... ».

Pour effectuer ses démarches, ou plutôt remplir ses nouvelles obligations, puisqu'à défaut une amende de 150€ est encourue, le contribuable doit passer *via* une nouvelle application baptisée : « *Gérer mes biens immobiliers* ».

Elle permet notamment de déclarer de manière tout à fait anodine, autant d'évènements, dont les conséquences fiscales peuvent être diamétralement opposées.

Ainsi, pour revenir à cette illustration ci-dessus dans le cadre de la location nue, les travaux à la suite d'un changement de destination et les travaux sans un tel changement sont traités de manières totalement différentes. Les uns sont non déductibles, quand les autres le sont.

Voici la présentation de cette nouvelle application sur le site service-public.fr³⁴⁰, reprise ici, car sous leurs aspects quelconques, les évènements à déclarer entraînent des

³³⁹ Suivent les développements ci-après : « *Qui est concerné ?*

Cette obligation déclarative concerne tous les propriétaires, particuliers et entreprises, de biens immobiliers à usage d'habitation : propriétaire indivis ; usufruitiers ; sociétés civiles immobilières (SCI).

Comment effectuer la déclaration de ses biens immobiliers ?

Tous les propriétaires, particuliers ou personnes morales, d'une résidence principale, secondaire, d'un bien locatif ou vacant, doivent pour chacun de leurs locaux, indiquer à quel titre ils les occupent et, s'ils ne les occupent pas eux-mêmes, déclarer l'identité des occupants et la période d'occupation à compter du 1^{er} janvier 2023.

Cette déclaration est à réaliser en ligne, sur le service en ligne « Gérer mes biens immobiliers » à partir de votre espace personnel ou professionnel du site impots.gouv.fr impérativement avant le 1^{er} juillet 2023.

Pour ce faire, connectez-vous à votre espace personnel ou professionnel sur le site impots.gouv.fr avec votre numéro fiscal et votre mot de passe et allez dans l'onglet « Biens immobiliers » pour effectuer pour chacun de vos biens une déclaration d'occupation (résidence principale, résidence secondaire, local loué, local occupé à titre gratuit, local vacant) et de loyer mensuel (facultatif).

Consultez les informations qui sont à déclarer via le nouveau service en ligne « Gérer mes biens immobiliers ». Pour faciliter cette nouvelle démarche déclarative, les données d'occupation connues des services fiscaux seront pré-affichées.

Par la suite, seul un changement de situation nécessitera une nouvelle déclaration ».

³⁴⁰ <https://www.service-public.fr/particuliers/actualites/A16161>, lien consulté au 1^{er} février 2023

conséquences radicalement opposées. Ces déclarations doivent en conséquence être réalisées après une véritable analyse juridique et fiscale.

Il est intéressant de relever ce vocabulaire toujours positif de l'enrichissement..., de l'offre. Cette volonté d'enjouer la fiscalité se fait sur l'autel de sa rigueur et de ce qu'elle doit représenter, une contribution, non pas un bien de consommation.

« Depuis cet automne, le service s'est enrichi, avec notamment la possibilité de réaliser en ligne les déclarations foncières et les déclarations relatives aux taxes d'urbanisme.

Parmi les nouvelles fonctionnalités offertes aux usagers, il est possible de :

- *Déclarer en ligne ses travaux d'agrandissement ou d'aménagement. Le service propose un pré-remplissage simplifié et un accompagnement personnalisé ;*
- *Effectuer une déclaration de fin de travaux. Il n'est désormais plus nécessaire de se déplacer ; mettre à jour ses démarches fiscales entièrement en ligne, une fois les travaux de construction ou d'aménagement terminés ;*
- *Répondre depuis votre espace personnel aux demandes de l'administration concernant des locaux existants.*

Depuis le 1er janvier 2023, vous avez également la possibilité d'effectuer à tout moment la déclaration de la situation d'occupation de votre local d'habitation et de loyer si celui-ci est loué. Jusqu'au 30 juin 2023, vous avez l'obligation de déclarer sur l'espace « Gérer mes biens immobiliers » à quel titre vous occupez ces logements.

Travaux concernés

Différents types de travaux sont pris en compte :

- *Les constructions nouvelles (piscine, terrasse, garage, etc.) ;*
- *Les changements de consistance (agrandissement, aménagement des combles, surélévation, démolition totale ou partielle) ;*
- *Les changements d'affectation (bureaux en habitation, etc.) ».*

Sous l'emprise de l'article 13 et l'article 31 du Code général des impôts, ce dernier commenté par la doctrine administrative fiscale BOI-RFPI-BASE-20-30-10, seuls les travaux d'entretien, d'amélioration et de réparation sont déductibles des recettes foncières, non ceux d'agrandissement et de construction.

Le contribuable, qui en toute autonomie, déclare ces travaux sans prendre la mesure de leur traitement différencié, sera-t-il accompagné pour rectifier son erreur ou sera-t-il sanctionné lors de cette rectification ? Question rhétorique s'il en est.

Cette application, c'est ici une autre de ses caractéristiques permet une évaluation plus fine des biens et sans nul doute, va faire entrer dans le champ d'application de l'impôt sur la fortune immobilière d'autres personnes. En effet, les travaux déclarés ont pour conséquence immédiate et mathématique de revaloriser le bien idoine, de même qu'un bien professionnel revenant dans la sphère patrimoniale (sans parler des effets sur les plus-values...), le fait entrer dans le champ de cet impôt patrimonial.

Naturellement une amende est prévue dans les termes suivants :

« En cas de non-déclaration, d'erreur, d'omission ou de déclaration incomplète, une amende d'un montant forfaitaire de 150 € par local pourra être appliquée ».

De mise en demeure afin de respecter les procédures, du moins un minimum, il n'en est guère question...pour le moment.

Cette nouvelle obligation à la charge du contribuable vient encore une fois remplacer le fonctionnaire formé et rémunéré pour cela. Elle est présentée comme un service, qui pourtant nécessite d'être habillé des doux mots de la suppression de la taxe d'habitation, alors qu'elle est un nouvel instrument, un nouveau moyen pour sanctionner le contribuable en faisant de lui l'établissement et l'auto-liquidateur de son impôt. De plus et en réalité, c'est le contribuable qui est au service de l'administration fiscale, puisque c'est lui qui alimente les bases de celle-ci.

Ici encore, l'administration fiscale fonctionne *via* une foire aux questions (FAC)³⁴¹.

Ce comportement est tendancieux, risqué pour la démocratie. Ce procédé suggère par cette diffusion, qui se veut une vulgarisation du droit fiscal, d'associer, d'informer et ce faisant de responsabiliser les contribuables.

Ces foires aux questions qui prolifèrent sont un contournement de la législation fiscale et sont diffusées, avant la publication des bulletins officiels des finances publiques d'application. Elles sont une illustration que le droit fiscal devient un droit consumériste, à l'encontre de l'apaisement et de la hauteur que ce dernier doit véhiculer.

Cette fébrilité n'est pas saine dans un État de droit. Particulièrement cette foire aux questions ne renvoie à aucune disposition légale...ni même d'ailleurs, le site [service.pubic.gouv.fr](https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media//faq_gmbi.pdf) sur le sujet. La seule référence est la loi de finances no 2019-1479 du 28

³⁴¹ Foire aux questions-Gérer mes biens immobiliers - Toutes vos questions. Lien au 5 avril 2023 : https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media//faq_gmbi.pdf

décembre 2019 pour 2020, minimum légal s'il en est, proposé en lien, sans le renvoi à la disposition idoine. Les néophytes apprécieront.

Dans une matière où presque chaque article du Code générale de impôts est commenté par la doctrine administrative fiscale, lesdits commentaires, particulièrement ceux sur l'application de l'amende sont toujours attendus.

Toutefois, depuis le 11 avril 2023, le site [service-public.fr](https://www.service-public.fr) expose cette nouvelle obligation, accompagnée de la référence à l'article 1418 du Code général des impôts. Pour les références légales des sanctions, de l'amende de 150€, le suspense est toujours en « vigueur ».

Cela étant, le législateur, dans une matière aussi technique, qui confine parfois à l'ésotérisme, a prévu un droit à l'erreur avec la promulgation de la loi pour un État au Service d'une Société de Confiance. Ainsi, il conçoit qu'un contribuable puisse se « tromper » dans ses déclarations ; une fois !

Section 4 : La loi « oups » ; une mesure volontairement ambiguë ?

Cette participation est encadrée par la loi « oups », loi ESSOC, dont l'ambiguïté évidente laisse interrogateur sur la volonté de l'administration fiscale, à ne pas clarifier sa doctrine, voire à induire le redevable en erreur.

C'est une campagne de communication, menée tambours battant sous cette onomatopée, qui a mis sous les lumières des projecteurs cette procédure du droit à l'erreur.

« *Oups, j'ai fait une erreur en effectuant une démarche administrative. Que faire ?*³⁴² ».

Particulièrement, c'est la loi pour un État au Service d'une Société de Confiance dite loi ESSOC, qui remet ce droit sous les feux de la rampe, pour l'administration fiscale.

Ainsi, toujours selon cette présentation :

« *La loi pour un État au Service d'une Société de Confiance (ESSOC) a pour ambition de renforcer la relation de confiance entre le public (particulier comme entreprise) et l'administration.*

Élément phare de cette loi, le droit à l'erreur.

³⁴² Lien : <https://www.plus.transformation.gouv.fr/oups-jai-fait-une-erreur-en-effectuant-une-demarche-administrative-que-faire> consulté à la date du 31 janvier 2023

C'est la possibilité, pour chaque Français, de se tromper dans ses déclarations à l'administration sans risquer une sanction dès le premier manquement.

Chacun doit pouvoir rectifier sa situation, spontanément ou au cours d'un contrôle, lorsque son erreur est commise de bonne foi.

La charge de la preuve est ainsi inversée : c'est à l'administration de démontrer la mauvaise foi de l'usager.

A l'inverse, le droit à l'erreur n'est pas :

- *Une licence à l'erreur car il ne s'applique ni aux récidivistes ni aux fraudeurs*
- *Un droit au retard car les retards ou omissions de déclaration dans les délais prescrits n'entrent pas dans son champ d'application.*

Plus largement, le droit à l'erreur permet à l'ensemble des administrations de s'inscrire dans une démarche d'accompagnement à l'égard de l'usager.

Elle ne le sanctionne pas systématiquement mais s'engage à lui expliquer comment ne pas se tromper dans ses démarches ».

D'une part, le droit à l'erreur est encadré par le Code des relations entre le public et l'Administration aux articles L110-1 à L135-2.

En premier, par l'article L123-1 dispose :

« Une personne ayant méconnu pour la première fois une règle applicable à sa situation ou ayant commis une erreur matérielle lors du renseignement de sa situation ne peut faire l'objet, de la part de l'administration, d'une sanction, pécuniaire ou consistant en la privation de tout ou partie d'une prestation due, si elle a régularisé sa situation de sa propre initiative ou après avoir été invitée à le faire par l'administration dans le délai que celle-ci lui a indiqué.

La sanction peut toutefois être prononcée, sans que la personne en cause ne soit invitée à régulariser sa situation, en cas de mauvaise foi ou de fraude.

Les premier et deuxième alinéas ne sont pas applicables :

1° Aux sanctions requises pour la mise en œuvre du droit de l'Union européenne ;

2° Aux sanctions prononcées en cas de méconnaissance des règles préservant directement la santé publique, la sécurité des personnes et des biens ou l'environnement ;

3° Aux sanctions prévues par un contrat ;

4° Aux sanctions prononcées par les autorités de régulation à l'égard des professionnels soumis à leur contrôle ».

En second, par l'article L123-2 qui dispose :

« Est de mauvaise foi, au sens du présent titre, toute personne ayant délibérément méconnu une règle applicable à sa situation ».

En cas de contestation, la preuve de la mauvaise foi incombe à l'administration fiscale.

D'autre part, en matière fiscale, cette législation administrative est retranscrite de la manière suivante sur le site economie.gouv.fr³⁴³ :

« Le droit à l'erreur, qu'est-ce que c'est ?

Le principe du droit à l'erreur repose sur un a priori de bonne foi et atteste de la possibilité pour chaque Français de se tromper dans ses déclarations à l'administration, sans risquer une sanction dès le premier manquement, chacun pouvant rectifier - spontanément ou au cours d'un contrôle - son erreur lorsque celle-ci est commise de bonne foi et pour la première fois ». Ces explications sont données par le site lui-même et publiées initialement le 1^{er} mars 2019.

Il aurait pu être supposé, à la lecture de ces lignes, que ce droit à l'erreur permettrait de déposer de nouvelles déclarations conformément à la législation fiscale. Il n'en est rien.

Si le contribuable déclare par erreur un déficit foncier, l'administration fiscale rectifie sa situation. Elle ne le contacte pour l'informer qu'il s'est trompé et qu'il doit déposer des déclarations conformes. Non, ce droit à l'erreur est un allègement des intérêts de retard, qui demeurent néanmoins applicables et appliqués. Cette campagne a tout simplement induit en erreur les contribuables, volontairement ou non.

D'ailleurs la représentation nationale relève ce tour de bonneteau lors de l'audition³⁴⁴ du Directeur général des Finances publiques (2014-2019) Bruno PARENT, en ces termes :

Mme Pascale GRUNY³⁴⁵ *« En matière fiscale, le droit à l'erreur existe déjà : les pénalités ne sont pas appliquées lorsque le contribuable est de bonne foi, et il appartient à l'administration de démontrer le contraire. De même, en matière douanière, l'administration fait d'ores et déjà usage de sa faculté transactionnelle pour diminuer ou supprimer les pénalités lorsque le contribuable est de bonne foi -une faculté utilisée dans 99 % des cas. En quoi le projet de loi modifie-t-il cela ? L'expression de « droit à l'erreur » n'est-elle pas*

³⁴³ Lien <https://www.economie.gouv.fr/particuliers/erreurs-frequentes> consulté au 15 octobre 2022

³⁴⁴ Comptes rendus de la Commission sénatoriale État pour une société de confiance, Mercredi 7 février 2018, audition de M. Gérard Darmanin, ministre de l'Action et des comptes publics, audition de M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques (Lien au 18 septembre 2018 : https://www.senat.fr/compte-rendu-commissions/20180205/cs_confiance.html#toc3)

³⁴⁵ Sénateur de l'Aisne (Hauts-de-France)

abusive pour désigner la réduction des intérêts de retard, qui constitue bien davantage une incitation financière à la régularisation ? ».

Sur le site du gouvernement qui reprend le site *supra*, il est loisible de lire :

« Avec *oups.gouv.fr*, l'erreur administrative n'est plus une fatalité³⁴⁶ ».

Effectivement plaie d'argent n'est pas forcément mortelle selon le dicton, mais elle demeure.

Enfin, dans le journal Ouest-France, le ministre des Finances de l'époque, Gérard DARMANIN tenait les propos suivants :

« Concrètement, les administrations prendront les devants en alertant les usagers qu'ils ont pu commettre une erreur, grâce à l'exploitation des données³⁴⁷ ».

Pour revenir à cet exemple *supra*³⁴⁸, ce contribuable, ayant déclaré un changement de destination, aurait dû être informé qu'il ne peut pas établir de déclaration de revenus fonciers, dès sa première année de déclaration déposée.

Or la doctrine administration fiscale idoine ne contient pas les mêmes écritures.

D'après cette dernière : « En matière fiscale, le droit à l'erreur consiste en la possibilité pour les contribuables de corriger les inexactitudes ou omissions qu'ils ont commises de bonne foi dans les déclarations servant à l'assiette et au calcul des impôts, sans se voir appliquer des majorations ou amendes aux droits supplémentaires résultant de ces déclarations rectificatives.

En revanche, le droit à l'erreur ne s'applique pas aux défaut ou retard de souscription des déclarations ni aux défaut ou retard de paiement.

En matière fiscale, le droit à l'erreur préexistait à la loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance, dite loi ESSOC. En effet, il résulte des dispositions du code général des impôts et du livre des procédures fiscales qu'un contribuable déposant spontanément une déclaration rectificative pour corriger une erreur de bonne foi n'encourt, dans la très grande majorité des cas, aucune majoration ou amende, les intérêts de retard (code général des impôts [CGI], art. 1727), qui ont pour finalité de réparer le préjudice subi par le trésor du fait de l'encaissement tardif de l'impôt, restant seuls applicables.

À cet égard, bien que les intérêts de retard (CGI, art. 1727, V) ne soient pas des sanctions pécuniaires, le législateur a, dans le cadre de la loi ESSOC, souhaité inciter les contribuables

³⁴⁶ Lien <https://www.gouvernement.fr/actualite/avec-oupsgouvfr-l-erreur-administrative-n-est-plus-une-fatalite> consulté à la date du 23 octobre 2022

³⁴⁷ Lien <https://www.ouest-France.fr/economie/impots-fiscalite/oups-gouv-fr-le-site-internet-du-droit-l-erreur-que-lance-le-gouvernement-6244334> consulté au 17 octobre 2022

³⁴⁸ Première partie, Titre second, Chapitre premier, Section 2.1.1 Une charge croissante sur les ménages

à faire un plus grand usage de la possibilité qui leur est offerte de régulariser leurs erreurs déclaratives, en prévoyant une réduction de moitié du montant de l'intérêt de retard en cas de régularisation spontanée³⁴⁹ ».

Mauvaise traduction assortie d'une application inexacte des objectifs politiques voulus par le ministre ou mauvaise interprétation de la loi fiscale par le ministre ?

Voici un autre exemple pour lequel une personne réalise des travaux. Elle achète un bien à rénover. Elle le rénove, déduit tous les travaux dans le régime de la location nue, générant un déficit foncier³⁵⁰. Or pour un contribuable *lambda*, quoi de plus logique que de déduire réciproquement des dépenses eu égard aux recettes, sans distinction de la nature juridique de la dépense ; notamment, entre intérêts d'emprunt et autres dépenses, entre dépenses d'entretien, de rénovation ou d'agrandissement ? De même, combien de contribuables sont informés de la nécessité de conserver un bien, dès lors que le déficit a été imputé du revenu brut global.

Pour illustrer cette déconnexion entre la politique voulue par le ministre et son application, il est instructif d'évoquer cet arrêt du Conseil d'État du 14 octobre 2022³⁵¹ sur l'imputation obligatoire d'un déficit foncier. L'impôt sur le revenu est assis sur l'ensemble des revenus catégoriels perçus par un foyer fiscal au cours d'une année civile selon le principe de l'annualité de l'impôt. Lorsqu'un revenu catégoriel est positif, il s'ajoute aux autres. Lorsqu'il est négatif, il constitue un déficit.

Ce déficit n'est pas déductible de plein droit. Cette déduction est liée au régime fiscal de la catégorie. Les revenus fonciers font l'objet d'un traitement de faveur, en ce sens qu'ils s'imputent sur les autres revenus nets du foyer lorsqu'ils sont déficitaires. Cet arrêt rappelle le principe de l'annualité. Il considère qu'un déficit non déclaré est définitivement perdu. Et le droit à l'erreur n'est ici pas applicable, car cette règle de l'annualité le supplante.

Concernant les déficits fonciers de l'année, afférents aux immeubles « ordinaires », qui résultent de dépenses, autres que les intérêts d'emprunt, ils sont déductibles du revenu brut global de l'année dans la limite de principe de 10 700€, hors mesures conjoncturelles et spécifiques qui peuvent élever ce montant³⁵². Les intérêts d'emprunt sont exclus de cette imputation sur le revenu brut global. Dès lors, les recettes foncières brutes doivent d'abord

³⁴⁹ BOI-DAE - Exercice du droit à l'erreur en matière fiscale

³⁵⁰ Panorama de l'évolution 2022 de la réglementation et de la jurisprudence en matière de fiscalité immobilière par Samuel DROUIN, avocat, dans la revue ADMINISTRER no 571, janvier 2023

³⁵¹ Conseil d'État, 3^{ème} - 8^{ème} chambres réunies, 14 octobre 2022, no 444458

³⁵² Le décret no 2023-297 du 21 avril 2023 élève le montant de 10 700€ à 21 400€ du 1^{er} janvier 2023 et le 31 décembre 2025 (<https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000047476729>)

compenser les intérêts d'emprunt. C'est une obligation. La fraction du déficit, excédant cette limite ou résultant des intérêts d'emprunt, est imputable exclusivement sur les revenus fonciers nets des 10 années suivantes. Lorsque les revenus fonciers nets des 10 années suivantes ne permettent pas d'absorber la fraction de déficit non imputable sur le revenu brut global, cette fraction ne peut plus être reportée. Cette fraction de déficit non imputable sur le revenu brut global est perdue.

D'une part, en matière de revenus fonciers nets ce plafond s'apprécie par année civile, que le bien soit détenu depuis plusieurs mois ou depuis un mois. Aucun *pro rata temporis* de ce plafond n'est calculé. Le plafond est de 10 700€.

D'autre part, les revenus fonciers nets sont calculés pour un foyer fiscal, qui regroupe les personnes déclarant leurs revenus sur une même déclaration ; le plafond d'imputation de 10 700€ également. Ces revenus fonciers nets forment une masse. Les déficits fonciers de l'année, non dus aux intérêts d'emprunt, sont obligatoirement déductibles du revenu brut global de l'année, s'il en existe un, à hauteur de 10 700€. Au-delà de ce montant, le déficit est imputable exclusivement sur les revenus fonciers nets des 10 années suivantes, au même titre que le déficit, qui est dû aux intérêts d'emprunt, qui ne peut pas être imputé sur les recettes brutes insuffisantes.

Dans l'hypothèse où le revenu brut global est inférieur à 10 700€, une opération supplémentaire doit être pratiquée en préliminaires. En effet, il est acquis au contribuable un montant d'imputation de 10 700€ par année. Si ce montant disponible n'est pas épuisé, la fraction de déficit global (qui n'est pas un déficit foncier), ainsi constituée et non consommée, est imputable dans les conditions de droit commun sur les revenus bruts globaux des 6 années suivantes³⁵³. Au-delà le déficit global est définitivement perdu. Le contribuable détient en quelque sorte un crédit reportable de déficit global.

Par exemple, en 2022, le déficit foncier de l'année légalement admis en imputation du revenu global de l'année s'élève à 10 700€ (Le déficit foncier au-delà de ce montant est reporté sur les revenus fonciers nets des années suivantes. Voir *infra*, exemple suivant). Cette même année le revenu brut global (composé des autres revenus nets catégoriels, par ex. pour un salarié) s'élève à 7 000€. Le contribuable ne peut imputer que 7 000€ de déficit foncier faute de revenu brut global suffisant. Il perdure un reliquat de 3 700€ non imputables sur le revenu brut global de 2022. En conséquence, il bénéficie d'un crédit reportable de déficit

³⁵³ Article 156 du Code général des impôts

global imputable sur les revenus bruts globaux des 6 années suivantes, non pas sur revenus fonciers nets suivants. Donc 3 700€ sont imputables sur le revenu brut global de l'année 2023.

En 2023, le déficit foncier de l'année admis en imputation du revenu brut global de l'année s'élève à 8 700€. Cette même année le revenu brut global (composé des autres revenus nets catégoriels) s'élève à 7 000€.

Il faut en premier lieu imputer le déficit foncier de l'année soit 8 700€.

Il reste un reliquat de 1 700€ non imputables sur le revenu brut global de 2023, car insuffisant. Le reliquat, de 3 700€, non imputé sur le revenu brut global de 2022 ne peut être imputé sur 2023. Il est reportable en 2024. Soit au total 3 700€ de 2022 et 1 700€ de 2023, qui sont tous deux reportables sur l'année 2024.

Le contribuable n'a plus que 4 années pour absorber le déficit de 2022 et 5 années pour celui de 2023, etc. La nature juridique du déficit global et du déficit foncier est différente. Ils ne sont pas fongibles. Le déficit global se perd après 6 ans (en glissement). Le déficit foncier est perdu après 10 ans (en glissement).

Si un contribuable se retrouve placé dans le régime du micro-foncier, régime forfaitaire de plein droit, il peut imputer les déficits fonciers antérieurs sur le revenu foncier net de l'année en cours puis des années 10 suivantes dans les conditions de droit commun.

En 2022, le contribuable est au régime réel. Il génère un déficit foncier due aux autres frais et charges de 12 000€. Il impute 10 700€ sur son revenu brut global en 2022. Demeurent 1 300€, qui sont reportés sur les revenus fonciers nets de l'année suivante.

En 2023, il passe au régime micro-foncier remplissant toutes les conditions (Recettes brutes inférieures à 15 000€ et détention en propre d'un bien immobilier).

Ses recettes brutes foncières sont de 10 000€. Il doit déclarer 10 000€, sur lequel est appliqué un abattement de 30%. L'abattement est annuel. Il faut d'abord appliquer l'abattement sur les recettes brutes de l'année. Ensuite, il faut imputer le reliquat antérieur sur le revenu foncier net ainsi obtenu. Le propriétaire est finalement imposé sur 5 700€, soit 10 000€ moins 30% moins 1 300€.

Dans cette hypothèse, le revenu brut global est constitué des autres revenus catégoriels nets à l'exclusion des revenus fonciers nets. Dans cette analyse des revenus fonciers, les autres revenus servent de référence. Concernant les revenus fonciers nets, est constituée une masse de tous les revenus fonciers du foyer fiscal. En conséquence, le ou les déficits fonciers d'un immeuble ou d'autres immeubles sont dans un premier temps, obligatoirement compensés par le ou les bénéfices fonciers d'un ou d'autres immeubles du même foyer fiscal.

Si le résultat est bénéficiaire, ce revenu catégoriel net s'ajoute aux autres revenus catégoriels nets. En cas de déficit, ce dernier doit être analysé afin de sourcer son origine. Seule est imputable sur le revenu brut global la fraction du déficit résultant des autres frais et charges, à l'exception des intérêts d'emprunt. La fraction de déficit résultant des intérêts d'emprunt est imputable exclusivement sur les revenus fonciers nets des 10 années suivantes.

Tout d'abord, les recettes brutes foncières sont utilisées pour absorber les intérêts d'emprunt. C'est pourquoi, il est nécessaire de discriminer le déficit dû aux intérêts d'emprunt de celui provoqué par les autres frais et charges. Si les recettes brutes foncières ne peuvent compenser la totalité des intérêts d'emprunt, la fraction d'intérêt d'emprunt restante est obligatoirement imputable sur les revenus fonciers nets des 10 années suivantes. Et les autres frais et charges restantes sont imputables du revenu brut global à hauteur de 10 700€.

Ensuite, à l'issue de cette première étape de déduction des intérêts d'emprunt, si un solde de recettes brutes demeure, il sert à absorber les autres frais et charges.

Enfin, si la totalité des recettes brutes est absorbée par ces autres frais et charges, le reliquat de frais et charges est imputable sur le revenu brut global à hauteur de 10 700€. Mais si les charges s'élèvent à un montant plus élevé que ce plafond, le reliquat est reporté sur les revenus fonciers nets des 10 années suivantes.

Pour conclure, en présence d'un revenu brut global de l'année disponible, l'imputation du déficit foncier légalement imputable de l'année sur ce revenu brut global de l'année est obligatoire et doit être constatée. Le déficit foncier de l'année est imputable du revenu brut global de l'année. C'est ici l'application du principe de l'annualité de l'impôt. Cette détermination du déficit est obligatoirement annuelle, comme le plafond.

Cette annualité oblige d'une part, à constater en premier lieu un déficit ; condition *sine qua non* à son application ; d'autre part, a pour conséquence, que « *Lorsque les revenus d'une année ont fait l'objet d'une imposition définitive, les déficits fonciers sont tenus pour entièrement et définitivement résorbés au cours de cette année et des années antérieures et par suite, le contribuable n'est plus en droit de se prévaloir de l'existence d'un déficit foncier au titre de cette année ou d'années antérieures et d'en demander le report sur les années suivantes* ». C'est ce qu'a rappelé récemment cet arrêt³⁵⁴ du Conseil d'État du 14 octobre 2022 au considérant *supra*.

Ainsi, une personne perçoit des traitements et salaires, des bénéfices industriels et commerciaux pour une activité d'achat/revente et des bénéfices non commerciaux pour une

³⁵⁴ Conseil d'État, 14 octobre 2022, M. et Mme S..., no 444458, B

activité intellectuelle. La somme de ces revenus catégoriels nets compose le revenu brut global provisoire, avant l'ajout des revenus fonciers nets.

Pour l'illustration, sont exposées d'une part, les conséquences lorsque le revenu foncier net est positif (17 000€) ; d'autre part, les conséquences lorsque le revenu foncier net est négatif (-17 000€).

Soit :

Traitement et salaires nets (TS) de 11 000€

Bénéfices industriels et commerciaux nets (BIC) de 16 000€

Bénéfices non commerciaux nets (BNC) de 26 000€

Total de 53 000€

Après l'ajout des revenus fonciers, est aussi obtenu un revenu brut global, avec un revenu catégoriel net supplémentaire : les revenus fonciers nets. En conclusion, le revenu brut global est la somme des revenus nets catégoriels.

Traitement et salaires nets de 11 000€

Bénéfices industriels et commerciaux nets (BIC) de 16 000€

Bénéfices non commerciaux nets de 26 000€

Revenus fonciers nets de 17 000€

Total de 70 000€

Dans l'exemple ci-dessus, le revenu foncier net est un bénéfice, il s'ajoute aux autres revenus nets catégoriels, sans autre considération.

Dans l'illustration ci-dessous le revenu foncier net est négatif. Si sont appliquées les règles arithmétiques théoriques, la somme des revenus nets catégoriels se monte à 36 000€.

Traitement et salaires nets de 11 000€

Bénéfices industriels et commerciaux nets (BIC) de 16 000€

Bénéfices non commerciaux nets de 26 000€

Revenus fonciers nets de -17 000€

Total de 36 000€

Or l'arithmétique fiscale exige, lorsque le revenu foncier est un déficit foncier, qu'il faut auparavant « extourner » le déficit foncier des autres revenus, qui vont constituer un revenu brut global provisoire, afin d'analyser fiscalement ce déficit foncier. Le déficit ne peut pas simplement s'ajouter, sans autre forme de procès.

Sans retraitement fiscal le revenu brut global arithmétique ci-dessus s'élève à 36 000€.

Mais cela est fiscalement illégal. Il faut appliquer à ce déficit foncier une analyse fiscale préalable, parfois un retraitement.

La règle est que le déficit foncier de l'année résultant des dépenses admises en déduction, autres que les intérêts d'emprunt est déductible du revenu brut global de l'année, sous certaines conditions, dans la limite annuelle de 10 700 € (Plafond de droit commun). Cette prescription s'applique en présence de tout déficit foncier lié à la gestion d'un bien immobilier ordinaire (hormis immeuble à régime spécial), qu'il soit détenu en directe ou *via* une société immobilière ou un fonds de placement gérant de tels immeubles.

Il faut analyser la structure du résultat, ne pas se contenter de son montant final.

Les calculs ci-dessous illustrent ces propos.

Recettes brutes (RB) de 38 000€

Intérêts d'emprunt (IE) de 16 600€

Autres frais et charges (AFC) de 38 400€

Il faut d'abord déterminer, si le résultat est bénéficiaire ou déficitaire.

Première étape : détermination du revenu net

Soit : $RB - IE - AFC$

Soit : $38\,000 - 16\,600 - 38\,400 = -17\,000$

Le résultat est un déficit de 17 000€, comme déjà présenté plus haut pour la pédagogie de l'exposé. Dans la réalité il faut d'abord que le contribuable détermine chacun de ses revenus nets catégoriels au préalable, comme présenté plus haut. Si les revenus sont positifs, il les totalise. S'ils sont négatifs, il doit opérer des retraitements fiscaux. C'est ce qui est à présent établi, car les revenus fonciers nets sont négatifs. Il s'agit d'un déficit foncier net.

La loi oblige à déduire en premier lieu les intérêts d'emprunt aux recettes brutes.

Deuxième étape : le déficit est-il dû aux intérêts d'emprunt (IE) ?

Donc : $RB - IE$

Soit : $38\,000 - 16\,600 = 21\,400$

Les intérêts d'emprunt sont totalement absorbés par les recettes brutes.

Aucune fraction d'intérêts d'emprunt ne perdure. Les intérêts d'emprunt ne génèrent pas le déficit. Il demeure 21 400€ de recettes nettes d'intérêts d'emprunt.

Ces recettes doivent à présent être utilisées pour absorber les autres frais et charges éventuellement présents.

Troisième étape : le déficit est-il dû aux autres frais et charges (AFC) ?

Soit : $RB \text{ net d'IE} - AFC$

Soit : $21\,400 - 38\,400 = -17\,000$

Le résultat représente le déficit initial de 17 000€. Il est causé par les autres frais et charges.

Le déficit foncier de l'année qui perdure, n'est pas dû aux intérêts d'emprunt, mais aux autres frais et charges. Il est imputable du revenu brut global de l'année à hauteur de 10 700€. Le contribuable peut imputer de son revenu brut global 10 700€. Le reliquat de 6 300€ (17 000 - 10 700) est imputable sur les revenus fonciers nets des 10 années suivantes.

Soit dans l'addition suivante :

Traitement et salaires de 11 000€

Bénéfices industriels et commerciaux (BIC) de 16 000€

Bénéfices non commerciaux de 26 000€

Revenus fonciers nets de -10 700€

Total de 42 300€

En conclusion, si arithmétiquement et sans retraitement la somme des revenus catégoriels nets se monte à 36 000€, après ce retraitement fiscal, l'assiette imposable s'élève à 42 300€, soit un supplément d'assiette imposable de 6 300€. Le reliquat, soit 6 300€ est imputable exclusivement sur les revenus fonciers nets des 10 années suivantes.

Les exemples suivants illustrent l'hypothèse d'après laquelle le déficit est en partie dû aux intérêts d'emprunt. Pour l'intérêt de l'exercice les montants sont différents de l'exercice précédent.

Recettes brutes (RB) de 3 600€

Intérêts d'emprunt (IE) de 4 700€

Autres frais et charges (AFC) de 11 300€

Il faut déterminer, si le résultat est bénéficiaire ou déficitaire.

Soit : $RB - IE - AFC$

Soit : $3\,600 - 4\,700 - 11\,300 = -12\,400$

Le résultat est un déficit, il faut vérifier si le déficit est dû aux intérêts d'emprunt.

La loi oblige à déduire en premier lieu les intérêts d'emprunt aux recettes brutes.

Donc $RB - IE$

$$\text{Soit : } 3\,600 - 4\,700 = -1\,100$$

Les intérêts d'emprunt absorbent la totalité des recettes brutes, soit les 3 600€. La fraction restante de 1 100€ due aux intérêts d'emprunt ne peut être déduite du revenu brut global. Cette fraction de déficit due aux intérêts d'emprunt est exclusivement déductible des revenus fonciers nets des 10 années suivantes.

Seuls les déficits, ayant pour origine des autres frais et charges, sont déductibles du revenu brut global.

Après le traitement des intérêts d'emprunt, il faut s'attacher au sort des autres frais et charges, soit les 11 300€.

Les recettes brutes restant s'élèvent à zéro.

Soit : $RB - AFC$

$$\text{Soit } 0 - 11\,300 = -11\,300$$

Le déficit dû aux autres frais et charges s'élève à 11 300€.

Ce déficit dû aux autres frais et charges est déductible du revenu brut global à hauteur de 10 700€. Le solde, soit 600€, est imputable sur les revenus fonciers nets des 10 années suivantes. Soit au total, un montant de déficit de 1 700€ (1 100 + 600) exclusivement imputable sur les revenus fonciers nets des 10 années suivantes.

Dans l'exemple suivant, sont proposées les mêmes données arithmétiques, mais avec des natures fiscales différentes.

Recettes brutes (RB) de 3 600€

Intérêts d'emprunt (IE) de 11 300€

Autres frais et charges (AFC) de 4 700€

Il faut déterminer, si le résultat est bénéficiaire ou déficitaire.

Soit : $RB - IE - AFC$

$$\text{Soit } 3\,600 - 11\,300 - 4\,700 = -12\,400$$

Le résultat arithmétique est logiquement et aussi un déficit de même montant.

Le retraitement fiscal impacte le calcul à partir de ce stade.

La loi oblige à imputer en premier lieu les intérêts d'emprunt aux recettes brutes.

Donc $RB - IE$

Soit : $3\ 600 - 11\ 300 = -7\ 700$

Les intérêts d'emprunt absorbent la totalité des recettes brutes, soit les 3 600€. La fraction restante de 7 700 € due aux intérêts d'emprunt, ne peut être déduite du revenu brut global.

Après le traitement des intérêts d'emprunt, il faut s'attacher au sort des autres frais et charges, soit les 4 700€.

Les recettes brutes restant s'élèvent à zéro.

Soit : $RB - AFC$

Soit : $0 - 4\ 700 = -4\ 700$

Le déficit dû aux autres frais et charges s'élève à 4 700€.

Ce déficit dû aux autres frais et charges est imputable du revenu brut global à hauteur de 10 700€.

La fraction de déficit due aux intérêts d'emprunt est imputable sur les revenus fonciers nets des 10 années suivantes.

Soit au total, un montant de déficit de 7 700€, exclusivement imputable sur les revenus fonciers nets des 10 années suivantes. Ce déficit n'est pas imputable sur le revenu brut global des autres années, mais exclusivement sur les revenus fonciers nets des autres années.

En effet, seul le déficit foncier de l'année en cours selon les conditions décrites ci-dessus est imputable sur le revenu brut global de la même année. En conséquence un déficit foncier d'une année antérieure, ne peut pas s'imputer sur le revenu brut global d'une année ultérieure. Les déficits fonciers des années antérieures sont exclusivement imputables sur les revenus fonciers nets des années ultérieures.

Ainsi avec les mêmes données arithmétiques et un déficit arithmétiquement identique le traitement fiscal est différent. C'est la raison pour laquelle, il est nécessaire de procéder à l'examen des causes du déficit grâce au logigramme présenté ci-dessus en respectant chaque étape.

La logique économique de cette fiscalité veut, que les charges financières ne soient pas le motif de création du déficit imputable du revenu brut global, mais que ce dernier soit essentiellement dû à opérations de prestations de bâtiment. Sera vu *infra* que pour les

locations meublées, les déficits dus aux amortissements, charges techniques, sont aussi extournés pour être traités distinctement³⁵⁵.

Toutefois, le contribuable, ayant imputé un déficit foncier sur son revenu brut global doit conserver le bien à la location jusqu'au 31 décembre de la 3^{ème} année, qui suit l'année d'imputation du déficit sur le revenu brut global. Cela signifie que cette déduction du revenu brut global sur une année n'est possible qu'à la condition que l'immeuble (ou les immeubles) ayant généré le déficit soit donné en location jusqu'au 31 décembre de la 3^{ème} année, qui suit l'année d'imputation du déficit sur le revenu brut global.

À défaut, d'une part, le déficit foncier imputé sur le revenu brut global est remis en cause, si le bien cesse d'être proposé à la location nue durant les 3 années suivant cette imputation ; d'autre part, le déficit imputé sur le revenu brut global est remis en cause, si le bien est cédé avant le 31 décembre de la 3^{ème} année suivant l'année d'imputation du déficit sur le revenu brut global.

Cela commande également, que le bien ne peut être offert à la location meublée, car c'est une autre catégorie de revenus, en l'occurrence celle des bénéfiques industriels et commerciaux. Cela implique *a fortiori* que le bien ne peut être cédé.

À défaut l'imputation sur le revenu brut global est remise en cause. Le revenu brut global est reconstitué et rectifié, par la reprise du déficit foncier. Au-delà de cette période, le déficit imputé sur le revenu brut global ne peut plus être remis en cause pour ce motif.

Depuis 2017, cette rectification n'entraîne plus la perte définitive du déficit, mais son report sur les revenus fonciers net des années suivantes. Cette solution est reprise par l'administration fiscale dans sa documentation administrative depuis le 1^{er} septembre 2017. Jusqu'à cette date, l'administration fiscale rectifie non seulement l'imputation du déficit foncier sur le revenu brut global, si l'immeuble ayant généré le déficit est vendu avant le 31 décembre de la 3^{ème} année, qui suit l'imputation du déficit sur le revenu global, mais refuse également son imputation sur les autres revenus fonciers générés. Cette correction entraîne la perte définitive du déficit foncier. Toutefois des cessions sont dérogatoirement autorisées, comme en cas de décès³⁵⁶. Pour bénéficier de cette règle, l'imposition dans la catégorie des revenus fonciers ne doit pas être remise en cause *ab initio*.

Par hypothèse, en N, est constaté un Revenu Foncier Net de Charges (RFNC) déficitaire d'un montant de 27 700€, exclusivement dû aux autres frais et charges.

³⁵⁵ Voir *infra* Deuxième partie, Titre premier, Chapitre second, Section 1 : Une gestion byzantine des amortissements

³⁵⁶ Article 156 du Code général des impôts

Ce déficit peut être imputé du revenu brut global de l'année N à hauteur de 10 700€.

Le revenu brut global de l'année N composé d'autres revenus nets catégoriels s'élève à 22 000€. Certes, arithmétiquement, il est possible de poser le calcul suivant : $22\ 000 - 27\ 700 = - 5\ 700$. Il resterait 5 700€ de déficit foncier à reporter. Mais la limite d'imputation d'un déficit foncier de l'année N sur le revenu brut global de l'année N est de 10 700€. Dès lors, ne sont imputables que 10 700€ sur les 27 700€. Donc sur les 27 700€ après imputation de 10 700€, il reste 17 000€ de déficit foncier. Ce reliquat de déficit foncier est exclusivement imputable sur les revenus fonciers nets des 10 années suivantes.

En N+1, le résultat foncier net est un bénéfice foncier de 16 000€ ; donc pas de déficit de l'année. Ce revenu foncier net peut absorber le déficit foncier antérieur à hauteur de 16 000€. Le reliquat de déficit foncier s'élève désormais à 1 000€.

En N+2, le résultat net foncier est un bénéfice foncier de 6 000€. Ce revenu net foncier peut absorber la totalité du déficit foncier antérieur restant, soit les 1 000€ de déficit antérieur. Les années suivantes sont également bénéficiaires.

En juillet N+3, le contribuable, qui possède deux biens immobiliers, cède celui ayant généré le déficit. Il cède le bien avant la 31 décembre de la 3^{ème} année qui suit l'année (N) d'imputation du déficit foncier sur le revenu brut global.

Or, est instituée une règle de détention du bien immobilier, dont le déficit a été imputé du revenu brut global. Lorsque le contribuable déduit de son revenu brut global de l'année, un déficit foncier de la même année, il doit conserver le bien ayant généré le déficit foncier dans la catégorie des revenus fonciers jusqu'au 31 décembre de la 3^{ème} année, qui suit celle durant laquelle le déficit a été imputé du revenu brut global. En l'espèce il doit conserver le bien pour pouvoir remplir cette condition. Antérieurement à 2017, si le contribuable impute de son revenu global un déficit généré par un immeuble (En présence de plusieurs immeubles), il doit conserver à la location nue l'immeuble, qui est à l'origine du déficit en contradiction avec le principe de l'identité et de la masse des revenus fonciers par foyer fiscal, mais en vertu du principe d'affectation des charges par immeuble. À défaut, l'imputation sur le revenu global est corrigée et ce déficit définitivement perdu, car il est prohibé de l'imputer sur les revenus fonciers des années suivantes. Cela conformément au rescrit « kafkaïen » suivant : « [...] Lorsqu'un contribuable ayant déclaré au titre de la même année un déficit imputable en tout ou partie sur le revenu global et provenant d'immeubles différents cesse de louer l'un d'entre eux dans les trois ans qui suivent l'imputation, il convient de reconstituer l'éventuel déficit imputable sur le revenu global en faisant abstraction des résultats déficitaires de l'immeuble

cédé ou dont la location a cessé. Pour reconstituer le revenu imposable des années précédant la cessation de la location, le déficit foncier afférent à l'immeuble dont la location a cessé, y compris la part indûment imputée sur le revenu global, doit être imputé sur les revenus fonciers des années suivantes dans les conditions de droit commun jusqu'à l'année de cessation de la location. En revanche, les éventuels déficits fonciers restant à imputer après la cessation de la location ne peuvent plus être imputés sur les revenus fonciers ».

Cette doctrine administrative fiscale a été jugée, comme étant une mauvaise interprétation de la règle de droit, par le Conseil d'État le 26 avril 2017 dans le considérant suivant : « *Il résulte de ces dispositions, éclairées par les travaux préparatoires de l'article 23 de la loi du 22 juin 1993 de finances rectificative pour 1993 dont elles sont issues, que, lorsque l'immeuble n'est plus mis en location et ne peut plus bénéficier du régime dérogatoire, rappelé au point 2, permettant au contribuable d'imputer une fraction des déficits fonciers sur le revenu global, les déficits indûment imputés sur le revenu global des trois années précédentes peuvent alors être imputés sur l'ensemble des revenus fonciers de l'année au cours de laquelle ces déficits ont été réalisés et viennent augmenter le déficit reportable de cette année ».*

Sous l'égide de cette interprétation arrêtée par le Conseil d'État, reprise par la doctrine administrative fiscale, cette imputation sur le revenu brut global est rectifiée si l'immeuble ayant généré le déficit est vendu, comme en l'espèce le 1^{er} juillet de la 3^{ème} année qui suit celle de l'imputation sur le revenu global ; soit avant le 31 décembre de la 3^{ème} année qui suit celle de l'imputation sur le revenu global. Mais le déficit foncier demeure imputable sur les revenus fonciers des 10 années suivantes, soit jusqu'à l'expiration du délai de report. Il n'est pas définitivement perdu.

Cela étant, cette interprétation du Conseil d'État semble « inaboutie ». En effet, dès lors que les revenus fonciers font masse, pourquoi remettre en cause l'imputation du déficit sur le revenu brut global, quand un bien immeuble demeure à la location nue. Juridiquement cette divergence de traitement n'est pas fondée. En revanche, cette interprétation évite, en pratique, les effets d'aubaine, qui inciteraient le propriétaire à acheter, puis vendre pour racheter des immeubles, après avoir généré du déficit, tout en conservant un bien à la location nue. Certes, cette précaution est compréhensible, mais alors *quid* de ce principe de la masse, qui encore une fois est promulguée qu'en faveur de l'État. Or ce principe de la masse paraît entamé par cette décision du Conseil d'État.

Cette remise cause s'applique également, lorsque le bien ayant généré le déficit est affectée avant ce délai de 3 ans à de la location meublée.

La loi ESSOC ne permet pas de revenir sur cet état de fait. De plus, des pénalités, même réduite, sont appliquées. Affirmer que le droit à l'erreur permet au contribuable de bonne foi de corriger sa situation sans conséquence est incompatible, avec l'application de ces pénalités de retard sur le nouvel impôt obtenu après rectification. De plus comment corriger un évènement s'étant produit ? Lorsque des baux sont établis pour location meublée, comment revenir en arrière et rédiger des baux d'habitation nue ?

Comment appliquer le droit à l'erreur, dans l'illustration ci-dessus, lorsque le propriétaire cède le bien immobilier avant le 31 décembre de la 3^{ème} année, qui suit l'année d'imputation du déficit foncier sur le revenu global ? Une correction est-elle possible, alors que le bien a été effectivement cédé ?

La mise en œuvre de ce droit à l'erreur paraît complexe pour un droit de superposition. Elle semble viser qu'à faire illusion. Cette loi tente de répondre aux critiques régulières sur l'abstrusité du droit fiscal, faute d'apporter une solution à la décision du Conseil constitutionnel no 99-421 DC du 16 décembre 1999 sur l'accessibilité et l'intelligibilité de la loi³⁵⁷ et le rapport de 2006 du Conseil d'État titré « *Sécurité juridique et complexité du droit*³⁵⁸ ». Son institution ne peut en aucune manière palier l'extrême complexité du droit fiscal. Par conséquent les inévitables erreurs des contribuables, dès lors leur incompréhension de l'impôt, finalement leur ressentiment vis-à-vis de l'impôt considéré comme injuste, puisqu'incompris.

Cela étant, existent des situations pour lesquelles ces corrections sont possibles.

C'est le cas lorsque le contribuable loue un bien nu puis déclare par erreur une location meublée bénéficiant d'un abattement de 50% dans le régime micro de la location meublée pour celui de 30% du régime micro de la location nue ; une erreur de case en somme.

Mais dans cette hypothèse l'administration fiscale peut, par opportunisme ou afin d'éviter d'user de la loi ESSOC, considérer que le contribuable a volontairement coché la mauvaise case et dérouler son arsenal « pénal » spécial.

Pourtant le Directeur général des Finances publiques (2014-2019), Bruno PARENT lui-même a déclaré :

« Je ne me prononcerai pas sur l'activité parlementaire. La loi fiscale est particulièrement complexe : il ne faut pas se faire tomber sur le pied le code général des

³⁵⁷ Décision no 99-421 DC du 16 décembre 1999-Loi portant habilitation du Gouvernement à procéder, par ordonnances, à l'adoption de la partie législative de certains codes

³⁵⁸ Lien au 13 janvier 2023 : <https://www.vie-publique.fr/rapport/28120-rapport-public-2006-securite-juridique-et-complexite-du-droit>

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

impôts, pas plus que celui des procédures fiscales !³⁵⁹ ». Cette thèse reviendra plus bas sur cette audition.

La mariée était trop belle³⁶⁰ !

³⁵⁹ Comptes rendus de la Commission sénatoriale État pour une société de confiance, Mercredi 7 février 2018, audition de M. Gérard Darmanin, ministre de l'Action et des comptes publics, audition de M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques (Lien au 18 septembre 2018 : https://www.senat.fr/compte-rendu-commissions/20180205/cs_confiance.html#toc3)

³⁶⁰ « La mariée est trop belle » est un film français réalisé par Pierre Gaspard-Huit sorti en 1956 (Lien https://fr.wikipedia.org/wiki/La_mariée_est_trop_belle au 13 juin 2020).

Conclusion du chapitre second

L'autoliquidation de la taxe sur la valeur ajoutée a irradié l'impôt sur le revenu, avec le prélèvement à la source. Cette philosophie génère potentiellement un risque majeur pour le contribuable, que la loi pour État au service d'une société de confiance, dite loi ESSOC ne peut prévenir, si ce n'est qu'à la marge.

Le peu de substance de ce droit à l'erreur est encore vidé par l'application qu'en fait l'administration fiscale en ayant recours à la procédure du manquement délibéré ou de l'abus de droit pour éviter de l'appliquer.

Comment terminer ce premier chapitre sans appeler à la barre celui, qui sert de paravent au droit français, presque d'alibi. Celui dont l'enseignement mis en œuvre est aujourd'hui fort éloigné de l'esprit ; dans un pays qui aspire à demander à ses citoyens d'adhérer financièrement à son projet de vie ?

Comment ne pas faire intervenir à la barre le provençal maître PORTALIS³⁶¹ ?

Des bancs de l'Université d'Aix-en-Provence, dont l'Amphithéâtre majeur porte le nom, à sa représentation à Cour de cassation, au Conseil d'État et jusqu'au Panthéon, il semble être le phare, dont la lumière ne parvient pas à éclairer le droit fiscal, ou du moins ses rédacteurs.

Se souvenant de ses débuts d'avocat, celui qui fut l'un des quatre commissaires³⁶² à la rédaction du Code civil affirmait, que « *Le législateur [...] ne doit point perdre de vue que les lois sont faites pour les hommes, et non les hommes pour les lois ; qu'elles doivent être adaptées au caractère, aux habitudes, à la situation du peuple pour lequel elles sont faites ; qu'il faut être sobre de nouveautés en matière de législation, [...]* ».

³⁶¹ Les grands hommes qui ont marqué l'Histoire de la Justice, site consulté le 22 décembre 2022 à l'adresse suivante : <http://www.justice.gouv.fr/histoire-et-patrimoine-10050/les-grands-hommes-qui-ont-marque-lhistoire-de-la-justice-20832.html>

³⁶² PORTALIS, Discours préliminaire au premier projet de Code civil, 1801 : « *Le législateur exerce moins une autorité qu'un sacerdoce. Il ne doit point perdre de vue que les lois sont faites pour les hommes, et non les hommes pour les lois ; qu'elles doivent être adaptées au caractère, aux habitudes, à la situation du peuple pour lequel elles sont faites ; qu'il faut être sobre de nouveautés en matière de législation, parce que s'il est possible, dans une institution nouvelle, de calculer les avantages que la théorie nous offre, il ne l'est pas de connaître tous les inconvénients que la pratique seule peut découvrir ; qu'il faut laisser le bien, si on est en doute du mieux ; qu'en corrigeant un abus, il faut encore prévoir les dangers de la correction même, qu'il serait absurde de se livrer à des idées absolues de perfection, dans des choses qui ne sont susceptibles que d'une bonté relative ; qu'au lieu de changer les lois, il est presque toujours plus utile de présenter aux citoyens de nouveaux motifs de les aimer ; que l'histoire nous offre à peine la promulgation de deux ou trois bonnes lois dans l'espace de plusieurs siècles ; qu'enfin il n'appartient de proposer des changements, qu'à ceux qui sont assez heureusement nés pour pénétrer, d'un coup de génie, et par une sorte d'illumination soudaine, toute la constitution d'un État* ».

Sa présence spirituelle est inversement proportionnelle à son influence textuelle semble-t-il.

En somme, le système déclaratif connaît depuis quelques années un bouleversement primordial qui en transforme radicalement l'esprit.

Lorsque le système déclaratif se met en place, l'objectif est de connaître les revenus des Français, à charge de l'État d'organiser sa fiscalisation et son imposition. Désormais, ces deux missions de fiscalisation et d'imposition échoient au contribuable. Ce dernier doit être apte à connaître la catégorie d'imposition de ses revenus et à les liquider !

Il semble qu'un tel renversement de paradigme, mérite le consentement des Français et *a minima* une information, afin qu'ils en prennent conscience.

Encore une fois le Conseil constitutionnel a tout son rôle à jouer dans cette démarche, particulièrement lorsqu'il est amené à côté, parfois aux côtés du Conseil d'État à se prononcer sur la loi fiscale en cours de contentieux ou non. Si dans le cadre de la Directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, sur la taxe sur la valeur ajoutée, la Cour de justice de l'Union européenne est le juge suprême ; si dans le cadre du respect des procédures et des sanctions pénales la Cour européenne des droits de l'Homme est l'instance primordiale ; en matière d'impôt sur les revenus, le Conseil constitutionnel est le rempart ultime. Dès lors, la voie de recours passe par la question prioritaire de constitutionnalité.

CONCLUSION DU TITRE SECOND

Selon le Professeur Frédéric DOUET, le système fiscal français est « à bout de souffle ».

Cette idée, qui semble résolument envisageable, le Professeur Frédéric DOUET l'a diffusée au grand public dans une tribune, qui n'est pas reçue et perçue à la mesure de ce qu'elle induit.

L'article paru dans les Échos le 31 mars 2020 est intitulé « *Pour une fiscalité de sortie de guerre* » et le chapeau ainsi rédigé :

« Le système fiscal français est à bout de souffle, d'une rare complexité, il est aussi de moins en moins bien accepté par les Français. Et si la crise du coronavirus était aussi l'occasion de remettre à plat nos impôts, pour plus de justice sociale et d'efficacité »

Ce constat et cette analyse peuvent être partagés. C'est la raison pour laquelle cet article est versée dans sa « *substantifique moelle* »³⁶³ ci-après :

« La France sera atone lorsqu'elle sortira de la crise du coronavirus. Sa convalescence risque d'être compromise par son fardeau fiscal. C'est le pays de l'OCDE où la part des impôts dans le produit intérieur brut est la plus élevée (46,1 % en 2018). En dépit de cela, l'épidémie de coronavirus a mis au jour ses insuffisances en matière d'intelligence sanitaire et économique, c'est-à-dire son impréparation afin de répliquer efficacement et sereinement à ce que le président Macron a qualifié de « guerre ». Cela traduit le sentiment diffus parmi bon nombre de Français que nos services publics sont en déliquescence en dépit d'une pression fiscale toujours plus forte. Pourtant sixième puissance économique mondiale, la France, donneuse de leçons et fanfaronne, peine ne serait-ce qu'à fournir des masques et du gel hydroalcoolique à ses soignants ».

Comment ne pas ajouter à cette analyse du Professeur Frédéric DOUET sur cet épisode des masques, celui plus symptomatique des vaccins. En effet, il est facile à la France d'argumenter sur la faible valeur technique de la fabrication de masques, mais alors, quels arguments promouvoir sur la difficulté, voire l'impossibilité de concevoir des vaccins contre le COVID-19 dans le même temps que les autres pays développés ? Cette pandémie a révélé au monde entier, que la France n'est certes pas au niveau d'un pays en développement, à même de fabriquer des biens de faible valeur ajoutée. Néanmoins, se situe-t-elle au niveau des

³⁶³ Rabelais, Gargantua (1534), Prologue

pays développés, lorsqu'elle incapable scientifiquement et techniquement de confectionner des vaccins ?

Particulièrement, le Professeur Frédéric DOUET relève l'indigence fiscale de la France sur l'économie moderne, corrélativement la course folle en avant, effrénée et fébrile, donc vouée à l'échec, vers une fiscalité sur une économie certes saisissable (l'économie immobilière), mais moins riche, moins rentable, surtout appauvrissant davantage le pays. L'argent capté par les impôts n'est pas investi dans l'entretien des immeubles. L'actualité se fait l'écho régulièrement de l'effondrement des immeubles et de leur dégradation.

Cette fiscalité ajoutée à une réglementation tatillonne se manifestant par des diagnostics tous azimuts est insoutenable pour les petits propriétaires. Ainsi une proposition de loi « *portant renforcement du contrôle de la décence des logements* » a été enregistrée à la Présidence de l'Assemblée nationale le 10 mai 2023. Elle vise notamment à instituer :

« [...] *une mesure préventive instaurant un véritable contrôle technique du logement. L'idée est de créer un dispositif comparable à ce que prévoit le Code de la route en matière de contrôle technique du véhicule. Cette proposition de loi entend créer un contrôle technique décennal du logement afin qu'un bailleur ne puisse plus louer un appartement ne présentant pas les caractéristiques minimales de décence* ».

Cette mesure est en soit légitime et positive. L'inconvénient provient du fait qu'elle ne se substitue pas aux mesures existantes, elle se cumule³⁶⁴. La réglementation qui s'empile, afin de contraindre les propriétaires à entretenir leurs biens, reste lettre morte en l'absence de fonds.

Comme pour les constructeurs immobiliers³⁶⁵, l'État va-t-il nationaliser les immeubles privés ? En a-t-il seulement les moyens ?

³⁶⁴ Proposition de loi no 1200 portant renforcement du contrôle de la décence des logements, enregistrée à la Présidence de l'Assemblée nationale le 10 mai 2023

La quatrième mesure de cette proposition citée ci-dessous mérite particulièrement d'être suivie dans sa mise en œuvre à l'avenir : « *La quatrième mesure, plus coercitive, a vocation à combattre l'inertie des propriétaires concernant la rénovation de leur logement en permettant au Préfet, à titre expérimental, d'imposer la conclusion d'un bail à réhabilitation si le propriétaire est tenu de rectifier une situation de péril ou d'insalubrité, afin de répondre aux désordres et permettre le retour à une jouissance normale pour les occupants. Autrement dit, cette disposition pourrait autoriser la cession temporaire d'un bien à un bailleur social chargé d'effectuer des travaux de rénovation qui seraient financés par les loyers perçus. Ensuite, ce dernier serait en mesure de restituer le bien rénové à son propriétaire. Si cette mesure entend exercer une contrainte sur les bailleurs indéclicats, elle peut être un outil mis en œuvre par la puissance publique pour se substituer à un propriétaire occupant dans l'incapacité de mener à bien les travaux. Celui-ci se retrouve en quelque sorte locataire de son propre logement sur le principe du Bail à réhabilitation* ».

³⁶⁵ « *Face à l'effondrement du nombre de constructions de logements sur fond de remontée des taux d'intérêt, la Caisse des Dépôts va "financer un plan qui va permettre d'engager 3,5 milliards d'euros pour acheter des programmes à différents acteurs pour qu'ils puissent ensuite en construire d'autres", a annoncé ce mardi sur BFM Business le président de l'institution financière publique, Eric Lombard* » (Source : BFM IMMO Le

Le Professeur continue par les arguments suivants :

« Ce constat doit faire l'effet d'un électrochoc et conduire l'État à se recentrer sur ses missions régaliennes et à repenser les moyens de les financer. Notre système fiscal est daté. Rappelons, d'une part, que l'impôt sur le revenu a été créé en 1914, l'impôt sur les sociétés en 1948 et la TVA en 1954 et, d'autre part, que la détermination du droit d'imposer les bénéficiaires des entreprises entre les États repose toujours sur les travaux de la Société des Nations menés durant l'entre-deux-guerres. A l'époque de l'ère industrielle, ce critère était en adéquation avec une économie qui impliquait des échanges physiques. Or l'économie du XXI^e siècle n'est plus celle du XX^e. Le monde de 2020 est chaque jour davantage ouvert et dématérialisé. Le droit fiscal - qui par définition est un droit de superposition - ne fait que refléter la complexité des situations auxquelles il s'applique. Les réponses fiscales de la France - comme la taxe Gafa ou encore l'IFI - ne sont que des lignes Maginot inadaptées aux défis de 2020. Notre système fiscal est à bout de souffle. Il est donc urgent de mettre en place une fiscalité de sortie de guerre pour faire en sorte de répondre à ces défis. Plusieurs pistes sont envisageables³⁶⁶ ».

Si la France mettait autant de talent dans son industrie qu'elle en consacre à ses impôts, nous exporterions notre industrie, pas nos impôts.

Si cette complexité demeure et continue d'entraîner des erreurs, suites aux déclarations des contribuables, la légitimité des sanctions, qui ne peuvent être comprises qu'à condition que la légitimité de l'impôt soit admise, risque d'être abîmée, voire rejetée.

Or l'administration fiscale demande au contribuable de porter une analyse juridico-fiscale lors de l'établissement de ses déclarations. Et ici, tout juriste sait à quel point le nœud du problème s'y forme.

Si le contribuable porte trop bien cette analyse, l'administration fiscale lui applique la sanction ultime, destructrice, de l'abus de droit. Une sanction fiscale, qui n'a rien à envier aux sanctions pénales *stricto sensu*.

Selon le Professeur Frédéric DOUET le système fiscal français est « à bout de souffle » et le rallye aux pénalités, aux sanctions, le rend inacceptable et moins efficace encore³⁶⁷.

09/05/2023 à 20:33. Lien même date : https://www.bfmtv.com/immobilier/la-caisse-des-depots-va-engager-3-5-milliards-d-euros-pour-acheter-des-programmes-de-construction_AV-202305090901.html

³⁶⁶ Lien <https://www.lesechos.fr/idees-debats/cercle/opinion-pour-une-fiscalite-de-sortie-de-guerre-1190507> au 02 février 2023

³⁶⁷ <https://www.lesechos.fr/idees-debats/cercle/opinion-la-demagogie-anti-riches-1943289> consulté le 15 mai 2023

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE

La fiscalité peut donner une certaine image d'une économie, car si elle peut orienter l'économie, elle peut *a contrario* la subir. Dans une économie au système fiscal complexe, faire peser la charge de la mission aux contribuables, dont la plus grande partie est amateur en la matière est un signe de dysfonctionnement.

Le slogan publicitaire de 1976³⁶⁸ voulu par le gouvernement de l'époque, qui proclame « *qu'en France on n'a pas de pétrole mais on a des idées* » pourrait-être, « *en France on n'a pas de pétrole mais on a la fiscalité immobilière* », matière première bien plus sûre et surtout plus captive.

De manière tout à fait paradoxale et étonnante dans un pays dans lequel l'attachement à sa terre natale, à son « pays » est historiquement démontré, le législateur s'est trouvé dépassé par une économie, qui reste attaché à l'immobilier et ne veut décidément pas se mobiliser. Le législateur, courant frénétiquement derrière cette chimère, est prêt à toutes les compromissions avec le droit en général, au point de rendre insupportable le droit fiscal en particulier.

Ce législateur entraîne dans cette chute de légitimité du pacte fiscal, celle du contrat social.

Dans un monde dans lequel chaque contribuable pense connaître la fiscalité, car l'État, dans sa diffusion tous azimuts du droit fiscal, suggère cela, les déceptions sont à la hauteur des opinions. Bercy, dans sa rationalisation systémique et théorique du droit fiscal, laisse croire, que chaque contribuable peut être un fiscaliste.

À ce titre, la dernière innovation de l'administration fiscale, la foire aux questions (FAQ), mode de communication par lequel, elle diffuse, sans support légal ou réglementaire, des instructions fiscales (opposables à l'administration donc) en est un échantillon. Ces foires aux questions largement diffusées, qui confinent au simplisme à défaut de simplifier, induisent les contribuables en erreur. Dans une confusion grandissante entre vitesse et précipitation, elles prennent une importance croissante dans le fonctionnement de l'administration fiscale, dans sa relation avec les usagers, auxquels il est demandé de s'y

³⁶⁸ L'irrésistible déconnexion de l'impôt de son fondement citoyen originel

référer. Or, par une décision no 451052³⁶⁹ du 3 février 2023, les 9^{ème} et 10^{ème} en formation de chambres réunies du Conseil d'État ont invalidé l'une des réponses données dans une foire aux questions sur sans originalité..., la fiscalité immobilière. La Haute Cour administrative a considéré que la distinction faite en le loueur en meublé non professionnel et le loueur en meublé professionnel, quant au bénéfice des aides COVID-19, est infondée.

Ce faisant les juges du Palais Royal rappellent que : « *Les documents de portée générale émanant d'autorités publiques, matérialisés ou non, tels que les circulaires, instructions, recommandations, notes, présentations ou interprétations du droit positif peuvent être déférés au juge de l'excès de pouvoir lorsqu'ils sont susceptibles d'avoir des effets notables sur les droits ou la situation d'autres personnes que les agents chargés, le cas échéant, de les mettre en œuvre. Ont notamment de tels effets ceux de ces documents qui ont un caractère impératif ou présentent le caractère de lignes directrices* ».

Par cette même volonté, l'État, à qui il ne peut être par essence reproché d'abuser de ses prérogatives, pousse par ses arguties, les contribuables à élaborer moult stratégies de détournement et les sanctionne de l'abus de droit.

Il est pourtant le premier à modifier les textes et à qualifier tout comportement rationnel en abus de droit. Il oublie ainsi que l'Homme est dans les sociétés modernes en grande partie *homo oeconomicus*³⁷⁰, défini par le Larousse « comme un être agissant de manière parfaitement rationnelle³⁷¹ ».

Il faut en convenir, d'égalité entre État et contribuable il n'est point envisageable, de même qu'il n'est pas question de consentement à une nécessité exigée du Citoyen pour l'existence même de la Nation. L'impôt dû par le Citoyen ne peut, ni être une contrepartie, ni une équivalence à ce que reçoit le Citoyen de la part la Nation.

« *Le tout est plus que la somme de ses parties* ». Cette maxime, qui aurait été énoncée par ARISTOTE, n'est ni logique ni mathématique. Elle est humaine, s'applique à toute organisation naturelle. Ainsi en est-il et doit-il en être de l'impôt.

³⁶⁹ Lien consulté au 3 mars 2023 : <https://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CE/decision/2023-02-03/451052>

³⁷⁰ « *Il semble que l'expression d'homo oeconomicus soit née dans la deuxième moitié du XIX^e siècle sous la plume de John Stuart Mill* ». Source au 21 décembre 2018 : Magazine Alternatives économiques du 02 septembre 2017, <https://www.alternatives-economiques.fr/lhomo-oeconomicus/00080762>

³⁷¹ Larousse en ligne consulté le 2 novembre 2019

Néanmoins, ce « tout » ne doit pas se réaliser au détriment, sur l'autel, des « parties », qui le composent.

Or quand l'impôt devient incompréhensible, l'élément de langage consistant à dire, qu'il est mal expliqué n'est pas une réponse. Cette phrase n'est qu'une litote pour exprimer aux auditeurs, qu'ils sont incompetents à comprendre. Cette affirmation n'est pas fondée, si elle n'est pas démontrée. Dans une relation, l'erreur peut provenir, aussi bien de l'émetteur que du récepteur. De plus, dans une société qui conçoit des systèmes élaborés de droit, c'est au concepteur d'expliquer ses inventions juridiques. *A fortiori* si elles ont pour objectif de prélever une partie du résultat du travail du producteur.

Lorsque le ministre délégué aux Comptes publics Gabriel Attal déclare³⁷² : « *L'impôt doit susciter l'adhésion* ». « *Les français vont être consultés sur la façon de dépenser l'argent issu des impôts* ». Ce type de messages peut contribuer à susciter la colère des Français. En effet, l'utilisation de l'impôt, outre qu'elle est actuellement présente sur le site economie.gouv.fr³⁷³, est déjà adressée dans le courrier aux contribuables contenant la déclaration de revenus à établir annuellement, depuis déjà plusieurs années.

Le sujet n'est pas l'usage de cet impôt, mais bien son principe, son fonctionnement intrinsèque. En s'exprimant en ces termes, le ministre semble suggérer, que pour susciter l'adhésion à un impôt, il faut dire comment il est dépensé.

Le sens de l'impôt se perd de plus en plus. Ce sens est aujourd'hui, « *comme cette étoile temporaire des Gémeaux, que nous voyons dans le ciel, et dont l'exaltation lumineuse a peut-être disparu déjà depuis des centaines d'années, tellement elle est loin de nous. Nous l'admirons encore, et il n'est déjà plus, ou, du moins, il n'est plus qu'une pièce de musée, un objet d'art délicat, une merveille de l'archéologie juridique*³⁷⁴ ».

Bercy structure et utilise la fiscalité immobilière pour contraindre les Français à se départir de leur immobilier pour investir dans l'économie mobilière. Ainsi employé, l'impôt est une contrainte. Les rapports cités dans ces écritures étayent cet argument.

³⁷² Le 13/04/2023 à 10h44 sur la chaîne d'information BFM.

³⁷³ Lien au 13 avril 2023 : <https://www.economie.gouv.fr/aqsmi>

³⁷⁴ Maurice Hauriou, « Recevabilité de la tierce opposition contre une décision sur recours pour excès de pouvoir note sous CE, 29 novembre 1912, Boussuge et autres, S., 1914, 3, p. 33, Revue générale du droit en ligne, 2014, no 14239

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

Si *arx Tarpeia Capitoli proxima*³⁷⁵, il n'y a pas loin aussi entre une inégalité nécessaire pour une Nation au service du Citoyen et une relation léonine dans laquelle l'État veut, en usant de tous les moyens, contraindre les propriétaires à se dessaisir de leurs biens.

L'usage de l'objet ne justifie pas mécaniquement son appréhension, comme la fin ne justifie pas les moyens. En revanche, qui veut la fin veut les moyens et vouloir un État au modèle social « à la française » implique des moyens. Cela étant, ces procédés doivent être revus, ne plus peser de manière croissante sur les ménages et leur patrimoine, notamment immobilier. Or il semble que ce soit la trajectoire fiscale en cours.

Cette perte de sens est confortée en fiscalité par un certain machiavélisme du législateur, qui se manifeste lorsqu'il manœuvre et laisse s'installer au cœur du *corpus* juridique de plus en plus de distorsions, comme cela est exposé dans la partie suivante sur la fiscalisation croissante et toujours plus complexe des revenus immobiliers.

³⁷⁵ Il n'y a pas loin du Capitole à la Roche Tarpéienne.

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

DEUXIÈME PARTIE : UNE FISCALISATION COMPLEXE ET PUNITIVE DES REVENUS IMMOBILIERS

Nous assistons continument à une fiscalisation croissante, toujours plus complexe, toujours plus punitives, quand elle n'est pas spoliatrice, des revenus immobiliers.

Cette deuxième partie présente l'aggravation de la fiscalité immobilière au travers de deux dispositifs : d'une part, la location meublée envers laquelle les coups de semonces se font de plus en plus sonores et rapprochés³⁷⁶ ; d'autre part, la location para-hôtelière. Étude permettant de constater, que la location para-hôtelière ambitionne de pallier la fiscalisation croissante de la location meublée. Laquelle ne cesse d'augmenter, comme le montre la dernière doctrine administrative fiscale dédiée au pacte du Dutreil. Cette dernière exclut expressément la location meublée de son bénéfice, mais laisse encore (Pour combien de temps ?) la location para-hôtelière éligible³⁷⁷.

Cette division tente dans un titre premier de démontrer les manœuvres de l'État en matière fiscale, les contradictions (quand ce n'est pas le babélisme) symptomatiques, de la fiscalité immobilière au travers notamment des locations meublées professionnelles.

Dans le second titre sera examinée une tentative de préservation de l'intérêt fiscal de cette location meublée professionnelle par sa transformation en location para-hôtelière. Elle en est certes une évolution, mais le coût d'investissement s'en trouve être nettement supérieur ; réservant cette location plus avantageuse à une frange de la population plus réduite.

³⁷⁶ Voir le rapport de juin 2022 de l'Inspection générale des finances, publié le 13 mars 2023, intitulé : « Lutte contre l'attrition des résidences principales dans les zones touristiques en Corse et sur le territoire continental », qui sous le prétexte d'un déficit de logement préconise de remettre en cause certains abattements de la location meublée.

³⁷⁷ Cette étude se concentre volontairement sur des offres locatives précises, considérées comme les plus avantageuses fiscalement, hors les locations classiques de logements nus, de locaux commerciaux ou encore de terrains non bâtis. De même elle n'aborde les régimes spéciaux tels que les dispositifs Pinel et Denormandie que par incidence. Ces régimes conjoncturels confirment, davantage qu'ils ne la contredisent, la dynamique de fiscalisation croissante de la matière immobilière. Ils sont la soupape de respiration canalisée et orientée, afin de maintenir l'investissement immobilier. Avantageux au départ, ils rejoignent les rangs par la suite.

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

TITRE PREMIER : LA LOCATION MEUBLÉE PROFESSIONNELLE (LMP) ³⁷⁸ : UN DISPOSITIF D'UNE RARE COMPLEXITÉ

Ce dispositif fiscal de la location professionnelle symbolise, comme la progressivité de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, un mécanisme d'une rare complexité.

Entre exigence de chiffre d'affaires, de montant de produits locatifs sur l'ensemble des revenus, de détermination des amortissements, de traitement du déficit et des plus-values de cession immobilière, voici un régime, qui demande pour en tirer le plein effet de s'y consacrer à temps complet, comme l'exige d'ailleurs ce dispositif.

Le premier chapitre développera comment l'État tente de donner une cohérence fiscale à régime désormais moins intéressant. Le second chapitre exposera les conséquences, en matière de gestion, de cette volonté de maintenir l'illusion d'un régime très avantageux.

³⁷⁸ Ce chapitre reprend des extraits de : Revue Française de Comptabilité no 520 de mai 2018 « Conditions pour bénéficier du régime du loueur en meublé professionnel » et no 537 de décembre 2019 « Loueurs en meublé professionnel (LMP) », par Alexandre Guenfici

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

Chapitre premier : Le loueur en meublé professionnel, un régime parsemé de *tribuli*³⁷⁹

Le régime du loueur en meublé professionnel, dispositif dont le champ d'application est parsemé de tribuli, donne une illustration de la complexité fiscale appliquée aux revenus issus des biens immobiliers.

Pour comprendre la genèse de la distinction entre le loueur en meublé non professionnel et celui professionnel, il faut remonter à la date du 23 novembre 1981.

À cette époque, une loi qui porte initialement sur le traitement des plus-values immobilières suscite incertitude et confusions entre le régime de la location meublée professionnelle et celui de la location meublée non professionnelle.

Il faut à cet égard patienter jusqu'à une décision du Conseil constitutionnel de 2018 pour obtenir certains éclaircissements et certaines pistes d'amélioration, soit 37 ans³⁸⁰. Cette même loi du 23 novembre 1981 produit également des implications sur l'application d'un impôt, qui n'existe pas encore en 1981, l'impôt sur la fortune immobilière³⁸¹.

Dans son article 71 du rapport no 58 annexé au procès-verbal de séance du 23 novembre 1981 sur la loi de finances pour 1982, le rapporteur justifie au chapitre des mesures de normalisation, l'institution de plusieurs mesures, dont l'une venant encadrer l'article 151 *septies* du Code général des impôts sur l'exonération des plus-values de cession eu égard au loueur de meublé. Cet article 71 ambitionne d'interdire à ceux qui n'exercent pas cette activité à plein temps, de bénéficier du régime de cette exonération *ad hoc* de plus-value immobilière. Or cette occupation à plein temps doit notamment se formaliser, selon ce texte, par une inscription au registre du commerce et des sociétés, exigence qui sème la graine de discorde. Cette condition, que nous développerons *infra*³⁸², s'ajoute aux autres conditions de revenus déjà instituées, qui peuvent en complément de cette formalisation, caractériser l'importance

³⁷⁹ *Tribuli*, pluriel de *tribulus* peut se traduire comme des chausse-trapes. Ancêtre des mines, un *tribulus* est un « *Petit dispositif conçu pour blesser les pieds des chevaux, à quatre pointes, dont l'une, selon certains, était fixée en terre et les trois autres élevées verticalement ou d'une manière oblique, ou, selon d'autres, trois étaient au sol et une en l'air* » (Source : <https://fr.wiktionary.org/wiki/tribuli> consulté le 18 août 2021).

³⁸⁰ La question de priorité constitutionnelle, permettant au Conseil constitutionnel de se prononcer sur la validité d'une loi déjà promulguée au regard du bloc de constitutionalité, est un droit entré en vigueur le 1^{er} mars 2010. Ce qui réduit cette période à 29 ans ... tout de même.

³⁸¹ Voir *infra* Troisième partie, Titre premier, Chapitre second, Section 4 Loueur en meublé professionnel et impôt sur la fortune immobilière

³⁸² En effet la loi de finances rectificative no 79-1102 pour 1979, modifiant déjà cet article, n'avait pas organisé cette formalisation. Voir *infra* Deuxième partie, Titre premier, Chapitre second, Section 2.1.1 Un régime réservé aux personnes exerçant l'activité à titre principal

de cette activité relativement aux autres activités. Selon le rapporteur, cet article 71 a « *pour but de combler plusieurs lacunes de notre droit fiscal en matière de location de meublés et de mettre fin ainsi à une évasion fiscale importante qui permet actuellement à des personnes qui investissent dans des locaux à usage touristique d'améliorer substantiellement soit directement, soit par l'intermédiaire d'une " société-écran", la rentabilité de leurs placements*³⁸³ ».

Fiscalement cet article 71 du rapport donne naissance à l'article 89 de la loi de finances no 91-1160 pour 1982. Cet article 89, véritable fourre-tout énumère diverses dispositions, installant un véritable filet de sécurité tout autour de l'activité de location meublée³⁸⁴ ; contraintes qui font l'objet des écritures suivantes.

En réalité, ce comportement solennellement dénommé « *évasion fiscale* » par l'administration fiscale s'analyse plus prosaïquement, comme une forme de « *rentabilité* » des placements et des investissements des contribuables. Voici le crime de lèse État : actionner tous les leviers légaux pour améliorer la rentabilité d'un investissement. Il s'avère que ces motivations de lutte contre l'évasion fiscale, prétendues comme telles par l'État, sont une lutte contre une gestion optimisée, sur laquelle l'administration fiscale n'a souvent guère de prise.

C'est un enjeu de répartition de la richesse produite entre opérateur économique et État.

³⁸³ Rapport général no 58 (Senat – 1981-1982) de M. Maurice Blin, au nom de la commission des finances, Tome III, Les moyens des services et les dispositions spéciales (Deuxième partie de la loi de finances.) p. 36 (Lien au 19 mai 2020 : https://www.senat.fr/rap/1981-1982/i1981_1982_0058_03.pdf)

³⁸⁴ Article 89

« *Création loi 81-1160 1981-12-30 Finances pour 1982 JORF 31 décembre 1981 en vigueur 1^{er} janvier 1982*

I. - 1. Les déficits réalisés par des personnes louant directement ou indirectement des locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés ne sont déductibles que des bénéfices retirés par le contribuable de cette même activité, au cours des années suivantes jusqu'à la cinquième inclusivement.

2. Les dispositions du 1 ci-dessus ne s'appliquent pas aux loueurs professionnels inscrits en cette qualité au registre du commerce et qui réalisent plus de 150.000 F de recettes annuelles ou retirent de cette activité au moins 50 p. 100 de leur revenu.

3. Les personnes visées au 1 ci-dessus et ne répondant pas aux conditions définies au 2 ci-dessus ne bénéficient, pour les locaux mentionnés au 1 ci-dessus, ni des dispositions de l'article 151 septies du code général des impôts applicables aux plus-values professionnelles, ni de celles de l'article 4 de la présente loi de finances relatives à la définition des biens professionnels pour l'assiette de l'impôt sur les grandes fortunes.

4. Les dispositions du présent paragraphe I s'appliquent pour la première fois aux revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 1982.

II. - Lorsqu'elle est soumise à la taxe sur la valeur ajoutée, de plein droit ou sur option, la location d'un local meublé ou nu dont la destination finale est le logement meublé est toujours considérée comme une opération de fourniture de logement meublé quelles que soient l'activité du preneur et l'affectation qu'il donne à ce local.

III. - Les dispositions du II ci-dessus sont applicables à compter du 1^{er} janvier 1982. Toutefois, pour la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé des locaux d'habitation destinés à l'hébergement des touristes et mis durablement, en vertu d'un contrat d'une durée d'au moins six ans, à la disposition d'un organisme de gestion hôtelière ou para-hôtelière, le crédit de taxe déductible constaté au terme de l'année 1982 peut être remboursé ».

Cela résume cette philosophie de la gestion fiscale de l'État, qui veut que le rendement doive nécessairement se faire à son avantage, philosophie rarement exprimée aussi clairement.

Cette doctrine administrative fiscale sur la gestion des locations meublées est désormais un dogme d'État, lequel est de nouveau renforcé en 1990. On ne saurait être plus franc et rarement la définition de l'évasion fiscale ne fut aussi clairement exprimée.

Ainsi, ce dispositif de la location meublée en professionnel se durcit progressivement, pour voir son rendement devenir intéressant, uniquement lorsqu'il est réalisé à grande échelle et à titre d'activité principale. Ce qui n'est pas le cas initialement. De prime abord, l'activité principale est celle qui représente pour le contribuable l'essentiel de ses activités économiques (temps passé dans chaque activité, importance des responsabilités exercées, etc.), même si elle ne dégage pas la plus grande part de ses revenus. Toutefois, s'il est impossible de déterminer l'activité principale, il est tenu compte de celle générant les revenus les plus importants.

Ce premier chapitre présentera le régime fiscal et son évolution générale, pour finir sur son articulation avec le régime social.

Section 1 : Le Conseil constitutionnel invalide l'exigence d'inscription au greffe du tribunal de commerce

Le 22 novembre 2017 le Conseil d'État³⁸⁵ valide la transmission d'une question prioritaire de constitutionnalité au Conseil Constitutionnel. Le Conseil constitutionnel invalidera l'exigence d'inscription au greffe du tribunal de commerce exigée par la doctrine administrative fiscale.

Dans cette affaire, outre sa décision³⁸⁶, le Conseil Constitutionnel présente des commentaires sur 44 pages tout au long desquelles, il relève les difficultés d'application du régime de la location meublée professionnelle pour les contribuables et la nécessaire cohérence que le Code général des impôts doit retrouver avec le Code de commerce.

À titre de prologue, disons que cette affaire oppose un contribuable rectifié, loueur de meublé, à l'administration fiscale, au sujet d'une exonération de plus-value immobilière.

³⁸⁵ Voir Conseil d'État, no 408176 M. S... QPC, 9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies, Séance du 8 novembre 2017 Lecture du 20 novembre 2017, Conclusions, Yohann BENARD, rapporteur public

³⁸⁶ Décision no 2017-689 QPC du 8 février 2018

Le nœud du problème porte sur l'obligation ou non pour un loueur de meublé de s'enregistrer au registre du commerce et des sociétés pour bénéficier d'un avantage fiscal sur la plus-value immobilière.

En plus d'autres conditions purement fiscales, l'administration fiscale exige une inscription au registre du commerce et des sociétés en considération de l'article 155 du Code générale des impôts. Or pour le Code de commerce et son article L110-1, l'activité de location de logement n'est pas une activité commerciale. Dès lors, elle ne peut être portée sur un registre commercial tenu par un greffe d'un tribunal de commerce.

Si la problématique paraît simple et presque évidente, il faut attendre cette décision du Conseil constitutionnel pour recevoir une réponse à ce conflit. Mais cela est sans compter sur la nature régaliennne, souveraine, de ce droit d'ordre public qu'est le droit fiscal. De plus, selon la doctrine administrative fiscale³⁸⁷, « *Les lois fiscales sont des lois d'ordre public et doivent, [...]* ».

Il faut à présent détailler ces péripéties pour constater que le droit fiscal sait ignorer une décision du Conseil constitutionnel pour réapparaître à l'endroit où il n'est pas attendu.

Selon les faits repris par le Conseil Constitutionnel, « *M. Gabriel S. exerce, en tant que personne physique, l'activité de loueur de locaux meublés. Il a fait l'objet d'un contrôle de l'administration fiscale au titre des années 2007 à 2009, à l'issue duquel lui a été refusé le bénéfice du régime fiscal des loueurs en meublé professionnels, au motif qu'aucun des membres de son foyer fiscal n'était inscrit au RCS en cette qualité* ».

En conséquence de quoi M Gabriel S ne bénéficie pas du régime d'exonération des plus-values immobilières professionnelles, plus favorable que le régime de droit commun³⁸⁸. Un traitement qu'il trouve inéquitable, d'autant plus qu'il est fondé selon lui sur une antilogie au cœur de cette législation fiscale. Il n'est effectivement pas inscrit au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel, comme l'exige l'article 155 du Code général des impôts, dans sa rédaction en vigueur au moment des faits.

Monsieur GABRIEL se trouve être en parfaite adéquation à ce moment-là avec le Code de commerce, qui prohibe ce même enregistrement. Ce contribuable respecte ainsi les

³⁸⁷ BOI-CTX-DG-20-10-10, paragraphe no 270

³⁸⁸ Voir *infra* Deuxième partie, Titre premier, Chapitre second, Section 2 Les exonérations et abattements sur les plus-values immobilières

dispositions du Code de commerce, mais se trouve par ce respect même des prescriptions du Code de commerce, en infraction aux dispositions du Code général des impôts.

Or, selon la doctrine administrative fiscale : « *Les loueurs en meublé professionnels sont soumis au régime des plus-values professionnelles sur la cession de l'immeuble si celui-ci est inscrit à l'actif de leur exploitation. Ces plus-values sont soumises au régime des plus-values ou moins-values à court terme ou à long terme, prévu par les articles 39 duodécies et suivants du CGI. Elles sont susceptibles de bénéficier du régime d'exonération défini à l'article 151 septies du CGI, étant rappelé que celui-ci n'est ouvert, en tout état de cause, qu'aux contribuables exerçant leur activité depuis au moins cinq ans*³⁸⁹ ».

À ce stade, aucune inscription au registre du commerce et des sociétés n'est requise.

Et selon le I de l'article 151 septies du Code général des impôts : « *I. – Les dispositions du présent article s'appliquent aux activités commerciales, industrielles, artisanales, libérales ou agricoles, exercées à titre professionnel* ».

Et voici la graine de discorde semée, par cette exigence d'activités exercées à « *titre professionnel* ».

Or, il faut se reporter à l'article 155 du Code général des impôts pour déterminer cette qualité de loueur en meublé professionnel, laquelle dépend notamment de cette condition d'inscription au registre du commerce et des sociétés...

Quid de cette condition d'inscription ?

Section 2 : Genèse de l'exigence d'inscription au registre du commerce et des sociétés

Ainsi le IV, 2,1° de l'article 155 du Code général des impôts dans sa version en vigueur du 1^{er} janvier 2012³⁹⁰ jusqu'au 31 décembre 2019³⁹¹ dispose notamment :

« *1° Un membre du foyer fiscal au moins est inscrit au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel ; [...]* »

Comment le Code général des impôts en est arrivé à contenir dans ses dispositions un tel *alinea* ?

C'est en 1981³⁹² que tout commence d'une confusion issue d'un texte, qui impose au loueur non professionnel les obligations du loueur professionnel, particulièrement,

³⁸⁹ BOI-BIC-CHAMP-40-20-20190320no 410 et 410

³⁹⁰ Modifié par la loi no 2010-1658 du 29 décembre 2010 - art. 13 (V)

³⁹¹ Modifié par la loi no 2019-1479 du 28 décembre 2019 - art. 49 (V)

l'inscription au registre du commerce et des sociétés, pour bénéficier des exonérations de plus-values immobilières professionnelles. Or ces obligations vont s'étendre pour se propager au-delà du traitement des dites plus-values immobilières³⁹³.

Ainsi, à partir de 1981 l'inscription au registre du commerce et des sociétés s'applique à ceux, qui d'une part, remplissent les conditions fiscales ; d'autre part, à ceux voulant bénéficier du régime d'exonération des plus-values immobilières professionnelles.

L'idée sous-jacente est la suivante. Pour l'administration fiscale, un professionnel exerçant une activité qu'elle considère comme commerciale est identifiable en tant que tel, lorsqu'il dispose d'un numéro d'enregistrement au registre du commerce et des sociétés. Donc, il doit présenter une telle identification. En conséquence, un professionnel peut se retrouver assimilé à un commerçant sans autres exigences, que celles avancées par l'administration fiscale.

Or, la notion de commerçant entendue par l'administration fiscale n'est pas limitée dans l'absolu, en raison du principe d'autonomie du droit fiscal et relativement, à celle du Code de commerce, comme exposé ci-dessous.

En 1990 encore, seuls doivent demander et obtenir cette inscription le loueur en meublé qui fournit des prestations de types hôtelières, quand bien même il n'exerce pas de manière professionnelle. C'est à cette date que l'article 48 de la loi no 90-1169 du 29 décembre 1990, loi de finances rectificative pour 1990 discrimine le loueur en meublé sans fourniture de prestations de celui fournissant ces prestations³⁹⁴. À cette date, le loueur qui offre ces prestations annexes doit, pour bénéficier du régime des hôteliers et appliquer la taxe sur la valeur ajoutée, s'inscrire au registre du commerce et des sociétés. Cette exigence ambitionne de lutter contre les distorsions de concurrence envers les professionnels de l'hôtellerie. Par la même occasion, cette loi corrige le régime de la location meublée, car auparavant le loueur en meublé peut déduire la taxe sur la valeur ajoutée sur son achat immobilier. Cela, qu'il fournisse ou non des prestations hôtelières. Cette loi met fin à une anomalie, car la location de logement d'habitation est en principe exonérée de taxe sur la

³⁹² Rapport no 58 annexé au procès-verbal de la séance du 23 novembre 1981 sur la loi de finances pour 1982. Le rapporteur justifie au chapitre des mesures de normalisation l'institution d'un article 71 venant encadrer l'article 151 septies du Code général des impôts sur l'exonération des plus-values de cession eu égard au loueur de meublé.

³⁹³ Rapport no 58 annexé au procès-verbal de la séance du 23 novembre 1981 sur la loi de finances pour 1982. Le rapporteur justifie au chapitre des mesures de normalisation l'institution d'un article 71 venant encadrer l'article 151 septies du Code général des impôts sur l'exonération des plus-values de cession eu égard au loueur de meublé.

³⁹⁴ Voir également Question écrite no 21011 de M. Roland du Luart (Sarthe - U.R.E.I.) publiée dans le journal officiel du Sénat du 30/04/1992 - page 1035

valeur ajoutée. Or en permettant auparavant, au loueur en meublé, la déduction de cette taxe à l'acquisition du bien, cette loi oblige ce dernier à soumettre la location à cette taxe. Taxation fondée sur le principe de neutralité de cette taxe, qui commande sa collecte en aval, dès lors qu'elle est déduite en amont ; taxation en contradiction avec la non-soumission des logements d'habitation à cette taxe. C'est la raison pour laquelle cette exigence de prestations s'ajoute, afin d'affirmer que ce sont ces prestations annexes qui entraînent la soumission à cette taxe.

Ainsi, à partir de 1990, l'inscription au registre du commerce et des sociétés s'applique aussi à ceux, qui souhaitent fournir des prestations de services de type hôtelier, lesquelles sont désormais obligatoires pour bénéficier de la déduction de taxe sur la valeur ajoutée lors de l'achat.

Bien des années plus tard, le 1^{er} avril 2008³⁹⁵, un avis du Comité de coordination du registre du commerce et des sociétés (CCRCS) soulève les difficultés d'inscription de l'activité.

Le comité déclare : « *Une personne qui loue habituellement un ou plusieurs logements meublés n'est pas assujettie à immatriculation au RCS, même si cette location s'accompagne à titre secondaire et accessoire de fourniture de linge, du ménage ou de prestations culinaires* ». Par cet avis, le Comité de coordination du registre du commerce et des sociétés relève la difficulté juridique d'inscrire un loueur de logement, activité civile dans un registre commercial.

Dans sa décision, le Conseil constitutionnel, maniant la litote, rappelle d'ailleurs cet avis dans les termes forts urbains suivants : « *La condition relative à l'inscription au RCS a suscité des difficultés d'application, certains greffes de tribunaux de commerce refusant de procéder à l'immatriculation, en cette qualité, de personnes physiques exerçant l'activité de location en meublé*³⁹⁶ ».

Pourtant, en 2010, élargissant cette exigence d'inscription au registre du commerce et des sociétés, l'article 13 de la loi de finances no 2010-1658 du 29 décembre 2010 modifie l'article 155 du Code général des impôts. Cet article institue un enregistrement au registre du commerce et des sociétés pour pouvoir bénéficier du statut de loueur professionnel et ce, en guise de principe. À cette période est gravi un palier qui exige cette inscription, non seulement pour être éligible à l'exonération de plus-value immobilière au titre du régime des

³⁹⁵ Délibération CCRCS, 1^{er} avril 2008

³⁹⁶ Décision no 2017-689 QPC du 8 février 2018

professionnels, non seulement pour exercer une activité para-hôtelière, mais plus globalement pour être considéré comme un professionnel à titre fiscal.

À ce stade, ce n'est plus une inscription pour être éligible à un avantage fiscal, mais un enregistrement pour entrer dans un statut, celui d'un professionnel. Il s'agit ici d'une extension non prévue initialement dans l'esprit des premiers législateurs ou plutôt, il s'agit d'un mouvement vers un resserrement plus contraignant du régime, dont la tentation est semble-il irrésistible, puisqu'elle se concrétise.

Or, un an après, en 2011, se saisissant de cette réforme de l'article 155, la Direction générale des Finances publiques, par une extrapolation infondée, étend l'obtention et la production d'un numéro au Système d'Identification du Répertoire des Entreprises (SIRENE³⁹⁷) à toute location meublée, y compris non-professionnelle. En effet, provenant de l'idée selon laquelle un professionnel est identifiable par un numéro SIRENE, la Direction générale des Finances publiques en exige désormais la production par tout loueur de meublé, afin de faciliter son recensement. Il est donc demandé aux greffes des tribunaux de commerces d'enregistrer ce loueur de meublé afin de lui attribuer ce numéro unique d'enregistrement référençant l'activité au registre du commerce et des sociétés. Ce numéro est attribué par l'Institut national de la statistique et des études économiques ; ici après enregistrement dans le registre commercial d'un tribunal de commerce. Ce numéro permet le recoupement avec la déclaration imprimé no 2042 et la cotisation foncière des entreprises due par tout loueur de meublé, professionnel ou non professionnel. Le 23 septembre 2011 donc, pour atteindre cette « sirétisation » systémique, la Direction générale des Finances publiques signe une convention³⁹⁸ non obligatoire avec le Conseil national des greffiers des tribunaux de commerce. Selon cette convention, les greffiers se chargent désormais de l'inscription au registre du commerce et des sociétés du loueur en meublé, sans distinguer le caractère professionnel ou non de l'activité. Dans les clauses de celle-ci, la Direction générale des Finances publiques saisit l'opportunité de stipuler l'enregistrement au greffe du tribunal de commerce de tout loueur en meublé, qu'il fournisse ou non des prestations de services, qu'il génère ou non des produits importants, y compris le loueur non professionnel.

³⁹⁷ Le SIRENE pour Système d'Identification du Répertoire des Entreprises est un identifiant numérique à 9 chiffres, auquel s'ajoutent 5 chiffres pour le Numéro Interne de Classement (NIC) précisant le lieu de l'établissement. L'ensemble compose le Système d'identification au répertoire des établissements (SIRET).

³⁹⁸ Article 1^{er} de la Convention du 23 septembre 2011 conclue entre la direction générale des finances publiques (DGFIP) et le Conseil national des greffiers des tribunaux de commerce (CNGTC). Cette convention non obligatoire a été approuvée par un arrêté du 3 août 2012, JORF no 0202 du 31 août 2012.

L'ambiguïté de la mesure est si évidente, que cette convention ne peut évidemment pas être obligatoire en vertu de la contradiction de cette inscription à l'article L110-1 du Code de commerce. Elle est en conséquence non contraignante. D'ailleurs, certains greffes, devant la charge de leurs missions présentes, le coût d'un nouvel emploi pour réaliser cette nouvelle formalité, ne pouvant aligner un revenu face à cette nouvelle tâche gracieuse, refusent ces enregistrements ou ne les réalisent qu'avec réticence. Il faut à ce stade, se remémorer l'avis antérieur du Comité de coordination du registre du commerce et des sociétés (CCRCS) du 1^{er} avril 2008, qui déjà soulève les difficultés d'inscription de l'activité.

Ce que l'administration fiscale refuse d'entendre et d'admettre, comme le montre sa doctrine administrative fiscale dans laquelle, malaisément, elle peine à faire coexister des exigences contradictoires. Car, aucun bulletin des impôts n'oblige cette inscription pour les non professionnels. La convention elle-même prévoit en son article 5, une compétence de principe de l'administration fiscale en cas de défaillance des greffes.

En 2015, cette inscription au registre du commerce et des sociétés prend une intensité nouvelle. C'est par le biais d'un bulletin officiel des finances publiques traitant de la taxe sur la valeur ajoutée ³⁹⁹, qui reprend un bulletin de 2013⁴⁰⁰, que le propriétaire de meublé non professionnel se voit imposer et exiger cette « sirétisation ». Dès lors, grâce à ces inscriptions obligatoires et massives, le cycle d'identification et de contrôle de ces contribuables se mécanise par fichiers de recoupement puis s'intensifie, faisant ressortir les incohérences qui aboutissent à la décision du Conseil constitutionnel, inéluctable.

Cette exigence dans un bulletin concernant la taxe sur la valeur ajoutée est une conséquence de la loi de 1990. C'est parce que le législateur a autorisé la déduction de cette taxe pour l'acquisition de logement meublé, en omettant que la location de logement d'habitation n'est pas soumise à cette taxe, que par la suite il exige des prestations annexes, pour cette soumission, qu'enfin il intervient sur un bulletin dédié à la cette taxe.

Lorsque le Professeur de Frédéric DOUET évoque un « *imbroglio*⁴⁰¹ », l'expression reste mesurée, il est tentant d'évoquer plutôt un carambolage⁴⁰².

Ce bulletin des finances publiques de 2015 reprend celui de 2013 par une incidente au paragraphe no 20 intitulée « *Remarque* » qui édicte : « *Les loueurs en meublé non*

³⁹⁹ BOI-TVA-DECLA-20-10-10-20-20151007

⁴⁰⁰ DB3E113

⁴⁰¹ Location meublée et pacte Dutreil. Imbroglia fiscal autour de la notion de location meublée ; étude rédigée par Frédéric Douet, Professeur à l'université de Bourgogne. La Semaine Juridique Notariale et Immobilière no 14, 3 avril 2015, 1115

⁴⁰² LMP et Dutreil ou l'illustration d'un carambolage fiscal : détaxation de la détention de l'outil de travail, taxation de sa transmission, étude de Elie GERBINO, Les Nouvelles Fiscales, no 1267, 1^{er} juin 2020

professionnels et non déjà inscrits au répertoire SIRENE des entreprises doivent saisir le greffe dans le ressort duquel est situé l'immeuble ou l'un des immeubles faisant l'objet de la déclaration de création d'activité ou d'établissement et non le greffe de leur domicile ».

Voici comment Bercy, subrepticement impose une mesure illégale qui sera logiquement invalidée par le Conseil constitutionnel.

C'est à cause du défaut de cette inscription au registre du commerce et des sociétés, que l'administration fiscale refuse le bénéfice du régime d'exonération des plus-values des professionnels, rejet qu'a fait valoir le requérant devant le Conseil Constitutionnel au visa de l'article L110-1 du Code de commerce.

2.1 Quand l'article L110-1 du Code de commerce dispose, que la location d'un logement meublé, est civile...

L'article L110-1 du Code de commerce fixe les activités réputées commerciales et l'activité de location de logement n'y est pas énumérée.

De plus, le même Code dispose dans son article L 123-1 : « *I. Il est tenu un registre du commerce et des sociétés auquel sont immatriculés, sur leur déclaration :*

1° Les personnes physiques ayant la qualité de commerçant, même si elles sont tenues à immatriculation au répertoire des métiers ; [...] ».

Il s'agit de cerner désormais qui est commerçant et qui peut émarger à ce registre.

L'article L121-1 du Code de commerce en donne la définition suivante : « *Sont commerçants ceux qui exercent des actes de commerce et en font leur profession habituelle ».*

Il est donc nécessaire d'exercer un acte de commerce par nature, sauf à ce que l'activité elle-même soit légalement commercial. Commercialité par nature, commercialité par la loi, telle est l'alternative.

Or l'activité de location de logements n'est pas énumérée à l'article L110-1, donc n'est pas un acte de commerce. Par conséquent, reste civile l'activité de location de logement. Il est alors théoriquement illégal à un loueur de logement personne physique de s'enregistrer au greffe ; que le logement soit meublé ou non. Cette prohibition est d'ordre général, quelle que soit l'affectation du logement.

Interdiction que ne veut pas concevoir le Code général des impôts.

2.2 ...l'article 35 I 5° du Code des impôts dispose, que l'activité de location meublée est commerciale

Ainsi, l'article 35 I 5° du Code général des impôts dans sa version en vigueur dispose :
« I. - *Présentent également le caractère de bénéfices industriels et commerciaux, pour l'application de l'impôt sur le revenu, les bénéfices réalisés par les personnes physiques désignées ci-après :*

5° bis Personnes qui donnent en location directe ou indirecte des locaux d'habitation meublés ; [...]. »

Historiquement et originellement, c'est le Conseil d'État qui considère en 1925⁴⁰³, que cette activité doit être rangée dans la catégorie commerciale pour son imposition contemporaine à l'impôt sur le revenu. L'activité étant commerciale, elle doit toutefois, pour être considérée comme exercée à titre professionnel eu égard aux plus-values immobilières, remplir les conditions supplémentaires du 1° du 2 du IV de l'article 155 du Code général des impôts, qui dispose dans sa version en vigueur jusqu'au 1^{er} janvier 2020 que :

« IV. – 1. Sous réserve du 2, l'exercice à titre professionnel implique la participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité.

2. L'activité de location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés est exercée à titre professionnel lorsque les trois conditions suivantes sont réunies :

1° Un membre du foyer fiscal au moins est inscrit au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel ; [...] ».

Le bulletin officiel des finances publiques BOI-BIC-CHAMP-40-10 paragraphe no 40 commente, de la manière suivante dans sa version en vigueur jusqu'au 5 février 2020, les conditions de ce professionnalisme, qui dépend formellement dans ce cadre, de l'inscription au registre du commerce et des sociétés. Aussi : « *En application des dispositions du 2 du IV de l'article 155 du CGI, l'activité de location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés est exercée à titre professionnel lorsque les trois conditions suivantes sont réunies :*

- un membre du foyer fiscal au moins est inscrit au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel ;

⁴⁰³ Conseil d'État 10 juillet 1925 no 84803, paragraphe no 30

- les recettes annuelles retirées de cette activité par l'ensemble des membres du foyer fiscal excèdent 23 000 € ;
- ces recettes excèdent les revenus du foyer fiscal soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires au sens de l'article 79 du CGI, des bénéfices industriels et commerciaux autres que ceux tirés de l'activité de location meublée, des bénéfices agricoles, des bénéfices non commerciaux et des revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI ».

Ces trois conditions sont nécessaires pour bénéficier du régime des plus-values professionnelles, singulièrement, celle d'être inscrit au registre du commerce et des sociétés ès-qualité de loueur professionnel. Partant, dans cette version abrogée de l'article 155, est exigée une action prohibée par le Code de commerce.

C'est cette exigence d'inscription au registre du commerce et des sociétés que le Conseil Constitutionnel infirme dans sa décision du 8 février 2018⁴⁰⁴. Le Conseil Constitutionnel invalide les dispositions de l'article 155 appliquées à l'article 151 *septies* du Code général des impôts avec effet immédiat. Cet article 155 exige, une inscription au registre du commerce et des sociétés, quand le Code de commerce la prohibe par *a contrario*, car cette activité n'est pas énumérée comme commerciale. Cette troisième condition d'inscription au greffe est abrogée dans la nouvelle version de l'article 155 entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2020 ; soit presque deux ans après la décision du Conseil constitutionnel⁴⁰⁵.

C'était ici la manifestation la plus byzantine du droit fiscal, qui par un jeu brouillon de renvois d'un article à l'autre, d'un bulletin à l'autre, finit par être en opposition avec le droit fondamental, qu'est le droit civil complété du droit commercial. Tant et si bien, que le pied droit commercial va à gauche, quand le pied gauche fiscal se dirige à droite... Force est de constater, que cette volonté fiscale se heurte au droit civil et au droit commercial.

Gageons que la modification de l'article L110 du Code de commerce n'est pas acquise, tant elle ne va pas dans le sens d'un intérêt fiscal, donc budgétaire pour l'État.

⁴⁰⁴ Décision no 2017-689 QPC du 8 février 2018

⁴⁰⁵ Le chapitre, *infra*, sur le pacte Dutreil ci-dessous montrera, que ce délai pris par l'administration fiscale lui a permis de préparer sa riposte (Troisième partie, Titre second, Chapitre premier).

D'ailleurs, à ce jour, l'administration fiscale continue d'exiger l'inscription au registre du commerce et des sociétés du loueur de meublé non professionnel (LMNP)⁴⁰⁶...sous le prétexte, que la décision du Conseil Constitutionnel porte uniquement sur le loueur de meublé professionnel (LMP) ...⁴⁰⁷

Fiscalement, il y a un intérêt à ce qu'un propriétaire souhaite être reconnu comme un loueur professionnel de meublé et réciproquement un désavantage financier pour l'État. Cela tient aux avantages fiscaux découlant de ce statut, dont notamment le traitement des plus-values immobilières, qui ont suscité le cas d'espèce ayant entraîné l'intervention du Conseil constitutionnel.

Mais ce qui est valable pour la catégorie fiscale, ne l'est pas pour le pacte Dutreil⁴⁰⁸ examiné *infra*, qui pour son application exclut la location meublée, même professionnelle, des activités commerciales, pour l'inclure dans la gestion d'un patrimoine immobilier, activité non commerciale...

Section 3 : Une location conditionnée à des paramètres exclusivement économiques

L'activité de loueur en meublé professionnel est désormais conditionnée à des paramètres exclusivement économiques.

Tout en restreignant ce statut, l'État le rend de moins en moins avantageux, par une surabondance de prélèvements, notamment par une automaticité des cotisations retraites et de maladie. En somme, ce que l'État cède sur le plan fiscal, il le reprend sur le plan social.

Sont concernées les personnes physiques fiscalement résidentes en France et les sociétés de personnes sur l'ensemble de leurs biens détenus sur le territoire national. Pour les

⁴⁰⁶ Au 6 mai 2022, sur le site impot.gouv.fr consacré à la location meublée, il est écrit : « *En tant que loueur en meublé, professionnel ou non professionnel, vous devez accomplir certaines démarches (obtention d'un numéro SIRET, ...) et êtes redevable de la Contribution Foncière des Entreprises (CFE).* ». À noter le flou sur le destinataire de la demande de numéro SIRET.

⁴⁰⁷ Il est intéressant de relever dans le bulletin officiel des finances publiques BOI-BIC-CHAMP-40-20, la remarque suivante en paragraphe 50 :

« *Remarque : Étant donné l'autonomie du droit fiscal, le régime d'imposition des loueurs en meublé est déterminé indépendamment de la situation de ces derniers au regard de la législation spéciale sur les loyers suivant laquelle, en particulier, pour le maintien dans les lieux accordé à certaines personnes logées en meublé, le bailleur d'une ou plusieurs pièces de sa propre habitation n'est pas considéré comme exerçant la profession commerciale de loueur en meublé* ». Le principe d'autonomie est décidément l'axiome idéal.

⁴⁰⁸ Troisième partie, Titre second, Chapitre premier, *infra*

sociétés de personnes, cette qualité professionnelle est retenue par associé au *prorata* des parts détenues ; notamment s'agissant des produits (supérieurs 23 000 €).

À la suite de la décision du Conseil Constitutionnel, l'administration fiscale a redéfini cette qualité de loueur en meublé professionnel au regard de l'impôt sur le revenu.

En application des dispositions du 2 du IV de l'article 155 du Code général des impôts, l'activité de location directe ou indirecte de locaux d'habitation, meublés ou destinés à être loués meublés, est exercée à titre professionnel, lorsque les deux conditions suivantes sont réunies :

- Les recettes annuelles retirées de cette activité par l'ensemble des membres du foyer fiscal excèdent 23 000 € ;

- Ces produits excèdent les revenus du foyer fiscal soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, des bénéfices industriels et commerciaux autres que ceux tirés de l'activité de location meublée, des bénéfices agricoles, des bénéfices non commerciaux et des revenus des gérants et associés de sociétés de personnes.

En pratique, les conditions de montant (supérieur à 23 000 €) et de produits excédant les autres revenus du foyer fiscal sont cumulatives⁴⁰⁹ et déterminent la catégorie d'imposition des produits de cette location. Cette catégorisation permet d'appliquer un mécanisme *ad hoc* d'amortissement des biens, de bénéficier d'un régime de gestion du déficit idoine et de profiter des exonérations des plus-values des professionnelles.

Ainsi, *exit* la condition formelle d'inscription au registre du commerce et des sociétés, reste le fond, les produits bruts de la location et la comparaison de leur total avec les autres revenus du foyer⁴¹⁰.

3.1 Nature et gestion des produits bruts : un fonctionnement complexe

Il est tenu compte de la nature des produits, de leur montant, de leur résultat et de leur importance dans l'ensemble des revenus.

3.1.1 Les produits pris en compte : des produits commerciaux annualisés

⁴⁰⁹ Code général des impôts – Article 975 V 1°

⁴¹⁰ Ces conditions non formelles ont permis la révision de la « fiscalité » sociale de l'activité (Section 7 suivante).

Les recettes sur l'année civile tirées de cette activité par l'ensemble des membres du foyer fiscal doivent excéder 23 000€.

Ce montant fait référence à des montants bruts, car les recettes sont toujours entendues comme étant brutes ; donc avant déduction des dépenses admises en charges déductibles. Pour ce seuil, ce n'est pas le bénéfice (recettes moins charges) qui est pris en compte, ce sont les recettes brutes. Le terme de produit (en lieu et place de celui de recette) est plus conforme au caractère commercial de l'activité et à la gestion comptable qui en découle.

La location meublée est considérée comme une activité commerciale. Elle obéit aux règles de la comptabilité commerciale. Par suite, les produits comptabilisés sont les créances acquises, loyers comptabilisés même non encaissés et toutes les autres créances, quelles que soient leurs natures juridiques versées en compensation des loyers impayés. Les charges à prendre en compte sont les dépenses engagées. Ainsi, il importe peu que la créance ne soit pas recouvrée ou que la dépense ne soit pas effectivement décaissée. C'est une comptabilité dite d'engagement, non de caisse.

Ces produits sont ensuite annualisés. Or les exercices pour une activité commerciale ne sont pas obligatoirement à l'année civile. Si bien que la gestion de ces critères prend une tournure byzantine, dont la pratique relève de la Haute Couture.

3.1.2 Liquidation des produits avec ajustement de la durée de location

Ce montant supérieur à 23 000€ permet de qualifier l'activité, comme étant de nature professionnelle. Il est retenu par année. Au cours de celle-ci, il est ajusté sur une durée théorique d'activité liée à la date d'acquisition ou d'achèvement du bien. Cet ajustement de la durée locative est retenu en prenant, comme point de départ de la location, la date d'acquisition ou d'achèvement du bien et non celle de mise en location réelle⁴¹¹...

D'où l'importance de louer effectivement dans les délais les plus brefs à compter de la date d'acquisition ou d'achèvement du bien. Par *analogie* cette règle de calcul s'applique l'année de cessation ou de date de fermeture d'un exercice.

À titre d'illustration, voici le cas d'un immeuble achevé le 1^{er} septembre 2022 et mis en location effective du 1^{er} novembre 2022 au 31 décembre 2022 au loyer mensuel de 2 500€. Soit un loyer pour deux mois de location réelle d'un montant de 5 000€. Ce loyer doit être annualisé, car il s'agit d'une activité commerciale.

⁴¹¹ Cour administrative d'appel de LYON, 5^{ème} chambre – formation à 3, 07/05/2013, 12LY01298, Inédit au recueil Lebon

S'il est tenu compte de la durée réelle de location, soit pour deux mois de location à 5 000€, est obtenu un montant de 30 000€ ($5\,000/2 \times 12$) rapporté à douze mois. Sans la règle du *prorata temporis* théorique, comme définie plus haut, sont atteints 30 000€ de produits annualisés ; un montant supérieur à la limite de 23 000 €. Donc la location est reconnue comme étant professionnelle.

En revanche, avec la règle d'exploitation théorique édictée plus haut, la durée retenue est de 122 jours (du 1^{er} septembre au 31 décembre). Ainsi, les 5 000€ se rapportent non plus à deux mois, mais à quatre mois décomptés en quantième. Soit $5\,000 \times 365/122 = 14\,959$. Ce montant de 14 959€ est inférieur à la limite de 23 000€. Donc la location n'est pas admise comme étant professionnelle. Ce qui peut conduire à sa remise en cause, donc à des rectifications fiscales. Selon la durée de la location réelle, le montant annualisé est plus élevé.

Cette particularité dans le mode de calcul, peu connue des non-initiés, rend ce régime encore plus complexe. Pour autant, la seconde condition de relativité est plus restrictive encore.

3.2 Une condition pointilleuse et relative de revenus locatifs

Cette condition dépend du résultat de la comparaison entre les recettes brutes et les autres revenus sélectivement retenus.

3.2.1 Premier terme de comparaison : recettes brutes supérieures à 23 000€ et résultat net bénéficiaire

Voici une autre condition parfois oubliée, que l'intelligence artificielle voue à un bel avenir en promettant des rectifications fiscales rapides et incontestables sur ce point.

Selon l'article 975 du Code général des impôts, l'activité est considérée comme une activité commerciale « *pour les personnes qui « réalisent plus de 23 000 € de recettes annuelles et retirent de cette activité plus de 50 % des revenus à raison desquels le foyer fiscal auquel elles appartiennent est soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62⁴¹² ».*

⁴¹² Article 975 du Code général des impôts

Certes, en vertu de cet article 975 du Code général des impôts, les recettes doivent être supérieures à 23 000€. Néanmoins cela est insuffisant, car le résultat net de cette activité doit être positif. Il doit être bénéficiaire. Un résultat déficitaire, un déficit net, n'est pas retenu. Le résultat est littéralement la somme des produits (ou recettes) moins les charges et ce résultat peut être positif ou négatif. En revanche le revenu doit être positif ; critère sans lequel il n'y a point de revenu.

Cette interprétation littérale, pour une condition par elle-même déjà exigeante, est issue de deux réponses ministérielles, toujours d'actualité bien que précisées pour feu l'impôt sur la fortune, dont l'argument principal est le suivant : « *En présence d'une activité de loueur en meublés générant des recettes annuelles supérieures à 23 000 euros mais dont le résultat est déficitaire, la condition de seuil de 50 % du revenu ne peut être considérée comme remplie*⁴¹³ ».

Ce caractère positif du résultat ressort des articles 975 et 885E⁴¹⁴ et 885R⁴¹⁵ du Code général des impôts, ces deux derniers abrogés. En effet, ces trois articles se réfèrent à un revenu. Or un revenu est par nature positif, sans quoi il n'y a point de revenu. Ainsi, il doit être tenu compte des recettes brutes, qui doivent être supérieures à 23 000€ et du revenu retiré de cette activité, qui légalement doit lui être bénéficiaire... Ainsi les deux composantes sont liées réciproquement et se conditionnent l'une l'autre. Le résultat doit être bénéficiaire, pour que le montant de produits (supérieurs à 23 000€) soit retenu et le montant de produits doit atteindre un certain seuil, pour que le revenu soit considéré.

Le second terme du rapport est quant à lui tout aussi complexe à mettre en œuvre.

⁴¹³ In Question no 93820 de M BOBE Jacques publiée au JO le 09/05/2006 p 4838 et réponse ministérielle au journal officiel le 01/08/2006 p 8095 et Question écrite no 22527 de M. Philippe Marini publiée au journal officiel Sénat du 30/03/2006 p 893 avec réponse ministérielle publiée au journal officiel Sénat du 03/08/2006 p 2049

⁴¹⁴ Article 885 E (abrogé) du Code général des impôts qui dispose :
« *L'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune est constituée par la valeur nette, au 1^{er} 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 1^{er} janvier de l'année, de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables appartenant à l'un et l'autre concubins et aux enfants mineurs mentionnés au premier alinéa ».

⁴¹⁵ Article 885 R (abrogé) du Code général des impôts qui dispose :
« *Sont considérés comme des biens professionnels au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune les locaux d'habitation loués meublés ou destinés à être loués meublés par des personnes louant directement ou indirectement ces locaux, qui, inscrites au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueurs professionnels, réalisent plus de 23 000 € de recettes annuelles et retirent de cette activité plus de 50 % des revenus à raison desquels le foyer fiscal auquel elles appartiennent est soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 ».*

3.2.2 Second terme de comparaison : les autres revenus sélectivement retenus

L'activité est considérée comme une activité commerciale « pour les personnes qui réalisent plus de 23 000€ de recettes annuelles et retirent de cette activité plus de 50 % des revenus à raison desquels le foyer fiscal auquel elles appartiennent est soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 ».

Cette liste est limitative. Les revenus non énumérés ne peuvent pas être pris en compte. Ainsi, ni les revenus fonciers, ni les revenus de capitaux mobiliers sont retenus pour déterminer ce taux. Demeurent les traitements et salaires, les bénéfices industriels et commerciaux autres que ceux tirés de l'activité de location meublée elle-même, les bénéfices agricoles, les bénéfices non commerciaux⁴¹⁶ et les revenus de certains gérants et associés de sociétés de personnes ayant opté pour la sujétion au régime des traitements et salaires de leurs revenus (régime spécifique⁴¹⁷).

Pour cette liquidation qui est annuelle, ne sont pas retenus les déficits antérieurs, qui viendraient diminuer le montant des autres revenus catégoriels de l'année⁴¹⁸. Par ailleurs, ne sont pas comptabilisés les revenus exonérés. Pour finir sur ce calcul, un point arithmétiquement considérable pour la détermination du seuil de 50 % ; les autres revenus catégoriels sont également entendus comme nets, après abattement ou déductions des charges. Ainsi, plus les autres revenus sont importants, plus la valeur relative de ceux issus de la location meublée est faible.

Enfin, conséquence indirecte de la décision du Conseil constitutionnel de 2018 et non des moindres, c'est le foyer fiscal qui est visé pour apprécier et retenir le caractère

⁴¹⁶ Doivent être déclarés dans cette catégorie les revenus des professions intellectuelles.

⁴¹⁷ « Les traitements, remboursements forfaitaires de frais et toutes autres rémunérations sont soumis à l'impôt sur le revenu au nom de leurs bénéficiaires s'ils sont admis en déduction des bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés par application de l'article 211, même si les résultats de l'exercice social sont déficitaires, lorsqu'ils sont alloués :

Aux gérants majoritaires des sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes dans les conditions prévues à l'article 3-IV du décret n° 55-594 du 20 mai 1955 modifié ou dans celles prévues à l'article 239 bis AA ou à l'article 239 bis AB ;

Aux gérants des sociétés en commandite par actions ;

Aux associés en nom des sociétés de personnes, aux membres des sociétés en participation et aux associés mentionnés aux 4° et 5° de l'article 8 lorsque ces sociétés ou exploitations ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux.

Le montant imposable des rémunérations visées au premier alinéa est déterminé, après déduction des cotisations et primes mentionnées à l'article 154 bis, selon les règles prévues en matière de traitements et salaires » selon l'article 62 du Code général des impôts.

⁴¹⁸ Conseil d'État, 8^{ème} / 3^{ème} SSR, 24/10/2014, no 375358, Inédit au recueil Lebon

professionnel ou non-professionnel de la location. Auparavant, un membre du foyer fiscal peut être inscrit au registre du commerce et des sociétés et revendiquer le caractère de l'activité professionnelle, pas l'autre. Désormais, seules les conditions de fond sont requises. C'est l'ensemble de ces revenus de même catégorie qui est retenu. C'est pourquoi toutes les locations meublées du foyer fiscal sont prises en compte. Est indifférent le régime fiscal adopté par chaque membre du foyer, qui peut déterminer son résultat distinctement et adopter un régime fiscal également distinct. Si bien qu'un membre peut-être au micro-BIC⁴¹⁹, quand l'autre est soumis à un régime réel simplifié ou normal⁴²⁰. Cette dissociation de régime pour un même foyer fiscal se rencontre lorsque chaque membre enregistre son activité au registre du commerce et des sociétés séparément. Ce qui peut encore se pratiquer. Retenons, que si les régimes peuvent différer, *in fine*, il est fait masse de tous les produits et revenus issus des locations meublées.

Les deux tableaux ci-après illustrent les propos sur le caractère professionnel ou non de l'activité.

Tableau 1 : Illustration du caractère professionnel de l'activité

Catégories de revenus	Revenu net en €	À retenir ou non pour le calcul des revenus
BIC locations meublées (produits bruts 38 000)	34 000	BIC locations meublées nets Terme de comparaison
Revenus fonciers	8 000	Non
Traitements, salaires, retraites, pensions et rentes viagères	16 000	Oui
Revenus de capitaux mobiliers	41 000	Non
Bénéfices agricoles	7 500	Oui
Déficits antérieurs toutes origines	- 13 000	Non
Total des autres revenus	23 500	

⁴¹⁹ Bénéfices industriels et commerciaux

⁴²⁰ La distinction est liée au montant du chiffre d'affaires et entraîne des obligations comptables et déclaratives différentes.

Les produits bruts des locations meublées sont supérieurs à 23 000€ et le revenu net est bénéficiaire. Cette première et préalable condition étant remplie, il faut examiner la valeur relative de ce revenu par rapport aux autres revenus :

- 50 % de 23 500€ est égal à 11 750€.

Le bénéfice industriel et commercial des locations meublées est égal à 34 000€. Or 34 000€ est supérieur à 11 750€, qui représente 50 % des autres revenus. Donc le caractère professionnel de l'activité est rempli.

Tableau 2 : Illustration du caractère non professionnel de l'activité

Catégories de revenus	Revenu net	À retenir ou non pour le calcul des revenus
BIC locations meublées (produits bruts 38 000)	34 000	Terme de comparaison
Revenus fonciers	8 000	Non
Traitements, salaires, retraites, pensions et rentes viagères	16 000	Oui
Bénéfices non commerciaux	88 000	Oui
Revenus de capitaux mobiliers	41 000	Non
Déficits antérieurs toutes origines	- 13 000	Non
Total des autres revenus	104 000	

Les produits bruts des locations meublées sont supérieurs à 23 000 € et le revenu net est bénéficiaire. Cette première et préalable condition étant remplie, il faut examiner la valeur relative de ce revenu par rapport aux autres revenus :

- 50 % de 104 000€ est égal à 52 000€.

Le bénéfice industriel et commercial des locations meublées s'élève à 34 000€. Or 34 000 n'est pas supérieur à 52 000€, qui représente 50 % des autres revenus. Donc le caractère professionnel n'est pas rempli.

Désormais l'opérateur est tenu de surveiller tout au long de l'année ces constantes avec le risque de se voir appliquer un régime, qu'il n'a pas choisi et qu'il croit ne pas lui être administrable. De plus, si avant 2020 une personne n'est pas soumise de plein droit au régime

du loueur en professionnel, désormais ce choix lui est imposé, si ces conditions arithmétiques sont remplies. Cela étant, pour les plus gros revenus ce régime est intéressant, mais pour un salarié, il est très difficile d'en bénéficier du fait de l'exigence des 50%.

La décision du Conseil Constitutionnel a eu un effet de focalisation sur les paramètres numériques.

Section 4 : Effets de la décision du Conseil Constitutionnel

La décision du Conseil Constitutionnel a eu pour effet majeure d'automatiser et d'obliger à entrer dans le régime du loueur en meublé professionnel lorsque les conditions paramétriques numériques sont remplies.

Pour que le loueur soit considéré comme un professionnel pour l'imposition de ses revenus locatifs, il doit remplir les conditions décrites ci-dessus de montant et de *ratio*. À défaut, il ne peut pas opter pour ce régime dit professionnel.

Ce statut n'est pas optionnel et devient obligatoire, dès lors que les conditions de produits absolus et relatifs sont réunies⁴²¹. Ce qui est une évolution par rapport au *statu quo ante* et emporte des conséquences importantes pour la gestion des amortissements, du déficit et des plus-values immobilières⁴²², aspect qui sera étudié *infra*.

Avant la décision du Conseil constitutionnel, un membre du foyer fiscal pouvait être inscrit au registre du commerce et des sociétés, ainsi revendiquer, les autres conditions de revenus étant par ailleurs remplies, le statut de loueur professionnel quand l'autre membre ne l'était pas. Depuis la décision du 8 février 2018, le foyer qui réunit *de facto* les conditions de revenus et de *ratio* devient un loueur professionnel *de jure*.

Cette qualité de loueur professionnel permet de bénéficier d'un régime fiscal idoine favorable en matière de traitement du déficit, des amortissements et des plus-values immobilières⁴²³, à l'exclusion des autres avantages dédiés aux non professionnels, ce dernier *item* présenté *infra*.

⁴²¹ Article 155 du Code Général des impôts

⁴²² Voir *infra* Deuxième partie, Titre premier, Chapitre second, Section 2 : Les exonérations et abattements sur les plus-values immobilières

⁴²³ Voir *infra* Deuxième partie, Titre premier, Chapitre second, Section 1 Une gestion byzantine des amortissements et Section 2 : Les exonérations et abattements sur les plus-values immobilières

Section 5 : Le régime d'imposition du loueur en meublé

Il existe un régime forfaitaire, le régime micro-BIC qui est applicable de plein droit et un régime réel sur option, mais aussi applicable de plein droit.

5.1 Le régime forfaitaire de la déclaration micro-BIC

Il est applicable de plein droit si les produits sont inférieurs à 77 700€ et permet d'appliquer un abattement de 50 % sur les produits bruts. Dès lors que le résultat net est l'application d'un abattement sur un montant de produits bruts, le résultat net ne peut être négatif. Pour les locations touristiques⁴²⁴, le montant de chiffre d'affaires pour bénéficier du micro-BIC ne doit pas dépasser 188 700€. L'abattement est dans ce cas de 71 %.

Il faut noter qu'une singularité se dégage pour l'indivision. L'indivision est assimilée fiscalement à une société de personnes à l'image d'une société civile immobilière (SCI) ou d'une société en nom collectif⁴²⁵, imposées toutes les deux à l'impôt sur le revenu des personnes physiques. L'indivision est tenue de s'inscrire au registre du commerce et des sociétés en tant que telle, si elle exerce une activité de location meublée. Dans cette hypothèse, elle devient l'interlocuteur de l'administration fiscale. Pour autant, si les coindivisaires font partie du même foyer fiscal, l'inscription d'un seul membre de ce foyer suffit et dispense l'indivision de s'inscrire⁴²⁶. Dans cette situation, le régime micro-BIC est exclu de plein droit et le régime réel s'applique par assimilation au fonctionnement même de ces sociétés de personnes. Cette obligation d'être placé de plein droit au régime réel, permet de ne pas tomber sous le coup de la majoration pour la non-adhésion à un organisme de

⁴²⁴ La location saisonnière touristique est encadrée par une réglementation spécifique et enregistrée en tant que telle.

⁴²⁵ La SCI est une société civile immobilière permettant de détenir un bien immobilier (pas de biens meubles sous peine d'être imposée de plein droit à l'impôt sur les sociétés) pour que ses revenus entrent la catégorie des revenus fonciers. Ce bien peut être la résidence des associés (SCI patrimoniale), mais aussi être proposé à la location. Dans cette dernière hypothèse, la SCI est dénommée SCI de gestion. Elle offre un bien à la location et assure sa gestion. Le bien doit être loué nu. Dans ce cas la société n'est pas imposée en tant que telle. Elle ne reçoit pas d'avis d'imposition. Ce sont les associés qui sont imposés à l'impôt sur le revenu des personnes physiques dans la catégorie des revenus fonciers. La SCI est uniquement imposée ès-qualité à la taxe foncière. C'est pourquoi elle entre dans la catégorie des sociétés translucides ; transparente s'agissant de l'imposition des associés et opaque s'agissant de la taxe foncière. En revanche si le bien loué est meublé, la SCI est soumise de plein droit à l'impôt sur les sociétés (sauf si les produits des locations meublées ne dépassent pas 10% des recettes brutes totales).

⁴²⁶ BOI-BIC-CHAMP-40-10 no 90 et 100

gestion agréé. En effet, cette majoration⁴²⁷ du résultat fiscal n'est applicable que si le contribuable détient la prérogative de choisir le régime d'imposition ; ce qui n'est pas le cas de l'indivision.

A contrario, elle interdit l'application de l'abattement forfaitaire. Ce qui dans l'hypothèse où les charges réelles sont supérieures au taux d'abattement est pénalisant.

5.2 Le régime réel de comptabilisation et de déclaration du résultat

Si les produits dépassent un certain montant, le contribuable est obligatoirement soumis au régime réel d'imposition. Toutefois, même si le chiffre d'affaires de l'activité se loge dans les limites du régime forfaitaire, le loueur peut opter pour le régime réel.

Pour la détermination du résultat, c'est le régime de comptabilisation commerciale des produits et des charges qui s'applique. Si le résultat est bénéficiaire, il s'ajoute aux autres revenus nets catégoriels pour composer le revenu brut global constitué de la somme des revenus nets catégoriels. En cas de déficit, sa gestion obéit à un régime spécifique.

L'article 156 du Code général des impôts dispose, qu'il faut retraiter ce déficit comptablement et fiscalement en considération de la qualité professionnelle ou non du propriétaire, telle que présentée *supra*⁴²⁸. En plus du sort de ce déficit qui est scellé selon la qualité du propriétaire, il faut au sein de ce déficit, distinguer la fraction due aux amortissements, de celle due aux autres frais et charges. Ces amortissements, qui sont des avantages fiscaux, sont particulièrement surveillés par le législateur, qui n'a eu de cesse de les encadrer et de les orienter vers les revenus les plus élevés en modifiant régulièrement pour ne pas dire frénétiquement l'article 39 C II 2 du Code général des impôts sur les amortissements, sujet développé *infra*⁴²⁹.

Avant de récolter les fruits de ses produits, le propriétaire exploitant est soumis à une multitude d'autres cotisations fiscales, dont nombreuses sont celles assises sur la surface.

⁴²⁷ La loi de finance pour 2021 a initié une diminution de cette majoration entraînant progressivement sa disparition pour les résultats de l'année 2023 qui ne seront plus majorés (de 25% à 0%). Encore de 10% pour les revenus de l'année 2022, elle est abrogée pour les années suivantes.

⁴²⁸ Voir *supra* Deuxième partie, Titre premier, Chapitre premier, Section 3 : Une location conditionnée à des paramètres exclusivement économiques

⁴²⁹ Voir *infra* Deuxième partie, Titre premier, Chapitre second, Section 1 : Une gestion byzantine des amortissements

Section 6 : Discrètes...mais coûteuses cotisations

La contribution économique territoriale (CET) est en réalité une addition de contributions, dont d'une part, la cotisation foncière des entreprises (CFE) ; d'autre part, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), qui éclairent le chemin d'une dernière contribution gravitant autour de cette activité.

L'exploitant est imposé à la cotisation foncière des entreprises (CFE) pour son activité commerciale de fournisseur de logements. Cette cotisation vient s'ajouter à la taxe foncière, si l'exploitant est en même temps le propriétaire. Cette cotisation est le résultat du produit de la valeur locative (identique à celle portée sur la taxe foncière de l'immeuble) par un taux dédié à cette taxe, qui est voté par l'établissement public de coopération intercommunal⁴³⁰.

L'activité est éventuellement imposée à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)⁴³¹, bien que cela paraisse théorique pour cette activité. En effet, seules les activités dont le chiffre d'affaires est supérieur à 500 000 € hors taxes sur une période de douze mois sont tenues de payer cette cotisation. Ce montant est élevé pour la majorité des propriétaires investis dans cette activité.

Si l'activité est exercée sous forme de société, elle est imposée à la contribution sur les revenus locatifs⁴³² (CRL) au-delà de 1 830€⁴³³ de produits locatifs à l'année. Lorsqu'un immeuble se compose de plusieurs locaux, ce seuil s'apprécie par local. Par ailleurs et sauf clause contraire du bail, cette contribution sur les revenus locatifs est à la charge du locataire pour la moitié de son montant lorsque la location concerne des locaux commerciaux situés dans des immeubles composés pour plus de 50% de locaux d'habitation ou destinés à l'exercice d'une profession.

En somme, le propriétaire bailleur doit s'acquitter de la taxe foncière et selon le niveau de ses recettes, de la cotisation foncière des entreprises, de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et de la contribution sur les revenus locatifs, dont il peut pour cette dernière,

⁴³⁰ Une exonération de CFE est possible à la suite d'un classement en location de tourisme qui permet par ailleurs de bénéficier d'autres avantages fiscaux en contrepartie de locations en périodes estivales d'une durée encadrée et limitée (Entre 90 et 120 jours).

⁴³¹ Cette cotisation est supprimée par la loi de finances 2023 à partir de l'année 2024.

⁴³² Code général des impôts : articles 234 nonies à 234 quindecies et BOI-RFPI-CTRL-20-20 no 20

⁴³³ Sur cette base est appliqué un taux de 2,5 %.

comme pour la taxe foncière, en répercuter une fraction sur le locataire, si celui-ci est un professionnel...

À cela s'ajoutent les effets de la réforme de la sécurité sociale des indépendants.

Section 7 : La Sécurité sociale des indépendants

Derrière chaque loueur non professionnel se cache un loueur professionnel en devenir, susceptible d'être soumis aux cotisations professionnelles de la sécurité sociale des indépendants.

Le loueur en meublé professionnel inscrit⁴³⁴ au registre du commerce et des sociétés est obligatoirement affilié à la sécurité sociale des indépendants.

Toutefois, à la suite de la décision du Conseil Constitutionnel de 2018, dès lors qu'un loueur en meublé dépasse les seuils de chiffre d'affaires (supérieurs à 23 000€) et de montant relatif (50 % des autres revenus), il devient de plein droit loueur en meublé professionnel soumis à la sécurité sociale des indépendants, qu'il soit ou non inscrit au registre du commerce et des sociétés. Pour le non professionnel, cela dépend donc du montant des produits, ce qui est une question de fait. Par suite, le loueur en meublé doit être attentif à l'évolution de son chiffre d'affaires. Aux termes de l'article 611-1 du Code de la sécurité sociale dans sa version en vigueur depuis le 16 décembre 2020 le loueur de meublé est soumis au régime social des indépendants selon l'activité et les revenus dégagés. Il peut toutefois, s'il est polyactif, opter pour demeurer dans le régime général de maladie. Il cotise au régime de retraite des indépendants malgré cette option.

Selon les termes de cet article :

Le présent livre s'applique aux personnes suivantes :

[...]

« 5° Sous réserve des dispositions du 1° de l'article L. 722-1 du Code rural et de la pêche maritime, les loueurs de chambres d'hôtes mentionnées à l'article L. 324-3 du Code du tourisme dont le revenu imposable de l'activité est supérieur à un montant fixé par décret ;

⁴³⁴ Actuellement, la convention demandant aux greffes des tribunaux de commerce d'inscrire au RCS ces opérateurs est encore en vigueur et en application.

6° *Les personnes, autres que celles mentionnées au 5° du présent article, exerçant une activité de location de locaux d'habitation meublés dont les recettes sont supérieures au seuil mentionné au 2° du 2 du IV de l'article 155 du Code général des impôts, lorsque ces locaux sont loués à une clientèle y effectuant un séjour à la journée, à la semaine ou au mois et n'y élisant pas domicile, sauf option contraire de ces personnes lors de l'affiliation pour relever du régime général dans les conditions prévues au 35° de l'article L. 311-3 du présent Code, ou lorsque ces personnes remplissent les conditions mentionnées au 2 du IV de l'article 155 du Code général des impôts ;[...] ».*

Le tableau ci-dessous liste les conditions d'affiliation concernant le loueur de meublé, hors prestations ou activités particulières ; qu'il soit enregistré comme professionnel ou non professionnel. Pour un propriétaire exploitant une activité para-hôtelière, il dépend de plein droit de la sécurité sociale des indépendants, quel que soit le niveau de son activité. Il peut toutefois, s'il est polyactif, opter pour demeurer dans le régime général de maladie. Il cotise au régime de retraite des indépendants malgré cette option.

Tableau 3 : Synthèse des conditions d'affiliation à la sécurité sociale des indépendants

Montant produits	Statut	Obligation affiliation SSI
≤ 23 000€	Non professionnel	Non
> 23 000€	Professionnel	Oui

Si le régime choisi est le micro, il faut déclarer les produits bruts. En effet, entre 23 000€ et 77 700€, le bailleur peut opter pour le régime du micro. Si le régime choisi est le régime réel, il faut déclarer le montant du bénéfice net (produits - charges).

Conclusion du chapitre premier

À cette date l'administration fiscale n'a ni doctrinalement, ni pratiquement tenu compte des recommandations du Conseil constitutionnel, bien au contraire.

L'article 1^{er} de la convention⁴³⁵ non obligatoire avec le Conseil national des greffiers des tribunaux de commerce, pour l'inscription au registre du commerce et des sociétés du loueur en meublé, demandant l'inscription du loueur de meublé non professionnel, demeure appliqué. L'administration fiscale exige toujours cette inscription au registre du commerce et des sociétés pour prendre en compte l'activité dans ses fichiers. Si bien que le régime fiscal de cette activité demeure dans un brouillard volontairement maintenu. Bien sûr, l'administration fiscale étant centre de formalité de principe pour cette activité de meublé, si le greffe refuse cet enregistrement, elle y est tenue en derniers recours. Toutefois, sauf refus du greffe, elle refuse en premier interlocuteur à être centre de formalité.

À la suite de la décision du Conseil constitutionnel, le droit fiscal, expérimenté et conscient de son privilège d'autonomie n'a pas suivi la recommandation du Conseil Constitutionnel de demander la modification de l'article L110-1 du Code de commerce. Du point de vue de l'administration fiscale, il semble qu'appliquer cette recommandation et figer ainsi dans le marbre de l'article L110-1 du Code de commerce l'activité de location de logement meublé, en s'engageant sur une voie qui risque d'être trop favorable au propriétaire en matière fiscale, revient à se priver des opportunités d'orienter cette activité à sa convenance.

Maintenir cette position, à savoir admettre la location meublée dans le champ de la commercialité fiscale tout en ne la fixant pas définitivement par une modification du Code de commerce, permet à l'administration fiscale de choisir à quel moment cette position ne lui est plus rentable. À ce moment, elle réintègrera fiscalement cette activité dans le champ d'éligibilité civil...

Pourtant, comme présenté *supra*, l'État s'est opportunément saisi de cette décision du Conseil Constitutionnel de 2018 pour augmenter la ressource soumise à la sécurité sociale des indépendants, car aujourd'hui la loi de financement de la sécurité sociale apparaît

⁴³⁵ Convention du 23 septembre 2011 conclue entre la direction générale des finances publiques (DGFIP) et le Conseil national des greffiers des tribunaux de commerce (CNGTC). Cette convention non obligatoire a été approuvée par un arrêté du 3 août 2012, JORF no 0202 du 31 août 2012.

progressivement, comme une loi de finances *bis* permettant de compléter la loi de finances *stricto sensu*.

C'est donc bien le ministère de l'économie, des finances, installé dans son paquebot amarré au quai de Bercy, qui est maître des arbitrages. Il suspend le propriétaire à ses positions toujours possiblement changeantes, comme l'a démontrée la récente précision du bulletin officiel des finances publiques sur le pacte Dutreil⁴³⁶, que nous examinerons dans la troisième partie

À tel point, que pour un loueur en meublé professionnel, à la suite de cette précision du pacte Dutreil, la question doit être posée de la cession de ces biens, qui peuvent bénéficier de l'exonération de plus-values professionnels⁴³⁷. Pour ensuite, transmettre les revenus issus de cette cession aux héritiers, qui acquerront d'autres biens en France dans la meilleure des hypothèses et notamment, des biens destinés à la location para-hôtelière⁴³⁸.

La plus mauvaise solution étant l'exode fiscal. Cela, tant que le dispositif Dutreil est encore applicable à la location para-hôtelière⁴³⁹. Certes, cette donation est « fiscalisable », mais aujourd'hui la stratégie doit être étudiée et le coût évalué. Ce, d'autant plus que ces locations sont pour le moment encore, en dehors du champ d'imposition de l'impôt sur la fortune immobilière⁴⁴⁰.

Pour combien de temps ?

En page 7 des notes du conseil d'analyse économique no 69, de décembre 2021, les auteurs lancent un assaut en bonne et due forme contre le pacte Dutreil, dont il n'est pas à douter que la location para-hôtelière soit la cible véritable⁴⁴¹.

Finalement, entre 2020 et 2021, le marteau du prélèvement a frappé deux fois sur le loueur en meublé professionnel. Une première fois, avec la loi no 2020-1576 du 14 décembre 2020 sur le financement de la sécurité sociale pour 2021 en soumettant obligatoirement le loueur en meublé professionnel à la sécurité sociale des indépendants, même sans inscription au greffe ; une seconde fois, en l'excluant expressément du bénéfice du pacte Dutreil⁴⁴².

⁴³⁶ Voir *infra* Troisième partie, Titre second, Le pacte Dutreil, un pacte en danger

⁴³⁷ Pour les propriétaires qui peuvent en bénéficier, voir deuxième partie, Titre premier, Chapitre second, Section 2 Les exonérations et abattements sur les plus-values immobilières

⁴³⁸ Voir *infra* Titre second de cette deuxième partie

⁴³⁹ Voir *infra* Troisième partie, Titre second, Chapitre premier : Le pacte Dutreil, un pacte en danger

⁴⁴⁰ Voir Troisième partie, Titre premier, Chapitre second, Section 4 Loueur en meublé professionnel et impôt sur la fortune immobilière

⁴⁴¹ Voir introduction du Titre second : Des stratégies sophistiquées pour la transmission de l'immobilier

⁴⁴² Voir *infra* Troisième partie, Titre second, Chapitre premier, Section 4 : Loueur en meublé professionnel expressément exclu du pacte Dutreil

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

Et quand le propriétaire comprend sur quelle voie il s'engage, il lui faut ensuite arpenter le difficile chemin de la gestion de cette activité, dont la rentable mise en œuvre se réalise laborieusement.

Chapitre second : Un régime dont la mise en œuvre efficiente est difficilement praticable

Il suffit pour s'en convaincre de lire les différentes et très nombreuses versions de l'article 39 C II 2 du Code général des impôts sur les amortissements : 13 versions entre 1979 et 2015 soit une modification tous les 3,5 ans !

Un jeu du chat et de la souris, dans lequel seul le contribuable peut être sanctionné d'abuser du droit de mieux gérer son budget. Autant de versions rédigées pour restreindre les gains générés par ces amortissements ; voire les remettre en cause.

Afin de traiter les amortissements et leurs effets, il n'est nécessaire d'examiner préalablement leur intérêt et conséquences fiscales eu égard à la notion de déficit. Ainsi, nous pourrions en mesurer l'importance.

Le régime des plus-values de cession immobilière (Section 2) n'a rien à envier à la complexité des dispositions sur les amortissements (Section 1) ...

Section 1 : Une gestion byzantine des amortissements

Cette gestion byzantine des amortissements génère de nombreuses conséquences sur le déficit.

La génération d'amortissements permet de diminuer le résultat sans avoir à engager de dépenses courantes, donc à déboursier des fonds. Il s'agit d'une charge technique calculée.

Cette déduction d'une gestion particulièrement difficile est encadrée, tant sur sa détermination que sur son affectation, d'autant plus si cette charge engendre un déficit. Seul un régime réel autorise la comptabilisation des charges réels d'amortissement et permet la génération d'un déficit.

1.1 Un régime complexe d'imputation des déficits

Nous verrons notamment que ce régime d'imputation des déficits sur le revenu global est au paroxysme de sa complexité entre 6 et 10 ans d'activité.

Seront exposés pour plus de clarté, les deux régimes étant très proches, successivement le régime d'imputation des déficits des bailleurs non professionnels et professionnels. Ces deux approches mettent en évidence le durcissement fiscal sur le loueur en meublé professionnel.

1.1.1 Un régime d'imputation des déficits pour les non professionnels concrètement exigeant et guère rentable

Les déficits issus d'une activité considérée, comme non professionnelle s'imputent exclusivement sur les revenus issus d'une même activité non professionnelle sur les 10 années suivantes⁴⁴³, non sur le revenu brut global (sommés des autres revenus nets catégoriels) de l'année ou des années suivantes.

Cette condition d'identité de l'activité est si forte que si le contribuable exerce par la suite la même activité, mais à titre professionnel, il ne peut pas imputer ses anciens déficits d'origine non professionnelle sur ses nouveaux revenus locatifs professionnels, même si ces derniers sont bénéficiaires, *a fortiori* sur les autres revenus nets catégoriels.

Toutefois, si le contribuable reprend une activité non professionnelle générant des revenus sur lesquels imputer ses anciens déficits locatifs non professionnels, il peut les imputer dans le délai imparti de 10 ans restant à courir. Ces imputations sont possibles, car l'administration fiscale garde en mémoire ces déficits durant les périodes non prescrites. Si ce n'est pas le cas, il appartient au contribuable de conserver ces informations.

La durée est longue (10 ans), mais la base d'imputation plus restreinte. Ce qui en définitive ne permet pas au propriétaire bailleur de tirer le meilleur parti de son déficit. Cela l'oblige à reporter son déficit sur les revenus de même nature des années suivantes, soit à lisser l'imputation de ce déficit. Cela ne permet pas de générer un gain fiscal important par un changement de tranche d'imposition conséquent.

Pour la location meublée non professionnelle, au-delà des 10 années, sauf pour les amortissements dont la durée de report est infinie⁴⁴⁴, ces déficits sont perdus. Cette durée rappelle celle, vue *supra*, sur le report des déficits fonciers sur une durée de 10 ans⁴⁴⁵.

⁴⁴³ Article 156 I 1^{er} du Code général des impôts

⁴⁴⁴ Voir ci-dessous, Deuxième partie, Titre premier, Chapitre second, Section 1.2 Détermination de l'amortissement et effets sur le déficit

⁴⁴⁵ Voir *supra* Première partie, Titre second, Chapitre second, Section 4 : La loi « oups » ; une mesure volontairement ambiguë ?

Cette période de 10 ans est une durée dérogatoire instituée pour les locations meublées par l'article 156 I 1^{er} du Code général des impôts⁴⁴⁶, car le régime ordinaire, le délai de droit commun est de 6 ans.

C'est cette durée qui s'applique pour les bailleurs professionnels.

1.1.2 Un régime d'imputation des déficits ad hoc pour professionnels

Ce régime d'imputation des déficits pour professionnels est en principe favorable, mais exigeant.

D'après la doctrine administrative fiscale, « *Les déficits retirés de l'activité de location meublée exercée à titre professionnel sont imputables sur le revenu global du contribuable sans limitation de montant*⁴⁴⁷ ».

Le déficit industriel et commercial de l'année est imputable sur les autres revenus nets de l'année et non sur les revenus de même nature de l'année suivante. Ces autres revenus nets de l'année composent le revenu brut global de l'année en dehors du revenu considéré des locations meublées, qui s'impute sur ces autres revenus nets. Ainsi, lorsqu'il s'agit d'imputer un résultat déficitaire, il faut ajouter les autres revenus nets, s'ils existent avant d'imputer le déficit considéré. Après persiste toujours un revenu brut global, mais avec cette fois la prise en compte du résultat net déficitaire. Il est procédé ainsi à chaque fois, qu'il s'agit d'imputer un résultat déficitaire sur d'autres revenus en fonction de la législation fiscale applicable audit résultat déficitaire. Ainsi et en l'espèce, le déficit d'un meublé professionnel s'impute sur les autres revenus nets, soit sur le revenu brut global.

Et si le revenu brut global de l'année ne peut pas absorber le déficit de l'année, l'« *excédent du déficit est reporté successivement sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement*⁴⁴⁸ ». Dans le cas de déficits successifs, il faut imputer le plus ancien, car si l'échéance de 6 ans est écoulée, il est définitivement perdu. Ces déficits professionnels s'imputent sur les autres revenus nets sans limite de montant, mais avec une limite temporelle plus courte à échéance de 6 ans. Cet avantage demande encore une fois de maîtriser de nombreux paramètres, qui ne sont guère à la portée des non-fiscalistes. Ce qui demande de générer d'autres revenus relativement importants ou de contenir ces déficits, qui risquent faute d'autres revenus importants, d'être perdus ; le délai étant relativement court.

⁴⁴⁶ Régime détaillé par le BOI-BIC-DEF-20-20-20120912 § no 60 et suivant

⁴⁴⁷ BOI-BIC-CHAMP-40-20-20180207 § no 350

⁴⁴⁸ Article 156 I du Code général des impôts

Ainsi, si un bailleur a intérêt à générer du déficit pour le déduire sur d'autres revenus, cela implique qu'il dispose d'autres revenus sur lesquels imputer ledit déficit. Or, produire d'autres revenus risque d'une part, de modifier le *ratio* de 50 % ; d'autre part, d'exiger du temps, qui n'est plus consacré à l'activité locative. Or, le régime de déficit professionnel de même que l'exonération d'impôt sur la fortune immobilière⁴⁴⁹, dépendent du temps consacré à cette activité eu égard aux autres activités. Ainsi, c'est ici encore une prime aux gros propriétaires qui peuvent vivre, voire s'enrichir par cette activité.

Enfin, l'imputation du déficit sur les autres revenus dépend de sa composition, notamment de la présence de charges d'amortissement. Il faut dès lors pratiquer une radioscopie de la structuration de ce déficit.

1.1.3 L'articulation entre les amortissements, le déficit et sa structuration

L'article 39 C II 2 du Code général des impôts donne l'économie du régime applicable : *« En cas de location ou de mise à disposition sous toute autre forme de biens consentie directement ou indirectement par une personne physique, le montant de l'amortissement de ces biens ou parts de copropriété est admis en déduction du résultat imposable, au titre d'un même exercice, dans la limite du montant du loyer acquis, ou de la quote-part du résultat de la copropriété, diminué du montant des autres charges afférentes à ces biens ou parts »*. Ce texte ne distingue pas entre location meublée professionnelle ou non professionnelle. De sorte que ce traitement des amortissements est identique aux deux types de location.

La fraction de déficit due aux charges d'amortissements, après compensation avec les produits, est imputable sur les revenus de même nature sans limite de temps⁴⁵⁰, que la location soit professionnelle ou non donc.

En revanche, le déficit dû aux charges hors amortissements est déductible du revenu global sur les 6 années suivantes, pour les bailleurs professionnels et sur les revenus nets de même catégorie durant les 10 années suivantes, pour les bailleurs non professionnels.

Cette règle concerne aussi bien les amortissements pour dépréciation (calculés et comptables), que les amortissements dérogatoires⁴⁵¹, qu'ils soient linéaires, dégressifs ou exceptionnels.

⁴⁴⁹ Voir *infra* Section 2.1.1 Un régime réservé aux personnes exerçant l'activité à titre principal

⁴⁵⁰ Art 31 A annexe 2 au Code général des impôts

Les amortissements non comptabilisés et non déclarés sont définitivement perdus.

Techniquement, l'article 39 C II 2 du Code général des impôts dispose que l'amortissement ne peut pas être supérieur à la différence entre les loyers et les charges. Ces loyers plafonnent le montant d'amortissements, qui peut être pris en compte pour la détermination du résultat fiscal dans l'activité de location meublée. Ce montant est limité à celui des loyers acquis, perçus ou non. Donc, si le loyer est totalement absorbé par les amortissements, le reliquat ne peut créer ou augmenter un déficit.

Cela signifie qu'en cas présence simultanée d'un déficit et d'amortissements, ces derniers doivent être considérés distinctement. Cela pour s'assurer qu'ils ne sont pas la cause unique du déficit ou la cause de son augmentation au-delà du déficit créé par les autres charges hors amortissements. Ces retraitements sont importants, car le fonctionnement dans le temps du déficit dû aux amortissements est différent de celui dû aux autres frais et charges, comme cela a été écrit précédemment.

La fraction d'amortissement non déductible des loyers est considérée comme amortissement réputé différé (ARD) ; à ce titre, déductible sans limite de temps sur les revenus de même nature et non sur les revenus de nature différente ou le revenu global des années suivantes.

L'ordre d'imputation des charges sur les produits est le suivant :

- Produits (perçus ou non) - les charges (hors amortissements)
- Reliquat de cette soustraction - amortissements.

L'articulation entre charges ordinaires et amortissements étant dépeinte, il s'agit désormais de déterminer ces derniers.

1.2 Détermination de l'amortissement et effets sur le déficit

Avant de déterminer ce montant il faut calculer les taux d'amortissement.

1.2.1 Taux d'amortissement proposés par l'administration fiscale

⁴⁵¹ Ces amortissements dérogatoires sont des mesures conjoncturelles et fiscales parfois en dehors de la comptabilité ; dans ce cas, ces charges sont intégrées au cours du traitement fiscal (Sur les outils à l'obsolescence accélérée (ordinateurs, logiciels, etc.), il s'agit d'amortissements accélérés.

Il est d'abord nécessaire de déterminer les taux d'amortissement. Des taux indicatifs fondés sur les usages sont proposés par l'administration fiscale⁴⁵².

Le contribuable peut déterminer des taux propres, s'il démontre une utilisation provoquant une usure plus rapide que celle admise par les usages (forte rotation des locataires, dégradations prématurées dues à des usages intensifs, etc.). Le contribuable peut décomposer l'immobilisation en sous-ensembles (second œuvre, toiture, finitions, réseaux, etc.), s'il démontre qu'ils ont une durée d'utilisation distincte. La valeur du terrain pour un appartement peut être estimée à 10 % sachant que cette fourchette oscille entre 10 et 20 %. Elle est à retrancher du montant amortissable, car le terrain n'est pas amortissable. Quant au mobilier, il est amorti après chaque achat au taux de 10 %.

En cas de rectifications par l'administration fiscale des amortissements calculés et déclarés par des contribuables, le Conseil d'État considère que l'administration fiscale doit justifier ces rehaussements⁴⁵³. Comme l'illustre la jurisprudence⁴⁵⁴, dans la pratique, l'administration fiscale est souvent dans l'incapacité de revoir les taux d'amortissements pratiqués. En effet, les taux théoriques qu'elle propose sont en inadéquation avec la réalité économique des usages difficilement contrôlables⁴⁵⁵.

1.2.2 Effets des amortissements sur le déficit : application

Pour un déficit de 17 000€ (28 000 - 29 000 - 16 000), dont il faut déterminer l'origine :

- produits bruts : 28 000€
- montant des autres frais et charges commerciaux : 29 000€
- montants des charges calculées d'amortissement : 16 000€

Étape 1 : Détermination du résultat

⁴⁵²BOI-BIC-AMT-10-20-20140312, BOI-ANX-000115-20141013, BOI-BIC-BASE-10-30-20160706, BOI-BIC-AMT-10-40-30-20130923

⁴⁵³ Conseil d'État, 10 janvier 1992 no 62269 ; Conseil d'État, 24 novembre 2010 no 324205 ; Conseil d'État 24 avril 2019 no 411242 ; Conseil d'État 15 février 2016 no 367467 et no 380400

⁴⁵⁴ Conseil d'État 10 janvier 1992 no 62269 ; CAA Lyon 27 septembre 1995 no 94-213 ; Conseil d'État, 24 novembre 2010 no 324205 ; Conseil d'État 24 avril 2019 no 411242 ; Conseil d'État 15 février 2016 no 367467 et no 380400

⁴⁵⁵ Selon le rapport sur la fraude aux prélèvements obligatoires de la Cour des comptes publié le 2 décembre 2019, la Cour relève 4 260 vérificateurs en 2013 à 3 812 en 2018 et chaque vérificateur doit vérifier entre 12 et 13 entreprises par an. Pour chaque entreprise, il a au maximum le droit d'intervenir sur place durant 6 mois (en moyenne 3 mois) et il doit contrôler d'1 à 3 ans d'exercices...

La formule est la suivante :

- produits bruts – charges commerciales – amortissements

Soit $28\ 000 - 29\ 000 - 16\ 000 = - 17\ 000$.

Soit un résultat fiscal déficitaire de 17 000€.

Le résultat est déficitaire ; il faut déterminer son origine.

Étape 2 : Détermination de sa répartition

La formule est la suivante :

- produits bruts – les charges commerciales

Soit $28\ 000 - 29\ 000 = - 1\ 000$

Le résultat est en partie déficitaire à cause des charges commerciales. Il n'y a plus de produits bruts sur lesquels imputer les amortissements. Les produits bruts restant à consommer sont donc égaux à 0.

Étape 3 : Détermination du déficit dû aux amortissements

Le reliquat de produits doit compenser les amortissements.

Soit $0 - 16\ 000$

Ce déficit de 16 000€ dû aux amortissements n'est pas imputable du revenu global. Il s'impute exclusivement, sur les revenus provenant d'une même activité sans limite de temps. Pour le loueur de meublé non professionnel (LMNP), le déficit de 1 000€ dû aux autres frais charges commerciales, hors charges d'amortissements, s'impute exclusivement sur les revenus provenant d'une même activité au cours des 10 années suivantes. Les 16 000€ d'amortissements réputés non différés sont déductibles sans limite de temps des revenus de locations meublées non professionnelles. Soit une somme, minimale de 1 000€ et maximale de 17 000€, imputable dans les 10 ans sur les revenus de location meublée non professionnelle et à défaut de manière illimitée, à hauteur de 16 000€ sur les revenus de location meublée non professionnelle passé ce délai de 10 ans. À l'issue des 10 ans, le déficit non imputé de 1 000€ est définitivement perdu. Pour le loueur de meublé professionnel (LMP), les 1 000€ sont uniquement et obligatoirement imputables du revenu brut global avec une limite de temps de 6 ans suivant leur année de création. Les 16 000€ d'amortissements

réputés non différés sont déductibles des revenus de la location meublée professionnelle sans limite de temps.

À l'image des amortissements, les plus-values sont strictement encadrées.

Section 2 : Les exonérations et abattements sur les plus-values immobilières

Outre un régime d'exonération dédié aux petites entreprises, le loueur professionnel bénéficie aussi de certains abattements favorables sur les plus-values à long terme.

Il existe en effet un traitement différencié entre les plus-values non professionnelles et les plus-values professionnelles, ces dernières étant nettement plus avantageuses. Il est important avant d'envisager la cession d'un bien de déterminer la qualité du loueur au moment de la réalisation de la plus-value immobilière projetée. Cette section est consacrée aux plus ou moins-values des entreprises individuelles à l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

2.1 Les personnes concernées par les exonérations de plus-value

Les exonérations des plus-values de cession immobilière présentées ci-dessous sont liées à la qualité des personnes, à l'activité de ces personnes et à la durée de détention.

2.1.1 Un régime réservé aux personnes exerçant l'activité à titre principal

Ces exonérations concernent les personnes physiques, entreprises individuelles à l'impôt sur le revenu et les associés des sociétés de personnes à l'impôt sur le revenu⁴⁵⁶ exerçant l'activité à titre principal.

Pour bénéficier du régime des plus-values professionnelles, la personne doit d'une part, avoir le droit de participer à l'activité ; d'autre part, doit effectivement y participer de manière directe et continue, donc à titre principal. Apparaît déjà ici une nouvelle condition, qui reviendra plus bas pour l'impôt sur la fortune immobilière. En effet, pour catégoriser les revenus des locations meublées en locations meublées professionnelles, il faut réunir uniquement des conditions de montant (supérieurs à 23 000 € et 50 % des autres revenus).

⁴⁵⁶ Article 8 du Code général des impôts

Pour bénéficier du régime des plus-values professionnelles, il faut en complément ajouter cette condition d'activité principale. Cette contrainte émane de l'article 4 de la loi de finances rectificative no 79-1102 pour 1979.

L'article 4 de la loi de finances rectificative no 79-1102 pour 1979 modifie l'article 151 septies du Code général des impôts.

Cet article 151 septies dispose dans sa version antérieure à 1979 :

« Les plus-values réalisées dans le cadre d'une activité agricole, artisanale, commerciale ou libérale par des contribuables dont les recettes n'excèdent pas la limite du forfait ou de l'évaluation administrative sont exonérées, à condition que l'activité ait été exercée à titre principal pendant au moins cinq ans, et que le bien n'entre pas dans le champ d'application de l'article 691.

Lorsque ces conditions ne sont pas remplies, il est fait application des règles des articles 150 A à 150 S ».

À la suite de sa révision en 1979, l'article 151 septies dispose :

« Les plus-values réalisées dans le cadre d'une activité agricole, artisanale, commerciale ou libérale par des contribuables dont les recettes n'excèdent pas la limite du forfait ou de l'évaluation administrative sont exonérées, à condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans, et que le bien n'entre pas dans le champ d'application de l'article 691.

Lorsque ces conditions ne sont pas remplies, il est fait application :

- des règles prévues aux articles 150 A à 150 S pour les terrains à bâtir et les terres à usage agricole ou forestier ;

- du régime fiscal des plus-values professionnelles, prévu aux articles 39 duodécies à 39 quindecies et à 93 quater pour les autres éléments de l'actif immobilisé.

Les plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles par des loueurs en meublé qui ne retirent pas de cette activité l'essentiel de leur revenu restent soumises aux règles prévues par les articles 150 A à 150 S ».

Le dernier *alinea* édicte désormais une activité de logeur à titre principal.

Ainsi, faute d'avoir formalisé par un enregistrement au greffe du tribunal de commerce cette activité, l'administration fiscale rencontra des difficultés à appréhender l'importance de cette activité. L'exigence d'inscription avait pour ambition de surveiller, donc de quantifier cette activité.

La loi de finances rectificative no 79-1102 pour 1979 modifie également l'article 201 du Code général des impôts, renvoyant à l'article 151 septies, pour les plus-values provenant de la cession des éléments de l'actif immobilisé. Ces cessions sont désormais imposées dans les conditions prévues à l'article 151 septies.

Cela étant, sous le régime *post* décision du Conseil constitutionnel, dès lors que le loueur est considéré comme un professionnel, il bénéficie du régime spécifique des professionnels. Cependant, il perd le bénéfice de celui des particuliers accordant un abattement pour la durée de détention. Ce qui doit aussi faire l'objet d'un arbitrage stratégique, car ce régime professionnel n'est avantageux, que passé un délai de 5 ans et sous la condition d'y consacrer l'essentiel de son temps d'activité.

Par ailleurs il ne faut pas relever de l'une des exclusions suivantes, notamment le statut de fonctionnaire est logiquement incompatible avec cette exigence même de consacrer l'essentiel de son temps à ces activités professionnelles.

2.1.2 Cas particuliers du fonctionnaire et de l'indivisaire non-exploitant

Certains statuts ou qualités interdisent de bénéficier de ce régime favorable en dépit de l'ampleur professionnelle de l'activité.

D'une part, un fonctionnaire ne bénéficie pas du régime des plus-values professionnelles, comme d'ailleurs de celui de l'imputation professionnelle du déficit, étant donné l'incompatibilité de son statut avec celui d'un commerçant⁴⁵⁷. Le fonctionnaire peut être associé d'une société commerciale ou loueur en meublé, mais il est exclu du statut de loueur en meublé professionnel et du régime y afférent de traitement professionnel des plus-values.

D'autre part, le coindivisaire⁴⁵⁸ d'une exploitation acquière de plein droit par cette qualité, celle de co-exploitant⁴⁵⁹ et de commerçant. Il est imposable sur les revenus éventuels dégagés de cette indivision et contribue aux pertes de l'indivision, soit selon ses droits dans l'indivision, soit selon une répartition conventionnelle, s'il en existe une. Cela étant, cette qualité de co-exploitant et de commerçant reste cantonnée à la catégorie de revenus (Bénéfice industriel et commercial - BIC) et ne forme pas d'effets sur le régime des plus-values, faute de

⁴⁵⁷ Voir réponse ministérielle, publiée au journal officiel du Sénat du 13/04/1995 p 880, à la question écrite no 06809 de M. Alain Lambert, publiée au journal officiel du Sénat du 23/06/1994 p 1524

⁴⁵⁸ BOI-BIC-CHAMP-70-20-70

⁴⁵⁹ Conseil d'État, 23 juin 1978, requête no 4834

participation effective du coindivisaire à l'exploitation⁴⁶⁰. Il y a une distinction entre le coindivisaire actif et le coindivisaire passif, dont le droit fiscal reprend la partition lorsqu'il s'agit du régime des plus-values immobilières.

Si les personnes concernées sont clairement définies, les activités sont quant à elles difficilement appréhendables, d'où une application laborieuse du régime.

2.2 Fonctionnement d'un régime abscons

« Les loueurs en meublé professionnels sont soumis au régime des plus-values professionnelles sur la cession de l'immeuble si celui-ci est inscrit à l'actif de leur exploitation. Ces plus-values sont soumises au régime des plus-values ou moins-values à court terme ou à long terme, prévu par les articles 39 duodécies et suivants du CGI⁴⁶¹ ».

Pour le loueur professionnel de meublé, le sort des plus-values suit celui des professionnels aux bénéfices industriels et commerciaux, qui bénéficient d'exonérations particulières. C'est ici le point qui a retenu l'attention de l'administration fiscale et entraîné la décision du Conseil constitutionnel présentée plus haut. Ce régime s'applique de plein droit, si les conditions de montants et d'activités sont remplies dès la première année. Ce qui peut entraîner des déconvenues avec la perte définitive réciproque du bénéfice de l'abattement pour la durée de détention des particuliers. Parce qu'un bien considéré comme professionnel ne peut plus revenir dans la catégorie des biens particuliers...

Sous le sceau des dispositions de l'article 38 du Code général des impôts, les plus-values réalisées et les moins-values subies lors de la cession d'éléments de l'actif immobilisé sont soit en cours, soit en fin d'exploitation, retenues en principe pour la détermination du résultat fiscal conformément aux produits et charges d'exploitation de droit commun. Toutefois, le Code général des impôts prévoit un régime fiscal dérogatoire à celui applicable aux produits et charges d'exploitation. Celui des plus ou moins-values, qui sont considérées comme un produit exceptionnel.

Le régime des plus ou moins-values permet de retirer un produit de l'imposition immédiate de droit commun pour étaler l'imposition, l'imposer plus légèrement, voire de ne pas l'imposer. Il s'agit d'un régime (taux) préférentiel lié à des opérations particulières. Les moins-values correspondent à une charge présente ou latente et peuvent être exclues du droit à

⁴⁶⁰ Conseil d'État, 28 avril 2006, no 278857

⁴⁶¹ BOI-BIC-CHAMP-40-20-20190320 paragraphes no 410 et 410

déduction du résultat imposable pour venir compenser les plus-values dans certains cas. Il y a moins-value immobilière, lorsque le prix de cession est inférieur à la valeur nette comptable de l'élément cédé. Il y a plus-value lorsqu'il est constaté un excédent du prix de cession d'un élément d'actif immobilisé sur le prix de revient de cet élément diminué des amortissements pratiqués et admis en déduction pour l'établissement de l'impôt. Ce qui correspond à la valeur nette comptable dans la généralité des cas. La plus-value est déterminée à partir de la valeur nette comptable, qui elle-même est le résultat de la valeur brute comptable moins les amortissements⁴⁶² pratiqués.

Le prix de cession s'entend du prix net, c'est-à-dire déduction faite des frais, qui s'appliquent directement à l'opération de cession, tels les courtages ou les commissions éventuellement payés à un prestataire. De plus, les plus-values et moins-values de cession de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé sont soumises à un régime fondé sur une distinction entre les plus ou moins-values à long terme (PVLT) et les plus ou moins-values à court terme (PVCT). Cette distinction repose sur un double critère de durée de détention (plus ou moins deux ans) et de nature de l'élément d'actif cédé (amortissable ou non).

D'une part, les plus et moins-values à court terme sont traitées, comme un résultat ordinaire sous réserve de la possibilité d'étalement sur trois ans pour les plus-values. Les plus et moins-values à court terme, assimilées à des produits courants d'exploitation, sont comprises dans l'assiette des contributions sociales, quel que soit le régime d'exonération⁴⁶³.

D'autre part, la plus-value nette à long terme est utilisée afin de compenser :

- Les moins-values à long terme subies au cours des 10 exercices antérieurs (De même la moins-value nette à long terme s'impute sur les plus-values à long terme réalisées au cours des 10 exercices suivants) ;

- Le déficit de l'exercice.

La plus-value à long terme subsistante est taxée au taux de 12,8 %, auquel sont additionnés les prélèvements sociaux de 17,20 %, soit un taux global d'imposition de 30 %. Cette taxation se déroule en dehors du barème progressif et jouit d'un taux autonome. Ce qui pour les faibles revenus est un manque à gagner et pour les revenus élevés un gain fiscal.

Ce régime concerne les cessions à court terme d'une part ; à long terme d'autre part.

⁴⁶² Pour le loueur de meublé non professionnel, il n'est pas tenu compte des amortissements pour le calcul de la plus-value ; ce qui est un gain fiscal. Pour un bien acheté 100 000€ amorti pour 5 000€ et revendu 120 000€, la plus-value (sans autres coûts à déduire) est de 20 000€. Les 5 000€ déjà déduits ne sont pas réintégrés. Si les amortissements devaient être réintégrés, la plus-value imposable serait de 25 000€.

Par ailleurs, s'applique l'abattement pour la durée de détention.

⁴⁶³ Article L131-6 et L136-3 du Code de la sécurité sociale

2.2.1 Les plus-values de cession à court terme

Les plus-values de cession à court terme sont celles dégagées des biens détenus depuis moins de 5 ans. Dans cette durée de 5 ans, une distinction est opérée entre les biens détenus depuis moins de 2 ans.

Théoriquement, le montant de ces cessions rentre dans le résultat d'exploitation ordinaire (bénéfice industriel et commercial) conformément au régime des plus-values de cession à court terme professionnelles classiques. Ainsi ce produit exceptionnel s'ajoute aux produits courants d'exploitation du bénéfice industriel et commercial. En cas de moins-value, cette charge exceptionnelle diminue ces mêmes produits puisqu'elle s'intègre au résultat final.

Pour ces plus-values de cession à court terme le régime appliqué est le suivant :

- Lorsque les biens sont détenus moins de deux ans, la plus-value, le gain, est ajouté au résultat d'exploitation ordinaire (plus-values de cession à court terme) imposé au barème progressif ;

- Lorsque les biens sont détenus entre 2 et 5 ans, la plus-value est à court-terme à hauteur des amortissements déduits et additionnée au résultat d'exploitation ordinaire imposé au barème progressif. La fraction de plus-value restante considérée à long terme est taxée au taux forfaitaire de 30 %.

À titre d'illustration, pour une cession de 170 000€ d'un actif amortissable immobilisé depuis plus de 2 ans et acheté 90 000€, les amortissements par hypothèse pratiqués sur ce bien s'élèvent à 9 000€.

Soit :

$P.V. = \text{Prix de cession} - \text{Valeur résiduelle}^{464} \text{ (ou VNC}^{465})$

$170\,000 - (90\,000 - 9\,000) = 89\,000.$

La plus-value est à court terme à hauteur des amortissements fiscaux soit : 9 000€ ; à long terme pour le reliquat, soit : 89 000€.

2.2.2 Le dispositif des exonérations partielles

⁴⁶⁴ Valeur résiduelle = Valeur d'origine – Amortissements fiscalement déductibles + Amortissements non fiscalement déductibles

⁴⁶⁵ La VNC est la valeur nette comptable après déduction des amortissements

Ce dispositif des plus-values de cession à long terme est complexifié par ces exonérations partielles.

Sont considérées comme des plus-values de cession à long terme, les plus-values réalisées au-delà de 5 ans d'activité.

« Les loueurs en meublé professionnels sont soumis au régime des plus-values professionnelles sur la cession de l'immeuble si celui-ci est inscrit à l'actif de leur exploitation. Ces plus-values sont soumises au régime des plus-values ou moins-values à court terme ou à long terme, prévu par les articles 39 duodécies et suivants du CGI.

Elles sont susceptibles de bénéficier du régime d'exonération défini à l'article 151 septies du CGI, étant rappelé que celui-ci n'est ouvert, en tout état de cause, qu'aux contribuables exerçant leur activité depuis au moins cinq ans. Pour le décompte de la durée d'exercice à titre professionnel de l'activité, il y a lieu de cumuler les périodes d'exercice à titre professionnel de l'activité⁴⁶⁶».

Se retrouvent les mêmes exigences, que pour les plus-values de cession à court terme avec en plus cette condition de détention minimale de 5 ans.

Donc pour bénéficier de cette exonération :

- Tout d'abord, le bien doit être inscrit à l'actif de l'exploitation depuis au moins 5 ans ;

- Ensuite, comme pour les plus-values de cession à court terme, le loueur en meublé professionnel doit avoir le droit de participer à l'activité et doit effectivement y participer de manière directe et continue durant au moins 5 ans.

- Enfin, en complément de ces deux premières conditions d'activité et de durée, cette exonération dépend aussi du chiffre d'affaires réalisé. En dessous 90 000€⁴⁶⁷ de produits hors taxe sur la valeur ajoutée, l'exonération est totale (y compris contribution sociale généralisée et contribution pour le remboursement de la dette sociale ; ce qui est exceptionnel). Entre 90 000€ et 126 000€ de produits hors taxe sur la valeur ajoutée, cette exonération est partielle⁴⁶⁸(y compris contribution sociale généralisée et contribution pour le remboursement de la dette sociale sur la fraction exonérée) ; la fraction non exonérée est taxée à 30% au titre des plus-values de cession à long terme. Au-delà de 126 000€ de produits hors taxe sur la valeur ajoutée, la plus-value est taxable en totalité au taux de 30%, qui inclut la contribution sociale

⁴⁶⁶ BOI-BIC-CHAMP-40-20 paragraphes no 400 et no 410

⁴⁶⁷ Pour bénéficier d'une exonération totale, la para-hôtellerie doit réaliser des produits hors TVA inférieures à 250 000€.

⁴⁶⁸ Pour la para-hôtellerie entre 250 000€ et 350 000€ de produits hors TVA.

généralisée et la contribution pour le remboursement de la dette sociale (Soit un impôt sur le revenu au taux de 12,8 % et prélèvements sociaux au taux de 17,2 %) et n'entre pas dans le barème progressif.

L'exemple suivant illustre la taxation partielle d'une plus-value de cession à long terme de 60 000€. Pour des produits bruts annuels de 120 000€ (dans la tranche 90 000€ à 126 000 €), le taux de quote-part taxé à long terme est déterminé comme suit :

$$(120\ 000 - 90\ 000) / (126\ 000 - 90\ 000) = 0,83$$

Si une plus-value est réalisée à long terme, elle est taxée pour cette fraction de 83%. Soit pour une plus-value de 60 000€ une fraction taxable de 49 800€ (60 000 × 0,83) à 30 % ; les 10 200€ restant sont exonérés. Soit finalement, une taxation de 14 940€ appliquée sur la fraction imposable (49 800× 30 %) pour une plus-value de départ de 60 000€.

Aux côtés de ce régime d'exonération, des abattements pour la durée de détention sont institués.

2.3 Le régime des abattements pour la durée de détention

Les plus-values à long terme réalisées à l'occasion des cessions d'immeubles affectés à une activité de location meublée exercée à titre professionnel peuvent bénéficier, en complément, d'un abattement pour la durée de détention⁴⁶⁹.

2.3.1 Un champ restreint de personnes concernées

Il s'agit des personnes physiques imposées à l'impôt sur le revenu et de celles qui détiennent un bien directement ou indirectement *via* une société de personnes. Si pour le moment aucune exigence de participation à l'activité n'est prescrite, une durée de détention est exigée.

2.3.2 La condition de chiffre d'affaires

Ce paragraphe va permettre d'évoquer la condition de chiffre d'affaires liée à la détention immobilière de plus de 5 ans.

⁴⁶⁹ Article 151 septies B du Code général des impôts et Article 151 septies B du Code général des impôts

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

L'article 151 septies B dispose notamment : « *I. – Les plus-values à long terme soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindecies réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole, sont imposées après application d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention échue au titre de l'exercice de réalisation de la plus-value au-delà de la cinquième...* ».

L'exonération définitive est acquise après 15 années révolues de détention. Ce régime d'abattement est cumulable avec celui de l'exonération présentée plus haut.

L'exemple suivant illustre une taxation partielle d'une plus-value de cession, qui bénéficie en complément, d'un abattement pour la durée de détention.

Est repris l'exemple précédent pour le compléter.

Soit pour une plus-value de 60 000€, une fraction taxable de 49 800€ ($60\,000 \times 0,83$) à long terme au taux de 30 %. Cette fraction bénéficie d'un abattement de 10 % par année de détention au-delà de la 5^{ème} année. Si en l'occurrence le bien a été détenu 7 ans, l'abattement en base est de 20 %. En l'espèce la fraction demeurante imposable est de 49 800€. La taxation se calcule sur une base de 39 840€ ($49\,800 - 20\%$). Soit pour une plus-value de 60 000€ une fraction taxable de 39 840€ à 30 % ; les 10 200€ restant étant toujours exonérés. Soit une taxation de 11 952€ ($39\,840 \times 30\%$) pour une plus-value de 60 000€.

2.3.3 Détention immobilière de moins de 5 ans : aucun abattement possible

Si la durée de détention est inférieure à 5 ans, aucun abattement n'est appliqué. Le loueur professionnel ne peut bénéficier que du régime des plus-values professionnelles à court-terme présenté plus haut.

Section 3 : Le régime de la microentreprise avec abattement forfaitaire

Sous l'emprise de ce régime, l'abattement forfaitaire est réputé prendre en compte entre autres charges, celles d'amortissement.

La plus-value se décompose en deux régimes.

D'une part, une plus-value à court terme à hauteur du montant des amortissements qui sont considérés, comme pratiqués linéairement et qui sont recalculés. Cette plus-value à court terme est comprise dans le résultat d'exploitation courant, imposé au barème progressif.

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

D'autre part, une plus-value à long terme, qui est imposée après l'abattement pour la durée de détention.

Conclusion du second chapitre

La gestion des amortissements des déficits, surtout des plus-values peut entraîner confusions et amalgames par sa complexité, au point de questionner la cohérence d'un tel régime.

Particulièrement il faut rappeler que pour bénéficier du régime des plus-values professionnelles l'activité doit être exercée à titre principal. Elle doit représenter pour le contribuable l'essentiel de ses activités économiques, même si elle ne dégage pas la plus grande part de ses revenus. Ou s'il est impossible de déterminer l'activité principale, il est tenu compte de celle qui génère les revenus les plus importants.

La complexité de ce régime le réserve aux propriétaires, une minorité, qui peuvent cumuler toutes les conditions de son application.

CONCLUSION DU TITRE PREMIER

L'administration fiscale a admis contrainte et forcée, que l'inscription au registre du commerce et des sociétés n'est pas une condition du caractère professionnel de l'activité. Néanmoins elle considère encore, que l'activité de location de logement est une activité commerciale et demande toujours au futur loueur de logement meublé, qu'il s'enregistre au registre du commerce et des sociétés, sous le prétexte que la décision du Conseil Constitutionnel aurait porté uniquement sur le loueur en meublé professionnel...

La location meublée est un exemple symptomatique de ces complications fiscales dans lesquelles des lois successives, parfois oubliées et/ou contradictoires, s'articulent avec pénibilité, voire pas du tout et font, que le mouvement finit par s'enrayer. Ces lois de finances successives instituent des iniquités en faveur des gros patrimoines, qui bénéficient du maximum d'avantages fiscaux, tandis que les faibles ou moyens patrimoines voient se rogner au fil du temps, ces mêmes avantages comme la neige fond au soleil.

De même, a été relevé que la matière que l'État perd d'un côté, en substance purement fiscale, il la reprend de l'autre, notamment en cotisations retraites ou sociales⁴⁷⁰. D'où dans ces propos introductifs, cette affirmation selon laquelle tous les prélèvements doivent être cumulés, quelle que soit leur nature juridique ou leur affectation budgétaire, pour prendre la mesure du pacte léonin qui se noue.

En effet, d'une part, le bulletin officiel des finances publiques applique la décision du Conseil Constitutionnel sur la non obligation d'inscription au registre du commerce et des sociétés, pour pouvoir bénéficier de la qualité de loueur professionnel et par voie de conséquence de l'exonération des plus-values professionnelles ; d'autre part, la loi de financement de la sécurité sociale pour 2021⁴⁷¹ revoit l'affiliation à la sécurité sociale du loueur de logement meublé ou para-hôtelier, qui devient obligatoire à partir de 23 000 € de

⁴⁷⁰ Voir *supra* Deuxième partie, Titre premier, Chapitre premier, Section 7 : La Sécurité sociale des indépendants

⁴⁷¹ Loi no 2020-1576 du 14 décembre 2020 de financement de la sécurité sociale (LFSS) pour 2021 (JO du 15 décembre 2020)

produits..., seuil à partir duquel cette activité est considérée, comme exercées à titre professionnel pour la sécurité sociale⁴⁷².

Ici se tapit le risque. L'investisseur lancé dans ses travaux et ses locations, qui n'a d'autre activité que celle-ci, peut basculer d'une année sur l'autre dans la catégorie du loueur professionnel. Or, les années précédentes, il pouvait être placé dans la catégorie du loueur non professionnel du fait de faibles revenus locatifs générant ou non un déficit.

Dans ce cas, si des déficits antérieurs existent, ils sont logés dans la catégorie non professionnelle et ne peuvent s'imputer sur le bénéfice de l'année suivante au cours de laquelle le loueur passe en meublé professionnel. Ce qui semble fonder une iniquité fiscale remarquable.

L'opportunisme du droit fiscal n'est plus selon à être démontrer, comme cela a été vu avec les commentaires du rapporteur du Sénat⁴⁷³, pour lequel le motif de légiférer fiscalement est la « *rentabilité* », formulée politiquement, comme la lutte contre « *l'évasion fiscale* ».

Dans ce mouvement perpétuel d'optimisation fiscale par le contribuable et de lutte contre celle-ci par l'État, la location para-hôtelière en est une illustration.

⁴⁷² Article L611-1 du Code de la sécurité sociale, dans sa version en vigueur depuis le 16 décembre 2020, qui renvoi au 2° du 2 du IV de l'article 155 du Code général des impôts pour le montant de recettes.

⁴⁷³ Voir *supra* Deuxième partie, Titre premier, Chapitre premier : Le loueur en meublé professionnel, un régime parsemé de *tribuli*

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

TITRE SECOND : LA LOCATION PARA-HÔTELIÈRE⁴⁷⁴ : DISPOSITIF À HAUTS RISQUES

La location para-hôtelière ; voici un régime certes rentable, mais à hauts risques.

Les locations de logements garnis existent depuis fort longtemps. Dans le père Goriot, personnage à l'âme commerçante s'il en est, BALZAC décrit des pensions meublées déjà très en vogue dans le PARIS du XIX^{ème} siècle. Elles ont à l'origine, une vocation circonstancielle et « *étaient destinées aux oiseaux de passage, à ces infortunés étudiants qui, comme le père Goriot et mademoiselle Michonneau, ne pouvaient mettre que quarante-cinq francs par mois à leur nourriture et à leur logement*⁴⁷⁵ ». Pour la location para-hôtelière, cette vocation de courte durée est toujours d'actualité et constitue désormais une condition déterminante d'application du pacte Dutreil.

Ce régime a un coût conséquent. Il demande la fourniture de prestations, qui ne sont pas à la portée de nombreux investisseurs. Ainsi, davantage que pour les locations meublées professionnelles, voici un régime qui exclut une grande partie de la population dans un même mouvement continue de concentration du capital immobilier français. Ce régime est confectionné sur mesure pour les grandes fortunes françaises, qui investissent soit de manière rationnelle, soit par atavisme dans la pierre, soit les deux, tout en bénéficiant du régime très favorable des petites et moyennes entreprises pour le traitement des plus-values de cession.

Selon les chiffres de l'Institut national de la statistique et des études économiques⁴⁷⁶, 5 % des ménages les plus riches détiennent en 2018, 28 % du patrimoine immobilier total⁴⁷⁷. Début 2021, ce taux de 28% passe à 34%⁴⁷⁸. Ces réformes successives risquent d'accentuer ce mouvement, que ce soient celles sur l'impôt sur la fortune immobilière ou le pacte Dutreil. Or à l'opposé de conclure à un allègement de la fiscalité pour les petits patrimoines, les réformes

⁴⁷⁴ Extraits de la revue française de comptabilité no 529 de mars 2019, Alexandre Guenfici

⁴⁷⁵ Le Père Goriot, Charpentier éditeur, édition de 1839, p.10 et 11, Honoré de BALZAC (1799-1850)

⁴⁷⁶ Source : Insee, enquête Histoire de vie et Patrimoine 2017-2018

⁴⁷⁷ Voir également INSEE FOCUS no 176 Paru le : 19/12/2019 selon lequel : « *Début 2018, en France, le patrimoine des ménages est très inégalement réparti : la moitié des ménages concentre 92 % des avoirs patrimoniaux. Les inégalités de patrimoine entre les ménages sont stables par rapport à 2015. Le patrimoine brut des ménages est principalement constitué de biens immobiliers (61 %) et d'actifs financiers (20 %). L'âge est un déterminant majeur : le patrimoine net moyen (déduction faite des emprunts en cours) passe de 38 500 euros pour les ménages dont la personne de référence a moins de 30 ans à 315 200 euros pour les ménages de sexagénaires* » par Marie-Cécile Cazenave-Lacrouts, David Guillas, Guillaume Lebrault, Bénédicte Mordier (division Revenus et patrimoine des ménages, Insee).

⁴⁷⁸ Source : Début 2021, 92 % des avoirs patrimoniaux sont détenus par la moitié des ménages, INSEE FOCUS no 287, paru le 25/01/2023

successives sanctionnent les classes moyennes en apportant des exigences auxquelles les plus riches peuvent se soustraire d'une manière ou d'une autre, ou du moins qu'ils peuvent plus facilement absorber. La solution passe non pas, par une plus grande fiscalisation de l'immobilier, pour les plus riches ou non, mais par une refonte de cette fiscalité. En effet, il ne s'agit pas de sanctionner les plus riches qui enrichissent également le pays.

L'écueil, non des moindres en matière de financement pour le commun des investisseurs, est que cette activité devient concrètement rentable que lorsqu'elle est exercée de manière professionnelle. C'est-à-dire à grande échelle, lorsque l'investisseur en fait son activité principale. Parce que, ce régime demande un investissement en temps et en argent conséquent, sous peine de se retrouver placé notamment, sous une imposition de plus-value significativement élevée⁴⁷⁹ en cas de cession. Ces locations consistent à fournir aux locataires des prestations de types hôtelières, de courtes durées, assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée aux taux réduits en vigueur de 10 %. En contrepartie les acquéreurs peuvent déduire la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevée l'achat du bien immobilier au taux normal en vigueur de 20%. Ces prestations annexes entraînent la soumission de cette activité locative à la taxe sur la valeur ajoutée.

Activité commerciale de prestations de services certes, pour autant son caractère professionnel pour bénéficier du régime de faveur des plus-values immobilières professionnelles⁴⁸⁰ dépend de l'ampleur de l'activité. De la même manière, cette activité bénéficie du pacte Dutreil⁴⁸¹ sous condition notamment, de ce même caractère professionnel ou non de l'activité.

Ces développements permettront de relever que ce dispositif permet au preneur de minimiser le coût des acquisitions immobilières et des achats en déduisant la taxe sur la valeur ajoutée. En contrepartie, il collecte la taxe sur la valeur ajoutée sur les prestations locatives. Le preneur devient un propriétaire exploitant. Toutefois, le propriétaire peut convenir que l'exploitation commerciale est assurée par un tiers *via* un bail commercial dérogatoire de 9 ans minimum⁴⁸². Dans cette relation, le propriétaire n'est plus l'exploitant et il n'assure pas

⁴⁷⁹ Voir *infra* Deuxième partie, Titre second, Chapitre second, la Section 2 Plus-values immobilières et régime para-hôtelier

⁴⁸⁰ Voir *infra* Deuxième partie, Titre second, Chapitre second, la Section 2 Plus-values immobilières et régime para-hôtelier

⁴⁸¹ Voir *infra* Troisième partie, Titre second, Chapitre premier, Section 5 : L'activité para-hôtelière encore admise dans le pacte Dutreil

⁴⁸² L'article L145-7-1 du Code de commerce, qui déroge à la règle de rupture triennale est valable uniquement pour le premier contrat de bail commercial. Son renouvellement ramène le contrat de bail commercial dans le régime de droit commun, une exception ne pouvant être que d'interprétation stricte (

lui-même les prestations.

Dans cette offre locative, les loyers sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée. Le propriétaire collecte la taxe sur la valeur ajoutée sur les loyers. Cette déduction l'autorise à la déduire par ailleurs. Cette location porte sur un bien loué nu ou meublé. Si la location porte sur un bien nu, elle entre dans la catégorie des revenus fonciers. Si elle porte sur un bien loué meublé, elle entre dans celle des bénéfices industriels et commerciaux.

Un premier chapitre exposera un régime fiscal et social en construction grevé d'un manque de visibilité à long terme. Un chapitre second présentera sa mise en œuvre aléatoire, conséquences de l'instabilité de ce régime.

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

Chapitre premier : Un dispositif fluctuant grevé d'un manque de visibilité à long terme

Afin que le propriétaire soit éligible aux avantages fiscaux offerts par ce dispositif, il doit condition *sine qua non*, offrir un certain nombre de prestations, qui le font pénétrer dans le champ d'application exigeant de la taxe sur la valeur ajoutée, en contrepartie le soumettent à certaines contributions ou cotisations qui alourdissent la charge fiscale. C'est un régime fiscal et social en construction grevé d'un manque de visibilité à long terme.

Section 1 : Les prestations accessoires à la fourniture de logement

Selon le bulletin officiel des finances publiques BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20-20120912, l'activité consiste à fournir avec cette location de courte durée, meublée ou non, trois prestations⁴⁸³ sur quatre proposées, se rapprochant de celles dispensées dans l'hôtellerie.

Toujours selon ce bulletin officiel des impôt, paragraphe no 40, « *L'activité parahôtelière est caractérisée par l'offre en sus de l'hébergement d'au moins trois des services suivants parmi les quatre qui sont cités au 4°-b de l'article 261 D du CGI :*

- *L'exploitant dispose des moyens nécessaires pour être en mesure, si besoin, de fournir le petit déjeuner à l'ensemble des locataires ; celui-ci doit être fourni selon les usages professionnels⁴⁸⁴ ... », de la profession hôtelière.*

Une décision du 2 février 2023 de la Cour administrative d'appel de LYON⁴⁸⁵ précise les conditions d'admission de ces prestations. Cette décision détoure les exigences du bulletin officiel des finances publiques ci-dessus en considérant, dans ses paragraphes no 7 et no 8, que ces prestations ne consistent pas à se décharger sur le client desdites opérations... En l'espèce, le client recevait un « kit » de nettoyage, l'exploitant se contentant du contrôle de ce nettoyage... Quant au petit déjeuner, il n'était pas stipulé au contrat, l'existence d'une brasserie voisine étant signalée... La Cour administrative d'appel de LYON ne peut en effet que constater l'absence de réalité de ces prestations qui ne pouvaient exister, faute d'engagement contractuel de l'exploitant. La Cour administrative d'appel de LYON confirme également et logiquement dans son considérant no 4, que « *La circonstance que le loueur d'un logement*

⁴⁸³ BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20-20120912

⁴⁸⁴ BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20-20120912 paragraphe no 40

⁴⁸⁵ CAA de LYON, 2^{ème} chambre, 02/02/2023, 21LY01336, Inédit au recueil Lebon

meublé délègue à un tiers la fourniture des prestations mentionnées au b du 4° de l'article 261 D du code général des impôts ne fait pas obstacle à ce qu'il soit soumis à la taxe sur la valeur ajoutée en application de ces dispositions lorsque la prestation est proposée dans des conditions similaires à celles proposées dans le secteur hôtelier et que l'exploitant demeure seul responsable de cette prestation vis-à-vis de ses clients ». En effet, si les prestations doivent être stipulées au contrat, elle engage de plein droit l'exploitant.

Cette décision est dans la continuité d'un précédent arrêt du 28 janvier 2016 de la Cour administrative d'appel de MARSEILLE ⁴⁸⁶. Selon cette dernière, ce qui justifie l'existence des prestations est la réalité des « *moyens nécessaires* » et de leur mise en œuvre par une personne sur place ou à distance raisonnable, qui puisse répondre à « *tout moment* » à la demande.

Que ce soit pour la Cour de LYON ou de MARSEILLE, en tout état cause ces prestations doivent être conventionnées sous la propre responsabilité de l'exploitant.

Précisons maintenant ces quatre prestations⁴⁸⁷ référencées au b et C du 4° de l'article 261 D du Code général des impôts et commentées par la doctrine administrative fiscale⁴⁸⁸, avant d'examiner le cas particulier de la sous-traitance.

1.1 Une fourniture du petit déjeuner trop onéreuse

Le para-hôtelier doit assurer la prestation et cette réalisation doit se traduire par une facturation de sa part.

Mais en raison de son coût en main d'œuvre estimé comme élevé, cette prestation est souvent inexistante ou remplacée par un distributeur automatique. Or l'installation d'un simple distributeur de denrées alimentaires est insuffisante, car elle n'est pas conforme aux usages de la profession hôtelière. Et l'offre de repas, petit-déjeuner, déjeuner ou dîner, sous-traitée à une entreprise, qui facture directement les clients n'est pas valable.

1.2 Un nettoyage minimal des locaux

Le « *nettoyage des locaux est effectué de manière régulière... ; [...]* ».

⁴⁸⁶ CAA de MARSEILLE, 3^e ch. - 28/01/2016, 14MA02935

⁴⁸⁷ BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20-20120912

⁴⁸⁸ BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20-20120912

Il ne s'agit pas de réaliser un nettoyage journalier, mais de pouvoir démontrer qu'un tel service peut être garanti. Sans que cela soit suffisant, un nettoyage doit *a minima* être effectué en début puis en fin de séjour. L'existence d'un contrat de prestation avec une entreprise de nettoyage pouvant intervenir sur place et sur demande est suffisant. Le nettoyage sous-traité à une entreprise, qui facture directement les clients n'est pas valable.

1.3 Le renouvellement du linge de maison : une question de principe

L'« exploitant dispose des moyens nécessaires pour être en mesure de fournir pendant le séjour le linge de maison à l'ensemble des locataires ; [...] ».

C'est ici une interprétation littérale qu'il faut retenir. Le propriétaire ou l'exploitant doit être en mesure de fournir ce linge, même si cette fourniture n'est pas journalière. En principe, la présence d'un linge disponible en quantité dans une buanderie apporte la démonstration de cette réalité. Le renouvellement du linge de maison sous-traité à une entreprise, qui facture directement les clients, n'est pas valable. Comme dans un hôtel, cette obligation de change n'est pas journalière, mais elle doit être possible sur demande du client et surtout contractualisée dans la prestation.

1.4 Un service de réception physique ou en ligne

L'« exploitant dispose durant la période de location des moyens nécessaires pour être en mesure de proposer un service de réception même non personnalisé de la clientèle. Cet accueil peut être confié à un mandataire qui l'assure en un lieu unique différent du local loué lui-même ».

Une présence physique aux arrivées et aux départs peut être nécessaire sans être obligatoire. Une personne pouvant intervenir sur place rapidement suffit, même si cette intervention est encadrée dans des plages horaires. En dehors de ces réceptions physiques, une liaison dématérialisée privilégiée et rapide comme une « hotline » est suffisante. Le service de réception, sous-traité à une entreprise qui facture directement les clients n'est pas valable.

Les critères communs à toutes ces prestations sont leur réalité, leur permanence et leur pérennité. À défaut de réalité de ces prestations, la location revient dans le champ de la location meublée ou nue classique et la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée est remise en

cause. D'autres conséquences sont encourues en cas de rectification de ce régime⁴⁸⁹. D'où l'attention qu'il faut accorder à la gestion de la sous-traitance. Parce qu'une prestation sous-traitée n'est pas retenue. Elle vient en diminution du nombre de prestations à fournir.

Si cette dernière prestation vient clore le nombre de celles qui doivent être fournies selon l'administration fiscale, les acteurs de cette activité continuent de contester l'obligation de délivrer un minimum trois prestations annexes à la fourniture de logement.

1.5 L'exigence du nombre de prestations : un débat en cours

La réponse à la question du nombre de ces prestations de services n'est pas fixée⁴⁹⁰, ni fixée définitivement, selon la Cour administrative d'appel de DOUAI. Le 2 mars 2023, la Cour fait application de l'article L. 113-1 du Code de justice administrative, pour sursoir à statuer sur une question portant sur l'activité para-hôtelière, afin de demander au Conseil d'État son avis sur la compatibilité d'exigence de ces trois prestations minimums au regard des dispositions de l'article 135 de la Directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006⁴⁹¹.

Plus exactement, il s'agit de l'*alinea* 2 suivant :

« 2. *Sont exclues de l'exonération* (Sous-entendue exonération de taxe sur la valeur ajoutée, donc imposables. NDLR) *prévue au paragraphe 1, point l), les opérations suivantes :*

- a) *Les opérations d'hébergement telles qu'elles sont définies dans la législation des États membres qui sont effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire, y compris les locations de camps de vacances ou de terrains aménagés pour camper ; [...]* ».

Cette demande d'avis est porteuse de sens au-delà du fait que le b du 4° de l'article 261 D du Code général des impôts ajouterait à la Directive 2006/112/CE des conditions supplémentaires. En effet, l'arrêt de la Cour administrative d'appel de LYON a illustré que cette dernière, s'appuyant sur la doctrine administrative fiscale, exige un bloc indissociable de trois prestations au minimum⁴⁹². Or cette doctrine administrative fiscale s'appuie elle-même

⁴⁸⁹ Chapitre second *infra*

⁴⁹⁰ CAA de DOUAI, 4^{ème} chambre, 02/03/2023, 22DA01547, Inédit au recueil Lebon

⁴⁹¹ La taxe sur la valeur ajoutée est gouvernée par la Directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée de l'Union européenne, sous la surveillance de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) garantissant son application homogène.

⁴⁹² Le Tribunal administratif de GRENOBLE a jugé que « *en exigeant, pour fixer le champ de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée, que les prestations de mise à disposition d'un local meublé ou garni effectuées à titre onéreux et de manière habituelle comportent nécessairement un nombre prédéterminé de prestations de services accessoires qu'elles énumèrent, les dispositions précitées de l'article 261 D limitent excessivement le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée des opérations d'hébergement temporaire qui remplissent*

sur les supposés usages de la profession hôtelière sans plus de détails ou de fondement. Par ailleurs l'un des motifs du requérant dans le mémoire présenté en requête devant la Cour administrative d'appel de LYON est le suivant : « - *dans certains établissements hôteliers, les lits ne sont pas faits tous les jours et le linge n'est pas renouvelé régulièrement sans supplément de prix ; il en va de même du nettoyage, qui n'intervient pas systématiquement quotidiennement ;* ». La formulation est différente, mais le questionnement sur ces usages déjà indirectement présent.

Cette question du nombre de prestations eu égard aux usages doit être tranchée par le Conseil d'État. Cette problématique va au-delà du nombre de ces prestations, car elle engage la profession hôtelière elle-même. Effectivement, la Directive 2006/112/CE n'énumère pas ce nombre et renvoie les États au sein du « *cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire* ».

Le Conseil d'État semble à première vue disposer de la seule alternative suivante. Soit, d'une part, il constate quelles sont les prestations que sont obligées d'offrir les hôtels en tant que tels et ce faisant, il fixe un cadre à ces prestations, y compris pour les hôteliers. Soit, d'autre part, il s'y refuse et libère les acteurs de la location para-hôtelière de ce carcan numérique.

Une deuxième voie peut toutefois s'ouvrir pour le Conseil d'État. La Directive 2006/112/CE dispose que « [...] *sont exclues de l'exonération [...] les opérations d'hébergement telles qu'elles sont définies dans la législation des États membres qui sont effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire ; [...]* ». Or, par le mot « *hébergement* » combiné à la conjonction de coordination « *ou* », cet *alinea* est suffisamment vague, flexible, pour adapter un régime *ad hoc* destiné à la location para-hôtelière en autorisant le Conseil d'État à inclure dans un régime *ad hoc* cette location. Par ce moyen, la Haute cour administrative prévient le piège d'une assimilation formelle et entière à l'activité hôtelière en ménageant la visée d'aménagement du territoire de ce dispositif para-hôtelier.

Car, à défaut, le Conseil d'État doit tenir compte de l'article D311-4 du Code du tourisme dans sa version en vigueur au 28 décembre 2009, qui dispose : « *L'hôtel de tourisme est un établissement commercial d'hébergement classé, qui offre des chambres ou des*

les fonctions essentielles d'une entreprise hôtelière et sont en concurrence potentielle avec ces dernières » (Source : Tribunal administratif de Grenoble - 7^{ème} Chambre, 14 octobre 2022 / no 1908305. Lien au 28 avril 2023 : https://www.dalloz.fr/documentation/Document?id=TA_GRENOBLE_2022-10-14_1908305#texte-integral)

appartements meublés en location à une clientèle de passage qui y effectue un séjour caractérisé par une location à la journée, à la semaine ou au mois, mais qui, sauf exception, n'y élit pas domicile. Il peut comporter un service de restauration. Il est exploité toute l'année en permanence ou seulement pendant une ou plusieurs saisons. Il est dit hôtel saisonnier lorsque sa durée d'ouverture n'excède pas neuf mois par an en une ou plusieurs périodes ».

Il s'agit du rare texte, qui « légalement » dispose des prestations hôtelières. Il semble pour le moins laconique. Ce qui n'est pas extraordinaire pour une activité commerciale historique, avec ses propres usages et par nature évolutive.

Enfin, si le Conseil d'État s'estime insuffisamment éclairé, il peut renvoyer la question préjudicielle devant la Cour de justice de l'Union européenne, troisième issue à cette question.

Si des prestations sont exigées, elles doivent, qui plus est, être offertes par l'exploitant.

Section 2 : La notion de sous-traitance : une question de fait et de droit

Les services peuvent être en partie ou totalement sous-traités, si la facture, preuve juridique, est établie au nom du propriétaire assujéti à la taxe sur la valeur ajoutée, ou de l'exploitant. Charge à ce dernier de répercuter le coût de ces services sur la facture de ses locataires, de ses clients. Le propriétaire ou l'exploitant doit demeurer l'exploitant de l'affaire sous sa responsabilité. Ce qui implique qu'il supporte tous les risques, en particulier celui de l'encaissement de la facture auprès de ses clients, même s'il s'agit d'une refacturation. Ainsi il déduit la facture, qui lui est facturée par le prestataire puis refacture le client. Il peut également prendre un mandataire, lequel agit au nom et pour le compte de son mandant sans en assumer les risques conformément à la théorie du mandat. Sur les quatre prestations obligatoires, une peut-être entièrement sous-traitée et facturée directement aux clients par le prestataire sous-traitant, si les trois autres ne le sont pas. Il faut rappeler que trois prestations sur quatre doivent être rendues par l'exploitant.

Voici un exemple, qui peut être dupliqué sur chacune des prestations. Une société possède un immeuble complet qu'elle consacre à l'activité para-hôtelière grâce aux 13 appartements qu'il comprend. Cet immeuble dispose d'un espace au rez-de-chaussée. La société demande à un restaurateur de se déplacer tous les matins, afin de proposer des petits déjeuners. En conséquence de quoi, le restaurateur y dépêche un de ses employés de 6h30 à

9h30 avec des petits déjeuners ; lesquels sont directement facturés par le restaurateur. Le restaurateur supporte la totalité du risque et assume l'intégralité des charges et des pertes éventuelles de marchandises. Cela étant, sur les trois prestations minimales (sur quatre), deux autres sont effectivement assurées par la société exploitante elle-même. Si bien que selon le raisonnement de la société, elle assure les trois prestations minimales requises ; la troisième étant réalisée par ledit restaurateur. Or en opérant ainsi, la société n'assure effectivement que deux prestations sur les trois minimales exigées (sur quatre).

En conséquence la société propriétaire exploitante perd son bénéfice à déduction initiale⁴⁹³ de taxe sur la valeur ajoutée, contrairement à ce qu'elle suppose initialement. Dans cet exemple, la société perd sa qualité de loueur avec prestations et l'administration fiscale est en droit d'exiger d'elle la régularisation de la taxe sur la valeur ajoutée déduite lors de l'acquisition. En outre, le régime des plus-values est lié à cette requalification.

La charge actuelle de l'administration fiscale contre cette activité prend alors tout son sens.

Si la sous-traitance doit être utilisée avec précaution, le fait que le logement soit loué nu ou meublé est lui sans effet.

Section 3 : Logement nu ou meublé : une caractéristique sans incidence

Le fait que la location soit accordée nue ou meublée est sans incidence⁴⁹⁴ sur l'application de la taxe sur la valeur ajoutée et de l'entrée dans ce dispositif. La présence de prestations de services accessoires détermine la soumission du loyer à la taxe sur la valeur ajoutée, non pas l'activité de location. Cela, depuis la loi de finances pour 2007, qui a modifié l'article 261 D 4 c du Code général des impôts⁴⁹⁵. En effet, selon le b et C du 4° de l'article 261 D du Code général des impôts, l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée ne s'applique pas :

« b. Aux prestations de mise à disposition d'un local meublé ou garni effectuées à titre onéreux et de manière habituelle, comportant en sus de l'hébergement au moins trois des prestations suivantes, rendues dans des conditions similaires à celles proposées par les

⁴⁹³ Voir *infra* Deuxième partie, Titre second, Chapitre premier, Section 4.1 Le statut d'assujetti : contrat de longue durée aux règles fluctuantes

⁴⁹⁴ Loi de finances pour 2007 modifiant l'article 261 D 4 c du Code général des impôts

⁴⁹⁵ Loi de finances pour 2007 modifiant l'article 261 D 4 c du Code général des impôts

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

établissements d'hébergement à caractère hôtelier exploités de manière professionnelle : le petit déjeuner, le nettoyage régulier des locaux, la fourniture de linge de maison et la réception, même non personnalisée, de la clientèle.

c. Aux locations de locaux nus, meublés ou garnis, consenties à l'exploitant d'un établissement d'hébergement [...] ».

Toutefois il faut retenir que l'activité para-hôtelière exclut de plein droit le bénéfice du régime de loueur en meublé⁴⁹⁶. Un régime *ad hoc* s'applique, qui néanmoins ressemble à s'y méprendre au régime des locations meublées.

Ce qui distingue clairement la location meublée de la location para-hôtelière est l'application de la taxe sur la valeur ajoutée du fait des prestations de services annexes.

Section 4 : Les locations et taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : un régime spécifique

Ces locations sont soumises à un régime spécifique et à tiroir ; chaque choix entraînant l'ouverture d'un autre tiroir aux effets fiscaux complémentaires.

La taxe sur la valeur ajoutée est gouvernée par la Directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée de l'Union européenne⁴⁹⁷, sous la surveillance de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) garantissant son application homogène.

Par principe toutes les activités économiques indépendantes exercées à titre habituelle sont dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée. Certaines activités exercées par certaines personnes sont soit en dehors du champ (Armée d'État), soit exonérées de cette taxe (État et collectivités publiques pour leurs missions administratives, activités médicales humaines, location de logements).

L'activité dans le champ d'application de cette taxe peut être exonérée sans possibilité d'option en principe (location de logements).

Toutefois, lorsque l'activité est exonérée, une option est parfois possible (location de logements avec prestations annexes).

⁴⁹⁶ BOI-BIC-CHAMP-40-10-20190320

⁴⁹⁷ Pays concernés : Allemagne, Autriche, Belgique, Bulgarie, Chypre, Croatie, Danemark, Espagne, Estonie, Finlande, France, Grèce, Hongrie, Irlande, Italie, Lettonie, Lituanie, Luxembourg, Malte, Pays-Bas, Pologne, Portugal, République tchèque, Roumanie, Slovénie, Slovaquie et Suède (27 pays)

Avant d'aborder ce régime, la section suivante présentera la notion d'assujetti, qualité que prend le redevable de la taxe sur la valeur ajoutée dans les activités économiques soumises à cette taxe.

4.1 Le statut d'assujetti : contrat de longue durée aux règles fluctuantes

L'opérateur qui se place ou est placé d'office dans le statut d'assujetti signe un contrat de longue durée aux règles mouvantes.

Cette notion d'assujetti redevable, celui qui reverse la taxe sur la valeur ajoutée collectée sur ses clients en aval, qui en contrepartie peut déduire en amont cette taxe frappant ses achats, se distingue du redevable réel, le consommateur final sur qui pèse concrètement le poids de cette taxe et qui ne peut pas la déduire. L'assujetti est défini comme toute personne ayant l'intention⁴⁹⁸ de réaliser ou réalisant une activité économique indépendante (dont ce type de location) soumise à la taxe sur la valeur ajoutée.

La prise en considération de cette intention est décidée le 12 février 1998 par la Cour de justice de l'Union européenne au dispositif suivant : *« Par ces motifs, LA COUR (cinquième chambre) statuant sur les questions à elle soumises par le Finanzgericht München, par ordonnance du 20 septembre 1995, dit pour droit : L'article 13 B, sous b), point 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur les chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, peut être interprété en ce sens que sont taxables, au titre des opérations d'hébergement effectuées dans le cadre de secteurs ayant une fonction analogue au secteur hôtelier, les opérations d'hébergement pour une courte durée de personnes autres que des proches. A cet égard, l'article 13 B, sous b), point 1, ne s'oppose pas à ce que la taxation soit appliquée aux contrats conclus pour une durée inférieure à six mois, cette durée étant censée traduire l'intention des parties. Il appartient toutefois à la juridiction nationale de vérifier si, dans l'affaire dont elle est saisie, certains éléments (telle la reconduction automatique du contrat de bail) ne tendent pas à démontrer que la durée inscrite dans le contrat de bail ne reflète pas*

⁴⁹⁸ Réponse ministérielle no 23668 à M. Michel Péricard, député, journal officiel, Assemblée Nationale du 25 mai 1987, p. 3028

*l'intention véritable des parties, auquel cas il conviendrait de prendre en considération la durée effective totale de l'hébergement plutôt que celle inscrite dans le contrat de bail*⁴⁹⁹ ».

Avant cette décision, l'administration fiscale française ne voit pas dans cette intention un élément suffisant pour qualifier l'assujettissement de l'opération à la taxe sur la valeur ajoutée. Or la construction est déjà une opération de l'activité, dès lors que l'intention d'exercer une activité soumise à la taxe sur la valeur ajoutée est formulée. Elle est un investissement économique. Refuser la déduction de taxe sur la valeur ajoutée sur cet investissement est anormal eu égard à la Directive 2006/112/CE sur la taxe sur la valeur ajoutée, comme l'a considéré le juge européen ce 12 février 1998. Ce qui montre à quel point l'administration fiscale française semble parfois illogiquement restrictive. Toutefois, cette intention, cette option en l'espèce, doit se manifester par des éléments matériels et objectifs.

En conséquence « l'administration fiscale est en droit d'exiger que l'intéressé confirme sa décision d'intention d'exploiter par la production d'éléments objectifs et justifie ainsi de sa qualité d'assujetti⁵⁰⁰ », par des éléments concrets. Par suite, dès lors qu'une personne demande à placer son activité dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, en s'engageant ou en fournissant des prestations hôtelières, pour lesquelles elle collecte la taxe, elle est en droit de demander le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (déductible), qui a grevé l'achat du bien immobilier et des autres biens et services. Elle devient un assujetti redevable. Cette demande de remboursement de crédit de taxe sur la valeur ajoutée, pour l'acquisition du bien, équivaut à une demande de soumission à la taxe sur la valeur ajoutée.

Dans ces circonstances, l'administration fiscale est légalement tenue au remboursement du crédit de taxe sur la valeur ajoutée⁵⁰¹, sauf à justifier sa décision de refus.

Pourtant cette irrationalité de l'administration fiscale n'est qu'apparente. En adoptant ce comportement restrictif, l'administration fiscale a pour objectif de ne pas perdre de matière fiscale trop en amont en remboursant une grosse somme de taxe sur la valeur ajoutée. Remboursement effectué avant le début d'activité pour une location potentielle, qui ne rapporte en aval que de petits montants de taxe sur la valeur ajoutée étalés sur une longue période. Autrement dit, en violation du mécanisme même de taxe sur la valeur ajoutée la France joue sur le décalage de taxe sur la valeur ajoutée...qu'elle reproche au contribuable,

⁴⁹⁹ Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) en date du 12 février 1998, Affaire C-346/95, Arrêt de la Cour (5^{ème} chambre) du 12 février 1998, Elisabeth Blasi contre Finanzamt München

⁵⁰⁰ Conseil d'État 25 février 2013 no 355687 GOUNOU (RJF 2013 no 926)

⁵⁰¹ Conseil d'État no 316186 du 16 avril 2010 – SARL Green

lorsqu'il agit de même en décalant ces factures, donc la taxe sur la valeur ajoutée collectée y afférente.

Ainsi, sur option dans ce cas, une activité de location exonérée en principe de taxe sur la valeur ajoutée se trouve être imposée.

4.2 Exonération de taxe sur la valeur ajoutée de principe sur les logements

En principe la location de logement bénéficie de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée. Mais dans cette hypothèse, ce n'est pas la location prise isolément qui est imposée à la taxe sur la valeur ajoutée. Ce sont les prestations accessoires de service, qui occasionnent la soumission du loyer à la taxe sur la valeur ajoutée.

Le raisonnement de la soumission à la taxe sur la valeur ajoutée se joue en trois temps :

- Premièrement l'activité de location de logements est en principe, dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, donc imposable à la taxe sur la valeur ajoutée ;
- Deuxièmement l'activité de location de logements est exonérée sans possibilité d'option, donc non imposée ;
- Troisièmement, si la location est accompagnée de prestations de service de types hôteliers, alors l'activité dans son ensemble, y compris la location, est imposable et imposée à la taxe sur la valeur ajoutée⁵⁰². Les prestations dites pourtant annexes deviennent l'activité de référence...

La présence de prestations de services annexes motive la soumission du loyer à la taxe sur la valeur ajoutée, non l'activité de location de logement en elle-même. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle le fait que le logement offert à la location soit nu ou meublé est sans effet. En pratique, il est souvent meublé. Or ces prestations de services rendues aux clients sont une activité commerciale. Légalement, cette activité de prestations de services est imposable à la taxe sur la valeur ajoutée en vertu de l'article 257 du Code général des impôts. Ce principe revient également à affirmer en filigrane que le nombre de prestations est sans objet, puisque c'est l'activité de prestation elle-même qui est visée. Cette activité est une activité commerciale à part entière du fait des prestations hôtelières. Enfin, en plus de ces conditions, l'activité para-hôtelière nécessite impérativement une offre locative de courte

⁵⁰² Article 261-D 4 du Code général des impôts

durée de sorte, que le local offert ne constitue pas une habitation. Critère d'habitation déterminant pour inclure cette activité dans le champ d'application du pacte Dutreil⁵⁰³.

Dès lors, qu'il y ait option ou non, l'activité entre dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée ; le propriétaire prend la qualité d'assujetti redevable. Ce qui implique des contreparties.

4.3 Une application de la taxe sur la valeur ajoutée soumise à de strictes contreparties

Le fait de louer en offrant des prestations entraîne l'application de plein droit de la taxe sur la valeur ajoutée.

Toutefois le futur bailleur peut anticiper sur les locations futures et opter dès l'acquisition ou la construction à la taxe sur la valeur ajoutée. La soumission à la taxe sur la valeur ajoutée de plein droit ou sur option emporte des effets différents et des contraintes plus ou moins importantes.

D'une part, l'acquéreur peut opter à la taxe sur la valeur ajoutée, pour déduire la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé le bien lors de l'acquisition et par la suite, pour ses autres charges et services d'exploitation. En échange, l'assujetti doit maintenir le bien à la taxe sur la valeur ajoutée en facturant la taxe sur la valeur ajoutée sur les prestations de location, y compris sur le loyer, durant 20 ans. Cette durée de 20 ans n'est obligatoire, que si la taxe sur la valeur ajoutée est déduite lors l'acquisition ou de la construction du bien immobilier. Dans le cas d'un achat ou d'une construction de mobil home, ce délai est réduit à 5 années. Si cette taxe sur la valeur ajoutée fait suite à une option et qu'elle est déduite sur des achats d'autres biens et services, non lors d'une acquisition ou d'une construction (immobilier ou mobile home), cet engagement porte sur une durée de 9 ans.

D'autre part, la taxe sur la valeur ajoutée peut être appliquée de plein droit parce que des prestations sont fournies en cours d'activité. Dans cette hypothèse aucune durée de maintien n'est prescrite. Dès lors que l'imposition est de plein droit, elle est révocable, les conditions de son application n'étant plus réunies.

⁵⁰³ Voir *infra* Troisième partie, Titre second, Chapitre premier, Section 5 : L'activité para-hôtelière encore admise dans le pacte Dutreil

L'opérateur doit choisir, s'il souhaite exercer une activité soumise à la taxe sur la valeur ajoutée. Cette option doit être réfléchie, car elle emporte de nombreuses implications.

4.4 Les régimes de taxe sur la valeur ajoutée : effectuer le bon choix au bon moment

Il est intéressant d'examiner cet aspect pratique, car encore une fois l'administration fiscale resserre le régime.

L'assujetti est soumis à un régime de taxe sur la valeur ajoutée correspondant à l'importance de son activité ou à son choix en cas d'option. Il se voit attribuer un numéro de taxe sur la valeur ajoutée sur lequel sont enregistrées ses déclarations de taxe sur la valeur ajoutée. S'agissant du régime, le contribuable peut se placer sous le régime réel mensuel ou trimestriel ou sous le régime de la déclaration annuelle avec régularisation annuelle et acomptes semestriels. Cependant, s'il opte pour le régime des acomptes, il ne peut pas déduire la taxe sur la valeur ajoutée supportée sur les achats d'autres biens et services (ABS), mais seulement celle qui grève les achats d'immobilisations. Il doit attendre, pour déduire la taxe sur la valeur ajoutée sur les achats d'autres biens et services, l'établissement de sa déclaration annuelle.

Ces deux régimes réels permettent de collecter et de déduire la taxe sur la valeur ajoutée selon des périodes spécifiques.

4.4.1 Les régimes réels de taxe sur la valeur ajoutée

Ces régimes réels sont optimaux en début et milieu d'activité.

Dès lors que le propriétaire envisage de déduire la taxe sur la valeur ajoutée lors d'une acquisition, d'une construction, d'un achat d'un immeuble ou mobile home, il doit être placé dans un régime réel.

D'une part il existe un régime réel, qui permet de comptabiliser le chiffre d'affaires réalisé et la taxe sur la valeur ajoutée y afférente mensuellement ou trimestriellement.

D'autre part coexiste avec ce régime réel, un régime d'acomptes forfaitaires avec déclaration annuelle au réel. Des acomptes provisionnels sont versés en juillet et décembre puis une déclaration de régularisation, avec un paiement complémentaire (ou un

remboursement à demander), est liquidée et déclarée l'année suivante⁵⁰⁴, pour l'année écoulée.

Ce régime des acomptes provoque des conséquences en termes de déduction.

Voici l'exemple d'un promoteur, qui réalise une vente en état futur d'achèvement (VEFA). L'acheteur d'un lot se place dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, car il envisage de louer le bien avec des prestations accessoires. Il choisit le régime des acomptes avec régularisation annuelle. Ce régime permet de verser des acomptes forfaitaires, sans tenir compte du chiffre d'affaires puis de régulariser, par une liquidation en fin d'année le montant réel de la taxe sur la valeur ajoutée due. Or l'acheteur demande le remboursement du crédit de taxe sur la valeur ajoutée sur les premières prestations de constructions, que lui facture le promoteur avant la régularisation annuelle. Par suite, il ne peut pas en obtenir le remboursement. Cette demande de remboursement est rejetée en la forme sans examen au fond. En effet, sous le régime des acomptes, seules les dépenses d'acquisition d'immobilisations peuvent être remboursées hors demande de régularisation annuelle⁵⁰⁵. La taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé l'achat de prestations n'est déductible, que lors de la déclaration annuelle. Or le promoteur facture des prestations de services, non une livraison d'immobilisation. Certes, ces prestations sont liées à la construction, mais ce n'est pas la livraison elle-même. L'acheteur doit soit attendre la livraison du bien immobilier, soit se placer sous un régime réel d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée lui permettant de déclarer son chiffre d'affaires réel (mensuel ou trimestriel), mais pas avant l'année suivante. C'est ici encore un décalage de remboursement favorable à l'État.

La franchise de taxe sur la valeur ajoutée suit un régime spécifique.

4.4.2 Le régime de la franchise, théoriquement optimal en fin parcours

La franchise⁵⁰⁶ de taxe sur la valeur ajoutée permet aux assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée de ne pas la facturer. En contrepartie, ils ne peuvent pas la déduire. Ils doivent mentionner sur leurs factures la référence à l'article 293 B du Code général des impôts, qui atteste que la taxe sur la valeur ajoutée est inapplicable. Pour pouvoir bénéficier de la franchise, l'activité ne doit pas générer plus de 91 900€ de chiffre d'affaires hors taxes par

⁵⁰⁴ Pour les entreprises, dont le bilan n'est pas clos par année civile, une déclaration de taxe sur la valeur ajoutée à l'exercice est possible.

⁵⁰⁵ Article 242-0 C de l'annexe II au Code général des impôts

⁵⁰⁶ Article 293 B du Code général des impôts

année. La franchise de taxe sur la valeur ajoutée est exclue pour les propriétaires, qui se sont placés volontairement sous le régime para-hôtelier et ont bénéficié d'un remboursement de crédit de taxe sur la valeur ajoutée sur l'acquisition immobilière, ou qui ont opté pour l'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée. Ayant opté, il ne saurait être envisagé de ne pas être soumis à la taxe sur la valeur ajoutée.

Ainsi la franchise de taxe sur la valeur ajoutée ne peut s'appliquer que dans les trois cas suivants, conditions de montants remplies par ailleurs :

- Le propriétaire entre de plein droit dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, dès lors qu'il réalise des prestations hôtelières ;
- Le propriétaire opte pour la taxe sur la valeur ajoutée sur les autres biens et services puis passé le délai en vigueur (9 ans), demande à basculer dans le régime de la franchise ;
- Le propriétaire déduit de la taxe sur la valeur ajoutée sur une construction ou une acquisition puis passé le délai en vigueur (20 ou 5 ans), demande à revenir dans le régime de la franchise.

Pour l'assujetti, la déduction ou l'option à la taxe sur la valeur ajoutée, l'oblige à collecter la taxe durant une période minimale.

4.5 L'obligation de collecter la taxe sur la valeur ajoutée

La déduction de la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé le bien lors de l'achat et de celle, qui grève les autres achats de biens et services au cours de l'activité implique une contrepartie, l'obligation de collecter la taxe sur la valeur ajoutée durant 5, 9 ou 20 ans.

Dans ce cas, le propriétaire soumet son activité à la taxe sur la valeur ajoutée. Il facture la taxe sur la valeur ajoutée durant 20 ans en cas de déduction de cette taxe sur une acquisition ou une construction immobilière et durant 5 ans en cas de déduction de cette taxe sur l'acquisition ou la construction d'un mobile home. De plus, en cas d'option, la taxe s'applique sur facture durant 9 ans. L'assujetti doit théoriquement maintenir le bien à la taxe la valeur ajoutée et facturer la taxe sur la valeur ajoutée sur les prestations de locations, selon l'une des trois durées sus-indiquées.

La durée de 20 ans, une atypie, tient en réalité au coût de l'investissement immobilier et du montant de taxe sur la valeur ajoutée grevant cet investissement obtenu en remboursement. Or, l'obtention d'un remboursement de crédit de taxe sur la valeur ajoutée sur cette acquisition immobilière oblige théoriquement le bénéficiaire du remboursement à collecter la taxe sur la valeur ajoutée, donc à fournir un logement accompagné de prestations annexes, durant une période de 19 ans après celle de l'année d'achat ; soit 20 ans au total, cela pour cet acte spécifiquement.

Si le bénéficiaire du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée cesse, pour une raison ou une autre, de fournir ces prestations durant la période requise, il régularise par 1/20^{ème} la taxe sur la valeur ajoutée déduite, lors de l'acquisition ou de la construction de l'immeuble. Toutefois, en cas de vente (Pour une donation ou une succession, le régime est identique), le vendeur est libéré de cette régularisation, de ce remboursement, si l'acheteur ou le successeur prend l'engagement écrit dans l'acte d'achat ou de succession de continuer l'offre locative avec fourniture de prestations annexes jusqu'à l'échéance du terme. Cet engagement, comme la déduction initiale de taxe sur la valeur ajoutée est stipulé dans l'acte notarié. En revanche, si lors de la revente aucun engagement n'est pris par l'acquéreur, le notaire calcule le montant de taxe sur la valeur ajoutée à régulariser. Le notaire rembourse le trésor public avant remise des fonds au vendeur et transfert du bien à l'acquéreur. Cette régularisation lors de la vente s'effectue en reversant la taxe sur la valeur ajoutée déduite par 1/20^{ème} pour la période restant à courir. Cette fraction est égale au montant de la taxe sur la valeur ajoutée antérieurement déduite, diminuée d'1/20^{ème} par année écoulée, depuis la date à laquelle l'immeuble a été acquis ou achevé. Par ailleurs, un acquéreur qui bénéficie d'un remboursement de crédit de taxe sur la valeur ajoutée peut décider de reverser spontanément au trésor public, pour la période restant à courir (par 1/20^{ème}), cette taxe sur la valeur ajoutée pour sortir de manière anticipée du dispositif.

Pour les acquisitions ou constructions d'un mobile home cette durée est théoriquement de 5 ans.

En revanche, en cas d'option à la taxe sur la valeur ajoutée pour déduire la taxe sur la valeur ajoutée sur les autres biens et services, l'assujetti doit y demeurer 9 ans et aucune sortie anticipée n'est prévue.

Il s'agit d'un contrat à durée déterminée. La période de 5 ou 20 est une conséquence du remboursement. L'entrée de plein droit dans un régime permet de sortir à tout moment d'un régime quel qu'il soit, certes en compensant le gain fiscal.

Voici pour illustrer ce propos, une acquisition toutes taxes comprises (TTC) pour un montant de 166 000€ dont 27 667€ $[(166\ 000 / 120) \times 20]$ de taxe sur la valeur ajoutée au taux de 20 %, réalisée le 1^{er} janvier 2021. La somme de 27 667€ est remboursée à l'acquéreur sur sa demande. Cette demande de remboursement équivaut à l'engagement de délivrer des prestations annexes pour une durée théorique de 20 ans. Le bien doit donc être offert à la location, avec application de la taxe sur la valeur ajoutée jusqu'au 31 décembre 2040. En contrariété avec ce délai, l'acquéreur cesse de louer le bien le 31 décembre 2024 ; soit après seulement trois années. Il a perçu 27 667€ afin de conserver le bien 20 ans à la location soumise à la taxe sur la valeur ajoutée. Or, il conserve le bien 3 ans. Il doit restituer la différence ; soit 17 ans de taxe sur la valeur ajoutée à reverser. L'acquéreur doit reverser $17/20^{\text{ème}}$ de la somme de 27 667€ perçue initialement soit :
- 23 517€ $[27\ 667 \times (17/20)]$ représentant les 17 ans restant à courir.

Enfin, en dehors de la cession du bien ou d'une démarche volontariste du redevable, l'administration fiscale peut remettre en cause le bénéfice de la taxe sur la valeur ajoutée. Parce qu'à défaut de réalité des prestations de nature hôtelière, la location revient dans le champ de la location classique. En effet, ce sont ces prestations hôtelières qui font entrer ces locations dans le giron de la taxe sur la valeur ajoutée.

Cette remise en cause entraîne de graves conséquences⁵⁰⁷ en matière d'amortissements et de plus-values immobilières. Enfin, il faut définitivement confirmer que la taxe sur la valeur ajoutée est remboursée sur la base du coût de revient d'un bien déterminé ; elle est liée à l'opération en l'espèce, non à la personne. C'est avec ce bien que doivent être délivrées les prestations annexes. Cette obligation de fournir des prestations permettant de collecter la taxe sur la valeur ajoutée n'est pas transférable à un autre bien.

L'intérêt du régime réside dans la déduction de taxe sur la valeur ajoutée initiale qui réduit d'autant le coût d'investissement. Cela étant, la contrepartie est la collecte de taxe sur la valeur ajoutée. Si à l'origine du dispositif l'écart est très largement favorable à l'investisseur, celui-ci s'est nettement réduit depuis.

4.6 Taux de la taxe sur la valeur ajoutée collectée : clause unilatérale

⁵⁰⁷ Voir *infra* Chapitre second : Le choix de la location para-hôtelière, Section 1 Traitement des amortissements et des déficits puis Section 2 Plus-values immobilières et régime para-hôtelier

La base imposable comprend la prestation complète d'hébergement, y compris les services annexes. Pour calculer l'assiette imposable à la taxe sur la valeur ajoutée, le fournisseur de logement ajoute au montant du loyer strictement dit, celui des prestations. Le taux de la taxe sur la valeur ajoutée s'applique sur cette base. En vertu de l'article 279 du Code général des impôts⁵⁰⁸, le taux de la taxe sur cette activité est actuellement de 10 %. Ici, point également une aggravation de la fiscalité. Ainsi en 2000, ce taux se fixe à 5,5 %. En 2012 il augmente pour atteindre 7%, enfin en 2014, il s'élève de nouveau à un palier de 10 %.

Cela signifie que le loueur reverse 10 % de taxe sur la valeur ajoutée à l'État pour chaque location. Or en 2010, il peut espérer un gain de 14,1 points (19,6⁵⁰⁹-5,5) de taxe sur la valeur ajoutée, entre la déduction de taxe sur la valeur ajoutée à 19,6 % lors l'acquisition et la collecte à 5,5 % lors des locations. Avec cette hausse à 10 %, le gain fiscal n'est plus que de 10 points.

Ainsi ce taux varie aussi discrètement que discrétionnairement au profit unique de l'État.

Dès lors, les projections économiques de l'investisseur sont faussées par ces « stipulations », qui changent en cours de « contrat » grâce au privilège exorbitant du droit commun de rétroactivité de la loi fiscale.

Notons toutefois, que si le principe de neutralité est un fondement du mécanisme de la taxe sur la valeur ajoutée, la marge de manœuvre de l'État est encore importante, puisque le para-hôtelier déduit une taxe aux taux de 20%, quand il collecte au taux de 10%...

Pourtant, en dépit de ces variations de taux toujours possibles, pour lesquelles le propriétaire est rarement informé, il n'existe aucun recours. Le propriétaire ne peut pas faire valoir, qu'il réalise ses projections économiques et financières en fonction de ces taux. Donc, si le contribuable calcule la soutenabilité de ses autres charges en fonction de ces taux, notamment les charges de prestations hôtelières ou de mise en exploitation, par cette hausse de taux, il constate la diminution mécanique et réciproque de ses gains. Constatation qu'il relève sans avoir d'autres marges de manœuvre, que celles d'augmenter ses tarifs locatifs ou de renégocier à la baisse le coût des prestations de services ou de l'exploitant ...

Ici le principe de non-rétroactivité inapplicable à la loi fiscale prend tout son sens. Cette rétroactivité a notamment fait l'objet d'un rapport⁵¹⁰, « *limitant le recours aux*

⁵⁰⁸ Question no 15712 de Mme Sandrine Doucet (Socialiste, écologiste) publiée au journal officiel le 15/01/2013, Réponse publiée au journal officiel le 13/08/2013 p 8714

⁵⁰⁹ De 2000 à 2012 le taux de collecte est à 19,6 %, après il passe à 20 %.

⁵¹⁰ Lien au 19 décembre 20121 :

dispositions fiscales de portée rétroactive (n° 366) », fait au nom de la commission des lois

https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/rapports/cion_lois/115b4038_rapport-fond#_Toc256000009.

Il est notamment loisible d'y lire en introduction : « *Déposée en novembre 2017, cette proposition de loi organique poursuit un objectif clair : limiter le recours aux dispositions fiscales rétroactives. La rétroactivité fiscale recouvre plusieurs réalités, selon qu'elle correspond au caractère rétrospectif de la loi de finances, qu'elle revêt un caractère strictement juridique ou qu'elle présente une dimension « économique ». Si elle peut se justifier dans certaines hypothèses, la rétroactivité des dispositions fiscales souligne l'imprévisibilité de l'évolution des règles applicables, au détriment de la sécurité juridique et de la confiance des contribuables, particuliers comme entreprises.*

De nombreux exemples témoignent de l'instabilité de la norme fiscale. À titre illustratif, la loi de finances pour l'année 2000 a brutalement supprimé un crédit d'impôt en faveur des entreprises créatrices d'emplois, lequel avait été instauré pour une durée initiale de trois ans par la loi de finances pour 1998. Si cette abrogation ne valait que pour l'avenir, elle a complètement déstabilisé des entreprises qui avaient choisi de recruter du personnel en pensant de bonne foi pouvoir bénéficier d'un avantage fiscal sur une durée de trois ans, soit jusqu'au 1er janvier 2001. Saisi de cette question, le Conseil d'État a donné raison à l'entreprise requérante, en estimant à juste titre que cette abrogation anticipée avec effet immédiat avait méconnu les « effets légitimement attendus » par l'entreprise bénéficiaire au regard de la durée prévisionnelle triennale de cet avantage fiscal.

Comme l'écrivait le grand juriste Maurice Cozian, ceci revient à ce que l'État dise aux contribuables : « Jouez d'abord, on vous donnera les règles du jeu à la fin de la partie ! ».

La rétroactivité des dispositions fiscales doit donc être strictement encadrée. S'il n'apparaît pas opportun de remettre en cause le caractère « rétrospectif » de la loi de finances, le contrôle de la « rétroactivité juridique » et de la « rétroactivité économique » permet de renforcer la prévisibilité de la règle fiscale.

Le rôle du Parlement consiste précisément à fixer des principes dotés d'une force juridique véritablement contraignante. En l'état actuel du droit, seul l'article 2 du code civil énonce que « la loi ne dispose que pour l'avenir et n'a point d'effet rétroactif ». Cette règle n'a pas de valeur organique : elle peut donc être encartée par la loi fiscale, puisque le seul principe supra-législatif garanti par le juge constitutionnel est la non-rétroactivité de la loi pénale plus sévère ».

Cette rétroactivité génère de l'insécurité juridique. Dans une situation de démembrement existant, une loi fiscale peut décider que lors de la réunion des parties démembrées initialement, des droits seront dus, alors qu'ils ne devaient pas l'être lorsque le démembrement ayant été réalisé.

Le démembrement est la séparation artificielle et juridique du droit de pleine propriété en trois sous-droits distincts. Un premier dénommé abus, qui permet d'abuser du bien, soit d'en disposer, il est traduit comme un droit sur la nue-propriété du bien. Un deuxième dénommé fructus, qui permet de recueillir les fruits d'un bien. Un troisième et dernier l'usus, qui permet d'user, d'utiliser le bien. Cette opération de division se nomme un démembrement du droit de pleine propriété. En application du principe que nul ne peut donner plus de droit qu'il n'en détient, le fructus et l'usus suivent le sort de l'abus. En effet, l'usufruitier décédé, l'usus rejoint la nue-propriété pour reformer le droit de propriété plein et entier, car l'usufruit est personnel. L'inverse n'est pas vrai en revanche. La nue-propriété est attachée à la chose (res). Dès lors, au décès du nu-propriétaire, ce droit est en principe transmis à ses héritiers.

De même : « La rétroactivité de la loi fiscale est-elle légitime ? » Par maître Céline HUET, in Option Finance no 1245, 18 novembre 2013

Voir également sur cette imprévisibilité la Thèse de Frédéric Douet, Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français, soutenue en 1996 à Rouen et notamment sur le droit de prescription. À cet époque le professeur écrit page 142, « *les prescriptions contribuent [...] à assurer indistinctement la sécurité juridique des différents sujets du droit fiscal* ». Certes cela est juste. Toutefois et depuis, par le jeu des options aux régimes encadrés dans des délais, mais existant, le juge s'évertue d'une part à remettre en cause les délais de réclamations ; d'autre part, la prescription ne fonctionne pas à plein pour le contribuable, puisque même avec la loi ESSOC, le contribuable ne peut pas revenir sur des faits *ante* forcément figés, alors que par le jeu de la rétroactivité fiscale, l'administration le peut... Dès lors, avec le professeur, cette thèse partage le constat de cette imprévisibilité. Le Conseil d'État, 8^{ème} – 3^{ème} chambres réunies, 26/11/2018, no 417628, a refusé l'application du délai de réclamation de l'article R*196-1 du Livre des procédures fiscales par le considérant suivant : « *Les dispositions qui instituent un régime fiscal optionnel et prévoient que le bénéfice de ce régime doit être demandé dans un délai déterminé n'ont, en principe, pas pour effet d'interdire au contribuable qui a omis d'opter dans ce délai de régulariser sa situation dans le délai de réclamation prévu à l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales (LPF)* ». Il vide ainsi ce droit de réclamation en instituant un délai plus restreint, qui est celui de l'option. Or par définition *a posteriori*, cette réclamation intervient nécessairement après ce délai d'option... Le juge en réduisant ce délai porte atteinte à l'esprit de la loi.

constitutionnelles et enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 31 mars 2021. Sur les 4 articles proposés visant à encadrer cette rétroactivité fiscale et ses effets, 4 articles sont rejetés... Il faut relever, que ce rapport n'ambitionnait rien de moins que de figer dans la loi organique sur les lois de finances (LOLF)⁵¹¹ ce principe ! C'est faire fi ! de la nécessité congénitale de la fiscalité, donc des lois de finances à s'adapter instantanément, comme cela s'est d'ailleurs révélé au cours de la période de la pandémie COVID-19 avec quatre lois de finances en une année, en 2020.

Cette taxe sur la valeur ajoutée produit des effets sur le régime d'imposition du para-hôtelier.

Section 5 : Régimes d'impôt sur le revenu : un abattement de 50% à 71%

Le régime du para-hôtelier se distingue de la location meublée sans prestation de services annexes, par la taxe sur la valeur ajoutée qui conditionne l'application du forfait.

Comme cela a été présenté, le para-hôtelier entre obligatoirement dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, en qualité d'assujetti. Lorsqu'elle s'applique, cette taxe oblige légalement le para-hôtelier à tenir une comptabilité au régime réel⁵¹², lorsqu'il n'est pas bénéficiaire de la franchise en base de taxe sur la valeur ajoutée.

Quand par l'écoulement du temps ou faute d'option, l'opérateur est placé en franchise de cette taxe, il peut bénéficier du régime forfaitaire, qui l'autorise conséquemment à jouir d'un abattement de 50% de droit commun ou de 71%, lorsque le logement est classé en meublé de tourisme. En effet, ces abattements ne sont pas exclusivement réservés au loueur de meublé sans offre de prestations annexes.

Le logement pour être considéré comme touristique ne doit pas être offert à la location à la même personne, plus de 120 jours⁵¹³ lorsque l'habitation est la résidence principale du bailleur et 90 jours⁵¹⁴ dans le cas contraire. Ces durées de séjour excluent que ces logements

⁵¹¹ Loi organique no 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances. Les lois de finances sont gouvernées par cette loi organique, d'un niveau juridique supérieur aux lois ordinaires.

⁵¹² BOI-TVA-DECLA-30-10

⁵¹³ Article L324-1-1 du Code du tourisme

⁵¹⁴ Ordonnance n° 2004-634 du 1^{er} juillet 2004 relative à l'entremise et à la gestion des immeubles et fonds de commerce, article 3 « I. – [...] ; »

II. - Après l'article 1^{er}, il est créé un article 1^{er} -1 ainsi rédigé :

puissent constituer une habitation. Ces exigences de durée sont identiques pour les locations meublées sans prestations accessoires.

La location touristique à la différence de la location para-hôtelière (En pratique la location para-hôtelière se conçoit difficilement sans meubles...) sous-entend que le logement est obligatoirement meublé. De plus, ce régime forfaitaire implique une limite de chiffres d'affaires (188 700€⁵¹⁵) calculée *pro rata temporis* comme *supra*⁵¹⁶. Par ailleurs le propriétaire doit respecter un cahier touristique⁵¹⁷ des charges et des durées de locations contraintes⁵¹⁸. Si le logement n'est pas classé l'abattement diminue au taux de 50%.

Le facteur déterminant est le régime de taxe sur la valeur ajoutée, qui peut interdire le bénéfice de régime forfaitaire d'imposition.

S'ajoutent à cette taxe et c'est impôt sur le revenu, des cotisations locales et autres taxes.

Section 6 : Cotisation foncière des entreprises et Cie...

Est imposé à la cotisation foncière des entreprises le logement meublé offert à la location. Pour le logement occupé par le propriétaire (résidence principale ou secondaire), le critère est l'habitation. Si le propriétaire y habite, il ne paie pas la cotisation foncière des entreprises. La cotisation foncière des entreprises est due par l'exploitant⁵¹⁹, qui assure la gestion, assume le risque économique. Il peut être un tiers ou le propriétaire⁵²⁰. Dans le cadre d'un contrat de gestion avec à une agence immobilière, celle-ci n'est que le mandataire⁵²¹ du propriétaire et non l'exploitant assumant le risque économique. La cotisation foncière des entreprises est due par le propriétaire qui demeure l'exploitant.

« Art. 1^{er}-I. - Est considérée comme une location saisonnière pour l'application de la présente loi la location d'un immeuble conclue pour une durée maximale et non renouvelable de quatre-vingt-dix jours consécutifs.

« Lorsque ces locations font intervenir un intermédiaire, leurs conditions de conclusion sont précisées par un décret en Conseil d'État. »

⁵¹⁵ Article 50-0 1 1^o du Code général des impôts

⁵¹⁶ Voir *supra* Deuxième partie, Titre premier, Chapitre premier, Section : 3.1 : Nature et gestion des produits bruts : un fonctionnement complexe

⁵¹⁷ Articles L. 324-1 et L. 324-3 du Code du tourisme

⁵¹⁸ BOI-BIC-CHAMP-40-20

⁵¹⁹ Conseil d'État, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 24/03/2006, no 269716

⁵²⁰ Articles 1447 et 1467 du Code général des impôts

⁵²¹ Question no 26280 de M. Yves Foulon (Union pour un Mouvement Populaire - Gironde), Réponse publiée au journal officiel le 02/07/2013 page, 6951

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

Par ailleurs, dès lors que l'activité s'insère dans le champ d'application de la cotisation foncière des entreprises, elle peut être soumise à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, mais aussi, comme vu *supra*, à la contribution sur les revenus locatifs⁵²².

Soumis aux impôts, ce dispositif entre également dans le champ d'application de la sécurité sociale des indépendants.

Section 7 : La sécurité sociale des indépendants applicable de plein droit

Le para-hôtelier est obligatoirement affilié à la sécurité sociale des indépendants pour leur activité indépendante commerciale. Cette affiliation permet de cotiser aux régimes de retraite et de maladie.

⁵²² Voir *supra* Deuxième partie, Titre premier, Chapitre premier, Section 6 Discrètes...mais coûteuses cotisations

Conclusion chapitre premier

Ces développements ont permis de démontrer que le régime para-hôtelier nécessite des investissements conséquents, dont une offre de services annexes assimilables à de l'hôtellerie, sans oublier le choix du lieu géographique, qui doit, soit être touristique, soit être fortement urbanisé ou les deux pour être réellement rentable.

Ce choix du lieu est interrogé par le rapport de juin 2022 de l'Inspection générale des finances sur la « *Lutte contre l'attrition des résidences principales dans les zones touristiques en Corse et sur le territoire continental*⁵²³ ». Dans le meilleur des cas, la réponse apportée à ce rapport transite par une discrimination géographique, toujours justifiable au nom du maillage économique, dans le plus mauvais *scenario*, elle débouche sur la suppression de ce régime, ou solution médiane, conduit à une diminution de l'abattement de 71% à un taux inférieur, accompagné d'une discrimination géographique ou non.

Sans cet abattement, parfois pris en compte dans le plan d'investissement, combien d'investisseurs attirés par ce paradis fiscal supporteront ce nouveau rabet fiscal. Combien pourront en sortir sans déconfiture ?

Le choix de la location para-hôtelière se fera au prix d'une mise en œuvre aléatoire, conséquence de l'instabilité de ce régime.

⁵²³ Publié le 13 mars 2023, le rapport de juin 2022 de l'Inspection générale des finances « *Lutte contre l'attrition des résidences principales dans les zones touristiques en Corse et sur le territoire continental* » préconise, sous le prétexte d'un déficit de logement, de remettre en cause certains abattements de la location meublée.

Chapitre second : Le choix de la location para-hôtelière

Si choisir la location para-hôtelière semble de prime abord un choix rationnel en matière de rentabilité, cette profitabilité ne se présente que, lorsque sa gestion ou sa mise en exploitation est maîtrisée. Ce choix de la location para-hôtelière se fait au prix d'une mise en œuvre aléatoire, conséquence de l'instabilité de ce régime.

L'amateurisme en la matière est rédhibitoire. Parce que tout d'abord, ce choix emporte des conséquences majeures sur le traitement des amortissements, ensuite il impacte la gestion des déficits, enfin les plus-values de cession immobilière en sont affectées.

Section 1 : Traitement des amortissements et des déficits

Ce traitement varie selon plusieurs paramètres. Il faut notamment déterminer, si l'offre locative porte sur des logements nus ou meublés et si, elle est exercée à titre professionnel ou non. Si ce traitement des amortissements et des déficits permet de constater des ressemblances avec la location meublée, les dissemblances sont également bien réelles.

1.1 L'option de la location para-hôtelière de logement nu

Une complication ne se mouvant rarement seule, se retrouve ici celle des amortissements entraînant celle des déficits. Pour cela, le choix de la location para-hôtelière de logement nu : doit être scrupuleusement respecté sous peine de lourdes conséquences.

1.1.1 Gestion des amortissements : surtout ne pas appliquer l'article 39 C II 2

Que l'activité soit ou non une activité professionnelle, elle n'est pas gouvernée par les règles spécifiques de l'article 39 C II 2 du Code général des impôts sur les amortissements, qui s'appliquent à la location d'un logement meublé.

Dans ce cas, pour quelle raison évoquer le sujet de la location meublée dans une section consacrée aux locations nues ? Parce qu'est étudiée une activité industrielle et commerciale en même temps qu'une activité locative et qu'un raccourci intellectuel pourrait pousser à cette assimilation, incitant à mettre en jeu cet article. Cet article s'applique, lorsque

c'est le logement lui-même qui commande la soumission aux bénéfices industriels et commerciaux. Or pour la location para-hôtelière, c'est la prestation qui provoque cet assujettissement aux bénéfices industriels et commerciaux. Ainsi cette activité para-hôtelière relève bien des bénéfices industriels et commerciaux ; non parce que le logement est meublé, il ne l'est pas obligatoirement, mais parce que c'est une activité de services. Dès lors, les règles spécifiques de l'article 39 C II 2 sur les amortissements ne s'appliquent pas.

C'est ici dans le droit commun des bénéfices industriels et commerciaux, des prestations commerciales. En conséquence, les charges d'amortissements sont ajoutées aux autres charges. S'il y a un déficit, ce dernier n'est pas décomposé pour discerner qu'elle est la part de déficit due aux amortissements. Que cette activité soit professionnelle ou non, les amortissements sont additionnés aux autres charges et le déficit est retenu dans son ensemble, sans retraitement structurel lié à ses causes (amortissements ou autres charges hors amortissements).

Toutefois cet avantage comporte son revers, car en cas de remise en cause de ce régime para-hôtelier, le traitement des amortissements est revu, cette fois par application de l'article 39 C II 2 du Code général des impôts, à compter du fait générateur du changement de régime. Et par ce qui en découle, la structure du déficit est réexaminée. En effet, si des amortissements ont pu être déduits, cela est au bénéfice d'une activité para-hôtelière. Or celle-ci remise en cause, on retombe dans le régime de la location nue classique. Et cette dernière, qui entre dans la catégorie des revenus fonciers ne permet pas la déduction des amortissements...

De même le traitement des déficits est révisé pour suivre celui des déficits fonciers...

1.1.2 La gestion du déficit de la location nue avec prestations de services

Si le caractère professionnel ou non de la location n'impacte pas le sort des amortissements, il déclenche toutefois un effet dans le cadre de l'imputation du déficit. Si l'activité est professionnelle, le déficit est déductible des autres revenus du foyer fiscal (soit du revenu global) au titre de la même année. La fraction restante est imputable du revenu brut global des 6 années suivantes⁵²⁴. Si l'activité est non professionnelle, ce déficit n'est pas imputable des autres revenus du foyer fiscal de l'année durant laquelle il est né (soit du revenu global de l'année durant laquelle il est né). Le déficit est uniquement déductible des

⁵²⁴ Article 156 du Code général des impôts

bénéfices industriels et commerciaux (donc revenus nets catégoriels) de même nature des 6 années suivantes⁵²⁵.

1.2 Location para-hôtelière de logement meublé n'est pas location meublée

Que ce soit pour la gestion des amortissements ou du déficit, le raisonnement est identique à celui de la location para-hôtelière de logements nus, mais il y a des points de convergences entre la location meublée classique et la location para-hôtelière meublée.

Cette complexité, pouvant générer des ambiguïtés, justifie que l'administration fiscale s'oblige à la prise de position expresse suivante dans le bulletin officiel des finances publiques sur le champ d'application de la location meublée⁵²⁶ : « *Cependant sont considérées comme des prestations de nature hôtelière ou para-hôtelière, non soumises au régime fiscal de la location meublée, les conventions d'hébergement qui, en raison des services fournis ou proposés, dépassent la simple jouissance du bien. Ainsi, l'exploitant qui fournit ou propose, en sus de l'hébergement, au moins trois des prestations mentionnées au b du 4° de l'article 261 D du Code général des impôts (CGI), à savoir le petit déjeuner, le nettoyage régulier des locaux, la fourniture de linge de maison ou la réception, même non personnalisée, de la clientèle, dans des conditions similaires à celles proposées par les établissements d'hébergement à caractère hôtelier exploités de manière professionnelle, relève du régime de la parahôtellerie, non du régime fiscal de la location meublée. En revanche lorsque ces services sont fournis ou proposés de manière accessoire et dans des conditions non similaires aux établissements d'hébergement à caractère hôtelier, l'activité relève du régime fiscal de la location meublée* ».

Ainsi, dès lors que l'activité devient para-hôtelière, le loueur en meublé perd la qualité de simple fournisseur de logement, prestataire de logement exclusivement pour devenir un prestataire de services⁵²⁷. L'activité de parahôtellerie plus favorable sur le sujet des amortissements et du déficit se substitue à celle de loueur en meublé. Par suite, les règles spécifiques de l'article 39 C II 2 sur les amortissements ne s'appliquent pas non plus, car c'est ici encore dans le droit commun des bénéfices industriels et commerciaux. En conséquence,

⁵²⁵ Article 156 du Code général des impôts

⁵²⁶ BOI-BIC-CHAMP-40-10-20190320 no 20

⁵²⁷ Cette activité de prestataire de services se retrouve aussi en matière d'impôt sur la fortune immobilière. Voir *infra* Troisième partie, Titre premier, Chapitre second, Section 5 intitulée Para-hôtelier et impôt sur la fortune immobilière.

les charges d'amortissements sont ajoutées aux autres charges. S'il y a un déficit, ce dernier n'est pas décomposé pour discerner qu'elle est la fraction de déficit dû aux amortissements. Le déficit est retenu dans son ensemble.

Le raisonnement paraît identique à la location para-hôtelière de logements nus, mais dans cette hypothèse les amortissements ne sont pas totalement remis en cause si l'activité meublée devient para-hôtelière. C'est la raison pour laquelle ce retraitement est raffiné.

A contrario, si l'activité est requalifiée en location meublée pure et simple, les amortissements non totalement perdus, doivent cependant être recalculés en tenant compte de cette nouvelle qualification, elle-même examinée au regard du professionnalisme ou non de l'activité... En outre les déficits doivent être revus.

Mais le risque le plus élevé porte sur les plus-values immobilières qui sont également soumises à un régime spécifique.

Section 2 : Plus-values immobilières et régime para-hôtelier

Si la location para-hôtelière⁵²⁸ fait perdre le bénéfice de l'abattement pour la durée de détention des particuliers, elle fait entrer les plus-values de cessions immobilières dans le régime plus favorable des plus-values professionnelles.

2.1 Le risque de perte de l'abattement pour la durée de détention

L'activité de para-hôtellerie est commerciale, non par son importance mais par sa nature même. Cela étant, à elle seule, cette activité ne sert qu'à la faire entrer dans le champ de la commercialité, condition non suffisante, mais indispensable. Cette activité doit aussi, pour bénéficier des exonérations des plus-values immobilières professionnelles, être menée à temps complet à titre d'activité principale durant au moins 5 ans.

Si bien qu'un loueur peut se retrouver de plein droit, placer dans ce dispositif en voulant offrir des prestations de services annexes. Si la location est retenue comme étant professionnelle, alors c'est le régime théoriquement favorable des plus-values professionnelles vu plus haut, qui s'applique⁵²⁹ ; excluant de plein droit le régime fiscal des plus-values de cessions immobilières des particuliers. La location bénéficie des exonérations

⁵²⁸ BOI-BIC-CHAMP-40-10-20190320

⁵²⁹ Voir *supra* Deuxième partie, Titre premier, Chapitre second, Section 2 Les exonérations et abattements sur les plus-values immobilières

de plus-values de cessions immobilières des professionnelles et suit pour les plus-values de cession à court terme, le régime des locations meublées professionnelles⁵³⁰. Pour les plus-values de cession à long terme, ces locations suivent également celui du loueur en meublé professionnel présenté plus haut⁵³¹.

Pour le para-hôtelier professionnel, le régime spécifique des abattements⁵³² professionnels est inapplicable. Ce dispositif étant dérogatoire, il doit être expressément prévu. Or il n'est pas indiqué pour la location para-hôtelière. *A contrario* le para-hôtelier non professionnel ou requalifié ainsi, par l'administration fiscale, est sanctionné par une imposition de plus-value sans aucune exonération et/ ou abattement (même celui des particuliers...), soit une imposition sur la totalité de la plus-value. C'est la raison pour laquelle l'entrée dans ce dispositif doit être un choix mûrement réfléchi et maîtrisé, car pour le régime des plus-values immobilières, le retour n'est pas possible.

Le risque de perte de l'abattement pour la durée de détention en cas de remise en cause du régime est réel.

Ainsi, ce qui entre autres paramètres conditionne le régime de taxation de la plus-value est le caractère professionnel de l'activité, lui-même déterminé selon l'ampleur du temps consacré à l'activité. Cette activité doit être exercée à titre principal.

2.2 La location para-hôtelière et les plus-values à long terme

À la différence du loueur en meublé professionnel, la location de logement de tourisme relève du régime de la para-hôtellerie en raison des prestations annexes et bénéficie en plus, de l'exonération professionnelle des plus-values immobilières, si le chiffre d'affaires ne dépasse pas les seuils de 250 000€ et 350 000€⁵³³ et si les autres conditions sont remplies.

Pour des facilités de compréhension il a été choisi de présenter ces conditions et exonérations sous forme de tableau.

⁵³⁰ Voir *supra* Deuxième partie, Titre premier, Chapitre second, Section 2 Les exonérations et abattements sur les plus-values immobilières

⁵³¹ Voir *supra* Deuxième partie, Titre premier, Chapitre second, Section 2 Les exonérations et abattements sur les plus-values immobilières

⁵³² Voir *supra* section précédente, Deuxième partie, Titre premier, Chapitre second, Section 2 Plus-values immobilières et régime para-hôtelier

⁵³³ Article 151 septies du Code général des impôts

Tableau 4 : Conditions pour bénéficier de l'exonération de plus-values de cession

Conditions d'exercice de l'activité	Exonération en faveur des petites entreprises	Exonération en cas de transmission à titre onéreux ou gratuit d'une entreprise individuelle, d'une branche complète d'activité ou de l'intégralité des droits dans une société de personnes dans laquelle l'associé exerce son activité professionnelle	Exonération en cas de cession réalisée dans le cadre d'un départ à la retraite, à titre onéreux d'une entreprise individuelle ou branche complète d'activité ou intégralité des droits dans une société de personnes dans laquelle l'associé exerce son activité professionnelle
	Cumul régime d'exonération pour départ en retraite et de l'abattement pour la durée de détention	Cumul de ces deux régimes d'exonérations possibles (plus abattement pour la durée de détention)	
	Exclusion de l'activité de location non professionnelle	Exercice de l'activité	Cessation de ses fonctions par l'entrepreneur et départ à la retraite dans les deux années précédant ou suivant la cession
Durée d'exercice de l'activité	5 ans	5 ans	5 ans
Seuils d'exonération	- exonération totale si CAHT	- exonération totale si valeur de la branche	L'entreprise cédée doit remplir les critères des

	< 250 000 € ; - exonération dégressive si CAHT entre 250 000 € et 350 000 €	complète d'activité, ou assimilé ≤500 000 € ; - exonération dégressive quand le prix de cession est compris entre 500 000 € et 1 000 000 €. La PV est partiellement exonérée ⁵³⁴ .	PME au sens communautaire ⁵³⁵
Régime d'exonération	Exonération totale ou dégressive des PVCT et/ou PVLТ selon seuils	Exonération des PVCT et PVLТ totale ou dégressive selon seuils	Exonération totale des PVCT et PVLТ à l'exclusion des prélèvements sociaux
	L'exonération concerne à la fois l'impôt sur le revenu et les prélèvements sociaux lorsque les éléments cédés sont détenus depuis plus de deux ans.		

⁵³⁴Le montant exonéré est égal à la différence entre 1 000 000 et le prix de cession, divisée par 500 000, le tout multiplié par le montant de plus-value. Le reliquat est imposé au régime normal en vigueur (Article 238 quindecies du Code général des impôts dans version en vigueur).

⁵³⁵ Nombre de salariés < 250 ; CA < 50 M€ ou bilan total < 43 M€ et capital détenu à hauteur de 75 % au moins par des entreprises remplissant ces conditions.

Conclusion du chapitre second

Si des similitudes semblent exister entre location meublée et location para-hôtelière, elles sont trompeuses. Pour la seconde, il s'agit d'une activité commerciale de prestations de services, même si elle est attachée à un immeuble déterminé non interchangeable. La caractéristique immobilière de la location para-hôtelière singularise toutefois cette activité et ce faisant, la classe certes dans les activités commerciales, mais avec des particularités liées à cette extraction immobilière à laquelle elle ne peut échapper ; que cela soit en matière d'amortissement, de déficit, mais surtout pour le traitement des plus-values de cession immobilière.

Ces apparentes et piégeuses similitudes ne sont pas le fruit d'un mouvement concerté, d'une géniale partition écrite à la suite d'un raisonnement de génie concerté en profondeur par Bercy, afin de miner le champ de la fiscalité immobilière. Elles sont le fruit d'une accumulation, d'une stratification de lois, de textes pris parfois dans la précipitation, comme pour les foires aux questions.

Ce qui est fondé en revanche, c'est cette volonté d'imposer toujours plus cette matière avec pugnacité et parfois même, avec vélocité. De là, ces anomalies qui résultent de la nature même du droit fiscal, de ses caractères intrinsèques que sont sa rétroactivité, son autonomie, sa superposition et sa continuelle versatilité au gré des lois de finances.

Or, tant que ces lois s'accumulent sans se percuter, elles peuvent illusionner, mais dès lors qu'elles se neutralisent les unes les autres, leurs incohérences se révèlent. Enfin, la difficulté majeure ressort également de la complexité de la mise en œuvre de ces textes et de leur agencement, d'une complication rarement atteinte jusque-là, même en matière fiscale.

CONCLUSION DU TITRE SECOND

En conclusion, en l'état actuel de la fiscalité immobilière, la locations para-hôtelière, qui n'est pas destinée à l'habitation au sens du pacte Dutreil⁵³⁶ devient la plus rentable, parce qu'elle est considérée comme commerciale.

Toutefois et d'une part, ces activités commerciales sont susceptibles d'être imposables et imposées à la taxe sur la valeur ajoutée. Donc un arbitrage de gestion doit être mené sur cette taxe, car selon le choix opéré, les conséquences sont différentes. Il pourrait être affirmé de prime abord, que puisque le collecteur de taxe sur la valeur ajoutée déduit la taxe sur la valeur ajoutée, cette opération est neutre. Cependant, il est vrai que le collecteur assujetti doit collecter la taxe sur la valeur ajoutée tant qu'il est en activité. Rien n'autorise à affirmer que durant cette période, il ait de la taxe sur la valeur ajoutée à déduire faute de dépenses et rien ne garantit le taux de taxe sur la valeur ajoutée applicable (actuellement de 10 %). Bien sûr la franchise de taxe sur la valeur ajoutée, quand elle possible, permet de ne pas collecter cette taxe sur la valeur ajoutée et de bénéficier d'un abattement favorable. Mais pour combien de temps encore ? L'instabilité fiscale est un facteur de risque extrêmement prégnant.

D'autre part, seule une activité pratiquée à titre professionnel et à titre principal permet de bénéficier du régime favorable d'exonération de plus-values immobilières et du régime d'imputation des déficits professionnels.

⁵³⁶ Voir *infra* Troisième partie, Titre second, Chapitre premier, Section 4.2 Le troublant critère novateur et discriminant de l'habitation

CONCLUSION DE LA DEUXIÈME PARTIE

D'une part, la mise en œuvre du régime du loueur en meublé professionnel et *a fortiori* du régime para-hôtelier est complexe, restrictive et coûteuse. Si cela est moins vrai pour le loueur en meublé professionnel, le dispositif du para-hôtelier bénéficie essentiellement aux contribuables les plus fortunés, qui peuvent s'offrir les services d'un conseiller fiscal, afin de ne pas tomber sous le coup d'une remise en cause du régime.

D'autre part, l'État manœuvre pour en sortir le principal bénéficiaire. C'est ainsi que chaque dispositif voit ses avantages fiscaux rognés au fur et à mesure de son développement. L'État incite à développer une activité, puis celle-ci ayant atteint sa maturité et le contribuable s'étant trop investi pour faire marche arrière, acceptant de perdre une partie plutôt que le tout, l'État durcit le dispositif.

À point nommé pour confirmer ce comportement de l'État, le dernier rapport, sur la « *Lutte contre l'attrition des résidences principales dans les zones touristiques en Corse et sur le territoire continental*⁵³⁷ » de l'Inspection générale des finances de juin 2022 publié le 13 mars 2023 par le ministère de l'Intérieur et des Outre-mer, s'attaque à la location para-hôtelière, sous le prétexte d'une insuffisance d'offre locative en résidence principale.

Ce rapport préconise page 53 un réexamen de l'abattement de 71% pour les meublés de tourisme⁵³⁸. Il succède à un rapport de la « *Mission d'évaluation de politique publique Le logement locatif meublé*⁵³⁹ », publiée en janvier 2016 sur le même sujet des locations meublées saisonnières, touristiques ou non.

⁵³⁷ Liens au 27 avril 2023 : <https://www.interieur.gouv.fr/actualites/communiqués-de-presse/manque-de-logements-permanents-en-zone-touristique-large> et <https://www.interieur.gouv.fr/Publications/Rapports-de-l-IGA/Rapports-recents/Lutte-contre-l-attrition-des-residences-principales-dans-les-zones-touristiques-en-Corse-et-sur-le-territoire-continental>

⁵³⁸ BOI-BIC-CHAMP-40-20 paragraphe no 55

⁵³⁹ La synthèse du rapport de la « *Mission d'évaluation de politique publique Le logement locatif meublé* », publiée en janvier 2016, formulée dans les termes suivants, donne les pistes suivantes de gestion fiscale de cette offre locative :

« *La mission d'évaluation de la politique publique relative au logement locatif meublé, décidée par le Premier ministre, visait à cartographier cette forme de logement sur le territoire national, à réaliser une analyse économique du fonctionnement de ce marché, à évaluer son cadre réglementaire et fiscal.*

Le diagnostic de la mission sur le marché de la location meublée fait apparaître :

- → *Après une période de baisse à partir des années 1950, un développement continu de l'offre de logements meublés depuis 1990, couplé à une recomposition de l'offre en faveur du meublé diffus et au détriment des hôtels garnis ;*
- → *Les spécificités du logement locatif meublé qui s'adresse à une demande croissante d'étudiants et de salariés en mobilité temporaire faisant, pour l'immense majorité, un choix volontaire en préférant une location meublée ;*

- → Des comportements de propriétaires orientés à la fois par la relative souplesse du cadre réglementaire de la location meublée, la recherche d'une rentabilité supérieure à celle d'une location nue et le souci d'une plus grande sécurité des rapports locatifs ;
- → Un niveau de rentabilité locative qui, s'il dépend des caractéristiques du bien et du profil du propriétaire, est toujours supérieur en location meublée par rapport à la location nue, principalement en raison d'un régime fiscal des revenus de la location meublée dont les spécificités sont de nature à influencer les arbitrages des propriétaires ;
- → Un degré de réglementation du marché qui apparaît suffisant pour garantir la stabilité des rapports locatifs et qu'il n'apparaît pas pertinent de renforcer au risque de voir une partie des propriétaires se détourner du marché locatif ;
- → Un développement très rapide en zone urbaine et touristique d'une offre locative meublée de courte durée, dans un cadre réglementaire et fiscal insuffisamment respecté.

Ces constats conduisent la mission à conclure, en réponse aux préoccupations de ses commanditaires, que le développement récent de la location meublée est la conséquence d'une demande croissante pour ce type de logement, demande dont les déterminants devraient perdurer voire s'accroître au cours des prochaines décennies. Il importe donc de conserver à ce segment du marché locatif un cadre réglementaire stable.

Cependant, si l'existence d'une réglementation spécifique sur la location meublée se justifie par le fait qu'il s'agit d'un marché différent de celui de la location nue, la mission s'est interrogée sur la pertinence de l'existence de deux régimes fiscaux pour les revenus d'une même activité de location de logement (meublé ou non). Tant du point de vue de l'intelligibilité du droit fiscal, de l'égalité devant l'impôt qu'en raison du manque à gagner fiscal qu'elle représente, l'existence de ce double régime n'est pas satisfaisante.

In fine, la mission considère qu'en dehors des aspects liés à la fiscalité, la problématique du marché locatif est moins une « concurrence » entre location nue et location meublée que le risque de voir une partie de l'offre de logements se détourner de la location à usage de résidence principale pour se consacrer à la location de courte durée à une clientèle touristique, en particulier dans les zones tendues et singulièrement à Paris.

Sur le fondement de ces analyses, le présent rapport définit deux scénarios, dont le choix dépend du degré d'ambition d'une réforme du cadre réglementaire et fiscal du marché locatif meublé.

1. A minima, il convient de mettre fin à des anomalies réglementaires et fiscales.

Le premier scénario de la mission recommande :

- → Sur le plan réglementaire, de conduire début 2017 une évaluation pour mesurer l'impact de la loi pour l'accès au logement et un urbanisme responsable (ALUR) sur le marché locatif en termes d'évolutions des parcs nu et meublé et de niveau des loyers ;
- → Sur le plan fiscal, de prendre un ensemble de mesures de correction des règles d'imposition des revenus locatifs, en supprimant le double avantage lié au traitement de l'amortissement dans le calcul de la plus-value en location meublée, en relevant le plafond du régime micro-foncier, en supprimant la cotisation foncière des entreprises sur la location meublée et en plafonnant le taux d'amortissement en régime réel ;
- → S'agissant de la location meublée de courte durée, de rechercher un premier niveau de réponse aux externalités négatives (nuisances) au niveau de la copropriété, avec la création d'un devoir d'information des copropriétaires par le loueur de courte durée.

2. La mission recommande d'aller plus loin, avec un scénario qui lui semble de nature à garantir un développement équilibré de l'offre locative meublée.

S'agissant des aspects réglementaires, la mission propose la création d'un « bail mobilité », bail de location meublée à titre de résidence principale, de durée comprise entre trois mois et un an, non renouvelable sauf à l'initiative du locataire, permettant à la fois l'affectation des pied-à-terre à cette activité et le logement d'étudiants et de salariés en mobilité.

S'agissant de la fiscalité des revenus locatifs, la mission préconise, afin de réduire le biais introduit par la fiscalité des revenus en faveur de la location meublée, de conserver un unique régime fiscal pour l'activité de location, tout en tenant compte des spécificités de la location meublée, en soumettant désormais les revenus de la location meublée à un régime foncier adapté :

- → Les revenus de la location meublée inférieurs à un plafond révisé régulièrement bénéficieraient en régime micro d'un taux d'abattement de 40 % (reflet des charges supportées par le bailleur en meublé) s'appliquant à une assiette composée des seuls loyers ;
- → La cotisation foncière des entreprises sur la location meublée serait supprimée ;
- → En régime réel, la déduction des revenus locatifs d'un amortissement du bien mis en location meublée serait restreinte aux seuls meubles ;

Jouer aux dés avec ces dispositifs, revient à ne pas mesurer, que l'investisseur a projeté un tel abattement dans son retour sur investissement, que revenir sur ce dernier est littéralement discrétionnaire, à la limite de la légalité tant les conséquences peuvent être dramatiques. La légitimité d'un tel comportement de l'État est donc ici questionnée.

Autrement dit, l'État partage mais veut se garder la part du Lion, comme à l'instar de la fable de Phèdre (La Génisse, la Chèvre, la Brebis et le Lion⁵⁴⁰), dans laquelle le Lion se taille la « meilleure » part en emportant le tout. Et l'*affectio societatis*, cette volonté d'association, chère à ce droit des sociétés, qui pourrait également être attendu entre une communauté de citoyens et l'État, se trouve ici nettement et progressivement entamé. Si toutefois est acceptée cette vision mercantiliste de la relation État/contribuable. Certes, cet *affectio societatis* n'implique pas l'existence d'une égalité entre le Citoyen et la Nation, ni de stricte contrepartie, néanmoins il doit pouvoir se manifester par des rapports non disproportionnés, qui encouragent le Citoyen à investir dans l'économie de son pays, de sa Nation.

Pour finir, il est supposable, admissible, que l'État, prenant conscience de la mobilité des locataires due d'une part, aux contingences du marché de l'emploi ; d'autre part, à cette impossibilité même d'accession à la propriété, n'a plus d'intérêt à encourager, par des avantages fiscaux ces dispositifs qui s'auto-entretiennent désormais. Les propriétaires répondent avec cette offre de location meublée ou para-hôtelière à une demande présentement existante et développée. Le besoin étant créé, le prix du produit peut augmenter...au bénéfice

-
- → *Les déficits constatés (notamment à la suite de la réalisation de travaux) seraient imputables sur l'ensemble des revenus du contribuable (et non plus sur les seuls revenus de l'activité de location), dans la limite du plafond actuellement prévu par le régime foncier.*

Enfin, s'agissant de la location de courte durée, la mission recommande :

- → *D'autoriser les règlements de copropriété à réguler, à l'unanimité, l'activité de location de courte durée ;*
- → *De prévoir la télétransmission obligatoire à l'administration fiscale, par les intermédiaires de marché, des données de réservation et de loyers perçus par les utilisateurs de leurs services ;*
- → *De rouvrir dans la loi la possibilité, offerte aux collectivités, de prévoir un système d'enregistrement obligatoire de l'ensemble des locations de courte durée ».*

Le surlignage en gras est appliqué par l'auteur. Il est intéressant de lire dans ce rapport qu'encore une fois les amortissements sont la cible fiscale prioritaire.

⁵⁴⁰ Phèdre, *Fables*, Livre I, fable 5, traduite du latin par A. Brenat, éditions Les Belles Lettres, 1924

« *S'associer avec un puissant n'est jamais sûr ; cette fable va prouver ce que j'avance.*

La Génisse, la Chèvre et la patiente Brebis firent dans les bois société avec le Lion. Ils prirent un cerf d'une grosseur prodigieuse ; les parts faites, le Lion parla ainsi : « Je prends la première ; parce que je m'appelle Lion ; la seconde, vous me la céderez, parce que je suis vaillant ; la troisième m'appartient, parce que je suis le plus fort ; quant à la quatrième, malheur à qui la touche ! » C'est ainsi que, par sa mauvaise foi, il resta seul maître du butin ».

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

de l'État, grâce notamment à une hausse de la taxe sur la valeur ajoutée pour la location parahôtelière et à une remise en cause des amortissements pour la location meublée.

L'usage libre de son bien immobilier disparaît de plus en plus rapidement au profit de la simple garde de ce bien, l'État venant intimer l'usage qui doit en être fait.

De même que l'État veut dicter l'usage contemporain du bien immobilier, il encadre de manière toujours plus draconienne la transmission de patrimoines immobiliers.

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

TROISIÈME PARTIE : UN PATRIMOINE IMMOBILIER AU CŒUR DES ENJEUX DE LA FISCALITÉ

Le premier titre tentera de démontrer, que même si certains biens immobiliers peuvent être exclus de l'assiette imposable de l'impôt sur la fortune immobilière⁵⁴¹, cet impôt, remplaçant de l'impôt de solidarité sur la fortune, sanctionne clairement le détenteur de biens immobiliers, qui n'en fait pas son métier, son activité professionnelle principale. Le second titre permettra de détailler les régimes de transmission de ces biens immobiliers. Notamment, deux mécanismes de transmission du patrimoine immobilier, l'une des motivations principales de constitution d'un patrimoine immobilier. Le premier institutionnalisé, dont les règles d'applications se durcissent, le pacte Dutreil⁵⁴² ; le second issu de la pratique, l'owner buy out⁵⁴³ (OBO), qui doit faire l'objet d'une mise en œuvre minutieuse afin de ne pas se retrouver sous le coup d'une qualification répréhensible pour abus de droit.

⁵⁴¹ Voir *infra* Troisième partie, Titre premier, Chapitre second, Section 5 Para-hôtelier et impôt sur la fortune immobilière

⁵⁴² Voir *infra* Troisième partie, Titre second, Chapitre premier, Section 5 : L'activité para-hôtelière encore admise dans pacte Dutreil

⁵⁴³ Traduire : vente à soi-même

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

TITRE PREMIER : L'IMPÔT SUR LA FORTUNE IMMOBILIÈRE : UN IMPÔT QUI SE VEUT INFAILLIBLE

L'impôt de solidarité sur la fortune est abrogé et remplacé depuis le 1^{er} janvier 2018 par l'impôt sur la fortune immobilière (IFI), impôt mondial. Cet impôt se veut infaillible avec les investisseurs immobiliers. Le fait que cet impôt concerne les biens immobiliers permet à l'État de construire un dispositif sans aucune faille, car plus facile à contrôler et à sanctionner que feu l'impôt de solidarité sur la fortune. L'impôt sur la fortune immobilière est caractéristique de la dynamique prise par la France en fiscalité immobilière. Il pénalise la tranche de propriétaires qui sans être fortunés sont suffisamment riches, pour acquérir de l'immobilier sans en faire une activité principale⁵⁴⁴ et professionnelle, telle qu'entendue aujourd'hui par l'administration fiscale.

Si bien qu'aujourd'hui, cette partie des propriétaires se trouve aussi impactée par cette hausse de la fiscalité et par son effet appauvrissant. Ce mouvement est renforcé par la non-revalorisation des tranches barémiques depuis sa création en 2018, augmentant mécaniquement le nombre des « impétrants » avec la valorisation des biens.

La France choisit de privilégier le très grand propriétaire exerçant sous forme « industrielle », avec son parc de biens, plutôt que le propriétaire moyen. De plus, lorsque l'impôt de solidarité sur la fortune permettait un certain nombre de dérogations et d'exonérations (biens de collections, réduction pour investissement dans les petites et moyennes entreprises), l'impôt sur la fortune immobilière ne tolère que peu de déductions ou d'exonérations.

D'une part, un chapitre premier présentera les personnes concernées puis la base imposable, cette dernière exclusivement composée des biens et droits immobiliers.

D'autre part, un second chapitre exposera les modalités de détermination de l'impôt sur la fortune immobilière, qui permettra de constater que l'impôt sur la fortune immobilière bénéficie davantage aux « rentiers », ayant une faible activité par ailleurs, qu'aux plus actifs.

⁵⁴⁴ L'activité principale est celle représentant pour redevable l'essentiel de ses activités économiques (temps passé dans chaque activité, importance des responsabilités exercées, etc.), même si elle ne dégage pas la plus grande part de ses revenus. S'il est impossible de déterminer qu'elle est l'activité principale, il est tenu compte de celle générant les revenus les plus importants.

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

Chapitre premier : Un impôt destiné à tous et à vocation mondiale

La création de ce nouvel impôt est l'occasion d'y intégrer par principe tous les biens et droits immobiliers. De fait, c'est le cas. Aucun bien ou droit immobilier n'y échappe, si sa vocation n'est pas professionnelle dans une stricte acception propre à l'impôt sur la fortune immobilière. L'objectif est de privilégier la détention de biens mobiliers. Ainsi, n'entrent pas dans la base imposable de l'impôt sur la fortune immobilière les valeurs mobilières (hors droits immobiliers), les biens de collections comme les tableaux, les véhicules ou montres de luxe par exemple. D'ailleurs le résultat est atteint puisque selon le rapport de France stratégie⁵⁴⁵ d'octobre 2020, en 2018 le nombre d'assujettis à l'impôt sur la fortune immobilière était de 130 000, alors qu'il était de 360 000 pour l'impôt de solidarité sur la fortune⁵⁴⁶.

Section 1 : Des personnes imposables et une base brute sous surveillance

1.1 Les personnes imposables au regard de l'impôt sur la fortune immobilière

Les personnes imposables à l'impôt sur la fortune immobilière sont les suivantes :

- Les personnes ou les foyers fiscaux, dont la valeur nette de patrimoine immobilier (hors patrimoine mobilier) est supérieure à 800 000€ au 1^{er} janvier N ;
- Les personnes vivant en France et composant le foyer fiscal, pour l'ensemble des biens immobiliers détenus en France et à l'étranger ;
- Les personnes vivant à l'étranger et composant le foyer fiscal pour les biens immobiliers possédés en France.

⁵⁴⁵ Rapport du Comité d'évaluation des réformes de la fiscalité du capital de France stratégie publié en octobre 2020

⁵⁴⁶ Et toujours selon le Comité d'évaluation des réformes de la fiscalité du capital - Troisième rapport-, publié en octobre 2021 « *Le remplacement de l'ISF par l'IFI devait coûter 3,2 milliards au budget de l'État – 850 millions de recettes d'IFI attendues en 2018 contre 4,1 milliards d'ISF nets perçus en 2017. Les recettes de l'IFI en 2018, qui s'élevaient à plus de 1,2 milliard hors contrôle fiscal et activité du service de traitement des déclarations rectificatives (STDR), furent nettement supérieures à celles anticipées, mais inférieures de 2,9 milliards à celles de l'ISF en 2017. Le comité estimait dans son premier rapport qu'en tenant compte notamment du fait que les recettes de l'ISF auraient continué à croître en l'absence de réforme, le coût budgétaire du passage à l'IFI serait de l'ordre de 3,1 milliards d'euros. En 2019, l'IFI avait rapporté un peu moins de 1,6 milliard d'euros hors contrôle fiscal et STDR, soit 300 millions d'euros de plus qu'en 2018. En 2020, les recettes fiscales générées par l'IFI se stabilisent à 1,6 milliard hors contrôle fiscal (le STDR ayant été supprimé)* ».

Le foyer fiscal au sens de l'impôt sur la fortune immobilière est déterminé au 1° de l'article 965 du Code général des impôts et comprend :

- Les personnes physiques soumises à imposition commune (couples mariés, partenaires liés par un pacte civil de solidarité⁵⁴⁷, défini à l'article 515-1 du Code civil) ;
- Les personnes vivant en concubinage notoire, ainsi que leurs enfants mineurs, lorsque ces mêmes personnes ont l'administration légale⁵⁴⁸ de leurs biens.

Le foyer fiscal pour l'imposition de la fortune immobilière (comme pour feu l'impôt sur la fortune immobilière) est donc élargi au concubin notoire. « *Outre les couples mariés et les partenaires pacsés, les personnes en situation de concubinage notoire continueraient de faire l'objet d'une imposition commune, afin de lutter contre l'évasion fiscale*⁵⁴⁹ ». Voici les mots justifiant la prise en compte de ce foyer élargi.

1.2 La base brute d'imposition

Elle se compose de l'ensemble des biens et droits immobiliers détenus par le foyer fiscal, sauf quelques exceptions.

Cet impôt atteint le bien immobilier patrimonial où qu'il se trouve dans le monde et quelle que soit la manière dont il est détenu.

1.2.1 Les biens imposables : tout n'est-il forcément qu'abus ?

Tout d'abord, sont concernés les biens immobiliers proprement dits, que ce soient les immeubles bâtis (à usage personnel ou mis en location), dont les immeubles en cours de

⁵⁴⁷ Pacte civil de solidarité qui est selon l'article 515-1 du Code civil : « un contrat conclu par deux personnes physiques majeures, de sexe différent ou de même sexe, pour organiser leur vie commune ».

⁵⁴⁸ L'ordonnance no 2015-1288 du 15 octobre 2015 portant simplification et modernisation du droit de la famille encadre de la manière suivante cette administration légale.

« L'administration légale appartient aux parents. Si l'autorité parentale [protéger, entretenir et assurer l'éducation de l'enfant-NDR] est exercée en commun par les deux parents, chacun d'entre eux est administrateur légal. Dans les autres cas, l'administration légale appartient à celui des parents qui exerce l'autorité parentale. Lorsque l'administration légale est exercée en commun par les deux parents, chacun d'eux est réputé, à l'égard des tiers, avoir reçu de l'autre le pouvoir de faire seul les actes d'administration portant sur les biens du mineur. Ne sont pas soumis à l'administration légale les biens donnés ou légués au mineur sous la condition qu'ils soient administrés par un tiers.

L'administrateur légal est tenu d'apporter dans la gestion des biens du mineur des soins prudents, diligents et avisés, dans le seul intérêt du mineur. Si l'administration légale est exercée en commun, les deux parents sont responsables solidairement ».

⁵⁴⁹ Page 264 du rapport général no 108 (2017-2018) d'Albéric de Montgolfier relatif au projet de loi de finances pour 2018 (tome II), fait au nom de la commission des finances et déposé le 23 novembre 2017 (Lien au 13 octobre 2019 : <https://www.senat.fr/rap/117-108-21-1/117-108-21-11.pdf>)

construction au 1^{er} janvier N, les immeubles non bâtis (dont les terrains à bâtir), les terres agricoles, qui ne sont pas à l'actif d'une entreprise agricole, la résidence principale et les immeubles de rapport. Pour les immeubles de rapport, seule la location meublée et parahôtelière, dont la gestion est l'activité principale de l'opérateur sont exclues de l'assiette de l'impôt sur la fortune immobilière. Ce dernier critère de l'activité principale exigé pour le bénéficiaire du régime des plus-values est repris ici dans le cadre de l'impôt sur la fortune immobilière.

Ensuite vont s'ajouter les droits immobiliers, comme l'usufruit⁵⁵⁰ pour la valeur en pleine propriété et le droit d'usage.

En outre, sont également concernés les droits afférents à un contrat de crédit-bail⁵⁵¹ au bénéficiaire du preneur dans les conditions suivantes.

D'après le Code monétaire et financier (CoMoFi), article L. 313-7, *alinea 2*, le crédit-bail se définit comme « *Les opérations par lesquelles une entreprise donne en location des biens immobiliers à usage professionnel, achetés par elle ou construits pour son compte, lorsque ces opérations, quelle que soit leur qualification, permettent aux locataires de devenir propriétaires de tout ou partie des biens loués, au plus tard à l'expiration du bail, soit par cession en exécution d'une promesse unilatérale de vente, soit par acquisition directe ou indirecte des droits de propriété du terrain sur lequel ont été édifiés le ou les immeubles loués, soit par transfert de plein droit de la propriété des constructions édifiées sur le terrain appartenant audit locataire* ».

Dans cette hypothèse, l'administration fiscale considère que l'effet translatif de propriété au bénéficiaire du preneur, pour l'application de l'impôt sur la fortune, s'opère avant l'expiration du bail. Ainsi, les droits afférents au contrat conclu dans les conditions ci-dessus sont inclus, à raison des biens et droits immobiliers faisant l'objet dudit contrat, dans le patrimoine du preneur. Ces droits sont retenus pour la valeur des biens et droits immobiliers au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Le preneur peut, en contrepartie, déduire de l'actif les loyers et le montant de l'option d'achat restant à courir jusqu'à l'expiration du bail. Le bailleur, selon sa fortune immobilière, a donc tout intérêt à conclure un tel contrat.

Par ailleurs, entrent également dans l'assiette imposable de l'impôt sur la fortune immobilière, les droits afférents à un contrat de location-accession. L'article 1^{er} de loi no 84 -

⁵⁵⁰ Concernant la valeur de l'usufruit, lire, « Requiem du barème fiscal de l'usufruit viager », article des Professeurs Frédéric Douet et Nadège Jullian. Recueil Dalloz, 2023, 07, pp.375 (halshs-03995629), dans lequel est soulevée la question de la valeur économique, sous-entendue réelle de l'usufruit *versus* sa valeur juridique, sous-entendue théorique et artificielle.

⁵⁵¹ Article 971 du Code général des impôts

595 du 12 juillet 1984 définit la location-accession à la propriété immobilière comme suit :
« *Est qualifié de location-accession et soumis aux dispositions de la présente loi le contrat par lequel un vendeur s'engage envers un accédant à lui transférer, par la manifestation ultérieure de sa volonté exprimée par lettre recommandée avec demande d'avis de réception et après une période de jouissance à titre onéreux, la propriété de tout ou partie d'un immeuble moyennant le paiement fractionné ou différé du prix de vente et le versement d'une redevance jusqu'à la date de levée de l'option.*

La redevance est la contrepartie du droit de l'accédant à la jouissance du logement et de son droit personnel au transfert de propriété du bien ». Dans cette hypothèse, l'administration fiscale affecte le bien entre les mains du preneur. Comme pour le crédit-bail, l'accédant (dans cette convention) peut déduire les redevances et le montant de l'option d'achat restant à courir jusqu'au terme du délai prévu pour la levée d'option. Le vendeur, selon sa fortune immobilière, a donc tout intérêt à conclure un tel contrat, s'il ne peut pas vendre immédiatement le bien.

Pour ces deux clauses le rapport général no 108 (2017-2018) d'Albéric de Montgolfier relatif au projet de loi de finances pour 2018 justifie ce régime au nom de la lutte contre les abus de droit dans les termes suivants :

- « *Deux nouvelles clauses anti-abus sont par ailleurs proposées afin de décourager le recours à certains schémas d'optimisation visant à permettre aux redevables de bénéficier de la jouissance d'un bien sur lequel ils disposent d'un droit de propriété garanti à terme, sans pour autant que ce dernier puisse être rattaché à leur patrimoine taxable*⁵⁵² ».

Enfin, il faut inclure les valeurs de placements et les liquidités. Ce dernier ensemble comprend les parts ou actions des sociétés et organismes établis en France ou hors de France, à hauteur de la fraction de leur valeur représentative de biens ou droits immobiliers détenus directement ou indirectement par la société ou l'organisme. L'imposition de la société à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés est indifférente.

D'une part, sont compris dans cette catégorie des valeurs de placements et de liquidités, les biens et droits immobiliers transférés en fiducie ou placés dans un trust⁵⁵³ pour leur valeur

⁵⁵² Page 267 du rapport général no 108 (2017-2018) d'Albéric de Montgolfier relatif au projet de loi de finances pour 2018 (tome II), fait au nom de la commission des finances et déposé le 23 novembre 2017 (Lien au 13 octobre 2019 : <https://www.senat.fr/rap/17-108-21-1/17-108-21-11.pdf>)

⁵⁵³ « *Cette terminologie a pour objet de viser des structures ou des arrangements inconnus du droit français tels que notamment les fondations de famille ou les trusts* » ; définition donnée au paragraphe no 80 du BOI-IS-BASE-60-10-20-20.

vénale au 1^{er} janvier. Selon l'article 970 du Code général des impôts, sont imposés les actifs mentionnés à l'article 965 du Code général des impôts placés dans des trusts révocables. Le vecteur ou sa qualification juridique est donc sans effet. Au sein de l'entité, selon le bulletin officiel des finances publiques BOI-DJC-TRUST⁵⁵⁴, les redevables légaux du prélèvement sur les trusts sont les constituants d'un trust et les bénéficiaires réputés constituants.

« L'article 792-0 bis du Code général des impôts prévoit que le constituant du trust est la personne physique qui l'a constitué. Dans l'hypothèse où le trust a été constitué par une personne physique agissant à titre professionnel ou par une personne morale (dans le cas par exemple des trusts créés par le seul administrateur du trust), le constituant s'entend de la personne physique qui y a placé des biens ou des droits, de manière directe ou indirecte⁵⁵⁵ ».

Le constituant est la personne qui est propriétaire à racine du patrimoine immobilier.

D'autre part, est incluse dans cette catégorie des valeurs de placements et de liquidités, la fraction de la valeur de rachat au 1^{er} janvier, représentative des actifs immobiliers imposables compris dans les unités de compte des contrats d'assurance-vie. Cette dernière détention *via* des comptes d'épargne, assurance-vie ou non, a fait l'objet d'une réponse ministérielle le 09 février 2023⁵⁵⁶.

La question portait sur les plans d'épargne retraite.

Ces plans sous forme de compte-titres, permettent notamment d'acquérir des parts d'organismes de placement immobilier. Plus précisément sur le fait de savoir, si durant la période d'épargne, ces titres bloqués (hormis pour des événements particuliers⁵⁵⁷) sont

⁵⁵⁴ Selon l'administration fiscale (BOI-DJC-TRUST au 30/03/2022) : *« Le trust se caractérise par le fait que la propriété se divise entre « legal ownership » (propriété juridique, qui revient au « trustee ») et « equitable interest » (titre ou droit de propriété virtuel, propriété économique qui appartient au(x) bénéficiaire(s)). Ce dédoublement ne se confond pas avec le démembrement de la propriété en usufruit et nue-propriété ».* Le trust constitué par un résident français doit être déclaré auprès de l'administration fiscale.

Toujours dans les « clauses anti-abus », page 267, ces trusts ont fait l'objet des commentaires suivants dans le rapport général no 108 (2017-2018) d'Albéric de Montgolfier relatif au projet de loi de finances pour 2018 déjà cité : *« De la même manière, les biens et droits placés dans un trust seraient systématiquement rattachés au patrimoine du constituant, ou du bénéficiaire réputé constituant (alinéa 34). Une exception est toutefois prévue pour les trusts irrévocables dont les bénéficiaires exclusifs sont exonérés des droits de mutation à titre gratuit par l'article 795 du code général des impôts – par exemple les établissements publics ou d'utilité publique (alinéa 35) ».*

⁵⁵⁵ Paragraphe no 80 du bulletin des finances publiques BOI-PAT-IFI-20-20-30-20 encadrant le régime du trust en matière d'impôt sur la fortune immobilière

⁵⁵⁶ Question de M. MALHURET Claude (Allier - Les Indépendants) publiée le 28/07/2022

⁵⁵⁷ Code monétaire et financier : articles L224-4 :

« I.-Les droits constitués dans le cadre du plan d'épargne retraite peuvent être, à la demande du titulaire, liquidés ou rachetés avant l'échéance mentionnée à l'article L. 224-1 dans les seuls cas suivants :

1° Le décès du conjoint du titulaire ou de son partenaire lié par un pacte civil de solidarité ;

2° L'invalidité du titulaire, de ses enfants, de son conjoint ou de son partenaire lié par un pacte civil de solidarité. Cette invalidité s'apprécie au sens des 2° et 3° de l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ;

3° La situation de surendettement du titulaire, au sens de l'article L. 711-1 du code de la consommation ;

imposables à l'impôt sur la fortune immobilière, quand ils portent sur des biens dont l'assiette est comprise dans cette imposition. Dans cette réponse ministérielle, Bercy, traitant aussi bien des plans épargne sous forme d'assurance que de ceux sous forme de compte-titres, considère, qu'à partir du moment où des options sont ouvertes pour leur rachat, ces produits sont imposables à l'impôt sur la fortune immobilière. Se retrouve le caractère révocable du droit constitué. Pour apporter cette réponse, le ministre s'appuie sur le paragraphe no 140 d'un bulletin officiel des finances publiques, qui traite dans le fond, non pas de l'assiette, mais de l'évaluation des titres⁵⁵⁸.

En effet, si le titre « *Dette contractée [...] pour l'acquisition de l'actif immobilier imposable [...]* » emploie l'expression « *actif immobilier imposable* », le fond traite de valorisation des parts et de la dette. De même l'article 972⁵⁵⁹ du Code général des impôts dispose de la valeur de rachat et non pas de l'assiette. Cet article renvoie lui-même à l'article 972bis⁵⁶⁰, qui fixe

4° *L'expiration des droits à l'assurance chômage du titulaire, ou le fait pour le titulaire d'un plan qui a exercé des fonctions d'administrateur, de membre du directoire ou de membre du conseil de surveillance et n'a pas liquidé sa pension dans un régime obligatoire d'assurance vieillesse de ne pas être titulaire d'un contrat de travail ou d'un mandat social depuis deux ans au moins à compter du non-renouvellement de son mandat social ou de sa révocation ;*

5° *La cessation d'activité non salariée du titulaire à la suite d'un jugement de liquidation judiciaire en application du titre IV du livre VI du code de commerce ou toute situation justifiant ce retrait ou ce rachat selon le président du tribunal de commerce auprès duquel est instituée une procédure de conciliation mentionnée à l'article L. 611-4 du même code, qui en effectue la demande avec l'accord du titulaire ;*

6° *L'affectation des sommes épargnées à l'acquisition de la résidence principale. Les droits correspondants aux sommes mentionnées au 3° de l'article L. 224-2 du présent code ne peuvent être liquidés ou rachetés pour ce motif.*

II.-Le décès du titulaire avant l'échéance mentionnée à l'article L. 224-1 du présent code entraîne la clôture du plan ».

⁵⁵⁸ BOI-PAT-IFI-20-30-30 Section 3. « *Dette contractée auprès d'une société contrôlée par le redevable pour l'acquisition de l'actif immobilier imposable ou pour les dépenses y afférentes*
§ 140

Selon les dispositions du 4° du II de l'article 973 du CGI, ne sont pas prises en compte pour la valorisation des parts ou actions d'une société ou d'un organisme les dettes contractées, directement ou indirectement, par la société ou l'organisme :

- auprès d'une société ou d'un organisme contrôlé (II-A-1 § 90), directement ou par l'intermédiaire d'une ou de plusieurs sociétés ou organismes interposés, par le redevable ou l'un des membres de son foyer, seul ou conjointement entre eux et le cas échéant avec leurs ascendants, descendants, leurs frères et sœurs ;

- pour l'acquisition d'un actif imposable ou pour des dépenses mentionnées aux 2° et 3° du I de l'article 974 du CGI afférentes à un tel actif ».

⁵⁵⁹ Article 972, version en vigueur depuis le 01 janvier 2018 : « *La valeur de rachat des contrats d'assurance rachetables et des bons ou contrats de capitalisation exprimés en unités de compte mentionnées au deuxième alinéa de l'article L. 131-1 du code des assurances est incluse dans le patrimoine du souscripteur à hauteur de la fraction de leur valeur représentative des unités de compte constituées des actifs mentionnés à l'article 965 appréciée dans les conditions prévues au même article 965 et à l'article 972 bis ».*

⁵⁶⁰ Article 972 bis version en vigueur depuis le 01 janvier 2018 : « *Pour l'application de l'article 965 et sous les mêmes conditions, ne sont pas retenues pour la détermination de l'assiette de l'impôt, lorsque le redevable détient moins de 10 % des droits de l'organisme de placement collectif, seul et le cas échéant conjointement avec les personnes mentionnées au 1° du même article 965, et que l'actif de l'organisme de placement collectif est composé directement ou indirectement, à hauteur de moins de 20 %, de biens ou droits immobiliers imposables dans les conditions prévues au 2° dudit article 965, les parts ou actions :*

pour être imposable à l'impôt sur la fortune immobilière un taux de détention entre 10% pour le redevable et cumulativement de 20% pour l'organisme de placement collectif. Sur ces fonds détenus en unités de compte sur des contrats d'assurance-vie, le rapport général no 108 d'Albéric de Montgolfier relatif au projet de loi de finances pour 2018, s'exprime dans les termes suivants : « *S'agissant par exemple des parts de fonds détenues en unités de compte sur des contrats d'assurance vie, ces dernières pourraient être exonérées que dans le cas où les actifs immobiliers représentent moins de 20 % de l'actif total. Concrètement, les redevables devront donc suivre avec attention la politique d'investissement des fonds qu'ils possèdent en portefeuille lorsque ces derniers sont susceptibles d'investir dans l'immobilier. Les intermédiaires financiers devront vraisemblablement réaliser des développements informatiques spécifiques pour enrichir l'imprimé fiscal unique*⁵⁶¹ ».

Or la question porte sur l'article 965 du Code général des impôts fixant l'assiette et le champ d'application de cet impôt.

En matière d'interprétation stricte de la loi fiscale conformément au paragraphe no 270 du bulletin officiel des finances publiques BOFiP CTX DG 20-10-10⁵⁶², cette réponse laisse, malgré tout, un léger goût d'incertitude, tout en marquant encore une fois cette vision punitive de la fiscalité immobilière victime d'une présomption négative.

1.2.2 Complexité du régime des biens exonérés

1° D'organismes de placement collectif en valeurs mobilières mentionnés à l'article L. 214-2 du code monétaire et financier ;

2° De fonds d'investissement à vocation générale mentionnés à l'article L. 214-24-24 du même code, de fonds de capital investissement mentionnés à l'article L. 214-27 dudit code, de fonds de fonds alternatifs mentionnés à l'article L. 214-139 du même code, de fonds professionnels à vocation générale mentionnés à l'article L. 214-143 du même code, de fonds déclarés mentionnés à l'article L. 214-152 du même code et de fonds d'épargne salariale mentionnés à l'article L. 214-163 du même code, à l'exception des fonds relevant de l'une de ces catégories qui réservent la souscription ou l'acquisition de leurs parts ou actions en application de l'article L. 214-26-1 du même code ;

3° De sociétés d'investissement à capital fixe mentionnées à l'article L. 214-127 du même code et d'organismes de financement mentionnés à l'article L. 214-166-1 du même code ».

⁵⁶¹ Page 290 du rapport général no 108 (2017-2018) d'Albéric de Montgolfier relatif au projet de loi de finances pour 2018 (tome II), fait au nom de la commission des finances et déposé le 23 novembre 2017 (Lien au 13 octobre 2019 : <https://www.senat.fr/rap/117-108-21-1/117-108-21-11.pdf>).

⁵⁶² « Les lois fiscales sont des lois d'ordre public et doivent, par conséquent, être interprétées de manière restrictive, sans pouvoir être étendues par similitude de motifs à des situations qu'elles n'ont pas expressément visées.

En particulier, il n'est pas permis de raisonner d'un cas prévu à un cas imprévu car, en matière fiscale comme en matière pénale, ce qui n'est pas prévu, ce qui n'est pas ordonné ou n'est pas défendu est autorisé et ne peut être exigé ou défendu (Chambre des requêtes, 26 décembre 1826, Sirey 1825/1827 - I - 491).

Il n'est pas davantage possible d'introduire dans les lois fiscales, lorsque leur sens est clair et précis, des distinctions que la loi n'a pas faites ou sous prétexte d'interprétation, d'en restreindre arbitrairement la portée par l'adjonction d'exigences qu'elles ne comportent pas ».

Tout d'abord, parmi les biens immobiliers, sont exonérés les immeubles utilisés pour l'activité professionnelle du propriétaire.

Il s'agit notamment des logements loués meublés sous le régime fiscal du loueur en meublé professionnel⁵⁶³ (plus de 23 000€ de produits et plus de 50 % des autres revenus du foyer, activité principale) ou en para-hôtelier⁵⁶⁴, des bois et forêts sous engagement d'exploitation ou à usage professionnel, dont le terrain est inscrit à l'actif d'une entreprise.

Ensuite, sont exonérés les droits immobiliers, dont la nue-propriété d'un bien immobilier (L'usufruit est imposé).

Enfin, ne sont pas compris dans la base de l'impôt sur la fortune immobilière, certaines valeurs de placements et les liquidités de sociétés dites « non-opérationnelles ». Sont ainsi exonérées les parts ou actions de sociétés ou d'organismes n'ayant pas pour affaire, une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale (*A contrario* auraient une activité civile patrimoniale pour ce qui concerne l'impôt sur la fortune immobilière), dont le redevable détient directement, le cas échéant indirectement, seul ou conjointement, moins de 10 % du capital ou des droits de vote. Sont aussi exonérées les parts ou actions de sociétés ou d'organismes ayant pour exercice, une activité commerciale, comme la location professionnelle de logement. Si la société est une société de personne, c'est l'analyse de la situation personnelle et individuelle de chaque associé, qui détermine cette exonération.

En revanche n'est pas exonérée la résidence principale, quel que soit son mode de détention.

1.2.3 Un abattement de 30% à géométrie variable sur la résidence principale

Est-ce que l'article 885 S du Code général des impôts autorisant un abattement de 30 % sur la valeur de la résidence principale s'applique uniquement à la résidence détenue en nom propre, comme le prétend l'administration fiscale ou également à un bien détenu *via* une société civile immobilière ?

Cette question fut tranchée sous le sceau de la Constitution, à la suite d'une question prioritaire de constitutionnalité reçue au greffe du Conseil Constitutionnel sur renvoi de la Cour de cassation en date du 17 octobre 2019⁵⁶⁵.

⁵⁶³ Voir *supra* Deuxième partie, Titre premier, Chapitre premier : Le loueur en meublé professionnel, un régime parsemé de *tribuli*

⁵⁶⁴ Voir *supra* Deuxième partie, Titre second : La location para-hôtelière : dispositif à hauts risques

⁵⁶⁵ Cour de cassation, civile, Chambre commerciale, 17 octobre 2019, 19-14.256, Inédit

Dans sa décision du 17 janvier 2020 no 2019-820 QPC, le Conseil Constitutionnel valide l'inapplication de l'abattement de 30 % sur la valeur vénale réelle de l'immeuble, lorsque celui-ci est détenu par le truchement d'une société civile immobilière. Non application, même lorsque l'immeuble est occupé à titre de résidence principale par les associés de la société civile immobilière.

Le support légal pris au visa par le Conseil constitutionnel, qu'il déclare comme étant conforme à la Constitution est le suivant :

« L'article 885 S du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi du 21 août 2007 mentionnée ci-dessus, fixe les règles d'évaluation des biens entrant dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune. Son second alinéa prévoit : « Par dérogation aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 761, un abattement de 30 % est effectué sur la valeur vénale réelle de l'immeuble lorsque celui-ci est occupé à titre de résidence principale par son propriétaire. En cas d'imposition commune, un seul immeuble est susceptible de bénéficier de l'abattement précité ».

Sa réponse est ainsi formulée : *« Or, d'une part, sauf dans le cas précité régi par l'article 1655 ter, l'immeuble qui compose le patrimoine d'une société civile immobilière lui appartient en propre. Il s'ensuit que les associés d'une telle société, même lorsqu'ils détiennent l'intégralité des parts sociales, ne disposent pas des droits attachés à la qualité de propriétaire des biens immobiliers appartenant à celle-ci. D'autre part, la valeur des parts détenues au sein d'une société civile immobilière ne se confond pas nécessairement avec celle des immeubles lui appartenant. Elle peut donc faire l'objet de règles d'évaluation spécifiques.*

Dès lors, en réservant le bénéfice de l'abattement de 30 % sur la valeur vénale réelle de l'immeuble aux redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune qui occupent à titre de résidence principale un bien dont ils sont propriétaires, le législateur a institué une différence de traitement, fondée sur une différence de situation, en rapport direct avec l'objet de la loi. Les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques doivent donc être écartés ».

Certes, l'article 885 S dispose : *« Par dérogation aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 761, un abattement de 30 % est effectué sur la valeur vénale réelle de l'immeuble lorsque celui-ci est occupé à titre de résidence principale par son propriétaire. En cas d'imposition commune, un seul immeuble est susceptible de bénéficier de l'abattement précité ».*

Certes également, l'article 973 du même Code dispose : « *Par dérogation au deuxième alinéa de l'article 761, un abattement de 30 % est effectué sur la valeur vénale réelle de l'immeuble lorsque celui-ci est occupé à titre de résidence principale par son propriétaire. En cas d'imposition commune, un seul immeuble est susceptible de bénéficier de l'abattement précité* ».

À tel point qu'au visa de ces deux articles, le bulletin officiel des finances publiques BOI-PAT-IFI-20-30-20-20180608, se contente d'énoncer sans plus de développements, en fin de son paragraphe no 50 : « *En revanche, sont exclus de ce dispositif les titres de sociétés civiles de gestion ou d'investissement immobilier, alors même que l'immeuble détenu par la société constituerait la résidence principale du redevable* ».

Le Conseil constitutionnel décide en l'espèce de faire une application littérale et civiliste (semble-t-il) de la notion de propriétaire. Effectivement et juridiquement le propriétaire du bien immobilier est la société civile. Les associés ne détiennent que les parts de cette société, propriétaire juridique du bien.

Cette décision est empreinte de pragmatisme pour un impôt frappant les personnes physiques. Une société civile immobilière, personne morale, n'a pas besoin d'habitation...Ce bénéficiaire de l'abattement d'un impôt personnel ne peut concerner qu'un propriétaire personne physique, bien que cette notion physique ne soit pas disposée dans l'article 885 S du Code général des impôts.

Dans une approche purement fiscale, la société civile immobilière est en effet le redevable de la taxe foncière en tant que propriétaire. Ainsi, si la société est le propriétaire ultime, elle doit être imposée à l'impôt sur la fortune immobilière, mais n'étant pas une personne physique elle doit être exonérée.

Dès lors, ce sont bien les associés personnes physiques, qui y habitent, y résident. Ce sont eux qui sont imposés *ad personam* à l'impôt sur la fortune immobilière.

Avec un tel raisonnement, il paraît logique d'appliquer un abattement à la valeur d'actif de la société civile immobilière à défaut d'une exonération totale, puisque la société civile en tant que telle est non imposable à cet impôt.

De plus lorsque le Conseil constitutionnel considère que :

« *Il s'ensuit que les associés d'une telle société, même lorsqu'ils détiennent l'intégralité des parts sociales, ne disposent pas des droits attachés à la qualité de propriétaire des biens immobiliers appartenant à celle-ci* » ; dans une acception fiscale, pourquoi lorsque des revenus fonciers sont imposables, ils le sont entre les mains des associés ?

En somme cette société est transparente quand il s'agit de taxer les revenus, mais opaque quand il s'agit d'appliquer un abattement pour l'impôt sur la fortune immobilière.

Le doute est en effet permis, car le Conseil fait référence à l'article 1655 ter du Code général des impôts relatif aux sociétés transparentes, que sont les sociétés immobilières de copropriété.

Ce n'est donc pas une question civile, mais bien une notion fiscale, qui est mise en jeu entre d'une part la société translucide et la société transparente.

La personne physique est le détenteur indirect du bien.

Cette décision met en exergue les incohérences de la fiscalité des sociétés civiles immobilières, de même que celle de l'impôt sur la fortune immobilière bien plus complexe d'application qu'il n'apparaît de prime abord.

Enfin une décote de la valeur d'actif de la société civile immobilière est admise, lorsque l'encadrement de la cession des parts entraîne une certaine rigidité de la société civile immobilière, notamment lorsqu'un agrément est exigé. Cette décote est toutefois appréciée par l'administration fiscale sous le contrôle du juge. Cet abattement est confirmé par une décision no 20-19.451 de la Cour de cassation⁵⁶⁶ du 15 février 2023 sous l'expression du considérant no 15 suivant : « *En se déterminant ainsi, par des motifs tenant à l'absence de situation d'indivision et au fait qu'aucun abattement ne peut être revendiqué au titre du démembrement de propriété, impropres à exclure qu'une perte de valeur vénale du bien litigieux puisse résulter de la situation des nus-propriétaires, qui ne le détiennent pas directement mais au travers de parts sociales dont la cessibilité est limitée par une clause d'agrément de tous les associés figurant dans les statuts de la SCI, la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision* ».

Si la décote est un moyen de réduire la base imposable, certaines dettes peuvent être déduites, bien que moins nombreuses que pour l'ancien impôt sur la fortune.

Section 2 : Des dettes déductibles limitativement énumérées et grevées d'un plafond arbitraire

⁵⁶⁶ Cour de cassation, civile, Chambre commerciale, 15 février 2023, 20-19.451, Inédit

L'impôt sur la fortune immobilière s'applique sur le montant du patrimoine net taxable après déduction des dettes existant au 1^{er} janvier N. Les dettes sont recentrées sur les frais professionnels.

Par exemple la pension alimentaire n'en fait plus partie, alors que c'était le cas pour l'impôt sur la fortune. Ainsi, sont déductibles de la valeur des biens ou droits immobiliers et des parts ou actions taxables, les dettes contractées, effectivement supportées par le redevable et existant au 1^{er} janvier de l'année d'imposition N, afférentes à des actifs imposables et le cas échéant, à proportion de la fraction de leur valeur imposable. C'est le cas pour les contrats de crédit-bail et de location accession vus *supra*. Pour les patrimoines excédant 5 millions d'euros, les déductions, lorsqu'elles sont admises, dépassant 60 % de cette valeur sont limitées à 50 % de cet excédent. Cette limitation est une « *clause balai* » installée au cœur des clauses anti-abus comme la limitation des prêts à soi-même et *in fine* (voir *infra*)⁵⁶⁷.

Voici pages 290 et 291⁵⁶⁸ du rapport général no 108 d'Albéric de Montgolfier relatif au projet de loi de finances pour 2018, les remarques du rapporteur sur ce seuil de 5 millions d'euros :

« Enfin, une dernière série de difficultés tient aux nombreuses dispositions anti-abus introduites au présent article.

En particulier, la clause anti-abus prévue à l'alinéa 73, qui plafonne le montant des dettes admises en déduction lorsque l'actif taxable brut excède 5 millions d'euros, apparaît excessive au regard de l'objectif poursuivi et pourrait à ce titre être contestée devant le Conseil constitutionnel.

En effet, elle présuppose qu'au-delà d'un certain seuil défini arbitrairement, investir dans l'immobilier avec un effet de levier important devienne systématiquement abusif, sans que le motif fiscal sous-jacent à l'opération n'ait besoin d'être démontré par l'administration fiscale ».

Cette réflexion et ce questionnement du rapporteur n'ont pas empêché l'intégration de ce seuil dans la législation fiscale. Ce qui démontre l'effet non dissuasif des décisions du Conseil constitutionnel.

⁵⁶⁷ Pages 261 à 293 du rapport général no 108 (2017-2018) d'Albéric de Montgolfier relatif au projet de loi de finances pour 2018 (tome II), fait au nom de la commission des finances et déposé le 23 novembre 2017 (Lien au 13 octobre 2019 : <https://www.senat.fr/rap/117-108-21-1/117-108-21-11.pdf>)

⁵⁶⁸ Pages 290 et 291 du rapport général no 108 (2017-2018) d'Albéric de Montgolfier relatif au projet de loi de finances pour 2018 (tome II), fait au nom de la commission des finances et déposé le 23 novembre 2017 (Lien au 13 octobre 2019 : <https://www.senat.fr/rap/117-108-21-1/117-108-21-11.pdf>)

Fort de la législation en vigueur, sont déductibles selon l'article 974 du Code général des impôts :

- Les dépenses d'acquisition de biens ou droits immobiliers ;
- Les dépenses de réparation et d'entretien effectivement supportées par le propriétaire ou supportées pour le compte du locataire par le propriétaire, dont celui-ci n'a pu obtenir le remboursement au 31 décembre de l'année du départ du locataire ;
- Les dépenses d'amélioration, construction, reconstruction ou d'agrandissement ;
- Les dettes afférentes aux impositions (taxe foncière), autres que celles incombant normalement à l'occupant (comme la taxe d'enlèvement des ordures ménagères), dues à raison desdites propriétés ;
- Les dettes afférentes aux dépenses d'acquisition des parts ou actions entrant dans l'impôt sur la fortune immobilière au *pro rata* de la valeur des actifs ;
- Enfin, pour les prêts *in fine*⁵⁶⁹, ils sont recalculés de manière qu'ils s'alignent pour leur déduction sur le fonctionnement d'un prêt ordinaire à échéances égales ; autrement dit la déduction est lissée.

Dans cette litanie des dépenses déductibles, les comptes d'associés représentent un cas symptomatique. Selon la doctrine administrative fiscale BOI-PAT-IFI-20-30-30⁵⁷⁰, « *Le principe énoncé au I de l'article 973 du Code général des impôts, selon lequel la valeur des actifs mentionnés à l'article 965 du CGI est déterminée suivant les règles en vigueur en matière de mutation par décès, s'applique notamment à la fraction de la valeur de parts ou actions représentative d'actifs immobiliers imposables.*

Les dispositions du III de l'article 973 du Code général des impôts prévoient cependant des modalités particulières de valorisation concernant cette fraction imposable en présence de dettes correspondant à des contrats de prêts à terme ou sans terme contractés directement ou indirectement par la société ou l'organisme.

En outre, les dispositions du II de l'article 973 du Code général des impôts interdisent la prise en compte de certaines dettes contractées, directement ou indirectement, par une société ou un organisme notamment auprès du contribuable, d'un membre de son foyer, de son cercle familial ou d'une société qu'il contrôle, pour la valorisation de ses parts ou actions ».

⁵⁶⁹Capital remboursé à la fin, à la dernière échéance

⁵⁷⁰ BOI-PAT-IFI-20-30-30

Ces règles, qualifiées par ce bulletin d'anti-abus, s'appliquent « *quelle que soit la forme des dettes : financement par emprunt bancaire, constitution d'un compte courant d'associé de la société ou de l'organisme débiteur, etc.* ».

Même si elle n'est pas abordée par la doctrine, l'intérêt d'une clause bénéficiaire dans le contrat d'assurance d'un prêt immobilier à une société civile immobilière semble désormais relever de ce régime. La clause bénéficiaire permet à la société de recevoir les fonds de l'assureur en cas de défaillance d'un associé ou de la société emprunteuse. Ce remboursement n'est pas versé à la banque, mais déposé dans un compte de séquestre. Les échéances continuent d'être versées selon le rythme initial. En faisant ceci, la valeur de l'actif de la société immobilière n'est pas subitement réévaluée du remboursement du prêt ou d'une fraction de ce dernier. Or cette gestion n'a aucun effet sur le montant de l'actif au regard de l'impôt sur la fortune immobilière. L'administration fiscale n'est pas tenue par la gestion personnelle ou sociale faite des fonds versés, dès lors que la société en a l'entière disposition. Ainsi, il n'est pas tenu compte de ces dettes pour valoriser l'actif, soit pour l'évaluation des parts ou actions détenues, directement ou indirectement, par le redevable et les membres de son foyer fiscal.

Il existe selon cette même doctrine administrative fiscale des cas d'admission de cette dette. Il est tentant d'écrire, qu'il « existerait » des cas d'admission, tant les conditions de cette mise en œuvre et la présomption d'abus posée par les termes mêmes du bulletin en question, lorsqu'il évoque une « *clause anti-abus* » ...font peser un risque de qualification d'abus de droit.

Le rapport général no 108 (2017-2018) d'Albéric de Montgolfier relatif au projet de loi de finances pour 2018 (tome II), expose l'esprit de ces prêts de la manière suivante dans une section 3 intitulée « *Clauses anti-abus* » :

« Les prêts à soi-même ainsi que certains prêts familiaux seraient interdits. L'alinéa 53 écarte ainsi les prêts contractés directement ou indirectement auprès du redevable, de son conjoint, partenaire ou concubin notoire, ainsi que de leurs enfants mineurs². L'alinéa 55 écarte également ceux contractés avec une société contrôlée conjointement avec le conjoint, ascendants ou descendants.

À l'inverse, d'autres prêts familiaux pourraient être admis en déduction de l'actif sous réserve que le redevable justifie du caractère normal des conditions octroyées. Sont visés les prêts contractés auprès d'un ascendant, descendant, frère ou sœur (alinéa 54) ».

Quid de ce caractère normal ?

Le bulletin officiel des finances publiques BOI-PAT-IFI-20-30-30 apporte les éléments de « réponse » suivants aux paragraphes no 260 à 280 :

« Le cas de non-déductibilité prévu au 3° du II de l'article 973 du CGI (II-A-2 § 100 et 130) ne trouve pas à s'appliquer si le redevable justifie du caractère normal des conditions du prêt, notamment du respect du terme des échéances, du montant et du caractère effectif des remboursements.

La mise en œuvre de cette clause de sauvegarde relève de l'appréciation d'une situation de fait au regard des éléments de nature à démontrer le caractère normal des conditions du prêt, notamment du respect du terme des échéances, du montant et du caractère effectif des remboursements.

Le caractère normal des conditions du prêt s'apprécie notamment au regard des pratiques bancaires usuelles dans le domaine concerné.

L'appréciation doit également tenir compte de l'effectivité des remboursements et de leur montant ainsi que du respect des échéances prévues par le contrat de prêt établi par acte daté et signé.

Aux termes de la loi, pour faire état de cette exception il incombe au redevable d'être en mesure de justifier du caractère normal du prêt ».

C'est donc au contribuable d'apporter la preuve de la normalité. Ce sont ici les conditions idéales de la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit par l'administration fiscale. La charge de la preuve pèse sur le contribuable. L'impôt sur la fortune immobilière est dans son esprit, un impôt punitif présumant de la mauvaise foi du propriétaire immobilier, identifié comme l'investisseur à décourager, à contraindre à réviser l'usage qu'il fait de son capital financier.

Conclusion du chapitre premier

L'impôt sur la fortune immobilière n'est pas applicable au loueur en meublé professionnel, de même qu'il n'est pas applicable à la location para-hôtelière. Deux points développés au chapitre suivant. Néanmoins cette exonération d'impôt sur la fortune immobilière est réservée à des personnes, qui peuvent et doivent réunir d'une part, des conditions de professionnalisme au sens fiscal du terme⁵⁷¹ (recettes et autres revenus) ; d'autre part, aux propriétaires en capacité d'exercer l'activité à titre principal. Dernière exigence qui demande de conjuguer le fait de ne pas avoir besoin d'autres revenus trop importants et de disposer de temps à consacrer à cette activité.

Après avoir vu que la base d'imposition nette est établie après déduction des dettes déductibles recentrées sur les frais professionnels, voyons à présent quelles sont les modalités de liquidation de l'impôt sur la fortune immobilière.

⁵⁷¹ Voir Deuxième partie, Titre premier, Chapitre premier, Section 3 Une location conditionnée à des paramètres exclusivement économiques

Chapitre second : Les modalités de détermination de l'impôt sur la fortune immobilière

Le montant de l'impôt sur la fortune immobilière dépend d'un barème progressif identique à celui du feu impôt de solidarité sur la fortune.

Après application d'une décote et de réductions d'impôts éventuelles, l'impôt sur la fortune immobilière est également plafonné. La formule de l'impôt sur la fortune immobilière est égale à :

$$[(\text{actifs} - \text{dettes déductibles}) \times \text{taux}] - \text{décote} - \text{réduction d'impôt}].$$

La résidence principale détenue directement bénéficie d'un abattement de 30 %. Les parts d'une société civile immobilière (détenant la résidence principale par exemple) peuvent bénéficier d'une décote de 10 % due à la non-liquidité de ce mode de détention et d'une décote liée aux contraintes juridiques ou contractuelles dues aux clauses d'agrément.

Section 1 : Une décote limitée à une seule tranche

La décote a pour objectif d'amortir le passage à une tranche supérieure, lorsque la nouvelle valeur nette est supérieure à la valeur nette de la tranche dans laquelle elle se trouvait auparavant. La décote atténue la hausse d'impôt due au passage à la tranche supérieure. La décote est d'autant plus importante que la différence de valeur nette est faible. Toutefois ce mécanisme ne s'applique qu'à un patrimoine, dont la valeur nette est comprise entre 1 300 000€ et 1 400 000€.

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

Le tableau suivant présente les tranches et le taux d'imposition en fonction du patrimoine net taxable.

Tableau 5 : Tranches et taux d'imposition sur le patrimoine net taxable⁵⁷²

Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine	Taux applicable
Jusqu'à 800 000 €	0%
Entre 800 001 € et 1 300 000 €	0,50 %
Entre 1 300 001 € à 2 570 000 €	0,7 %
Entre 2 570 001 € et 5 000 000 €	1%
Supérieure à 5 000 001 € et 10 000 000 €	1,25 %
Supérieure à 10 millions €	1,5 %

Le montant de la décote se calcule à l'aide de la formule suivante :

17 500 € - 1,25% de la valeur nette taxable du patrimoine.

Pour un patrimoine net taxable au 1^{er} janvier 2021 de 1 350 000€, l'impôt sur la fortune immobilière brut avant décote est égal à 2 850€.

Soit $(500\,000 \times 0,5\%) + (50\,000 \times 0,7\%) = 2\,500 + 350 = 2\,850$

Décote applicable = $17\,500 - (1\,350\,000 \times 1,25\%) = 17\,500 - 16\,875 = 625\text{€}$

Cette décote s'impute sur le montant d'impôt sur la fortune immobilière brut avant réduction.

Le montant d'impôt sur la fortune immobilière après décote est égal à 2 225€ (2 850 - 625).

Section 2 : Une réduction d'impôt limitée aux bonnes œuvres

En cas de dons au profit d'organismes, entreprises ou fondations d'intérêt général, est appliquée une réduction d'impôt sur la fortune immobilière égale à 75 % des dons réalisés, dans la limite de 50 000 €. S'il est fait application de cette mesure, elle ne peut pas donner lieu en même temps à un autre avantage fiscal au titre d'un autre impôt.

Section 3 : Un plafonnement insidieux défavorable aux classes moyennes

⁵⁷² Article 977 du Code général des impôts

Ce plafonnement de l'impôt sur la fortune immobilière est à la mesure du dernier théorème de Fermat⁵⁷³.

Nous comme nous l'avons écrit en introduction de ce titre premier, la France choisit de privilégier le très grand propriétaire exerçant sous forme « industrielle », avec son parc de biens, plutôt que le propriétaire moyen.

Ce plafonnement en donne la preuve.

3.1 Le laborieux mécanisme du plafonnement

L'impôt dû en N sur les revenus de N-1 ajouté à l'impôt sur la fortune immobilière dû en N ne doit pas dépasser 75 % des revenus perçus en N-1. En cas de dépassement, la fraction qui dépasse vient en déduction du montant de l'impôt sur la fortune immobilière à payer. Le plafonnement de l'impôt sur la fortune immobilière s'applique, si les revenus sont inférieurs au total des impôts dus. L'excédent en revanche n'est jamais restitué, de manière que le plafonnement puisse s'il y a lieu, neutraliser totalement l'impôt sur la fortune immobilière sans créer de créance à l'encontre de l'État au profit du redevable. Ce mécanisme de plafonnement est uniquement applicable à l'impôt sur la fortune immobilière.

Le premier terme de la comparaison est l'impôt dû en N sur les revenus de N-1 (Pour l'année N, l'impôt est dû en N+1) y compris l'impôt sur la fortune immobilière (L'impôt sur la fortune immobilière est dû au 1^{er} janvier de l'année N) au titre de l'année d'imposition. Le second terme de la comparaison est l'addition de tous les revenus français ou étrangers réalisés au cours de l'année précédant celle de l'imposition à l'impôt sur la fortune immobilière, ainsi que les revenus exonérés⁵⁷⁴ d'impôt sur le revenu et les produits soumis à un prélèvement libératoire, réalisés au cours de la même année en France ou hors de France.

3.2 Application laborieuse du plafonnement

⁵⁷³ Énoncé en 1670, il fut résolu en 1994 par le mathématicien britannique Andrew Wiles, ce théorème symbolise la difficulté à résoudre un énoncé.

⁵⁷⁴Ce calcul tient compte des revenus exonérés. Il est à lire en perspective avec celui sur le ratio de 50 % pour bénéficiaire du statut de loueur professionnel. Selon que les intérêts vont dans un sens ou dans l'autre ces revenus exonérés sont considérés différemment : Deuxième partie, Titre premier, Chapitre premier, Section 3.2 : Une condition pointilleuse et relative de revenus locatifs

Afin de constater que la philosophie de l'impôt sur la fortune immobilière ne favorise pas l'activité sont pris deux exemples. Pour le premier, le propriétaire exerce une activité professionnelle rémunératrice, pour le second le propriétaire perçoit un faible revenu.

Soit un célibataire ayant une activité salariale avec des revenus salariaux nets s'élevant à 66 000€ en 2020. L'impôt dû en 2021 sur les revenus nets salariaux au titre de N-1 (soit 2020) est de 11 826€. Pour ses revenus 2021, il n'a pas son montant d'impôt définitif dû calculé qu'à la fin de l'année 2021 et dû en 2022. En 2021, le seul impôt dû définitivement est celui sur les revenus de l'année 2020. Par ailleurs en juin 2020, il a vendu une vieille habitation en montagne pour 14 500€ avec une plus-value de 8 000€, pris en compte au titre des revenus de l'année 2020. Cette plus-value est exonérée d'impôt, car le montant de la vente est inférieur à 15 000€. Il dispose au 1^{er} janvier 2021 d'un patrimoine immobilier net taxable à l'impôt sur la fortune immobilière de 4 100 000€. Il doit payer un impôt sur la fortune immobilière sur ce patrimoine.

L'impôt dû sur le revenu s'élève à 11 826€.

L'impôt dû sur la fortune immobilière est déterminé ci-après.

Les charges admises en déductions de l'impôt sur la fortune immobilière sont données pour 2 300€.

Pour calculer l'impôt sur la fortune immobilière brut, il faut appliquer le pourcentage idoine à chaque tranche jusqu'au montant final du patrimoine ; ici 4,1 millions ; soit :

$(800\,000 \times 0\%) + (1\,300\,000 - 800\,001 \times 0,50\%) + (2\,570\,000 - 1\,300\,001 \times 0,7\%) + (4\,100\,000 - 2\,570\,001 \times 1\%) = 26\,690.$

L'impôt sur la fortune immobilière brut dû au 1^{er} janvier 2021 s'élève à 26 690€. Après déduction des charges admises pour 2 300€, l'impôt sur la fortune immobilière net avant plafonnement s'élève à 24 390€ (26 690 - 2 300).

Au résultat, l'impôt sur le revenu additionné à l'impôt sur la fortune immobilière se monte à 36 216€ (24 390 + 11 826)

L'impôt sur la fortune immobilière dû, calculé plus haut à 24 390€ peut-il être plafonné ?

Calcul du plafonnement :

- montant des impôts dus en N à prendre en compte : 36 216€ (11 826 + 24 390) ;
- revenus N-1 pris en compte : 74 000€ (66 000 + 8 000) ;
- plafond des revenus : 55 500€ (74 000 × 75 %).

Le plafond des revenus (55 500 €) est supérieur au total des impôts dus (36 216€).

Ce célibataire n'a pas droit au plafonnement de l'impôt sur la fortune immobilière.

L'impôt sur la fortune immobilière dû demeure à 24 390€.

Pour un célibataire ayant de faibles revenus, le résultat est le suivant.

Pour 2020 ses revenus salariaux nets s'élèvent à 21 000€, l'impôt dû en 2021 (N) au titre de 2020 (N-1) est de 630€.

Par ailleurs en juin 2020, il a vendu une vieille habitation en montagne pour 14 500€ avec une plus-value de 8 000€ exonérée, mais prise en compte au titre des revenus de l'année 2020 pour la détermination du plafond.

Il dispose au 1^{er} janvier 2021 d'un patrimoine immobilier net taxable à l'impôt sur la fortune immobilière de 4 100 000€.

L'impôt sur la fortune immobilière brut s'élève 26 690€. Après déduction des mêmes charges admises pour 2 300€, l'impôt sur la fortune immobilière net avant plafonnement atteint la somme de 24 390€.

Donc l'impôt dû s'élève à 25 020€ (24 390 + 630).

Calcul du plafonnement :

- montant des impôts dus en N à prendre en compte : 25 020€ (24 390 + 630) ;
- revenus N-1 pris en compte : 29 000€ (21 000 + 8000).
- plafond des revenus : 21 750€ (29 000 × 75 %).

Le plafond des revenus (21 750 €) est inférieur au total des impôts dus (25 020€). Le plafonnement de l'impôt sur la fortune immobilière s'applique.

Soit 2 640€ (24 390 – 21 750).

Soit 2 640€ de plafonnement.

Le montant de l'impôt sur la fortune immobilière dû après plafonnement est égal à l'impôt sur la fortune immobilière net moins le montant du plafonnement.

Soit : 24 390 - 2 640 = 21 750.

Le montant de l'impôt sur la fortune immobilière est de 21 750€

Le contribuable doit conserver 25% de revenu minimum, après paiement de l'impôt sur la fortune immobilière⁵⁷⁵. Taux permettant au redevable de ne pas avoir à aliéner son bien pour payer l'impôt : « *En outre, comme indiqué supra, le plafonnement de l'IFI a vocation à faire*

⁵⁷⁵ Ce taux de 25% et réciproquement de 75% a été reconnu par le Conseil constitutionnel comme étant conforme aux textes fondamentaux dans sa décision no 2018-755 QPC du 15 janvier 2019.

en sorte que le contribuable soit en mesure d'acquitter l'impôt au moyen de son revenu disponible, sans le contraindre à aliéner une partie de son patrimoine. Or, dans le cas de la prise en compte d'une plus-value dans le calcul du plafonnement, l'aliénation du bien immobilier générateur de cette plus-value résulte du libre choix du contribuable⁵⁷⁶ ».

En somme, le second célibataire est moins imposé que le premier exerçant une activité salariale importante, car ce dernier n'a droit à aucun plafonnement. Le plafonnement (la limitation de l'impôt) ne favorise pas la production de revenus.

De même l'impôt sur la fortune immobilière favorise les personnes exerçant leur activité locative à titre principal, que ce soit pour le loueur en meublé professionnel ou la location para-hôtelière.

Section 4 : Loueur en meublé professionnel et impôt sur la fortune immobilière

Les biens affectés à cette activité sont exclus de la base d'imposition de l'impôt sur la fortune immobilière sous conditions⁵⁷⁷.

Cet impôt tient compte de la composition et de la valeur nette du patrimoine immobilier au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Dans ce cas cette condition doit être vérifiée chaque année au 1^{er} janvier.

Pour l'activité elle-même, d'une part, toutes les conditions permettant de revendiquer la qualité de loueur en meublé professionnel doivent être réunies⁵⁷⁸ ; d'autre part, seuls les biens effectivement loués n'entrent pas dans la base imposable à l'impôt sur la fortune immobilière.

En résumé, pour être exonérée d'impôt sur la fortune immobilière, l'activité doit réunir les quatre conditions suivantes :

- Dépasser le palier de 23 000 € de recettes avec un revenu positif ;
- Atteindre le seuil de 50 % des autres revenus ;
- Remplir l'exigence de participation active à l'activité⁵⁷⁹, à titre principal ;

Les biens doivent être effectivement loués au 1^{er} janvier de chaque année.

⁵⁷⁶ Décision du Conseil constitutionnel no 2018-755 QPC du 15 janvier 2019

⁵⁷⁷ BOI-PAT-IFI-20-20-20-30 paragraphe no 80

⁵⁷⁸ BOI-PAT-IFI-30-10-10 paragraphe no 10 et BOI-PAT-IFI-30-10-10-10 paragraphe no 40

⁵⁷⁹ Article 975 du Code général des impôts

C'est à une étrange gymnastique à laquelle doit s'adonner le loueur en meublé professionnel chaque année. D'une part, il doit démontrer la réalité d'une location au 1^{er} janvier pour éviter que le bien n'entre dans la base de l'impôt sur la fortune immobilière. D'autre part, il doit valider les trois autres conditions cette fois au 31 décembre (déclaration sur les revenus annuels) pour être considéré comme un professionnel... À défaut, la condition de patrimoine étant également présente, le loueur en meublé professionnel est imposable à l'impôt sur la fortune immobilière. Quant au loueur en meublé non professionnel, il est imposable à l'impôt sur la fortune immobilière, cette qualité professionnelle n'étant pas remplie.

En revanche, le para-hôtelier est soumis à un autre régime.

Section 5 : Para-hôtelier et impôt sur la fortune immobilière

L'activité para-hôtelière est une activité commerciale offrant un local d'hébergement à titre provisoire, accompagné de diverses prestations de services exposées *supra*⁵⁸⁰, non une habitation.

Par suite, sauf exception expresse, elle est exonérée d'impôt sur la fortune immobilière en vertu de l'article 975 du Code général des impôts sous couvert des articles 34 et 35 du Code général des impôts, qui régissent notamment les activités commerciales⁵⁸¹, dont l'activité para-hôtelière fait partie du fait de la fourniture de prestations annexes.

⁵⁸⁰ Voir *supra* Deuxième Partie, Titre second : La location para-hôtelière : dispositif à hauts risques

⁵⁸¹ L'article 34 du Code général des impôts dispose : « *Sont considérés comme bénéfiques industriels et commerciaux, pour l'application de l'impôt sur le revenu, les bénéfices réalisés par des personnes physiques et provenant de l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale.*

Il en est de même, dans les mêmes conditions, des bénéfices réalisés par les concessionnaires de mines, par les amodiataires et sous-amodiataires de concessions minières, par les titulaires de permis d'exploitation de mines et par les explorateurs de mines de pétrole et de gaz combustibles.

Par exception aux dispositions du premier alinéa, sont classés dans la catégorie des salaires les revenus correspondant aux rémunérations dites " à la part " perçues au titre de leur travail personnel par les artisans pêcheurs, ainsi que, lorsqu'ils sont embarqués, par le ou les pêcheurs associés d'une société de pêche artisanale, telle que définie à l'article L. 931-2 du Code rural et de la pêche maritime et soumise au régime d'imposition prévu à l'article 8 ».

L'article 35 du Code général des impôts dispose : « *I. - Présentent également le caractère de bénéfiques industriels et commerciaux, pour l'application de l'impôt sur le revenu, les bénéfices réalisés par les personnes physiques désignées ci-après :*

1° Personnes qui, habituellement, achètent en leur nom, en vue de les revendre, des immeubles, des fonds de commerce, des actions ou parts de sociétés immobilières ou qui, habituellement, souscrivent, en vue de les revendre, des actions ou parts créées ou émises par les mêmes sociétés.

Ces dispositions, de l'article 975 du Code général des impôts, sont commentées au bulletin officiel des finances publiques BOI-PAT-IFI-30-10-10-10, qui considère que les activités de type industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale sont exonérées d'impôt sur la fortune immobilière, sauf celles qui y sont expressément et limitativement éligibles. Or l'activité para-hôtelière n'est pas éligible⁵⁸² à l'impôt sur la fortune immobilière. Cependant cette condition, néanmoins nécessaire, est insuffisante à elle seule à exclure du champ d'application de l'impôt sur la fortune immobilière ces biens immobiliers affectés à une activité para-hôtelière. Il faut, lorsque cette activité est organisée en entreprise individuelle qu'elle soit elle aussi l'activité principale de l'opérateur, cela en vertu de l'article 975 I *alinea* 2 du Code général des impôts⁵⁸³.

Le dispositif du pacte Dutreil encadrant la transmission d'entreprises de type industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, évoque une nouvelle notion d'habitation, qui s'oppose à celle d'occupation de courte durée (caractéristique de la location para-hôtelière), pour discriminer la location meublée de celle para-hôtelière. Dans le cadre de cette dernière, le locataire ne fait pas de cette location sa résidence principale.

1° bis Personnes qui, à titre habituel, achètent des biens immeubles, en vue d'édifier un ou plusieurs bâtiments et de les vendre, en bloc ou par locaux ;

2° Personnes se livrant à des opérations d'intermédiaire pour l'achat, la souscription ou la vente des biens visés au 1° ;

3° Personnes qui procèdent à la cession d'un terrain divisé en lots destinés à être construits lorsque le terrain a été acquis à cet effet ;

a, b, c et d (Abrogés) ;

4° Personnes bénéficiaires d'une promesse unilatérale de vente portant sur un immeuble qui est vendu par fractions ou par lots à la diligence de ces personnes ;

5° Personnes qui donnent en location un établissement commercial ou industriel muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation, que la location comprenne, ou non, tout ou partie des éléments incorporels du fonds de commerce ou d'industrie ;

5° bis Personnes qui donnent en location directe ou indirecte des locaux d'habitation meublés ;

6° Adjudicataires, concessionnaires et fermiers de droits communaux ;

7° Membres des copropriétés de navires mentionnées à l'article 8 quater.

7° bis (Abrogé à compter de la date d'entrée en vigueur du I de l'article 26 de la loi n° 96-1182 du 30 décembre 1996, JO du 31) ;

8° Personnes qui, à titre professionnel effectuent, directement, par personne interposée ou par l'intermédiaire d'une fiducie, des opérations sur des contrats financiers, également dénommés " instruments financiers à terme ", mentionnés au III de l'article L. 211-1 du Code monétaire et financier, à condition qu'elles aient opté pour ce régime dans les quinze jours du début du premier exercice d'imposition à ce titre. L'option est irrévocable.

Ces dispositions s'appliquent aux personnes qui effectuent, directement ou par personne interposée, des opérations à terme sur marchandises sur un marché réglementé.

II. - (Abrogé)

III. - Pour l'application du présent article, les donations entre vifs ne sont pas opposables à l'administration ».

⁵⁸² En employant ce terme « éligible », le bulletin officiel des finances publiques considère que c'est une mesure de faveur...

⁵⁸³ Sous la forme de société cette condition ne soulève pas de sujet.

Conclusion du chapitre second

En conclusion de ce second chapitre, il peut être constaté que chacun de ces dispositifs fiscaux semble démontrer une orientation fiscale favorisant les grandes fortunes et pousse à l'abandon de la détention immobilière les moins fortunés, provoquant par réaction opposée et mécanique une concentration des patrimoines immobiliers. Pour pousser le trait à l'extrême, il y a intérêt aujourd'hui lorsqu'une personne souhaite investir dans l'immobilier, à constituer une agence immobilière, qui gère ou détient des biens immobiliers ou à détenir des hôtels⁵⁸⁴. Dans ces hypothèses, il s'agit d'une détention liée à l'occupation.

Ce qui *in fine* et désormais, est le seul véritable droit immobilier détenu par une personne hors collectivité publique.

Le vieux rêve français du « tous propriétaire » est désormais bien loin. Pourtant, « selon une étude OpinionWay pour Artémis Courtage, 92 % des sondés jugent “essentiel ou important” d'être propriétaire de son logement. Pour eux, il s'agit d'un placement

⁵⁸⁴ Voir l'article suivant publié le 1^{er} juin 2023 sur le site pierrepapier.fr au lien du même jour : <https://www.pierrepapier.fr/marche-immobilier/actifs-hoteliers-le-marche-francais-fait-mieux-que-resister/>
« Si les transactions en biens hôteliers ont chuté en Europe au 1^{er} trimestre, le marché français a nettement mieux résisté. Et la situation pourrait encore s'améliorer au cours des prochains mois.
3,1 Md€ : c'est le volume des transactions en biens immobiliers observées en Europe au 1^{er} trimestre 2023, selon le conseil Savills. Un chiffre en forte baisse (-18,6%) par rapport au 1^{er} trimestre 2022. Et qui s'explique essentiellement, toujours selon Savills, par « le ralentissement des deux plus importants marchés de l'investissement hôtelier en Europe ». Autrement dit le Royaume-Uni, et l'Allemagne.
Hôtels : repli au Royaume-Uni et en Allemagne, rebond en Espagne et en France
Le marché espagnol et, surtout, français, connaissent en revanche toujours une forte activité. Le premier accuse certes une légère baisse par rapport au 1^{er} trimestre 2022. Mais il se situe 25,1% au-dessus des volumes enregistrés « avant la pandémie ». Quant au marché français, les transactions y auraient bondi de +136,2% par rapport au 1^{er} trimestre 2022, selon Savills. Grâce notamment à « deux transactions de grande taille survenues à Paris ces derniers mois ». Et le courtier de citer l'une d'entre elles : le rachat, par Dubai Holding, des parts de son partenaire de joint-venture Henderson Park dans le Westin Paris – Vendôme. Pour un montant estimé à 650 M€. Une transaction que n'a visiblement pas encore pris en compte BNP Paribas Real Estate.
Actifs hôteliers : un marché tiré par les transactions unitaires
La filiale de BNP Paribas estime pour sa part le volume investi en actifs hôteliers sur le marché français au 1^{er} trimestre 2023 à 598 M€. Soit 39% de plus qu'au 1^{er} trimestre 2022. BNP Paribas RE précise que la quasi-totalité de ces investissements ont été réalisés par des investisseurs français. Tel Tikehau Capital, acquéreur de l'hôtel parisien 4 étoiles California (pour plus de 100 M€). Le conseil observe également que le marché est surtout tiré par des transactions unitaires. Ces dernières (28 au total) représentent plus de 93% des volumes investis. Seuls deux portefeuilles ont changé de main au cours du dernier trimestre. Un ensemble de quatre hôtels Campanile acquis par le groupe Eternam. Et un autre ensemble d'hôtels Mercure racheté par un groupe d'investisseurs (Extendam, BpiFrance et Atypio). BNP Paribas RE constate aussi que les régions ont une nouvelle fois attiré la majorité des volumes investis (52%) ».

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

*patrimonial mais aussi d'une garantie d'indépendance et d'un filet de sécurité en cas de coup dur*⁵⁸⁵ ».

⁵⁸⁵ Publié le 27 février 2020 à 7 :15 sur le site <https://www.lesechos.fr/industrie-services/immobilier-btp/immobilier-les-francais-aspirent-toujours-plus-a-devenir-proprietaires-1179902>. Voir également cet article publié par l'EST RÉPUBLICAIN publié le 29 mai 2023 intitulé : « Maisons, appartements... Les Français veulent-ils toujours devenir propriétaires ? (Lien au 3 juin 2023 : <https://www.estrepublicain.fr/magazine-immobilier/2023/05/29/maisons-appartements-les-francais-veulent-ils-toujours-devenir-proprietaires>)

CONCLUSION DU TITRE PREMIER

La rigueur de la fiscalité en matière immobilière⁵⁸⁶ se traduit également dans les exigences d'application des régimes dits pourtant professionnels, donc encourageant l'investissement. Ces dispositifs vers lesquels se tournent les particuliers pour alléger leur fiscalité se resserrent progressivement, se complexifient toujours plus, comme le démontre le fonctionnement des amortissements, des déficits, des plus-values immobilières, des prestations exigées globalement, de la fiscalisation du patrimoine immobilier sous le sceau de l'impôt sur la fortune immobilière, pour lequel aucune stabilité dans le temps n'est assurée.

À ce propos, la section du bulletin officiel des finances publiques référencée BOI-PAT-IFI-20-20-20-30 sur l'impôt sur la fortune immobilière dédiée aux locations meublées est intitulée : *II : « Nature des activités inéligibles (activités « civiles ») »* ... Ce titre laisse songeur sur la nature de ces activités et en tant « qu'activités civiles », à leur imposition potentielle à l'impôt sur la fortune immobilière. En effet, à tout moment une loi de finances peut décider de faire application de l'article L110 du Code de commerce pour exclure toutes les activités de logement, y compris la location para-hôtelière...qui peut encore bénéficier du pacte Dutreil.

Si la fiscalisation est contemporaine à la détention du bien, elle s'applique aussi lors de sa transmission, qui est également très loin de se simplifier⁵⁸⁷. C'est pourquoi des dispositifs comme le pacte Dutreil ou l'owner buy out (OBO) sont de plus en plus sollicités. Leur application déjà délicate se raffine encore.

⁵⁸⁶ Dans la proposition de loi no 868, visant à supprimer l'impôt sur la fortune immobilière (Enregistrée à la Présidence de l'Assemblée nationale le 11 avril 2018, no 868 les députés mettent en avant la vision négative qui est donnée de l'investissement immobilier par cet impôt.

⁵⁸⁷ Voir également sur cette évolution de la complexité : L'évolution à long terme des transmissions de patrimoine et de leur imposition en France, Clément Dherbécourt, France *Stratégie, Revue de l'OFCE*, 161 (2019). Clément Dherbécourt a contribué à la rédaction du rapport du Comité d'évaluation des réformes de la fiscalité du capital publié en octobre 2019 par France Stratégie (NdR) cité en conclusion générale.

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

TITRE SECOND : DES STRATÉGIES SOPHISTIQUÉES DE TRANSMISSION DE L'IMMOBILIER

Ces arbitrages stratégiques fondés sur des paramètres économiques, source d'une activité fondamentalement et nécessairement humaine, ont pour dessein de préserver le capital constitué tout au long des générations puisqu'à l'origine de toute activité économique il y a une ou plusieurs personnes physiques. On constate cette prise en compte du bénéficiaire ultime par le droit fiscal, avec des notions comme bénéficiaire effectif, bénéficiaire final, constituant, pour désigner les personnes physiques, qui prennent une importance accrue, voire primordiale. Il faut chercher l'humain, le bénéficiaire primordial, le bénéficiaire physique et le retrouver au sein du labyrinthe pour l'imposer. Est mis en avant un bénéficiaire ultime. Ces mécanismes offrent une solution encourageant la transmission d'un patrimoine immobilier à sa famille, sans pour autant subir une imposition importante pouvant causer sa perte ou une diminution conséquente de substance. Cette attrition fiscale peut notamment être adoucie par deux mécanismes. Ces derniers, d'une part, organisés par l'État ; d'autre part, dû à l'ingéniosité des théoriciens et des praticiens sont : pour le premier, le pacte Dutreil (Chapitre premier), route tracée par l'État pour orienter l'investissement immobilier ; pour le second, l'Owner buy out⁵⁸⁸(Chapitre second), un chemin de traverse pris pour contourner cette fiscalisation croissante de l'immobilier.

La mise en œuvre de ces stratégies place cependant l'opérateur dans l'incertitude puisqu'à tout moment l'administration fiscale peut y rechercher et y trouver un abus de droit. Mais au-delà, quand bien même cette stratégie fiscale est réelle, n'est-il pas rationnel de vouloir minimiser l'impôt, quand celui-ci prend ces proportions, quand *in fine* l'impôt devient à ce point confiscatoire ?

D'ailleurs, ces solutions souffrent de contraintes grandissantes révélant à quel point il est difficile d'obvier à cette fiscalité immobilière à cause de la nature même du bien sur lequel elle porte ; un bien fixé sur le territoire d'un État. En témoigne la dernière note⁵⁸⁹ du Conseil

⁵⁸⁸ Le rachat à soi-même

⁵⁸⁹ Les notes du conseil d'analyse économique, no 69, décembre 2021, Clément Dherbécourt, Gabrielle Fack, Camille Landais et Stefanie Stantcheva, page 7 avec les commentaires suivants :

« La valeur totale de l'actif transmis en Dutreil s'établit à 8 milliards d'euros en 2018 et en 2019. Environ 40 % de ce total concerne des pactes d'une valeur supérieure à 60 millions d'euros. D'après nos estimations, le coût de ce dispositif fiscal s'établit aux alentours de 2 à 3 milliards d'euros en 2018-2019. Selon la DGFIP, le

d'analyse économique, dont les assauts se concentrent sur le Pacte Dutreil et le démembrement.

nombre de pactes Dutreil est en augmentation forte depuis une quinzaine d'années. On comptait plus de 2 000 signatures annuelles de pactes Dutreil en 2018-2020, contre 700 en 2008-2009 » et « La valeur déclarée des biens donnés en nue-propriété représentait environ 18 milliards d'euros en 2006 – dernière année pour laquelle les chiffres ont été fournis par la DGFIP – soit 45 % de la valeur de l'ensemble des donations. Nous estimons que la nue-propriété correspondait alors en moyenne à 60 % de la valeur que ces biens auraient eue s'ils avaient été donnés en pleine propriété, et qui se serait donc élevée à environ 30 milliards d'euros. Si les biens donnés avaient tous été donnés en pleine propriété, la valeur des donations taxables aurait été 30 % plus élevée. Nos estimations suggèrent que leur coût en termes de finances publiques est de l'ordre de 2 à 3 milliards d'euros ». Cette note est revenue dans l'actualité le 22 février 2023, à la suite de la proposition de loi du groupe politique NUPES suivante : Proposition de loi no 5095 pour un héritage juste et populaire enregistrée à la Présidence de l'Assemblée nationale le 22 février 2022.

Il est intéressant de relever cet acharnement contre le pacte Dutreil qui vise pourtant à pérenniser le tissu économique, quand sur la seule période 2013 et 2016, l'État a versé près de 43 milliards d'euros de crédit impôt compétitivité entreprise (CICE) selon le rapport d'information no 789, déposé le 13 juillet 2016 (<https://www.senat.fr/rap/r15-789/r15-789.html>) pour un solde positif de création d'emplois entre 50 et 100 000. Voir également sur ce crédit d'impôt, BONNEVILLE François, DORT Aurélie, « Le CICE et ses conséquences, retour sur les conditions institutionnelles d'un échec, Gestion & Finances Publiques, 2018/1 (No 1), p. 59-66. DOI : 10.3166/gfp.2017.00147. URL: <https://www.cairn.info/revue-gestion-et-finances-publiques-2018-1-page-59.htm>

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

Chapitre premier : Le pacte Dutreil : un pacte en danger

Ce pacte Dutreil, un pacte en danger qui sonne désormais l'hallali contre le loueur de meublé même professionnel

Le pacte Dutreil permet de bénéficier de réduction et/ou de report d'impôts en cas de transmission d'entreprise ou de droits sociaux dans un cadre familial et hors familial (donataire ou successeur est un tiers à la famille), bien que dans ce dernier cas, cette transmission prenne la plupart du temps la forme d'une vente. Dans cette dernière hypothèse le pacte s'applique sur le prix de vente sans le bénéfice du pacte.

Lorsque le pacte s'applique dans le cadre familial, la famille est comprise dans les mêmes conditions que pour le champ d'application des droits de donation ou de succession. Ainsi, le lien juridique légal (couple marié, pacsé, enfant adopté) ou de parenté pris en compte est le même que pour la succession, de même que le degré de parenté.

C'est donc sur la base de ce lien ou de cette absence de lien déterminant l'assiette imposable aux droits d'enregistrement que s'applique l'exonération.

Le pacte, ce « contrat » entre le contribuable et l'administration fiscale prévoit sous conditions, une exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de la valeur des biens professionnels transmis par donation ou succession⁵⁹⁰. De plus, en vertu de l'article 790 du Code général des impôts, la donation en pleine propriété des parts ou actions d'une société (ou de la totalité ou d'une quote-part indivise de l'ensemble des biens meubles et immeubles, corporels ou incorporels, affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle) ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, bénéficient sur les droits liquidés d'une réduction de 50 % lorsque le donateur est âgé de moins de 70 ans.

Le Professeur Frederic DOUET⁵⁹¹ dans une tribune du journal les Échos a restitué les perturbations sismiques, qui secouent régulièrement (presque pathologiquement) le pacte Dutreil, secousses confirmées avec la dernière réécriture de la doctrine administrative fiscale

⁵⁹⁰ Article 787 B et 787 C du Code général des impôts

⁵⁹¹ Professeur de Droit Privé et de Sciences Criminelles à l'Université Rouen-Normandie, Agrégé des Facultés de droit, Membre du Conseil des prélèvements obligatoires, avocat à la Cour

sur les bénéficiaires du pacte Dutreil⁵⁹². Dans cet article⁵⁹³ publié le 25 mai 2021 et intitulé « *Le pacte Dutreil, un monument de bureaucratie*, l'auteur écrit :

« *Crée en 2000, ce dispositif censé favoriser la transmission des entreprises a été réformé quatorze fois depuis. L'administration fiscale ne cesse de l'amender au risque de le dénaturer. Il faut le remplacer par un autre dispositif* », soit quatorze fois en 21 ans, une fois tous les 1,5 ans.

Extraits choisis :

« *La dernière réforme en date – en l'occurrence celle opérée par la loi de finances pour 2019 – était censée, comme les précédentes, simplifier les pactes Dutreil. En réalité, comme bien souvent en matière fiscale, les lois de simplification ne font que complexifier davantage le code général des impôts*

Le diable se cache dans les méandres du code général des impôts, laissant augurer des contentieux si d'aventure l'administration fiscale ne revenait pas à une lecture plus orthodoxe. Ces arguties fiscales doivent inviter le législateur à s'emparer du sujet, non pas pour toiletter une énième fois le dispositif Dutreil, mais pour l'abandonner au profit d'un dispositif plus lisible ».

L'essence de cet article porte sur l'instabilité, la complexité, de manière inhérente la crainte que fait peser sur les acteurs économiques l'utilisation et la mise en œuvre de ce pacte évolutif. Cette anxiété peut notamment se manifester par des demandes de rescrit, provoquant un surcroît de travail pour les services fiscaux. Le rescrit⁵⁹⁴ est une demande de prise de position par l'administration fiscale adressée par le contribuable sur sa situation particulière, qu'il doit exposer expressément et exhaustivement à l'administration fiscale. Toutefois, la « *délivrance des rescrits ne constitue pas un blanc-seing donné par l'administration, qui n'est pas privée de son pouvoir de contrôle, notamment quant à la situation de fait sur laquelle est basé le rescrit*⁵⁹⁵ ». Ainsi, le rescrit n'apporte aucune garantie, puisque l'administration peut le remettre en cause, dès lors que le moindre évènement n'a pas été exhaustivement décrit.

⁵⁹² Voir Troisième partie, Titre second, Chapitre premier, Section 4.2 Le troublant critère novateur et discriminant de l'habitation

⁵⁹³ L'article est coécrit avec Arlette Darmon (notaire, présidente du Groupe Monassier). Lien <https://groupemonassier.com/pacte-dutreil-monument-de-bureaucratie/> consulté au 2 février 2023

⁵⁹⁴ BOI-SJ-RES-10-20-10 commentant l'article L80 A du Livre des procédures fiscales annexé au Code général des impôts

⁵⁹⁵ L'administration peut revenir sur le rescrit, si elle prétend que le contribuable n'a pas apporté des informations permettant de prendre une position adaptée (Cour d'appel de LYON RG no 18/04410, no RG 18/04410 - No Portalis DBVX-V-B7C-LYQA le 2 juillet 2019).

Cela étant ce rescrit, anonymisé au début de son institution est désormais nominatif. Ce qui semble décourager les potentiels demandeurs⁵⁹⁶.

C'est avant tout la nature de l'activité, fortement détournée par la doctrine administrative fiscale, qui conditionne le bénéfice du dispositif, car son champ d'application paraît à première vue relativement ouvert.

Section 1 : Un champ d'application *a priori* assez ouvert...

Le bulletin officiel des finances publiques BOI-ENR-DMTG-10-20-40-40-20140519 commente les articles 787 B et 787 C du Code général des impôts, précisant le champ d'application de ce pacte.

Si la forme de l'activité est libre, la nature de celle-ci est placée sous haute surveillance et le champ de ces activités se précise encore. Ce régime étant dérogatoire, seules sont admises à bénéficier de ce pacte des activités limitativement énumérées par le Code général des impôts, strictement commentées par la doctrine administrative fiscale, dont ne fait pas partie la location de meublé (professionnelle ou non professionnelle !), dès lors que ces logements seraient destinés à l'habitation. Critère d'habitation qui fait entrer cette location dans la gestion de patrimoine, activité civile selon le droit fiscal, lorsqu'il s'agit de faire application du pacte Dutreil. Or, pour la catégorie d'imposition sur le revenu, cette location est considérée comme commerciale, comme une activité économique. De même, les biens immobiliers consacrés à l'activité de location meublée exercée à titre professionnelle sont dans le champ d'application de l'impôt sur la fortune immobilière, mais exonérés.

⁵⁹⁶ « Longtemps, l'administration centrale a accepté de traiter les rescrits de manière anonyme. Mais nous avons compris que ces rescrits étaient souvent déposés par des sociétés de conseil, qui facturaient ensuite notre réponse à leurs clients. Dans un esprit de service public, il nous a semblé normal qu'un contribuable voie traiter son rescrit gratuitement -dans certains pays, c'est payant ! C'est pourquoi nous sommes revenus sur l'anonymisation. Nous ne nous résignons pas à ce que les contribuables répugnent à poser une question à l'administration par crainte d'une sorte de retour de flamme. C'est peut-être notre image, mais ce n'est pas notre pratique ! La preuve : les agents qui traitent les rescrits ne sont pas ceux qui réalisent les contrôles. M. Édouard Marcus, qui m'accompagne, est le chef du service juridique de la fiscalité à la direction générale des finances publiques : il n'est pas responsable du contrôle fiscal. Je conçois que ce type d'information soit peu accessible à des particuliers, mais les cabinets de conseil qui déposent des rescrits anonymes le savent fort bien » selon Bruno PARENT, directeur générale des finances publiques de 2014 à 2019 (Comptes rendus de la Commission sénatoriale État pour une société de confiance, Mercredi 7 février 2018, audition de M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques (Lien au 18 septembre 2018 : https://www.senat.fr/compte-rendu-commissions/20180205/cs_confiance.html#toc3)).

1.1 dont l'objet porte sur une activité économique admise...

Selon l'*alinea* 1 de l'article 787 B du Code général des impôts : « *Sont exonérées de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, transmises par décès, entre vifs ou, en pleine propriété, [...]* ».

Selon l'*alinea* 1 de l'article 787 C du Code général des impôts : Sont concernés par ce dispositif « *la totalité ou une quote-part indivise de l'ensemble des biens meubles et immeubles, corporels ou incorporels affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale* ».

Ainsi, sous l'égide de ces dispositions, seules les activités industrielles, commerciales, artisanales, agricoles ou libérales sont concernées par ce dispositif d'exonération fiscale lors de la transmission.

Par exemple, pour un pacte qui porte sur une entreprise individuelle, les biens concernés par le pacte ne peuvent être que ceux affectés à cette entreprise et exploités par ladite entreprise. « *Lorsque les biens faisant l'objet d'une donation sont loués (location-gérance pour le fonds de commerce) à une SARL qui en assure déjà l'exploitation, les biens en cause, qui ne sont déjà plus affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle, n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 787 C du CGI et ne bénéficient donc pas de l'exonération partielle prévue par cet article (RM Giro n° 85780, JO AN du 15 août 2006, p. 8563)⁵⁹⁷* ». La particularité de l'entreprise individuelle commande qu'il y a lieu de sérier les biens sur lesquels porte le pacte, puisque par nature il n'y a pas d'entité fiscale propre fractionnée en parts ou actions à céder. Seuls les biens affectés à l'exploitation et nécessaires à l'exercice de la profession, stocks y compris, entrent dans le champ du pacte. En écho à la théorie du bilan vue en introduction, l'inscription du bien à l'actif du bilan de l'entreprise, insuffisante à elle seule, n'engage pas l'administration fiscale. Le critère n'est pas celui de la destination formelle et théorique, mais celui de l'utilisation avec son degré éventuel pour cette dernière, de l'exploitation réelle et effective du bien. Certes, une société de personne a une personnalité juridique, mais le droit fiscal ne lui reconnaît pas de personnalité fiscale⁵⁹⁸ propre par rapport

⁵⁹⁷ BOI-ENR-DMTG-10-20-40-40-20140519

⁵⁹⁸ « La fiscalité internationale des sociétés de personnes : étude critique des images fiscales à la lumière des droits britannique et américain » par Benoit Jarige. Thèse de doctorat en Droit privé et sciences criminelles, soutenue le 24 mars 2022 à Bordeaux. Cette thèse aborde notamment des concepts purement fiscaux, comme la transparence fiscale, la translucidité et la personnalité fiscale. Pour cette dernière personnalité, elle s'applique pour le « groupe fiscal de société », alors qu'en droit commercial français le groupe est difficilement appréhendable,

aux associés, tant qu'elle est soumise à l'impôt sur le revenu des personnes physiques⁵⁹⁹. Il en est autrement, si cette société opte à l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, quelle que soit la forme adoptée, celle-ci n'est par elle-même pas exclue du pacte.

1.2 ... alors que les formes de l'activité sont largement admises

La forme de l'activité n'a aucune incidence⁶⁰⁰. Sont concernées les parts ou actions de société ou l'activité elle-même, si elle est exercée de manière individuelle. Si l'article 787 B du Code général des impôts est destiné aux actions ou parts de sociétés, l'article 787 C est dédié, quant à lui aux entreprises individuelles. Si bien que toutes les formes d'activité peuvent prétendre à ce dispositif.

Afin de lutter contre les effets d'aubaines et les générations spontanées qui viendraient à naître uniquement en vue de bénéficier du pacte, une antériorité fondée à la fois sur la durée⁶⁰¹ et la réalité de l'activité est instituée.

Section 2 : Des conditions de détention et d'engagement relativement souples

Cinq conditions gouvernent l'application du régime, qui tiennent essentiellement à l'engagement de conservation de l'activité transmise ainsi qu'à son mode d'exercice.

2.1 Condition de principe minimale de détention de deux ans

car l'entité n'existe pas en tant que telle. Elle est analysée au regard des liens capitalistiques. En fiscalité, cette personnalité se retrouve avec l'intégration fiscale pour l'impôt sur les sociétés et depuis le 1^{er} janvier 2023 avec la taxe sur la valeur ajoutée, deux impôts pour lesquels la société mère, de cette famille au féminin, est désignée comme redevable. Cette intégration permet également des gestions de trésorerie.

⁵⁹⁹ Il s'agit de la mise en œuvre du concept de la translucidité fiscale.

⁶⁰⁰ BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10-20140519

⁶⁰¹ Voir notamment la décision de la Cour de cassation, civile, Chambre commerciale, 11 mai 2023, 21-16.923, no 21-16924 et no 21-16925 Inédit. Selon la décision de la Cour de cassation qui reprend l'attendu de la Cour d'appel : « [...], si la condition d'activité doit être respectée au jour de la donation, l'animation effective du groupe doit être préparée suffisamment en amont de l'acte pour permettre l'accumulation des actes et des faits sur la période considérée afin de pouvoir démontrer l'effectivité et la réalité du schéma présenté pour revendiquer l'application du régime de faveur au jour de la donation ». La période ante cession n'a pas dépassé une année en l'espèce. L'enjeu dans ces espèces était de taille, puisque l'activité détenue par la holding était celle de para-hôtelier...

En principe l'entreprise individuelle doit être détenue depuis plus de 2 ans par le défunt ou le donateur, lorsqu'elle est acquise à titre onéreux. *A contrario*, cette condition de durée de détention n'est pas exigée en cas de création ou d'acquisition à titre gratuit (succession ou donation). Cette exception trouve à s'appliquer notamment, lorsque le conjoint du défunt hérite de l'activité exercée sur un bien commun, quand bien même, l'époux du *de cuius* n'est pas co-exploitant au moment du décès du défunt⁶⁰².

Afin d'éviter les blocages face à ce type de situation, depuis le 1^{er} janvier 2019, cet engagement de conservation peut également être pris par une personne seule, pour elle-même et ses ayants-cause à titre gratuit.

2.2 Condition d'activité avant et durant l'engagement

L'entreprise doit conserver une activité éligible (opérationnelle) au bénéfice de l'exonération partielle pendant toute la durée de l'engagement collectif ou individuel⁶⁰³. Lorsque l'activité est exercée individuellement, la personne doit s'obliger personnellement pendant la durée de l'engagement. Dans le cadre d'une société, l'engagement personnel d'exercer l'activité individuellement est transférable d'un héritier à l'autre. Ce qui représente une réelle souplesse du dispositif. Ainsi, selon ses autres activités, chaque associé engagé peut d'une année sur l'autre s'investir dans la gestion de l'entreprise, car cet investissement doit représenter l'activité principale du bénéficiaire du pacte.

2.3 Condition d'engagement collectif et individuel de quatre ans

Dans le cadre d'une transmission de parts de société, chacun des héritiers, donataires ou légataires doit prendre l'engagement dans la déclaration de succession ou l'acte de donation, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, de conserver l'ensemble des biens affectés à l'exploitation de l'entreprise pendant une durée de 4 ans à compter de la date de la transmission. Cet engagement peut être poursuivi par le ou les donataires descendants, qui succèdent aux premiers héritiers. À la différence de l'engagement collectif ou unilatéral de

⁶⁰² Cass. Com., arrêt du 10 septembre 2013, no 12-21140, ECLI : FR : CCASS : 2013 : CO00810

⁶⁰³ BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10 § 50. Cette conservation de l'activité opérationnelle durant toute la période de l'engagement a été affirmée par l'article 8 de la loi no 2022-1157, loi de finances rectificative du 16 août 2022 pour 2022.

conservation conclu par le défunt ou le donateur, l'engagement des bénéficiaires de la transmission à titre gratuit de conserver les titres reçus est individuel.

En conséquence, le non-respect de cet engagement par l'un d'entre eux n'est pas de nature à remettre en cause l'exonération partielle dont ont bénéficié, le cas échéant, les autres héritiers, donataires ou légataires.

Dans le cadre d'une transmission d'entreprise individuelle, un seul successeur s'engage sur une durée de 4 ans.

2.4 Les modalités de l'engagement

L'engagement doit être pris lors du dépôt de la déclaration de succession ou de l'acte de donation. Par la suite et chaque année, chacun des héritiers, légataires ou donataires doit adresser individuellement un courrier attestant que :

- L'engagement individuel de conservation des biens est respecté tout au long de l'année ;
- L'un des bénéficiaires nommément désignés poursuit l'exploitation de l'entreprise pendant les 3 ans qui suivent l'année de la transmission.

Si des modifications dans l'exploitation interviennent, l'engagé doit informer l'administration fiscale de ces changements.

2.5 Une condition d'exploitation effective par un bénéficiaire

L'un des héritiers, donataires ou légataires doit poursuivre effectivement pendant les 3 années suivant l'année de l'acte transmission, l'exploitation de l'entreprise. Cette personne doit exercer de manière habituelle et principale son activité au sein de l'entreprise. Dans le cadre d'une cession de parts de sociétés, l'exploitation n'a pas à être exercée par le même bénéficiaire durant les 3 ans. Ainsi les exploitants à titre principal peuvent se succéder.

L'activité principale est celle qui représente pour redevable l'essentiel de ses activités économiques (temps passé dans chaque activité, importance des responsabilités exercées, etc.), même si elle ne dégage pas la plus grande part de ses revenus. S'il est impossible de déterminer qu'elle est l'activité principale, il est tenu compte de celle générant les revenus les plus importants.

Dans le cas société de personne, il est tenu compte de la situation de chaque associé pour déterminer, s'il a la qualité de professionnel ou non. En cas d'indivision successorale, le partage avec soulte⁶⁰⁴ induit un report de l'engagement individuel de conservation vers l'indivisaire attributaire de l'entreprise individuelle considéré, comme le bénéficiaire effectif. Pour que le pacte ne soit pas remis en cause, l'ensemble des biens nécessaires à l'exploitation de l'entreprise doit être transmis à l'indivisaire à qui est attribuée l'entreprise individuelle.

Cette transmission doit être réalisée en considération de l'âge des donataires.

Section 3 : Un avantage fiscal pleinement effectif en cas de donation avant les soixante-dix ans du donateur

En complément des dispositions des articles 787 B et C, trouve à s'appliquer, si le donateur est âgé de moins de 70 ans au moment de la mutation, une réduction de 50 %⁶⁰⁵ sur les droits liquidés. La transmission doit porter sur la branche complète d'activité ; c'est-à-dire le cœur même de l'activité. Ce sans quoi l'activité ne peut pas fonctionner.

Un pacte Dutreil pour une activité locative passe par la donation du bien immobilier.

Section 4 : Loueur en meublé professionnel expressément exclu du pacte Dutreil

Le marteau fiscal s'est étrangement abattu sur le loueur en meublé professionnel⁶⁰⁶.

Le tremblement de terre dû à la décision du Conseil constitutionnelle de 2018⁶⁰⁷ n'en finit pas de générer des répliques. Après la prise en considérations de critères essentiellement fondamentaux pour la qualification de loueur en meublé professionnel, un autre effet est son exclusion du pacte Dutreil. En effet, si cette activité est désormais reconnue comme professionnelle par nature « fiscale », elle doit être exclue par la loi, du dispositif de transmission dédié à ces activités professionnelles ; faute de quoi elle doit y être admise.

⁶⁰⁴ Somme d'argent qui compense la valeur des biens ou droits partagés lors dudit partage.

⁶⁰⁵ Article 790 du Code général des impôts

⁶⁰⁶ Voir *infra* Section 4.2 Le troublant critère novateur et discriminant de l'habitation

⁶⁰⁷ Décision no 2017-689 QPC du 8 février 2018

Ainsi après la période du doute sur le bénéfice du pacte Dutreil, s'élève à l'horizon celle du doute sur son critère légal d'exclusion : celui de l'habitation.

4.1 La longue période du doute sur le bénéfice du pacte Dutreil

Publiés le 6 avril 2021 au bulletin officiel des finances publiques BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10, les termes du paragraphe no 15 sont sans appel et méritent d'être reportés ici *quasi in extenso* : « Pour l'appréciation de la nature de ces activités (entrant dans le champ du pacte Dutreil -NDR), il est admis de se reporter aux indications données dans la documentation afférente à la détermination de l'assiette de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) (BOI-PAT-IFI-20-20-20-30).

Ainsi, les activités commerciales s'entendent, pour les besoins de l'application de l'article 787 B du CGI, de celles mentionnées à l'article 966 du CGI. Sont donc considérées comme activités commerciales les activités mentionnées à l'article 34 du CGI et à l'article 35 du CGI, à l'exclusion des activités de gestion par une société de son propre patrimoine immobilier.

Sont ainsi exclues toutes les activités de gestion par une société de son propre patrimoine immobilier, y compris celles mentionnées à l'article 34 du CGI ou à l'article 35 du CGI (II § 90 du BOI-PAT-IFI-20-20-20-30). Tel est le cas notamment :

- *des activités de location de locaux nus, quelle que soit l'affectation des locaux ;*
- *des activités de location de locaux meublés à usage d'habitation ; [...] ».*

Avant cette réécriture du bulletin officiel des finances publiques, l'activité de loueur de meublé n'était pas expressément exclue. Il était loisible de supposer qu'elle était, selon les cas et les faits, éligible au dispositif Dutreil. Désormais, la location meublée reconnue pourtant, comme une activité commerciale, taxée en cette qualité, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, se retrouve expressément placée pour l'exclure du bénéfice du pacte Dutreil, dans la catégorie de la gestion de patrimoine, civile fiscalement, au même titre que la location nue..., car elle est à usage d'habitation.

S'il fallait apporter une démonstration de cette gestion budgétaire opportuniste, elle semble l'être. Le Comité de l'abus de droit fiscal⁶⁰⁸, qui donne des avis sur les contentieux administratifs entre l'administration fiscale et les contribuables tenait cette position depuis

⁶⁰⁸ Séance du 6 novembre 2015 : avis rendus par le Comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC no 07/2015)

déjà 2015. Il se prononça en ces termes dans le cas d'espèces ci-après : « *Le Comité relève, en premier lieu, que l'article 787 B du Code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige, exonère de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, transmises par décès ou entre vifs lorsque plusieurs conditions sont satisfaites.*

Il observe que la SARL X exerce une activité de location de locaux d'habitation meublés et de locaux commerciaux nus et que cette activité n'est assortie d'aucune autre prestation. Par suite, cette société exerce une activité civile et non une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, seule visée par l'article 787 B du Code général des impôts. [...].

Il en déduit que les donations des parts de la SARL X, dont la donation en litige, n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions de cet article ».

Le Comité détermine sa position par la présence ou non d'autres prestations, sous-entendues, hôtelières. En avisant, le Comité fait une lecture civiliste de l'activité de location meublée ; l'activité de location de logement n'étant pas énumérée par l'article L110-1 du Code de commerce comme étant commerciale.

Or, contrairement à ce qui pouvait être attendu, cet avis n'est à l'époque pas suivi par l'administration fiscale, du fait même des contradictions entre droit commercial et droit fiscal, comme nous l'avons expliqué *supra*⁶⁰⁹. Parce qu'abonder dans le sens du Comité de l'abus de droit fiscal revient à valider les contradictions entre ces deux droits. C'est revenir sur l'autonomie du droit fiscal eu égard au droit civil et au droit commercial, particulièrement à l'article L110-1 de ce dernier Code déjà vu plus haut⁶¹⁰.

À ce moment, l'administration fiscale n'a pas encore apporté de réponse à cette ambivalence, qu'elle vient de fournir de manière troublante et inquiétante par la réécriture de bulletin sur le pacte Dutreil, en s'appuyant sur un critère (fiscal) équivoque de l'habitation. Revenir sur cette autonomie c'est revenir sur la légalité même de la doctrine administrative fiscale. Cette dernière, sans autoriser expressément l'application du pacte Dutreil à la location meublée ne

⁶⁰⁹ Voir *supra* Deuxième partie, Titre premier, Chapitre premier, Section 1 : Le Conseil constitutionnel invalide l'exigence d'inscription au greffe du tribunal de commerce

⁶¹⁰ Voir *supra* Deuxième partie, Titre premier, Chapitre premier, Section 1 : Le Conseil constitutionnel invalide l'exigence d'inscription au greffe du tribunal de commerce

l'excluait pas, puisque cette activité était (C'est toujours le cas) encore considérée, comme commerciale par le droit fiscal, quand elle est civile pour le droit commercial⁶¹¹.

Les lois fiscales, d'ordre public, sont d'interprétation stricte⁶¹² et *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*. L'administration fiscale ne put donc pas rejeter l'application du pacte Dutreil pour des motifs formels, mais le rejeta pour détournement du dispositif.

D'où la procédure de l'abus de droit mise en œuvre dès le début du contrôle fiscal, afin de contourner cette absence d'interdiction de l'application du dispositif Dutreil à cette activité. Ce en quoi, elle aboutit au résultat escompté, mais non sur le fondement de l'avis proposé par le Comité de l'abus de droit ; à savoir la rectification de l'opération par le rejet de l'exonération au bénéfice du pacte Dutreil.

Faut-il parler de mauvaise foi, lorsque l'administration fiscale, prise aux fers de ses propres textes, utilise la procédure de l'abus de droit, afin de les contourner et de priver le contribuable de l'application de la législation qu'elle-même établit ?

Forte de ces considérations, elle se prononça dans les termes suivants :

« *Nota : l'administration a décidé de ne pas se ranger à l'avis émis par le Comité. En effet : - en raison des termes employés par le législateur dans la rédaction de l'article 787 B du CGI, les activités commerciales doivent normalement s'entendre de celles revêtant ce caractère en droit privé. Toutefois, pour le bénéfice du régime de faveur prévue à l'article 787 B du CGI, la doctrine admet qu'il y a lieu de prendre en considération les activités qui sont regardées comme telles au sens du droit fiscal. Présentent ainsi un caractère commercial les activités dont les résultats sont classés dans la catégorie des BIC en application de l'article 34 et de l'article 35 du CGI (cf. BOI- ENR-DMTG-10-20-40-10 renvoyant au BOI-PAT-ISF-30-30-10-10). Tel est le cas de l'activité de loueur en meublé à usage d'habitation exercée à titre habituel, qu'elle soit ou non accompagnée de prestations de service.*

Au cas particulier, la SARL X, en exerçant une activité de loueur en meublé à titre habituel, entre dans le champ d'application de l'article 787 B du CGI ;

⁶¹¹ Voir *supra* Deuxième partie, Titre premier, Chapitre premier, Section 2 : Genèse de l'exigence d'inscription au registre du commerce et des sociétés

⁶¹² « *Les lois fiscales sont des lois d'ordre public et doivent, par conséquent, être interprétées de manière restrictive, sans pouvoir être étendues par similitude de motifs à des situations qu'elles n'ont pas expressément visées.*

En particulier, il n'est pas permis de raisonner d'un cas prévu à un cas imprévu car, en matière fiscale comme en matière pénale, ce qui n'est pas prévu, ce qui n'est pas ordonné ou n'est pas défendu est autorisé et ne peut être exigé ou défendu (Chambre des requêtes, 26 décembre 1826, Sirey 1825/1827 - I - 491).

Il n'est pas davantage possible d'introduire dans les lois fiscales, lorsque leur sens est clair et précis, des distinctions que la loi n'a pas faites ou sous prétexte d'interprétation, d'en restreindre arbitrairement la portée par l'adjonction d'exigences qu'elles ne comportent pas ».

- dans la présente affaire, l'abus de droit ne concerne pas la doctrine administrative. En effet, il ne porte pas sur la nature de l'activité exercée par la SARL X mais sur un montage ayant permis l'application du régime de faveur prévu à l'article 787 B du CGI à la transmission de biens privés par les époux A à leurs enfants alors que le législateur réserve l'application de ce régime aux transmissions d'entreprises.

En conséquence, la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal en l'espèce est justifiée. L'administration ayant réuni un faisceau d'éléments précis et concordants établissant l'existence d'un abus de droit par fraude à la loi, l'exonération prévue à l'article 787 B du CGI ne devait pas s'appliquer à l'acte de donation-partage du 29 juillet 2011 et a été remise en cause à juste titre ».

Ce qu'il fallait démontrer...

Désormais ce flou doctrinal est dépassé (ou plutôt remplacé par un autre), puisque la doctrine administrative fiscale exclut expressément l'activité de loueur de meublé du bénéfice du pacte Dutreil à cause même d'un nouveau critère d'habitation, (même s'il est totalement incohérent, tel qu'énoncé dans le bulletin idoine), qu'elle tolérerait il y a peu, comme le démontre cette position *supra* à la suite à la décision du Comité de l'abus de droit fiscal citée ci-dessus.

4.2 Le troublant critère novateur et discriminant de l'habitation

L'habitation, voici un terme appelé à prendre une large publicité et sans doute la cause de nombreux commentaires.

Voici le mot promu et propulsé au rang de clef de voûte du dispositif Dutreil en matière d'activité locative. Il fallait un critère purement fiscal, afin de ne pas déstabiliser cette lourde, longue, fastidieuse, pénible et incohérente construction qu'est le régime de la location meublée à la fois commerciale et civile, pour laquelle l'État ne veut pas subir de trop lourds désavantages.

Ce critère est celui de l'habitation.

Cette destination d'habitation permet de qualifier la location, d'activité de gestion de patrimoine, lorsqu'il s'agit d'examiner son éligibilité au dispositif Dutreil, en l'occurrence de l'en exclure. Ce critère d'habitation disqualifie expressément la location meublée de la course au bénéfice du pacte Dutreil. Il paraît exclu qu'elle l'intègre à l'avenir.

Les répliques de cette onde de choc se font déjà ressentir⁶¹³ avec certainement une transition accélérée de l'activité de location meublée vers la location para-hôtelière, si l'on considère que les acteurs économiques sont par nature rationnels. Laquelle réaction peut potentiellement entraîner à son tour, l'exclusion ou le resserrement drastique des conditions d'accès au pacte Dutreil de la location para-hôtelière. « Par exemple, le département des Alpes-Maritimes concentre 87 000 annonces de meublés touristiques, qui représentent 16 % du parc [données à interpréter précautionneusement, un logement pouvant être simultanément sur plusieurs plateformes] ».

Cette information donnée page 22 du rapport⁶¹⁴, de juin 2022 publié le 13 mars 2023 sur le site du ministère de l'Intérieur et des Outre-mer, figure de l'ampleur du phénomène. Cet événement appelle selon ses auteurs à une prophylaxie, qui commence par la remise en cause de l'abattement de 71%⁶¹⁵.

Le rapport ne va pas jusqu'à proposer la suppression du caractère fiscalement commercial de cette activité. Ce qui invaliderait de plein droit son éligibilité au dispositif Dutreil⁶¹⁶, questionnant également sur l'exonération des biens destinés à cette activité, à l'impôt sur la fortune immobilière...

Cela étant, faute d'un tel taux abattement, celui de 50% serait-il suffisant pour absorber les dépenses réelles engagées ? Le basculement à un régime réel, avec le coût de la prestation comptable serait-il soutenable pour le petit propriétaire en faisant une activité complémentaire ?

⁶¹³ Voir Question no 8362 de M. Paul-André Colombani (Libertés, Indépendants, Outre-mer et Territoires - Corse-du-Sud enregistrée au bureau de l'Assemblée le 30 mai 2023 page 4784. Cette question révèle les effets du pacte Dutreil qui accélère cette transition des locations meublées vers les locations para-hôtelière. Toutefois, il n'est pas assuré que la réponse ira dans le sens d'un élargissement du dispositif.

⁶¹⁴ Publiée le 13 mars 2023, ce rapport de juin 2022 op.cit. de l'Inspection générale des finances, « Lutte contre l'attrition des résidences principales dans les zones touristiques en Corse et sur le territoire continental », prétextant d'un déficit de logement, préconise de remettre en cause certains abattements de la location meublée.

⁶¹⁵ À la suite du rapport du Conseil national de la refondation sur le logement (Lien consulté au 11 juin 2023 : <https://www.ecologie.gouv.fr/sites>) publié le 5 juin, Bruno LEMAIRE, Ministre de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique, a déclaré le 9 juin qu'il est prêt à revoir la fiscalité de la location meublée (para-hôtelière ou non), notamment l'application du taux de 71%. Encore une fois la « simplification » demandée page 12 de ce rapport passe par un rognement des avantages fiscaux et une modification du régime en cours de d'application, avec effet rétroactif entre les parties déjà engagées (Pour les déclarations du Ministre voir notamment, La Tribune, « Meublés touristiques : Bruno Le Maire se dit « ouvert » à une réforme de la fiscalité » au lien suivant consulté le 11 juin 2023 : <https://www.latribune.fr/entreprises-finance/industrie/energie-environnement/meubles-touristiques-bruno-le-maire-se-dit-ouvert-a-une-reforme-de-la-fiscalite-965361.html>).

⁶¹⁶ Voir *supra* Conclusion du titre premier : « À ce propos, la section que le bulletin officiel des finances publiques référencé BOI-PAT-IFI-20-20-20-30 sur l'impôt sur la fortune immobilière dédiée aux locations meublées est intitulée : Nature des activités inéligibles (activités « civiles ») ... Ce titre laisse songeur sur la nature de ces activités et en tant qu'« activités civiles », à son imposition potentielle à l'impôt sur la fortune immobilière. En effet, à tout moment une loi de finances peut décider de faire application de l'article L110 du Code de commerce pour exclure toutes les activités de logement, y compris la location para-hôtelière...qui peut encore bénéficier du pacte Dutreil ».

Pour revenir au dispositif Dutreil, selon la doctrine administrative fiscale, publiée le 6 avril 2021, bulletin officiel des finances publiques BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10 au paragraphe no 15, les termes sont sans appel (même s'ils sont contestables juridiquement). Ils méritent pour certains d'être reportés ci-dessous : « *Pour l'appréciation de la nature de ces activités (entrant dans le champ du pacte Dutreil -NDLR), il est admis de se reporter aux indications données dans la documentation afférente à la détermination de l'assiette de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) (BOI-PAT-IFI-20-20-20-30).*

[...].

Sont donc considérées comme activités commerciales les activités mentionnées à l'article 34 du CGI et à l'article 35 du CGI, à l'exclusion des activités de gestion par une société de son propre patrimoine immobilier.

Sont ainsi exclues toutes les activités de gestion par une société de son propre patrimoine immobilier, y compris celles mentionnées à l'article 34 du CGI ou à l'article 35 du CGI.

Tel est le cas notamment :

- des activités de location de locaux meublés à usage d'habitation ; [...] ».

Ainsi, pour ce motif « *d'usage d'habitation* », la location de logement meublé est civile selon ce bulletin. Pourtant, une location meublée occasionnelle, même sans prestation de services, ne remplit pas cette condition d'usage d'habitation, selon le *corpus* fiscal lui-même⁶¹⁷.

Pour discerner ce critère d'habitation, il faut se reporter à plusieurs bulletins officiels des finances publiques, disséminés dans ce *corpus* doctrinal fiscal faisant référence à l'habitation.

Tout d'abord, le bulletin officiel des finances publiques BOI-IF-TH-10-10-10 dans son paragraphe no 90 précise :

« L'imposition à la taxe d'habitation résulte de l'affectation du local meublé à l'habitation.

Sont considérés comme affectés à l'habitation les locaux meublés utilisés à des fins personnelles ou familiales :

- soit à titre de résidence principale ;

- soit à titre de résidence secondaire ».

Ensuite, le bulletin officiel des finances publiques BOI-IF-TH-20-20-20 paragraphe no 40 édicte :

⁶¹⁷ Voir *supra* Deuxième partie, Titre second, Chapitre premier, Section 5 : Régimes d'impôt sur le revenu : un abattement de 50% à 71%

« *La notion d'habitation principale doit s'entendre comme en matière d'impôt sur le revenu.*

Il s'agit donc :

- d'une manière générale, du logement dans lequel le contribuable réside habituellement et effectivement avec sa famille ; [...] ».

En outre, le bulletin officiel des finances publiques BOI-IF-TH-70 paragraphe no 70 considère que : « *L'habitation principale se définit comme les immeubles ou les parties d'immeubles constituant la résidence habituelle et effective du contribuable. [...] »* en renvoyant au bulletin officiel des finances publiques BOI-IF-TH-20-20-20.

Par ailleurs, le bulletin officiel des finances publiques BOI-IR-CHAMP-10 paragraphe no 100 énonce :

« *D'une manière générale, le foyer s'entend du lieu où les intéressés habitent normalement, c'est-à-dire du lieu de la résidence habituelle, à condition que cette résidence en France ait un caractère permanent ».*

Enfin, les conventions fiscales internationales pour lesquelles la France est signataire, définissent l'habitation, comme « *L'expression « foyer d'habitation permanent » désigne tout logement dont la personne concernée dispose de façon durable, [...]. La notion de foyer d'habitation recouvre toute forme d'habitation (maison ou appartement qui est la propriété de l'intéressé ou pris en location, chambre meublée louée, habitation mise à sa disposition à titre gratuit). Le caractère permanent du foyer d'habitation est essentiel, ce qui signifie que l'intéressé fait le nécessaire pour avoir le logement à sa disposition en tout temps, d'une manière durable.*

La disposition occasionnelle d'un logement [...] ne satisfait pas à cette condition de durabilité⁶¹⁸ ».

Se retrouve dans ces différentes définitions fiscales, l'influence, si ce n'est une malheureuse et incomprise tentative de reprise des dispositions du Code civil sur la résidence principale.

Tout d'abord, l'article 102 du Code civil dispose notamment : « *Le domicile de tout Français, quant à l'exercice de ses droits civils, est au lieu où il a son principal établissement* ». Ensuite, l'article 103 du Code civil dispose : « *Le changement de domicile s'opérera par le fait d'une habitation réelle dans un autre lieu, joint à l'intention d'y fixer son principal établissement.* ». En outre, l'article 104 du Code civil dispose : « *La preuve de l'intention*

⁶¹⁸ BOI-INT-CVB-LUX-10-INT – Convention fiscale entre la France et le Luxembourg – Champ d'application de la convention (Les conventions internationales sont établies sur un modèle générique)

résultera d'une déclaration expresse, faite tant à la municipalité du lieu que l'on quittera, qu'à celle du lieu où on aura transféré son domicile ». Enfin, l'article 105 du Code civil dispose : « *A défaut de déclaration expresse, la preuve de l'intention dépendra des circonstances* ».

Ainsi l'habitation peut être principale ou secondaire, l'essentiel étant qu'elle soit habituelle et permanente.

À aucun moment, la location meublée occasionnelle ne remplit ce critère de l'habitation, qui permet de l'exclure du bénéfice du dispositif Dutreil tel qu'il est énoncé.

L'administration fiscale habille encore une fois sa décision d'un raisonnement dilatoire et crée sa propre illégalité.

Pour finir, l'arrêt du Conseil d'État du 19 avril 2022⁶¹⁹ s'est prononcé distinctement sur l'activité de location meublée par une société.

Les faits sont les suivants.

M. G, actionnaire de la SAS ALPHA fondée en 1996, crée le 22 octobre 2010 la SARL Financière BETA..., à laquelle il apporte 308 titres de la SAS ALPHA. La SARL Financière BETA a pour objet la prise de participation dans d'autres sociétés. La plus-value résultant de cet apport est placée sous le régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du Code général des impôts, puisque la société cessionnaire est créée par le cédant. Le 11 novembre 2010, la SARL Financière BETA revend finalement les 308 titres de la SAS ALPHA à une société tierce, la SA GAMMA, pour un prix identique à la valeur d'apport.

La situation étant définitivement figée l'administration fiscale intervient.

L'administration fiscale taxe la plus-value réalisée en 2010 lors de l'apport des titres à la SARL Financière BETA pour non-respect des conditions de l'article 150-0 B du Code général des impôts. La SARL Financière BETA a investi l'essentiel du produit de l'apport dans des valeurs mobilières de placement (activité patrimoniale en dehors de l'article 150-0 B), le solde dans un projet de bien immobilier pour exercer de la location meublée.

Le Conseil d'État approuve l'administration fiscale.

Outre les autres conditions liées à l'article 150-0 B du Code général des impôts, cette affaire est remarquable pour deux motifs.

D'une part, cette affaire confirme que les opérateurs innovent des stratégies afin de transmettre ou d'exonérer leurs revenus. Ici une vente en sursis d'imposition à une société finalement sans activité, puis une revente à une entreprise tierce avec réalisation et consommation de la plus-value.

⁶¹⁹ Conseil d'État, 3^{ème} - 8^{ème} chambres réunies, 19/04/2022, no 442946

D'autre part, les juges du Palais Royal assurent que la location meublée doit être l'activité principale de la société ou doit être exécutée dans les conditions de la para-hôtellerie, afin d'être considérée comme une activité commerciale bénéficiant du sursis.

Ce faisant le Conseil d'État applique le raisonnement du pacte Dutreil sur la transmission de cette activité.

Les considérants principaux sont les suivants :

« 7. D'autre part, pour l'application des dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts, une activité de loueur en meublé ne peut être regardée comme un investissement à caractère économique que si cette activité de location est effectuée par le propriétaire dans des conditions le conduisant à fournir une prestation d'hébergement ou si elle implique pour lui, alors qu'il en assure directement la gestion, la mise en œuvre d'importants moyens matériels et humains.

8. Dès lors qu'il n'était pas soutenu devant elle que l'activité de location en meublé en cause aurait été assortie de prestations para-hôtelières ou aurait été exercée dans des conditions d'exploitation telles qu'elle aurait impliqué des charges de gestion conséquentes pour M. B..., la cour administrative d'appel n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que l'acquisition par ce dernier, en février 2014, d'un plateau à aménager à Saint-Etienne en vue d'une location en meublé ne pouvait être regardée comme un investissement économique ».

La Cour administrative d'appel de LYON, arrêt au pourvoi en l'espèce, s'était prononcée comme suit :

« 11. Enfin, si M. D. fait valoir que le 9 juillet 2013, il a signé un compromis de vente pour l'acquisition d'un plateau à aménager à Saint-Etienne et que la SARL Financière D. a par la suite fait jouer une clause de substitution pour acquérir ces biens immobiliers le 4 février 2014. Cet investissement, fait en vue de développer une activité de location en meublé, s'est élevé à 165 827 euros pour l'acquisition et 99 392 euros pour les travaux. Toutefois, quand bien-même elle relève de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, l'acquisition d'immeubles en vue d'exercer une activité de loueur en meublé doit être regardée comme un investissement patrimonial et ne peut donc être qualifiée de réinvestissement à caractère économique⁶²⁰ ».

Comme le confirme ces arrêts, une activité de location de logement accompagnée de prestations de services est encore une activité commerciale bénéficiant du pacte Dutreil ; pour combien de temps et à quelles conditions ?

⁶²⁰ Cour administrative d'appel de LYON, 5^{ème} chambre, 18/06/2020, no 18LY03630, Inédit au recueil Lebon

4.3 Location aménagée *versus* location meublée

Ce paragraphe a pour but de montrer comment l'intention du législateur le dirige vers une qualification clairement patrimoniale de l'activité de location meublée.

En prenant comme point de pivot la location aménagée de locaux professionnels, le législateur prend pour la location le contrepoint concernant la location meublée de locaux d'habitation.

Quasi exclu de la matière fiscale, le juge judiciaire y pénètre par les droits d'enregistrement⁶²¹, rare porte d'entrée dans ce pré carré du juge administratif et véritable tour administrative jalousement gardée depuis Bercy.

Par cette compétence *ratione materiae* sur les droits d'enregistrement, il accède au pacte Dutreil, qui permet une réduction de 75 % des droits de cession ou de succession. Ce sont donc ces droits d'enregistrement qui permettent, aujourd'hui comme hier, au juge judiciaire de rendre une décision sur l'application du pacte Dutreil à l'activité de location équipée.

Sur le pacte Dutreil et la location équipée/meublée⁶²², nous avons assisté en juin avec l'arrêt de la Cour de cassation du 1^{er} juin 2023⁶²³ à une nouvelle réplique de la décision du Conseil constitutionnel⁶²⁴ du 8 février 2018, juge suprême de l'interprétation des textes fondamentaux.

⁶²¹ BOI-CTX-JUD-10-10 §1 et 10.

⁶²² Alexandre Guenfici, « Conditions pour bénéficier du régime du loueur en meublé professionnel », Revue française de comptabilité, n°520, mai 2018 ; « Loueurs en meublé professionnel (LMP) », Revue française de comptabilité, no 537, décembre 2019.

⁶²³ Com., 1^{er} juin 2023, n°22-15.152, formation restreinte hors RNSM/NA.

⁶²⁴ Alexandre Guenfici, « Régime Dutreil et locations », D&P, octobre 2022, n° 328, p. 14-19, cité par le Cons. const. en référence doctrinale de la décision n°2017-689 QPC du 8 février 2018.

Dans sa décision du 8 février 2018, le Conseil constitutionnel invalide l'exigence d'inscription au greffe du tribunal de commerce exigée par la doctrine administrative fiscale, car il considère que les inscriptions au registre du greffe du tribunal de commerce ne peuvent s'opérer que sous le sceau des dispositions du Code de commerce. Or, tout d'abord, l'article L.110-1 du Code de commerce fixe les activités réputées commerciales et l'activité de location de logement n'y est pas énumérée. Ensuite, le même Code dispose dans son article L.123-1 : « I. Il est tenu un registre du commerce et des sociétés auquel sont immatriculés, sur leur déclaration : 1° Les personnes physiques ayant la qualité de commerçant, même si elles sont tenues à immatriculation au répertoire des métiers ; » Enfin, il s'agit de cerner désormais qui est commerçant et qui peut émarger à ce registre. Or l'article L.121-1 du code de commerce en donne la définition suivante : « Sont commerçants ceux qui exercent des actes de commerce et en font leur profession habituelle. » Il est donc nécessaire d'exercer un acte de commerce par nature, sauf à ce que l'activité elle-même soit légalement commerciale. Commercialité par nature, commercialité par la loi, telle est l'alternative.

Or l'activité de location de logements n'est pas énumérée à l'article L.110-1, et n'est donc pas un acte de commerce. Par conséquent, reste civile l'activité de location de logement. Il est alors théoriquement illégal à un loueur de logement personne physique de s'enregistrer au greffe, que le logement soit meublé ou non. Cette prohibition est d'ordre général, quelle que soit l'affectation du logement.

Le duel se joue ici entre le raisonnement juridique et la logique des finances publiques, de politique publique, qui a ses raisons que ne connaît point le droit privé.

Dans sa décision synthétique, néanmoins pédagogique, la Cour de cassation enjoint en quelque sorte au législateur de prendre position et non, d'éluder le sujet de la nature à la fois commerciale et civile de l'activité de location équipée/meublée au sein même du corpus fiscal.

Certes, le droit fiscal est un droit autonome des autres droits, cela est audible. Mais les textes fiscaux peuvent-ils être également autonomes entre eux, au risque d'engendrer des antilogies certaines voire un « *imbroglio* »⁶²⁵ et désormais un carambolage au plus haut niveau des deux ordres juridictionnels ?

C'est à cette question que le législateur devra répondre d'une manière ou d'une autre.

La loi a pour elle et parfois contre elle, comme en l'espèce, la généralité, à laquelle ne peuvent prétendre ni les services fiscaux, ni le juge qui tranche des cas d'espèce.

Les arguments de la Cour de cassation ne font que révéler ici les fondements de cette divergence d'objectif, plus que de raisonnement, qui somme toute n'est que le vecteur du fond et de son but.

Il souffle donc comme un vent de fronde au quai de l'Horloge. La Cour de cassation⁶²⁶ a rendu un arrêt no 22-15.152 le 1^{er} juin 2023, par lequel elle admet l'application du dispositif Dutreil pour la cession d'une activité de location professionnelle d'un local aménagé pour les besoins de l'activité (certes pas d'habitation), pour laquelle le bénéfice du régime Dutreil est expressément exclu par la doctrine administrative.

Or, comme pour la location meublée, cette activité est considérée par l'administration fiscale elle-même comme étant commerciale. Une antilogie au sein du corpus juridique permet que la location de logement meublé soit pour le droit commercial⁶²⁷ une activité civile⁶²⁸, quand pour le droit fiscal elle est commerciale comme vu *infra*⁶²⁹.

Interdiction d'enregistrement que ne veut pas concevoir le Code général des impôts par son article 155. Le Conseil constitutionnel invalide le IV,2,1^o de l'article 155 du Code général des impôts dans sa version en vigueur du 1^{er} janvier 2012 jusqu'au 31 décembre 2019 qui dispose : « 1^o un membre du foyer fiscal au moins est inscrit au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel », en ce qu'il est inopérant à exiger une telle inscription.

⁶²⁵ Frédéric Douet (Professeur à l'Université de Bourgogne), « Location meublée et pacte Dutreil. Imbroglie fiscale autour de la notion de location meublée », La semaine juridique notariale et immobilière, no 14, 3 avril 2015, 1115.

⁶²⁶ Com., n^o22-15.152, 1^{er} juin 2023, formation restreinte hors RNSM/NA.

⁶²⁷ BOI-BIC-CHAMP-20-60 § 80.

⁶²⁸ BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10 §15.

⁶²⁹ Voir *supra* Deuxième partie, Titre premier, Chapitre premier, Section 1 : Le Conseil constitutionnel invalide l'exigence d'inscription au greffe du tribunal de commerce

Par le considérant suivant, la Cour de cassation assume pleinement son rôle de juge du droit en rendant une décision de principe lisible et exploitable par les juridictions du fond :

« Vu les articles 35, I, 5°, et 787B du code général des impôts :

5. Selon le second de ces textes, sont exonérées de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75% de leur valeur, les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, transmises par décès ou entre vifs si des conditions relatives à la conservation de l'activité sont réunies.

6. Il résulte du premier que constitue une activité commerciale l'activité de loueur d'établissement commerciaux ou industriels munis d'équipements nécessaires à leur exploitation, que la location comprenne, ou non, tout ou partie des éléments incorporels du fonds de commerce ou d'industrie. »

Effectivement, l'article 35 I 5° du Code général des impôts dans sa version en vigueur dispose :

« I. – Présentent également le caractère de bénéfices industriels et commerciaux, pour l'application de l'impôt sur le revenu, les bénéfices réalisés par les personnes physiques désignées ci-après :

5° bis Personnes qui donnent en location directe ou indirecte des locaux d'habitation meublés ; »

Dans un raisonnement juridique logique, la Cour de cassation considère, dès lors que l'article 35 I 5° fait entrer la location meublée dans la commercialité fiscale, que sa cession peut bénéficier du dispositif Dutreil réduisant les droits d'enregistrement (un impôt appliqué sur les transmissions) sur les transmissions d'activités commerciales.

Les juges du quai de l'Horloge partent du principe que la catégorie fiscale du revenu est la principale du raisonnement, alors que la cession n'est que l'accessoire. Ainsi, si l'activité constitue le principal, la cession en est l'accessoire. Dès lors, si le revenu de l'activité est commercial, comment cette activité peut-elle perdre cette commercialité du simple fait de sa cession ?

La Cour de cassation fait une interprétation du *corpus* fiscal dans son ensemble et soumet les articles 787B et 787C à l'article 35 I 5° du Code général des impôts.

Elle considère ainsi que le régime Dutreil s'applique aux activités reconnues comme étant commerciales par le droit fiscal, compris dans son ensemble.

En effet, comme pour la location meublée, cette activité est considérée par l'administration fiscale elle-même comme étant commerciale.

Telles sont les écritures du bulletin officiel des finances publiques consacré à l'impôt sur la fortune immobilière au paragraphe no 70 du BOI-PAT-IFI-30-10-10-10 qui énonce :

« Aux termes du 2° du V de l'article 975 du CGI, est également qualifiée d'activité commerciale la location d'établissements commerciaux ou industriels munis du mobilier ou du matériel nécessaire à leur exploitation. Il en est notamment ainsi de la location ou de la location-gérance d'un fonds de commerce ou d'industrie.

Les établissements commerciaux ou industriels munis du mobilier donné en location doivent être dotés d'équipements qui, par leur importance et leur consistance, peuvent permettre au locataire de poursuivre l'exploitation à laquelle ils sont destinés »

Telles sont également les instructions données par le bulletin officiel des finances publiques, BOI-BIC-CHAMP-20-60⁶³⁰, en son paragraphe no 20 qui affirme :

« Conformément aux dispositions du 5° du I de l'article 35 du CGI, les profits tirés de la location d'un établissement commercial ou industriel présentent le caractère de bénéfices industriels et commerciaux, dès lors que cet établissement est muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation. Peu importe que la location comprenne ou non tout ou partie des éléments incorporels du fonds de commerce ou d'industrie ».

Or, cette activité est énumérée au même paragraphe no 15 du bulletin officiel des finances publiques BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10 sur le pacte Dutreil indexant la location meublée :

« Pour l'appréciation de la nature de ces activités, il est admis de se reporter aux indications données dans la documentation afférente à la détermination de l'assiette de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) (BOI-PAT-IFI-20-20-20-30).

Ainsi, les activités commerciales s'entendent, pour les besoins de l'application de l'article 787 B du CGI, de celles mentionnées à l'article 966 du CGI. Sont donc considérées comme activités commerciales les activités mentionnées à l'article 34 du CGI et à l'article 35 du CGI, à l'exclusion des activités de gestion par une société de son propre patrimoine immobilier.

Sont ainsi exclues toutes les activités de gestion par une société de son propre patrimoine immobilier, y compris celles mentionnées à l'article 34 du CGI ou à l'article 35 du CGI (II § 90 du BOI-PAT-IFI-20-20-20-30). Tel est le cas notamment :

⁶³⁰ BIC – Champ d'application et territorialité – Revenus imposables par détermination de la loi – Autres activités

- *des activités de location de locaux nus, quelle que soit l'affectation des locaux ;*
- *des activités de location de locaux meublés à usage d'habitation ;*
- *des activités de loueurs d'établissements commerciaux ou industriels munis du mobilier ou du matériel nécessaires à leur exploitation ;*
- ... »

C'est par conséquent, une attaque en bonne et due forme de la part de la haute cour de l'ordre judiciaire contre la doctrine administrative dédiée au pacte Dutreil. Cela étant, l'administration fiscale n'est pas tenue de modifier sa doctrine administrative en reprenant cette décision.

Mais souvenons-nous qu'historiquement et originellement, c'est le Conseil d'État qui considère, en 1925⁶³¹, que cette activité doit être rangée dans la catégorie commerciale pour son imposition contemporaine à l'impôt sur le revenu.

L'accès de la Cour de cassation au droit fiscal est une rare opportunité de ramener le droit fiscal dans la cohérence et la rigueur théorique juridique. Cet accès permet au juge judiciaire de dialoguer dans un échange de haut niveau avec son homologue administratif.

Dès lors, nous souhaitons que la Cour de cassation relève les mêmes contradictions concernant la location meublée, qui semble congénitalement atteinte de la même pathologie.

Section 5 : L'activité para-hôtelière encore admise dans le pacte Dutreil

L'activité para-hôtelière est certes encore admise dans le pacte Dutreil, mais elle vit un sursis incertain.

Dans l'hypothèse d'une activité unique, exclusive et principale d'activité de para-hôtellerie le pacte Dutreil trouve à s'appliquer, mais uniquement, pour les biens affectés à cette activité au moment de la réalisation du pacte. Il est applicable pour cette activité, puisque c'est une activité commerciale.

Les exigences pour bénéficier du dispositif sont différentes selon qu'il s'agit d'une transmission de titres de société d'une part ; d'autre part, d'une transmission d'entreprise individuelle.

⁽⁶³¹⁾ Conseil d'État 10 juillet 1925 n° 84803, RO 5047, vol.1-16, repris dans la doctrine administrative BOI-BIC-CHAMP-50, §30.

Notamment, en cas de transmission de titre de sociétés, la gestion effective peut être alternativement assumée par l'un ou l'autre des bénéficiaires, l'essentiel étant qu'il en fasse son activité principale.

Dans le cadre d'une transmission d'une entreprise individuelle, cette activité de location avec prestations bénéficie du dispositif Dutreil, si les conditions de professionnalisme sont réunies et que cette activité est exercée à titre principal. En présence de plusieurs biens immobiliers, si un seul des biens permet de remplir toutes les conditions de revenus, de caractère professionnel, d'activité principale, etc., la seule transmission de ce bien doit pouvoir bénéficier du pacte Dutreil. Dans l'hypothèse inverse, si plusieurs biens immeubles permettent de remplir toutes les conditions, il faut ajouter autant de biens que nécessaire au respect des conditions d'application du dispositif. Naturellement, le risque est (ou les) que le bien restant entre les mains du donateur ne puisse plus lui permettre de bénéficier du régime fiscal du para-hôtelier.

Pour finir, en présence d'un passif, il doit être réparti, affecté de manière différenciée et réelle sous la responsabilité du redevable. À défaut, si un *pro rata* est calculé et appliqué, il doit être justifié. Concernant les dettes par exemple, pour un para-hôtelier individuel, les prêts immobiliers sont obligatoirement répartis par immeubles, de mêmes que les dépenses (justifiées sur facture à l'adresse de chaque immeuble). S'agissant des impôts locaux, impôts sur la chose, leur affectation est également dissociable. En revanche pour une dette d'impôt sur le revenu, elle est proratisée en fonction des revenus générés par immeuble, puisqu'il est fait masse de tous les revenus de mêmes natures, lorsqu'aucun membre du foyer fiscal n'est inscrit au registre du commerce et des sociétés. Ces répartitions peuvent impacter en amont l'évaluation de l'actif au regard de l'impôt sur le fortune immobilière, pacte Dutreil et impôt sur la fortune immobilière partageant le même sort professionnel ou non de l'activité.

Conclusion du chapitre premier

En conclusion, si avant le mois d'avril 2021, le pacte Dutreil a un intérêt pouvant potentiellement concerner une partie importante des propriétaires bailleurs de logements⁶³², car le loueur en meublé professionnel n'en est pas expressément exclu, désormais (pour combien de temps ?) il ne bénéficie qu'aux acteurs de la para-hôtellerie.

Ce choix de présenter un chapitre sur le pacte Dutreil et son bulletin officiel des finances publiques « ajusté » maladroitement (Comment le qualifier autrement ?) selon un opportunisme certain, renvoi à l'introduction de la deuxième partie, titre premier, chapitre premier sur le loueur en meublé professionnel.

Il a été écrit, qu'une antilogie au sein du *corpus* juridique permet que la location de logement meublé soit pour le droit commercial une activité civile, quand pour le droit fiscal elle est commerciale.

Comment alors qualifier cet état doctrinal, lorsque dans un même « droit », un bulletin officiel des finances publiques édicte que la location de logement meublé est commerciale⁶³³, quand l'autre commande, qu'elle soit civile⁶³⁴ ?

Ainsi, cette commercialité est déniée dès lors qu'il s'agit de faire application du pacte Dutreil. Cette interprétation administrative donnée pour le pacte Dutreil confirme que le rendement fiscal est désormais réservé à une strate plus restreinte de propriétaires.

En somme, le droit fiscal ne semble plus être à une contradiction près. Cela étant, si l'expression « droit fiscal » est remplacée par « politique budgétaire », alors cette contradiction n'est plus et la cohérence systémique de l'édifice se révèle.

Le législateur n'a pas saisi la main tendue par le Conseil Constitutionnel dans les commentaires accompagnant sa décision, de légiférer de telle manière que l'activité de loueur en meublé professionnel soit considérée comme une activité commerciale ; formalisant ainsi ce statut commercial. Cela aurait abondé en faveur de l'application du pacte Dutreil, mais la parade doctrinale se préparait (dans l'urgence et par conséquent mal tissée), qui allait exclure la location meublée, même professionnelle du bénéfice du pacte Dutreil. Cela n'est possible

⁶³² Conformément à l'objet de cette étude qui s'est volontairement focalisée sur des offres locatives précises, cependant représentatives et symptomatiques, ne sont pas retenues ici les locations classiques de logements nus, de locaux commerciaux ou encore de terrains non bâtis.

⁶³³ BOI-BIC-CHAMP-20-60 paragraphe no 180

⁶³⁴ BOFiP BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10 paragraphe no 15

que si la location de logement meublé demeure formellement, légalement civile. Encore une illustration de l'autonomie du droit fiscal.

Cela étant et pour le moment cette voie du pacte Dutreil étant fermée et l'humain étant par nature explorateur, il explore d'autres voies, d'autres mécanismes pour réaliser ses projets. L'owner buy out (OBO) en est un exemple.

Puisque le pacte Dutreil se durcit, alors l'owner buy out trouve davantage à s'appliquer pour modérer, sans pouvoir les neutraliser, les frottements dues à fiscalité française, qui opèrent une érosion de matière lors de ce flux de transmission patrimoniale.

Chapitre second : L'Owner Buy Out (OBO) immobilier

Littéralement traduit, l'owner buy out⁶³⁵ est une vente à soi-même. Autrement dit, il permet vendre le bien tout en le « conservant ». *In concreto* la terminologie anglo-saxonne induit bien plus qu'une vente à soi-même. Sa traduction française ne rend qu'imparfaitement hommage à son esprit. Le « soi-même » dépasse largement la personne en tant que telle, pour se référer au noyau familial dans la plus pure tradition de la transmission patrimoniale familiale.

Un ascendant de ce noyau vend son bien immobilier à une société constituée pour l'occasion, dans laquelle il s'associe avec les autres membres de sa famille. L'owner buy out, ersatz juridique de l'ancienne dynastie, reproduit ainsi cette ancestrale entité en permettant à une personne morale, potentiellement infinie dans le temps, de se substituer à une personne physique par nature finie dans le temps, dans la détention du patrimoine immobilier.

Cette technique ne s'apparente pas à la constitution d'un trust ou d'une fiducie.

Selon le paragraphe no 1 du bulletin officiel des finances publiques BOI-DJC-TRUST le trust est défini comme « *comme l'ensemble des relations juridiques créées dans le droit d'un État autre que la France, par une personne qui a la qualité de constituant, par acte entre vifs ou à cause de mort, en vue d'y placer des biens ou des droits, sous le contrôle d'un administrateur, dans l'intérêt d'un ou plusieurs bénéficiaires ou pour la réalisation d'un objectif déterminé.* ». Il n'est pas prévu par la législation française qui toutefois entend en tenir compte dans sa fiscalité, notamment pour l'impôt sur la fortune immobilière vu *supra*⁶³⁶.

Selon l'article 2011 de la loi no 2007-211 du 19 février 2007 instituant la fiducie,

« *La fiducie est l'opération par laquelle un ou plusieurs transfèrent des biens, des droits ou des sûretés, ou un ensemble de biens, de droits ou de sûretés, présents ou futurs, à un ou plusieurs fiduciaires qui, les tenant séparés de leur patrimoine propre, agissent dans un but déterminé au profit d'un ou plusieurs bénéficiaires* ».

Sans être similaires les deux institutions ont pour objet une dissociation possible entre le bénéficiaire économique et le propriétaire juridique. Elles installent toutes les deux un gestionnaire de patrimoine identifié. La fiducie est d'ailleurs le parent français du trust anglo-

⁶³⁵ Extraits d'un article écrit en collaboration avec Kada Meghraoui pour la revue Droit et patrimoine, parution juillet 2021 et intitulé « Société civile immobilière à l'impôt sur les sociétés et la mise en œuvre de l'owner buy out (OBO) immobilier ». Les extraits repris et réécrits pour cette étude ont été écrits par Alexandre Guenfici.

⁶³⁶ Voir *supra*, Troisième partie, Titre premier, Chapitre premier, Section 1.2.1 Les biens imposables : tout n'est-il forcément qu'abus ?

saxon. Cela étant la fiducie opère un transfert irrévocable, alors que ce n'est pas systématique pour le trust.

L'owner buy out en plus d'un transfert de bien opère un effet d'aubaine économique.

Cette technique d'ingénierie fiscale et financière permet d'optimiser la transmission patrimoniale, en même temps qu'elle diversifie le patrimoine naissant de cette opération. Cette diversification est la condition *sine qua non* pour que l'opération ne soit pas qualifiée d'abusives fiscalement. L'owner buy out permet à la fois de « racheter » un crédit immobilier, s'il est présent ou d'en contracter un, afin de réaliser des placements et investissements, tout en facilitant la transmission familiale. Conjonction de moyens qui permettent la plus grande optimisation possible lors de la transmission.

Ce mécanisme autorise des déductions de charges dirigées, pertinentes favorisant une limitation de l'endettement, réciproquement une libération des produits. Tout d'abord, cette opération nécessite l'institution d'une société civile immobilière, pour un retour sur investissement optimal. Ensuite, que les biens immobiliers, entrant dans le patrimoine de la société civile immobilière, soient exempts d'emprunt afin qu'un nouvel emprunt puisse être contracté. En outre, que la plus-value, applicable lors de la vente du bien à la société civile immobilière, soit faible. Enfin, que la société civile immobilière opte à l'impôt sur les sociétés⁶³⁷.

Ce mécanisme peut présenter toutefois deux écueils majeurs. D'une part, il se situe à la confluence entre une bonne gestion et l'abus de droit⁶³⁸ ; d'autre part, à cause de cette

⁶³⁷ Un OBO appliqué à une société civile immobilière aux revenus fonciers est possible mais non pertinent, car moins rentable. Lors de cette présentation, il est démontré que l'intérêt de l'OBO est tangible pour les sociétés civiles immobilières à l'impôt sur les sociétés et que ces avantages ne sont pas duplicables aux sociétés aux revenus fonciers. La société civile immobilière est sur d'autres plans un outil efficace d'optimisation. À ce titre lire également : « Attribution inégalitaire du résultat d'une SCI : une réponse confuse du Conseil d'État » (Com. 1023 CE, 8^e et 3^e ch., 18 oct. 2022, no 462497). La Semaine juridique. Notariale et immobilière (No 5). p. 57-60. [Note de jurisprudence] du Professeur Nadège JULLIAN.

Si dans cette décision la double condition de la date de modification de la répartition du résultat et du caractère économique de la décision peut sembler être un point d'ancrage, gageons que la deuxième condition sera examinée à la loupe par l'administration fiscale et passera par le filtre de la procédure de l'abus de droit la prochaine fois.

En résumé de l'arrêt : « 19-04-01-01-02-03 1) Il résulte de l'article 1844-1 du code civil qu'est réputée non écrite une stipulation qui a pour effet d'attribuer à un unique associé la totalité des profits procurés par la société ou de mettre à sa charge la totalité des pertes ou qui a pour effet d'exclure un quelconque associé de tout profit ou de l'exonérer de toute participation aux pertes.....2) Ne peuvent être regardées comme de telles stipulations des décisions d'assemblées générales (AG) extraordinaires qui, en attribuant à certains associés la totalité des pertes enregistrées sur trois exercices clos, se bornent à déroger aux règles statutaires pour ce qui concerne la répartition des seules pertes constatées à la clôture des exercices concernés, alors même que ces décisions ont eu pour effet d'exonérer certains associés de toute participation à ces pertes ».

⁶³⁸ Voir en ce sens l'article à la RJF de Guillaume de LA TAILLE maître des requêtes au Conseil d'État, « Abus, doctrine et artifices » sur un arrêt du Conseil d'État, assemblée 28-10-2020 no 428048

possible confusion, sa mise en œuvre doit être très minutieusement ordonnancée, cadencée. Autant de motifs nécessitant des moyens financiers importants pour rémunérer la prestation de sa mise en place, compte tenu des risques qu'elle génère, tant la frontière séparant la bonne gestion de l'abus de droit, mince et fluctuante ..., peut engager la responsabilité du prestataire. C'est sa vocation économique qui peut permettre d'éviter la qualification d'abus de droit. Ce montage qui aurait exclusivement pour objet une baisse de l'assiette de l'impôt sur la fortune immobilière, par la constitution d'un passif causé par un emprunt sans objectif économique, est un abus de droit.

Ce mécanisme est mû par un ensemble de leviers, à la fois financiers, juridiques et fiscaux contribuant à assurer la transmission de patrimoine en minimisant sa perte de substance due aux prélèvements fiscaux. Certes, l'opération d'owner buy out est particulièrement fructueuse pour un particulier disposant d'un patrimoine très important, surtout s'il s'approche ou dépasse le seuil de 800 000€⁶³⁹, néanmoins elle reste appropriée pour les patrimoines placés sous ce seuil⁶⁴⁰. La pertinence, l'intérêt patrimonial de la mise en place de l'owner buy out, est la condition *sine qua non* de sa structuration. Ce qui sous-tend avant tout la présence d'héritiers, du moins d'en constituer.

Section 1 : Possibilité et intérêt de la mise en place d'un owner buy out

Il s'agit d'abord de s'assurer de la présence du matériel nécessaire à la structuration de cette opération, ensuite de considérer les gains financiers qui déterminent *in fine* les effets fiscaux.

1.1 La nécessaire présence d'une société civile immobilière

La présence d'une société civile immobilière est nécessaire pour une optimisation des gains.

Dans ses écritures le maître des requêtes démontre d'une part, comment une prise de position de l'administration fiscale n'est en aucun cas un permis d'abuser ; d'autre part, que le rescrit administratif ne prive, ni l'administration fiscale, ni le juge du droit, de requalifier une situation, pour lui restituer la véritable intention des parties. Particulièrement lorsque le cas soumis avait justement pour but d'abuser de la loi.

⁶³⁹ Article 964 et Article 977 à 980 du Code général des impôts

⁶⁴⁰ « OBO immobilier : une stratégie attrayante... subordonnée à des réglages fins (1^{ère} partie) », La revue fiscale du patrimoine no 7-8, Juillet 2018, étude 17 et « OBO immobilier : la dette sous surveillance (2^{ème} partie) », La revue fiscale du patrimoine no 10, Octobre 2018, étude 24, Étude par Olivier de SAINT-CHAFFRAY avocat associé CMS Francis Lefebvre avocats

L'owner buy out conjugue la mobilisation d'une société civile immobilière, afin de conserver le patrimoine au sein de la famille et le développement d'autres activités, tout en intéressant les cédants à l'opération. Se présentent ainsi simultanément un bénéfice immédiat pour les parents (généralement détenteurs du capital immobilier) et un intérêt intergénérationnel pour les héritiers. Les deux avantages principaux de recourir à cette structuration par le truchement d'une société civile immobilière sont, que cette opération d'owner buy out doit d'une part, faciliter la transmission du bien aux proches ; d'autre part, doit favoriser une synergie parents/enfants durant sa mise en place puis lors de la succession⁶⁴¹.

Lorsque la société civile immobilière existe, l'intérêt de l'owner buy out s'avère moins pertinent, car le levier financier est difficile, si ce n'est impossible à mettre en œuvre ; la société civile immobilière étant déjà propriétaire du capital immobilier. Il demeure les possibilités de donation et de démembrement des parts. Il est toutefois possible d'acquérir un nouveau bien en recourant à l'emprunt, afin de baisser l'actif net de la société civile immobilière existante ou de constituer une nouvelle société civile immobilière qui contracte un emprunt pour une acquisition nouvelle.

1.2 Libération de liquidités afin de diversifier les investissements

L'immobilier nécessite beaucoup de liquidité pour se constituer, qu'il va figer sur du long terme.

L'owner buy out permet retrouver ces liquidités afin de réaliser placements et investissements diversifiés, dans un cycle intergénérationnel de gestion du patrimoine. En effet, l'inconvénient majeur de l'investissement immobilier demeure sa rigidité physique, son manque récurrent de liquidité. L'acquisition immobilière est onéreuse en investissement de départ, en entretien, soumise à une fiscalité importante et croissante. D'où son optique de transmission, qui demeure prégnante afin de justifier cet engagement financier.

Économiquement, ce sont là ses motivations essentielles. L'investissement immobilier repose sur un double objectif, qui est premièrement le rendement locatif et secondement la revente du capital et/ou sa transmission. Ce second objectif explique l'invention de l'owner

⁶⁴¹ Cette société civile immobilière permet, à condition que les statuts soient rédigés de telle manière à éviter les minorités de blocage et à privilégier l'intérêt sociétal, de ne pas tomber dans l'indivision.

buy out, justifie économiquement, en dehors de tout abus et de préoccupation exclusivement fiscale, sa mise en place.

1.3 Réallocation stratégiques des assiettes imposables et de l'impôt

Le propriétaire cédant son bien immobilier voit le montant de ses revenus fonciers contemporains diminuer à la suite du montage, qui est opportunément combiné à des opérations de démembrement.

Tout d'abord, la société civile immobilière opte à l'impôt sur les sociétés entraînant de plein droit la soustraction au revenu global du revenu anciennement imposé à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers. Le bénéficiaire est imposé à un taux variant entre 15 % et 25 %⁶⁴², en dehors du barème progressif.

Ensuite, l'imposition de la société civile immobilière à l'impôt sur les sociétés l'exonère également des cotisations sociales (CSG et CRDS), quand la société civile immobilière aux revenus fonciers y est soumise sur ses recettes brutes au taux de 17,20 %.

En outre, avec une société civile immobilière imposée à l'impôt sur les sociétés, les parents peuvent arbitrer la distribution des dividendes, se verser des dividendes uniquement lorsque leurs autres revenus baissent⁶⁴³ permettant une gestion de leur taux marginal d'imposition⁶⁴⁴ (TMI).

Enfin, cette opération redistribue les patrimoines immobiliers respectifs, en conséquence l'imposition à l'impôt sur la fortune immobilière éventuelle du nu-propriétaire. L'usufruitier étant redevable de l'impôt sur la fortune immobilière sur la valeur en pleine propriété des parts, l'étude doit être menée afin d'optimiser le démembrement.

À noter que la société civile immobilière, même à l'impôt sur les sociétés, ne permet pas d'échapper à l'impôt sur la fortune immobilière par sa simple existence. Néanmoins, dès lors que les parts sont démembrées, leur valeur nominale (valeur de capital initial) diminue et les détenteurs peuvent se retrouver sous le seuil d'imposition à l'impôt sur la fortune immobilière.

⁶⁴² Le taux de 15 % s'applique jusqu'à 42 500 € de bénéfices pour les Petite et moyenne entreprise. Au-delà, le bénéficiaire est imposé au taux normal de 25 %.

⁶⁴³ Les dividendes, distribués ou non, sont considérés comme mis à la disposition du contribuable, « *par voie d'inscription à un compte courant d'associé sur lequel l'intéressé a opéré, ou aurait pu, en droit ou en fait, opérer un prélèvement* », peu importe qu'il ait ou non prélevé ces sommes, ou qu'il les ait bloquées (Conseil d'État, 8^{ème} – 3^{ème} chambres réunies, 21/12/2022, no 462533).

⁶⁴⁴ Fraction de revenu imposée dans la tranche la plus haute

Pour résumé, ce mécanisme est pertinent pour les gros revenus et patrimoines (mais non exclusivement) dans la mesure où tout d'abord, il limite les frais de succession ; ce qui remplit pleinement l'objectif de transmission. Ensuite, il prépare l'avenir, la future succession en mettant en réserve des dividendes. Enfin, il permet de verser stratégiquement et opportunément des dividendes aux associés, assurant ainsi une rémunération contemporaine si nécessaire.

Section 2 : Construction cadencée et mise en œuvre synchronisée de l'owner buy out

La mise en place d'un owner buy out passe par plusieurs huit étapes successives. Chacune d'entre-elles favorise alternativement, parfois cumulativement, successivement ou simultanément, un effet de levier juridique, fiscal et/ou financier.

2.1 Création d'une société civile immobilière véritable holding familiale

La réalisation d'un owner buy out implique la création d'une structure juridique *adéquate*. La société civile immobilière familiale est la plus à même de répondre aux objectifs de mise en œuvre de l'owner buy out. La société civile immobilière assume le rôle de la holding familiale. Elle réunit le ou les futurs investisseurs personnes physiques parmi les membres de la famille ; cela afin d'atteindre l'objectif voulu de transmission patrimoniale. Cette société civile immobilière acquière le ou les biens immobiliers par un emprunt et/ou par les apports en fonds propres des parents avec encore une fois une préférence pour l'emprunt. Les enfants n'entrent au capital qu'après l'emprunt contracté et l'achat effectué.

Si le moment de l'entrée des enfants doit être opportun, celui du démembrement également.

2.2 L'afflux monétaire *via* le prêt immobilier

L'opération ne doit pas conduire la personne physique à vendre un bien à un prix ne facilitant pas une location à un prix attractif. Si le bien est vendu à un prix supérieur au marché, le crédit est trop élevé pour être compensé par le loyer à recevoir. Inversement la valeur du bien ne doit pas être sous-évaluée. La fiscalité ne doit, ne peut se substituer à la rationalité, au rendement économique.

Afin de financer cette acquisition immobilière, la société civile immobilière peut contracter l'un des deux d'emprunts suivants :

- L'emprunt *in fine* qui permet d'utiliser le gain présent obtenu par le report du remboursement du capital, pour souscrire un contrat de capitalisation (produit d'épargne autorisé aux sociétés civiles immobilières gérant leur propre patrimoine) par la société civile immobilière en même temps, qu'il fournit une trésorerie à placer aux cédants. Depuis la création de l'impôt sur la fortune immobilière, les échéances sont lissées ; ce qui entraîne une diminution du passif dès les premiers remboursements ;
- L'emprunt « classique », qui ne permet pas à la société civile immobilière de thésauriser, mais offre tout de même aux cédants les moyens de placer le prix de la vente dans un contrat d'assurance-vie.

Les fonds obtenus par les cédants, résultant de la vente sont investis dans différents supports de placement. L'objectif est de répartir les investissements, tant en nature que sur les personnes, afin d'optimiser, par cette diversification, les rendements tout en contenant les risques.

2.3 Un démembrement réalisé à l'étiage de l'actif

Au stade de l'achat par la société civile immobilière, le choix de l'emprunt pour acquérir le ou les biens produit son plein effet, car cet emprunt entraîne une répercussion sur la valorisation de l'actif net de la société civile immobilière, donc de la valeur nominale des parts, qui sont données à ce stade du montage, après acquisition du bien *via* l'emprunt.

La valeur des parts est calculée sur l'actif net de la société civile immobilière, qui lors de cette donation est grevé du montant de l'emprunt réalisé. En effet, cet emprunt au passif vient en diminution de l'actif brut composé des immobilisations inscrites à l'actif. Les parts de la société civile immobilière sont démembrées de manière que les parents conservent l'usufruit des parts. À l'inverse, les enfants obtiennent la nue-propriété des parts.

Les droits de donation sont réduits grâce au démembrement des parts sociales après achat sur emprunt. Le montant des droits de mutation applicables lors de la donation de l'usufruit est calculé suivant les barèmes en vigueur⁶⁴⁵, qui dépendent du lien de parenté. Par suite, l'assiette imposable des parts, fractions représentatives de cet actif net est faible, entraînant également une diminution de base imposable à l'impôt sur la fortune immobilière, voire son

⁶⁴⁵ Article 777 du Code général des impôts

inapplication. Concernant cet impôt sur la fortune immobilière, il convient de retenir toutefois que pour l'usufruitier, la valorisation des parts est calculée sur la pleine propriété, d'où l'intérêt encore une fois d'un démembrement *post* acquisition.

Si le démembrement impacte quelque peu l'impôt sur la fortune immobilière, la soumission de la société à l'impôt sur les sociétés peut générer des gains importants⁶⁴⁶.

2.4 La soumission à l'impôt sur les sociétés : un choix effectué en amont

Si la soumission à l'impôt sur les sociétés se réalise nécessairement à ce stade, ce choix a toutefois été arbitré avant la constitution de la société, en fonction des personnes impliquées, au cours des étapes précédentes. La fiscalité n'est que le chapeau qui se pose sur la tête bien faite.

L'owner buy out est plus rentable lorsque la société civile immobilière constituée est soumise à l'impôt sur les sociétés. Cette société civile immobilière doit opter à l'impôt sur les sociétés⁶⁴⁷. Dans ce cas, il est possible en complément des charges d'intérêts, qui découlent de l'emprunt contracté et des autres frais déductibles, de déduire les charges calculées d'amortissements pour usure du bien immobilier. Ces différentes charges venant en soustraction des recettes diminuent le résultat imposable ; ce faisant, baisse la fiscalité en début de période. La société civile immobilière à l'impôt sur les sociétés obéit à une comptabilité commerciale. Elle déduit toutes ses dépenses, alors que la société civile immobilière aux revenus fonciers ne peut imputer que les charges limitativement énumérées à l'article 31 du Code général des impôts sous couvert de l'article 13 du même code.

Même en dehors de cette hypothèse de conservation, les seules contributions sociales (CSG et CRDS), cotisations sur les personnes physiques, peuvent constituer un motif suffisant d'option à l'impôt sur les sociétés, car une société à l'impôt sur les sociétés n'y est pas soumise. La plus-value immobilière n'est pas garantie si le bien est acquis à un prix élevé, alors que les cotisations sociales sont certaines.

⁶⁴⁶ À noter selon la Cour de cassation civile, Chambre civile 3, 16 février 2022, no 20-15.164, publié au bulletin : « *L'usufruitier de parts sociales ne peut se voir reconnaître la qualité d'associé, qui n'appartient qu'au nu-propriétaire, mais peut provoquer une délibération des associés sur une question susceptible d'avoir une incidence directe sur son droit de jouissance. Les usufruitiers de parts sociales d'une société civile immobilière n'ayant pas soutenu que la question à soumettre à l'assemblée générale avait une incidence directe sur le droit de jouissance des parts dont ils avaient l'usufruit, une cour d'appel a retenu à bon droit que leur demande de désignation d'un mandataire chargé de provoquer la délibération des associés était irrecevable* ». De même que si l'usufruitier est le bénéficiaire des dividendes éventuellement versés, les sommes mises en réserves, élément du capital social bénéficient au nu-propriétaire.

⁶⁴⁷ Article 206 du Code général des impôts

Autrement dit, si une société civile immobilière génère 40 000€ de recettes brutes par an, que sont appliquées des contributions sociales de 17,20 % par an pendant 25 ans, le montant total de l'économie s'élève à 172 000€ ($40\,000 \times 25 \times 17,20\%$).

Les constituants doivent avoir des activités sources de revenus par ailleurs s'ils ne se versent pas de dividendes ; la retraite étant considérée comme une activité cependant. À défaut, elles peuvent être soumises à la taxe PUMa (Protection Universelle Maladie) pour pouvoir bénéficier de la prise en charge obligatoire des frais de santé. Initialement instituée en 2016 pour les dirigeants de sociétés par actions simplifiées non rémunérés, elle a vocation à s'étendre aux autres sociétés *sui generis*, ce qu'est la société civile immobilière lorsqu'elle se retrouve imposée à l'impôt sur les sociétés. Les autres sociétés gouvernées par le Code de commerce ne sont pas concernées (société à responsabilité limitée, société anonyme, société en nom collectif, etc.), car elles obéissent à d'autres régimes sociaux.

Sont redevables de cette taxe auprès de la sécurité sociale, toutes les personnes avec ou sans activité professionnelle habitant en France de façon régulière et stable. Le taux cette taxe s'élève à 8 %. Elle est assise sur revenus du capital, tels que les revenus fonciers, les dividendes et les gains tirés de placements financiers perçus.

2.5 Une gestion de la plus-value de cession liée à l'évaluation du bien au bilan

Temporellement, la question de la plus-value se pose d'une part, lors de la création de la société civile immobilière puis de la transmission du bien à cette société civile immobilière ; d'autre part, lors de la cession éventuelle du bien par la société civile immobilière.

D'une part lors de la création, le bien ne doit pas être surévalué sous peine de déséquilibre économique avec des loyers trop élevés entraînant des vacances locatives. Le bénéfice ne se situe pas à ce stade.

D'autre part, en cas de cession du bien par la société civile immobilière, la plus-value immobilière doit être anticipée, si possible évitée.

À l'impôt sur les sociétés, en cas de cession du bien, le régime de l'impôt sur les sociétés risque d'être désavantageux, car la plus-value réalisée est imposée selon le régime des plus-values professionnelles à court terme. Notamment, les amortissements déduits sont réintégrés à la plus-value pour sa détermination. Conceptuellement, la plus-value est le gain réalisé entre le prix d'achat et le prix de vente. Schématiquement pour un bien acheté 1 200 000€ et revendu 1 400 000€, le gain est de 200 000 €, donc la plus-value est de 200 000€. Dans cette

hypothèse, entre l'achat et la revente, aucun amortissement (représentant non pas une dépense réelle mais une charge calculée) n'est déduit. Si à présent, sont déduits 200 000€ d'amortissements, le gain est de 200 000 €, auxquels il faut ajouter 200 000€ dus aux amortissements déduits, qui constituent un gain indirect ; soit un gain total de 400 000€. Dès lors, pour tenir compte de ces amortissements, de la plus-value réelle, ces amortissements sont réintégrés :

Soit $1\,400\,000 - 1\,200\,000 + 200\,000 = 400\,000$; soit le gain de 400 000€. Il est imposable à l'impôt sur les sociétés aux taux de 15 % ou 25 %.

Une surévaluation du bien fait bénéficier de gains d'amortissements et diminue la plus-value de sortie. Toutefois en cas de contrôle de valeur par l'administration fiscale, celle-ci peut dévaluer le bien sous peine de sanctions sévères pour abus de droit.

Malgré cette plus-value potentielle, si l'objectif est de conserver le patrimoine immobilier au sein de la famille, le choix de l'impôt sur les sociétés est pertinent économiquement.

2.6 Mise en location du bien au prix de marché

Cette mise en location du bien au prix de marché permet d'apporter la preuve de la réalité économique sociétale du projet.

Cette étape, économique avant tout, est la poursuite de la vocation locative, condition *sine qua non ad validitatem* de l'opération, afin d'éviter la sanction de l'abus de droit. Les revenus perçus compensent le montant des intérêts de l'emprunt, qui sont déductibles. Les charges d'intérêts diminuent le résultat imposable. L'objectif recherché est de dégager de la trésorerie à faire fructifier ou à générer et/ou augmenter une capacité d'autofinancement. Cet effet se produit, lorsque le taux de rentabilité de l'opération est supérieur au taux d'endettement, le prêt remboursé et un bénéfice dégagé. Les associés peuvent, après paiement de l'impôt sur les sociétés par la société civile immobilière et réserve légale obligatoire constituée, se verser des dividendes.

2.7 Une opération auto-financée au moindre coût

Un owner buy out facilite le remboursement de l'emprunt contracté *via* les loyers perçus en actionnant de concert les leviers financiers et fiscaux. L'objectif du dispositif assure

l'autofinancement de l'opération, voire dégage un excédent de trésorerie, qu'il est loisible de mobiliser, de fructifier.

2.8 Transmission et remembrement des parts par succession, le gain fiscal patrimonial

L'objectif final est la réunion des droits démembrés en une pleine propriété au profit des successeurs. L'owner buy out combine les leviers fiscaux, juridiques, financiers et économiques dans le but de préserver, de transmettre un patrimoine le plus entier et substantiel possible.

Lors du décès de l'usufruitier (en général les parents), la pleine propriété des parts de la société civile immobilière est reconstituée au profit du nu-propiétaire, en général les enfants. Il n'y a pas de droits de mutation applicable à la suite de ce décès conformément à l'article 1133 du Code général des impôts en vigueur, qui dispose : « *Sous réserve des dispositions de l'article 1020, la réunion de l'usufruit à la nue-propriété ne donne ouverture à aucun impôt ou taxe lorsque cette réunion a lieu par l'expiration du temps fixé pour l'usufruit ou par le décès de l'usufruitier* ».

Conclusion du chapitre second

Pour clore ce second chapitre, il faut citer l'étude⁶⁴⁸ sur l'évolution de la fiscalité sur la transmission de patrimoine dans laquelle son auteur, Clément DHERBÉCOURT écrit que : « *L'examen de la fiscalité des transmissions sur le long terme nous apporte plusieurs éclairages sur la période actuelle. Rapportées au PIB, les recettes fiscales sont en augmentation tendancielle depuis une quarantaine d'années, pour atteindre environ 0,6 % en 2015-2016 contre moins de 0,2 % dans les années 1950-1960. Nous sommes aujourd'hui revenus à un niveau comparable à l'entre-deux-guerres, sans atteindre celui du tout début du XX^e siècle (0,75 %) ».*

Cet extrait illustre la dynamique prise par la fiscalisation contemporaine du patrimoine et désormais lors de sa transmission. Or cette transmission est l'un des moteurs de la constitution du patrimoine immobilier en raison du coût des investissements, qui sont souvent supportés, endurés dans cet objectif.

⁶⁴⁸ Voir pour plus de développements sur l'évolution de cette complexité : « L'évolution de long terme des transmissions de patrimoine et de leur imposition en France » de Clément Dherbécourt, France Stratégie, Revue de l'OFCE, 161 (2019). Il est remarquable que deux ans plus tard, en décembre 2021, in Les notes du conseil d'analyse économique, no 69, décembre 2021, ce même Docteur en économie lance un assaut en bonne et due forme contre le pacte Dutreil, dont il n'est pas à douter que la location para-hôtelière soit la cible réelle.

CONCLUSION DU TITRE SECOND

À la lecture de ces deux mécanismes il apparaît que l'owner buy out comble un vide non rempli par le dispositif Dutreil. Vide qui s'est encore creusé avec l'exclusion expresse des locations meublées du pacte Dutreil et les exigences croissantes de professionnalisme pour l'activité de location meublée et pour la location para-hôtelière. Que ce soit le pacte Dutreil ou l'owner buy out, chacun de ces deux dispositifs se manipule méticuleusement, la main tremblante⁶⁴⁹, car lorsque ce n'est pas le législateur qui change les lois la main tremblante, c'est au praticien de trembler. Le pacte Dutreil reste le dispositif de faveur pour le para-hôtelier, tant qu'il est encore applicable.

Le pacte Dutreil, voulu par une administration financière tient compte des chiffres sur le tourisme⁶⁵⁰. Selon le Ministère de l'économie, des finances et de la relance, « *La France est*

⁶⁴⁹ « *La plupart des législateurs ont été des hommes bornés, que le hasard a mis à la tête des autres et qui n'ont presque consulté que leurs préjugés et leurs fantaisies.*

Il semble qu'ils aient méconnu la grandeur et la dignité même de leur ouvrage : ils se sont amusés à faire des institutions puériles, avec lesquelles ils se sont, à la vérité, conformés aux petits esprits, mais décrédités auprès des gens de bon sens.

Ils se sont jetés dans des détails inutiles ; ils ont donné dans les cas particuliers : ce qui marque un génie étroit qui ne voit les choses que par parties, et n'embrasse rien d'une vue générale.

Quelques-uns ont affecté de se servir d'une autre langue que la vulgaire ; chose absurde pour un faiseur de lois : comment peut-on les observer, si elles ne sont pas connues ?

Ils ont souvent aboli sans nécessité celles qu'ils ont trouvées établies ; c'est-à-dire qu'ils ont jeté les peuples dans les désordres inséparables des changements.

Il est vrai que, par une bizarrerie qui vient plutôt de la nature que de l'esprit des hommes, il est quelquefois nécessaire de changer certaines lois. Mais le cas est rare ; et lorsqu'il arrive, il n'y faut toucher que d'une main tremblante : on y doit observer tant de solennités et apporter tant de précautions que le peuple en conclue naturellement que les lois sont bien saintes, puisqu'il faut tant de formalités pour les abroger.

Souvent ils les ont faites trop subtiles, et ont suivi des idées logiciennes plutôt que l'équité naturelle. Dans la suite, elles ont été trouvées trop dures ; et, par un esprit d'équité, on a cru devoir s'en écarter : mais ce remède était un nouveau mal. Quelles que soient les lois, il faut toujours les suivre et les regarder comme la conscience publique, à laquelle celle des particuliers doit se conformer toujours.

Il faut pourtant avouer que quelques-uns d'entre eux ont eu une attention qui marque beaucoup de sagesse ; c'est qu'ils ont donné aux pères une grande autorité sur leurs enfants : rien ne soulage plus les magistrats ; rien ne dégarnit plus les tribunaux ; rien enfin ne répand plus de tranquillité dans un État, où les mœurs font toujours de meilleurs citoyens que les lois.

C'est, de toutes les puissances, celle dont on abuse le moins ; c'est la plus sacrée de toutes les magistratures ; c'est la seule qui ne dépend pas des conventions, et qui les a même précédées.

On remarque que, dans les pays où l'on met dans les mains paternelles plus de récompenses et de punitions, les familles sont mieux réglées : les pères sont l'image du créateur de l'univers, qui, quoiqu'il puisse conduire les hommes par son amour, ne laisse pas de se les attacher encore par les motifs de l'espérance et de la crainte.

Je ne finirai pas cette lettre sans te faire remarquer la bizarrerie de l'esprit des François. On dit qu'ils ont retenu des lois romaines un nombre infini de choses inutiles et même pis ; et ils n'ont pas pris d'elles la puissance paternelle, qu'elles ont établie comme la première autorité légitime.

À Paris, le 18 de la lune de Saphar, 1715 ». LETTRE LXXIX. USBEK A RHEDI. À Venise, page 147, Lettres persanes - Le temple de gnide, Montesquieu, édité en 1936 par Flammarion

⁶⁵⁰ Les immeubles haussmanniens à MARSEILLE, NARBONNE, PARIS, LYON, TOULOUSE, MONTPELLIER, NANTES, qui font l'objet de projet de réhabilitation sous dispositif Malraux en particulier, en

*la première destination touristique mondiale en termes de visiteurs accueillis, avec près de 90 millions de touristes internationaux en 2019, et la 3ème destination pour les recettes générées par ce tourisme international*⁶⁵¹ ».

Le vide juridique pour la transmission de logements meublés demeure paradoxal dans une économie où la mobilité professionnelle est également encouragée⁶⁵². D'où la réflexion, qui doit être menée sur l'owner buy out par les propriétaires de logements meublés en cas de transmission.

sont un exemple (Déduction même en l'absence de location, mais avec des conditions de rénovation administrativement encadrées).

⁶⁵¹ Consultation site economie.gouv.fr le 8 juin 2023

⁶⁵² Question no 8362 de M. Paul-André Colombani (Libertés, Indépendants, Outre-mer et Territoires - Corse-du-Sud, enregistrée au bureau de l'Assemblée le 30 mai 2023 page 4784. Particulièrement sur la location résidentielle en opposition aux locations touristiques : « *Cette modification aurait pour conséquence la diminution des locations saisonnières au profit des locations annuelles, ce qui entraînerait une augmentation considérable d'offres de locations de longue durée et serait constitutif d'une opportunité pour un grand nombre de personnes mal logées de pouvoir élire domicile dans des logements meublés. Dès lors, il souhaiterait connaître ses intentions vis-à-vis de l'évolution du pacte " Dutreil "* ».

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

Conclusion de la deuxième partie

D'une part, un impôt sur la fortune immobilière, qui taxe de manière contemporaine le patrimoine immobilier, dès lors que sa valeur atteint 800 000€⁶⁵³. Ce patrimoine imposable annuellement est acquis grâce à des revenus eux-mêmes imposés chaque année (hors succession avec toutefois de possible imposition selon la valeur).

D'autre part, aucun dispositif idoine⁶⁵⁴ de transmission du patrimoine immobilier, sauf exception pour la location para-hôtelière, n'est organisé.

Par suite, la voie tracée par la France paraît sans ambages. Si l'objectif est de redéployer ce patrimoine, de le diversifier, les chiffres démontrent le contraire avec une plus grande concentration de ce patrimoine⁶⁵⁵.

Or dans un pays touristique, l'équipement immobilier est primordial. Cette offre de services permet de supporter la concurrence de pays œuvrant dans le même marché. Autoriser le pacte Dutreil pour l'activité de location meublée permet non seulement d'augmenter le maillage de cette offre sur tout le territoire, mais surtout de pallier cette concentration en permettant à de petits propriétaires de maintenir leur activité au travers d'une transmission à faible fiscalité.

L'État institue des mesures conjoncturelles⁶⁵⁶, mais celles-ci ne compensent pas le montant de l'impôt en général. Cet impôt est un coût budgété par l'investisseur, une somme, qui n'est pas investie dans les travaux ou l'entretien du bien, qui finit par se dégrader.

Finalement, la France ne tire pas les leçons de son échec industriel en partie dû à la concentration des entreprises, à la faiblesse des entreprises de taille intermédiaire⁶⁵⁷.

⁶⁵³ Et non 1 300 000€, puisque la première tranche est à 800 000€, même si elle est taxée à 0%.

⁶⁵⁴ Hormis pour le patrimoine « activé » à une activité économique reconnue en tant que telle ; voir en introduction : L'impôt, une contribution citoyenne y compris pour l'occupation du sol

⁶⁵⁵ 2,87% des propriétaires possèdent au moins 5 logements selon une étude intitulée : Le patrimoine immobilier des personnes physiques : Un éclairage inédit à partir des données foncières (au lien suivant consulté le 3 juin 2023 : <https://www.cerema.fr/fr/actualites/patrimoine-immobilier-personnes-physiques-eclairage-inedit>)

⁶⁵⁶ Décret no 2023-297 du 21 avril 2023 relatif aux dépenses de travaux de rénovation énergétique ouvrant droit au bénéfice du rehaussement temporaire du montant du déficit foncier imputable sur le revenu global prévu par le quatrième alinéa du 3° du I de l'article 156 du code général des impôts, le déficit passe de 10 700€ à 21 400€.

⁶⁵⁷ Voir INSEE ANALYSES ILE-DE-FRANCE, no 18, paru le 22/05/2015, avec notamment ce commentaire : « Dans certains secteurs, la capacité à l'export est un des critères de performance des entreprises. De ce point de vue, l'économie allemande est plus compétitive que l'économie française. Elle tire notamment profit de son tissu productif, constitué en grande partie d'ETI exportatrices (France et Allemagne : deux pays, deux tissus productifs) ».

CONCLUSION DE LA TROISIÈME PARTIE

Cette troisième partie permet de réaliser que les stratégies d'optimisations fiscales, dénommées par un doux euphémisme, empreint de discrétion, stratégies de contournement, ont devant elles un bel avenir. Elles sont liées à la rationalité économique du comportement de l'investisseur.

La première partie l'a malheureusement exposé, car cela est regrettable au sein d'un État démocratique, l'administration fiscale délaisse son savoir au profit du contribuable et de ses conseils.

Dans cette redistribution des savoirs, la France a participé à l'élaboration d'une directive⁶⁵⁸ obligeant les concepteurs juridiques à révéler leurs créations et innovations fiscales aux administrations fiscales. Sur le site de l'administration fiscale impots.gouv.fr⁶⁵⁹, il peut être lu :

« Cet espace à vocation à renseigner les professionnels comme les particuliers sur leurs obligations liées au dispositif d'échange d'informations entre États membres de l'Union européenne destiné à lutter contre l'optimisation fiscale agressive.

La « DAC 6 » [...] vise à renforcer la coopération entre les administrations fiscales des pays de l'UE en matière des montages potentiellement agressifs de planification fiscale.

La déclaration DAC6 vise à déclarer des dispositifs transfrontières potentiellement agressifs au plan fiscal contenant certaines caractéristiques [...] ».

Les conseillers, dont les avocats sont ainsi tenus de déclarer en violation des règles élémentaires du secret professionnel et du droit de la défense dans un État démocratique, le résultat de leur travail. En effet, il leur échoit de considérer leur travail comme *« potentiellement agressifs au plan fiscal contenant certaines caractéristiques »*. Il leur est intimé d'interpréter leur propre travail en s'auto-incriminant. Cette directive n'est que la révélation concrète du manque de moyen de l'administration fiscale à combattre par ses propres moyens cette optimisation « agressive ». Ce qui est malheureusement inquiétant pour un État de droit. La Cour de justice de l'Union européenne s'est prononcée sur un aspect de cette Directive 2018/822 par un arrêt du 8 décembre 2022 « Orde van Vlaamse Balies e.

⁶⁵⁸ DAC6 – Directive 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal

⁶⁵⁹ <https://www.impots.gouv.fr/directive-ue-dac6-declaration-des-dispositifs-transfrontieres> consulté le 15/04/22

a⁶⁶⁰ », sur recours de l'Ordre des barreaux flamands, instance à laquelle la France est intervenue... La Cour a considéré dans son paragraphe no 28 que : « *La protection spécifique que l'article 7 de la Charte et l'article 8, paragraphe 1, de la CEDH accordent au secret professionnel des avocats, qui se traduit avant tout par des obligations à leur charge, se justifie par le fait que les avocats se voient confier une mission fondamentale dans une société démocratique, à savoir la défense des justiciables (Cour européenne des droits de l'homme, arrêt du 6 décembre 2012, Michaud c. France, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 118 et 119). Cette mission fondamentale comporte, d'une part, l'exigence, dont l'importance est reconnue dans tous les États membres, que tout justiciable doit avoir la possibilité de s'adresser en toute liberté à son avocat, dont la profession même englobe, par essence, la tâche de donner, de façon indépendante, des avis juridiques à tous ceux qui en ont besoin et, d'autre part, celle, corrélative, de loyauté de l'avocat envers son client (voir, en ce sens, arrêt du 18 mai 1982, AM & S Europe/Commission, 155/79, EU:C:1982:157, point 18)*».

La Cour s'est donc opposée à un découpage entre les missions de Conseil et Défense de l'avocat.

La position de la France est plus restrictive que l'arrêt de la Cour, car la transposition que fait la France de cette Directive 2018/822 est celle de la disjonction de ces deux missions.

Toutefois⁶⁶¹, même si le Conseil d'État s'est désisté de la question préjudicielle⁶⁶², à la suite de cette décision, la transposition de la Directive 2018/822 au bulletin officiel des finances publiques, référencée BOI-CF-CPF-30-40-10-20 est applicable dans les limites de cet arrêt de la Cour européenne et l'avocat n'est pas tenu d'informer les tiers⁶⁶³, mais cette dérogation ne s'applique pas à l'administration fiscale. Le devoir de conseil, y compris lié aux

⁶⁶⁰ Cour de justice de l'Union européenne, arrêt - 08/12/2022 - Orde van Vlaamse Balies e.a. Affaire C-694/20

⁶⁶¹ « *Dans l'affaire au principal, le Conseil National des Barreaux, la Conférence des bâtonniers et l'Ordre des avocats du Barreau de Paris, soulèvent l'incompatibilité de l'article 8 bis ter, §5 de la directive 2011/16/UE, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, avec le droit à un procès équitable, le droit au respect de la correspondance et le droit à la vie privée qui sont garantis par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et la Convention européenne des droits de l'homme. Les avocats intervenant au titre d'une mission juridictionnelle étant tenus par principe, en vertu du statut d'intermédiaire, à des obligations d'information fiscale dans un cadre transfrontière, le Conseil d'État saisit la Cour de justice de l'Union européenne d'un renvoi préjudiciel afin de savoir si la disposition est compatible avec le droit à un procès équitable. Il lui demande en outre si cette disposition est compatible avec les droits au respect de la correspondance et de la vie privée, les avocats étant également tenus par ces obligations lorsqu'ils exercent une mission d'évaluation de la situation juridique de leurs clients* » : Conseil d'État, 8^{ème} - 3^{ème} chambres réunies, 25/06/2021, no 448486, Inédit au recueil Lebon – Renvoi à la CJUE, Aff. C-398/21- (28 juin 2021). Source : Délégation des barreaux de France au lien <https://www.dbfbruxelles.eu/questions-prejudicielles/conseil-detat/> consulté le 15 avril 2023).

⁶⁶² Conseil d'État, 8^{ème} - 3^{ème} chambres réunies, 25/06/2021, no 448486, Inédit au recueil Lebon

⁶⁶³ Paragraphe 180 du BOI-CF-CPF-30-40-10-20 : « *L'intermédiaire soumis au secret professionnel qui ne souscrit pas la déclaration doit notifier l'obligation aux personnes auxquelles elle incombe et dont il a connaissance, qu'il s'agisse d'un intermédiaire ou d'un contribuable concerné* ».

« risques » de l' « optimisation » appartient au client qui est libre d'en disposer selon sa volonté.

Le Conseil d'État, par un arrêt no 448486⁶⁶⁴ du 14 avril 2023, sans avoir présenté la question préjudicielle, s'estimant suffisamment renseigné par la décision de la Cour européenne citée *supra*, a considéré au paragraphe no 17 que : « *Il en résulte, d'autre part, que les dispositions du troisième alinéa du 4° du I de l'article 1649 AE du code général des impôts qui disposent que " En l'absence d'autre intermédiaire, la notification d'obligation déclarative est adressée au contribuable concerné par le dispositif transfrontière. L'intermédiaire transmet également au contribuable concerné, le cas échéant, les informations nécessaires au respect de son obligation déclarative "*, ne méconnaissent pas, en revanche, les stipulations de l'article 7 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Elles ne méconnaissent pas davantage, par voie de conséquence, celles de l'article 8, paragraphe 1, de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ».

Ainsi, l'avocat est tenu d'informer son client de son obligation déclarative du montage auprès de l'administration fiscale et avec l'accord du contribuable, il est tenu d'informer l'administration fiscale.

Si comme cela a été exprimé dans la première partie, le droit fiscal demeure un droit souverain et souverainiste, surtout dans sa dimension d'impôt sur le revenu, les antagonismes entre les États européens sur la fiscalisation des activités économiques se font progressivement plus violents. Au-delà de l'Europe même et pour évoquer les pays de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), les États-Unis d'Amérique viennent d'impulser une nouvelle dynamique de subvention aux entreprises. Notamment, la loi sur la réduction de l'inflation (Inflation Reduction Act – IRA) promulguée le 16 août 2022 prévoit de consacrer un budget d'environ 370 milliards de dollars à des mesures de soutien à la politique industrielle verte des États-Unis. Cet habillage écologique de conjoncture ne doit pas cacher un soutien massif à la relocalisation de l'activité industrielle sur le sol américain avec une baisse massive des coûts de production, supportée par le Trésor américain. Soit, une violation pure et simple des accords commerciaux mis en place depuis près d'un demi-siècle, contre la concurrence déloyale et les subventions d'États...par l'Organisation mondiale du commerce⁶⁶⁵. Il est d'ailleurs ironique de relever que l'Union

⁶⁶⁴ Conseil d'État, 8^{ème} - 3^{ème} chambres réunies, 14/04/2023, no 448486

⁶⁶⁵ TREPANT Inès, « L'Organisation mondiale du commerce », Dossiers du CRISP, 2005/1 (No 63), p. 9-102. DOI : 10.3917/dscrisp.063.0009 (URL : <https://www.cairn.info/revue-dossiers-du-crisp-2005-1-page-9.htm>)

européenne s'est érigée en pourfendeur de ces subventions⁶⁶⁶, en défenseur presque inconditionnel, dogmatique de cette concurrence, de cette économie de marché..., dont elle a tout à la fois fait un totem mis en avant au tout venant et un tabou incontestable et indiscutable...

L'adage *o tempora o mores* fait encore une fois la preuve de sa permanence.

Dans cette concurrence toujours plus exacerbée au moins disant fiscal sur les entreprises industrielles et commerciales, se noue inévitablement un nœud gordien entre plus d'endettement ou réallocation de la matière fiscale au détriment du bien immobilier.

Comment dans cette Europe géographique, composée du Liechtenstein, de la principauté de Monaco, du Luxembourg, de la Suisse et de Andorre⁶⁶⁷, faire admettre à ses citoyens une démission de la fiscalité sur les sociétés et les entreprises, face à un accablement sur la fiscalité des revenus des ménages, de l'immobilier en particulier ? La réponse sera difficile à apporter et sans doute inaudible.

⁶⁶⁶ <https://www.consilium.europa.eu/fr/press/press-releases/2022/06/30/foreign-subsidies-regulation-political-agreement/> et <https://www.vie-publique.fr/en-bref/287950-inflation-reduction-act-ira-americain-vers-un-equivalent-europeen>, liens consultés au 1^{er} février 2022

⁶⁶⁷ Ces pays ne sont plus considérés par l'Organisation de coopération et de développement économique comme des paradis fiscaux, car « *ces juridictions sont engagées à appliquer la norme fiscale internationale mais qu' ils ne l'ont pas encore mise en place de manière substantielle* » (Source : Andorre, Le Liechtenstein et Monaco sont retirés de la liste des Paradis Fiscaux Non-Coopératifs de l'OCDE, lien au 30 avril 2023)

CONCLUSION GÉNÉRALE

En conclusion générale, il peut être observé que le poids⁶⁶⁸ de la fiscalité sur l'immobilier est quantifié en relevant la multitude, la grande variété des impositions, dont le polymorphisme illustre la capacité imaginative, sans limite de l'État. Ce mille-feuille fiscal est principalement assis sur le patrimoine immobilier, comparativement aux autres pays membres de l'Organisation de coopération et de développement économiques, dont la pression fiscale pèse davantage sur les revenus d'activité. Cet amoncellement, de textes mouvementés par des lois de finances toujours plus complexes, donne par ailleurs naissance à une doctrine administrative fiscale abstruse, qui si elle est parfois l'expression d'un manque de clarté peut *a contrario* exprimer la volonté de ménager les opportunités.

Et l'État, fidèlement assisté de son bras séculier qu'est l'administration fiscale, persévère dans la conduite de cette fiscalité immobilière. Ce qui est certes une qualité, si cette direction ne mène pas vers une impasse pour une culture, une économie française historiquement attachée, voire passionnée, par la propriété immobilière.

Car, au-delà de ces aspects prosaïquement économiques, c'est bien d'une Nation dont il est ici question.

Or la France se compare aux autres pays modernes dans son approche de la fiscalité. Cette dilection pour la mondialisation, les comparaisons avec des cultures foncièrement différentes, sous le couvert de rapports de l'Organisation de coopération et de développement économiques semble désormais confiner à une fuite en avant.

Pour illustrer un peu plus cette volonté de vouloir supprimer toutes altérités et particularités nationales, il faut rappeler ce rapport⁶⁶⁹ de l'Organisation de coopération et de

⁶⁶⁸ Rapport particuliers no 5 sur : Les prélèvements obligatoires sur le capital des ménages : comparaisons internationales par Isabelle BENOITEAU (Administratrice de l'Insee) et Olivier MESLIN (Administrateur de l'Insee), octobre 2017

⁶⁶⁹ OCDE (2021), « Pierre par pierre : Bâtir de meilleures politiques du logement », Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/78520651-fr> consulté le 13 juin 2021

Dans sa synthèse introductive il est loisible de lire :

« En matière de fiscalité immobilière, taxer moins les transactions et recourir de manière plus large aux impôts périodiques sur la propriété immobilière tout en asseyant davantage ces derniers sur la valeur présente des terrains plutôt que celle des constructions. Le passage des taxes sur les transactions aux impôts périodiques diminuerait les obstacles à la mobilité, ce qui faciliterait les ajustements sur le marché du travail et soutiendrait la croissance économique. Faire évoluer l'assiette des impôts périodiques pour donner une plus large place aux valeurs foncières et réduire l'importance du coût des structures bâties inciterait à bâtir plus dans des zones constructibles intéressantes, contribuant ainsi à lutter contre le problème du déséquilibre entre l'offre et la demande. De nombreux pays emploient ces impôts périodiques sur la propriété immobilière de manière insuffisante, ce qui ouvre de réelles possibilités pour augmenter ces taxes, qui fournissent une source stable de

développement économiques titré « *Pierre par pierre, Bâtir de meilleures politiques du logement* », publié le 31 mai 2021. Ce rapport, comme nous l'avons écrit en introduction⁶⁷⁰, oppose lui aussi propriétaire et mobilité professionnelle, donnant la primauté à cette dernière contre le propriétaire considéré, comme peu mobile, dans les pays de l'Europe du Sud singulièrement. Très clairement, dans ce rapport, la propriété apparaît comme un frein à ce qui est considéré comme une meilleure politique du logement, celle de la diminution du nombre de propriétaire. À la suite de ce diagnostic, afin de soigner cette pathologie, le remède, que ce rapport propose, est d'administrer des taxations contemporaines et permanentes (à savoir des loyers fictifs sur l'autoconsommation de logement) en remplacement des taxations existantes et plus conjoncturelles, que sont les droits de mutations. Voilà un remède certes original et innovateur...

Lors de l'un des trop rares moments au cours duquel la politique budgétaire fait l'objet de débats nationaux, à savoir les élections présidentielles, notamment celle de 2017, un article du magazine Capital⁶⁷¹, qui titre dans ses colonnes « *Emmanuel Macron va-t-il réussir à transformer l'épargne des Français ?* », est ainsi rédigé : « *Beaucoup avant lui ont essayé, tous se sont cassé les dents ! Orienter l'épargne des ménages vers des supports qui favorisent l'économie réelle est un des objectifs fiscaux d'Emmanuel Macron. Le défi est de taille pour le nouvel exécutif. En France, la répartition du patrimoine est très déséquilibrée, et ce, depuis des décennies. Alexandre Mirlicourtois, directeur de la conjoncture et de la prévision de Xerfi, explique que pour 100 euros de patrimoine, 55 euros proviennent de l'immobilier*

recettes permettant aux collectivités locales de financer des services publics locaux, notamment dans le domaine du logement social ».

Et notamment dans son chapitre 6. Lever les obstacles à la mobilité résidentielle, les extraits suivants :

Abstract

Si la promotion de la mobilité résidentielle ne constitue pas une fin en soi, elle n'en demeure pas moins un enjeu de taille pour l'action publique, en particulier dans les pays affichant de fortes disparités territoriales et dont le marché du travail présente d'importantes inadéquations des compétences. Parce qu'elles favorisent la croissance de la productivité et la mobilité sociale, les mesures permettant de supprimer les freins à la mobilité sont des sources potentielles de gains d'efficacité et d'équité. Lever les obstacles à la mobilité résidentielle qui relèvent de l'action publique peut s'avérer très utile pour faciliter l'ajustement du marché du travail pendant la phase de reprise au sortir de la crise du COVID-19.

Les pays de l'OCDE présentent une importante disparité sur le plan de la mobilité résidentielle, puisque ce phénomène est relativement marqué en Australie, aux États-Unis et dans les pays nordiques, et nettement moins dans les pays d'Europe de l'Est et du Sud. Tous pays confondus, les propriétaires sont bien moins mobiles que les locataires

Des réformes fiscales visant à remplacer les impôts non périodiques (ex. : droits de mutation) par des impôts périodiques pourraient contribuer à la réduction des obstacles à la mobilité. Il faudrait toutefois veiller à ne pas compromettre la résilience, sachant que des droits de mutation élevés permettent de juguler une volatilité excessive des prix des logements et les comportements spéculatifs »

⁶⁷⁰ Voir en introduction : L'irrésistible déconnexion de l'impôt de son fondement citoyen originel, (La note no 196 d'octobre 2010 du centre d'analyse stratégique op.cit.).

⁶⁷¹ Publié le 07/07/2017 sur le site <https://www.capital.fr/economie-politique/emmanuel-macron-va-t-il-reussir-a-transformer-l-epargne-des-francais-1236262> consulté le 7 juin 2021

(constructions et terrains), contre seulement 40 euros pour les actifs financiers. Et cette tendance de la France à privilégier la pierre ne cesse de se renforcer avec les années. En 1998, 58,5% des Français étaient propriétaires de leur résidence principale ou d'un bien immobilier autre. En 2015, ce chiffre est passé à plus de 62% ! Les incertitudes sur les retraites, les déconvenues sur le rendement des autres types de placement invitent les ménages à la prudence. Conséquence directe, l'immobilier est de loin le placement préféré des Français. Reste à savoir si Emmanuel Macron va réussir à changer ce phénomène. Pour cela, une refonte en profondeur de la fiscalité devra être entreprise explique l'expert de Xerfi ».

Cependant, cet échec n'est pas si certain qu'il n'y paraisse. Ce qui semble notamment être suggéré par un sondage BVA publié le 07 mai 2021 pour la plate-forme d'investissement Bitpanda, qui informe que « *près d'un tiers des Français (36 %) se disent aujourd'hui prêts à investir dans des placements financiers. Seuls 4 % le font déjà. Parmi les moins de 35 ans, ils sont 55 % à pouvoir l'envisager*⁶⁷² ».

Cela étant, aucune étude n'est en mesure à ce jour de démontrer que les Français se détournent et/ou se détourneront de l'immobilier, qui reste une valeur refuge, un élément physiquement solide⁶⁷³ et d'une rentabilité à double effet, avec d'une part un rendement locatif ; d'autre part une plus-value potentielle.

À cet exercice, l'État joue une partie dans laquelle il sort quoiqu'il en soit vainqueur. Si les Français continuent d'acheter, l'assiette, matière imposable, s'élargit et l'État vainc. Si les Français diminuent leurs acquisitions, la fiscalité par bien augmente et/ou s'adapte et l'État gagne.

Par ailleurs, peut être cité un extrait du premier rapport du Comité d'évaluation des réformes de la fiscalité du capital publié en octobre 2019 par France Stratégie⁶⁷⁴. Il restitue l'essence de la politique menée sur l'immobilier depuis plusieurs années en France, comme il a été tenté de le démontrer. Il est intitulé : « *Faut-il taxer différemment les différents actifs* » ?

Plus précisément : « *Est-il légitime de taxer différemment le capital immobilier du reste ?* » « *Le patrimoine immobilier se distingue du patrimoine financier ne serait-ce que par*

⁶⁷² Publié le 07/05/2021 à 06 :00, mis à jour le 08/05/2021 à 10 : 41 sur le site du figaro consulté le 7 juin 2021 (Lien : <https://www.lefigaro.fr/placement/un-tiers-des-francais-prets-a-placer-leur-argent-en-bourse-20210507>)

⁶⁷³ Voir également Les revenus et le patrimoine des ménages, édition 2018 - Insee Références op.cit. en introduction, étude qui pourrait plutôt suggérer le contraire.

⁶⁷⁴ Comme indiqué sur son site consulté le 1^{er} juin 2021, « *France Stratégie est une institution autonome placée auprès du Premier ministre, France Stratégie contribue à l'action publique par ses analyses et ses propositions. Elle anime le débat public et éclaire les choix collectifs sur les enjeux sociaux, économiques et environnementaux. Elle produit également des évaluations de politiques publiques à la demande du gouvernement. Les résultats de ses travaux s'adressent aux pouvoirs publics, à la société civile et aux citoyens* ».

le fait que seul l'immobilier locatif génère des revenus imposables. En effet, les propriétaires occupant leurs biens immobiliers ne reçoivent pas de revenus locatifs mais jouissent directement de la satisfaction d'occuper leurs biens. [...]. En termes de sensibilité de l'assiette fiscale, les études empiriques tendent à montrer que le patrimoine financier réagit plus fortement à une taxe que le patrimoine immobilier. En effet, le bénéfice imposable d'une entreprise ou la localisation de ses activités sont plus facilement déplaçables ; un patrimoine immobilier n'est, lui, par définition pas déplaçable et sa reconfiguration est moins aisée. Ce résultat plaide donc en faveur d'une plus forte taxation du patrimoine immobilier que du patrimoine financier, plus sujet à des modifications de comportement. En termes d'impact économique, le capital mobilier [...] s'accumule au cours du temps. Au contraire, le capital immobilier est constitué en partie par la « terre », les terrains, pour lesquels aucun processus d'accumulation n'est à l'œuvre.

Pour cette raison, sur le plan des concepts, la part de rémunération d'un capital constitué pour partie de droits de propriété sur un terrain relève de la rente, dans la mesure où ce terrain n'est pas un actif produit. [...]. Aussi, d'un point de vue théorique, la dynamique d'accumulation du patrimoine mobilier des ménages apparaît plus centrale pour la croissance potentielle, donc l'élévation durable du niveau de vie de la population, que celle du patrimoine immobilier ».

Cette dernière affirmation va très loin sur l'arbitrage fiscal entre propriété immobilière et actifs financiers. Cette thèse énonce implicitement, que la fiscalité doit être un levier d'expropriation. À cette fin, elle doit être maximale, punitive si nécessaire.

De plus, il est remarquable, cela a été suggéré en introduction, que les Français soient sanctionnés du fait de l'augmentation de la valeur de leur bien immobilier alors que d'une part, ils ont contribué à l'enrichissement de la France, donc indirectement de leur patrimoine et réciproquement ; d'autre part qu'à cause de ce même enrichissement, la France attire les investisseurs étrangers. Cette fiscalité revient à sanctionner les Français d'être de bons élèves.

Ces dernières considérations n'ont eu de cesse de s'affermir. L'impôt sur la fortune immobilière, prémices peut-être à l'institution d'une fiscalisation unique de l'immobilier est possiblement le moyen de particulariser définitivement la fiscalité immobilière, afin de la

classer⁶⁷⁵, comme une activité non économique ; ce, quelle que soit la forme ou la nature de l'activité qu'elle sous-tend ou qu'elle porte⁶⁷⁶.

La fiscalité immobilière est devenue le laboratoire de l'expérience consistant à faire de la fiscalité un secteur économique à part entière.

Cependant, il semble que cette question pratique sur l'évolution de la fiscalité n'est au fond qu'une péripétie parmi d'autres de la fiscalité immobilière inscrite dans un cycle court, à l'échelle d'une ou de deux générations. Il faut alors prendre un peu plus de hauteur, voire beaucoup plus, pour se positionner en gestionnaire d'État dans un cycle économique plus long en posant la question suivante :

- L'intérêt de l'État n'est-il pas de « privatiser » entièrement son sol ?

Privatisation progressive, qui est une démonstration de la cohérence de cette politique budgétaire et fiscale appliquée à l'immobilier ; privatisation, machiavélisme subtile, ne pouvant être dans l'absolu, qu'à titre d'occupation et de garde.

Par suite, l'État transfère la charge de la gestion de ce sol vers les personnes privées, occupants volontaires, provisoires de ce sol. Moyennant quoi, lui, propriétaire ultime, en recueille tous les fruits nets de charges et de gestion. Mode de relation favorisé par la facilité d'appropriation par l'État des fruits de cette activité et des économies substantielles qu'il peut en tirer.

Somme toute, l'État n'a nul nécessité de gérer un sol, qui en tout état de cause ne peut que lui appartenir, alors que les personnes privées sont présentes pour en assurer la gestion elles-mêmes et gain ultime, elles paient pour gérer ce bien immobilier *via* l'impôt. À ce titre, la dernière-née des interphases informatiques entre administration fiscale et propriétaire, l'application⁶⁷⁷, « Gérer mon patrimoine /mon logement⁶⁷⁸ », dans laquelle ce dernier déclare ses baux, ses surfaces locatives, ses loyers, ses charges n'en est-elle pas la matérialisation ?

⁶⁷⁵ « Tout État percepteur est un État classificateur », Pierre BOURDIEU, « Esprits d'État » in *Raisons pratiques*. Sur la théorie de l'action, Paris, Seuil, 1994, p. 99-133.

⁶⁷⁶ « Pour un big bang de la fiscalité du logement. - Plaidoyer pour un impôt sur le patrimoine généralisé », Étude par Michael Dadoit notaire à Joué-lès-Tours, *La revue fiscale du patrimoine* no 4, Avril 2015, étude 11. « Un impôt tout en un : rendement, progressivité et faisabilité » par Guillaume Bérard et Alain Trannoy Aix-Marseille Université, CNRS, EHESS, Centrale Marseille, AMSE, *Revue de l'OFCE*, 161 (2019)

⁶⁷⁷ Il est intéressant de relever que cette application structurante et nationale naît après la publication du deuxième rapport du Comité d'évaluation des réformes de la fiscalité du capital publié en octobre 2020 par France Stratégie duquel est extrait le paragraphe suivant page 109, qui diagnostique des lacunes statistiques : « 1.2. *La comptabilité nationale ne permet pas de suivre l'effet des réformes sur le patrimoine immobilier* Certaines conséquences possibles du PFU et de la transformation de l'ISF en IFI sur le patrimoine des ménages, en particulier la diminution attendue de la part du patrimoine immobilier dans le patrimoine total des ménages, sont difficiles à appréhender via les données de comptabilité nationale. Les comptes nationaux présentent des résultats pour l'ensemble des ménages et ne permettent pas de distinguer entre catégories de ménages. Rappelons que si les ménages éligibles à l'IFI ou déclarant de hauts revenus fonciers décidaient de

C'est ici le marché idéal par excellence, l'archétype du contrat léonin.

Mais l'intérêt de l'État, rationnel, pragmatique comptable, financier n'est pas pour autant celui de la Nation, composée de Citoyens passionnés, attachés de manière atavique, parfois irrationnelle, à une terre.

Certes, le retour de la propriété à la Nation semble pouvoir se justifier par la nature même de l'objet de ce droit de propriété, qui est attaché à un territoire. Cependant, ce droit de propriété privé s'insérant dans le cadre de la Nation ne doit pas glisser vers une relation quasi-exclusivement contractuelle entre contribuable et État. Cette relation mercantiliste, uniquement juridico-fiscale risque de détruire celle nationale entre Citoyen et Nation, surtout quand un État finit par voir son Citoyen uniquement comme un article imposable, qualification administrative du contribuable. À l'aune de cette relation, le Citoyen finit par regarder l'État comme un associé obligatoire auquel il essaie d'échapper. Cet État - associé qui se présente dès la naissance de la personne, du futur Citoyen-associé, qui passe prélever sa part de l'activité chaque année, laquelle part ne doit en aucun cas diminuer au risque d'un « audit » fiscal et qui lorsque l'activité s'écroule, l'État - associé n'en subit pas l'échec définitif directement ; État - associé qui lorsque la personne finit par mourir est parfois un parent plus proche dans l'ordre de succession.

Le citoyen ne peut se résumer à un nouvel homo déclaratif ou homo fiscus dans lequel l'État viendrait puiser sans cesse.

Certes la France a fait le choix d'un impôt progressif et d'un système de redistribution, le modèle social à la française. Ce modèle implique des choix financiers. Néanmoins, ce modèle est aussi lié à un peuple et à son histoire. La fiscalité se doit de conjuguer l'entièreté de ces paramètres.

Or, avec son mode de fonctionnement l'État actuel peut conduire à la destruction du lien entre Citoyen et Nation. Nation dont l'État est l'émanation.

L'intelligence politique est de déceler l'avenir dans le présent. La fiscalité est une des concrétisations modernes des choix politiques, non la politique par essence.

revendre une partie de leurs biens immobiliers et que ceux-ci étaient rachetés par d'autres ménages, la valeur du patrimoine immobilier des ménages dans leur ensemble ne serait pas affectée au niveau macroéconomique, au-delà d'éventuels effets de valorisation accompagnant la hausse des transactions. L'année 2019 a été marquée par un niveau record du nombre de ventes de logements anciens (1 068 000 ventes après 965 000 environ en 2018 et 2017).

Ce mouvement pourrait toutefois s'expliquer davantage par l'augmentation du revenu des ménages, le faible niveau des taux d'intérêt sur les crédits immobiliers et la dynamique générale du marché immobilier que par une vente, de la part de ménages fortunés, de biens assujettis à l'IFI au profit d'investissements en valeurs mobilières ».

⁶⁷⁸ <https://www.impots.gouv.fr/portail/particulier/gerer-mon-patrimoine-mon-logement>

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE

Articles scientifiques

ABDELSALAM (A.), DELATTE (A-L.), Répartition des recettes et dépenses publiques entre ménages et entreprises depuis 1949 : Nouvelles données, Sciences Po LIEPP Working Paper no 142

ANDRISSE (A.), DUMONT (G.), FRIONNET (Ch.), IFI et démembrement de propriété : qui est redevable de l'impôt ? par, éditions dans LEXISNEXIS, no 1, janvier-février-mars 2018

ARNAUD-EMERY (A.), Fiscalité de l'immobilier d'entreprise : comment acquérir son local d'exploitation ? La revue fiscale du patrimoine no 7-8, Juillet 2018, étude 18 dans Revue fiscale notariale

ARNAUD-EMERY (A.), Lois de finances rectificatives - Dispositions patrimoniales des lois de finances rectificatives pour 2020. La revue fiscale du patrimoine no 1, Janvier 2021, étude 2

ARNAUD (S.), FRIMOUSSE (S.), PERETTI (J-M.), Gestion personnalisée des ressources humaines : implications et enjeux, dans Management & Avenir 2009/8 (n° 28), pages 294 à 314

ANTONETTY (G.), Les ministres des Finances de la Révolution française au Second Empire (II), Institut de la gestion publique et du développement économique, 2007, lextenso Éditions

BABEAU (O.), DOUET (F.), La démagogie anti-riches, journal les Echos, publié le 14 mai 2023

BELON (F.), Définition du LMP : l'administration fiscale commente la décision du Conseil constitutionnel dans Actualité Francis Lefebvre du 15 avril 2019, p. 1-5

BENOUDIZ (L.), Le pacte Dutreil à l'épreuve de la mixité. La revue fiscale du patrimoine no 6, Juin 2018, étude 14

BÉRARD (G.), TRANNOY (A.), Un impôt tout en un : rendement, progressivité et faisabilité, dans Revue de l'OFCE 2019/1 (N° 161), pages 177 à 224

BERENGER (F.), La fraude en droit immobilier, revue ADMINISTRER, no 422, juin 2009.

- BITTON (M.)**, Régime des marchands de biens : l'intention ne vaut pas l'action, no 1621, 19 septembre 2021, Pages 49-50. Option finance
- BOIJARD (C.)**, Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) - TVA immobilière : un pas en avant, un pas en arrière ? La Semaine Juridique Notariale et Immobilière no 45, 6 novembre 2020
- BONNEVILLE (F.), DORT (A.)**, Le CICE et ses conséquences, retour sur les conditions institutionnelles d'un échec, dans Gestion & Finances Publiques 2018/1 (N° 1), pages 59 à 66, éditions Lavoisier
- COCHETEUX (P.)**, Le glissement de la responsabilité du conseil comme complice de la fraude fiscale vers coauteur du délit. Petites affiches - 04/12/2017 - no 241 - page 8
- CROUY-CHANEL (E. de)**, Le consentement à l'impôt in Pouvoirs n°151 – Les impôts – novembre 2014 – p.5-14, éditions SEUIL
- DADOIT (M.)**, Pour un big bang de la fiscalité du logement. - Plaidoyer pour un impôt sur le patrimoine généralisé, La revue fiscale du patrimoine no 4, Avril 2015, étude 11
- DHERBÉCOURT (C.)**, L'évolution à long terme des transmissions de patrimoine et de leur imposition en France, France Stratégie, « Revue de l'OFCE », 2019/1 N° 161 | pages 113 à 144
- DHERBÉCOURT (C.), FACK (G.), LANDAIS (C.), STANTCHEVA (S.)**, Les notes du conseil d'analyse économique, no 69, décembre 2021
- DHERBÉCOURT (C.)**, L'évolution de long terme des transmissions de patrimoine et de leur imposition en France, France Stratégie, Revue de l'OFCE, 161 (2019)
- DEBOISSY (F.)**, Taxer le capital immobilier et seulement le capital immobilier, quel que soit son mode détention. Éditions JFA Juristes & Fiscalistes Associés • Ingénierie Patrimoniale • 1-2021 • Janvier 2021
- DEDIEU (P.)**, IFI, questions choisies. Droit fiscal no 9, 5 mars 2018, 190, Revue de droit fiscal
- DESBUQUOIS (J-F.)**, Richesse immobilière des sociétés et IFI dans actes pratiques et stratégies patrimoniales, dans LEXISNEXIS, no 3, juillet-août -septembre 2018
- DEDEURWAERDER (G.)**, Présentation du nouveau régime de défiscalisation en faveur des investissements locatifs, dans Droit et Ville 2015/1 (No 79), pages 109 à 115
- DETRAZ (S.)**, Droit pénal fiscal : chronique de l'année 2022, IDEP. Droit fiscal no 13, 3 avril 2023, 136

- DI MALTA (P-Y.),** Abus de droit et bail d'habitation au profit de l'associé d'une SCI interposée : de la répression fiscale de l'auto-location et de la rétro-déduction, éditions JFA, Revue Ingénierie Patrimoniale, IP 2-2022, n° 02.5, avril 2022, pages 51-57
- DI MALTA (P-Y.),** Les mécanismes fiscaux d'incitation à l'investissement immobilier des particuliers. Droit fiscal no 9, 26 février 2015, 163
- DOUET (F.),** Location meublée et pacte Dutreil. Imbroglieo fiscal autour de la notion de location meublée. La Semaine Juridique Notariale et Immobilière no 14, 3 avril 2015, 1115
- DOUET (F.), JULLIAN (N.),** Requiem du barème fiscal de l'usufruit viager, Recueil Dalloz, 2023, 07, pp.375
- DUHEM (J.),** De l'ISF à L'IFI... brève analyse d'un nouvel impôt. La Semaine Juridique Notariale et Immobilière no 51-52, 22 décembre 2017
- DUHEM (J.),** Impôt sur la fortune immobilière 2020. Chronique annuelle - La Semaine Juridique Notariale et Immobilière no 23, 5 juin 2020
- DUJARIER (M-A.),** Il y a trop de fonctionnaires en France, dans Idées reçues sur le travail. Emploi, activité et organisation, dans Idées reçues sur le travail. Emploi, activité et organisation, sous la direction de DUJARIER Marie-Anne. Paris, Le Cavalier Bleu, « Idées reçues », 2023, p. 53-61
- DURON (R.),** Les principales mesures de la loi de finances pour 2018 touchant à la fiscalité personnelle et patrimoniale. La revue fiscale du patrimoine no 1, janvier 2018, étude 1
- DURON (R.),** Les clefs d'une défiscalisation immobilière réussie. Actes pratiques & ingénierie immobilière – no 4 – octobre-novembre-décembre 2020 - Éditions LEXISNEXIS.
- DROUIN (S.),** Panorama de l'évolution 2022 de la réglementation et de la jurisprudence en matière de fiscalité immobilière, dans la revue ADMINISTRER no 571, janvier 2023
- FAUCHER (D.),** Évaluation des immeubles bâtis : maîtriser les règles. La revue fiscale du patrimoine no 5, Mai 2018, étude 13
- FAULCON Léa,** Pacte Dutreil : les précisions de l'Administration. Petites affiches, 17 mars 2014 no 54, P. 4
- FRULEUX (F.), DESBUQUOIS (J-F.),** IFI et immobilier sociétaire : quel régime d'exclusion ou d'exonération ? Droit fiscal no 29, 19 juillet 2018, 338, Revue de Droit Fiscal.
- FLÜCKIGER (A.),** Le principe de clarté de la loi ou l'ambiguïté d'un idéal, site du Conseil constitutionnel (Lien au 17 aout 2022 : <https://www.conseil-constitutionnel.fr/nouveaux-cahiers-du-conseil-constitutionnel/le-principe-de-clarte-de-la-loi-ou-l-ambiguite-d-un-ideal>)

- GERBINO (E.)**, LMP et Dutreil ou l'illustration d'un carambolage fiscal : détaxation de la détention de l'outil de travail, taxation de sa transmission, Les Nouvelles Fiscales, no 1267, 1^{er} juin 2020
- GONZALEZ-GHARBI (N.)**, Fiscalité-Taxes et Participations d'Urbanismes, revue LEXISNEXIS – Construction- Urbanisme – No 2 - Février 2021
- GOSSET (P.), DELPLANCKE (S.)**, Condition d'activité des régimes Dutreil : la doctrine administrative est-elle légale ? Revue de Droit fiscal, no 7-8, 15 février 2018
- GOUADAIN (D.)**, La complexité fiscale, un mal nécessaire ?, Gérer et comprendre, Annales des mines, septembre 2000
- GUENFICI (A.)**, Conditions pour bénéficier du régime du loueur en meublé professionnel. Revue Française de Comptabilité, no 520 de mai 2018
- GUENFICI (A.)**, Les avantages des locations à caractère hôtelier ou para-hôtelier. Revue Française de Comptabilité. No 529 de mars 2019
- GUENFICI (A.)**, Loueurs en meublé professionnel (LMP). Revue Française de Comptabilité. No 537 de décembre 2019
- GUENFICI (A.)**, TVA et locations. Revue Française de Comptabilité. No 542 de mai 2020.
- GUENFICI (A.)**, Les conditions d'application de la TVA sur les locaux professionnels. Revue Française de Comptabilité. No 547 de novembre 2020
- GUENFICI (A.), MEGHRAOUI (K.)**, Société civile immobilière à l'impôt sur les sociétés et la mise en œuvre de l'owner buy out (OBO). Revue Droit et Patrimoine, no 314, juin 2021.
- GUENFICI (A.)**, Location meublée à usage professionnel : quelle imposition ? Revue Française de Comptabilité no 564 de mai 2022
- GUENFICI (A.)**, Régime Dutreil et Locations, Droit et Patrimoine, octobre 2022, no 328, p. 14-19, cité par le Conseil constitutionnel en référence doctrinale de la décision no 2017-689 QPC du 8 février 2018⁶⁷⁹
- GUILLAUD-BATAILLE (S.)**, Le quasi-usufruit, aspects fiscaux, La Semaine Juridique Notariale et Immobilière no 48, 1^{er} décembre 2017
- HANNECART-WEYTH (W.), POMIN (D.)**, Que reste-t-il de l'assurance vie pour l'IFI ? Droit fiscal no 21, 24 mai 2018, 280, Revue de droit fiscal

⁶⁷⁹ <https://www.conseil-constitutionnel.fr/les-decisions/decision-n-2017-689-qpc-du-8-fevrier-2018-references-doctrinales> au 24 mars 2023

- HAURIOU (M.)**, Recevabilité de la tierce opposition contre une décision sur recours pour excès de pouvoir, sous CE, 29 novembre 1912, Boussuge et autres, S., 1914, 3, p. 33, Revue générale du droit en ligne, 2014, no 14239
- HOVASSE (H.)**, Usufruit – Le quasi-usufruit successif – La Semaine Juridique Notariale et Immobilière no 29, 23 juillet 2021
- HUET (C.)**, La rétroactivité de la loi fiscale est-elle légitime, in Option Finance no 1245, 18 novembre 2013
- JACOB (J-B.)**, Aux origines de l'impôt sur le revenu : l'Ancien Régime ou les traces d'une Administration, Revue du droit public – n°1 – page 191, 01/01/2023
- KOURALEVA-CAZALS (P.)**, La simplification de l'action publique en matière fiscale, Revue française d'administration publique, 2016/1, no 157, p. 83-94
- MAZEAU (G.)**, La dette, poison de l'Ancien Régime, publié dans la revue National Geographic publié le 12/02/2021
- MORTIER (R.), JULLIAN (N.), DESBUQUOIS (J-F.), GUILMOIS (L.)**, Fiscalité des revenus et du patrimoine : chronique de l'année 2022, Droit fiscal no 13, 3 avril 2023, 137
- LACROIX-DE SOUSA (S.)**, Le choix de la structure sociétaire pour la location meublée, Droit et ingénierie du patrimoine. Éditions JFA Juristes & Fiscalistes Associés • Ingénierie Patrimoniale • 4-2020 • Octobre 2020
- LADOUX (L.)**, Les dernières évolutions du Pacte Dutreil. Les Nouvelles Fiscales, no 1290, 15 juin 2021
- LASSUS (S. de)**, IFI : de nombreux gagnants mais encore quelques pièges, Droit et Patrimoine, no 3, février 2028
- LE FUR (A-V.)**, La responsabilité dans les opérations immobilières de défiscalisation. La Semaine Juridique Entreprise et Affaires no 46, 16 novembre 2017
- LE NORMAND-CAILLERE (S.)**, Gestion patrimoniale de l'immobilier d'entreprise, les aspects fiscaux de l'immobilier d'entreprise, revue de jurisprudence commerciale, mars-avril 2018
- LECLÈRE (Ch.), SVELIAN (A.)**, l'ISF, c'est fini. Voilà l'IFI ! Option finances, no 1440 du 4 décembre 2017
- LECLÈRE (Ch.), GUERDER (R.)**, Les nouveautés en matière de fiscalité patrimoniale. Dossier paru dans Droit & Patrimoine Magazine no 277 - Février 2018
- LEROY (M.)**, Actualité des stratégies fiscales fondées sur l'article 238 bis K du CGI. Gazette du Palais – 18/04/2017, no 15, page 57

- LEYRAT (H.)**, L'ingénierie patrimoniale à l'épreuve du mini-abus de droit fiscal, in *Issu de Defrénois* – no 22-23 - page 29, date de parution : 28/05/2020
- LUBIN (J-J)**, Évaluation des SCI : les décotes fiscalement admissibles. *La revue fiscale du patrimoine* no 7-8, Juillet 2016
- LUBIN (J-J)**, La longue histoire de la défiscalisation immobilière en France. *Actes pratiques & ingénierie immobilière* – no 4- octobre-novembre-décembre 2020- Éditions LEXISNEXIS.
- LUGAND (F.)**, **TAXAND (A.)**, **LUCAS (P.)**, Ventilation terrain/constructions : à la recherche de la bonne méthode. *Droit fiscal* no 28, 13 juillet 2017
- LUZU (F.)**, Donation pré-cession de titres démembrés. Une technique éprouvée confrontée à quelques décisions récentes. *La revue fiscale du patrimoine* no 11, Novembre 2017, étude 24.
- MEYER (J.)**, in « FERMIERES GÉNÉRAUX, Encyclopædia Universalis [en ligne], consulté le 3 avril 2023 (URL : <https://www.universalis.fr/encyclopedie/fermiers-generaux/>).
- MURE (B. de la)**, **PIHÉRY (R.)**, Loi « Pinel » : une application plus large qu'on ne le croit, *revue Option Finance* no 1280/1281 du 28 juillet 2014, section Juridique Entreprise et expertise
- PAERELS (H.)**, Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) - Encore la TVA sur marge ? Lecture pratique des dernières décisions jurisprudentielles relatives à la TVA sur marge en matière immobilière. *La Semaine Juridique Notariale et Immobilière* no 50, 17 décembre 2021
- PASTOREL (J-P.)**, Réflexions sur l'impôt sur la fortune immobilière. *Revue française de finances publiques* - no143 - page 171, date de parution - 01/09/2018
- PAYS (B.)**, Dispositif Pinel précisé, chronique de Fiscalité immobilière, *Annale des loyers*, Septembre 2015
- PERROTIN (F.)**, Plus-value immobilière : la notion de résidence principale. *Petites affiches* – 19/08/2016 – no 165-166 – page 4
- PERROTIN (F.)**, Location en meublé professionnel et abus de droit. *Petites affiches* – 31/05/2017 – no 108 – page 4
- PERROTIN (F.)**, IFI et don. *Petites affiches*, no 101-102 - page 4, 22 mai 2018.
- PERROTIN (F.)**, Le baromètre de la fiscalité immobilière. *Petites affiches*, no 104 – page 8, 22 mai 2018
- PERROTIN (F.)**, Les principaux enjeux fiscaux pour les professionnels de l'immobilier par dans *Actu juridique Lextenso*, publié en ligne le 30 juillet 2021
- PIN (Ph.)**, Détention de l'immobilier professionnel par usufruit temporaire : un parfum de libéralité ? *Les Nouvelles Fiscales*, no 1293, 1^{er} septembre 2021

RICOU (B.), Chronique jurisprudentielle annuelle de procédures fiscales, in Revue européenne et internationale de droit fiscal, no 2021/1, page 145

RIGLET (Ph.), Les résidences services : une diversité de produits, mais un socle juridique et fiscal commun. AJDI 2017 p.562

ROCHE (D.), La location meublée : une activité désormais plus structurée et aux impacts fiscaux multiples. La revue fiscale du patrimoine no 7-8, Juillet 2018, étude 19

ROCHE (D.), Défisiscalisation immobilière : panorama des principaux régimes de faveur fiscaux. Actes pratiques & ingénierie immobilière – no 4 – octobre-novembre-décembre 2020 - Éditions LEXISNEXIS

SAGAUT (J-F.), l'IFI et le patrimoine privé du chef d'entreprise, dans Droit et Patrimoine, no 3, février 2028

SAINT-CHAFFRAY (O. de), OBO immobilier : une stratégie attrayante... subordonnée à des réglages fins (1^{ère} partie), La revue fiscale du patrimoine no 7-8, Juillet 2018, étude 17 et OBO immobilier : la dette sous surveillance (2^{ème} partie), La revue fiscale du patrimoine no 10, Octobre 2018, étude 24

SIZAIRE (Ch.), Défisiscalisation immobilière et responsabilité des intermédiaires. Actes pratiques & ingénierie immobilière - no 4 – octobre-novembre-décembre 2020 – Éditions LEXISNEXIS

TEMDAOUI (J-Ch.), Du roi renaissant au roi constitutionnel (1515-1791), Jean-Christophe Temdaoui. « Du roi renaissant au roi constitutionnel (1515-1791) ». Licence. France. 2017, halshs-02976147

TREPANT (I.), L'Organisation mondiale du commerce, Dossiers du CRISP, 2005/1, no 63, p. 9-102

VERVANDIER (V.), La fiscalité des plus-values lors du passage d'un bien dans différents patrimoines du fait de libéralités successives. La valse à trois temps : merveille de Strauss ou source de stress ? Ingénierie Patrimoniale - 2-2021 - Avril 2021 - Éditions JFA Juristes & Fiscalistes Associés

Bulletin officiel des finances publiques

BOI-RFPI-SPI-10-20 paragraphe no 50

BOI-IR-LIQ-20-20-20, paragraphe no 10

BOI 5 A-1-07 du 18 janvier 2007, paragraphe no 8

BOI-IR-DOMIC-40

BOFIP BOI-IR-RICI paragraphe no 33

BOI-TVA-LIQ-30-20-30

BOI-DAE - Exercice du droit à l'erreur en matière fiscale

BOI-CF-IOR-30-20

BOI-CF-INF-10-20-20

BOI-CF-INF-10-40-10

CTX - Contentieux de l'assiette de l'impôt - Dispositions communes

BOI-CF-INF-40-10-10 : CF – Infractions et sanctions

BOI-CTX-DG-20-10-10

BOI-BIC-CHAMP-40-20-20190320

BOI-TVA-DECLA-20-10-10-20-20151007

DB3E113

BOI-BIC-CHAMP-50

BOI-BIC-CHAMP-40-20

BOI-BIC-CHAMP-40-10

BOI-RFPI-CTRL-20-20

BOI-BIC-DEF-20-20-20120912

BOI-BIC-CHAMP-40-20-20180207

BOI-ANNX-000115-20141013

BOI-BIC-AMT-10-20-20140312

BOI-BIC-AMT-10-40-30-20130923

BOI-BIC-BASE-10-30-20160706

BOI-BIC-CHAMP-70-20-70

BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20-20120912

BOI-BIC-CHAMP-40-10-20190320

BOI-TVA-DECLA-30-10

BOI-IS-BASE-60-10-20-20

BOI-PAT-IFI-20-20-30-20

BOI-PAT-IFI-20-30-30

BOI-PAT-IFI-20-20-20-30

BOI-PAT-IFI-30-10-10

BOI-ENR-DMTG-10-20-40-40-20140519

BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10-20140519

BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10

BOI-INT-CVB-LUX-10-INT

BOI-BIC-CHAMP-20-60

BOFiP BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10

BOI-PAT-IFI-30-10-10-10

BOI-CTX-JUD-10-10

BOI-CF-CPF-30-40-10-20

Conseil constitutionnel

Décision du Conseil constitutionnel no 90-285 DC du 28 décembre 1990 sur la loi de finances pour 1991.

Décision no 94-359 DC du 19 janvier 1995 sur la loi relative à la diversité de l'habitat.

Décision no 99-421 DC du 16 décembre 1999-Loi portant habilitation du Gouvernement à procéder, par ordonnances, à l'adoption de la partie législative de certains codes.

Décision no 2017-689 QPC du 8 février 2018 sur l'exonération de plus-value immobilière professionnelle pour le loueur en meublé.

Conseil d'État, Cour de cassation, Cour d'appels administratives et tribunaux administratifs

Conseil d'État, 8^{ème} / 3^{ème} SSR, 31/03/2014, no 368111

Conseil d'État, 10^{ème} - 9^{ème} chambres réunies, 26/04/2017, no 400441, SCI Edouard I^{er}

Conseil d'État, 8^{ème} chambre, 26/07/2018, no 415274, SCI Le Grand But

Conseil d'État, 8^{ème} - 3^{ème} chambres réunies, 27/03/2019, no 427758, SARL Gestion Épinal Mont-Saint-Aignan

Conseil d'État, 8^{ème} - 3^{ème} chambres réunies, 20/09/2019, no 419661, Société anonyme (SA) Sogefimur

Conseil d'État, 3^e-8^e ch. 10/03/2021 no 435095, Sté de distribution automobile

Conseil d'État, 8^{ème} - 3^{ème} chambres réunies, 12/03/2021, no 442583, Société anonyme (SA) Natixis Lease Immo

Conseil d'État, 9^{ème} - 10^{ème} chambres réunies, 03/02/2023, no 451052

Conseil d'État, 8^{ème} - 3^{ème} chambres réunies, 26 novembre 2018, no 417628
Conseil d'État, Section, du 28 juillet 1993, no 62865, Mitsukoshi France
Conseil d'État, 3^{ème} - 8^{ème} chambres réunies, 14 octobre 2022, no 444458
Conseil d'État, 14 octobre 2022, M. et Mme S..., no 444458, B
Conseil d'État, no 455794, 8^{ème} - 3^{ème} chambres réunies
Conseil d'État 21 juillet 1989, no 59970, et no 58871
Conseil d'État 9^o et 10^o s-s-r., 28 février 2007, no 284565
Conseil d'État, 9 / 10 SSR, du 23 novembre 2001, no 205132
Conseil d'État, Plénière, 21 juillet 1989, no 59970
Conseil d'État, 8^{ème} chambre, 9/12/2022, no 466284
Conseil d'État, 06/02/2017 no 407349
Conseil d'État, 20 avr. 1956, Sieur Lucard
Conseil d'État, 26 févr. 1969, Sieur Duflocq
Conseil d'État, 5 mai 2006, no 288916
Conseil d'État, sect., 12 juin 1936, Hitzel
Conseil d'État, no 408176 M. S... QPC, 9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies
Conseil d'État 10 juillet 1925 no 848031
Conseil d'État, 8^{ème} / 3^{ème} SSR, 24/10/2014, no 375358
Conseil d'État 15 février 2016 no 367467 et no 38040
Conseil d'État 10 janvier 1992 no 62269
Conseil d'État 15 février 2016 no 367467 et no 380400
Conseil d'État 24 avril 2019 no 411242
Conseil d'État, 24 novembre 2010 no 324205
Conseil d'État, 28 avril 2006, no 278857
Conseil d'État, 23 juin 1978, requête no 483
Conseil d'État 25 février 2013 no 355687 GOUNOU (RJF 2013 no 926)
Conseil d'État no 316186 du 16 avril 2010 – SARL Green
Conseil d'État, 8^{ème} – 3^{ème} chambres réunies, 26/11/2018, no 417628
Conseil d'État, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 24/03/2006, no 269716
Conseil d'État, 3^{ème} - 8^{ème} chambres réunies, 19/04/2022, no 442946
Conseil d'État, assemblée 28-10-2020 no 428048, Guillaume de LA TAILLE maître des
requêtes au Conseil d'État, « Abus, doctrine et artifices »
Conseil d'État, 8^{ème} - 3^{ème} chambres réunies, 14/04/2023, no 448486

Conseil d'État, 8^{ème} - 3^{ème} chambres réunies, 25/06/2021, no 448486

Cassation criminelle 8 mars 1930 (Gazette du Palais 1930 I 663)

Cour de cassation civile, Chambre civile 3, 16 février 2022, no 20-15.164

Cour de Cassation, arrêt no 22-15.152 du 1^{er} juin 2023, Chambre commerciale financière et économique - Formation restreinte hors RNSM/NA

Cour de cassation, civile, Chambre commerciale, 17 octobre 2019, 19-14.256

Cour de cassation, civile, Chambre commerciale, 15 février 2023, 20-19.451

Cour de cassation, civile, Chambre commerciale, 11 mai 2023, 21-16.923, no 21-16924 et no 21-16925

Cour de cassation, Com., arrêt du 10 septembre 2013, no 12-21140

Cour de cassation, Pourvoi no 16-24.428, 30 novembre 2017

Cour de cassation, Pourvoi no 21-18.324, Chambre commerciale financière et économique - Formation de section

Cour de cassation, civile, Chambre civile 1, 1 mars 2017, no 16-12.211

Cour administrative d'appel de LYON, 5^{ème} chambre – formation à 3, 07/05/2013, 12LY01298

CAA de LYON, 5^{ème} chambre, 18/06/2020, no 18LY03630, Inédit au recueil Lebon

Cour d'appel de LYON RG no 18/04410, no RG 18/04410 - No Portalis DBVX-V-B7C-LYQA le 2 juillet 201938

CAA Lyon 27 septembre 1995 no 94-213

CAA de NANCY, 2^{ème} chambre, 03/12/2020, 19NC00253

CAA de LYON, 2^{ème} chambre, 20/10/2022, 20LY02527

CAA de LYON, 2^{ème} chambre, 02/02/2023, 21LY01336, Inédit au recueil Lebon

CAA de MARSEILLE, 3^e ch. - 28/01/2016, 14MA02935

CAA de DOUAI, 4^{ème} chambre, 02/03/2023, 22DA01547, Inédit au recueil Lebon

Cour d'administrative d'appel de MARSEILLE, 2^{ème} chambre, 31/03/2023, 21MA00318

Tribunal administratif de Grenoble - 7^{ème} Chambre, 14 octobre 2022 / no 1908305

TA Grenoble, 4^e ch., 11 mai 2023, no 2005367

Cour de justice de l'Union européenne

Arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 14 février 1995 - Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker. - Demande de décision préjudicielle :

Bundesfinanzhof - Allemagne. - Article 48 du traité CEE - Obligation d'égalité de traitement - Imposition sur le revenu des non-résidents. - Affaire C-279/93. Recueil de jurisprudence 1995 page I-00225

Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) en date du 12 février 1998, Affaire C-346/95, Arrêt de la Cour (5^{ème} chambre) du 12 février 1998, Elisabeth Blasi contre Finanzamt Münche

Cour de justice des communautés européennes, affaire C-255/02 décision Halifax de 2006, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd et County Wide Property Investments Ltd contre Commissioners of Customs & Excise, demande de décision préjudicielle: VAT and Duties Tribunal, London - Royaume-Uni.

Cour de justice de l'Union européenne (première chambre) du 26 février 2015, Affaire C-623/13 - Ministre de l'Économie et des Finances contre Gérard de Ruyter, Demande de décision préjudicielle, introduite par le Conseil d'État (France)-Renvoi préjudiciel – Sécurité sociale – Règlement (CEE) no 1408/71

Cour de justice de l'Union européenne, 28/06/2021, Affaire C-398/21, Demande (JO) de la Cour, Ordre des avocats du barreau de Paris / Premier ministre

Cour de justice de l'Union européenne, 08/12/2022, Affaire C-694/20, Orde van Vlaamse Balies e.a.

Cour de justice de l'Union européenne, 04/05/2023 - MV - 98 Affaire C-97/21, demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, Administrativen sad – Blagoevgrad

Cour de justice de l'Union européenne, arrêt - 08/12/2022 - Orde van Vlaamse Balies e.a. Affaire C-694/20

Cour européenne des droits de l'homme

Cour européenne des droits de l'homme, 7 juin 2012, Segame SA c. France, requête no 4837/06

Cour européenne des droits de l'homme France, décembre 2012, Michaud c. France

Cour européenne des droits de l'homme, 4 octobre 2022, De Legé c. Pays-Bas, no 58342/15

Lois et proposition de lois

Loi de finances rectificative no 79-1102 pour 1979

Loi organique no 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances

Loi de finances pour 2007 modifiant l'article 261 D 4 c du Code général des impôts

Proposition de loi no 868, visant à supprimer l'impôt sur la fortune immobilière (Enregistrée à la Présidence de l'Assemblée nationale le 11 avril 2018, no 868)

Proposition de loi (LAGLEIZE) no 2336, « visant à réduire le coût du foncier et à augmenter l'offre de logements accessibles aux Français », enregistrée à la Présidence de l'Assemblée nationale le 16 octobre 2019 et adoptée par en première lecture, le 28 novembre 2019

Loi no 2020-1576 du 14 décembre 2020 de financement de la sécurité sociale (LFSS) pour 2021 (JO du 15 décembre 2020)

Loi no 2022-1157, loi de finances rectificative du 16 août 2022 pour 2022

Proposition de loi no 1200 portant renforcement du contrôle de la décence des logements, enregistrée à la Présidence de l'Assemblée nationale le 10 mai 2023

Ouvrages généraux, traités, manuels

BISSY (A. De), Comptabilité et fiscalité. Du résultat comptable au résultat fiscal, collection Précis fiscal, éditions Lexisnexis, 2016

BOURDIEU (P.), « Tout État percepteur est un État classificateur », in Raisons pratiques sur la théorie de l'action, éditions du Seuil, PARIS, 1994

COLLET (M.), Droit fiscal, éditions Presses universitaires de France, 2020

COZIAN (M.), **DEBOISSY (F.)**, **CHADEFAUX (M.)**, Précis de fiscalité des entreprises aux éditions LexisNexis, 2019

DAVID (C.), **FOUQUET (O.)**, **PLAGNET (B.)**, **RACINE (P-F.)**, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, éditions Dalloz, 2018

DETRAZ (S.), **SALOMON (R.)**, Précis de droit pénal fiscal, collection Précis fiscal, éditions Lexisnexis, 2021

DOUET (F.), collection Précis fiscal, Précis de droit fiscal de la famille aux éditions Lexisnexis, 2018

DOUET (F.), Le système fiscal français en clair, éditions Ellipses - En clair, 2011.

FRADIN (J-P.), **GEFFROY (J-B.)**, Traité du droit fiscal de l'entreprise aux éditions Presses Universitaires de France, 2003

FERNOUX (P.), Gestion fiscale du patrimoine, éditions la Revue fiduciaire, 2020.

GARNIER-PAGES (L-A.), Histoire de la révolution de 1848 : « Gouvernement provisoire »

GUENFICI (A.), MEGHRAOUI (K.), Guide complet de la fiscalité immobilière en France, éditions Maxima-Dunod, 2020

LE CACHEUX (J.), Les Français et l'impôt, édition 2008, Collection : Débat public chez Odile Jacob

MONTESQUIEU, L'Esprit des lois, éditions GF-Flammarion 1979

MESTRE (J.), PANCRAZI (M-E.), GROSSI (I.), MERLAND (L.), TAGLIARINO-VIGNAL (N.), Manuel de Droit commercial, Tome 1 et 2, éditions L.G.D.J., 2019

Ouvrages spéciaux

Mémento pratique fiscal aux éditions Francis Lefebvre

Mémento comptable aux éditions Francis Lefebvre

Ouvrages de littérature classique

BALZAC (H. de), Le Père Goriot, Charpentier éditeur, édition de 1839

FRANCE (A.), Les Dieux ont soif, éditions Calmann-Lévy, 1950

FRANCE (A.), l'île aux Pingouins, éditions Calmann-Lévy, 1950

RABELAIS, Gargantua (1534), Prologue

TOLKIEN (J. R. R.), Le Seigneur des anneaux, Tome 1 : La Communauté de l'Anneau :

« Un Anneau pour les gouverner tous, Un Anneau pour les trouver, Un Anneau pour les amener tous et dans les ténèbres les lier Au Pays de Mordor où s'étendent les Ombres ».

Voltaire, Dictionnaire philosophique portatif

Questions ministérielles

Question écrite no 01292 - 10^e législature de M. MARINI Philippe (Oise - RPR) publiée le 27/05/1993 sur la pression fiscale sur l'immobilier

Question no 67211 de M. Jean-Paul Bacquet (Socialiste, républicain et citoyen - Puy-de-Dôme)

Question écrite no 21011 de M. Roland du Luart (Sarthe - U.R.E.I.) publiée dans le journal officiel Sénat du 30/04/1992 - p. 1035

Question no 93820 de M. BOBE Jacques publiée au JO le 09/05/2006 p. 4838 et réponse ministérielle au journal officiel le 01/08/2006 p. 8095

Question écrite no 22527 de M. Philippe Marini publiée au journal officiel Sénat du 30/03/2006 p. 893 avec réponse ministérielle publiée au journal officiel Sénat du 03/08/2006 p. 2049

Question no 15712 de Mme Sandrine Doucet (Socialiste, écologiste) publiée au journal officiel le 15/01/2013, Réponse publiée au journal officiel le 13/08/2013 p 871

Question no 26280 de M. Yves Foulon (Union pour un Mouvement Populaire - Gironde), réponse publiée au journal officiel le 02/07/2013 p., 6951

Questions écrites des parlementaires, présentée par M. Jean Louis MASSON, Sénateur et enregistrée à la Présidence du Sénat le 19/11/2018

Question de M. MALHURET Claude (Allier - Les Indépendants) publiée le 28/07/2022

Question no 8362 de M. Paul-André Colombani (Libertés, Indépendants, Outre-mer et Territoires - Corse-du-Sud) , enregistrée au bureau de l'Assemblée le 30/05/2023 p. 4784

Réponse ministérielle no 23668 à M. Michel Péricard, député, journal officiel, Assemblée Nationale du 25/05/1987, p. 3028

Réponse ministérielle publiée au journal officiel Sénat du 13/04/1995 p. 880 à la question écrite no 06809 de M. Alain Lambert publiée au journal officiel Sénat du 23/06/1994 p. 1524

Rapports, publication gouvernementale ou document autonome

Bilan du contrat d'objectifs et de moyens de la direction générale des finances publiques pour la période 2020-2022

Cahiers du Conseil constitutionnel no 18 – juillet 2005. Discours prononcé le 3 janvier 2005 à l'Élysée : « *Quand le droit bavarde, le citoyen ne lui prête plus qu'une oreille distraite* », pouvait-on lire en 1991 dans un rapport du Conseil d'État. In vœux du président du Conseil constitutionnel, M. Pierre Mazeaud, au Président de la République

Comite de l'abus de droit fiscal : Séance du 6 novembre 2015 : avis rendus par le Comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC no 07/2015)

Comité de Coordination du Registre du Commerce et des Sociétés : Délibération CCRCS, 1^{er} avril 2008

Comité d'évaluation des réformes de la fiscalité du capital – Troisième rapport-, publié en octobre 2021

Comptes rendus de la Commission sénatoriale État pour une société de confiance, Mercredi 7 février 2018, Audition de M. Gérard DARMANIN, ministre de l'action et des comptes publics, Audition de M. Bruno PARENT, directeur général des finances publiques
Conseil d'analyse économique : Les notes du conseil d'analyse économique, no 69, décembre 2021
Conseil des prélèvements obligatoires. La TVA, une taxe à recentrer sur son objectif de rendement pour les finances publiques – février 2023
Cour des comptes : Observations définitives sur les taxes foncières sur les exercices 2016 à 2021
Cour des comptes : Adapter la politique industrielle aux nouveaux enjeux – Les enjeux structurels pour la France-Décembre 2021
Directive 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal
INSEE ANALYSES IFranceFRANCE, no 18, paru le 22/05/2015
INSEE, enquête Histoire de vie et Patrimoine 2017-2018
INSEE FOCUS no 176 paru le 19/12/2019
INSEE PREMIÈRE : Le patrimoine économique national en 2020. Des évolutions contrastées entre le secteur public et les secteurs privés, , no 1874, paru le 01/10/2021
INSEE PREMIÈRE : Le patrimoine économique national en 2021. La croissance du patrimoine des ménages s'accroît grâce aux prix du foncier, no 1925, paru le 28/09/2022
INSEE Informations rapides no 76, note parue le 28/03/2023
INFOREG, Cahier de droit de l'entreprise no 2, cahier pratique mars-avril 2017 : La répression des activités occultes par l'Administration fiscale
Le patrimoine immobilier des personnes physiques : Un éclairage inédit à partir des données foncières, CEREMA, 1^{er} juin 2023
Les fiches de l'encyclopédie IV), Les prélèvements obligatoires
OCDE (2021), « Pierre par pierre : Bâtir de meilleures politiques du logement »
Rapport général no 58 (Senat – 1981-1982) de M. Maurice Blin, au nom de la commission des finances, Tome III, Les moyens des services et les dispositions spéciales
Rapport n°20 au Président de la République : Conseil des impôts, Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale, 2002
Rapport d'information no 70 (2009-2010) de M. Bernard ANGELS, fait au nom de la commission des finances

- Rapport sur les statistiques du déficit et de la dette publics de la Grèce », COM (2010), 8 janvier 2010
- Rapport public annuel 2010 de la Cour des comptes, février 2010 : Les méthodes et les résultats du contrôle fiscal
- Rapport de la Cour des comptes : Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises, 2012
- Rapport de la « Mission d'évaluation de politique publique Le logement locatif meublé », janvier 2016
- Rapport du Conseil d'État de 2016 sur la « Simplification et qualité du droit »
- Rapport particuliers no 5 sur : Les prélèvements obligatoires sur le capital des ménages : comparaisons internationales par Isabelle BENOTEAU (Administratrice de l'Insee) et Olivier MESLIN (Administrateur de l'Insee), octobre 2017
- Rapport général no 108 (2017-2018) d'Albéric de Montgolfier relatif au projet de loi de finances pour 2018 (tome II), fait au nom de la commission des finances et déposé le 23 novembre 2017
- Rapport de la Cour des comptes : La DGFIP, dix ans après – la fusion - Une transformation à accélérer, 2018
- Rapport sur la fraude aux prélèvements obligatoires de la Cour des comptes publié le 2 décembre 2019
- Rapport du Comité d'évaluation des réformes de la fiscalité du Franceal de France stratégie publiée en octobre 2020
- Rapport de l'Institut des politiques publiques⁶⁸⁰ no 29 de décembre 2020 : Révision des valeurs locatives sur les locaux d'habitation : une évaluation sur grandes agglomérations
- Rapport général no 163 (2021-2022), 2021-2022, tome I, déposé le 18 novembre 2021
- Rapport de juin 2022 de l'Inspection générale des finances : Lutte contre l'attrition des résidences principales dans les zones touristiques en Corse et sur le territoire continental
- Rapport fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi de finances pour 2023 (no 273)

⁶⁸⁰ « L'Institut des politiques publiques (IPP) a été créé par PSE et est développé dans le cadre d'un partenariat scientifique entre PSE-École d'Économie de Paris et le Groupe des écoles nationales d'économie et de statistique (GENES). L'IPP vise à promouvoir l'analyse et l'évaluation quantitatives des politiques publiques en s'appuyant sur les méthodes les plus récentes de la recherche en économie » (Source : <https://www.ipp.eu/presentation/>).

Thèses ou mémoires

DOUET (F.), Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français, éditions L.G.D.J. – Thèses, 1996

EYSSARTIER (P.), La gestion de patrimoine privé à l'épreuve de l'abus de droit fiscal, thèse de doctorat soutenue en 2014 à Bordeaux

JARIGE (B.), La fiscalité internationale des sociétés de personnes : étude critique des images fiscales à la lumière des droits britannique et américain, thèse de doctorat, soutenue en 2022 à Bordeaux

LOMBARD (L.), La fiscalité des biens des personnes publiques, thèse de doctorat de soutenue en 2017 à Toulouse

ROBINNE (R.), Contribution à l'étude de la notion de revenus en droit privé, thèse de doctorat soutenue en 1998 à Montpellier 1

VIGUIER (E.), Les tentatives de réformes politiques de la monarchie française au XVIII^{ème} siècle. Les réformes Maupeou (1771-1774) et Lamoignon (1788). Essai sur la culture politique de la France à la fin de l'Ancien Régime, thèse de doctorat soutenue en 2021, à Paris, dans le cadre de l'École doctorale de l'École des hautes études en sciences sociales

INDEX

A

abus de droit, 48, 76, 77, 80, 85, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 98, 99, 100, 106, 115, 118, 119, 203, 207, 212, 312, 319, 329, 330, 346, 357, 358, 359, 360, 375, 376, 383
abus de droit rampant, 94
accessibilité, 159, 163, 202
activité civile, 226, 323, 351, 358, 368, 372
activité principale, 49, 222, 258, 267, 272, 301, 314, 318, 323, 340, 354, 355, 365, 371
agent délégué des impôts, 84
agressifs, 390
agressive, 107, 108, 390
anti-abus, 146, 147, 327, 328, 329, 330
arme de destruction administrative, 85
associé obligatoire, 399

B

bénéficiaire effectif, 34, 346, 356
bénéficiaire final, 346
bénéficiaire physique, 346
bénéficiaire primordial, 346
bénéficiaire ultime, 346
bénéficiaires effectifs ultimes, 66

C

cause d'utilité publique, 33, 38
Citoyen déclaratif, 83
Citoyen-associé, 399
clause balai, 327
clauses anti-abus, 319, 320, 327
collectée, 179, 180, 283
confiscatoire, 22, 45, 46, 346
consentement, 26, 35, 42, 43, 62, 75, 76, 122, 124, 166, 167, 168, 169, 172, 204, 212
consommateur final, 30, 178, 283
contribution pour le remboursement de la dette sociale, 31, 263
contribution sociale généralisée, 27, 31, 45, 263
crédit-bail, 318, 319, 327

D

décote, 134, 141, 142, 326, 327, 333
déductible, 49, 156, 190, 194, 196, 197, 221, 253, 254, 284, 288, 299
démembrement, 293, 320, 326, 347, 377, 378, 379, 380, 381
dépositaire, 33, 40
destination, 51, 58, 157, 183, 188, 221, 352, 387
dixième, 39, 110, 122, 124
dogme d'État, 222
droit à l'erreur, 115, 158, 177, 185, 186, 187, 188, 189, 190, 201, 203
droit d'occupation, 37, 39, 41, 124, 131

droit de garde, 39, 41
droit de préempter, 37
droit de propriété, 25, 33, 35, 36, 37, 39, 40, 41, 42, 293, 319, 320, 399
droit de superposition, 69, 91, 201, 207
droit du sol, 32, 35

E

effort fiscal, 46
équité, 130, 131, 165, 386, 395
ESSOC, 89, 157, 158, 159, 177, 185, 186, 189, 201, 202, 203, 293
État - associé, 399
évasion fiscale, 69, 105, 221, 222, 269, 317

F

fiducie, 110, 320, 340, 374, 375
filet de sécurité, 91, 221, 343
fiscalité intermittente, 64
fiscalité permanente, 64
foyer, 28, 131, 134, 135, 136, 137, 138, 139, 140, 142, 156, 189, 190, 192, 200, 223, 225, 230, 231, 233, 234, 236, 237, 238, 241, 242, 299, 316, 317, 321, 323, 329, 363, 367, 371
fraude fiscale, 22, 70, 72, 85, 86, 94, 97, 106, 109, 111, 112, 175

G

gardien, 24, 40

H

habitation, 62, 84, 86, 144, 157, 182, 183, 184, 201, 221,
228, 230, 231, 232, 237, 244, 245, 286, 294, 295, 306,
325, 339, 340, 351, 357, 358, 359, 360, 366, 367, 368,
370
homo déclaratif, 83, 399
homo fiscus, 399
homo oeconomicus, 212

I

impôt du sang, 41
impôt foncier, 41, 60
impôt mondial, 45, 314
impôts directs, 26, 27, 28, 87
impôts indirects, 27, 30, 171
insécurité juridique, 60, 85, 161, 162, 293
intelligibilité, 58, 159
intelligibilité de la loi, 159, 160, 202
intention, 63, 80, 81, 88, 95, 99, 102, 108, 283, 284, 364,
366, 376

L

location-accession, 319
loyers fictifs, 51, 395

M

masse, 36, 55, 62, 190, 192, 200, 201, 238, 371
mini-abus, 85, 87, 88, 90, 112
monopole discrétionnaire, 112

O

occupant, 33, 40, 53, 84, 206, 328, 397
occupant transitoire, 40
opaque, 242, 326
optimisation agressive, 108
optimisation fiscale, 97, 104, 105, 106, 107, 269, 390
ordre public, 39, 76, 93, 223, 322, 359

P

patrimoine commun, 36, 37
plein temps, 220

prélèvement à la source, 29, 30, 32, 165, 166, 169, 176,
180, 181, 203

prépondérance immobilière, 48, 50, 51

présomption d'abus, 329

principe de neutralité, 226, 292

professionnel, 33, 50, 51, 59, 105, 155, 157, 162, 181,
182, 184, 212, 218, 220, 222, 224, 225, 227, 228, 230,
231, 232, 233, 238, 240, 241, 244, 245, 247, 248, 249,
251, 252, 253, 256, 257, 259, 260, 261, 263, 264, 265,
268, 269, 272, 298, 299, 302, 306, 307, 318, 320, 323,
332, 335, 338, 339, 340, 349, 355, 356, 366, 367, 371,
372, 390, 392, 420

progressivité, 129, 130, 131, 134, 142, 165, 218, 398

propriétaire ultime, 33, 40, 325, 398

Q

quatrième secteur d'activité, 48, 152

R

raison d'État, 33, 38
redevable légal, 22, 29, 30, 178, 181
redevable réel, 22, 29, 30, 178, 181, 283
rendement, 44, 46, 103, 105, 114, 153, 154, 164, 222,
372, 378, 380, 396, 398
rentabilité, 66, 105, 221, 269, 298, 308, 383, 396
rente, 40, 48, 63, 148, 149, 397
rescrit, 172, 200, 350, 351, 376
ressource de superposition, 69
rétroactivité, 24, 35, 292, 293, 305

S

schémas d'optimisation, 319
Sécurité juridique, 161, 202
système déclaratif punitif, 49, 73, 75, 78
système fiscal parallèle, 77, 114

T

taxe PUMa, 382
théorie du bilan, 49, 50, 105, 352
tiers collecteur, 28, 29, 30
translucide, 326
translucides, 242
transparente, 242, 326
trust, 320, 374, 375

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

U

vingtième, 124

utilisation, 25, 56, 59, 71, 77, 81, 89, 92, 104, 119, 213,
255, 350, 352

V

verrou de Bercy, 111

L'immobilier, une source de revenus captifs soumise à fiscalité punitive, confirmant l'inconsistance du droit de propriété.

TABLE DETAILLÉE DES MATIÈRES

TITRE DE LA THÈSE	1
CLAUSE DE NON-RESPONSABILITÉ ET DROITS D'AUTEUR	5
REMERCIEMENTS	11
LISTE DES PRINCIPALES ABRÉVIATIONS	16
SOMMAIRE	19
INTRODUCTION GÉNÉRALE	22
Définition polysémique de l'impôt versus monoréalité pour le propriétaire du sol	25
Le sol propriété de la Nation	33
La Nation, une entité au cœur de la fiscalité	35
Droit de propriété versus droit d'occupation ou droit de garde	41
L'impôt, une contribution citoyenne y compris pour l'occupation du sol	43
L'impôt contribution citoyenne versus l'impôt contrepartie à des services	53
L'irrésistible déconnexion de l'impôt de son fondement citoyen originel	63
PREMIÈRE PARTIE : D'UN SERVICE PUBLIC DE L'IMPÔT À UNE ÉCONOMIE DE L'IMPÔT ... 70	
<i>Chapitre premier : Un contrôle fiscal au service d'une administration répressive</i>	81
Section 1 : L'abus de déclarations dévoie le système déclaratif.....	82
Section 2 : L'abus de droit : arme de destruction administrative.....	86
<i>Conclusion du chapitre premier</i>	96
<i>Chapitre second : Des sanctions fiscales qui pénalisent le contribuable fonctionnaire supplétif</i>	98
Section 1 : Des pénalités et des amendes fiscales protéiformes.....	98
1.1 Un kaléidoscope de sanctions quasi-interchangeables	99
1.2 Des amendes et pénalités à l'abri de tous recours juridictionnels ?	103
Section 2 : L'optimisation fiscale, un concept polysémique aux contours flous.....	105
2.1 Une définition politique qui se veut juridique	106
2.2 Droit pénal spécial fiscal : la lutte contre la fraude	109
<i>Conclusion du chapitre second</i>	114
CONCLUSION DU TITRE PREMIER.....	119
TITRE SECOND : LA MÉTAMORPHOSE PRÉJUDICIALE DU SYSTÈME DÉCLARATIF	122
<i>Chapitre premier : Simplifier l'impôt pour rénover le système déclaratif</i>	129
Section 1 : Progressivité et équité : terreau de la complexité.....	130
1.1 La base imposable (BI) : application du concept de progressivité	131
1.1.1 Le revenu brut global annuel (RBGA).....	132
1.1.2 Le revenu net global annuel (RNGA).....	133
1.1.3 Le revenu net global imposable (RNGI).....	133
1.2 La liquidation de l'impôt sur le revenu : ou comment rendre l'impôt encore plus inintelligible ?	134
1.2.1 Le quotient familial : ou comment encourager la natalité, mais pas trop.....	134
a) Présentation générale du quotient familial.....	134
b) Plafonnement des effets du quotient familial.....	136
1.2.2 Calcul de l'impôt brut.....	139
1.2.3 La détermination de l'impôt net.....	141
1.3 Le mécanisme de la décote : un tourbillon d'horlogerie	141
1.4 Les réductions, crédits d'impôt et autres primes	142
1.4.1 Définition et philosophie des réductions d'impôts, crédits d'impôt et autres primes.....	142
1.4.2 Présentation des réductions d'impôt.....	143
1.4.3 Présentation des crédits d'impôt.....	145
1.4.4 Le plafonnement global des avantages fiscaux : dispositif anti-abus.....	146
1.4.5 Les primes au tout venant.....	147
Section 2 : La rente immobilière, assiette au recouvrement garanti.....	148
2.1 La fiscalité immobilière : laboratoire d'une nouvelle trajectoire fiscale	150
2.1.1 Une charge fiscale croissante sur les ménages.....	150
2.1.2 Un impôt doit être simple.....	163

2.2 Faute de révision de l'assiette, l'optimisation du recouvrement	164
<i>Conclusion du chapitre premier</i>	169
<i>Chapitre second : La participation croissante du contribuable à l'assise de l'impôt</i>	173
Section 1 : Taxe sur la valeur ajoutée, modèle à déployer	175
Section 2 : Le prélèvement à la source.....	179
Section 3 : La déclaration des biens immobiliers	179
Section 4 : La loi « oups » ; une mesure volontairement ambiguë ?	183
<i>Conclusion du chapitre second</i>	201
CONCLUSION DU TITRE SECOND	203
CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE	208
DEUXIÈME PARTIE : UNE FISCALISATION COMPLEXE ET PUNITIVE DES REVENUS	
IMMOBILIERS	213
TITRE PREMIER : LA LOCATION MEUBLÉE PROFESSIONNELLE (LMP) : UN DISPOSITIF D'UNE RARE COMPLEXITÉ	215
<i>Chapitre premier : Le loueur en meublé professionnel, un régime parsemé de tribuli</i>	217
Section 1 : Le Conseil constitutionnel invalide l'exigence d'inscription au greffe du tribunal de commerce.....	219
Section 2 : Genèse de l'exigence d'inscription au registre du commerce et des sociétés.....	221
2.1 Quand l'article L110-1 du Code de commerce dispose, que la location d'un logement meublé, est civile...	226
2.2 ...l'article 35 I 5° du Code des impôts dispose, que l'activité de location meublée est commerciale	227
Section 3 : Une location conditionnée à des paramètres exclusivement économiques.....	229
3.1 Nature et gestion des produits bruts : un fonctionnement complexe	230
3.1.1 Les produits pris en compte : des produits commerciaux annualisés	230
3.1.2 Liquidation des produits avec ajustement de la durée de location	231
3.2 Une condition pointilleuse et relative de revenus locatifs	232
3.2.1 Premier terme de comparaison : recettes brutes supérieures à 23 000€ et résultat net bénéficiaire	232
3.2.2 Second terme de comparaison : les autres revenus sélectivement retenus	234
Section 4 : Effets de la décision du Conseil Constitutionnel.....	237
Section 5 : Le régime d'imposition du loueur en meublé.....	238
5.1 Le régime forfaitaire de la déclaration micro-BIC	238
5.2 Le régime forfitaire de comptabilisation et de déclaration du résultat	239
Section 6 : Discrètes... mais coûteuses cotisations	240
Section 7 : La Sécurité sociale des indépendants	241
<i>Conclusion du chapitre premier</i>	243
<i>Chapitre second : Un régime dont la mise en œuvre efficiente est difficilement praticable</i>	246
Section 1 : Une gestion byzantine des amortissements	246
1.1 Un régime complexe d'imputation des déficits	246
1.1.1 Un régime d'imputation des déficits pour les non professionnels concrètement exigeant et guère rentable	247
1.1.2 Un régime d'imputation des déficits ad hoc pour professionnels	248
1.1.3 L'articulation entre les amortissements, le déficit et sa structuration	249
1.2 Détermination de l'amortissement et effets sur le déficit	250
1.2.1 Taux d'amortissement proposés par l'administration fiscale	250
1.2.2 Effets des amortissements sur le déficit : application	251
Section 2 : Les exonérations et abattements sur les plus-values immobilières.....	253
2.1 Les personnes concernées par les exonérations de plus-value	253
2.1.1 Un régime réservé aux personnes exerçant l'activité à titre principal	253
2.1.2 Cas particuliers du fonctionnaire et de l'indivisaire non-exploitant	255
2.2 Fonctionnement d'un régime abscons	256
2.2.1 Les plus-values de cession à court terme	258
2.2.2 Le dispositif des exonérations partielles	258
2.3 Le régime des abattements pour la durée de détention	260
2.3.1 Un champ restreint de personnes concernées	260
2.3.2 La condition de chiffre d'affaires	260
2.3.3 Détention immobilière de moins de 5 ans : aucun abattement possible	261
Section 3 : Le régime de la microentreprise avec abattement forfaitaire.....	261
<i>Conclusion du second chapitre</i>	263
CONCLUSION DU TITRE PREMIER.....	264

TITRE SECOND : LA LOCATION PARA-HÔTELIÈRE : DISPOSITIF À HAUTS RISQUES	267
<i>Chapitre premier : Un dispositif fluctuant grevé d'un manque de visibilité à long terme</i>	271
Section 1 : Les prestations accessoires à la fourniture de logement	271
1.1 Une fourniture du petit déjeuner trop onéreuse	272
1.2 Un nettoyage minimal des locaux	272
1.3 Le renouvellement du linge de maison : une question de principe	273
1.4 Un service de réception physique ou en ligne	273
1.5 L'exigence du nombre de prestations : un débat en cours	274
Section 2 : La notion de sous-traitance : une question de fait et de droit	276
Section 3 : Logement nu ou meublé : une caractéristique sans incidence	277
Section 4 : Les locations et taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : un régime spécifique	278
4.1 Le statut d'assujéti : contrat de longue durée aux règles fluctuantes	279
4.2 Exonération de taxe sur la valeur ajoutée de principe sur les logements	281
4.3 Une application de la taxe sur la valeur ajoutée soumise à de strictes contreparties	282
4.4 Les régimes de taxe sur la valeur ajoutée : effectuer le bon choix au bon moment	283
4.4.1 Les régimes réels de taxe sur la valeur ajoutée	283
4.4.2 Le régime de la franchise, théoriquement optimal en fin parcours	284
4.5 L'obligation de collecter la taxe sur la valeur ajoutée	285
4.6 Taux de la taxe sur la valeur ajoutée collectée : clause unilatérale	287
Section 5 : Régimes d'impôt sur le revenu : un abattement de 50% à 71%	290
Section 6 : Cotisation foncière des entreprises et Cie.....	291
Section 7 : La sécurité sociale des indépendants applicable de plein droit.....	292
<i>Conclusion chapitre premier</i>	293
<i>Chapitre second : Le choix de la location para-hôtelière</i>	294
Section 1 : Traitement des amortissements et des déficits.....	294
1.1 L'option de la location para-hôtelière de logement nu	294
1.1.1 Gestion des amortissements : surtout ne pas appliquer l'article 39 C II 2	294
1.1.2 La gestion du déficit de la location nue avec prestations de services	295
1.2 Location para-hôtelière de logement meublé n'est pas location meublée	296
Section 2 : Plus-values immobilières et régime para-hôtelier	297
2.1 Le risque de perte de l'abattement pour la durée de détention	297
2.2 La location para-hôtelière et les plus-values à long terme	298
<i>Conclusion du chapitre second</i>	301
CONCLUSION DU TITRE SECOND	302
CONCLUSION DE LA DEUXIÈME PARTIE	303
TROISIÈME PARTIE : UN PATRIMOINE IMMOBILIER AU CŒUR DES ENJEUX DE LA FISCALITÉ	308
TITRE PREMIER : L'IMPÔT SUR LA FORTUNE IMMOBILIÈRE : UN IMPÔT QUI SE VEUT INFAILLIBLE	310
<i>Chapitre premier : Un impôt destiné à tous et à vocation mondiale</i>	312
Section 1 : Des personnes imposables et une base brute sous surveillance	312
1.1 Les personnes imposables au regard de l'impôt sur la fortune immobilière	312
1.2 La base brute d'imposition	313
1.2.1 Les biens imposables : tout n'est-il forcément qu'abus ?	313
1.2.2 Complexité du régime des biens exonérés	318
1.2.3 Un abattement de 30% à géométrie variable sur la résidence principale.....	319
Section 2 : Des dettes déductibles limitativement énumérées et grevées d'un plafond arbitraire	322
<i>Conclusion du chapitre premier</i>	327
<i>Chapitre second : Les modalités de détermination de l'impôt sur la fortune immobilière</i>	328
Section 1 : Une décote limitée à une seule tranche	328
Section 2 : Une réduction d'impôt limitée aux bonnes œuvres	329
Section 3 : Un plafonnement insidieux défavorable aux classes moyennes	329
3.1 Le laborieux mécanisme du plafonnement	330
3.2 Application laborieuse du plafonnement	330
Section 4 : Loueur en meublé professionnel et impôt sur la fortune immobilière.....	333
Section 5 : Para-hôtelier et impôt sur la fortune immobilière.....	334
<i>Conclusion du chapitre second</i>	336
CONCLUSION DU TITRE PREMIER.....	338
TITRE SECOND : DES STRATÉGIES SOPHISTIQUÉES DE TRANSMISSION DE L'IMMOBILIER ...	340

<i>Chapitre premier : Le pacte Dutreil : un pacte en danger</i>	343
Section 1 : Un champ d'application a priori assez ouvert	345
1.1 dont l'objet porte sur une activité économique admise	346
1.2 ... alors que les formes de l'activité sont largement admises	347
Section 2 : Des conditions de détention et d'engagement relativement souples	347
2.1 Condition de principe minimale de détention de deux ans	347
2.2 Condition d'activité avant et durant l'engagement	348
2.3 Condition d'engagement collectif et individuel de quatre ans	348
2.4 Les modalités de l'engagement	349
2.5 Une condition d'exploitation effective par un bénéficiaire	349
Section 3 : Un avantage fiscal pleinement effectif en cas de donation avant les soixante-dix ans du donateur	350
Section 4 : Loueur en meublé professionnel expressément exclu du pacte Dutreil	350
4.1 La longue période du doute sur le bénéfice du pacte Dutreil	351
4.2 Le troublant critère novateur et discriminant de l'habitation	354
4.3 Location aménagée versus location meublée	360
Section 5 : L'activité para-hôtelière encore admise dans le pacte Dutreil	364
<i>Conclusion du chapitre premier</i>	366
<i>Chapitre second : L'Owner Buy Out (OBO) immobilier</i>	368
Section 1 : Possibilité et intérêt de la mise en place d'un owner buy out	370
1.1 La nécessaire présence d'une société civile immobilière	370
1.2 Libération de liquidités afin de diversifier les investissements	371
1.3 Réallocation stratégiques des assiettes imposables et de l'impôt	372
Section 2 : Construction cadencée et mise en œuvre synchronisée de l'owner buy out	373
2.1 Création d'une société civile immobilière véritable holding familiale	373
2.2 L'afflux monétaire via le prêt immobilier	373
2.3 Un démembrement réalisé à l'étiage de l'actif	374
2.4 La soumission à l'impôt sur les sociétés : un choix effectué en amont	375
2.5 Une gestion de la plus-value de cession liée à l'évaluation du bien au bilan	376
2.6 Mise en location du bien au prix de marché	377
2.7 Une opération auto-financée au moindre coût	377
2.8 Transmission et remembrement des parts par succession, le gain fiscal patrimonial	378
<i>Conclusion du chapitre second</i>	379
CONCLUSION DU TITRE SECOND	380
CONCLUSION DE LA TROISIÈME PARTIE	384
CONCLUSION GÉNÉRALE	388
BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE	395
ARTICLES SCIENTIFIQUES	395
BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES	401
CONSEIL CONSTITUTIONNEL	403
CONSEIL D'ÉTAT, COUR DE CASSATION, COUR D'APPELS ADMINISTRATIVES ET TRIBUNAUX ADMINISTRATIFS	403
COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE	405
COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME	406
LOIS ET PROPOSITION DE LOIS	406
OUVRAGES GÉNÉRAUX, TRAITÉS, MANUELS	407
OUVRAGES SPÉCIAUX	408
OUVRAGES DE LITTÉRATURE CLASSIQUE	408
QUESTIONS MINISTÉRIELLES	408
RAPPORTS, PUBLICATION GOUVERNEMENTALE OU DOCUMENT AUTONOME	409
THÈSES OU MÉMOIRES	412
TABLE DÉTAILLÉE DES MATIÈRES	417