



FINANCES PUBLIQUES

J. 21 1338

CONCOURS PROFESSIONNEL POUR L'ACCÈS AU GRADE DE CONTRÔLEUR PRINCIPAL DES FINANCES PUBLIQUES

ANNÉE 2021

ÉPREUVE ÉCRITE D'ADMISSION

Durée : 2 heures 30 - Coefficient : 1

Le candidat traitera le présent sujet correspondant à l'option formulée dans son dossier d'inscription :

Missions fiscales

Toute note inférieure à 5/20 est éliminatoire.

Recommandations importantes

Le candidat trouvera au verso la manière de servir la copie dédiée.

Sous peine d'annulation, en dehors du volet rabattable d'en-tête, les copies doivent être totalement anonymes et ne comporter aucun élément d'identification tels que nom, prénom, signature, paraphe, localisation, initiale, numéro ou toute autre indication, même fictive, étrangère au traitement du sujet.

Sur les copies, les candidats devront écrire et souligner si nécessaire au stylo bille, plume ou feutre de couleur noire ou bleue uniquement. De même, l'utilisation de crayon surligneur est interdite.

Il devra obligatoirement se conformer aux directives données.



**RÉPUBLIQUE
FRANÇAISE**

*Liberté
Égalité
Fraternité*

Tournez la page S.V.P.



FINANCES PUBLIQUES

MISSIONS FISCALES

Code matière : 125

Les candidates et les candidats peuvent avoir à leur disposition sur la table de concours le matériel d'écriture, une règle, un correcteur, des surligneurs et le matériel spécifique ci-après.

Les matériels autorisés sont les suivants :

- *les calculatrices non programmables sans mémoire alphanumérique ;*
- *les calculatrices avec mémoire alphanumérique et/ou avec écran graphique qui disposent d'une fonctionnalité « mode examen ».*

Question 1

Vous êtes Alexis DURAND, contrôleur(euse) principal(e) des Finances publiques affecté(e) à la division du contrôle fiscal du pôle État et Expertise de la DDFiP de Manche et Alpes.

Le 6 septembre 2021, votre responsable vous demande de rédiger une fiche (une page et demie au maximum) sur l'expérimentation visant à la surveillance des réseaux sociaux à des fins de contrôles fiscaux. La fiche lui servira de fil conducteur lors du prochain séminaire départemental sur le contrôle fiscal.

Question 2

Vous êtes Alix MARTIN, contrôleur(euse) principal(e) des Finances publiques affecté(e) au service des impôts des particuliers de Montagne les Sources.

Le 1^{er} mars 2021 vous recevez le courriel suivant de Monsieur CLAIR :

Bonjour,

En novembre 2020, j'ai réalisé à titre personnel un gain de 16 000 € dans le cadre d'une cession unique et isolée de bitcoins. À cet effet pourriez-vous m'indiquer les modalités d'imposition de cette somme ?

Dans un second temps, j'envisage de réaliser ce type de cession pour mon propre compte dans le cadre d'une activité professionnelle régulière d'achat revente. Les conditions d'imposition sont-elles identiques ?

Cordialement

Monsieur CLAIR

Vous répondez le même jour à Monsieur CLAIR par courriel.

NB : le bitcoin est une monnaie virtuelle (ou cryptomonnaie), créée en 2009. Contrairement aux monnaies classiques, le bitcoin n'est pas émis et administré par une autorité bancaire.

Question 3

Vous êtes Maxence ROUX, contrôleur(euse) principal(e) des Finances publiques affecté(e) à la DDFiP de Clair sur Mer.

Vous recevez le 10 janvier 2021 un courriel du docteur EDOC qui vous sollicite afin de connaître la déductibilité en matière de TVA de certains de ses frais engagés au cours du mois précédent.

Le docteur EDOC, outre son activité de médecin généraliste, commercialise des produits à finalité esthétique de type botox.

Pour information, le montant des consultations réalisées au cours de l'année 2020 par le docteur EDOC s'élève à 324 000 €, alors que le montant des ventes hors taxes (HT) des produits à finalité uniquement esthétique s'élève à 84 000 €.

Charges engagées et réglées au cours du mois de décembre 2020 :

- Location du cabinet médical qui sert également de stockage des produits commercialisés pour un montant mensuel TTC de 2 400 € (2 000 € HT ; 400 € TVA)
- Achat de produits à finalité esthétique pour un montant TTC de 3 840 € (3 200 € HT ; 640 € TVA)
- Location d'un véhicule de type particulier (VP) destiné uniquement à réaliser la visite des malades et à la livraison des produits à finalité esthétique pour un montant mensuel TTC de 420 € (350 € HT ; 70 € TVA)
- Achat d'étagères uniquement destinées à l'entreposage des produits à finalité esthétique pour 1 200 € TTC (1 000 € HT ; 200 € TVA)
- Achat d'un appareil de radiologie pour la somme TTC de 19 800 € (16 500 € HT ; 3 300 € TVA)

NB : toutes les dépenses sont considérées comme réglées et toutes les factures correspondantes sont considérées comme étant régulièrement émises par les fournisseurs au 31 décembre 2020.

Vous répondez au docteur EDOC le même jour par courriel :

- Vous précisez la situation des deux activités de Monsieur EDOC par rapport à la TVA.
- Pour chacune des dépenses engagées vous indiquez et justifiez le montant des droits à déduction correspondants régulièrement imputables.
- Vous indiquez le montant de la TVA déductible sur le mois de décembre 2020.

Liste des documents

- Document 1** Commentaires de la loi 2019-1479 du 28 décembre 2019, article 154, concernant la surveillance des réseaux sociaux par la DGFIP (extraits) (5 pages)
- Document 2** Code général des impôts (extraits) (2 pages)
- Document 3** BOI-BIC-CHAMP-60-50 (02/09/2019) - Champ d'application - Précisions doctrinales ou jurisprudentielles relatives à certaines professions - Autres professions (extrait)
BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40 (02/09/2019) - Champ d'application - Activités et revenus imposables - Généralités - Exploitations lucratives et sources de profits - Professions ou activités dont la classification fiscale des revenus a donné lieu à des solutions administratives ou jurisprudentielles (extrait) (1 page)
- Document 4** BOI-RPPM-PVBMC-30-30 (02/09/2019) Cession d'actifs numériques à titre occasionnel - Modalités d'imposition et obligations déclaratives (extraits) (2 pages)
- Document 5** Formulaire 2086 Déclaration des plus ou moins-values de cessions d'actifs numériques (extrait) (1 page)
- Document 6** Déclaration complémentaire de revenus 2042 C (extrait) (1 page)
- Document 7** BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10 (17/06/2020) - Champ d'application et territorialité - Opérations exonérées en régime intérieur - Professions médicales et paramédicales (extraits) (2 pages)
- Document 8** Précis de fiscalité 2018 - TVA (...) Naissance du droit à déduction (extrait) (1 page)
- Document 9** Précis de fiscalité 2018 - TVA (...) Détermination des droits à déduction (extrait) (3 pages)
- Document 10** Précis de fiscalité 2018 - TVA (...) Limitation concernant certains biens et services (extrait) (1 page)

Le fonds documentaire comporte 19 pages.

Commentaires de la loi 2019-1479 du 28 décembre 2019, article 154, concernant la surveillance des réseaux sociaux par la DGFIP (extraits)

L'article 154 de la loi autorise, à titre expérimental, l'administration fiscale et l'administration des douanes à collecter et exploiter au moyen de traitements informatisés et automatisés les contenus librement accessibles publiés sur Internet par les utilisateurs de plateformes en ligne afin de détecter les comportements frauduleux.

Ce dispositif doit venir enrichir le traitement automatisé de données dénommé « ciblage de la fraude et valorisation des requêtes » (CFVR), l'administration souhaitant s'appuyer davantage sur l'intelligence artificielle (IA) pour améliorer le ciblage des contrôles fiscaux.

Le Conseil constitutionnel a partiellement censuré cet article en restreignant légèrement son champ d'application (Cons. const. 27-12-2019 n° 2019-796 DC). Les Sages soulignent également qu'en regard aux atteintes portées par ce dispositif aux droits et libertés, le législateur devra tirer les conséquences de son évaluation à l'issue de l'expérimentation de 3 ans. À la lumière de cette évaluation, la conformité à la Constitution de ce dispositif pourra de nouveau être examinée.

Collecte et analyse des données publiées sur les plateformes en ligne

Afin de détecter certains comportements frauduleux, l'administration fiscale et l'administration des douanes et des droits indirects sont autorisées à collecter et exploiter au moyen de traitements informatisés et automatisés n'utilisant aucun système de reconnaissance faciale les contenus librement accessibles sur les sites internet des opérateurs en ligne. Seuls les contenus manifestement rendus publics par les utilisateurs sont visés.

Ne sont pas librement accessibles les contenus accessibles seulement après saisie d'un mot de passe ou inscription sur le site internet en cause (Cons. const. 27-12-2019 n° 2019-796 DC).

Seules les données mises en ligne par les utilisateurs eux-mêmes peuvent faire l'objet d'une collecte. Les commentaires mis sur les profils publics des réseaux sociaux ne sont donc pas susceptibles d'être collectés.

La notion de « traitements informatisés et automatisés » peut être entendue de manière assez large. Comme le soulève la Cnil dans son avis, il peut s'agir d'opérations manuelles à partir de moyens informatisés ou de traitements automatisés algorithmiques, s'inscrivant le cas échéant dans une logique d'auto-apprentissage.

Les opérateurs de plateforme en ligne sont ceux mentionnés au 2° du I de l'article L 111-7 du Code de la consommation. Il s'agit ainsi de « toute personne physique ou morale proposant, à titre professionnel, de manière rémunérée ou non, un service de communication au public en ligne reposant sur (...) la mise en relation de plusieurs parties en vue de la vente d'un bien, de la fourniture d'un service ou de l'échange ou du partage d'un contenu, d'un bien ou d'un service ».

Sont donc couverts par le dispositif les réseaux sociaux (Facebook, Twitter, Instagram, LinkedIn...) et les sites de vente en ligne (Leboncoin, Vinted, Ebay...).

Manquements et infractions recherchés

Les manquements et infractions recherchés sont l'activité occulte et la fausse domiciliation à l'étranger en matière fiscale, ainsi que la contrebande et la vente de produits contrefaits en matière douanière.

Sont ainsi expressément visés :

- le défaut ou retard de production d'une déclaration en cas de découverte d'une activité occulte (CGI art. 1728, 1-c) ;

- les inexactitudes ou omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'État en cas de manquement délibéré, d'abus de droit ou de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat (CGI art. 1729) dès lors que les inexactitudes ou omissions découlent d'un manquement aux règles de domiciliation fiscale ;
- la fabrication, détention, vente ou transport illicites de tabac (CGI art. 1791 ter) ;
- la fabrication frauduleuse d'alcools, la fraude sur les spiritueux, la livraison, détention en vue de la vente, transport d'alcool, les infractions aux dispositions relatives aux capsules, empreintes ou vignettes représentatives des droits indirects sur l'alcool, le vin ou le cidre (CGI art. 1810, 3°) ;
- la détention ou vente frauduleuse par un fabricant ou marchand d'ouvrages d'or, d'argent ou de platine revêtus, soit de l'empreinte de faux poinçons, contrefaisant les poinçons anciens ou en vigueur, soit de marques anciennes entées, soudées ou contretirées, soit de l'empreinte de poinçons de fantaisie imitant les poinçons anciens ou les poinçons en vigueur, soit de l'empreinte de poinçons volés (CGI art. 1810, 8°) ;
- la fabrication de tabacs, la détention frauduleuse en vue de la vente de tabacs fabriqués, la vente, y compris à distance, de tabacs fabriqués, le transport en fraude de tabacs fabriqués, l'acquisition à distance, l'introduction en provenance d'un autre État membre de l'Union européenne ou l'importation en provenance de pays tiers de produits du tabac manufacturé acquis dans le cadre d'une vente à distance (CGI art. 1810, 10°) ;
- le fait de contrebande, d'importation ou d'exportation sans déclaration (C. douanes art. 414 et 414-2) ;
- les exportations, importations, transferts ou compensations entre la France et l'étranger portant sur des fonds qu'ils savaient provenir, directement ou indirectement, d'un délit ou portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union européenne, ou d'une infraction à la législation sur les substances ou plantes vénéneuses classées comme stupéfiants (C. douanes art. 415).

Le Conseil constitutionnel a censuré un des cas d'application initialement prévu (Cons. Const. 27-12-2019 n° 2019-796 DC). Ainsi il n'est pas possible de recourir à ce dispositif en cas de défaut ou retard de production d'une déclaration fiscale dans les 30 jours suivant la réception d'une mise en demeure (CGI art. 1728, 1-b). Le recours au dispositif de collecte de données personnelles dans ce cas porterait au droit au respect de la vie privée et à la liberté d'expression et de communication une atteinte disproportionnée au but poursuivi.

Interrogé sur les axes prioritaires de recherche, le Gouvernement a indiqué qu'« en matière fiscale le traitement de données envisagé doit permettre :

- d'une part, de mieux lutter contre l'économie souterraine en facilitant la détection d'activités occultes, c'est-à-dire réalisées par l'intermédiaire d'entreprises non immatriculées et ne déclarant pas leurs revenus, ou sous couvert de sociétés en sommeil qui, bien qu'immatriculées, s'abstiennent de déposer leurs déclarations (...)
- d'autre part, (...) de détecter plus facilement les fausses domiciliations à l'étranger de personnes physiques.

En matière douanière, le traitement aura pour but de détecter les réseaux de commercialisation de marchandises importées non déclarées ou dont la valeur est sous-évaluée, mais également de marchandises de fraude - comme les contrefaçons, les produits stupéfiants - ou encore de tabac. Ces activités illicites créent un préjudice important pour la société et nuisent au recouvrement de l'impôt et au financement de la protection sociale. » (Réponse du Gouvernement au questionnaire du Rapporteur général de la commission des finances de l'AN).

Mise en œuvre des traitements

Les traitements sont mis en œuvre par des agents de l'administration fiscale et de l'administration des douanes et des droits indirects ayant au moins le grade de contrôleur et spécialement habilités par le directeur général. Les données à caractère personnel ne peuvent faire l'objet d'une opération de collecte, de traitement et de conservation de la part d'un sous-traitant, à l'exception de la conception des outils de traitement des données. (...)

Durée de conservation des données

La durée de conservation des données dépend de leur nature.

Les données personnelles qui révèlent la prétendue origine raciale ou ethnique, les opinions politiques, les convictions religieuses ou philosophiques ou l'appartenance syndicale, l'état de santé ou l'orientation sexuelle (données sensibles au sens de l'article 6 de la loi 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés) ainsi que les autres données manifestement sans lien avec les infractions mentionnées au n° 4 sont détruites au plus tard 5 jours après leur collecte.

Lorsqu'elles sont de nature à concourir à la constatation des manquements et infractions (n° 4), les données collectées strictement nécessaires sont conservées pour une période maximale d'un an à compter de leur collecte et sont détruites à l'issue de cette période. Toutefois, lorsqu'elles sont utilisées dans le cadre d'une procédure pénale, fiscale ou douanière, ces données peuvent être conservées jusqu'au terme de la procédure. Les autres données sont détruites dans un délai maximum de 30 jours à compter de leur collecte.

Lorsque les traitements réalisés permettent d'établir qu'il existe des indices qu'une personne a pu commettre un des manquements énumérés au n° 4, les données collectées sont transmises au service l'administration fiscale ou de l'administration des douanes et droits indirects pour corroboration et enrichissement.

Ces données ne peuvent être opposées à cette personne que dans le cadre d'une procédure de contrôle (contrôle fiscal ou contrôle douanier).

Ainsi, les droits inhérents au contrôle s'appliquent au contribuable : principe du contradictoire, droit de la défense, droit au recours.

Droits d'accès et d'opposition

Comme c'est le cas pour l'ensemble des traitements de données personnelles, un droit d'accès aux informations collectées s'exerce auprès du service d'affectation des agents habilités à mettre en œuvre les traitements, dans les conditions prévues par l'article 105 de la loi 78-17 du 6 janvier 1978.

Les personnes peuvent obtenir du responsable du traitement la confirmation que des données à caractère personnel le concernant ne sont pas traitées. Elles peuvent également accéder auxdites données, connaître les finalités du traitement juridique, les catégories de données à caractère personnel concernées, leur durée de conservation, l'existence d'un droit de rectification ou d'effacement, etc.

Il est expressément mentionné que le droit d'opposition prévu à l'article 110 de la loi 78-17 précitée ne s'applique pas aux traitements. Il serait en effet contraire à l'objectif de lutte contre la fraude fiscale de permettre aux contribuables de s'opposer à la collecte d'informations les concernant.

Un dispositif expérimental

Le dispositif est mis en place à titre expérimental pour une durée de 3 ans. L'expérimentation fera l'objet d'une analyse d'impact relative à la protection des données à caractère personnel dont les résultats seront transmis à la Cnil (...).

Cette étude d'impact relative à la protection des données avait été demandée par la Cnil dans son avis rendu en septembre dernier (délibération n° 2019-114 du 12-9-2019).

Cette étude se décomposera en trois parties :

- une description détaillée du traitement mis en œuvre, comprenant tant les aspects techniques qu'opérationnels ;
- l'évaluation, de nature plus juridique, de la nécessité et de la proportionnalité concernant les principes et droits fondamentaux (finalité, données et durées de conservation, information et droits des personnes, etc.) non négociables, qui sont fixés par la loi et doivent être respectés, quels que soient les risques ;
- l'étude, de nature plus technique, des risques sur la sécurité des données (confidentialité, intégrité et disponibilité) ainsi que leurs impacts potentiels sur la vie privée, qui permet de déterminer les mesures techniques et organisationnelles nécessaires pour protéger les données.

L'expérimentation fera l'objet d'une première évaluation dont les résultats seront transmis au Parlement ainsi qu'à la Commission nationale de l'informatique et des libertés au plus tard 18 mois avant son terme. Un bilan définitif de l'expérimentation sera transmis au Parlement ainsi qu'à la Commission nationale de l'informatique et des libertés au plus tard 6 mois avant son terme.

Entrée en vigueur

En l'absence de précision, et conformément à l'article 1^{er} de la présente loi, ce dispositif entre en vigueur le 1^{er} janvier 2020. Les modalités d'application seront fixées par décret en Conseil d'État, pris après avis de la Cnil. Ce décret doit préciser les conditions dans lesquelles la mise en œuvre des traitements est, à toutes les étapes, proportionnée aux finalités poursuivies. Il précise également en quoi les données sont adéquates, pertinentes et, au regard des finalités pour lesquelles elles sont traitées, limitées à ce qui est strictement nécessaire.

TEXTE

Article 154. - I. - À titre expérimental et pour une durée de trois ans, pour les besoins de la recherche des manquements et infractions mentionnés au [Dispositions déclarées non conformes à la Constitution par la décision du Conseil constitutionnel 2019-796 DC du 27-12-2019] du 1^{er} de l'article 1728, à l'article 1729 découlant d'un manquement aux règles fixées à l'article 4 B, à l'article 1791 ter, aux 3^o, 8^o et 10^o de l'article 1810 du CGI ainsi qu'aux articles 414, 414-2 et 415 du Code des douanes, l'administration fiscale et l'administration des douanes et droits indirects peuvent, chacune pour ce qui la concerne, collecter et exploiter au moyen de traitements informatisés et automatisés n'utilisant aucun système de reconnaissance faciale les contenus, librement accessibles sur les sites internet des opérateurs de plateforme en ligne mentionnés au 2^o du I de l'article L 111-7 du Code de la consommation, manifestement rendus publics par leurs utilisateurs.

Les traitements mentionnés au premier alinéa du présent I sont mis en œuvre par des agents de l'administration fiscale et de l'administration des douanes et des droits indirects ayant au moins le grade de contrôleur et spécialement habilités par le directeur général. Les données à caractère personnel mentionnées au même premier alinéa ne peuvent faire l'objet d'une opération de collecte, de traitement et de conservation de la part d'un sous-traitant, à l'exception de la conception des outils de traitement des données.

Les données sensibles, au sens du I de l'article 6 de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés, et les autres données manifestement sans lien avec les infractions mentionnées au premier alinéa du présent I sont détruites au plus tard cinq jours ouvrés après leur collecte.

Lorsqu'elles sont de nature à concourir à la constatation des manquements et infractions mentionnés au même premier alinéa, les données collectées strictement nécessaires sont conservées pour une période maximale d'un an à compter de leur collecte et sont détruites à l'issue de cette période.

Toutefois, lorsqu'elles sont utilisées dans le cadre d'une procédure pénale, fiscale ou douanière, ces données peuvent être conservées jusqu'au terme de la procédure.

Les autres données sont détruites dans un délai maximum de trente jours à compter de leur collecte.

Lorsque les traitements réalisés permettent d'établir qu'il existe des indices qu'une personne a pu commettre un des manquements énumérés au premier alinéa du présent article, les données collectées sont transmises au service compétent de l'administration fiscale ou de l'administration des douanes et droits indirects pour corroboration et enrichissement.

Ces données ne peuvent être opposées à cette personne que dans le cadre d'une procédure de contrôle mentionnée au titre II du Code des douanes ou au chapitre premier du titre II de la première partie du LPF.

Le droit d'accès aux informations collectées s'exerce auprès du service d'affectation des agents habilités à mettre en œuvre les traitements mentionnés au deuxième alinéa du présent I dans les conditions prévues par l'article 105 de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés.

Le droit d'opposition prévu à l'article 110 de la même loi ne s'applique pas aux traitements mentionnés au deuxième alinéa du présent I.

Les modalités d'application du présent I sont fixées par décret en Conseil d'État, pris après avis de la Commission nationale de l'informatique et des libertés. Ce décret précise les conditions dans lesquelles la mise en œuvre des traitements mentionnés au premier alinéa du présent I est, à toutes les étapes de celle-ci, proportionnée aux finalités poursuivies. Il précise également en quoi les données sont adéquates, pertinentes et, au regard des finalités pour lesquelles elles sont traitées, limitées à ce qui est strictement nécessaire.

II. - L'expérimentation prévue au I fait l'objet d'une analyse d'impact relative à la protection des données à caractère personnel dont les résultats sont transmis à la Commission nationale de l'informatique et des libertés, dans les conditions prévues à l'article 62 de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 précitée.

III. - L'expérimentation prévue au I du présent article fait l'objet d'une première évaluation dont les résultats sont transmis au Parlement ainsi qu'à la Commission nationale de l'informatique et des libertés au plus tard dix-huit mois avant son terme.

Un bilan définitif de l'expérimentation est transmis au Parlement ainsi qu'à la Commission nationale de l'informatique et des libertés au plus tard six mois avant son terme.

Code général des impôts (extraits)**Article 92 du CGI (extrait)** BNC

1. Sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux, les bénéfices des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus.

Article 34 du CGI BIC

Sont considérés comme bénéfices 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.

Article 150 VH bis (extrait)

I. – Sous réserve des dispositions propres aux bénéfices professionnels, les plus-values réalisées par les personnes physiques domiciliées fiscalement en France au sens de l'article 4 B, directement ou par personne interposée, lors d'une cession à titre onéreux d'actifs numériques mentionnés à l'article L. 54-10-1 du code monétaire et financier ou de droits s'y rapportant sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues au présent article.

II. – A. – Les dispositions du I du présent article ne sont pas applicables, au titre de l'année d'échange, aux opérations d'échange sans soulte entre actifs numériques définis au même I ou droits s'y rapportant.

B. – Les personnes réalisant des cessions dont la somme des prix, tels que définis au A du III, n'excède pas 305 € au cours de l'année d'imposition hors opérations mentionnées au A du présent II, sont exonérées.

III. – La plus ou moins-value brute réalisée lors de la cession de biens ou droits mentionnés au I est égale à la différence entre, d'une part, le prix de cession et, d'autre part, le produit du prix total d'acquisition de l'ensemble du portefeuille d'actifs numériques par le quotient du prix de cession sur la valeur globale de ce portefeuille.

A. – Le prix de cession à retenir est le prix réel perçu ou la valeur de la contrepartie obtenue par le cédant, le cas échéant comprenant la soulte qu'il a reçue ou minoré de la soulte qu'il a versée lors de cette cession.

Le prix de cession est réduit, sur justificatifs, des frais supportés par le cédant à l'occasion de cette cession.

B. – Le prix total d'acquisition du portefeuille d'actifs numériques est égal à la somme des prix effectivement acquittés en monnaie ayant cours légal à l'occasion de l'ensemble des acquisitions d'actifs numériques ou de droits s'y rapportant réalisées avant la cession et de la valeur de chacun

des services et des biens, autres que des actifs numériques ou droits s'y rapportant remis lors d'échanges ayant bénéficié du sursis d'imposition prévu au A du II, comprenant le cas échéant les soultes versées, remis en contrepartie d'actifs numériques ou de droits s'y rapportant avant cette même cession.

En cas d'acquisition à titre gratuit, le prix d'acquisition à retenir s'entend de la valeur retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit ou, à défaut, de la valeur réelle des actifs numériques ou des droits s'y rapportant déterminée au moment de leur entrée dans le patrimoine du cédant.

Le prix total d'acquisition déterminé par application des deux premiers alinéas du présent B est réduit de la somme des fractions de capital initial contenues dans la valeur ou le prix de chacune des différentes cessions d'actifs numériques ou droits s'y rapportant, à titre gratuit ou onéreux hors échanges ayant bénéficié du sursis d'imposition prévu au A du II, antérieurement réalisées. Lorsqu'un ou plusieurs échanges avec soulte reçue par le cédant ont été réalisés antérieurement à la cession imposable, le prix total d'acquisition est minoré du montant des soultes.

C. – La valeur globale du portefeuille d'actifs numériques est égale à la somme des valeurs, évaluées au moment de la cession imposable, des différents actifs numériques et droits s'y rapportant détenus par le cédant avant de procéder à la cession.

IV. – Les moins-values brutes subies au cours d'une année d'imposition au titre des cessions de biens ou droits mentionnés au I, autres que celles entrant dans le champ du II, sont imputées exclusivement sur les plus-values brutes de même nature, réalisées au titre de cette même année.

V. – A. – L'impôt sur le revenu correspondant à la plus-value mentionnée au présent article est versé par la personne physique qui réalise, directement ou par personne interposée, la cession.

Les redevables portent sur la déclaration annuelle prévue à l'article 170 le montant global de la plus ou moins-value réalisée au titre des cessions imposables de l'année. Ils joignent à cette déclaration une annexe conforme à un modèle établi par l'administration, sur laquelle ils mentionnent et évaluent l'ensemble des plus ou moins-values réalisées à l'occasion de chacune des cessions imposables effectuées au cours de l'année ou les prix de chacune des cessions exonérées en application du B du II.

(...)

BOI-BIC-CHAMP-60-50 (02/09/2019) - Champ d'application - Précisions doctrinales ou jurisprudentielles relatives à certaines professions - Autres professions (extrait)

BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40 (02/09/2019) - Champ d'application - Activités et revenus imposables - Généralités - Exploitations lucratives et sources de profits - Professions ou activités dont la classification fiscale des revenus a donné lieu à des solutions administratives ou jurisprudentielles (extrait)

BIC - Champ d'application - Précisions doctrinales ou jurisprudentielles relatives à certaines professions - Autres professions

XXIX. Acquisition d'actifs numériques ou de droits s'y rapportant en vue de leur revente

730

Conformément aux dispositions de l'article L. 110-1 du C. com., qui répute acte de commerce toute acquisition de biens meubles aux fins de les revendre, l'achat-revente d'actifs numériques exercé à titre habituel et pour son propre compte constitue une activité commerciale par nature dont les revenus sont à déclarer dans la catégorie des BIC en application de l'article 34 du CGI.

Le résultat imposable tiré de cette activité est déterminé selon les règles de droit commun applicables aux BIC.

En revanche, la réalisation de ces opérations à titre occasionnel par les particuliers, dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé, relève des prévisions de l'article 150 VH bis du CGI.

Remarque : Les critères d'exercice habituel ou occasionnel de l'activité résultent de l'examen, au cas par cas, des circonstances de fait dans lesquelles les opérations d'achat et de revente sont réalisées (les délais séparant les dates d'achat et de revente, le nombre d'actifs numériques vendus, les conditions de leur acquisition, etc.).

Par exception, les produits sont susceptibles de relever des prévisions de l'article 92 du CGI lorsqu'ils constituent la contrepartie de la participation du contribuable à la création ou au fonctionnement du système d'unité de compte virtuelle (activité dite de « minage »). (...)

BNC - Champ d'application - Activités et revenus imposables - Généralités - Exploitations lucratives et sources de profits - Professions ou activités dont la classification fiscale des revenus a donné lieu à des solutions administratives ou jurisprudentielles

1080

Les actifs numériques (...) sont acquis soit gratuitement en contrepartie d'une participation au fonctionnement du système, soit à titre onéreux sur des plates-formes internet créées afin de permettre l'achat et la vente de ces actifs contre de la monnaie ayant cours légal.

Lorsqu'ils constituent la contrepartie de la participation du contribuable à la création ou au fonctionnement du système d'unité de compte virtuelle (activité dite de « minage »), les produits sont susceptibles de relever des prévisions de l'article 92 du CGI (CE 26 avril 2018, n° 417809, 418030, 418031, 418032, 418033).

Le résultat imposable tiré de cette activité est déterminé conformément aux règles de droit commun applicables aux bénéfices non commerciaux, étant précisé que la valeur d'acquisition retenue pour le calcul du résultat imposable est nulle lorsque les bitcoins ont été attribués gratuitement.

Par ailleurs, les produits tirés de l'activité d'achat-revente d'actifs numériques, lorsqu'elle est exercée à titre habituel et pour son propre compte constitue une activité commerciale par nature dont les revenus sont à déclarer dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) en application de l'article 34 du CGI.

En revanche, les produits tirés de l'exercice de cette activité à titre occasionnel sont des revenus relevant des prévisions de l'article 150 VH bis du CGI. (...)

BOI-RPPM-PVBMC-30-30 (02/09/2019) Cession d'actifs numériques à titre occasionnel - Modalités d'imposition et obligations déclaratives (extraits)**I. Fait générateur**

1

En vertu du I de l'article 150 VH bis du code général des impôts (CGI), constitue un fait générateur d'imposition la cession à titre onéreux d'actifs numériques ou de droits s'y rapportant, à l'exclusion des opérations d'échange sans soulte entre actifs numériques (CGI, art. 150 VH bis, II-A). (...)

II. Calcul de l'impôt

10

Les plus-values des particuliers entrant dans le champ d'application de l'article 150 VH bis du CGI sont soumises à l'impôt sur le revenu au taux forfaitaire de 12,8 % (CGI, art. 200 C) ainsi qu'aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine au taux global de 17,2 %.

Les plus-values concernées sont donc imposées à un taux global de 30 %.

III. Obligations déclaratives et de paiement

20

Les obligations déclaratives et de paiement prévues au V de l'article 150 VH bis du CGI sont précisées par le décret n° 2019-656 du 27 juin 2019 relatif aux obligations déclaratives incombant aux redevables personnes physiques réalisant, directement ou par personnes interposées, à titre occasionnel, des cessions d'actifs numériques en application du B du V de l'article 150 VH bis du code général des impôts ainsi qu'aux détenteurs de comptes d'actifs numériques ouverts dans des établissements situés à l'étranger en application du dernier alinéa de l'article 1649 bis C du code général des impôts.

L'impôt dû est versé par la personne physique (redevable) qui réalise les opérations imposables, directement ou par personne interposée.

Les redevables portent sur la déclaration annuelle prévue à l'article 170 du CGI le montant global de la plus ou moins-value réalisée au titre des cessions imposables de l'année. Ils joignent à cette déclaration une annexe conforme à un modèle établi par l'administration, sur laquelle ils mentionnent et évaluent l'ensemble des plus ou moins-values réalisées à l'occasion de chacune des cessions imposables effectuées au cours de l'année ou les prix de chacune des cessions exonérées en application du B du II de l'article 150 VH bis du CGI. (...)

A. Mentions à indiquer dans l'annexe à la déclaration d'ensemble**1. Opérations réalisées directement par le redevable**

30

Conformément au I de l'article 41 du décret J de l'annexe III au CGI, le redevable indique sur l'annexe à la déclaration d'ensemble, pour chaque cession à titre onéreux d'actifs numériques imposable réalisée par le foyer fiscal, les informations suivantes :

- le prix de cession en détaillant, le cas échéant, les frais qu'il a supportés à l'occasion de cette cession ainsi que la soulte qu'il a reçue ou qu'il a versée lors de cette cession (...);
- le prix total d'acquisition du portefeuille d'actifs numériques en détaillant la somme des prix et valeurs d'acquisition à retenir (...);
- le cas échéant, le montant de chaque soulte reçue par le cédant à l'occasion d'échanges réalisés antérieurement à la cession imposable;
- la valeur globale du portefeuille d'actifs numériques (CGI, 150 VH bis, III-C) évaluée au moment de la cession (...);
- le montant de la plus ou moins-value réalisée au titre de cette cession.

En outre, il indique la somme de l'ensemble des plus et moins-values réalisées au cours de l'année d'imposition au titre des cessions imposables (CGI, ann. III, art. 41 duovicies J, II). (...)

2. Opérations réalisées par l'intermédiaire d'une personne interposée

50

Conformément à l'article 41 duovicies K de l'annexe III au CGI, les sociétés ou groupements qui, en tant que personnes interposées, réalisent des opérations mentionnées à l'article 150 VH bis du CGI sont tenus de mentionner, sur une annexe spécifique, les informations prévues au IV-A § 30 à 40, ainsi que la répartition de l'assiette imposable entre chacun de leurs associés ou membres.

Ainsi, il appartient à la personne interposée de déterminer la plus ou moins-value globale réalisée au cours de l'année d'imposition puis de répartir entre chacun des associés la quote-part de plus ou moins-value déterminée à hauteur de leur participation dans les bénéfices sociaux. (...)

De son côté, le redevable ne devra mentionner dans sa propre annexe que la quote-part de plus ou moins-value correspondant à ses droits, telle que préalablement déterminée par la personne interposée, ainsi que l'identité de cette dernière (CGI, ann. III, art. 41 duovicies J, IV).

Dès lors, le contribuable personne physique devra, dans sa déclaration annexe, additionner, le cas échéant, les plus ou moins-values réalisées directement et celles réalisées par personne interposée.

B. Report de la plus-value imposable sur la déclaration d'ensemble des revenus (modèle n° 2042)

60

Le montant net imposable de plus-value ou, le cas échéant, le montant de moins-value résultant des cessions de l'année d'actifs numériques ou de droits s'y rapportant mentionnées à l'article 150 VH bis du CGI doit être porté sur la déclaration des revenus n° 2042-C (CERFA n° 11222), accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

C. Déclarations des comptes d'actifs numériques ouverts, détenus, utilisés ou clos à l'étranger

70

En application de l'article 1649 bis C du CGI, les personnes physiques, les associations, les sociétés n'ayant pas la forme commerciale, domiciliées ou établies en France, sont tenues de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus ou de résultats, les références des comptes d'actifs numériques mentionnés à l'article 150 VH bis du CGI ouverts, détenus, utilisés ou clos auprès d'entreprises, personnes morales, institutions ou organismes établis à l'étranger.

Ces dispositions s'appliquent aux déclarations devant être déposées à compter du 1^{er} janvier 2020.

80

Conformément aux dispositions du X de l'article 1736 du CGI, le non-respect des obligations posées par l'article 1649 bis C du CGI est passible d'une amende de 750 € par compte non déclaré ou de 125 € par omission ou inexactitude, dans la limite de 10 000 € par déclaration.

Toutefois, lorsque la valeur vénale des comptes d'actifs numériques ouverts, détenus, utilisés ou clos auprès d'entreprises, personnes morales, institutions ou organismes établis à l'étranger est supérieure à 50 000 € à un moment quelconque de l'année concernée par l'obligation déclarative prévue à l'article 1649 bis C du CGI, les montants d'amendes sont portés à :

- 1 500 € par compte non déclaré (au lieu de 750 €) ;
- 250 € par omission ou inexactitude (au lieu de 125 €).

D. Obligations de paiement

90

En application du A du V de l'article 150 VH bis du CGI, l'impôt sur le revenu correspondant à la plus-value mentionnée au présent article est versé par la personne physique qui réalise, directement ou par personne interposée, la cession. (...)

Formulaire 2086 Déclaration des plus ou moins-values de cessions d'actifs numériques (extrait)**NOTICE (revenus 2020)****QUAND REMPLIR UNE DÉCLARATION 2086 ?**

Si vous êtes domicilié fiscalement en France et que vous ou l'un des membres de votre foyer fiscal ou une personne rattachée à votre foyer avez réalisé des plus ou moins-values, directement ou par personne interposée, lors de cessions à titre onéreux d'actifs numériques, vous devez joindre à votre déclaration annuelle d'impôt sur le revenu n°2042 une annexe sur laquelle vous mentionnez vos plus ou moins-values réalisées à l'occasion de chacune des cessions effectuées au cours de l'année (ou les prix de cession de chacune des cessions si vos cessions sont exonérées).

Les actifs numériques comprennent :

- Les jetons mentionnés à l'article L. 552-2 du code monétaire et financier, à l'exclusion de ceux remplissant les caractéristiques des instruments financiers mentionnés à l'article L. 211-1 et des bons de caisse mentionnés à l'article L. 223-1 du même code.
- Toute représentation numérique d'une valeur qui n'est pas émise ou garantie par une banque centrale ou par une autorité publique, qui n'est pas nécessairement attachée à une monnaie ayant cours légal et qui ne possède pas le statut juridique d'une monnaie, mais qui est acceptée par des personnes physiques ou morales comme un moyen d'échange et qui peut être transférée, stockée ou échangée électroniquement (bitcoins, ethereum, ripple, etc.).

Conformément au III de l'article 150 VH bis du code général des impôts (CGI), la plus ou moins-value brute est égale à la différence entre, d'une part, le prix de cession et, d'autre part, le produit du prix total d'acquisition de l'ensemble du portefeuille d'actifs numériques par le quotient du prix de cession sur la valeur globale de ce portefeuille.

Plus ou moins-value brute = Prix de cession - [Prix total d'acquisition x Prix de cession / Valeur globale du portefeuille]

Déclaration complémentaire de revenus 2042 C (extrait)

3 I PLUS-VALUES ET GAINS DIVERS

Gains de cession de valeurs mobilières et assimilés :

- plus-value avant abattement	3V5	
- abattement pour durée de détention de droit commun	350	

Moins-value 2020

Plus-values bénéficiant de l'abattement pour durée de détention renforcé ou de l'abattement pour départ à la retraite des dirigeants de PME :

- plus-value avant abattement	35A		
- abattement pour durée de détention renforcé	35A		abattement fixe

Gain sur rachat ou rachat du PEA ou du PEA-PME avant expiration de la 5^e année

	3V7	
--	-----	--

Profits sur instruments financiers taxables à 50 %

	3V8	
--	-----	--

Cession de titres détenus à l'étranger par les particuliers :

- plus-values exonérées (50 %)	3V9		moins-values non imposables (50 %)	3V8	
--------------------------------	-----	--	------------------------------------	-----	--

Produits et plus-values exonérés provenant de structures de capital risque

	3V6	
--	-----	--

Plus-values immobilières et plus-values de cession de droits sociaux réalisées par les non-résidents

	352	
--	-----	--

Plus-values en report d'imposition avant l'iso 08 de la CG :

- plus-values dont le report a expiré en 2020 avant abattement	35A		plus-values imposables	35B	
- complément de prix perçu en 2020				352	

Plus-values en report d'imposition avant l'iso 08 de la CG :

- plus-values réalisées en 2020 avant abattement	3V8		après abattement	3V6	
--	-----	--	------------------	-----	--

- plus-values dont le report a expiré en 2020 :

- réalisées du 14.11.2012 au 31.12.2012 taxables à 24 %	3V8		taxables à 19 %	3V9	
---	-----	--	-----------------	-----	--

- plus-values réalisées à compter du 1.1.2013 :

plus-values avant abattement	réalisées de 2013 à 2016	3V8		réalisées à compter du 1.1.2017	35A	
------------------------------	--------------------------	-----	--	---------------------------------	-----	--

plus-values imposables				3V8	
------------------------	--	--	--	-----	--

impôt sur le revenu (IR)	3V8		contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (CEHR)	3V7	
--------------------------	-----	--	--	-----	--

Plus-values de cession de titres d'OPC monétaires dont le report d'imposition a expiré en 2020 avant l'iso 08 de la CG

	352	
--	-----	--

Cession d'actes numérisés avant le 14.11.2012 :

plus-value	3A8		moins-value	3B8	
------------	-----	--	-------------	-----	--

Gains de levée d'options sur titres et gains d'acquisition d'actions gratuites attribuées avant le 28.9.2012 :

- gains taxables à 15 %	3V8		30 %	3V9		41 %	3V9
-------------------------	-----	--	------	-----	--	------	-----

- gains imposables sur option dans la catégorie des salaires	déclarant 1	3V9		déclarant 2	3V8	
--	-------------	-----	--	-------------	-----	--

- gains sur options et actions gratuites attribuées à compter du 14.10.2007, soumis à la contribution salariale de 10 %				3V8	
---	--	--	--	-----	--

BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10 (17/06/2020) - Champ d'application et territorialité - Opérations exonérées en régime intérieur - Professions médicales et paramédicales (extraits)

I. Soins médicaux et paramédicaux

A. Portée de l'exonération

1

Le 1° du 4 de l'article 261 du CGI exonère de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) les prestations de soins à la personne, c'est-à-dire toutes les prestations qui concourent à l'établissement des diagnostics médicaux ou au traitement des maladies humaines. Ces prestations, pour être exonérées, doivent cependant être dispensées par :

- des médecins (omnipraticiens ou spécialistes), des chirurgiens-dentistes, des sages-femmes, ainsi que par des membres des professions paramédicales réglementées (masseurs-kinésithérapeutes, pédicures podologues, infirmiers ou infirmières, orthoptistes, orthophonistes, etc.) ;
- des pharmaciens qui remplissent les conditions d'exercice de la profession prévues à l'article L. 4221-1 et suivants du code de la santé publique (CSP) ;
- des praticiens autorisés à faire usage légalement du titre d'ostéopathe, de chiropracteur, de psychologue ou de psychothérapeute ;
- des psychanalystes titulaires d'un des diplômes requis, à la date de sa délivrance, pour être recruté comme psychologue dans la fonction publique hospitalière.

Les praticiens énumérés ci-dessus sont considérés comme agissant à titre indépendant, soit lorsqu'ils exploitent des cabinets privés où ils reçoivent directement de leur clientèle le montant de leurs honoraires, soit lorsqu'ils exercent leur activité dans le cadre de sociétés civiles professionnelles.

10

L'exonération s'étend aux fournitures de certains biens effectuées par les praticiens dans la mesure où elles constituent le prolongement direct des soins dispensés à leurs malades (tel est le cas, par exemple, pour les semelles orthopédiques ou appareils podologiques fabriqués par des pédicures-podologues et vendus aux personnes auxquelles ils prodiguent leurs soins, etc.). (...)

20

L'exonération ne s'étend pas aux recettes provenant d'une activité qui ne se rattache pas aux soins dispensés aux malades : ventes de prothèses ou d'articles orthopédiques à des personnes auxquelles les praticiens n'ont pas prodigué de soins, location de locaux aménagés, même si cette dernière est consentie à des confrères, etc.

30

Les personnes qui dispensent des soins ou rendent des services en dehors du cadre légal et réglementaire des activités médicales ou paramédicales doivent acquitter la TVA dans les conditions de droit commun. (...)

40

RES n° 2012/25 (TCA) du 10 avril 2012 : Conditions d'éligibilité des actes de médecine et de chirurgie esthétique à l'exonération de TVA prévue par le 1° du 4 de l'article 261 du CGI.

Question : Quelles sont les conditions d'éligibilité à l'exonération de la TVA prévue par le 1° du 4 de l'article 261 du CGI des actes de médecine et de chirurgie esthétique ?

Réponse : Conformément à l'article 132-1-c) de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, « les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné » sont exonérées.

Cette disposition a été transposée au 1° du 4 de l'article 261 du CGI selon lequel les soins dispensés aux personnes, notamment par les membres des professions médicales et paramédicales réglementées, sont exonérés de TVA.

S'agissant de la condition tenant à la qualification du praticien, seuls les membres des professions médicales et paramédicales réglementées par une disposition législative ou par un texte pris en application d'une telle disposition sont susceptibles d'entrer dans le champ de cette exonération. Il s'agit essentiellement des professions visées dans la quatrième partie du code de la santé publique (CSP) mais également de professions qui, bien que non visées par ces dispositions, fournissent des prestations reconnues comme de qualité identique qui doivent à ce titre, bénéficier également de l'exonération (notamment les praticiens autorisés à faire usage légalement du titre d'ostéopathe et les psychologues, psychanalystes et psychothérapeutes titulaires d'un des diplômes requis, à la date de sa délivrance, pour être recrutés comme psychologue dans la fonction publique hospitalière).

Concernant la condition tenant à la nature des soins, la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE), dans des arrêts du 20 novembre 2003, (CJCE, décision du 20 novembre 2003, aff. C-307/01 Peter d'Ambrumenil, ECLI:EU:C:2003:627 et CJCE, décision du 20 novembre 2003, C-212/01 Margarete Unterpertinger, ECLI:EU:C:2003:625), a précisé que seules les prestations à finalité thérapeutique, entendues comme celles menées dans le but de prévenir, de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou anomalies de santé sont susceptibles de bénéficier de l'exonération de TVA.

En matière de médecine et de chirurgie esthétique par conséquent, les actes pratiqués par les médecins ne sont éligibles à l'exonération que dans la mesure où ils consistent à prodiguer un soin au patient, c'est-à-dire lorsqu'ils poursuivent une finalité thérapeutique. En revanche, les actes, qui ne peuvent être considérés comme des soins car ils ne poursuivent pas une finalité thérapeutique doivent être soumis à la TVA.

Par conséquent, les seuls actes qui bénéficient de l'exonération de TVA sont ceux qui sont pris en charge totalement ou partiellement par l'Assurance maladie, c'est-à-dire notamment les actes de chirurgie réparatrice et certains actes de chirurgie esthétique justifiés par un risque pour la santé du patient ou liés à la reconnaissance d'un grave préjudice psychologique ou social.

Par mesure de tempérament, la présente interprétation ne donnera lieu ni à rappel, ni à restitution s'agissant des actes de médecine et de chirurgie esthétique effectués antérieurement au 1^{er} octobre 2012.

43

Lorsqu'ils ne sont pas pris en charge totalement ou partiellement par l'Assurance maladie, sont également admis au bénéfice de l'exonération de TVA les actes de médecine et de chirurgie esthétique dont l'intérêt diagnostique ou thérapeutique a été reconnu dans les avis rendus par l'autorité sanitaire compétente saisie dans le cadre de la procédure d'inscription aux nomenclatures des actes professionnels pris en charge par l'Assurance maladie, dans les conditions fixées à l'article L. 162-1-7 du code de la sécurité sociale (CSS) et à l'article R. 162-52-1 du CSS, consultables sur le site internet de la Haute autorité de santé www.has-sante.fr.

45

Il est précisé qu'un acte de médecine ou de chirurgie esthétique non pris en charge par la sécurité sociale et dont la finalité thérapeutique n'est pas avérée dans les conditions précisées au I-A § 43 doit être soumis à la taxe sur la valeur ajoutée, quel que soit le type d'établissement dans lequel il est pratiqué.

(...)

Précis de fiscalité 2018 - TVA (...) Naissance du droit à déduction (extrait)

Livre TVA : Taxe sur la valeur ajoutée

Partie 4 : Régime des déductions

Titre 1 : Principes généraux du droit à déduction

(...)

Chapitre 2 : Naissance du droit à déduction

4604

Le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable (CGI, art. 271, I-2).

Il résulte des dispositions du II de l'article 271 du CGI que dans la mesure où un assujetti agissant en tant que tel utilise les biens pour les besoins de ses opérations taxées ou ouvrant droit à déduction au sens de cet article, il est autorisé à déduire la TVA due ou acquittée pour lesdits biens.

Le droit à déduction de la taxe incluse dans le prix d'achat d'un bien ou d'un service ne peut être exercé tant que le fournisseur du bien ou du service n'est pas tenu au paiement de la taxe dont il est personnellement redevable au titre de la vente ou de la prestation de services, c'est-à-dire tant que cette taxe n'est pas exigible au sens de l'article 269 du CGI.

La taxe déductible est notamment celle qui figure sur la facture délivrée par le fournisseur et celle qui est due à l'importation. La déduction s'opère par imputation sur la taxe due par le redevable au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance.

Pour pouvoir exercer son droit à déduction, c'est-à-dire pour mentionner le montant de la taxe déductible sur sa déclaration de chiffre d'affaires, l'assujetti doit être en possession desdites factures ou de tout document en tenant lieu et, en matière d'importation, d'une déclaration à l'importation le désignant comme le destinataire des biens importés.

Par ailleurs, le 3 de l'article 272 du CGI prévoit que la taxe sur la valeur ajoutée afférente à une livraison de biens ne peut faire l'objet d'aucune déduction lorsqu'il est démontré que l'acquéreur savait ou ne pouvait ignorer que, par son acquisition, il participait à une fraude consistant à ne pas reverser la taxe due à raison de cette livraison.

La remise en cause du droit à déduction est subordonnée à la démonstration, d'une part, qu'une fraude a été réalisée en amont par un fournisseur direct et, d'autre part, que l'acquéreur savait ou ne pouvait pas ignorer que, par son acquisition, il participait à une fraude. La charge de la preuve incombe à l'administration.

(...)

Précis de fiscalité 2018 - TVA (...) Détermination des droits à déduction (extrait)

Chapitre 1 : Détermination des droits à déduction

4605

L'exercice du droit à déduction est subordonné au respect cumulatif des conditions issues des dispositions de l'article 271 du CGI selon lesquelles les dépenses doivent :

- être utilisées pour les besoins d'une opération économique réalisée à titre onéreux (opération imposable) ouvrant droit à déduction, sous réserve que ces dépenses ne fassent pas l'objet d'une utilisation privative supérieure à 90 % de leur utilisation totale ou qu'elles ne soient pas visées par une mesure d'exclusion du droit à déduction ;
- être justifiées par une facture comportant l'ensemble des mentions visées à l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI.

Par ailleurs, l'article 273 du CGI prévoit que doivent être déterminées les conditions dans lesquelles les assujettis qui ne réalisent pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction peuvent exercer leurs droits à déduction.

Depuis le 1^{er} janvier 2008, les modalités d'exercice du droit à déduction ont été modifiées à la suite du décret n° 2007/566 du 16 avril 2007. Dorénavant, la TVA supportée par un redevable partiel ayant grevé une dépense d'immobilisation est totalement déductible lorsque le bien en cause est utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction. À l'inverse, aucune déduction n'est possible lorsque le bien est utilisé totalement pour la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction.

Enfin, la déduction n'est plus opérée de manière forfaitaire que dans le cas d'une dépense ayant un caractère mixte, c'est à dire utilisée à la fois pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction et d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction.

En pratique, la taxe déductible propre à chaque bien ou service doit être déterminée en proportion de son « **coefficient de déduction** », « formule synthétique » tenant compte à la fois de son degré d'utilisation pour des opérations ouvrant droit à déduction et des restrictions éventuelles prévues par la loi ou les dispositions réglementaires.

Le coefficient de déduction est défini comme le produit des trois coefficients suivants : le **coefficient d'assujettissement**, le **coefficient de taxation** et le **coefficient d'admission**.

Ce coefficient de déduction permet à la fois de déterminer les montants de taxe déductible, et au travers de ses variations, les régularisations de taxe auxquelles l'assujetti est tenu.

L'article 205 de l'annexe II au CGI pose le principe général : « La taxe sur la valeur ajoutée grevant un bien ou un service qu'un assujetti à cette taxe acquiert, importe ou se livre à lui-même est déductible à proportion de son coefficient de déduction ».

Le I de l'article 206 de l'annexe II au CGI définit quant à lui le mode de calcul du coefficient de déduction, qui est égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission.

Sont examinés ci-après :

- le coefficient d'assujettissement (cf. n° 4606) ;
- le coefficient de taxation (cf. n° 4608) ;
- le coefficient d'admission (cf. n° 4610).

A. Le coefficient d'assujettissement

4606

Le coefficient d'assujettissement est égal, pour chaque bien ou service, à la proportion d'utilisation de ce bien ou service à des opérations imposables (CGI, ann. II, art. 206).

Dès l'acquisition, l'importation ou la première utilisation d'un bien ou d'un service, l'assujetti doit donc procéder à son affectation afin de déterminer la valeur du coefficient d'assujettissement.

De cette définition, il découle :

- que le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées **hors du champ d'application de la TVA** est égal à zéro ;
- que le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées **dans le champ d'application de la TVA** est égal à 1, **que** ces opérations soient taxées ou légalement exonérées.

Pour mémoire : Les opérations imposables s'entendent des opérations situées dans le champ d'application de la TVA, qu'elles soient imposées ou légalement exonérées.

Le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service utilisé à la fois pour la réalisation d'opérations non imposables et pour la réalisation d'opérations imposables est égal à la proportion d'utilisation de ce bien ou de ce service pour la réalisation d'opérations imposables.

La proportion d'utilisation pour la réalisation d'opérations imposables est **déterminée par l'assujetti** sous sa propre responsabilité. Elle doit correctement traduire l'utilisation réelle de chaque bien ou service.

4607

En principe, l'assujetti doit calculer un coefficient d'assujettissement pour chacun des biens et services qu'il acquiert. Toutefois, il peut, par année civile, sans formalité préalable et sous réserve d'être en mesure d'en justifier, retenir pour l'ensemble des biens et des services utilisés à la fois pour des opérations imposables et pour des opérations non-imposables, un coefficient d'assujettissement unique (CGI, ann. II, art. 206, V-1-1°).

Par dérogation au principe de l'affectation, l'administration peut autoriser les entreprises à déterminer leur droit à déduction pour l'ensemble de leurs dépenses (mixtes ou non mixtes) en appliquant une clef de répartition calculée en fonction de la quote-part des recettes taxables par rapport aux recettes totales. Autrement dit, l'ensemble des dépenses des entreprises qui appliqueraient cette dérogation serait réputé mixte.

B. Le coefficient de taxation

4608

Le coefficient de taxation traduit le principe posé par le 1 du II de l'article 271 du CGI selon lequel, au sein des opérations imposables, seule peut être déduite la taxe grevant des **biens ou des services utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction** (CGI, ann. II, art. 206).

La détermination du coefficient de taxation doit être effectuée lors de l'acquisition, de l'importation ou de la première utilisation du bien ou du service.

Le coefficient de taxation d'un bien ou d'un service est :

- **égal à l'unité** lorsque les opérations imposables auxquelles il est utilisé ouvrent toutes droit à déduction ;
- **nul** lorsque les opérations auxquelles le bien ou le service est utilisé n'ouvrent pas droit à déduction.

Tel sera le cas lorsque le bien ou le service est utilisé uniquement pour la réalisation d'**opérations non imposables**, ou utilisé uniquement pour la réalisation d'**opérations imposables mais n'ouvrant pas droit à déduction**, ou encore, utilisé **concurrentement** pour la réalisation d'**opérations non imposables** et pour la réalisation d'**opérations imposables mais n'ouvrant pas droit à déduction** ;

- **déterminé de manière forfaitaire** dès l'instant où le bien ou le service est utilisé **concurrentement** pour la réalisation d'**opérations imposables ouvrant droit à déduction** et pour la réalisation d'**opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction**. Il importe peu que ce bien ou ce service soit ou non utilisé également à la réalisation d'opérations non-imposables.

L'utilisation du bien ou du service pour la réalisation d'opérations non imposables est en effet prise en compte au niveau du seul coefficient d'assujettissement.

La détermination du coefficient de taxation s'opère :

- de manière identique quelle que soit la nature du bien ou du service (immobilisation ou ABS) ;
- de manière forfaitaire uniquement lorsqu'il s'agit d'un bien ou d'un service **utilisé de façon mixte**, c'est-à-dire concurrentement à des opérations imposables ouvrant droit à déduction et à des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction.

4609

Pour les biens et service d'utilisation mixte, le coefficient de taxation est égal au rapport entre :

- au numérateur, le montant annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations ;
- au dénominateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations imposables (opérations ouvrant droit à déduction et opérations n'ouvrant pas droit à déduction), y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.

Les sommes inscrites aux deux termes du rapport s'entendent tous droits et taxes, à l'exclusion de la TVA.

Il convient de prendre en compte pour le calcul du coefficient de taxation le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année considérée.

Il s'agit de l'ensemble des opérations situées dans le champ d'application de la TVA. Ces opérations doivent être prises en compte au moment où intervient l'exigibilité définie au 2 de l'article 269 du CGI.

Sont exclues du rapport qui détermine le coefficient de taxation forfaitaire :

- les sommes qui se rapportent à des opérations situées hors du champ d'application de la taxe ;
- les sommes qui sont exclues par une disposition expresse légale ou réglementaire du calcul de ce rapport.

C. Le coefficient d'admission

4610

Contrairement aux deux autres coefficients, qui dépendent de l'activité de l'assujetti et de l'utilisation qu'il fait des biens et services qu'il achète, le **coefficient d'admission** d'un bien ou d'un service dépend uniquement de la réglementation en vigueur. Il a en effet pour objet de traduire l'existence de dispositifs particuliers qui excluent de la déduction tout ou partie de la taxe afférente à certains biens ou services.

Lorsqu'un bien ou un service ne fait l'objet d'**aucune mesure d'exclusion**, son coefficient d'admission est **égal à un**.

Ce coefficient est réduit, éventuellement jusqu'à **zéro**, lorsque le bien ou le service **fait l'objet de mesures d'exclusion**. (...)

La valeur à retenir au titre de l'année est celle constatée en début de période, quelles que soient les évolutions de la réglementation intervenues au cours de l'année. (...)

Précis de fiscalité 2018 - TVA (...) Limitation concernant certains biens et services (extrait)

Livre TVA : Taxe sur la valeur ajoutée

Partie 4 : Régime des déductions

Titre 3 : Limitations et exclusions du droit à déduction

Chapitre 3 : Limitations concernant certains biens et services

(...)

B. Véhicules ou engins de transport de personnes

4616-4

Sont exclus du droit à déduction de la TVA les véhicules ou engins, quelle que soit leur nature, conçus pour transporter des personnes ou à usage mixte (bicyclettes, motocyclettes, véhicules automobiles routiers, camping-cars, bateaux, avions, hélicoptères), qui constituent une immobilisation pour l'entreprise ou, dans le cas contraire, qui ne sont pas destinés à être revendus à l'état neuf (CGI, ann. II, art. 206, IV-2-6°).

Il en est de même des éléments constitutifs, des pièces détachées et accessoires de ces véhicules et engins (CGI, ann. II, art. 206, IV-2-7°).

Précisions : Dans le domaine automobile, l'exclusion du droit à déduction de la TVA vise notamment tous les véhicules réceptionnés par le service des mines comme voitures particulières (conduite intérieure, décapotable, canadienne, break, etc.), ambulances, autocars ou autobus.

Pour apprécier si un véhicule ou un engin a été conçu pour le transport des personnes ou pour un usage mixte, au sens des dispositions du 6° du IV de l'article 206 de l'annexe II au CGI, le Conseil d'État a jugé, par un arrêt du 25 novembre 2009, qu'il y a lieu non pas de se référer aux conditions d'utilisation du véhicule mais de rechercher, compte tenu de ses caractéristiques lors de l'acquisition, l'usage auquel il est normalement destiné (CE, arrêt n° 319649 du 25 novembre 2009).