

# DE LA NOTION DE REVENUS DANS L'ECONOMIE ET LA FISCALITE FRANCAISE

*par J. Delattre*

La création en France d'une fiscalité assise sur le revenu a coïncidé avec la fin d'une longue période de stabilité monétaire. A cette époque, en outre, la propriété industrielle dans ses éléments corporels et incorporels n'était pas encore un élément essentiel de la richesse productive de revenu ou plus exactement les sources de richesses classiques, la propriété foncière notamment prééminente.

Il convient de rappeler également qu'au moment où cette importante réforme était mise au point par ses promoteurs, le rôle de l'Etat dans l'économie restait effacé.

Pour faire admettre la réforme on a été amené à préciser que le revenu imposable serait le produit renouvelé d'un travail ou d'un capital et non le capital lui-même. Ce contexte, autant que cette volonté affirmée au départ, ont créé à propos de la notion de revenu une ambiguïté qui s'est maintenue longtemps entretenue qu'elle était par l'absence de définition légale.

Vouloir définir le revenu est complexe et la difficulté est encore renforcée par des problèmes de terminologie. Il existe, en effet, dans la langue française trois mots dont à cet égard la signification est très voisine: revenu, bénéfice, profit. Sans qu'il faille y voir le résultat d'une terminologie stricte, il est d'usage de limiter le mot „revenu” au profit d'une activité professionnelle, celui de „bénéfice” au profit d'un capital. Le mot „profit” paraît englober un concept plus général dans lequel sont inclus à la fois le revenu et le bénéfice. Il faudrait y ajouter, au moins dans certains cas, une notion d'occasionnel, voire même de spéculatif.

Aucune de ces notions n'est étrangère à la fiscalité, c'est à dire combien la matière première utilisée est difficile à mettre en oeuvre; il ne semble pas au demeurant que les économistes, plus particulièrement les experts-comptables, dont la mission essentielle est d'apprécier la capacité de bénéfices d'une entreprise à un moment donné et d'analyser les conditions de son extension dans l'avenir travaillent sur des données très précises.

La loi civile ou commerciale n'est elle-même pas plus explicite à cet égard. La lecture des textes régissant les sociétés nous apprend, en effet, qu'un bénéfice peut être distribué aux actionnaires dès lors qu'il résulte d'opérations réalisées. Pour être distribuable, il n'est pas indispensable que le bénéfice figurant au passif du bilan ait, pour contrepartie à l'actif, des espèces en caisse ou en banque d'un montant suffisant. Une société pourrait notamment imputer sur le compte bénéfice une distribution de biens sociaux.

Le droit pénal réprime, quant à lui, le délit de distribution de dividendes fictifs; un tel dividende présente cette caractéristique lorsqu'il est prélevé sur des bénéfices qui apparaissent à l'inventaire et au bilan en raison de la surestimation d'éléments d'actifs ou de la sous-estimation d'éléments du passif et qui par conséquent ne correspondent pas à des bénéfices réels.

Une telle incertitude ne manque pas d'être choquante pour des techniciens qui, par formation, réfléchissent habituellement sur des concepts précis, dont les contours sont nettement marqués.

De son côté, l'homme d'affaires ne paraît guère influencé par les discussions

subtiles des économistes; il le serait davantage par l'observation des fiscalistes dès lors qu'à certains profits est attachée une prime particulière sous forme d'une fiscalité réduite.

L'évolution économique de la dernière décade, la dévaluation des monnaies, l'éclatement, même relatif, des frontières ont bouleversé les notions traditionnelles et notamment la distinction fondamentale entre capital et revenu. Les hommes d'affaires ont maintenant pris l'habitude de raisonner en termes de profits englobant à la fois le revenu et les plus-values du capital. Cette définition s'est dès lors imposée aux économistes et l'Administration fiscale, pour des raisons diverses l'a elle-même adoptée.

Le véritable problème est alors de déterminer les critères permettant d'appréhender le revenu non plus au sens de produit périodique et renouvelé mais considéré comme le gain procuré par la mise en oeuvre d'un capital ou d'une activité, à l'exception par conséquent de l'investissement qui l'a produit.

Si la loi n'a pas elle-même défini le revenu, différentes dispositions du Code Général des Impôts indiquent comment doit être déterminé le revenu net et fixe les règles de détermination des revenus des diverses catégories.

En fait, la définition fiscale de certaines catégories de revenus englobe des sommes qui sont communément considérées comme capital: ainsi pour ce qui est des revenus de capitaux mobiliers on est amené à regarder comme revenu toutes les sommes mises à la disposition des associés même non prélevées sur les bénéficiaires. Par contre, dans certain cas, celui des propriétaires fonciers par exemple, ne sont imposables que les loyers à l'exclusion des plus-values en capital susceptibles d'être réalisées ou réellement réalisées par eux lors de la vente de l'immeuble. Il n'est donc pas possible de tenter la définition générale du revenu ou du profit susceptible de servir de base unique au système fiscal français.

S'agissant plus particulièrement de bénéficiaires industriels ou commerciaux, la loi française s'exprime en ces termes: „le bénéfice imposable est le bénéfice net d'après le résultat d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif. Le bénéfice est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats peuvent servir de base à l'impôt diminué des suppléments d'apports et augmentés des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées.”

Les parties intéressées sont d'accord pour admettre cette définition au moins dans son principe. Il n'est plus discuté qu'en matière commerciale la notion de bénéfice recouvre non-seulement le résultat d'exploitation mais également les gains en capital.

On est également d'accord au moins en principe, pour une définition objective du bénéfice selon laquelle sont écartés tous les profits en puissance c'est à dire non réalisés (plus-value latente par exemple). Il est par ailleurs admis que le bénéfice imposable est le bénéfice réalisé et non celui qui aurait pu l'être si les responsables avaient mieux géré leur affaire. L'administration chargée de contrôler la déclaration des bénéfices ne peut notamment faire grief à l'exploitant d'une décision qu'il aurait prise et qui aurait eue pour effet de réduire le profit dès lors que le désir d'amenuiser les bases de l'impôt n'a pas été l'unique objectif. Cependant l'énor-

mité du prélèvement fiscal motivant souvent une réaction de défense de l'entreprise, la fiscalité est amenée par méfiance à écarter les justifications économiques dans certaines hypothèses dont les plus importantes seront examinées plus loin.

Les industriels et commerçants sont tenus de publier annuellement une situation active et passive faisant apparaître un résultat. Ce document a une signification très différente selon le point de vue de ceux qui ont à en tirer les conséquences; l'économiste le plus sensible au caractère arbitraire du découpage annuel de la vie des affaires et mieux préparé à l'idée que le véritable résultat apparaît lors de la cessation des activités génératrices de bénéfices. Les exemples d'affaires d'abord prospères et dans lesquelles les actionnaires n'ont en fin de compte pas récupéré leurs apports sont nombreux. Le fiscaliste par nécessité, en est réduit à une conception beaucoup plus statique. Pour lui le résultat annuel est appréhendé, sous réserve d'une possibilité très limitée de report déficitaire.

De profondes divergences apparaissent également lorsqu'il s'agit de mesurer la valeur des divers éléments concourant à la détermination du profit, la fiscalité marquant dans ce domaine une tendance à la rigidité et à l'arbitraire. En outre, des notions pourtant fondamentales, par exemple celle de „valeur de remplacement” sont la plupart du temps inconnues, la règle essentielle restant celle du prix de revient.

S'agissant du bénéfice d'exploitation il est considéré comme fiscalement acquis dès lors que la vente est parfaite c'est à dire qu'il y a accord sur la chose et sur le prix indépendamment donc du paiement. Les incertitudes relatives au règlement sont prises en considération dans la mesure seulement où l'entreprise démontre par l'introduction d'une procédure de poursuites que son débiteur est insolvable.

Alors que l'expérience a montré qu'en matière d'évaluation de stock la plus grande prudence s'impose, la loi fiscale édicte en principe que les matières premières, les produits en cours de fabrication aussi bien que les objets finis seront évalués au prix de revient ou s'il est inférieur au cours du jour, ce dernier étant entendu de la valeur que l'entreprise retirerait de la réalisation de son stock dans des conditions normales au jour de l'inventaire et non du prix qu'elle devrait payer à la même date pour se procurer les marchandises en question. Une application stricte des règles fiscales conduit dans ce domaine essentiel à imposer le bénéfice avant même sa réalisation. Il est inutile d'insister sur les critiques qu'appellent le respect d'une semblable obligation.

L'importance du prélèvement fiscal sur les bénéfices auquel il faut ajouter particulièrement en France les conséquences d'un long passé inflationniste ont amené la loi fiscale à traiter indifféremment le bénéfice d'exploitation et les plus-values sur capital qui jouissent d'un régime fiscal plus favorable.

Il est généralement considéré que tous les actifs acquis pour parvenir directement ou indirectement à l'exécution de l'objet social constituent l'actif immobilisé de l'entreprise. Il serait plus logique que les plus-values réalisées sur tous éléments répondant à cette définition profitent du régime des gains en capital. Peut-être en raison des difficultés de sa mise en oeuvre, la loi préfère à cette définition une autre tout à fait arbitraire selon laquelle seront traités comme gains en capital les plus-values acquises sur éléments vendus après un délai de détention au moins égal à deux ans, encore, dans ce cas, n'admet-on au bénéfice de l'impôt réduit que la portion de la plus-value excédant le prix de revient; l'autre partie comprise entre le prix de revient et la plus-value nette comptable, lorsqu'elle puise son

origine dans des amortissements déduits du bénéfice, supporte l'impôt au taux normal. Ce procédé technique ne tient aucun compte de la dépense à faire par l'entreprise pour remplacer l'élément vendu et même l'acquisition des éléments de remplacement se trouve, du fait du prélèvement fiscal, contrarié.

Ce mode d'imposition des gains en capital donne sa vraie signification à la notion d'amortissement déduit du bénéfice fiscal. La loi prend en considération les amortissements réellement effectués en comptabilité dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque profession. Elle autorise, en outre, pour certains actifs, un amortissement dégressif souvent jugé très avantageux. Mais comme on l'a vu ci-dessus la portée pratique de cette mesure apparemment généreuse, n'est que provisoire et donnera lieu à réintégration s'il se révèle au moment de la cession, par l'apparition d'une plus-value, que l'entreprise a été trop généreuse dans son calcul de dépréciation.

Toute exploitation engendre des risques de nature diverse qu'il est raisonnable d'évaluer et justifient économiquement la création de réserves. Celles-ci sont le plus souvent prélevées sur des bénéfices préalablement amputés de l'impôt. La création de provisions c'est à dire de réserves prélevées sur un bénéfice non encore imposé n'est possible qu'à des conditions limitatives énumérées de façon restrictive à telle enseigne que l'Etat, actionnaire à caractère particulier, laisse aux autres associés le soin de supporter seuls certaines charges liées à la vie actuelle de l'entreprise au motif qu'elles ne sont pas suffisamment caractérisées.

Enfin, on ne serait pas complet si l'on n'évoquait une conception purement fiscale du bénéfice qui pour n'être pas générale n'en est pas moins souvent choquante. Economiquement parlant dans un certain nombre d'hypothèses, la loi fiscale écarte les éléments d'une comptabilité dont les résultats ne sont pas discutés dans leurs principes. Ainsi il est d'usage que toutes les dépenses faites dans l'intérêt de l'entreprise peuvent être déduites du bénéfice; la loi fiscale reconnaît à ses agents le droit d'apprécier l'intérêt de l'entreprise, non-seulement pour ce qui est de la nature de la dépense mais également pour ce qui est de son montant. Mieux elle écarte automatiquement et sans entendre des explications qui pourraient cependant être fondées, certaines dépenses jugées par elle somptuaires: (chasse, bateau, voiture automobile).

Il existe également une notion de transfert de bénéfices à laquelle l'économie est totalement étrangère, cette notion acquiert d'ailleurs une importance croissante en France où l'obligation fiscale des entreprises est limitée au territoire national et où la loi ne connaît pas le bilan consolidé. La fiscalité n'admet pas qu'une entreprise soumise à la loi française puisse aider une autre entreprise à laquelle elle est liée, autrement qu'au moyen de bénéfices ayant supporté l'impôt. Aussi réintégrera-t-on à la base imposable, l'intérêt non payé d'un prêt consenti entre personnes ayant entre elles des liens particuliers. De même, on rejettera une comptabilité dans laquelle on soupçonne que les relations d'affaires sont influencées par des considérations autres que purement commerciales.

La fiscalité apparaît de plus en plus, et ces quelques exemples en témoignent, comme une discipline autonome dégagée de plus en plus de ses voisines juridiques et économiques. Elle se crée ses propres règles. Cette évolution n'est pas solitaire mais parallèle au rôle sans cesse plus contraignant de la puissance publique dans la vie économique.

Par le seul fait de la non déductibilité de l'impôt, l'Etat devient un associé pri-

vilégié de chaque société, cette qualité l'amène chaque jour davantage à critiquer ce qui lui est défavorable; la loi elle-même est parfois à cet égard une protection illusoire, la procédure des abus du droit permettant pour des motifs de fait la mise à l'écart des principes juridiques. Corrélativement l'efficacité de la jurisprudence et de la doctrine se révèlent chaque jour davantage. Dans ce contexte, la notion économique du revenu peut dans la mesure où elle réussit à s'imposer donner des arguments lui permettant de limiter la pression fiscale par la démonstration que certains prélèvements freinent parfois considérablement l'expansion des entreprises et par là limitent les rentrées budgétaires à venir.