

CRFPA 2026



CAP'BARREAU
Prépa CRFPA

FASCICULE DE COURS

DROIT FISCAL

**TOME 1 : L'imposition des revenus des
personnes physique – IRPP**

par P. FINI

TABLE DES MATIERES

TOME 1 : L'IMPOSITION DES REVENUS DES PERSONNES PHYSIQUES	4
INTRODUCTION : L'IMPOT SUR LE REVENU	4
I - L'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés	4
II - Les contributions sociales	4
A - La contribution sociale généralisée	4
B - La contribution au remboursement de la dette sociale	5
C - Le prélèvement social, le prélèvement de solidarité et le prélèvement RSA	5
CHAPITRE I - LE CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPÔT SUR LE REVENU	7
<i>Sous-chapitre 1 - Les personnes imposables à l'impôt sur le revenu</i>	<i>7</i>
I - Les personnes physiques	7
A - Le principe	7
B - Les caractéristiques du foyer fiscal	7
II - Les personnes morales	10
A - L'imposition des sociétés de personnes et groupements assimilés	10
B - L'imposition des bénéfices sociaux	11
1 - En fonction du statut de l'associé de la société de personnes	12
2 - En fonction de la nature de l'activité de la société de personnes	12
<i>Sous-chapitre 2 - Les attributs de l'impôt sur le revenu</i>	<i>12</i>
I - Le revenu imposable	12
A - La notion de revenu	13
B - Les caractères généraux du revenu imposable	15
1 - Le revenu global	15
2 - Le revenu net	16
3 - Le revenu annuel	16
4 - Le revenu disponible	17
II - La territorialité de l'impôt sur le revenu	19
A - Les attributs de la domiciliation	19
B - Les différents modes d'imposition	20
C - Les exceptions aux principes de territorialité	21
1 - Les objectifs du régime favorable d'imposition des impatriés (article 155 B du CGI)	21
2 - La durée du régime	21
3 - Les principales conditions d'éligibilité	21
4 - Les différentes exonérations	22
a) Exonération de suppléments de rémunération versés en lien avec la mobilité du salarié en France	22
b) La part de la rémunération se rapportant à une activité exercée hors de France au bénéfice de l'employeur	22
c) Certains revenus personnels	22
CHAPITRE II - LA DÉTERMINATION DU REVENU IMPOSABLE ET LE PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU .	23
<i>Sous-chapitre 1 - La détermination des revenus catégoriels</i>	<i>23</i>
I - Les revenus d'activité	23
A - Les bénéfices industriels et commerciaux	24
1 - Définition	24
a) Les activités industrielles et commerciales par nature	24
b) Les activités réputées commerciales	25
c) Les activités accessoires imposables en tant que BIC	27
2 - La détermination du bénéfice imposable	27
a) Les produits imposables et les éléments d'actifs inscrits au bilan	32
a1) Les produits d'exploitation	32
a2) Les produits accessoires et les produits financiers	33
a3) Les produits exceptionnels	33

a4) Les immobilisations	35
a5) Les stocks.....	36
a6) Immobilisations et stocks – relations	36
b) Les charges déductibles	37
b1) Les frais généraux et assimilés	38
b2) Les amortissements.....	39
b3) Les dépréciations et les provisions.....	42
c) Les plus et moins-values professionnelles.....	44
B - Les bénéfices agricoles.....	48
1 - Le régime du micro-BA (art. 64 bis du CGI)	48
2 - Le régime réel simplifié	49
3 - Le régime réel normal	49
C - Les bénéfices non commerciaux (art. 92 du CGI)	50
1 - Le régime du micro-BNC.....	51
2 - Le régime de la déclaration contrôlée.....	52
D - Les rémunérations des dirigeants de sociétés par l'article 62 du CGI	55
1 - Le calcul du revenu imposable net.....	55
E - Les traitements et salaires, pensions et rentes viagères.....	57
1 - Le champ d'application	57
2 - La détermination des traitements et salaires nets imposables.....	58
II - Les revenus du capital.....	59
A - Les revenus fonciers.....	59
1 - Le champ d'application	59
2 - La détermination du revenu foncier net imposable	60
B - Les revenus de capitaux mobiliers.....	64
1 - Les produits de placement à revenus fixes	64
a) Définition.....	64
b) La détermination du revenu imposable	65
2 - Les produits de placement à revenus variables	65
a) Notion de revenu distribué	65
b) La détermination du revenu imposable	67
C - Les plus et moins-values des particuliers	69
1 - Concernant les biens mobiliers	69
2 - Concernant les biens immobiliers	70
a) Le champ d'application de la plus-value immobilière	70
b) Le calcul de la plus-value.....	71
3 - Les plus-values sur titres	73
a) Le choix du prélèvement forfaitaire unique	76
b) Le choix du barème progressif de l'impôt sur le revenu	76
Sous-chapitre 2 - Le paiement de l'impôt sur le revenu.....	78
I - Liquidation de l'impôt sur le revenu.....	78
A - La détermination du revenu net global.....	78
B - L'application du barème progressif de l'impôt sur le revenu	79
II - Le recouvrement de l'impôt sur le revenu	85
A - Le prélèvement à la source.....	85
B - La mise en œuvre du prélèvement à la source.....	87

TOME 1 : L'IMPOSITION DES REVENUS DES PERSONNES PHYSIQUES

INTRODUCTION : L'impôt sur le revenu

Généralement, s'ajoute à l'impôt sur le revenu (ci-après « IR ») ou l'impôt sur les sociétés (ci-après « IS ») (I) les différentes contributions sociales (II).

I - L'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés

Les personnes physiques sont généralement imposables à l'IR, et à *contrario*, les personnes morales sont imposables à l'IS. Néanmoins, et sous réserve de l'application de certaines conditions, des personnes morales peuvent être imposées à l'IR. En effet, habituellement, elles sont imposées de par leur forme à l'IS, et les associés ne seront imposés que sur les distributions.

Les personnes physiques, en tant que résidents fiscaux français, sont imposées sur l'ensemble de leurs revenus, français ou étranger : on parle alors du principe de mondialité.

Lorsqu'une société de personnes a opté pour l'IS, elle peut renoncer à cette option avant la fin du cinquième exercice, à compter de la demande d'option. Au-delà, l'option est irrévocable.

II - Les contributions sociales

Il ne faut pas confondre les contributions sociales des cotisations sociales. Le paiement de cotisations sociales donne droit à des prestations sociales. Le taux global des contributions sociales varie entre 9,2 % et 18,6 % selon la nature de l'activité. Les principales contributions sociales sont la contribution sociale généralisée (A) la contribution au remboursement de la dette sociale (B) et le prélèvement de solidarité (C).

Attention ! L'article 12 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2026 a modifié le taux de la contribution sociale généralisée pour certains revenus, l'élevant de 9,2 à 10,6% pour certains revenus, soient les revenus de capitaux mobiliers, les plus-values de cession mobilières et les revenus tirés de la location meublée non-professionnelle (art. 136-8, I, 2° du Code la sécurité sociale).

A - La contribution sociale généralisée

La Contribution Sociale Généralisée (CSG) est applicable à une majorité des revenus des résidents fiscaux français, à l'exception des prestations sociales et familiales. La CSG varie selon la nature des revenus.

➤ Contributions sociales sur les revenus d'activité et de remplacement :

- ❖ Les revenus inclus : salaires, revenus professionnels non-salariés, revenus de remplacement.
- ❖ Assiette : Calculée sur 98,25 % des revenus.
- | ❖ Taux : entre 3,8% et 8,3%. Le taux médian se situe à 6,6%.

- ❖ Fraction déductible de la CSG sur les revenus ou bénéfices.

➤ **Contributions sociales sur les revenus du patrimoine et du capital :**

- ❖ La CSG s'applique aux revenus du patrimoine et aux produits de placement.
- ❖ Exonérations pour certains produits d'épargne.
- ❖ Taux de CSG (LFSS pour 2026) : 10,6 %.
- ❖ Ajout de la CRDS (0,5 %) et du prélèvement de solidarité (7,50 %), totalisant 17,2 %.

➤ **Régime de déduction de la CSG :**

- ❖ Elle dépend du régime fiscal des revenus du capital.
- ❖ La déductibilité partielle de la CSG est liée à l'application du barème progressif de l'impôt sur le revenu (IR).
- ❖ Pour les revenus soumis au barème progressif de l'IR, une fraction de la CSG est déductible à hauteur de 6,8 %.
- ❖ Pour les revenus soumis à un prélèvement libératoire, la CSG est intégralement non déductible.

Remarque ! possibilité pour certains contribuables d'opter pour le barème progressif de l'impôt sur le revenu pour les revenus de capitaux mobiliers, ce qui permet d'opérer un certain nombre de déductions.

B - La contribution au remboursement de la dette sociale

La Contribution au Remboursement de la Dette Sociale (CRDS) est une imposition sur le revenu, similaire à l'impôt sur le revenu.

La CRDS englobe des éléments tels que les prestations familiales, les aides au logement, ainsi que les ventes de métaux et d'objets précieux, qui ne sont pas soumis à la CSG.

Le taux de la CRDS est uniforme à 0,5 %, et contrairement à la CSG, elle n'est pas du tout déductible.

C - Le prélèvement social, le prélèvement de solidarité et le prélèvement RSA

La Loi de Financement de la Sécurité Sociale (LFSS) 2019 a simplifié les prélèvements sociaux, ne laissant subsister que le prélèvement de solidarité depuis le 1er janvier 2019, à un taux de 7,5 %, en remplacement des diverses contributions additionnelles précédentes.

Le prélèvement social et ses contributions additionnelles ne sont pas déductibles.

Ces prélèvements sociaux, visant à financer le système français de sécurité sociale, s'appliquent aux revenus des résidents français affiliés à ce système. Toutefois, la situation des non-résidents est plus complexe, car ils ne bénéficient pas des prestations du système français de sécurité sociale.

Les résidents de l'UE, de l'EEE ou de la Suisse qui relèvent du régime obligatoire de sécurité sociale dans leur pays de résidence ne seront pas soumis en France aux prélèvements sociaux sur les revenus

du patrimoine et du capital (CSG+CRDS). Ils sont exonérés mais restent redevables du prélèvement de solidarité.

CHAPITRE I - LE CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

Dans ce chapitre, nous traiterons dans un premier temps, de la question relatives aux personnes soumises à l'impôt sur le revenu (sous-chapitre 1), puis, dans un second temps, de la question des attributs de l'impôt sur le revenu (sous-chapitre 2).

Sous-chapitre 1 - Les personnes imposables à l'impôt sur le revenu

Seules sont imposables à l'impôt sur le revenu, en application de l'article 1^{er} A du Code Général des Impôts, les personnes physiques (I).

A contrario, en application de l'article 8 du CGI, dans les sociétés de personnes, les bénéfices sont imposés entre les mains de chacun des associés, à proportion de leur part dans ladite société (II).

I - Les personnes physiques

Il est important de comprendre ce qu'est entendu par personne physique (A) et notamment ce qui permet retenir la notion du foyer fiscal (B).

A - Le principe

Sont assujettis à l'impôt sur le revenu (IR) seulement les personnes physiques.

Les personnes physiques peuvent être redevables de l'impôt sur le revenu en tant que telles, sur le fondement de l'article 1 A du CGI ou en tant qu'associées de sociétés de personnes soumises au régime fiscal de l'article 8 du CGI.

Dans le premier cas, l'imposition est établie au niveau non pas de la personne physique mais au niveau du foyer fiscal (art. 6 du CGI), qui peut être formé d'une ou plusieurs personnes physiques.

B - Les caractéristiques du foyer fiscal

L'impôt sur le revenu se distingue des systèmes fiscaux d'autres pays, car il est déterminé non pas personne par personne, mais par *foyer fiscal*.

La composition d'un foyer fiscal est déterminée par les rapports de droit ou de fait existant entre les personnes physiques considérées : mariage, pacs, lien de filiation, etc. Les revenus imposables en France de l'ensemble des membres du foyer fiscal (époux, partenaire et personnes à charge, cf. arts. 196 et s. du CGI) ont vocation à être agrégés et soumis au barème progressif, lequel tient compte de la composition du foyer fiscal au travers des notions de « parts fiscales » et de « quotient familial ».

En France, le quotient familial est un système qui vise à prendre en compte la taille de la famille pour le calcul de l'impôt sur le revenu. Il fonctionne en divisant le revenu imposable par le nombre de parts fiscales attribuées à chaque foyer. **Chaque part ou demi-part supplémentaire fait diminuer le montant de l'impôt.**

Chaque époux ou chaque partenaire vaut une part : en conséquence, le couple marié ou pacsé vaut toujours un minimum de deux parts : c'est le « quotient conjugal ».

Attention ! Les concubins ne forment jamais un *foyer fiscal* au sens de l'article 6 du CGI à raison du lien de concubinage : chaque concubin dispose son propre foyer fiscal.

Concernant les enfants, voici comment ils sont pris en compte :

- ❖ Les enfants mineurs ou les enfants majeurs rattachés (jusqu'à 21 ans ou 25 ans s'ils poursuivent des études) comptent pour une demi-part supplémentaire par enfant pour les deux premiers. Par exemple, si vous avez deux enfants mineurs, votre foyer fiscal sera considéré comme ayant 3 parts (2 pour les parents, 0.5 pour chaque enfant).
- ❖ À partir du troisième enfant, chaque enfant compte pour une part entière.
- ❖ Les enfants handicapés, quels que soient leur âge et leur rang dans la fratrie, comptent pour une part entière.
- ❖ Les enfants majeurs non rattachés (jusqu'à 21 ans ou 25 ans s'ils poursuivent des études) peuvent donner lieu à une réduction d'impôt pour charge de famille si les parents continuent de subvenir à leurs besoins.

Il est important de noter qu'en cas de garde partagée, les deux parents peuvent bénéficier des parts fiscales des enfants, après divorce ou séparation.

Le foyer fiscal est composé du contribuable, de son conjoint (en cas de mariage ou de Pacs), et des personnes à charge. Les redevables, c'est-à-dire ceux tenus au paiement de l'impôt, sont les destinataires de l'avis d'imposition, soient le contribuable célibataire ou, le cas échéant, les membres du couple marié ou pacsé.

Pour ces couples, l'imposition est commune par principe (art. 6, 1, al. 2 du CGI) dès lors que l'union existe et n'a pas été rompue (divorce, décès, rupture du PACS), ce qui signifie qu'ils ne peuvent choisir de former deux foyers fiscaux différents. L'imposition est commune dès l'année du mariage ou du PACS, sauf si les époux optent pour une imposition séparée au titre de cette année (art. 6, 5 du CGI).

Il existe un nombre limité d'exceptions (art. 6, 4, a à c du CGI) imposant une imposition séparée, notamment lorsque les époux sont mariés sous le régime de la séparation de biens et qu'ils ne vivent pas sous le même toit : ces deux conditions sont cumulatives (art. 6, 4, a du CGI).

Attention ! Dans cette hypothèse, l'imposition séparée est obligatoire, ce n'est pas une option ouverte au couple mais une exception à vocation impérative lorsque ses conditions objectives sont réunies.

En principe, la situation du foyer est établie au 1^{er} janvier de l'année d'imposition mais plusieurs règles de faveur permettent de tenir compte de tout changement intervenu jusqu'au 31 décembre dès lors que ce changement entraîne une aggravation des charges de famille (ex. nouvelle personne à charge), v. art. 196 bis al. 1 et al. 2 du CGI.

Le divorce (ou rupture du PACS) sont traités de façon différente par la loi fiscale :

- En cas de divorce ou de rupture du PACS, ou de l'une des causes visées au 4 de l'article 6 du CGI, chaque membre du couple est imposé séparément au titre de l'entière année au cours duquel l'évènement est intervenu (art. 6, 6 du CGI), les revenus communs étant présumés répartis également entre les membres du couple.
- En cas de décès de l'époux ou du partenaire, il est établi une imposition commune pour la période antérieure au décès (du 1^{er} janvier au décès) et une imposition séparée pour le survivant au titre de la période postérieure (du décès au 31 décembre) au décès (art. 6, 8 du CGI).

En France, le quotient familial est soumis à un plafonnement. Cela signifie qu'il y a une limite à la réduction d'impôt qu'une personne peut obtenir grâce au quotient familial.

Le plafonnement est fixé à un certain montant par demi-part ou part supplémentaire. Au-delà de ce montant, l'avantage fiscal lié au quotient familial est limité, ce qui peut augmenter le montant de l'impôt dû. Le but de ce plafonnement est d'éviter que les ménages les plus aisés ne bénéficient de manière disproportionnée du système du quotient familial (art. 197, I, 2 du CGI). Ce plafonnement est réévalué annuellement par la loi de finances.

Ex. En 2025, la réduction d'impôt était de 1791€ par demi-part supplémentaire. La loi de finances du 19 février 2026 a réhaussé ce montant à 1807 €. En vertu de l'article 4, II de cette loi de finances, cette modification *in favorem* est rétroactivement applicable à l'impôt sur le revenu de l'exercice 2025.

II - Les personnes morales

Il n'est pas possible d'affirmer que les personnes morales sont soumises à l'impôt sur le revenu. Certaines sociétés de personnes (A) peuvent cependant être soumises au « régime fiscal des sociétés de personnes », en vertu duquel leurs associés seront personnellement imposés à raison du résultat réalisé par la société (B), le régime d'imposition subi par chaque associé dépendant de son propre assujettissement à l'IR ou à l'IS.

A - L'imposition des sociétés de personnes et groupements assimilés

Les sociétés de personnes et groupements assimilés sont soumis à un régime de « semi-transparence fiscale » ou « translucidité fiscale » pour la détermination et d'imposition des bénéfices qu'elles réalisent : c'est l'article 8 du CGI. Ce régime s'applique de plein droit aux sociétés visées par ce texte, à raison de leur forme juridique (on parle de critère organique).

Toutefois :

- Certaines peuvent opter pour l'application de l'impôt sur les sociétés (art. 206, al. 3 du CGI) dans un délai de trois mois courant à compter de l'ouverture du premier exercice concerné par cette option. Celle-ci devient irrévocable à l'issue d'un délai de cinq ans (art. 239, 1 du CGI). **Ex.** une société de personnes voulant être soumise à l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice 2025 doit, si son exercice suit l'année civile, opter au plus tard le 31 mars 2025.
- Les sociétés civiles exerçant une activité relevant des articles 34 ou 35 du CGI sont par exception et de plein droit assujetties à l'IS sur l'ensemble de leurs revenus (on parle de critère matériel), sauf si les recettes commerciales n'excèdent pas 5% des recettes totales hors taxes (art. 206, 2 du CGI ; *BOI-IS-CHAMP-10-30*, § 320 et 330).

Le régime fiscal de l'article 8 du CGI implique que la société de personnes est reconnue fiscalement, bien qu'elle ne soit pas redevable de l'impôt elle-même. Les associés (propriétaires des parts sociales) sont directement imposés sur leur part des bénéfices sociaux, même en l'absence de distribution.

En cas de démembrement des parts sociales, le résultat est intégralement attribué à l'usufruitier dès lors qu'il possède encore cette qualité à la date de clôture de l'exercice de la société.

En cas de retrait d'un associé durant l'exercice, le résultat est imposé entre les associés restants, excluant l'associé qui est sorti en cours d'exercice (CE, plén., 31 juillet 1992, n° 67427).

Si les conventions entre associés au jour de la clôture de l'exercice peuvent être opposées à l'Administration fiscale lorsqu'elles répartissent différemment le bénéfice entre eux (CE, 26 avril 1976, n° 93212), il en va autrement d'une convention entre une personne qui est associé au jour de la clôture et une personne qui n'est pas associé. Dans le cas, le résultat est intégralement attribué conformément à la loi à celui qui a seul la qualité d'associé au jour de la clôture de l'exercice (CE, 28 mars 2012, n° 320570, Vaillant, le cédant des droits sociaux ayant été désigné conventionnellement attributaire de l'entier bénéfice à la place du cessionnaire pour l'exercice au cours duquel la cession est intervenue).

De façon générale, **la qualité d'associé ou d'usufruitier des parts sociales doit être appréciée à la date de clôture de l'exercice de la société**, car c'est cette qualité-ci à ce moment-là qui permet d'imputer tout ou partie du résultat fiscal de la société de personnes en vertu de l'article 8 du CGI. Tout se détermine donc à cet instant de raison qu'est la clôture de l'exercice.

L'attribution d'une part du résultat de la société à l'associé joue en positif – attribution d'une part du bénéfice donnant lieu à une imposition sur le revenu – comme en négatif – attribution d'une part du déficit donnant lieu à une imputation selon le type de déficit en cause -

Après avoir déterminé la part respective de chaque partenaire, ces derniers ont la possibilité de soustraire leurs dépenses professionnelles associées à l'activité au sein de l'entreprise, à condition que ces coûts respectent les critères pour être considérés comme déductibles selon l'article 151 nonies du CGI.

En fonction du type d'activités que l'entreprise mène, l'évaluation du revenu qui sera imposé varie. Par exemple, une comptabilité d'engagement est obligatoire pour les entreprises de personnes impliquées dans des activités industrielles et commerciales.

Une fois le revenu déterminé, celui-ci est alors soumis à l'impôt pour chaque associé individuellement, et c'est la responsabilité de l'entreprise de déclarer ce revenu.

Attention ! La société est tenue de déterminer et de déclarer son résultat fiscal et est la seule interlocutrice de l'Administration à l'occasion du contrôle de ses déclarations (art. L. 53 du LPF), que ce soit pour la vérification de comptabilité ou la procédure de rectification qui peut en résulter (v. fasc. 5 : *Le contrôle et le contentieux fiscaux*), en conséquence de quoi la proposition de rectification doit être adressée à la société et non personnellement aux associés. Cette notification est interruptive de prescription pour l'ensemble des associés (CE, 8 avril 1994, n° 60405 et 65876, Touchais) et, en cas d'acceptation de la proposition par la société, celle-ci sera opposable aux associés (CE, 25 juillet 1986, n° 45472, SA Établissement Dubouchet frères).

Par dérogation à l'article L. 48 du LPF, lorsqu'une vérification de comptabilité conduit à la rectification de la société, l'Administration n'est pas tenue de mentionner dans la proposition de rectification adressée à la société le montant des droits, taxes et pénalités que les associés devraient supporter. Cela ne doit être fait que dans un second temps, par des propositions de rectification adressées aux associés, visant la proposition principale adressée à la société et spécifiant pour chaque associé ce qu'il doit personnellement selon son régime et selon sa quote-part de droits dans la société (CE, 8 avril 1994, n° 60405 et 65876, Touchais).

Puisque la société de personnes soumise au régime fiscal de l'article 8 du CGI n'est ni contribuable, ni redevable de l'impôt, il ne peut être mis à sa charge à l'issue de la procédure et *a fortiori*, mis en recouvrement en son nom. Cet impôt ne peut qu'être mis à la charge des associés, qui en sont les redevables légaux (CE, 11 avril 2018, n° 409827, Sté Vanves Solférino), via les procédures de rectification allégées qui leur sont personnellement adressées à la suite de celle adressée à la société.

La mise en œuvre de ce régime peut s'avérer quelque peu complexe car il est nécessaire de prendre en compte le type d'activités que l'entreprise réalise et les statuts des associés. Pour naviguer efficacement dans ce régime fiscal, une excellente gestion comptable ainsi qu'une compréhension claire des obligations fiscales sont indispensables.

B - L'imposition des bénéfices sociaux

Les bénéfices sociaux sont, dans des cas limités, imposés en fonction du statut de l'associé (1) ; dans tous les autres cas, ils sont imposés suivant la nature de l'activité exercée par la société (2)

Attention ! Dans les deux cas, il faut absolument garder à l'esprit que la naissance de la dette fiscale sur la tête des associés a pour fait générateur la clôture de l'exercice de la société de personnes et qu'elle est donc **indépendante de toute distribution des bénéfices**. Les associés des sociétés de personnes sont donc traités différemment des associés des sociétés de capitaux qui, en principe, ne sont imposés qu'à raison des distributions effectives des bénéfices (ex. dividendes).

Attention !!! Pour chaque associé, il convient d'appliquer uniquement le régime qui est prévu pour lui par l'article 238 bis K du CGI. Il est donc impossible d'attribuer une plus-value professionnelle déterminée selon le régime des BNC applicable à l'associé personne physique à un associé personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés. La même opération réalisée par la société de personnes peut donc avoir des conséquences radicalement différentes pour les associés suivant leur statut fiscal (CE, 26 avril 2024, CMM Finances, n° 472855).

1 - En fonction du statut de l'associé de la société de personnes

L'article 238 bis K, I du CGI pose pour les associés assujettis à l'impôt sur les sociétés une règle simple : pour la détermination de la part du résultat qui leur revient personnellement au titre de l'impôt sur les sociétés, il est fait application des règles de l'impôt sur les sociétés.

Ce même texte pose également une règle applicable aux associés personnes physiques : lorsque les droits sociaux sont inscrits au bilan d'une entreprise industrielle, artisanale, commerciale ou agricole, le part du résultat revenant personnellement à cet associé personne physique est déterminé suivant les règles applicables à l'entreprise à l'actif duquel les droits sociaux sont inscrits.

Ici, le critère de l'activité exercée par la société de personnes est supplanté par le statut de l'associé (société soumise à l'IS, entreprise individuelle soumise au régime réel BIC ou BA).

2 - En fonction de la nature de l'activité de la société de personnes

L'article 238 bis K du CGI prévoit que dans tous les cas autres que ceux visés par le I de ce même texte, le régime fiscal applicable à la détermination du résultat fiscal de la société dépend de la nature de l'activité qu'elle exerce.

Il faut bien comprendre que ces deux règles peuvent et même doivent être appliquées simultanément lorsqu'un associé relève du I et un associé relève du II de l'article 238 bis K du CGI.

Ex. Une société civile immobilière disposant d'un associé personne morale assujetti à l'IS et un associé personne physique ne disposant d'aucune entreprise commerciale, industrielle, etc. La SCI procède à la location d'un immeuble nu. Chaque associé détient 50% des parts sociales.

Ici, il faudra procéder à une **double liquidation** : une liquidation sur le terrain de l'article 238 bis K, I pour l'associé personne morale suivant les règles de l'impôt sur les sociétés, une liquidation sur le terrain de l'article 238 bis K, II pour l'associé personne physique suivant les règles des revenus fonciers (IR). Le résultat de chacune de ces liquidations est ensuite divisé par deux puis attribué à l'associé auquel il correspond.

Sous-chapitre 2 - Les attributs de l'impôt sur le revenu

Le contribuable doit s'acquitter de l'impôt sur le revenu, chaque année, en fonction du bénéfice ou revenu réalisé. Toutefois, il est nécessaire de déterminer le revenu imposable du contribuable (I) avant de s'interroger à la territorialité du revenu imposable (II).

I - Le revenu imposable

Le revenu imposable est présenté au sens large et pour cela, il est nécessaire de regarder comment le Code Général des Impôts caractérise cette notion de revenu (A), avant d'en comprendre les caractères généraux (B).

A - La notion de revenu

La notion de revenu définit le champ d'application matériel de l'impôt sur le revenu : cet impôt s'applique aux seuls revenus et par conséquent, tout ce qui est un revenu est concerné, tout ce qui n'est pas un revenu est hors champ d'application.

La loi fiscale considère comme des revenus à la fois **les fruits du travail ou du capital**, qui se renouvellent ou sont au moins *susceptibles de se renouveler*¹ et **les plus-values et autres enrichissements exceptionnels** insusceptibles de se renouveler. Le critère qui unit ces deux types est une forme d'activité, de contrôle, d'initiative ou de diligences du contribuable, ce qui exclut les revenus aléatoires et les libéralités reçues.

On trouve plusieurs définitions complémentaires du revenu dans la doctrine administrative, lesquelles reprennent les critères alternatifs du renouvellement et de l'activité :

1. « *Par revenu, on entend en principe tous les produits qui se renouvellent ou sont susceptibles de se renouveler quel que soit leur montant* » (BOI-IR-BASE-10-10-10-10, § 1).

2. « *La notion de revenu imposable inclut les profits réguliers ou occasionnels qui sont le fruit d'initiatives ou de diligences des contribuables pouvant consister notamment dans la recherche de meilleures conditions de placement de leur patrimoine* » (BOI-IR-BASE-10-10-10-10, § 10).

L'enjeu de la qualification de revenu est évident : elle détermine la soumission ou non de l'enrichissement du contribuable au régime de l'impôt sur le revenu. *Ce qui n'est pas un revenu échappe à l'impôt sur le revenu.*

Ne sont pas des revenus :

- **Les indemnités réparatrices d'un préjudice (dans le cadre de la responsabilité civile) ne sont pas imposables à l'IR**, pourvu qu'elles ne soient pas la pure compensation d'un revenu imposable : Il faut bien faire la part entre l'indemnité qui intervient dans le cadre d'une relation consentie (ex. un contrat) et qui n'est que la compensation du service² volontairement rendu par une partie à une autre (ex. : « indemnité » d'immobilisation de l'immeuble versée par le bénéficiaire d'une promesse unilatérale de vente au promettant, qui relève de l'article 92 du CGI³ en tant que « *prix de l'option d'achat* ») et celle dont le fait générateur est la violation d'une obligation ou la commission d'une faute, ou tout autre véritable fait générateur de responsabilité (ex. indemnité de rétractation d'une promesse synallagmatique de vente réparant le préjudice résultant de *la rupture de l'accord*⁴), qui est exclu du champ de l'article 92 du CGI. Encore une fois, *l'analyse et la qualification civiles des obligations des parties et de la somme allouée déterminent le traitement fiscal de l'opération.*

- **Les pures libéralités ne sont pas imposables à l'IR⁵ mais sont imposables aux droits de mutation à titre gratuit (DMTG).** La qualification des versements en question, au regard de leur cause (véritable

¹ « Il y a revenu non seulement lorsqu'un profit est périodique en fait mais aussi lorsqu'un profit est susceptible d'être périodique, de se renouveler sans altérer la substance de la source ». CE, 20 oct. 1941, n° 68177.

² V. l'analyse de la chambre commerciale de la Cour de cassation quant à l'indemnité d'immobilisation dans la PUV, bien distincte de celle qui peut être due dans la PSV : « Cette indemnité était destinée à rémunérer le promettant de l'avantage temporaire consenti au bénéficiaire de la promesse et à compenser l'immobilisation de son bien pendant le délai convenu ».

³ CE, 19 févr. 2014, n° 354380, *Milgrom*.

⁴ CE, 7 mai 2014, n° 362741, *min.c/ Mosca*.

⁵ CE, 25 nov. 1981, n° 15495.

intention libérale ou recherche d'une véritable contrepartie), ne doit pas être négligée. Il en va ainsi des sommes versées à une personne en vue d'entretenir la relation (ex. de l'homme marié entretenant sa maîtresse par des subsides et la mise à disposition gratuite d'un appartement pendant 4 ans), les circonstances ambiguës de l'affaire empêchant que le caractère de pure libéralité puisse être établi⁶.

- **Les gains de jeux de hasard, tels que les tickets à gratter, machines à sous, ou le loto⁷ ne sont pas imposables à l'IR.** De façon plus discutable, les gains relatifs aux paris hippiques⁸ et sportifs sont pour le moment considérés comme des gains de jeux de hasard, même si l'analyse pourrait évoluer avec la professionnalisation de cette activité et les nouveaux moyens techniques (accès aux données, logiciels, IA, etc.) dont disposent les joueurs et surtout avec la prise en compte du critère de la maîtrise de l'aléa dégagé dans l'arrêt sur le Poker Texas HoldEm.

Jurisprudence : On peut citer à titre d'illustration la décision du Conseil d'État du 21 juin 2018, (n° 412124) relatif au Poker Texas HoldEm : en l'espèce, un contribuable avait réalisé des gains significatifs sur plusieurs années. Le CE va considérer que « *Si la pratique, même habituelle, de jeux de hasard ne constitue pas une occupation lucrative ou une source de profits, au sens des dispositions précitées de l'article 92 du code général des impôts, en raison de l'aléa qui pèse sur les perspectives de gains du joueur, il en va différemment de la pratique habituelle d'un jeu d'argent opposant un joueur à des adversaires lorsqu'elle permet à ce dernier de maîtriser de façon significative l'aléa inhérent à ce jeu, par les qualités et le savoir-faire qu'il développe, et lui procure des revenus significatifs. Les gains qui en résultent sont alors imposables, en application de l'article 92, dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, alors même que le contribuable exercerait aussi par ailleurs une activité professionnelle* ».

En revanche, les gains illicites sont imposables à l'IR dès lors qu'il est possible d'identifier une forme d'activité ou des diligences imputables au contribuable. La licéité n'est pas, en droit fiscal (ni même en droit civil ou en droit commercial), un critère nécessaire du revenu. En revanche, l'illicéité du revenu emportera souvent un traitement fiscal défavorable (ex. évaluation ou taxation d'office, extension du délai de reprise, etc.). Les gains illicites relèveront des BIC ou par défaut des BNC.

En passant, on relèvera que la catégorie des BNC de l'article 92 du CGI joue le rôle de « catégorie-balai » ou de « catégorie fourre-tout », c'est-à-dire que c'est la catégorie d'accueil de tous les gains dont il a été possible de déterminer qu'ils sont des revenus, qu'il a toutefois été impossible de classer dans une autre catégorie (BIC, TS, RF, etc.). Sont donc assimilés aux bénéfices non commerciaux tous les gains provenant de « *toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus* ». **Ainsi, tout revenu (qualification générique) inclassable selon les différents critères légaux de classement (qualifications spécifiques) est par défaut un BNC (qualification spécifique).**

Méthodologie pour le cas pratique :

1. Se demander si un enrichissement est ou non un revenu en se servant du critère théorique de l'imputabilité au contribuable (par le droit de propriété ou par une forme d'activité véritablement productive : le contribuable -ou ses biens- a-t-il provoqué l'apparition du revenu ou est-ce un coup de chance ou une libéralité).

2. Si on se trouve en présence d'un revenu, il faut ensuite se demander dans quelle catégorie de revenus le classer. Pour ce faire, il faut **qualifier l'activité productive du revenu**, c'est-à-dire

⁶ CE, 29 juill. 1983, n° 34223.

⁷ CE, 23 juill. 176, n° 99398 et 00050.

⁸ CE, 25 avr. 1979, n° 2306 qui considère que l'article 92 est inapplicable en dépit de l'importance des gains et des connaissances du contribuable qui augmentent ses chances de gagner. Le critère de la maîtrise de l'aléa n'est donc ni dégagé, ni utilisé ici.

s'intéresser à ses conditions concrètes de production (gestion occasionnelle du patrimoine privé – quasi-professionnel-professionnelle-salariat -location meublée/non-meublée). Attention à ne pas tomber dans les pièges classiques impliquant un problème de frontières entre les catégories (ex. loyers qui peuvent être des RF ou des BIC selon les cas).

3. Si le revenu n'est accueilli par aucune des catégories de revenus d'après leurs critères légaux respectifs, il doit être considéré comme un BNC (art. 92 du CGI) car cette catégorie est la catégorie résiduelle accueillant tous les revenus originaux ou inclassables.

B - Les caractères généraux du revenu imposable

C'est l'article 1 A du CGI qui définit l'impôt sur le revenu et dispose qu'« *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 ;
- 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. »

On parle alors d'un impôt direct, annuel, général, global, progressif et personnel.

1 - Le revenu global

L'impôt sur le revenu est fondé sur le principe que **c'est le revenu global des membres du foyer fiscal qui est imposé** : cela signifie qu'il faut tenir compte d'absolument tout ce qui peut être qualifié de revenu, et que ces éléments vont être agrégés pour former un chiffre synthétique reflétant le mieux possible la situation générale de fortune des assujettis :

1. Tous les revenus catégoriels intègrent le revenu global, sauf ceux qui par exception sont soumis à une imposition séparée (*flat tax*). Ils peuvent souvent être « globalisés » par l'exercice d'une option en faveur du barème progressif.

Fin de l'extrait

L'impôt sur le revenu des personnes physiques

Le fascicule complet compte 88 pages.