

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-BASE-10-10-10-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

DGFIP

IR – Base d'imposition - Revenu net

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu

Base d'imposition

Titre 1 : Détermination du revenu brut global

Chapitre 1 : Détermination du revenu net catégoriel

Section 1 : Caractéristiques du revenu net catégoriel

Sous-section 2 : Revenu net

1

Le 1 de l'article 13 du code général des impôts (CGI) prévoit que le revenu imposable est un revenu net constitué par l'excédent du produit brut, y compris la valeur des profits et avantages en nature, sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu.

10

Les dépenses effectuées en vue de l'acquisition du revenu doivent s'entendre uniquement de celles qui ont pour objet la production du revenu et sa réalisation effective, à l'exclusion de celles qui seraient faites en vue de l'acquisition ou de l'accroissement du capital.

Ainsi, les dépenses exposées par un contribuable pour l'acquisition de la majorité des parts d'une société à responsabilité limitée, dont il est ensuite devenu le gérant, ne peuvent venir en déduction de ses rémunérations de gérant car elles ne peuvent être regardées comme ayant été effectuées en vue de l'acquisition de ce revenu (CE, arrêt du 4 juin 1976, req. n° 97732).

Une indemnité d'éviction versée au locataire commerçant en application de la législation relative aux baux commerciaux trouve sa contrepartie dans la libération de l'immeuble loué et dans l'accroissement qui en résulte de la valeur du capital immobilier du propriétaire de cet immeuble. Le versement d'une telle indemnité ne peut, dès lors, être regardé, comme une dépense effectuée en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu (CE, arrêt du 4 novembre 1983, n° 33903).

Un entraîneur public de chevaux de course, qui acquiert des chevaux en vue de les entraîner, ne peut déduire directement le prix d'achat de ces chevaux, dès lors que ceux-ci, affectés à son exploitation, contribuent à l'accroissement de la valeur de l'actif immobilisé (CE, arrêt du 25 mai 1983, n° 31192).

D'une manière générale, une dépense qui a eu pour contrepartie l'acquisition d'un élément d'actif non amortissable ne constitue pas une charge déductible (CE, arrêt du 15 décembre 1982, n° 27929).

20

Quant aux frais supportés en vue de la conservation du revenu, il s'agit essentiellement des frais destinés à préserver l'existence du capital, source du revenu, et à assurer en temps utile la reconstitution de ce capital s'il est sujet à déperissement.

30

Sous ces réserves, ce ne sont pas seulement les dépenses strictement nécessaires qui peuvent être éventuellement retranchées du revenu brut, mais toutes celles qui ont été réellement faites, lorsqu'elles ont eu l'acquisition ou la conservation du revenu pour objet direct.

40

Dès lors, sont déductibles les intérêts des emprunts contractés pour acquérir ou conserver les éléments d'actif qui sont affectés aux entreprises exploitées ou aux professions exercées par un contribuable.

Ainsi, les intérêts d'un emprunt contracté dans le cadre d'une activité professionnelle, commerciale ou non commerciale pour rembourser un emprunt initial ou s'y substituer sont normalement déductibles du bénéfice imposable si les conditions générales de déduction des charges sont remplies : notamment les sommes versées doivent rémunérer des capitaux empruntés pour les besoins et dans l'intérêt de l'exploitation ou de la profession (RM Legras et Trémège, JO AN, 20 juillet 1987, p. 4134).

Il est précisé que les intérêts d'emprunts contractés par les membres des professions médicales et paramédicales pour acquérir les droits sociaux d'une société exploitant une clinique ne peuvent être pris en compte pour la détermination du bénéfice non commercial imposable que s'il est établi que l'acquisition de ces titres est une condition nécessaire à l'exercice de la profession au sein de l'établissement (RM Madelin, AN, 24 octobre 1988, p. 3007 et RM Michel, AN, 14 novembre 1988, p. 3223).

50

Par ailleurs, les frais occasionnés par la gestion des revenus du patrimoine des majeurs placés sous tutelle ou sous curatelle qui constituent des dépenses engagées en vue d'acquérir ces revenus, sont déductibles pour l'établissement de l'impôt dû par les intéressés comme l'ensemble des charges exposées à cette fin. Cette déduction s'opère selon les règles propres à chacune des catégories de l'impôt sur le revenu à laquelle se rattachent les produits du patrimoine en cause (RM Manuel Escutia, JO AN, 6 juin 1983, p. 2518 et RM Herment, JO Sénat, 3 novembre 1988, p. 1230).

Précisément, la déduction des frais de tutelle peut être pratiquée sur tous les revenus dès lors qu'ils sont soumis à l'impôt sur le revenu.

Dans la généralité des cas, leur imputation s'effectue sur le montant brut du revenu concerné (traitements, salaires, pensions, revenus de capitaux mobiliers, revenus fonciers, etc.), conformément aux dispositions de l'article 13 du CGI.

En particulier, les traitements et salaires ou les pensions déclarés pour le compte des incapables majeurs peuvent être minorés des frais de tutelle avant application de la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels ou de l'abattement spécial de 10 % relatif aux pensions, dès lors que ces frais ont bien été prélevés sur la rémunération ou la pension mise à leur disposition.

En matière de revenus fonciers, les frais de tutelle sont imputables sur le revenu brut foncier par une déduction en frais et charges en application du e du 1° du I de l'article 31 du CGI (cf. BOI-RFPI-BASE-20-10).

Lorsque les frais de tutelle se rapportent à la vente d'un immeuble ou à la cession de valeurs mobilières et droits sociaux, la déduction s'opère pour le calcul de la plus-value imposable, sur le prix de vente des biens cédés.

60

Les mêmes règles sont applicables aux frais de gestion prélevés, le cas échéant, sur les revenus des majeurs placés sous curatelle.

70

En cas de pluralité des revenus, l'imputation s'effectue proportionnellement au montant brut de chaque revenu, y compris des revenus exonérés d'impôt.

Exemple : au cours de l'année N, le tuteur a perçu les revenus suivants pour le compte d'un couple d'incapables majeurs :

- salaires : 7 622 € ;
- pensions : 4 268 € ;
- intérêts du livret A de la C.N.E : 305 €.

Somme des revenus perçus : $7\,622 + 4\,268 + 305 = 12\,195$ €.

Les frais de tutelle s'élèvent à 610 €.

a) Ventilation des frais de tutelle déductibles :

- salaires : $610 \times 7\,622 / 12\,195 = 381$ € ;
- pensions : $610 \times 4\,268 / 12\,195 = 213$ €.

b) Frais de tutelle non déductibles :

intérêts C.N.E. Exonérés : 15 €.

c) Sommes à porter sur la déclaration des revenus :

- salaires : $7\,622 - 381 = 7\,241$ € ;
- pensions : $4\,268 - 213 = 4\,055$ €.

80

Il est rappelé que les sommes déduites au titre des frais de tutelle ainsi que le détail de leur imputation sur les différents revenus concernés seront mentionnés sur la déclaration de revenus n° 2042 (CERFA n° 10 330), sous la rubrique intitulée « autres renseignements ».

90

En revanche, les dépenses de caractère personnel qui ne sont pas liées à l'acquisition d'un revenu ne sont pas déductibles.

A cet égard, les dépenses engagées par des bénévoles dans le cadre de la prévention des feux de forêt constituent des frais d'ordre personnel qui n'entrent pas dans ces prévisions et ne peuvent dès lors être admises en déduction pour le calcul de l'impôt sur le revenu. (Rescrit n° 2010/49 (FP) du 10/08/2010).

cf. BOI-IR-BASE-30.

100

Tel est le cas des intérêts d'avances sur titres versés à un établissement bancaire par un contribuable, dans le cadre de la gestion de son patrimoine mobilier, dès lors que cette activité n'entre pas dans le champ d'application du 2 de l'article 92 du CGI (CE, arrêt du 20 juillet 1971, n° 81146).

Tel est également le cas des frais supportés par un notaire en vue d'assurer sa défense devant un tribunal correctionnel qui ont été considérés comme des dépenses personnelles non déductibles des bénéfices non commerciaux imposables, alors même que les poursuites étaient motivées par des griefs touchant à l'activité professionnelle de l'intéressé (CE, arrêt du 24 février 1982, n° 18656).

110

De même, l'indemnité que l'ancien président-directeur général d'une société anonyme a été condamné à verser à titre de participation à la couverture de l'insuffisance d'actif de la société n'a pas été considérée comme déductible de ses revenus imposables, ni dans la catégorie des traitements et salaires, ni dans celles des revenus de capitaux mobiliers. En effet, la condamnation avait pour fondement les conditions irrégulières dans lesquelles l'intéressé avait cédé sa part de capital et l'obligation ainsi assignée se rattachait donc à la gestion de son patrimoine privé (CE, arrêt du 2 février 1983, n° 29348).

120

Les versements effectués par le dirigeant d'une société condamné à participer au comblement du passif social ne peuvent être considérés comme des dépenses effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu qui s'attache à ses fonctions, dès lors que l'intéressé avait usé de ses pouvoirs et des biens de la société à des fins personnelles contraires à l'intérêt de l'entreprise (CE, arrêt du 7 décembre 1987, n° 65891).

Les frais financiers afférents à un emprunt qu'un contribuable, associé majoritaire, a contracté personnellement en vue de participer à une augmentation du capital de la société n'ont pas été assimilés à une dépense de conservation de son revenu (catégorie des revenus de capitaux mobiliers), dès lors que les dépenses effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation d'un revenu doivent s'entendre uniquement de celles qui ont pour objet la production effective d'un revenu imposable, à l'exclusion des dépenses qui ont été effectuées en vue de l'accroissement d'un capital (CE, arrêt du 27 mai 1988, n° 51366).

130

Les dépenses exposées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu sont déduites en principe du revenu catégoriel auquel elles se rapportent. Ce n'est qu'en cas d'insuffisance de ce revenu que la déduction peut être opérée sur le revenu global.

Il est précisé, par ailleurs, que l'article 156 du CGI autorise la déduction du revenu global, d'une part, de certaines dépenses qui n'ont pas été exposées en vue de l'acquisition ou de la conservation des revenus catégoriels (cf. BOI-IR-BASE-20), d'autre part, des déficits des années antérieures (cf. BOI-IR-BASE-10-20).