



La référence du droit en ligne



---

Le revenu imposable et la liquidation de  
l'impôt sur le revenu (cours)

# Table des matières

---

|  |    |
|--|----|
| Table des matières .....   | 2  |
| Introduction.....  | 3  |
| 1° étape : le revenu global.....   | 4  |
| 1 – Déficits catégoriels : le principe.....                                | 4  |
| 2 – Déficits catégoriels : les exceptions.....                             | 4  |
| 2° étape : le revenu brut global.....                                      | 5  |
| 3° étape : le revenu net global .....                                      | 6  |
| 1 – Les pensions découlant de l’obligation alimentaire .....               | 6  |
| 2 - Les pensions alimentaires consécutives à une décision de justice ..... | 7  |
| 4° étape : le revenu net global imposable.....                             | 8  |
| II – La liquidation de l’impôt.....  | 9  |
| 1 ° étape : calcul des droits simples .....                                | 9  |
| 2° étape : calcul éventuel de la décote .....                              | 9  |
| 3° étape : imputation des réductions d’impôt .....                         | 9  |
| 4° étape : imputation des crédits d’impôt .....                            | 10 |

# Introduction

---

Une fois que les différents revenus catégoriels ont été calculés par application des règles propres à chacun d'eux, il reste deux étapes pour déterminer concrètement le montant de l'impôt du par le contribuable. Ainsi, il faut d'abord calculer le revenu net global imposable (I), puis procéder à la liquidation de l'impôt (II).

Pour calculer le revenu net global imposable, quatre étapes bien distinctes doivent être suivies. Ainsi, il faut d'abord calculer le revenu global qui correspond à la somme des revenus nets catégoriels, ce qui signifie qu'il faut additionner ceux qui sont positifs et déduire, sauf règles particulières, les déficits catégoriels. Deuxième étape, il faut déduire du résultat ainsi obtenu les déficits globaux antérieurs des 6 années précédentes pour obtenir le revenu brut global. De ce dernier doit, ensuite, être déduit, pour obtenir le revenu net global, certaines charges que le droit fiscal juge déductibles : parmi elles, l'on trouve les pensions découlant de l'obligation alimentaire, les pensions consécutives à une décision de justice et les frais d'accueil des personnes âgées. Enfin, le revenu net global imposable s'obtient en déduisant du précédent résultat certains abattements, que sont l'abattement accordé aux personnes âgées de plus de 65 ans ou aux personnes invalides, et l'abattement pour enfant marié ou pacsé, avec ou sans enfant, ou pour enfant célibataire chargé de famille.

Puis, à partir de ce revenu net global imposable, il est possible de liquider l'impôt, c'est-à-dire de déterminer le montant exact de l'impôt qui sera du par le contribuable. Ici encore, quatre étapes doivent être suivies. Ainsi, après le calcul des droits simples à partir du quotient familial qui permet de déterminer la tranche marginale d'imposition et l'application de la décote pour les contribuables modestes, il y a lieu, éventuellement, d'imputer des réductions ou crédits d'impôt, ces derniers ayant des finalités philanthropiques, économiques ou sociales. La différence entre réductions et crédits d'impôts est que seuls les seconds peuvent donner lieu à remboursement.

# I – La détermination du revenu imposable

Pour passer des revenus catégoriels au revenu net global imposable, base à laquelle sera appliqué le barème de l'impôt sur le revenu, les quatre étapes qui suivent doivent être distinguées.

## 1° étape : le revenu global

Le revenu global correspond à la somme des revenus nets catégoriels, étant précisé qu'en cas de résultat négatif on parle de déficit global. Cette règle signifie qu'il faut additionner les revenus catégoriels positifs. En revanche, en cas de déficits catégoriels, on distingue un mécanisme général assorti de 3 exceptions.

### 1 – Déficit catégoriels : le principe

En principe, un déficit catégoriel s'impute sur les autres revenus de même nature réalisés par un autre membre du foyer fiscal. S'il subsiste un déficit, celui-ci s'impute sur les autres revenus, quels qu'ils soient, du foyer fiscal. Si, là encore, le déficit n'est pas complètement absorbé, celui-ci est requalifié en déficit global reportable sur le revenu global des 6 années suivantes.

### 2 – Déficit catégoriels : les exceptions

Certains déficits catégoriels obéissent, cependant, à des règles particulières.

✕ Ainsi, et s'agissant des revenus fonciers, le déficit provenant des charges autres que les intérêts d'emprunts est imputable sur le revenu global dans la limite de 10 700 €. L'éventuel surplus s'ajoute au déficit provenant des intérêts d'emprunts, et le tout s'impute sur les bénéfices fonciers des 10 années suivantes.

✕ En matière de bénéfice agricole, le déficit s'impute sur les autres revenus catégoriels du foyer fiscal, à la condition que ces autres revenus ne dépassent pas 106 225 € pour 2012. A défaut, ce déficit s'impute sur les bénéfices agricoles des 6 années suivantes.

✕ S'agissant des bénéfices industriels et commerciaux non professionnels, c'est-à-dire des revenus provenant d'activités qui ne comportent pas la participation personnelle, directe et continue de l'un des membres du foyer fiscal à l'accomplissement des actes nécessaires à l'exercice de ces activités, le déficit constaté ne trouve à s'imputer que sur les revenus de même nature réalisés les 6 années suivantes.

✕ En ce qui concerne les bénéfices non commerciaux non professionnels, donnée qui s'apprécie au regard de l'exercice à titre habituel et constant et dans un but lucratif de l'activité, le déficit constaté ne trouve à s'imputer que sur les revenus de même nature réalisés les 6 années suivantes.

✕ Ensuite, les déficits des revenus de capitaux mobiliers ne sont eux-aussi imputables que sur les revenus de même nature des 6 années suivantes.

✕ Enfin, les pertes sur cessions de valeurs mobilières et droits sociaux sont déductibles des gains de même nature réalisés la même année ou les 10 années suivantes.

## 2° étape : le revenu brut global

Celui-ci s'obtient en déduisant du revenu global les déficits globaux antérieurs des 6 années précédentes, en commençant par les déficits globaux les plus anciens.

## 3° étape : le revenu net global

Le revenu net global correspond à l'imputation sur le revenu brut global de certaines charges que le droit fiscal juge déductibles. Mais, pour être déductibles, ces charges doivent respecter certaines conditions : ainsi, elles sont limitativement énumérées par la loi ; elles ne doivent pas avoir été retenues pour le calcul des revenus nets catégoriels ; elles doivent, par ailleurs, être justifiées et payées au cours de l'année d'imposition ; enfin, et surtout, elles ne peuvent créer ou augmenter un déficit global. Parmi ces charges, l'on trouve les pensions découlant de l'obligation alimentaire (1), les pensions consécutives à une décision de justice (2) et les frais d'accueil des personnes âgées (3).

### 1 – Les pensions découlant de l'obligation alimentaire

Il faut d'abord préciser l'étendue de l'obligation alimentaire elle-même : celle-ci concerne les ascendants et descendants, les adoptés et adoptants, et les gendre, belle-fille, beau-père et belle-mère uniquement tant que vit l'époux qui produit l'affinité ou les enfants issus du mariage avec le conjoint décédé. De façon générale, ces pensions sont déductibles du revenu brut global, et sont imposables chez le bénéficiaire dans la limite de la déduction pratiquée. Pour être déductibles, ces pensions doivent respecter certaines conditions : ainsi, l'obligation alimentaire doit être exécutée conformément aux principes fixés par le Code civil ; par ailleurs, les sommes en cause doivent être effectivement servies ; enfin, le contribuable doit être en mesure de justifier le montant des versements. Il faut, enfin noter d'une part que le bénéficiaire ne peut être une personne à charge de celui qui verse, dans la mesure où un contribuable ne peut, à la fois, bénéficier de la déduction de la pension et de la hausse du nombre de parts, et d'autre part que le montant déductible de la pension est apprécié en fonction de l'état de besoin du bénéficiaire et des ressources du contribuable qui la verse. Ces précisions étant faites, il faut distinguer selon la nature de la personne bénéficiaire de la pension.

✕ La situation la plus simple concerne les pensions alimentaires versées à un ascendant : dans cette hypothèse, elles sont déductibles sans limite de montant.

✕ S'agissant des enfants mineurs, la règle générale est que la pension versée pour l'entretien de l'enfant est déductible si les parents sont imposés séparément et si l'enfant est à la charge principale de l'autre parent. En ce qui concerne les enfants mineurs de concubins, la déduction est soumise à conditions, notamment celles que la pension soit affectée aux seuls besoins de l'enfant et non à l'entretien du ménage ou encore que les besoins de l'enfant ne soient pas totalement satisfaits par l'autre parent. En revanche, pour les enfants mineurs en garde alternée, aucune déduction n'est possible.

✕ Enfin, s'agissant des enfants majeurs, la déduction fiscale est limitée à 5 698 € pour 2012 par personne, ce montant pouvant au maximum être doublé si l'enfant est marié (à la condition que le contribuable qui verse la pension assure seul l'entretien du ménage) ou chargé de famille.

✕ Il faut, pour terminer, analyser le cas des pensions servies en nature aux ascendants ou enfants majeurs sans ressources recueillis sous le toit du contribuable. Dans ce cas, est admise en déduction, sans justification, une somme forfaitaire égale à 3 359 € par ascendant aidé ou par enfant majeur aidé, étant précisé que, dans la seconde hypothèse, cette somme est réduite au prorata temporis si l'hébergement ne porte que sur une fraction de l'année. Les dépenses autres que celles de logement et de nourriture sont déductibles pour leur montant réel et justifié.

## 2 - Les pensions alimentaires consécutives à une décision de justice

Il s'agit des pensions versées en cas de divorce, séparation de corps, instance de divorce ou encore contributions aux charges du mariage au profit des enfants mineurs ou majeurs et du conjoint ou ex-conjoint, et ce, à la suite d'une décision de justice. Ces pensions sont déductibles du revenu brut global de la partie versante dans la limite fixée par le juge dès lors que les époux font l'objet d'une imposition séparée. En retour, elles sont imposables chez le bénéficiaire. Partant, il faut ici distinguer trois situations.

⌘ D'abord, les pensions versées en faveur des enfants mineurs par le parent qui n'en a pas la garde au titre de l'entretien et de l'éducation de l'enfant bénéficient de la déductibilité. En revanche, ne sont pas déductibles les frais occasionnés à la suite du droit de visite ou les sommes versées spontanément.

⌘ Les pensions versées en faveur des enfants majeurs sont déductibles, mais uniquement dans la limite de 5 698 € par enfant majeur en 2012.

⌘ Plus complexe est l'analyse des pensions versées en faveur du conjoint ou de l'ex-conjoint. Il faut, en la matière, distinguer trois cas. Ainsi, la pension est déductible du revenu brut global quand les versements de somme d'argent sont effectués sur une période allant de 12 mois à 8 ans. Dans l'hypothèse où les versements en capital sont effectués sur une période inférieure à 12 mois, ils donnent droit à une réduction d'impôt de 25 %, avec un plafond de 30 500 €. Dernière situation : la pension peut revêtir la forme d'une rente ; dans ce dernier cas, elle est déductible du revenu brut global. Dans les première et troisième hypothèses, la pension est imposable chez le bénéficiaire.

⌘ Les frais d'accueil des personnes âgées sont déductibles pour leur montant réel, dans la limite de 3 359 € par personne recueillie, s'ils représentent les avantages en nature consentis à une personne de plus de 75 ans au 31 Décembre de l'année d'imposition, étant précisé que les avantages doivent être sans contrepartie. Surtout, la personne bénéficiaire doit être autre qu'un ascendant, doit vivre en permanence sous le toit du contribuable et doit avoir un revenu net global imposable inférieur à 9 325,98 € pour une personne célibataire et 14 479,10 € pour un couple marié en 2012. Ces avantages ne sont pas imposables chez le bénéficiaire.

## 4° étape : le revenu net global imposable

Pour l'obtenir, on applique au revenu net global certains abattements. Ces derniers sont de deux types.

⌘ L'on trouve d'abord un abattement accordé aux personnes âgées de plus de 65 ans au 31 Décembre de l'année d'imposition, ou aux personnes invalides. Celui-ci dépend du montant du revenu net global. Si ce dernier est inférieur à 14 510 €, l'abattement sera de 2 312 €. Il sera, en revanche, porté à 1 156 € si le revenu net global est compris entre 14 510 € et 22 930 €. Au-delà de cette dernière somme, l'abattement ne trouve pas à s'appliquer. Précisons toutefois que cet abattement peut être doublé si les deux époux ou pacsés respectent l'âge limite.

⌘ Le deuxième type d'abattement a une portée plus générale. Il s'agit de l'abattement pour enfant marié ou pacsé, avec ou sans enfant, ou pour enfant célibataire chargé de famille. Celui-ci est de 5 698 € par personne rattachée en 2012.

## II – La liquidation de l'impôt

---

Pour déterminer le montant exact de l'impôt qui sera dû par le contribuable, quatre étapes doivent être respectées.

### 1 ° étape : calcul des droits simples

✕ Il faut d'abord calculer le quotient familial : ce dernier s'obtient en divisant le revenu net global imposable par le nombre de parts. Ce quotient familial permet de déterminer la tranche marginale d'imposition.

✕ Il faut, ensuite, appliquer la formule de calcul de la tranche en cause pour obtenir l'impôt brut ou droits simples : cette opération implique de taxer le revenu net global imposable dans la tranche marginale d'imposition, et de soustraire du résultat de ce calcul la prise en compte de la progressivité et du nombre de parts.

✕ Enfin, dans certains cas, il est nécessaire d'appliquer des règles de plafonnement des effets du quotient familial. Ainsi, l'avantage procuré par le quotient familial est plafonné à 2 000 € en 2012 pour chaque ½ part excédant 1 part pour les personnes célibataires, ou 2 parts pour les contribuables mariés ou pacsés. Notons aussi que des règles spécifiques de plafonnement existent pour certaines situations particulières.

### 2° étape : calcul éventuel de la décote

Les contribuables dont les droits simples sont inférieurs à 960 € en 2012 peuvent bénéficier d'une décote de leur impôt. Celle-ci s'obtient par la formule suivante :  $480 \text{ €} - \text{impôt avant décote}/2$ .

### 3° étape : imputation des réductions d'impôt

L'impôt après décote peut être allégé par l'application de réductions d'impôt, réductions d'impôt ayant, tout comme les crédits d'impôt, des finalités philanthropiques, économiques ou sociales. Mais, la prise en compte de ces réductions est soumise quatre conditions cumulatives : ainsi, les réductions sont limitativement énumérées par la loi, elles ne doivent pas avoir été prises en compte au niveau de la détermination des revenus catégoriels, elles doivent être payées au cours de l'année d'imposition et elles doivent être justifiées. Surtout, elles ne peuvent jamais donner lieu à un remboursement : autrement dit lorsque l'application de la réduction d'impôt porte le montant de l'impôt à un chiffre négatif, l'Administration retient une imposition 0 et ne rembourse pas la part en négatif.

Concrètement, une réduction d'impôt se calcule à partir d'une base, c'est-à-dire du montant de la dépense réalisée par le contribuable. Cette base est toujours plafonnée dans son montant ou en % du revenu net global imposable. Puis, l'on applique à cette base un taux qui varie selon la nature de la dépense ; et le produit obtenu donne le montant de la réduction d'impôt.

A titre d'exemple, l'on peut citer les réductions d'impôt pour cotisations syndicales, pour dépenses liées à la dépendance ou encore pour les dons versés aux œuvres d'intérêt général ou d'utilité publique.

## 4° étape : imputation des crédits d'impôt

Les règles sont les mêmes que celles applicables aux réductions d'impôt, qu'il s'agisse des conditions de prise en compte ou du mode de calcul, à la différence qu'ici ces crédits peuvent donner lieu à un remboursement. Ainsi, si la prise en compte de ces crédits d'impôt aboutit à un résultat négatif, ce solde donnera lieu à remboursement. A titre d'exemple, l'on peut citer les crédits d'impôt pour les dépenses en faveur de la qualité environnementale ou pour frais de garde en faveur des enfants de moins de 6 ans.

Pour conclure, il faut faire deux précisions. D'une part, il faut noter que le montant global des avantages fiscaux est plafonné : ainsi, en 2012, il est limité à 18 000 € majorés de 4 % du revenu imposable. D'autre part, le montant de l'impôt peut être minoré par la prise en compte de la prime pour l'emploi, qui prend la forme d'un crédit d'impôt, et majoré par l'application de contributions et prélèvements sociaux.