RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-BASE-10-10-10-40-20120912
Date de publication : 12/09/2012

IR - Base d'imposition - Revenu disponible

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 4 : Revenu disponible

Sommaire :

I. Définition du revenu disponible
II. Distinction entre la notion de revenu disponible et la notion de revenu acquis
III. Distinction entre la notion de revenu disponible et la notion de revenu perçu
A. Paiement par chèque
B. Inscription d'un revenu au crédit d'un compte courant
1. Présomption de disponibilité
2. Différentes causes de destruction de la présomption de disponibilité
C. Paiement par l'intermédiaire d'un mandataire
IV. Cas particuliers
A. Cas d'imposition de revenus acquis
B. Reversements de revenus
1. Principe
2. Cas du supplément familial de traitement (SFT)
a. Conditions de versement du SFT
b. Modalités d'imposition du SFT
1° Situation de l'ex-époux, agent de l'État
2° Situation de l'ex-époux bénéficiaire du SFT
3. Exceptions
C. Revenus des biens compris dans une succession
1. Litige portant sur la détermination des droits respectifs des héritiers sur les produits des biens compris dans la succession
2. Litige portant sur les droits respectifs des héritiers et la répartition des revenus de la succession pendant la durée du procès
3. Litige portant sur les droits respectifs des héritiers et la répartition des revenus de la succession pendant la durée du litige
D. Revenus provenant de biens ou entreprises en indivision

1

L'article 156 du code général des impôts (CGI) prévoit que l'impôt sur le revenu est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque contribuable. L'impôt porte donc sur les revenus dont le contribuable a eu la disposition au cours de l'année d'imposition, quel que soit l'usage qu'il en fait et même s'il ne les a pas effectivement perçus.

10

Par ailleurs, l'Administration peut taxer le contribuable apparent. Ainsi, le revenu perçu par un contribuable en vertu d'une convention de prête-nom occulte est imposable à son nom. En effet, l'Administration est fondée à s'en tenir à la situation apparente pour établir l'imposition, si la convention n'a pas été portée à sa connaissance (CE, arrêt du 24 novembre 1976, n° 96284).

I. Définition du revenu disponible

20

Un revenu est disponible lorsque sa perception ne dépend que de la seule volonté du bénéficiaire.

Ainsi, des loyers consignés à la Caisse des dépôts et consignations sont réputés disponibles, au titre de l'année de leur consignation, entre les mains du propriétaire qui a refusé d'en recevoir le paiement en raison d'un litige avec le locataire.

30

Par contre, un revenu saisi en vertu d'une décision de justice et placé sous séquestre n'est imposable que lorsqu'il a été remis à la disposition du contribuable ou versé en son acquit au créancier dont l'action a provoqué la saisie.

40

Les rémunérations inscrites par une société à un compte de « frais à payer », sur lequel l'intéressé ne peut pas faire de prélèvements ne sont pas considérées comme mises à la disposition d'un bénéficiaire (CE, arrêt du 5 mars 1975, n° 92392 et CE, arrêt du 24 mars 1976, n° 93352).

50

En revanche :

- *le directeur général d'une société qui détient 6 500 des 20 000 actions constituant le capital social, le reste étant détenu par ses parents, est réputé avoir disposé de la partie de sa rémunération inscrite en frais à payer à la clôture de l'exercice, même si elle n'a été portée à son compte courant qu'au cours de l'année suivante, dès lors qu'il a participé de façon déterminante à la décision d'inscription en frais à payer, alors même que celle-ci émane du conseil d'administration, et qu'il ne justifie pas de circonstances qui l'auraient empêché en fait de disposer de cette somme à la date d'inscription (CE, arrêt du 9 décembre 1992, n° 96232) ;*
-

l'inscription en frais à payer d'intérêts sur comptes courants et de gratifications exceptionnelles dus par une société à son président-directeur général et actionnaire majoritaire vaut mise à disposition. L'intéressé étant maître de l'affaire est, en effet, en mesure de prélever ces sommes pour son compte personnel et doit, par suite, être réputé les avoir volontairement laissées à la disposition de la société (CE, arrêt du 20 mars 1996, n° 139844).

II. Distinction entre la notion de revenu disponible et la notion de revenu acquis

60

Un revenu est réputé acquis lorsqu'un droit certain à ce revenu existe, bien que le fait qui le rende disponible ne se soit pas encore produit.

Exemple : des loyers, des intérêts, des arrérages de rentes stipulés payables trimestriellement et à terme échu sont acquis au jour le jour, mais ils ne seront pas disponibles avant la date de leur échéance.

70

Il s'ensuit qu'un revenu acquis au contribuable, mais non encore disponible, ne peut être soumis à l'impôt, sauf exception légale (cf. § 190 et 200).

III. Distinction entre la notion de revenu disponible et la notion de revenu perçu

80

D'une manière générale, un revenu doit être considéré comme disponible du jour où, étant échu, il ne dépend que de l'intéressé d'en percevoir le montant.

Le revenu perçu est celui qui est effectivement encaissé.

La mise à disposition des revenus fonciers, des revenus de capitaux mobiliers, des traitements, salaires, pensions et rentes, des rémunérations visées à l'article 62 du CGI coïncide, d'une manière général, avec leur encaissement.

A. Paiement par chèque

90

La date de mise à la disposition est en principe celle :

- *de la remise du chèque lorsque celle-ci est effectuée directement au bénéficiaire même si celui-ci ne le porte pas immédiatement au crédit de son compte bancaire (CE, arrêt du 25 novembre 1968, n° 71227 et CE, arrêts du 3 avril 1981, n^{os} 18320 et 18321) ;*
-

de la date de la réception de la lettre si le chèque est adressé par lettre (CE, arrêt du 21 juillet 1972, n° 78895) ;

- de la date du virement lorsque le paiement s'effectue par virement au crédit du compte bénéficiaire.

B. Inscription d'un revenu au crédit d'un compte courant

100

L'inscription d'un revenu au crédit d'un compte non bloqué d'un contribuable vaut en principe paiement et entraîne présomption de disponibilité. Toutefois, cette présomption peut être détruite s'il résulte des circonstances de fait que l'intéressé n'a pas été en mesure de disposer des sommes portées en compte.

C'est ainsi que la somme inscrite au 31 décembre d'une année au crédit du compte courant d'un directeur général de société doit être regardée comme ayant été mise à la disposition de l'intéressé, dès lors qu'aucune circonstance indépendante de la volonté de ce dernier ne l'a empêché d'en disposer immédiatement (CE, arrêts du 27 février 1970, n^{os} 75740 et 76083, CE, arrêt du 6 mars 1974, n° 88043 et CE, arrêt du 26 janvier 1977, n° 99770).

De même, le gérant d'une société civile imposable à l'impôt sur les sociétés est présumé, sauf preuve contraire, connaître la situation comptable de la société en sorte que les sommes inscrites à son compte courant doivent être regardées comme ayant été mises à sa disposition dès cette inscription (CE, arrêt du 12 mars 1982, n° 26197).

Les rémunérations d'un dirigeant de sociétés sont considérées à sa disposition dès lors qu'elles ont été inscrites à son compte courant avant la mise en liquidation de biens desdites sociétés, intervenue postérieurement aux années d'impositions litigieuses (CE, arrêt du 20 avril 1983, n° 26369).

110

Par ailleurs, il a été jugé en vertu des dispositions combinées des article 12 du CGI, article 13 du CGI, article 92 du CGI et article 93 du CGI que les sommes à retenir pour l'assiette de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'ancienne taxe complémentaire, dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, au titre d'une année déterminée sont celles qui, au cours de ladite année, ont été mises à la disposition du contribuable, soit par voie de paiement, soit par voie d'inscription au crédit d'un compte courant sur lequel l'intéressé a opéré ou aurait pu, en fait comme en droit, opérer un prélèvement au plus tard le 31 décembre de l'année d'imposition (Conseil d'État, 9 / 8 SSR, du 9 décembre 1981, 09779 et dans le même sens pour les revenus fonciers et les traitements et salaires : CE, arrêt du 29 juillet 1983, n° 35967 et CE, arrêt du 19 octobre 1983, n° 36555).

L'application de ces principes conduit aux conséquences suivantes.

1. Présomption de disponibilité

120

La présomption de disponibilité s'applique même lorsqu'il existe une clause de restitution éventuelle du revenu, ou lorsque le contribuable a volontairement différé le retrait des sommes portées en

compte :

- *soit pour ne pas aggraver une gêne de trésorerie de l'entreprise débitrice (CE, arrêt du 12 juin 1974, n° 90337) ;*

- *soit pour ne pas provoquer ou accroître le déficit de l'entreprise (CE, arrêt du 21 janvier 1959, n° 36876) ;*

- *soit pour permettre la constitution de garanties par cette entreprise (CE, arrêt du 14 juin 1968, n° 68125) ;*

- *soit pour éviter d'aggraver la situation financière de l'entreprise (CE, arrêt du 29 juillet 1983, n° 35967, arrêt du 3 juillet 1985, n°51081 et CE, arrêt du 4 février 1987, n° 61875) ;*

- *soit à la demande d'établissements bancaires (CE, arrêt du 24 juillet 1981, n° 24017).*

La circonstance que les comptes de la société n'ont fait l'objet d'une approbation par l'assemblée générale que postérieurement à l'inscription au crédit du compte courant ne fait pas obstacle à la mise à la disposition (Conseil d'État, 8 / 7 SSR, du 29 juin 1977, 03806).

De même, dans le cas où une créance créditée en compte n'est pas honorée par la société débitrice, la somme correspondante est réputée disponible entre les mains du bénéficiaire dès lors que ce dernier n'apporte pas la preuve qu'il a effectué auprès de la société les diligences nécessaires (sommations, demandes en justice), en vue d'obtenir le retrait de ladite somme (CE, arrêt du 20 novembre 1968, n° 75771).

Il est précisé enfin, que l'utilisation des sommes inscrites en compte courant à l'extinction d'une dette contractée antérieurement à l'égard de la société constitue une affectation du revenu qui n'est pas de nature à permettre de le soustraire à l'impôt (CE, arrêt du 26 avril 1972, n° 80564).

De même, la circonstance que la somme portée au crédit du compte individuel ouvert au nom d'un contribuable dans les écritures de la société civile dont il est membre a fait directement l'objet d'un virement au profit d'un tiers, n'est pas de nature à faire regarder l'intéressé comme n'ayant pas eu la disposition effective de ladite somme, dès lors qu'aucun obstacle ne s'opposait à ce que le contribuable retirât tout ou partie de la somme litigieuse dès l'inscription de cette dernière à son compte et que c'est sur son ordre que le virement susvisé a été effectué (CE, arrêt du 21 juillet 1970, n° 75674).

130

La circonstance qu'une fraction du montant des honoraires perçus par un kinésithérapeute ait été laissée sur son compte courant d'associé d'une société exploitant une clinique, à titre de garantie de prêts consentis à celle-ci par des établissements financiers en vue d'éviter sa mise en liquidation, n'est pas de nature à établir qu'il n'a pu en disposer, dès lors :

-

d'une part, que cette inscription en compte courant résulte d'une décision prise par lui, en tant qu'associé, pour faire face aux difficultés financières de la société ;

-

d'autre part, qu'il n'est pas justifié que la trésorerie de cette dernière lui aurait interdit tout prélèvement, ni que les sommes correspondantes auraient été bloquées à la demande des organismes prêteurs (CE, arrêt du 15 février 1989, n° 53180).

Le gérant minoritaire d'une SARL, dont une fraction des rémunérations a donné lieu à inscription à un « compte de rémunérations dues au personnel », ne saurait être réputé apporter la preuve du défaut de mise à sa disposition des sommes correspondantes en se bornant à produire, à titre de justification, les seuls bilans de la société qui retracent de manière globale et non nominative les dettes salariales de l'entreprise et les comptes d'associés (CE, arrêt du 22 février 1989, n° 76942).

Eu égard aux fonctions de président-directeur général exercées par un contribuable, la circonstance que le montant de ses émoluments, alloués au cours d'une année, ait été bloqué sur son compte courant, par décision de la société, afin de garantir un emprunt souscrit par cette dernière ne permet pas de regarder cette somme comme n'ayant pas été à sa disposition (CE, arrêt du 22 février 1989, n° 89081).

Enfin, la circonstance qu'un dirigeant qui loue à la société des éléments immobiliers et mobiliers d'exploitation ait, postérieurement à la clôture de l'exercice, abandonné à la société les loyers que celle-ci avait inscrits en cours d'exercice au crédit de son compte courant, ne fait pas obstacle à ce que les loyers, à la date où ils ont été inscrits au crédit du compte courant, soient réputés disponibles pour l'intéressé (CE, arrêt du 26 juin 1992, n° 72164).

2. Différentes causes de destruction de la présomption de disponibilité

140

La présomption de disponibilité peut être détruite par la preuve contraire, qui peut résulter, soit d'une clause d'indisponibilité, soit du blocage d'un compte courant.

Ainsi, les salaires d'un dirigeant de société inscrits au crédit de son compte courant bloqué par décision de l'administrateur judiciaire ne peuvent être considérés comme disponibles (CE, arrêt du 24 février 1971, n° 78783).

De même, un complément de salaire inscrit au compte courant d'un directeur commercial de société le dernier jour de l'année ne peut être considéré comme mis à la disposition de l'intéressé au titre de la même année dès lors qu'en dépit de l'importance de ses fonctions et de sa qualité d'actionnaire, il n'avait pas un accès constant aux écritures sociales ou un pouvoir de décision à leur sujet. Le bénéficiaire n'a la disposition des sommes en cause que l'année suivante (CE, arrêt du 29 mai 1974, n° 92843).

Des revenus bloqués à l'étranger par suite de circonstances diverses ne seront considérés comme disponibles qu'à partir du moment où ils seront débloqués ou utilisés sur place.

150

Par ailleurs, s'agissant d'avances en compte courant (a de l'article 111 du CGI) consenties à un associé au cours d'un exercice de vingt et un mois, le Conseil d'État a jugé que celles-ci ne pouvaient légalement être déterminées dans leur montant et imposées au nom du bénéficiaire qu'au titre de l'année de leur mise à la disposition effective de celui-ci et non de celle correspondant à la clôture de l'exercice au cours duquel elles ont été globalement constatées, dès lors que l'intéressé rapporte la preuve de la date de leur appréhension (CE, arrêt du 24 juillet 1987, n° 64092).

C. Paiement par l'intermédiaire d'un mandataire

160

Les loyers revenant à un propriétaire doivent être considérés comme étant à sa disposition dès leur perception par le mandataire de l'intéressé, sans qu'il y ait lieu de rechercher à quelle date ledit mandataire est appelé à rendre compte de sa gestion (CE, arrêt du 8 février 1943, n° 57510 et CE, arrêt du 8 février 1943, n° 58093). De même, un contribuable doit être considéré comme ayant disposé d'une somme qui, bien que ne lui ayant pas été payée directement, a été utilisée conformément à ses instructions (CE, arrêts du 24 mai 1967, n^{os} 65140, 65141 et 65143).

Des revenus de valeurs mobilières provenant d'une succession qui ont été, au fur et à mesure de leur mise en paiement, versés par la banque entre les mains du notaire, mandataire des héritiers pour le règlement de la succession doivent être réputés appréhendés par les héritiers dès leur versement (CE, arrêt du 6 janvier 1984, n° 29639).

Dans le cas où le contribuable a confié à un tiers le soin d'encaisser pour son compte certaines de ses recettes professionnelles, les sommes versées par la clientèle à ce tiers doivent aussitôt encaissées par celui-ci, être réputées se trouver à la disposition du contribuable (CE, arrêt du 29 juillet 1983, n° 24526 et CE, arrêt du 29 juillet 1983, n° 35564).

170

Toutefois, le Conseil d'État estime que le revenu n'est pas disponible lorsque l'inscription au crédit du compte courant du mandant constitue une écriture purement fictive en raison des intentions et des actes de son auteur (CE, arrêt du 17 novembre 1972, n° 80158 et Conseil d'État, Section, du 17 novembre 1972, 81899).

Dans ces deux affaires, la société mandataire avait bien avisé ses clients qu'elle créditait leur compte des profits engendrés par les opérations dont elle était chargée, mais, en fait, le précédent directeur général de ladite société avait appréhendé à son profit personnel les sommes inscrites en compte courant.

180

De même, si en application de l'article 125 du CGI, le fait générateur de l'imposition des intérêts des sommes qui rémunèrent le dépôt de sommes d'argent est le seul fait, soit du paiement de ces intérêts de quelque manière qu'il soit effectué, soit de leur inscription au débit ou au crédit d'un compte, le principe que rappellent ces dispositions et suivant lequel toute somme portée au crédit d'un compte, doit normalement, être regardée comme mise à la disposition de son titulaire, ne peut s'appliquer s'il est établi que cette écriture, au moment où elle a

été passée avait un caractère fictif en raison des intentions comme des actes de son auteur (CE, arrêt du 13 avril 1983, n° 35845).

IV. Cas particuliers

A. Cas d'imposition de revenus acquis

190

Dans certains cas, la loi prévoit l'imposition de revenus acquis même s'ils ne sont pas encore disponibles :

- ainsi, dès lors qu'en matière commerciale, on retient les notions de créances acquises et de dépenses engagées, le bénéfice imposable peut provenir de ventes réalisées à crédit dont le règlement n'interviendra qu'après la clôture de l'exercice ;en vertu de l'article 167 du CGI, toute personne qui transfère son domicile à l'étranger devient imposable à raison de tous les revenus qu'elle a acquis -sans en avoir la disposition- antérieurement à son départ ;

- le 1 de l'article 204 du CGI prévoit que dans le cas de décès du contribuable, l'impôt est établi non seulement sur les revenus dont le contribuable a disposé avant son décès ou dont le versement résulte du décès, mais encore sur ceux qu'il a acquis sans en avoir la disposition antérieurement à son décès ;

-

les article 150 V du CGI et article 150 VA du CGI prévoient expressément que les plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature sont calculées en fonction du prix de cession. Dès lors, seul doit être retenu le prix stipulé dans l'acte de vente, quelles que soient les conditions dans lesquelles il a été ou sera payé. La circonstance que le prix de cession n'ait pas été effectivement encaissé par le cédant ou même que celui-ci ait renoncé à bénéficier du privilège du vendeur ne fait pas obstacle à ce que la totalité de la plus-value soit soumise à l'impôt sur le revenu au titre de l'année au cours de laquelle l'aliénation est intervenue (CE, arrêt du 12 janvier 1972, n° 77732, toujours valable bien que rendu en matière de plus-value sur terrain à bâtir imposable en vertu de l'article 150 ter du CGI, abrogé à compter du 1er janvier 1977).

200

Enfin, les contribuables disposent des plus-values de cession à titre onéreux de biens ou droits de toute nature (immeubles, valeurs mobilières, droits sociaux, etc.) lorsque intervient le fait générateur de l'imposition, c'est-à-dire, en règle générale, à la date de la cession.

B. Reversements de revenus

1. Principe

210

Le reversement de revenus perçus au cours d'années précédentes est, en principe, sans incidence sur les impositions régulièrement établies en tenant compte de ces revenus (CE, arrêt du 6 octobre 1971, n° 80636 et CE, arrêt du 7 novembre 1975 n° 85285).

Ce reversement qui s'analyse en une réduction du revenu brut disponible s'impute alors sur les revenus de la même catégorie de l'année au cours de laquelle il est intervenu dans la mesure où les règles propres à cette catégorie le permettent. Le déficit éventuel peut être normalement retranché du revenu global imposable de la même année ou, en cas d'insuffisance de ce dernier, de celui des années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement (cf. BOI-IR-BASE-10-20).

Si le reversement intervient au cours de l'année même de la perception du revenu, il convient de n'imposer que le montant réel des revenus disponibles.

2. Cas du supplément familial de traitement (SFT)

220

Réponse ministérielle n° 57195 à M. PHILIPPE BRIAND, Député, (J.O., Débats Assemblée Nationale du 27 août 2001, page 4883)

QUESTION :

M. Philippe Briand appelle l'attention de M. le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie sur les difficultés à faire admettre par l'administration fiscale la déduction, au titre des revenus, du supplément familial de traitement versé aux fonctionnaires de l'Etat lorsque ceux-ci sont divorcés. Il lui rappelle que ce supplément est une allocation rémunératrice faisant partie intégrante du traitement et non une allocation sociale. A ce titre, et conformément au code général des impôts, le SFT peut être déduit des revenus imposables au même titre que les pensions alimentaires. Or, il souligne que dans les faits, cette disposition n'est pas appliquée car l'administration fiscale se base exclusivement sur des décisions de justice qui ne mentionnent que la pension alimentaire et omettent systématiquement le SFT. Dès lors, reversé directement à l'ex-conjoint, le SFT ne figurant pas sur la décision de justice, il est impossible de procéder à la déduction fiscale inscrite et prévue dans les textes. Il lui demande donc que soit mentionnée sur les ordonnances et décisions de justice l'existence du SFT, et que sa déductibilité, lors du reversement direct à l'ex-conjoint, soit précisé au même rang que les pensions alimentaires. Il insiste bien sur le fait que cette inéquité concerne des milliers de pères fonctionnaires divorcés qui, non seulement ne touchent pas le SFT, mais payent l'impôt sur un revenu qui ne leur appartient pas.

REPONSE DU MINISTRE DE L’ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L’INDUSTRIE :

Le supplément familial de traitement (SFT) attribué aux fonctionnaires ou à leurs conjoints constitue un complément de rémunération imposable dans la catégorie des traitements et salaires. En cas de séparation judiciaire ou de divorce, ce revenu est attribué au parent qui a la garde des enfants. Il est directement versé à ce parent par l’administration. Le SFT continue cependant à être calculé en fonction du traitement et du nombre d’enfants de l’ex-époux fonctionnaire. Il est imposable pour son montant net de contributions sociales (contribution sociale généralisée et contribution pour le remboursement de la dette sociale) dans la catégorie des traitements et salaires, au nom du parent qui en est le bénéficiaire final. Corrélativement, le parent fonctionnaire qui est à l’origine de l’ouverture du droit au SFT, mais n’en a pas la disposition du fait de son versement direct à l’ex conjoint, est autorisé à le déduire de ses traitements à déclarer pour le montant correspondant à la somme transférée. Le contribuable qui opère cette déduction doit la porter à la connaissance de l’administration en indiquant au cadre « Autres renseignements » de la déclaration de revenu le montant déduit ainsi que les nom et adresse du conjoint bénéficiaire du transfert. Ces dispositions, qui répondent

aux préoccupations exprimées par l'auteur de la question, seront précisées dans une prochaine instruction administrative.

a. Conditions de versement du SFT

230

Le SFT est une prestation sociale servie aux fonctionnaires et agents civils de l'État, en fonction de leur rémunération et du nombre d'enfants à leur charge. Il revêt le caractère d'un complément de rémunération imposable dans la catégorie des traitements et salaires.

240

En cas de divorce ou de séparation de corps, l'agent ne perçoit plus cette allocation lorsqu'il n'obtient pas la garde de ses enfants et le bénéfice du SFT est transféré à l'ex-conjoint qui assume la charge des enfants. En pratique, la somme correspondante est directement versée par l'administration à cet ex-conjoint.

b. Modalités d'imposition du SFT

1° Situation de l'ex-époux, agent de l'État

250

Après le divorce ou la séparation de corps, le SFT continue à être calculé en fonction du traitement et du nombre d'enfants de l'ex-époux, agent de l'État. Le SFT s'analyse pour l'intéressé comme un accessoire de sa rémunération destiné à l'entretien des enfants dont il n'a pas la garde, et constitue un élément de son revenu imposable.

Toutefois, dès lors qu'il ne perçoit pas effectivement le SFT, qui est versé directement au parent qui a la garde des enfants, l'ex-époux agent de l'État peut déduire de ses traitements et salaires imposables le montant correspondant à la somme transférée qui figure à la rubrique « cession S.F.T. » de son bulletin de paie.

L'ex-époux agent de l'État qui pratique cette déduction doit indiquer sur sa déclaration d'ensemble des revenus de l'année considérée :

- le montant du SFT transféré à son ex-conjoint, qu'il a déduit pour déterminer sa rémunération déclarée ;

- les nom et adresse de son ex-conjoint bénéficiaire du S.F.T.

2° Situation de l'ex-époux bénéficiaire du SFT

260

Les sommes perçues au titre du SFT transféré (nettes de la contribution sociale généralisée et de la contribution pour le remboursement de la dette sociale) sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires et bénéficient de la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels.

3. Exceptions

270

Un régime spécial est prévu en ce qui concerne les remboursements d'avances, prêts ou acomptes consentis par les sociétés à leurs associés et taxés comme revenus distribués en vertu des

dispositions du a de l'article 111 du CGI et selon les modalités prévues aux articles 49 bis à 49 sexies de l'annexe III au CGI.

En effet, par une disposition expresse de la loi, ces remboursements entraînent une restitution de l'impôt qui avait été réclamé lors de la mise à la disposition des avances ou des prêts (cf. BOI-RPPM-RCM-10-20-20-20).

En cas d'annulation, résolution ou rescision de la vente d'un bien immobilier, l'impôt afférent à la plus-value réalisée antérieurement est admis en dégrèvement.

C. Revenus des biens compris dans une succession

280

Chaque héritier doit être considéré comme ayant disposé de sa part dans les revenus de la succession au moment où la succession a été créditée de ces revenus, dès lors qu'il n'est pas allégué qu'un obstacle juridique ou autre l'ait empêché d'en disposer effectivement (CE, arrêt du 26 octobre 1960, n° 40031 et CE, arrêt du 16 février 1972, n° 81760).

L'application de ces règles aux revenus des biens compris dans les successions contestées conduit donc à des solutions différentes selon l'objet du litige qui oppose les héritiers.

1. Litige portant sur la détermination des droits respectifs des héritiers sur les produits des biens compris dans la succession

290

Dans cette hypothèse, les héritiers ont la possibilité de se répartir les revenus de la succession au fur et mesure de leur réalisation. De ce fait, il y a lieu de considérer que chacun d'eux a disposé de sa part, au moment où la succession a été créditée, même si aucune répartition n'a été effectuée.

Cette solution s'applique notamment lorsque le litige porte sur l'évaluation de certains biens compris dans la succession ou sur les modalités de partage de l'actif successoral (par exemple, un élément de la succession est revendiqué par plusieurs héritiers) alors que les droits théoriques de chacun des héritiers ne sont pas contestés (par exemple, la succession revient à deux personnes qui reconnaissent avoir des droits égaux).

2. Litige portant sur les droits respectifs des héritiers et la répartition des revenus de la succession pendant la durée du procès

300

En principe, la part des revenus de la succession revenant à chacun des héritiers ne peut pas être fixée tant que le litige n'a pas été réglé par un accord amiable ou par un jugement exécutoire.

Toutefois, lorsqu'il s'agit de revenus imposables dès leur acquisition par les membres de l'indivision (sur la distinction à faire entre les revenus acquis et les revenus disponibles, (cf. § 60 et 70), le fait générateur de l'impôt se situe à la date du jugement rendu en première instance, même si l'exécution de ce jugement est suspendue en raison d'un appel (arrêt du CE du 6 novembre 1974, n° 93547). Autrement dit, lorsqu'un jugement est frappé d'un appel suspensif, le fait

générateur de l'impôt n'est retardé jusqu'à l'intervention du jugement d'appel que s'il s'agit de revenus imposables à la date où ils deviennent disponibles.

Le fait générateur de l'impôt se situe donc à la date de cette décision et le délai de prescription ne court qu'à compter de l'année suivante. cf. art. L169 du Livre des Procédures Fiscales (LPF).

310

La situation est toutefois différente si le litige a pour objet de faire modifier une situation juridique nettement définie.

Exemple : situation résultant d'un testament dont la validité est contestée par un tiers.

Il résulte, en effet, de la jurisprudence du Conseil d'État, que l'Administration doit alors s'en tenir à cette situation juridique pour répartir et imposer chaque année les revenus de la succession au nom des héritiers (cf. arrêt du CE du 9 janvier 1961, n° 48629 et arrêt CE du 7 juillet 1972, n° 83349).

320

Mais dès l'instant où un jugement exécutoire modifie, avec effet rétroactif, la situation juridique antérieure, des régularisations doivent être effectuées :

- les héritiers auxquels des droits complémentaires sur les revenus sont reconnus deviennent imposables dans les conditions indiquées au début du présent paragraphe ;

- ceux dont les droits sont réduits ou annulés peuvent, en règle générale, imputer leurs reversements sur leurs autres revenus de même nature ou sur leur revenu global.

3. Litige portant sur les droits respectifs des héritiers et la répartition des revenus de la succession pendant la durée du litige

330

Sous réserve des mesures susceptibles d'être prises dans certains cas particuliers, la situation de fait créée par les héritiers leur est opposable sur le plan fiscal ; chacun d'eux est donc imposable à raison des revenus dont il a effectivement disposé au cours de l'année d'imposition.

Si des régularisations apparaissent nécessaires lorsque le litige est réglé, elles sont effectuées conformément aux principes exposés au § 320.

340

En définitive, pour l'application des règles qui précèdent, il convient, chaque fois qu'une succession est contestée, de déterminer si les héritiers ont eu ou non la disposition des revenus de la succession.

D. Revenus provenant de biens ou entreprises en indivision

350

Les membres d'une indivision successorale ou postconjugale sont personnellement imposables pour la part de revenus correspondant à leurs droits dans l'indivision sans qu'il y ait lieu de tenir compte du fait que l'un ou l'autre d'entre eux n'aurait pas effectivement perçu cette part.

Il en est ainsi pour chaque copropriétaire d'un immeuble indivis (Conseil d'État, 7 / 9 SSR, du 8 février 1978, 02212).

C'est également le cas des membres d'une indivision dont dépend une entreprise industrielle, commerciale, agricole ou non commerciale qui ont, du seul fait de leur qualité de coïndivisaire, celle de co-exploitant (CE, arrêt du 23 juin 1978, n° 4834 ; CE, arrêt du 25 juillet 1980, n° 13941 ; CE, arrêt du 6 février 1981, n° 15571 ; CE, arrêt du 7 juillet 1982, n° 11714, et CE, arrêt du 11 juillet 1983, n° 36909).

360

Cependant, ainsi que le précise le Conseil d'État dans l'arrêt n° 15571 du 6 février 1981 et l'arrêt n° 11714 du 7 juillet 1982, les parties peuvent convenir d'une répartition des bénéfices différente de celle qui résulterait de l'application de leurs droits respectifs dans l'indivision, la convention devant alors avoir date certaine.

370

Il convient par conséquent de tenir compte, le cas échéant, pour l'établissement des impositions, des conventions qui ont pu être conclues entre les indivisaires, dans la mesure où elles ont acquis date certaine avant la clôture de l'exercice concerné, s'il s'agit de bénéfices industriels et commerciaux ou de bénéfices agricoles, ou avant la fin de l'année d'imposition en ce qui concerne les bénéfices non commerciaux.