Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

13 A-1-06

N° 207 du 15 DECEMBRE 2006

INSTAURATION D'UN DROIT A RESTITUTION DES IMPOSITIONS EN FONCTION DU REVENU (ARTICLE 74 DE LA LOI N° 2005-1719 DU 30 DECEMBRE 2005 DE FINANCES POUR 2006 ; ARTICLE 29 DE LA LOI N° 2005-1720 DU 30 DECEMBRE 2005 DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2005).

(C.G.I., art. 1 et 1649-0 A)

NOR : BUD F 06 20478 J

Bureau C 2

P R E S E N T A T I O N

L'article 74 de la loi de finances pour 2006 instaure, au profit de chaque contribuable, un droit à restitution des impositions directes pour la fraction qui excède 60 % de ses revenus perçus l'année précédant celle du paiement des impositions.

Pour énoncer ce droit à restitution, un nouvel article 1 du code général des impôts est créé : « Les impôts directs payés par un contribuable ne peuvent être supérieurs à 60 % de ses revenus. Les conditions d'application de ce droit sont définies à l'article 1649-0 A. ».

Les impôts pris en compte pour la détermination de ce droit sont l'impôt sur le revenu, l'impôt de solidarité sur la fortune et les impôts locaux supportés à raison de l'habitation principale du contribuable.

Les revenus pris en compte sont, sous réserve d'exceptions limitativement énumérées, les revenus soumis à l'impôt sur le revenu ou exonérés, auxquels sont appliquées certaines corrections.

Ces dispositions s'appliquent aux impositions payées à compter du 1er janvier 2006. Le droit à restitution peut être exercé pour la première fois en 2007, au titre des impôts payés en 2006, en tenant compte des revenus réalisés en 2005.

•

3 507207 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975 B.O.I. I.S.S.N. 0982 801 X
DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12
Directeur de publication : Bruno PARENT Responsable de rédaction : Brice Cantin
Impression : S.D.N.C.
82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE

SOMMAIRE

INTRODUCTION **1**

CHAPITRE 1 : BENEFICIAIRE DU DROIT A RESTITUTION **4**

A. CONTRIBUABLE AU SENS DE L'IMPOT SUR LE REVENU **5**
B. CONTRIBUABLE REDEVABLE DES IMPOSITIONS **6**
C. CONTRIBUABLE FISCALEMENT DOMICILIE EN FRANCE **9**

CHAPITRE 2 : DETERMINATION DU DROIT A RESTITUTION **12**

Section 1 : Impositions payées **13**

A. NATURE DES IMPOSITIONS **14**

1. Impôt sur le revenu **15**
2. Impôt de solidarité sur la fortune **17**
3. Taxe d'habitation afférente à l'habitation principale **18**
4. Taxes foncières afférentes à l'habitation principale **22**

B. CONDITIONS DE PRISE EN COMPTE DES IMPOSITIONS **26**

1. Impositions non déductibles d'un revenu catégoriel de l'impôt sur le revenu **27**
2. Impositions payées en France **28**
3. Impositions payées par le foyer fiscal bénéficiaire du droit à restitution **30**
4. Impôt sur le revenu et impôt de solidarité sur la fortune déclarés **34**
5. Impositions diminuées des restitutions et des dégrèvements **35**

Section 2 : Revenus réalisés **38**

A. NATURE DES REVENUS **39**

1. Revenus soumis à l'impôt sur le revenu **40**
2. Revenus exonérés d'impôt sur le revenu **45**

a) Principes 46

b) Exceptions 47

3. Corrections à apporter 48

B. CONDITIONS DE PRISE EN COMPTE DES REVENUS 50

1. Revenus réalisés 51

2. Revenus réalisés l'année qui précède celle du paiement des impositions 53

3. Revenus réalisés par le contribuable 55

Section 3 : Calcul du droit à restitution 56

CHAPITRE 3 : MODALITES D'EXERCICE DU DROIT A RESTITUTION 58

Section 1 : Obligations déclaratives 59

Section 2 : Contrôle et reprise du droit à restitution 64

Section 3 : Prise en charge de la restitution par l'Etat, les collectivités territoriales, et certains établissements et organismes 68

1. Prise en charge par l'Etat 69

2. Prise en charge par les collectivités territoriales et certains établissements et organismes 70

Annexe 1 : Article 74 de la loi de finances pour 2006 n° 2005-1719 du 30 décembre 2005

Annexe 2 : Décret n° 2006-1602 du 14 décembre 2006 pris pour l'application des articles 1er et 1649-0 A du code général des impôts, relatif aux obligations déclaratives et aux modalités d'instruction de la demande de restitution pour le plafonnement des impôts et modifiant l'annexe III à ce code

Annexe 3 : Application du dispositif dans le temps - Exemple du droit à restitution des impositions payées en 2006

Annexe 4 : Impôts et revenus à prendre en compte - Changements de situation familiale au cours de l'année qui précède celle du paiement des impositions (N-2)

Annexe 5 : Impôts et revenus à prendre en compte - Changements de situation familiale au cours de l'année du paiement des impositions (N-1)

Annexe 6 : Impôts à prendre en compte – Personnes bénéficiaires du droit à restitution - Retraitement de l'impôt de solidarité sur la fortune

Annexe 7 : Impôts à prendre en compte – Personnes bénéficiaires du droit à restitution – Retraitement de la taxe d'habitation

Annexe 8 : Impôts à prendre en compte – Personnes bénéficiaires du droit à restitution – Retraitement de la taxe foncière

Annexe 9 : Impositions à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution - Exemples

Annexe 10 : Exemples de détermination de droit à restitution

INTRODUCTION

1. L'article 74 de la loi de finances pour 2006 (voir annexe 1) instaure, au profit de chaque contribuable, un droit à restitution des impositions directes pour la fraction qui excède 60 % de ses revenus perçus l'année précédant celle du paiement des impositions.

Pour énoncer ce droit à restitution, un nouvel article 1 du code général des impôts (CGI) est créé : « Les impôts directs payés par un contribuable ne peuvent être supérieurs à 60 % de ses revenus. Les conditions d'application de ce droit sont définies à l'article 1649-0 A. ».

Les impôts pris en compte pour la détermination de ce droit sont l'impôt sur le revenu, l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) et les impôts locaux supportés à raison de l'habitation principale du contribuable.

Les revenus pris en compte sont, sous réserve d'exceptions limitativement énumérées, les revenus soumis à l'impôt sur le revenu ou exonérés, auxquels sont appliquées certaines corrections.

2. Le contribuable bénéficiaire du droit à restitution s'entend du foyer fiscal imposable à l'impôt sur le revenu fiscalement domicilié en France (chapitre 1).

La détermination du droit à restitution consiste à comparer le montant des impositions directes payées au montant des revenus réalisés par le contribuable l'année précédant celle du paiement des impositions. La fraction des impositions qui excède 60 % des revenus ouvre droit à restitution (chapitre 2).

Le droit à restitution est exercé sur demande du contribuable à l'aide d'un imprimé fourni par l'administration. La restitution prévue à l'article 1649-0 A du CGI est budgétairement prise en charge par l'Etat, les collectivités territoriales, les établissements et organismes (chapitre 3).

3. Ces dispositions s'appliquent aux impositions payées à compter du 1er janvier 2006. Le droit à restitution peut être exercé pour la première fois en 2007, au titre des impôts payés en 2006, en tenant compte des revenus réalisés en 2005.

Voir, pour des exemples de détermination du droit à restitution, l'annexe 10 à la présente instruction administrative.

CHAPITRE 1 : BENEFICIAIRE DU DROIT A RESTITUTION

4. Le 1 de l'article 1649-0 A du CGI prévoit que le contribuable bénéficiaire du droit à restitution s'entend du foyer fiscal défini à l'article 6 du même code (A), redevable des impositions prises en compte pour le calcul de ce droit (B) et fiscalement domicilié en France (C).

A. CONTRIBUABLE AU SENS DE L'IMPOT SUR LE REVENU

5. Foyer fiscal. Le contribuable bénéficiaire du droit à restitution s'entend du foyer fiscal défini à l'article 6 du CGI, c'est-à-dire de l'ensemble des personnes physiques composant le foyer fiscal imposable à l'impôt sur le revenu.

(Voir, pour plus de précisions sur la définition du foyer fiscal imposable à l'impôt sur le revenu, la documentation de base (DB) 5 B 12).

B. CONTRIBUABLE REDEVABLE DES IMPOSITIONS

6. Le droit à restitution est acquis par le contribuable redevable des impositions prises en compte pour le calcul de ce droit.

7. Bénéficiaire et redevable. Le contribuable qui demande le droit à restitution est le foyer fiscal, au sens de l'impôt sur le revenu, redevable de cet impôt l'année de son paiement. Ainsi, par exemple, le contribuable, bénéficiaire du droit à restitution d'impositions payées en 2006, est le foyer fiscal imposable à l'impôt sur le revenu déclaré et, en principe, payé en 2006.

Les personnes redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune, des taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties et de la taxe d'habitation, pris en compte pour la détermination du droit à restitution, ne sont pas nécessairement les mêmes que celles qui composent le foyer fiscal soumis à l'impôt sur le revenu.

Il y a lieu, dès lors, d'opérer certains retraitements afin de déterminer la part des impositions à prendre en compte pour l'application du droit à restitution (voir n°s **30**. à **33.**).

Ainsi, par exemple, les concubins notoires soumis à une imposition commune à l'impôt de solidarité sur la fortune, devront déposer des demandes de restitution distinctes dès lors qu'ils forment, pour l'impôt sur le revenu, deux foyers fiscaux distincts. Le montant de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) devra être réparti selon les modalités précisées au n° **31**.

8. Changement de situation familiale. La situation familiale du contribuable soumis à l'impôt sur le revenu peut changer au cours de l'année du paiement des impositions ou au cours de l'année précédente.

Sur les conséquences, au regard de la composition du foyer fiscal, de la conclusion ou de la rupture d'un pacte civil de solidarité (PACS), il convient de se reporter à l'instruction administrative du 14 octobre 2005 (voir bulletin officiel des impôts (BOI) 5 B-28-05).

Les tableaux en annexes 4 et 5 à la présente instruction retracent les différentes situations envisageables.

C. CONTRIBUABLE FISCALEMENT DOMICILIE EN FRANCE

9. Pour le bénéfice du droit à restitution, le contribuable doit être fiscalement domicilié en France au sens de l'article 4 B du CGI.

10. Domiciliation fiscale au sens de l'article 4 B du CGI. Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France, qu'elles soient de nationalité française ou étrangère :

- les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;

- celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ;

- celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques.

Sont également considérés comme ayant leur domicile fiscal en France les agents de l'État qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus (voir, pour plus de précisions sur la notion de personnes ayant leur domicile fiscal en France, la DB 5 B 1121).

Le droit à restitution des impositions directes s'applique également aux contribuables de nationalité française qui résident à Monaco et sont assujettis en France à l'impôt sur le revenu et à l'impôt de solidarité sur la fortune, en application de l'article 7 de la convention fiscale franco-monégasque du 18 mai 1963 modifiée.

11. Date d'appréciation de la condition de domiciliation fiscale. La condition de domiciliation fiscale s'apprécie au 1er janvier de l'année de paiement des impositions prises en compte pour la détermination du droit à restitution.

Ainsi, par exemple, le contribuable peut demander le bénéfice du droit à restitution d'une fraction des impositions payées en 2006, s'il les a supportées en tant que résident fiscal de France. La circonstance qu'il transfère ultérieurement son domicile fiscal hors de France est sans incidence.

À l'inverse, une personne qui établit son domicile fiscal en France au cours de l'année 2006 ne peut demander le bénéfice du droit à restitution en 2007, y compris au titre des impositions payées en France en 2006 à raison de ses revenus de source française.

CHAPITRE 2 : DETERMINATION DU DROIT A RESTITUTION

12. La détermination du droit à restitution consiste à comparer le montant des impositions directes payées (section 1) au montant des revenus réalisés par le contribuable l'année précédant celle du paiement des impositions (section 2). La fraction des impositions qui excède 60 % des revenus ouvre droit à restitution (section 3).

Section 1 : Impositions payées

13. Le 2 de l'article 1649-0 A du CGI énumère les impositions à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution. Il s'agit de l'impôt sur le revenu, de l'impôt de solidarité sur la fortune et des taxes foncières et d'habitation afférentes à l'habitation principale du contribuable (A).

Ces impositions sont retenues sous réserve qu'elles ne soient pas déductibles d'un revenu catégoriel de l'impôt sur le revenu, qu'elles aient été payées en France par le bénéficiaire du droit et, s'agissant de l'impôt sur le revenu et de l'impôt de solidarité sur la fortune, qu'elles aient été régulièrement déclarées (B).

A. NATURE DES IMPOSITIONS

14. Les impositions à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution sont l'impôt sur le revenu (1), l'impôt de solidarité sur la fortune (2) et les taxes d'habitation (3) et foncières (4) afférentes à l'habitation principale du contribuable.

Les autres impositions ne sont pas retenues. Tel est notamment le cas des prélèvements sociaux (contribution sociale généralisée (CSG), contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS), prélèvement social de 2 % et contribution additionnelle à ce prélèvement), des impôts locaux afférents aux résidences secondaires ou aux locaux donnés en location, de la taxe sur les logements vacants, de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM) et de la redevance audiovisuelle.

1. Impôt sur le revenu

15. Impôt sur le revenu progressif et proportionnel. Il s'agit de l'impôt sur le revenu déterminé dans les conditions prévues par les articles 1 A à 204-0 bis du CGI. Il importe peu que cet impôt soit calculé d'après un barème progressif ou d'après un taux proportionnel. Ainsi, sont notamment pris en compte :

- l'impôt sur le revenu résultant de l'application du barème progressif ;

- l'imposition des plus-values professionnelles à long terme (CGI, art. 39 duodecies) ;

- le prélèvement libératoire sur les produits de bons ou de contrats de capitalisation et d'assurance-vie (CGI, art. 125-0 A), sur les produits de placements à revenu fixe (CGI, art. 125 A) ou sur les produits de placements à revenu fixe et les produits de bons ou contrats de capitalisation de source européenne (CGI, art.125 D) ;

- l'imposition des plus-values nettes réalisées à l'occasion de cessions à titre onéreux de valeurs mobilières ou de droits sociaux (CGI, art. 150-0 A et s.), ainsi que celle des profits réalisés sur les marchés à terme d'instruments financiers et de marchandises, sur les marchés d'options négociables et les profits réalisés sur les bons d'option (CGI, art. 150 ter à 150 undecies) ;

- l'imposition des plus-values réalisées à l'occasion de cessions à titre onéreux de biens ou droits mobiliers ou immobiliers par les particuliers (CGI, art. 150 U et s.) ;

- la taxe forfaitaire sur les métaux précieux, les bijoux et les objets d'art, de collection ou d'antiquité hors CRDS (CGI, art. 150 VI et s.) ou, en cas d'option, l'imposition de la plus-value déterminée selon le régime des plus-values sur biens meubles (CGI, art. 150 UA et s.) ;

- la retenue à la source sur les indemnités de fonction perçues par les titulaires de mandats électifs locaux (CGI, art. 204-0 bis).

Bien que déclarée, contrôlée et recouvrée comme en matière d'impôt sur le revenu, la contribution annuelle sur les revenus locatifs (CGI, art. 234 undecies) ne peut toutefois être prise en compte. Elle est en effet déductible des revenus fonciers ou des bénéfices professionnels du contribuable (voir n° **27.**).

16. Montant à retenir. Le montant de l'imposition à retenir pour la détermination du droit à restitution s'entend du montant total figurant sur l'avis d'impôt sur le revenu, à l'exclusion de la contribution sur les revenus locatifs (voir n° **27.**), majoré, s'il y a lieu, des impositions à taux proportionnel ou, le cas échéant, à taux progressif ne figurant pas sur cet avis.

Il est précisé que ce montant est obtenu après application de la décote, des réductions d'impôt, des crédits d'impôt et des retenues non libératoires.

2. Impôt de solidarité sur la fortune

17. Montant à retenir. Le montant à retenir est celui qui est obtenu après application, le cas échéant, de la réduction pour charges de famille prévue à l'article 885 V du CGI et du mécanisme de plafonnement prévu à l'article 885 V bis du même code.

3. Taxe d'habitation afférente à l'habitation principale

18. Le d du 2 de l'article 1649-0 A du CGI comprend parmi les impositions à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution, la taxe d'habitation afférente à l'habitation principale du contribuable et les taxes additionnelles à cette taxe.

19. Taxe d'habitation et taxes additionnelles. Sont prises en compte :

- la taxe d'habitation proprement dite, perçue au profit des collectivités territoriales et des établissements publics de coopération intercommunale ;

- les taxes additionnelles à cette taxe perçues au profit d'autres établissements et organismes habilités à les percevoir. Il s'agit des taxes spéciales d'équipement prévues aux articles 1607 bis, 1607 ter, 1608 à 1609 F du CGI.

20. Habitation principale. La taxe d'habitation à retenir est celle afférente à l'habitation principale du contribuable.

La notion d'habitation principale s'entend comme en matière d'impôt sur le revenu (voir DB 6 D 2211, n°s 4 à 8 et 5 B 3321, n°s 45 et s.). Ainsi, le contribuable dispose nécessairement d'une seule habitation principale. Cette situation est appréciée d'après les faits existants au 1er janvier de l'année d'imposition.

En pratique, il s'agit de la taxe applicable aux locaux pour lesquels la valeur locative est susceptible d'être diminuée de l'abattement obligatoire pour charges de famille prévu à l'article 1411 du CGI, même si ces locaux ne sont pas à la même adresse (cas des emplacements de stationnement distants de moins d'un kilomètre de l'habitation).

Toutefois, dans le cas d'étudiants célibataires qui, tout en restant à la charge de leurs parents au sens de l'impôt sur le revenu, disposent pour les besoins de leurs études d'un logement distinct, il a été admis que ce dernier devait être considéré comme leur habitation principale au regard de la taxe d'habitation (DB 6 D 2211, n° 8). Autrement dit, pour la détermination du droit à restitution, un même contribuable peut, dans cette dernière situation, prendre en compte plusieurs taxes d'habitation afférentes à l'habitation principale.

21. Montant à retenir. Le montant de l'imposition à retenir est le montant total figurant sur l'avis d'imposition à la taxe d'habitation.

Ce montant s'entend de celui obtenu après application des abattements à la base et pour charges de famille, du prélèvement sur base d'imposition élevée, ainsi que, le cas échéant, du dégrèvement prévu à l'article 1414-A du CGI. Il comprend les frais de gestion afférents à l'avis de taxe d'habitation.

Bien que l'avis d'imposition à la redevance audiovisuelle soit adressé conjointement à celui de la taxe d'habitation, le montant de cette redevance ne doit toutefois pas être pris en compte (voir n° **14.**).

4. Taxes foncières afférentes à l'habitation principale

22. Le c du 2 de l'article 1649-0 A du CGI comprend parmi les impôts à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution, la taxe foncière sur les propriétés bâties et la taxe foncière sur les propriétés non bâties afférentes à l'habitation principale du contribuable ainsi que les taxes additionnelles à celles-ci.

23. Taxes foncières et taxes additionnelles. Sont prises en compte :

- la taxe foncière sur les propriétés bâties et la taxe foncière sur les propriétés non bâties perçues au profit des collectivités territoriales et des établissements publics de coopération intercommunale ;

- les taxes additionnelles à ces taxes perçues au profit de la région Ile-de-France et d'autres établissements et organismes habilités à les percevoir. Il s'agit des taxes spéciales d'équipement prévues aux articles 1607 bis, 1607 ter, 1608 à 1609 F du CGI, de la taxe pour frais de chambres d'agriculture prévue à l'article 1604 du même code, ainsi que de la cotisation perçue au profit des caisses d'assurances accident agricoles dans les départements d'Alsace-Moselle régie par les dispositions de l'article 242 du code des impôts directs et taxes assimilées applicable dans les départements du Haut-Rhin, du Bas-Rhin et de la Moselle.

En revanche, la loi prévoit expressément de ne pas prendre en compte la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

24. Habitation principale. Les taxes foncières à retenir sont celles afférentes à l'habitation principale du contribuable.

La notion d'habitation principale doit s'entendre, pour la taxe foncière sur les propriétés bâties, comme en matière de taxe d'habitation (voir n° **20.**).

La taxe foncière sur les propriétés non bâties afférente à l'habitation principale s'entend de celle afférente aux terrains constituant une dépendance indispensable et immédiate des constructions imposables à la taxe foncière sur les propriétés bâties au titre de la résidence principale en application du 4° de l'article 1381 du CGI, pour leur surface excédant cinq ares.

En conséquence, pour la détermination du droit à restitution, un même contribuable peut prendre en compte les taxes foncières sur l'ensemble des propriétés bâties et non bâties afférentes à son habitation principale.

En revanche, les taxes foncières afférentes à l'habitation des étudiants célibataires qui, tout en restant à la charge de leurs parents au sens de l'impôt sur le revenu, disposent pour les besoins de leurs études d'un logement distinct, ne sont pas prises en compte.

25. Montant à retenir. Le montant de l'imposition à retenir est le montant total figurant sur l'avis d'imposition aux taxes foncières diminué de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

Ce montant s'entend de celui obtenu après application, le cas échéant, du dégrèvement en faveur des personnes de condition modeste prévu à l'article 1391 B du CGI. Il comprend les frais de gestion afférents à l'avis de taxe foncière, sans qu'il soit nécessaire d'exclure la part de ces frais afférents à la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

B. CONDITIONS DE PRISE EN COMPTE DES IMPOSITIONS

26. Les impositions sont retenues sous réserve qu'elles ne soient pas déductibles d'un revenu catégoriel de l'impôt sur le revenu (1), qu'elles aient été payées en France (2) par le bénéficiaire du droit (3) et, s'agissant de l'impôt sur le revenu et de l'impôt de solidarité sur la fortune, qu'elles aient été régulièrement déclarées (4). Elles sont diminuées des restitutions perçues et des dégrèvements obtenus (5).

1. Impositions non déductibles d'un revenu catégoriel de l'impôt sur le revenu

27. Les impositions sont prises en compte sous réserve qu'elles ne soient pas déductibles d'un revenu catégoriel de l'impôt sur le revenu (premier alinéa du 2 de l'article 1649-0 A du CGI).

Ainsi, la contribution annuelle sur les revenus locatifs (CRL), bien que déclarée, contrôlée et recouvrée comme en matière d'impôt sur le revenu, ne peut être prise en compte pour la détermination du droit à restitution dès lors que cet impôt est déductible des revenus fonciers ou des bénéfices professionnels du contribuable. Il en est de même, le cas échéant, de la fraction des impôts locaux admis en déduction d'un revenu catégoriel imposable à l'impôt sur le revenu, et notamment de celui que le contribuable tire de l'exercice d'une activité commerciale, non commerciale, libérale ou agricole.

2. Impositions payées en France

28. Est pris en compte pour la détermination du droit à restitution le montant des impositions payées en France par le contribuable (2 de l'article 1649-0 A du CGI).

29. Paiement. Seules doivent être retenues les impositions payées l'année qui précède la demande de restitution, quelle que soit la date ou la période à laquelle ces impositions se rapportent. A l'inverse, un impôt dû mais qui reste impayé, ne peut être pris en compte. Les éventuelles pénalités supportées par le contribuable ne sont jamais prises en compte.

En pratique, les impositions retenues pour la détermination du droit à restitution acquis au 1er janvier 2007 sont :

- l'impôt sur le revenu payé en 2006 ;

- l'impôt de solidarité sur la fortune tenant compte de la situation (notamment patrimoniale) au 1er janvier 2006, payé en 2006 ;

- la taxe d'habitation et les taxes foncières, tenant compte de la situation au 1er janvier 2006 et payées en 2006 (ainsi que les taxes additionnelles à l'exception de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères), ainsi que, le cas échéant, les impositions supplémentaires relatives à ces taxes, quelle que soit la date ou la période à laquelle elles se rapportent, lorsqu'elles sont payées en 2006.

Voir, pour une représentation schématique de l'application du dispositif dans le temps, l'annexe 3 à la présente instruction.

3. Impositions payées par le foyer fiscal bénéficiaire du droit à restitution

30. Sont pris en compte pour la détermination du droit à restitution le montant des impôts payés par le contribuable et dont il est redevable. Le montant des impôts payés par le contribuable mais établis au nom d'une autre personne n'est en principe pas pris en compte pour la détermination du droit à restitution.

Ainsi, par exemple, en cas de démembrement de la propriété de l'immeuble, l'usufruitier, redevable de la taxe foncière, pourra la prendre en compte s'il l'a effectivement payée. En revanche, le nu-propriétaire ne pourra pas la prendre en compte, même s'il l'a effectivement supportée.

La loi prévoit en outre certaines dispositions particulières pour tenir compte du fait que les impositions ne sont pas nécessairement établies uniquement au nom des bénéficiaires du droit à restitution.

31. Impôt de solidarité sur la fortune. Lorsque l'ISF est établi au nom de plusieurs contribuables, le montant des impositions à retenir pour la détermination du droit à restitution est égal au montant des impositions correspondant à la fraction de la base d'imposition du contribuable qui demande la restitution (dernier alinéa du 3 de l'article 1649-0 A du CGI).

Le tableau en annexe 6 retrace les différentes situations envisageables.

Ainsi, par exemple, les concubins notoires, soumis à une imposition commune à l'ISF, devront déposer des demandes en restitution distinctes dès lors qu'ils forment, pour l'impôt sur le revenu, deux foyers fiscaux distincts.

Le montant de l'ISF devra être réparti selon un prorata calculé de la manière suivante :

- le patrimoine ayant servi de base d'imposition doit être réparti entre chaque personne soumise à une imposition distincte à l'impôt sur le revenu ;

- le montant de l'ISF à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution s'entend du montant total effectivement payé, au prorata de la part de la valeur du patrimoine du contribuable dans le patrimoine total ayant servi de base à l'imposition à cet impôt (voir exemple en annexe 9).

Il est toutefois admis, lorsque l'ISF est établi au nom de plusieurs contribuables et qu'il n'a donné lieu qu'à un paiement partiel, que le montant à prendre en compte est déterminé en appliquant les modalités de calcul ci-dessus à l'impôt dû, dans la limite du montant effectivement supporté par le contribuable concerné.

32. Taxe d'habitation. Lorsque la taxe d'habitation est établie au nom de plusieurs contribuables, le montant des impositions à retenir pour la détermination du droit à restitution est égal au montant de cette taxe, divisé par le nombre de contribuables redevables, quelle que soit la quote-part réellement payée par chacun d'eux.

Le tableau en annexe 7 retrace les différentes situations envisageables.

Tel est le cas notamment lorsque la taxe d'habitation est établie au nom de plusieurs personnes constituant des foyers fiscaux distincts (co-occupants).

Il est rappelé que la taxe d'habitation est établie au nom des personnes physiques ou morales qui ont la disposition ou la jouissance des locaux, que ce soit en qualité de propriétaire, de locataire ou à tout autre titre (occupation gratuite par exemple). La taxe d'habitation est établie pour l'année entière d'après la situation existant au 1er janvier de l'année d'imposition.

Ainsi, par exemple, les impositions dues au titre de 2006 sont établies d'après la situation au 1er janvier 2006, même si le contribuable n'occupe le logement qu'une partie de l'année ou si ses charges de famille augmentent ou diminuent en cours d'année.

33. Taxe foncière. La taxe foncière établie au nom d'une indivision ou au nom d'une société ou d'un groupement non soumis à l'impôt sur les sociétés dont le contribuable est membre est prise en compte à hauteur de la fraction de cette taxe correspondant aux droits dans l'indivision ou dans les bénéfices comptables de ces sociétés et groupements.

Le tableau en annexe 8 retrace les différentes situations envisageables.

Il est en outre rappelé que la taxe foncière est établie pour l'année entière d'après les faits existants au 1er janvier de l'année d'imposition. L'impôt est donc dû par celui qui est propriétaire au 1er janvier de l'année d'imposition, alors même qu'il se dessaisirait de l'immeuble en cours d'année.

4. Impôt sur le revenu et impôt de solidarité sur la fortune déclarés

34. Pour l'impôt sur le revenu et l'impôt de solidarité sur la fortune, seuls les impôts correspondant aux montants régulièrement déclarés par le contribuable sont pris en compte.

Ces montants s'entendent de ceux qui figurent sur une déclaration souscrite spontanément par le contribuable. Est considérée comme spontanément souscrite, toute déclaration déposée avant l'engagement d'une procédure administrative contraignante. Il en est notamment ainsi d'une déclaration rectificative déposée suite à l'envoi d'une demande de renseignements (lettre modèle n° 754), sous réserve que le dépôt de cette déclaration intervienne avant l'engagement d'une procédure contraignante telle qu'indiquée ci-après.

Il s'ensuit notamment que ne sont pas pris en compte pour la détermination du droit à restitution :

- le montant des impôts payés afférents à une déclaration déposée après réception d'une mise en demeure ou d'une demande d'éclaircissements ou de justifications ;

- le montant des impôts payés suite à une procédure de rectification engagée par l'administration, y compris lorsque celle-ci résulte d'éléments ayant fait l'objet d'une indication expresse par le contribuable, dans les conditions prévues au 2 du II de l'article 1727 du CGI ;

- le montant des impôts payés suite à une régularisation intervenue dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 62 du livre des procédures fiscales (LPF) ;

- le montant de l'impôt de solidarité sur la fortune qui résulte d'une déclaration postérieure à une notification préalable établie par l'administration (lettre modèle n° 2120).

5. Impositions diminuées des restitutions et des dégrèvements

35. Les impositions prises en compte pour la détermination du droit à restitution sont diminuées des restitutions de l'impôt sur le revenu perçues ou des dégrèvements obtenus au cours de l'année du paiement de ces impositions (premier alinéa du 3 de l'article 1649-0 A du CGI).

Il est précisé que la fraction des impositions restituée en application des dispositions de l'article 1649-0 A du CGI ne vient pas en diminution des impositions prises en compte pour la détermination du droit à restitution.

Il est également admis que les dégrèvements obtenus ne viennent pas en diminution des impositions prises en compte pour la détermination du droit à restitution lorsque ceux-ci portent sur des impositions résultant d'une procédure de rectification engagée par l'administration.

36. Restitutions de l'impôt sur le revenu perçues. Il s'agit notamment des restitutions de l'impôt sur le revenu résultant d'un crédit d'impôt, comme la prime pour l'emploi (PPE), ou des mécanismes de restitution prévus en application des conventions fiscales visant à neutraliser l'impôt payé à l'étranger.

37. Dégrèvements obtenus. Il s'agit des dégrèvements d'impôt sur le revenu, d'impôt de solidarité sur la fortune et d'impôts locaux obtenus et versés, au cours de l'année de paiement des impositions, quelle que soit la période au titre de laquelle ils se rapportent.

Ainsi, par exemple, le contribuable qui obtient et perçoit un dégrèvement en 2006 au titre de son impôt sur le revenu 2003, doit prendre en compte le montant de ce dégrèvement pour la détermination du droit à restitution des impositions payées en 2006 et demandé en 2007. De même, les dégrèvements obtenus et perçus en 2007 seront pris en compte pour la détermination du droit à restitution demandé en 2008.

Section 2 : Revenus réalisés

38. Les revenus à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution s'entendent des revenus soumis ou non à l'impôt sur le revenu, à l'exception de certains revenus limitativement énumérés (A), et réalisés par le contribuable au titre de l'année qui précède celle du paiement des impositions (B).

A. NATURE DES REVENUS

39. Les revenus à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution s'entendent des revenus soumis à l'impôt sur le revenu (1) ainsi que ceux qui en sont exonérés, sous réserve de certaines exceptions limitatives (2). Des corrections doivent ensuite être apportées (3).

1. Revenus soumis à l'impôt sur le revenu

40. Les revenus à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution sont constitués des revenus soumis à l'impôt sur le revenu nets de frais professionnels (a du 4 de l'article 1649-0 A du CGI).

41. Revenus soumis à l'impôt. Il s'agit de tous les revenus imposables à l'impôt sur le revenu, au barème progressif ou à un taux proportionnel (voir n°s **15.** et suivants).

42. Revenus nets de frais professionnels. Le revenu brut soumis à l'impôt sur le revenu doit être diminué des frais professionnels.

Ainsi, par exemple, les traitements et salaires et les rémunérations des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI sont à retenir après déduction des frais professionnels (déduction forfaitaire de 10 % ou des frais réels en cas d'option). Les bénéfices industriels et commerciaux, agricoles et non commerciaux sont retenus pour leur montant net (voir toutefois ci-après au n° **43.**).

43. Revenus nets catégoriels. Cependant, bien que certaines charges ou abattements, propres à chaque revenu catégoriel, ne puissent être considérés comme réputés couvrir des frais professionnels, il est admis que les revenus à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution s'entendent des revenus nets catégoriels. Ainsi :

- les sommes venant en diminution du revenu brut déclaré par le contribuable au sein de chaque catégorie d'imposition à l'impôt sur le revenu sont à prendre en compte (déductions extra-comptables des bénéfices professionnels ; déductions des revenus fonciers ; abattement de 10 % sur les pensions, retraites ou rentes viagères constituées à titre gratuit, abattements applicables et droits de garde déductibles des revenus de capitaux mobiliers ; etc.) ;

- l'abattement de 20 % prévu en faveur des traitements et salaires, des pensions et pour l'adhésion à un centre ou une association de gestion agréé applicable, pour la dernière fois, aux revenus 2005 doit également être retenu pour la détermination du droit à restitution de 2007, au titre des impositions de 2006. Il est précisé que la majoration prévue au 1° du 7 de l'article 158 du CGI, applicable à compter de l'imposition des revenus de 2006, n'est pas prise en compte ;

- lorsque le contribuable opte pour le régime d'imposition selon la règle du bénéfice moyen définie à l'article 100 bis du CGI (bénéfices non commerciaux et, en application de l'article 84 A du CGI, les salaires des artistes du spectacle et des sportifs) ou selon la règle de la moyenne triennale prévue à l'article 75-0 B du CGI (bénéfices agricoles), le revenu à prendre en compte est le revenu catégoriel net, tel que déterminé dans les conditions de droit commun ;

- lorsque le contribuable opte pour un régime d'imposition fractionné ou étalé du revenu, notamment prévu aux articles 75-0 A, 163 A ou 163 bis du CGI (revenus exceptionnels des exploitants agricoles, indemnités de départ volontaire en retraite ou de mise à la retraite, ou déblocage du plan d'épargne retraite populaire (PERP) pour accéder à la propriété), le revenu à prendre en compte s'entend de celui dont le contribuable a disposé l'année de son encaissement ;

- les plus-values réalisées à l'occasion de cessions à titre onéreux de valeurs mobilières ou de droits sociaux (CGI, art. 150-0 A et suivants) doivent être retenues pour leur montant net, c'est-à-dire après imputation éventuelle des moins-values de l'année et des moins-values des années antérieures en report. Pour les cessions de titres ou droits sociaux réalisées à compter du 1er janvier 2006, le montant correspondant est majoré de l'abattement pour durée de détention mentionné à l'article 150-0 D bis du CGI (voir n° **48.**) ;

- les indemnités des élus locaux, soumises à titre définitif à la retenue à la source prévue au I de l'article 204-0 bis du CGI, sont prises en compte pour leur montant soumis à la retenue à la source, c'est-à-dire pour leur montant net de la fraction représentative de frais d'emploi ;

- les plus-values immobilières et les plus values sur biens meubles (CGI, art. 150 U à 150 UB) sont retenues pour leur montant net, dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VE du CGI, c'est-à-dire notamment après application de l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 150 VC du même code ;

- les déficits catégoriels dont l'imputation est autorisée sur le revenu global par le I de l'article 156 du CGI (a du 5 de l'article 1649-0 A du CGI) sont admis en diminution des revenus à retenir. Les déficits reportables sur les revenus de même nature et les déficits mentionnés au premier alinéa du I de l'article 156 du CGI sont pris en compte l'année de leur imputation effective, c'est-à-dire l'année au titre de laquelle ils ont une incidence sur le montant de l'impôt. Cette imputation sur les revenus mentionnés au 4 de l'article 1649-0 A du même code s'effectue dans les conditions prévues au 5 du même article, c'est-à-dire dans la limite d'imputation prévue au I de l'article 156 du CGI, soit sur les seuls revenus soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun.

44. Cas particulier des revenus soumis à la taxe forfaitaire sur les métaux précieux, les bijoux et les objets d'art, de collection ou d'antiquité. Lorsque le contribuable est soumis à la taxe forfaitaire sur les métaux précieux, les bijoux et les objets d'art, de collection ou d'antiquité prévue aux articles 150 VI et suivants du CGI, il est admis que le revenu à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution s'entende, non pas du prix de cession qui a servi de base à cet impôt, mais du montant de la taxe acquittée (hors CRDS) divisé par le taux d'imposition applicable aux plus-values sur biens meubles, soit actuellement 16 %.

Ainsi, par exemple, pour un prix de cession de 8 000 € et une taxe forfaitaire acquittée égale à 360 € (soit 4,5 % du prix de cession), le montant du revenu à retenir pour la détermination du droit à restitution est de 2 250 € (soit 360 divisé par 16 %).

En cas d'option du contribuable pour le régime d'imposition de plus-values sur biens meubles, la plus-value est prise en compte dans les conditions mentionnées au n° **43**.

2. Revenus exonérés d'impôt sur le revenu

45. Le c du 4 de l'article 1649-0 A du CGI prévoit que l'ensemble des revenus exonérés d'impôt sur le revenu est pris en compte pour la détermination du droit à restitution, sous réserve d'exceptions limitativement énumérées.

a) Principes

46. Liste indicative. L'ensemble des revenus exonérés d'impôt sur le revenu est pris en compte pour la détermination du droit à restitution. Ainsi, sont notamment retenus :

- les revenus exonérés qui relèvent de la catégorie des traitements, salaires, pensions et rentes viagères (CGI, art. 80 duodecies, 81[1], 81 bis, 81 A, 81 B,…) ;

- les revenus professionnels exonérés (CGI, art. 44 sexies, 44 sexies A, 44 octies, 44 decies, 73 B, 93-9,...) ;
- les plus-values nettes professionnelles exonérées (CGI, art. 151 septies, 151 septies A, 238 quaterdecies, 238 quindecies,…) ;

- les revenus exonérés d'impôt sur le revenu en France en vertu d'une convention fiscale internationale ;

- les produits exonérés d'impôt sur le revenu attachés aux bons et contrats de capitalisation ainsi qu'aux placements de même nature (assurance-vie), prévus à l'article 125-0 A du CGI ;

[1] A l'exclusion des 2°, 2° bis et 9° de l'article 81 du CGI, expressément visés par le c du 4 de l'article 1649-0 A du CGI (sur ce point, voir n° **47**).

- le gain net réalisé dans le cadre d'un plan d'épargne en actions (PEA) défini à l'article 163 quinquies D du CGI et non soumis à l'impôt sur le revenu, en application du 2 bis du II de l'article 150-0 A du CGI et du 5° ter de l'article 157 du même code ;

- les intérêts et primes d'épargne des sommes déposées sur les plans d'épargne logement (PEL) et les comptes d'épargne-logement (CEL) (CGI, art. 157-9° bis) ;

- les intérêts des sommes déposées sur les livrets d'épargne-entreprise (CGI, art. 157-9° quinquies) ;

- les intérêts des sommes déposées sur : les livrets des caisses d'épargne (CGI, art. 157-7°) ; les livrets d'épargne populaire (CGI, art. 157-7 ter) ; les livrets jeunes (CGI, art. 157-7° quater) ;

- les intérêts des sommes déposées sur un compte pour le développement industriel (CODEVI) (CGI, art. 157-9° quater) ;

- la participation des salariés aux résultats de l'entreprise et les produits de la participation qui sont réinvestis et bloqués comme le principal (CGI, art. 157-16° bis et 163 bis AA) ;

- l'abondement de l'entreprise aux plans d'épargne salariale et les produits des sommes placées et maintenues sur le plan pendant la période d'indisponibilité des titres correspondants (CGI, art. 81-18°, 157-17° et 163 bis B).

b) Exceptions

47. Liste limitative. La liste des revenus exonérés qui ne sont pas pris en compte pour la détermination du droit à restitution est limitative. Elle comprend :

- les revenus en nature des locaux à usage d'habitation dont le propriétaire se réserve la jouissance, exonérés d'impôt sur le revenu en application du II de l'article 15 du CGI (DB 5 D 131 ; premier alinéa du 4 de l'article 1649-0 A du CGI) ;

- les prestations légales à caractère social ou familial exonérées d'impôt sur le revenu en application du 2° de l'article 81 du CGI : prestations familiales énumérées par l'article L. 511-1 du code de la sécurité sociale, notamment les allocations familiales ; allocation de salaire unique ; allocation de la mère au foyer ; allocation pour frais de garde ; allocation aux adultes handicapés ; allocation personnalisée d'autonomie. Il s'agit également, jusqu'au 31 décembre 2006, de l'allocation pour jeune enfant, de l'allocation parentale d'éducation, de l'allocation d'adoption, de l'aide à la famille pour l'emploi d'une assistante maternelle agréée et sa majoration et de l'allocation de garde d'enfant à domicile (c du 4 de l'article 1649-0 A du CGI) ;

- les aides au logement exonérées d'impôt sur le revenu en application du 2° bis de l'article 81 du CGI : allocation de logement prévue par les articles L. 831-1 à L. 831-7 du code de la sécurité sociale ainsi que le montant de l'aide personnalisée au logement prévue par les articles L. 351-1 à L. 351-14 du code de la construction et de l'habitation (c du 4 de l'article 1649-0 A du CGI) ;

- les allocations, indemnités et prestations exonérées d'impôt sur le revenu en application du 9° de l'article 81 du CGI : il s'agit des allocations, indemnités et prestations servies, sous quelque forme que ce soit, par l'Etat, les collectivités et les établissements publics, en application des lois et décrets d'assistance et d'assurance. Cette exonération est notamment applicable au revenu minimum d'insertion (RMI), aux bourses d'études accordées en fonction de critères sociaux par l'Etat, les collectivités, les établissements publics (c du 4 de l'article 1649-0 A du CGI) ;

- les gains retirés des cessions à titre onéreux de valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés qui n'excèdent pas le seuil fixé par le 1 du I de l'article 150-0 A du CGI (7 de l'article 1649-0 A du CGI) ;

- les plus-values immobilières des particuliers exonérées d'impôt sur le revenu en application des II et III de l'article 150 U du CGI. Il s'agit des plus-values réalisées lors de la cession de l'habitation principale du contribuable (CGI, art. 150 U II 1° et 3°), lors d'une expropriation ou d'un remembrement (CGI, art. 150 U II 4° et 5°), lors de la cession d'un bien dont le prix est inférieur ou égal à 15 000 € (CGI, art. 150 U II 6°), lors de la cession d'un logement à un organisme en charge du logement social ou à une collectivité territoriale qui le rétrocède à un tel organisme (CGI, art. 150 U II 7° et 8°) et lors de la cession d'un bien par certains titulaires de pensions de vieillesse ou de la carte d'invalidité non passibles de l'ISF (CGI, art. 150 U III) (BOI 8 M-1-04, Fiche 2 et BOI 8 M-2-05) (c du 4 de l'article 1649-0 A du CGI).

Il est également admis que la prestation de compensation exonérée en application du 9°ter de l'article 81 du CGI, ainsi que les indemnités exonérées en application du 33°bis de l'article 81 du même code ne soient pas prises en compte pour la détermination du droit à restitution.

3. Corrections à apporter

48. Majoration. L'article 29 de la loi de finances rectificative pour 2005 (n° 2005-1720 du 30 décembre 2005) prévoit que le revenu à prendre en compte doit être majoré du montant de l'abattement pour durée de détention mentionné à l'article 150-0 D bis du CGI applicable à certaines plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux .

49. Diminution. Le revenu à prendre en compte est diminué :

- du montant des pensions alimentaires déduit en application du 2° du II de l'article 156 du CGI (b du 5 de l'article 1649-0 A du CGI). A compter de l'imposition des revenus de l'année 2006, il s'agit, le cas échéant, du montant majoré en application des dispositions prévues au 3° du 7 de l'article 158 du CGI ;

- des cotisations déduites en application de l'article 163 quatervicies du CGI (c du 5 de l'article 1649-0 A du CGI). Il s'agit des cotisations ou primes versées au titre de l'épargne retraite individuelle et facultative, notamment aux plans d'épargne retraite populaire (PERP) (cf. BOI 5 B-11-05 et 5 B-22-06).

B. CONDITIONS DE PRISE EN COMPTE DES REVENUS

50. Les revenus à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution s'entendent de ceux réalisés par le contribuable au titre de l'année qui précède celle du paiement des impositions (premier alinéa du 4 de l'article 1649-0 A du CGI).

1. Revenus réalisés

51. Principe. Les revenus à prendre en compte sont les revenus réalisés par le contribuable (premier alinéa du 4 de l'article 1649-0 A du CGI). Ces derniers s'entendent, non seulement des revenus déclarés par le contribuable (en principe, les revenus perçus et les plus-values nettes), mais également, le cas échéant, de ceux rectifiés par l'administration fiscale dans le cadre d'une procédure de contrôle (sur ce point, voir n° **65.**).

Sous réserve des exceptions mentionnées au n° **52.**, les revenus réalisés, même s'ils sont exonérés d'impôt sur le revenu, s'entendent de ceux pour lesquels un fait générateur de l'impôt sur le revenu est intervenu au cours de l'année précédant celle du paiement des impositions prises en compte pour la détermination du droit à restitution. Ce fait générateur peut être la cession ou l'expiration d'un report d'imposition (pour les plus-values), l'encaissement (pour des revenus) ou, s'agissant des produits financiers pour lesquels l'exonération d'impôt sur le revenu est subordonnée à une condition de blocage de l'épargne, la délivrance des droits, le retrait, le rachat, le dénouement ou la clôture d'un contrat, d'un compte ou d'un plan.

Ainsi, les revenus exonérés d'impôt sur le revenu sont réputés réalisés lors de leur appréhension effective par le contribuable. Il en est notamment ainsi lors de la cession des titres obtenus dans le cadre de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise.

52. Exceptions. Le 6 de l'article 1649-0 A du CGI prévoit toutefois une règle particulière pour les produits des comptes d'épargne logement, des plans d'épargne populaire et des contrats d'assurance-vie en euros.

Ainsi, les revenus des comptes d'épargne logement mentionnés aux articles L. 315-1 à L. 315-6 du code de la construction et de l'habitation (comptes et plans d'épargne logement), des plans d'épargne populaire mentionnés au 22° de l'article 157 du CGI ainsi que des bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie, autres que ceux en unités de compte, sont considérés, pour la détermination du droit à restitution, comme réalisés à la date de leur inscription en compte.

Pour l'application de ces dispositions, les contrats d'assurance-vie dits « multi-supports » qui sont à la fois en euros et en unités de compte sont assimilés à des contrats en unités de compte.

2. Revenus réalisés l'année qui précède celle du paiement des impositions

53. Le revenu à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution s'entend de celui réalisé par le contribuable au cours de l'année qui précède celle du paiement des impositions.

Ainsi, par exemple, il y a lieu de retenir les revenus réalisés en 2005 pour la détermination du droit à restitution demandé en 2007, au titre des impositions payées en 2006.

Voir pour une représentation schématique de l'application du dispositif dans le temps, l'annexe 3 à la présente instruction.

54. Cette disposition conduit, en principe, à retenir les revenus ayant, pour partie, servi de base à l'impôt sur le revenu pris en compte pour la détermination du droit à restitution.

Cela étant, certaines impositions sont payées l'année même de la perception des revenus, comme le prélèvement libératoire, l'impôt sur les plus-values immobilières des particuliers ou la retenue à la source sur les indemnités de fonction des élus locaux. Elles seront retenues au titre de l'année de leur paiement (voir n° **30.** et suivants), tandis que les revenus correspondants seront retenus pour la détermination du droit à restitution de l'année suivante.

3. Revenus réalisés par le contribuable

55. Pour la détermination du droit à restitution, il convient de retenir les revenus réalisés par le contribuable bénéficiaire de ce droit (premier alinéa du 4 de l'article 1649-0 A du CGI).

En cas de changement de situation familiale, il y a donc lieu de retenir les seuls revenus du contribuable membre du foyer fiscal qui demande le bénéfice du droit à restitution.

Les tableaux en annexes 4 et 5 à la présente instruction retracent les différentes situations envisageables.

Section 3 : Calcul du droit à restitution

56. La détermination du droit à restitution consiste à comparer le montant des impositions directes au montant des revenus réalisés par le contribuable. La fraction des impositions qui excède 60 % des revenus est restituée sur demande du contribuable.

Toutefois, les restitutions d'un montant inférieur à 8 € ne seront pas effectuées, conformément aux dispositions de l'article 1965 L du CGI (premier alinéa du 7 de l'article 1649-0 A du CGI).

Voir, pour des exemples de détermination du droit à restitution, l'annexe 10 à la présente instruction.

57. Le droit à restitution n'est pas affecté à une imposition particulière. Il ne correspond pas au remboursement d'une fraction déterminée d'un impôt ou d'une taxe.

Le fait qu'il soit, dans certains cas, budgétairement pris en charge par les collectivités attributaires de ces impôts, n'a d'incidence ni sur les modalités de détermination du droit à restitution ni sur celles des impositions correspondantes.

CHAPITRE 3 : MODALITES D'EXERCICE DU DROIT A RESTITUTION

58. Le droit à restitution est exercé sur demande du contribuable à l'aide d'un imprimé fourni par l'administration (section 1). Le reversement des sommes indûment restituées est demandé selon les mêmes règles de procédure et sous les mêmes sanctions qu'en matière d'impôt sur le revenu (section 2).

La restitution prévue à l'article 1649-0 A du CGI est budgétairement prise en charge par l'Etat, les collectivités territoriales, les établissements et organismes à concurrence de la part correspondant au montant total des impositions perçues à leur profit (section 3).

Section 1 : Obligations déclaratives

59. Demande du contribuable. Le droit à restitution est exercé sur demande du contribuable, à l'aide d'un imprimé fourni par l'administration fiscale.

Cet imprimé comprend notamment l'identité et l'adresse du demandeur, les impositions supportées et les revenus réalisés par le contribuable.

Cette demande constitue une réclamation contentieuse, au sens de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales (LPF) qui dispose que relèvent de la juridiction contentieuse les réclamations tendant à obtenir le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire.

La restitution obtenue, le cas échéant, par le contribuable n'ouvre pas droit au versement d'intérêts moratoires, dès lors qu'elle ne répond pas aux conditions fixées par l'article L. 208 du livre des procédures fiscales (LPF). Toutefois, conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat, la restitution ouvre droit au versement de tels intérêts lorsqu'elle intervient plus de six mois après la demande ou un premier refus (CE, arrêts n°s 207798, 207799 et 207800 du 20 octobre 2000).

60. Date du dépôt de la demande. Les demandes de restitution doivent être déposées du 1er janvier au 31 décembre de l'année suivant celle du paiement des impositions prises en compte (premier alinéa du 8 du de l'article 1649-0 A du CGI). Les contribuables disposent donc d'un an pour demander le bénéfice du droit à restitution.

Voir, pour une représentation schématique de l'application du dispositif dans le temps, l'annexe 3 à la présente instruction.

61. Lieu du dépôt de la demande. La demande de restitution doit être déposée au service des impôts du lieu de l'habitation principale du contribuable au 1er janvier de l'année qui précède celle au titre de laquelle le droit à restitution est acquis.

Concernant les contribuables de nationalité française résidents de Monaco mentionnés au n° **10.**, la demande doit être déposée au service des impôts de Menton.

62. Justificatifs et pièces à joindre. Le contribuable n'est tenu de fournir aucun justificatif à l'appui de sa demande. Il doit toutefois fournir un relevé d'identité bancaire ou postal afin que la restitution soit effectuée par virement.

Les pièces justifiant des éléments mentionnés sur la demande de restitution doivent êtres conservées par le contribuable et présentées à l'administration, sur sa demande.

63. Application du plafonnement de l'ISF. Le mécanisme de plafonnement de l'ISF prévu à l'article 885 V bis du CGI n'est pas modifié. Les deux dispositifs peuvent, le cas échéant, s'appliquer successivement.

Section 2 : Contrôle et reprise du droit à restitution

64. Reprise du droit à restitution. Le reversement des sommes indûment restituées est demandé selon les mêmes règles de procédure et sous les mêmes sanctions qu'en matière d'impôt sur le revenu (second alinéa du 8 de l'article 1649-0 A du CGI).

Ainsi, le droit à restitution est corrigé à l'occasion de la rectification des revenus suite à une procédure de contrôle. Le complément d'impôt acquitté à la suite de cette rectification n'a pas de conséquence sur le montant des impositions soumis à plafonnement dès lors que seules les impositions correspondant à des revenus ou un patrimoine régulièrement déclarés sont prises en compte (voir n° **34.**).

65. Conséquence des rectifications. Les rectifications opérées sur les impôts pris en compte pour la détermination du droit à restitution entraînent les conséquences suivantes sur le droit à restitution :

- aucune modification du montant des impositions prises en compte n'est possible ;

- en revanche, les revenus rectifiés sont le cas échéant à prendre en compte et à réintégrer aux revenus réalisés.

66. Délai de reprise. Le délai de reprise du droit à restitution s'exerce jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle le droit a été acquis. La loi prévoit expressément que le reversement des sommes indûment restituées peut être demandé par l'administration fiscale, même lorsque les revenus rectifiés à prendre en compte sont issus d'une période prescrite.

Ainsi, la restitution accordée au titre d'une demande déposée en 2007 pourra être remise en cause jusqu'au 31 décembre 2010. Cette remise en cause pourra notamment porter sur les revenus perçus en 2005, même si le droit de reprise de l'administration ne peut alors plus être exercé sur l'impôt correspondant.

67. Compétence juridictionnelle. Dès lors que les demandes de restitution sont présentées, instruites et jugées selon les règles de procédure applicables en matière d'impôt sur le revenu, le juge administratif est compétent.

La circonstance que le juge judiciaire soit compétent en matière d'ISF ne remet pas en cause ce principe.

Section 3 : Prise en charge de la restitution par l'Etat, les collectivités territoriales et certains établissements et organismes

68. En application du IV de l'article 74 de la loi de finances pour 2006 (n° 2005-1719 du 30 décembre 2005), la restitution prévue à l'article 1649-0 A du CGI est prise en charge par l'Etat (1), les collectivités territoriales, les établissements et organismes (2) à concurrence de la part correspondant au montant total des impositions perçues à leur profit.

L'Etat prend toutefois en charge la part de la restitution de certaines impositions perçues au profit des collectivités et organismes précités (voir ci-après, n° **69.**).

1. Prise en charge par l'Etat

69. L'Etat prend en charge la part de la restitution afférente à l'impôt sur le revenu et à l'impôt de solidarité sur la fortune.

Toutefois, l'Etat prend en charge l'intégralité de la restitution lorsque le montant total de l'impôt sur le revenu et de l'impôt de solidarité sur la fortune, pris en compte pour la détermination du droit à restitution, excède à lui seul le seuil de 60 %.

Par ailleurs, il prend en charge la restitution à concurrence du montant correspondant aux frais de gestion de la taxe d'habitation, des taxes foncières et additionnelles ainsi qu'au prélèvement assis sur les valeurs locatives servant de base à la taxe d'habitation (3 du I de l'article 1641 du CGI).

Enfin, l'Etat prend en charge la restitution par chaque collectivité, établissement ou organisme afférente à la taxe d'habitation, aux taxes foncières et additionnelles lorsque celle-ci n'excède pas 25 € pour chaque contribuable.

2. Prise en charge par les collectivités territoriales et certains établissements et organismes

70. Le montant total des restitutions, diminuées le cas échéant des reversements des sommes indûment restituées, afférentes à la taxe d'habitation, aux taxes foncières et additionnelles perçues au profit des collectivités territoriales et des établissements publics de coopération intercommunale attributaires de la dotation globale de fonctionnement s'impute, chaque année, sur le montant de la dotation globale de fonctionnement prévue à l'article L. 1613-1 du code général des collectivités territoriales.

Les restitutions, diminuées le cas échéant du reversement des sommes indûment restituées, afférentes à la taxe d'habitation, aux taxes foncières et additionnelles, sont réparties entre les différents établissements ou organismes non attributaires de la dotation globale de fonctionnement au prorata des impositions émises au profit de chacun d'entre eux.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

Annexe 1

Article 74 de la loi de finances pour 2006 n° 2005-1719 du 30 décembre 2005

I. − L'article 1er du code général des impôts devient l'article 1er A du même code.

II. − Avant la première partie du livre Ier du même code, il est inséré un article 1er ainsi rédigé :

« Art. 1er . − Les impôts directs payés par un contribuable ne peuvent être supérieurs à 60 % de ses revenus.

« Les conditions d'application de ce droit sont définies à l'article 1649-0 A. »

III. − Au début du titre Ier de la troisième partie du même code, il est créé un chapitre 01 intitulé : « Plafonnement des impôts » ainsi rédigé :

« CHAPITRE 01

« Plafonnement des impôts

« Art. 1649-0 A. − 1. Le droit à restitution de la fraction des impositions qui excède le seuil mentionné à l'article 1er est acquis par le contribuable au 1er janvier suivant l'année du paiement des impositions dont il est redevable.

« Le contribuable s'entend du foyer fiscal défini à l'article 6, fiscalement domicilié en France au sens de l'article 4 B.

« 2. Sous réserve qu'elles ne soient pas déductibles d'un revenu catégoriel de l'impôt sur le revenu et qu'elles aient été payées en France et, s'agissant des impositions mentionnées aux a et b, qu'elles aient été régulièrement déclarées, les impositions à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution sont :

« a) L'impôt sur le revenu ;

« b) L'impôt de solidarité sur la fortune ;

« c) La taxe foncière sur les propriétés bâties et la taxe foncière sur les propriétés non bâties afférentes à l'habitation principale du contribuable et perçues au profit des collectivités territoriales et des établissements publics de coopération intercommunale ainsi que les taxes additionnelles à ces taxes perçues au profit de la région d'Ile-de-France et d'autres établissements et organismes habilités à percevoir ces taxes additionnelles à l'exception de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères ;

« d) La taxe d'habitation perçue au profit des collectivités territoriales et des établissements publics de coopération intercommunale, afférente à l'habitation principale du contribuable ainsi que les taxes additionnelles à cette taxe perçues au profit d'autres établissements et organismes habilités à percevoir ces taxes.

« 3. Les impositions mentionnées au 2 sont diminuées des restitutions de l'impôt sur le revenu perçues ou des dégrèvements obtenus au cours de l'année du paiement de ces impositions.

« Lorsque les impositions mentionnées au c du 2 sont établies au nom des sociétés et groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont le contribuable est membre, il est tenu compte de la fraction de ces impositions à proportion des droits du contribuable dans les bénéfices comptables de ces sociétés et groupements. En cas d'indivision, il est tenu compte de la fraction de ces impositions à proportion des droits du contribuable dans l'indivision.

« Lorsque les impositions sont établies au nom de plusieurs contribuables, le montant des impositions à retenir pour la détermination du droit à restitution est égal, pour les impositions mentionnées au d du 2, au montant de ces impositions divisé par le nombre de contribuables redevables et, pour les impositions mentionnées aux a et b du 2, au montant des impositions correspondant à la fraction de la base d'imposition du contribuable qui demande la restitution.

« 4. Le revenu à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution s'entend de celui réalisé par le contribuable au titre de l'année qui précède celle du paiement des impositions, à l'exception des revenus en nature non soumis à l'impôt sur le revenu en application du II de l'article 15. Il est constitué :

« a) Des revenus soumis à l'impôt sur les revenus nets de frais professionnels. Les plus-values mentionnées aux articles 150 U à 150 UB sont retenues dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VE ;

« b) Des produits soumis à un prélèvement libératoire ;

« c) Des revenus exonérés d'impôt sur le revenu réalisés au cours de la même année en France ou hors de France, à l'exception des plus-values mentionnées aux II et III de l'article 150 U et des prestations mentionnées aux 2°, 2° bis et 9° de l'article 81.

« 5. Le revenu mentionné au 4 est diminué :

« a) Des déficits catégoriels dont l'imputation est autorisée par le I de l'article 156 ;

« b) Du montant des pensions alimentaires déduit en application du 2° du II de l'article 156 ;

« c) Des cotisations ou primes déduites en application de l'article 163 quatervicies.

« 6. Les revenus des comptes d'épargne-logement mentionnés aux articles L. 315-1 à L. 315-6 du code de la construction et de l'habitation, des plans d'épargne populaire mentionnés au 22° de l'article 157 ainsi que des bons ou contrats de capitalisation et des placements de même nature, autres que ceux en unités de compte, sont réalisés, pour l'application du 4, à la date de leur inscription en compte.

« 7. Les gains retirés des cessions à titre onéreux de valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés qui n'excèdent pas le seuil fixé par le 1 du I de l'article 150-0 A ne sont pas pris en compte pour la détermination du droit à restitution.

« 8. Les demandes de restitution doivent être déposées avant le 31 décembre de l'année suivant celle du paiement des impositions mentionnées au 2. Les dispositions de l'article 1965 L sont applicables.

« Le reversement des sommes indûment restituées est demandé selon les mêmes règles de procédure et sous les mêmes sanctions qu'en matière d'impôt sur le revenu même lorsque les revenus rectifiés ayant servi de base à ces impositions sont issus d'une période prescrite. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles de procédure applicables en matière d'impôt sur le revenu. »

IV. – 1. La restitution prévue à l'article 1649-0 A du code général des impôts est prise en charge par l'Etat, les collectivités territoriales, les établissements et organismes à concurrence de la part correspondant au montant total des impositions mentionnées au 2 du même article perçues à leur profit.

Le montant total des restitutions, diminuées le cas échéant des reversements des sommes indûment restituées en application du second alinéa du 8, afférentes aux impositions mentionnées aux c et d du 2 de l'article 1649-0 A du même code perçues au profit des collectivités territoriales et des établissements publics de coopération intercommunale attributaires de la dotation globale de fonctionnement s'impute, chaque année, sur le montant de la dotation globale de fonctionnement prévue à l'article L. 1613-1 du code général des collectivités territoriales.

La restitution, diminuée le cas échéant du reversement des sommes indûment restituées en application du second alinéa du 8, afférentes aux impositions mentionnées aux c et d du 2 de l'article 1649-0 A du code général des impôts est répartie entre les différents établissements ou organismes non attributaires de la dotation globale de fonctionnement au prorata des impositions émises au profit de chacun d'eux.

2. Pour l'application du 1, il n'est pas tenu compte :

a) De la part de la restitution de chaque collectivité, établissement et organisme afférente aux impositions mentionnées aux c et d du 2 de l'article 1649-0 A du code général des impôts, lorsque cette part n'excède pas, pour chaque contribuable, 25 € ;

b) De la part de la restitution afférente aux impositions mentionnées aux c et d du 2 de l'article 1649-0 A du même code dues par chaque contribuable dont la somme des impositions mentionnées aux a et b du 2 de l'article précité excède le seuil prévu à l'article 1er du même code.

3. L'article L. 1613-4 du code général des collectivités territoriales est complété par les mots : « hormis celle prévue au IV de l'article 74 de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006 ».

V. – Un décret fixe les conditions d'application du présent article. Il précise notamment les obligations déclaratives du contribuable et les modalités d'instruction de la demande de restitution.

VI. – Les dispositions des I à IV sont applicables aux impositions payées à compter du 1er janvier 2006.

●

Annexe 2

Décret n° 2006-1602 du 14 décembre 2006 pris pour l'application des articles 1er et 1649-0 A du code général des impôts, relatif aux obligations déclaratives et aux modalités d'instruction de la demande de restitution pour le plafonnement des impôts et modifiant l'annexe III à ce code

NOR: BUDF062047

Le Premier ministre,

Sur le rapport du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie,

Vu le code général des impôts, notamment ses articles 1er et 1649-0 A et l'annexe III à ce code ;

Vu la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006, notamment les V et VI de son article 74,

Décrète :

Article 1er. - Au début du titre Ier de la troisième partie de l'annexe III au code général des impôts, il est créé un chapitre 01 intitulé : « Plafonnement des impôts », comprenant un article 344-00 A ainsi rédigé :

« Art. 344-00 A. - I. - La demande de restitution prévue au 8 de l'article 1649-0 A du code général des impôts, rédigée sur un imprimé conforme à un modèle établi par l'administration, est adressée ou remise au service des impôts du lieu du domicile du demandeur au 1er janvier de l'année de paiement des impositions à prendre en compte.

« Elle comporte notamment :

« a. Les nom de naissance, prénoms, date et lieu de naissance du demandeur et ceux de son conjoint ou de son partenaire lié par un pacte civil de solidarité ;

« b. Le numéro fiscal du demandeur et celui de son conjoint ou de son partenaire lié par un pacte civil de solidarité, tels qu'ils figurent sur la déclaration de revenus prévue au 1 de l'article 170 du code général des impôts ou, le cas échéant, sur l'avis d'imposition à l'impôt sur le revenu ;

« c. L'adresse du domicile du demandeur au 1er janvier de l'année de paiement des impositions à prendre en compte et, en cas de changement d'adresse, celle de son domicile au 1er janvier de l'année de la demande ;

« d. L'indication du montant, détaillé par nature, des revenus, déficits et charges mentionnés aux 4 et 5 de l'article 1649—0 A du code général des impôts à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution ;

« e. L'indication du montant, détaillé par nature, des impositions mentionnées au 2 de l'article 1649-0 A du code général des impôts ainsi que des restitutions de l'impôt sur le revenu perçues ou des dégrèvements obtenus mentionnés au 3 du même article, à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution.

« II. - L'imprimé mentionné au I, dûment complété et signé par le demandeur, est accompagné d'un relevé d'identité bancaire ou de caisse d'épargne établi à son nom.

« La restitution de la fraction des impositions qui excède le seuil mentionné à l'article 1er du code général des impôts est effectuée par virement sur le compte bancaire ou de caisse d'épargne ouvert au nom du demandeur et dont le relevé a été joint à la demande.

« III. - Les pièces justifiant des éléments mentionnés au I sont produites par le demandeur à la demande de l'administration. »

Article 2. - Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et le ministre délégué au budget et à la réforme de l'Etat, porte-parole du Gouvernement, sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait à Paris, le 14 décembre 2006.

●

Annexe 3
Application du dispositif dans le temps - Exemple du droit à restitution des impositions payées en 2006

Revenus pris en compte (année N-2)	Impôts pris en compte (année N-1)	Demande de restitution (année N)
2005	**2006**	**2007**
Revenus réalisés (1) soumis à l'IR* nets de frais (imposés au barème progressif ou au taux proportionnel) + Revenus réalisés exonérés d'IR sauf exceptions limitatives - Déficits catégoriels (3) - Pensions alimentaires - Cotisations et primes d'épargne retraite (PERP et produits assimilés) + Rectifications suite à contrôle	IR payé en 2006 + TH* et TF* afférentes à l'habitation principale (2) tenant compte de la situation au 1er janvier 2006, payées en 2006 + ISF tenant compte de la situation au 1er janvier 2006, payé en 2006 - Restitutions de l'impôt sur le revenu perçu en 2006 - Dégrèvements IR, ISF*, TH et TF obtenus en 2006	Restitution de la fraction des impositions supérieure à 60 % des revenus

Détermination du bénéficiaire

Foyer fiscal (ou foyers fiscaux) qui a servi pour l'IR déclaré en N-1 au titre des revenus N-2

* IR = impôt sur le revenu ; TH = taxe d'habitation ; TF = taxe foncière ; ISF = impôt de solidarité sur la fortune.
(1) Y compris les revenus des comptes d'épargne-logement, des plans d'épargne populaire et de certains contrats d'assurance-vie et de capitalisation, considérés pour l'application de ces dispositions comme réalisés au jour de leur inscription en compte.
(2) Y compris taxes additionnelles à ces taxes, à l'exception de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.
(3) dont l'imputation est autorisée par le I de l'article 156 du CGI.

●

Annexe 4

Impôts et revenus à prendre en compte - Changements de situation familiale au cours de l'année qui précède celle du paiement des impositions (N-2)

Changement de situation familiale en N-2	Impôt sur le revenu	Taxe d'habitation	Taxe foncière	Impôt de solidarité sur la fortune	Revenus à prendre en compte
Mariage - PACS 3 demandes de restitution	IR foyer fiscal de Madame	/	/	/	Revenus du foyer fiscal de Madame jusqu'à la date du mariage
	IR foyer fiscal de Monsieur	/	/	/	Revenus du foyer fiscal de Monsieur jusqu'à la date du mariage
	IR foyer fiscal du couple	TH du couple	TF du couple	ISF établi au nom foyer fiscal du couple	Revenus du foyer fiscal du couple à compter de la date du mariage
ou, par mesure de tempérament, 1 demande de restitution	Total IR foyers fiscaux de Madame, Monsieur et couple	TH du couple	TF du couple	ISF établi au nom foyer fiscal du couple	Total des revenus des foyers fiscaux de Madame, de Monsieur et du couple
Décès d'un des conjoints 2 demandes de restitution	IR foyer fiscal du couple	/	/	/	Revenus du foyer fiscal du couple jusqu'à la date du décès
	IR foyer fiscal du veuf	TH du veuf	TF du veuf	ISF au nom Foyer fiscal du veuf	Revenus du foyer fiscal du veuf à compter de la date du décès
Divorce 3 demandes de restitution	IR foyer fiscal du couple	/	/	/	Revenus du foyer fiscal du couple jusqu'à la date du divorce
	IR foyer fiscal de Madame	TH de Madame	TF de Madame	ISF foyer fiscal de Madame	Revenus du foyer fiscal de Madame à compter de la date du divorce
	IR foyer fiscal de Monsieur	TH de Monsieur	TF de Monsieur	ISF foyer fiscal de Monsieur	Revenus du foyer fiscal de Monsieur à compter de la date du divorce
ou, par mesure de tempérament, 2 demandes de restitution	IR foyer fiscal de Madame + fraction de l'IR du couple (2)	TH de Madame	TF de Madame	ISF foyer fiscal de Madame	Revenus propres de Madame et ½ revenus communs jusqu'à la date du divorce + Revenus du foyer fiscal de Madame (1)
	IR foyer fiscal de Monsieur + fraction de l'IR du couple (2)	TH de Monsieur	TF de Monsieur	ISF foyer fiscal de Monsieur	Revenus propres de Monsieur et ½ revenus communs jusqu'à la date du divorce + Revenus du foyer fiscal de Monsieur (1)
Détachement 1 demande de restitution	IR foyer fiscal du détaché	TH du détaché	TF du détaché	ISF foyer fiscal du détaché	Revenus du foyer fiscal du détaché

(1) Les revenus propres s'entendent des revenus retirés par chacun des époux d'une activité professionnelle, salariée ou non, ainsi que des pensions, retraites et rentes viagères. Les autres revenus sont considérés comme des revenus communs.
(2) En proportion de la base d'imposition.

●

Annexe 5

Impôts et revenus à prendre en compte - Changements de situation familiale au cours de l'année du paiement des impositions (N-1)

Changement de situation familiale en N-1	Impôt sur le revenu (IR)	Taxe d'habitation (TH)	Taxe foncière (TF)	Impôt de solidarité sur la fortune (ISF)	Revenus à prendre en compte
Mariage - PACS 2 demandes de restitution	IR foyer fiscal de Madame	TH de Madame	TF de Madame	ISF foyer fiscal de Madame	Revenus foyer fiscal Madame
	IR foyer fiscal de Monsieur	TH de Monsieur	TF de Monsieur	ISF foyer fiscal de Monsieur	Revenus foyer fiscal Monsieur
ou, par mesure de tempérament, 1 demande de restitution	IR foyers fiscaux de Madame et de Monsieur	TH de Madame + TH de Monsieur	TF de Madame + TF de Monsieur	ISF foyer fiscal de Madame + ISF foyer fiscal de Monsieur	Revenus foyer fiscal de Madame et de Monsieur
Décès d'un des conjoints 1 demande de restitution	IR foyer fiscal du couple	TH du couple	TF du couple	ISF foyer fiscal du couple	Revenus foyer fiscal du couple
Décès du contribuable 1 demande de restitution (3)	IR foyer fiscal du défunt	TH du défunt	TF du défunt	ISF du défunt	Revenus du défunt
Divorce 1 demande de restitution	IR foyer fiscal du couple	TH du couple	TF du couple	ISF foyer fiscal du couple	Revenus foyer fiscal du couple
ou, par mesure de tempérament, 2 demandes de restitution	Fraction de l'IR (2) du couple correspondant aux revenus propres de Madame majorés de la moitié des revenus communs (1)	½ TH du couple	½ TF du couple	ISF correspondant à la fraction de la base d'imposition du foyer fiscal de Madame	Revenus propres de Madame et ½ revenus communs (1)
	Fraction de l'IR (2) du couple correspondant aux revenus propres de Monsieur majorés de la moitié des revenus communs (1)	½ TH du couple	½ TF du couple	ISF correspondant à la fraction de la base d'imposition du foyer fiscal de Monsieur	Revenus propres de Monsieur et ½ revenus communs (1)
Détachement pas de restitution pour le détaché 1 demande pour le foyer fiscal des parents	IR foyer fiscal des parents	TH des parents (ou 2 TH si enfant vit séparément au 1er janvier N-1)	TF des parents	ISF du foyer fiscal des parents	Revenus foyer fiscal des parents

(1) Les revenus propres s'entendent des revenus retirés par chacun des époux d'une activité professionnelle, salariée ou non, ainsi que des pensions, retraites et rentres viagères. Les autres revenus sont considérés comme des revenus communs.
(2) En proportion de la base d'imposition.
(3) La demande de restitution est alors exercée au nom et pour le compte du contribuable décédé, par ses ayants droit.

●

Annexe 6

Impôts à prendre en compte - Personnes bénéficiaires du droit à restitution - Retraitement de l'impôt de solidarité sur la fortune

	Impôt sur le revenu	Impôt de solidarité sur la fortune	Observations
Contribuables célibataires, veufs ou divorcés	**imposition distincte**	**imposition distincte**	pas de retraitement
Contribuables mariés ou pacsés (en l'absence de séparation)	**imposition commune**	**imposition commune**	pas de retraitement
Contribuables vivant en concubinage	**imposition distincte**	**imposition commune** (1)	retraitement : ventilation du montant de l'ISF en fonction de la part de chacun dans la base d'imposition
Contribuables mariés mais séparés	**imposition commune** sauf : 1 - lorsqu'ils sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit ; 2 - lorsque, étant en instance de séparation de corps ou de divorce, ils ont été autorisés à avoir des résidences séparées ; 3 - lorsque, en cas d'abandon du domicile conjugal par l'un ou l'autre des époux, chacun dispose de revenus distincts.	**imposition commune** sauf : 1 - lorsqu'ils sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit ; 2 - lorsque, étant en instance de séparation de corps ou de divorce, ils ont été autorisés à avoir des résidences séparées.	pas de retraitement sauf en cas d'abandon du domicile conjugal : ventilation du montant de l'ISF en fonction de la part de chacun dans la base d'imposition
Enfants ou personnes à la charge du contribuable	**imposition commune** dans les cas suivants : - les enfants mineurs (sauf si une imposition distincte est expressément demandée pour eux) ; - les enfants infirmes ; - les enfants célibataires majeurs lorsque, remplissant les conditions requises à cet effet, ils sont rattachés au foyer fiscal de leurs parents ; - les enfants mariés, liés par un pacte civil de solidarité (PACS) ou chargés de famille lorsque, remplissant les conditions requises à cet effet, ils sont rattachés au foyer fiscal considéré ; - les personnes titulaires de la carte d'invalidité vivant sous le toit du contribuable.	**imposition commune** dans les cas suivants : - les enfants mineurs ; - les enfants infirmes.	pas de retraitement sauf lorsque les enfants mineurs ont demandé à être imposés distinctement à l'IR : ventilation du montant de l'ISF en fonction de la part de chacun dans la base d'imposition
		imposition distincte : - les enfants majeurs rattachés au foyer fiscal de leur parents (au sens de l'IR) qu'ils soient infirmes, mariés ou non ; - les personnes titulaires de la carte d'invalidité vivant sous le toit d'un autre foyer fiscal et compté à charge de celui-ci (au sens de l'IR).	pas de retraitement sauf lorsque les enfants majeurs ou les personnes titulaires de la carte d'invalidité ont demandé à être rattachés à l'IR : addition du montant des ISF payés

(1) sauf cas évoqué dans la DB 7 R 312 n° 4 lequel n'implique aucun retraitement.

Annexe 7
Impôts à prendre en compte – Personnes bénéficiaires du droit à restitution – Retraitement de la taxe d'habitation

	Impôt sur le revenu	Taxe d'habitation	Observations
Occupants constituant un seul foyer fiscal IR	**Imposition commune**	**1 imposition**	pas de retraitement
		1 ou plusieurs impositions (pluralité de locaux affectés à l'habitation principale) exemple : 1 TH au nom des parents + 1 TH au nom de l'enfant rattaché	retraitement : addition des TH payées par les parents et l'enfant rattaché
Occupants constituant des foyers fiscaux IR distincts	**Imposition distincte**	**1 imposition (imposition conjointe)** exemple : 1 TH au nom de « Y et Z »	retraitement : montant de la TH divisée par le nombre de contribuables au sens de l'IR redevables de la TH exemple : ½ TH pour Y et ½ TH pour Z
		1 imposition avec rattachement exemple : 1 TH au nom de Y avec rattachement de Z	pas de retraitement exemple : 1 TH au nom de Y et 0 au nom de Z ou par mesure de tempérament : montant de la TH divisée par le nombre de contribuables au sens de l'IR redevables de la TH ou rattachés exemple : ½ TH pour Y et ½ TH pour Z

●

Annexe 8
Impôts à prendre en compte – Personnes bénéficiaires du droit à restitution – Retraitement de la taxe foncière

	Impôt sur le revenu	Taxe foncière	Observations
Propriétaires constituant un même foyer fiscal	**Imposition commune**	**1 imposition**	pas de retraitement
Propriétaires constituant des foyers fiscaux IR distincts	**Imposition distincte**	**1 imposition**	retraitement : fraction de TF à proportion des droits de chaque contribuable IR dans l'indivision
Propriétaire personne morale non soumise à l'impôt sur les sociétés	/	**1 imposition au nom de la société**	retraitement : fraction de TF retenue à proportion des droits de chaque contribuable IR dans les bénéfices comptables de ces sociétés ou groupements

•

Annexe 9

Impositions à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution - Exemples

➢ **Impositions payées au cours de l'année 2006 :**

- 55 000 €, imposition figurant sur l'avis d'impôt sur les revenus de 2005 ;

- 10 000 €, imposition d'une plus-value immobilière réalisée en 2006 ;

- 1 000 €, retenue à la source libératoire de l'impôt sur le revenu, effectuée sur le montant net des indemnités de fonction perçues par un élu local en 2006 ;

- 1 500 €, prélèvement libératoire acquitté en 2006 sur certains revenus de capitaux mobiliers ;

- 800 €, imposition figurant sur l'avis d'imposition contributions sociales sur les revenus 2005 ;

- 500 €, contribution annuelle sur les revenus locatifs (CRL) figurant sur l'avis d'impôt sur les revenus de 2005.

➢ **Impositions à retenir pour la détermination du droit à restitution :**

- 55 000 €, montant de l'impôt figurant sur l'avis d'imposition des revenus de 2005 (CRL non comprise) ;

- 10 000 €, montant de l'impôt sur la plus-value immobilière réalisée en 2006 (contributions sociales non comprises) ;

- 1 000 €, montant de la retenue à la source sur indemnités de fonction perçues au cours de l'année 2006 en tant qu'élu local ;

- 1 500 €, prélèvement libératoire acquitté en 2006 sur certains revenus de capitaux mobiliers.

Soit un montant total de 67 500 € à retenir au titre des impositions prises en compte pour la détermination du droit à restitution acquis au 1er janvier 2007.

➢ **Imposition commune des concubins à l'ISF – Répartition du montant à retenir pour la détermination du droit à restitution** (voir n° **31.**) **:**

- 10 000 000 €, patrimoine net imposable de X et Y ;

- 116 345 €, montant de l'imposition commune à l'ISF de X et Y ;

- 6 000 000 €, montant du patrimoine net imposable de X ;

- 4 000 000 €, montant du patrimoine net imposable de Y ;

Soit un montant à retenir pour la détermination du droit à restitution de :

- 69 807 € pour X ((116 345 / 10 000 000) x 6 000 000) ;

- 46 538 € pour Y ((116 345 / 10 000 000) x 4 000 000) .

●

Annexe 10
Exemples de détermination de droit à restitution

➢ **Exemple 1 – Jeune professionnel indépendant (création d'activité)**

(Revenu déficitaire)

Célibataire sans enfant

Revenus annuels du foyer	- 3 000 €
IR 2006	0 €
Taxe d'habitation (habitation principale)	0 €
Taxe foncière (habitation principale)	450 €
Montant total des impositions directes	450 €
Plafond (60 % des revenus)	0 €
soit un droit à restitution de	450 €
représentant 100 % des impositions directes	

➢ **Exemple 2 – Famille mono-parentale**

(Revenus faibles – impôts locaux élevés)

Célibataire – 1 enfant

Revenus annuels du foyer	10 500 €
dont allocation de parent isolé (non-prise en compte pour la détermination du droit à restitution)	8 700 €
IR 2006	0 €
Taxe d'habitation (habitation principale) (1)	100 €
(1) Fraction de la TH non dégrevée correspondant à l'augmentation des taux depuis 2000.	
Taxe foncière (habitation principale)	1 400 €
Montant total des impositions directes	1 500 €
Plafond (60 % des revenus pris en compte soit 10 500 – 8 700 = 1 800 €)	1 080 €
soit un droit à restitution de	420 €
représentant 28 % des impositions directes	

➢ **Exemple 3 – Retraité**
(Revenus faibles – patrimoine non productif de revenus)

Veuf retraité	
Patrimoine imposable à l'ISF	1 900 000 €
Revenus annuels du foyer	10 000 €
IR 2006	0 €
Taxe d'habitation (habitation principale)	450 €
Taxe foncière (habitation principale)	850 €
Impôt de solidarité sur la fortune	7 970 €
Montant total des impositions directes	9 270 €
Plafond (60 % des revenus)	6 000 €
soit un droit à restitution de	3 270 €
représentant 35 % des impositions directes	

➢ **Exemple 4 – Couple d'actifs (Mme salariée ; M. commerçant)**
(Revenu salarial et déficit commercial)

Couple marié - deux enfants mineurs	
Revenus annuels du foyer	3 000 €

Salaire de Mme : 30 000 € net de frais
Déficit industriel et commercial (BIC) de M. : - 27 000 €

IR 2006	0 €
Taxe d'habitation (habitation principale)	0 €
Taxe foncière (habitation principale)	2 400 €
Montant total des impositions directes	2 400 €
Plafond (60 % des revenus)	1 800 €
soit un droit à restitution de	600 €
représentant 25 % des impositions directes	