

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 40 DU 3 AVRIL 2012

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

5 B-17-12

INSTRUCTION DU 30 MARS 2012

IMPOT SUR LE REVENU. REVENUS DIFFERES OU EXCEPTIONNELS. AMENAGEMENTS DES MODALITES
D'IMPOSITION SELON LES REGLES DU QUOTIENT. COMMENTAIRES DE
L'ARTICLE 19 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2010 (N°2009-1673 DU 30 DECEMBRE 2009)

(C.G.I., art. 163-0-A)

NOR : ECE L 12 20490 J

Bureau C 1

PRESENTATION

L'article 12 du code général des impôts (CGI) prévoit que l'impôt sur le revenu est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année.

La perception de revenus exceptionnels, compte tenu du montant habituel des revenus perçus, ou la perception de revenus différée du fait de circonstances indépendantes de la volonté du contribuable, peut entraîner une imposition excessive du fait de la progressivité du barème de l'impôt sur le revenu. Afin d'éviter cette situation, l'article 163-0 A du CGI prévoit un système particulier d'imposition, le système du quotient.

Celui-ci consiste, après avoir calculé l'impôt d'après le barème progressif sur le revenu net global « ordinaire » imposable du contribuable, à calculer l'impôt par l'application du même barème au total formé par le revenu net global « ordinaire » imposable et une fraction du revenu exceptionnel ou différé. La différence entre ces deux résultats est multipliée par le coefficient (le "diviseur") utilisé pour calculer la fraction du revenu exceptionnel et cette somme est additionnée aux droits simples calculés sur le seul revenu net global « ordinaire » imposable.

Le diviseur retenu est de quatre. Toutefois, le nombre de quatre était le cas échéant réduit de telle manière que le nombre retenu corresponde au nombre d'années civiles écoulées depuis, soit la date d'échéance normale du revenu considéré, soit la date à laquelle le contribuable a acquis les biens ou exploitations ou a entrepris l'exercice de l'activité professionnelle générateurs desdits revenus.

L'article 19 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 modifie ces modalités de calcul :

- pour les revenus exceptionnels, l'imposition s'effectue en retenant désormais un coefficient unique de quatre ;

- pour les revenus différés, le coefficient est désormais égal au nombre d'années civiles correspondant aux échéances normales de versement du revenu, augmenté de un ;

- corrélativement, le dispositif spécifique qui s'appliquait aux rappels de traitement ou de pension versés au titre de leur reconstitution de carrière à certains fonctionnaires ayant servi en Afrique du Nord, devenu sans objet, a été supprimé.

La présente instruction commente ces dispositions applicables à compter de l'imposition des revenus de l'année 2009.



SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
Section 1 : Revenus exceptionnels	6
A. DEFINITION DES REVENUS EXCEPTIONNELS	6
I. Le revenu doit être exceptionnel par sa nature	9
II. Le revenu doit également être exceptionnel par son montant	11
1. Principe	11
2. Exceptions	13
B. MODALITES DE CALCUL APPLICABLES A LA SUITE DE L'ADOPTION DE L'ARTICLE 19 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2010	16
Section 2 : Revenus différés	17
A. DEFINITION DES REVENUS DIFFERES	17
B. MODALITES DE CALCUL APPLICABLES A LA SUITE DE L'ADOPTION DE L'ARTICLE 19 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2010	23
C. CAS PARTICULIER DE LA RECONSTITUTION DE CARRIERE DE CERTAINS ANCIENS FONCTIONNAIRES AYANT SERVI EN AFRIQUE DU NORD	28
Section 3 : Modalités d'application du système du quotient	30
A. DETERMINATION DU REVENU CATEGORIEL NET	31
B. DETERMINATION DU REVENU GLOBAL NET IMPOSABLE	36
C. CALCUL DE L'IMPOT	42
Section 4 : Obligations déclaratives et entrée en vigueur	48
A. OBLIGATIONS DECLARATIVES	48
B. ENTREE EN VIGUEUR	52

Annexe I : Article 19 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010

Annexe II : Exemples de revenus exceptionnels

Annexe III : Comparaison entre le système du quotient applicable avant et après l'adoption de l'article 19 de la loi de finances pour 2010 pour les revenus différés : exemple

Annexe IV : Application du barème en cas de pluralité de revenus imposés selon le système du quotient

INTRODUCTION

1. L'article 12 du CGI prévoit que l'impôt sur le revenu est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année.

2. La perception de revenus exceptionnels compte tenu du montant habituel de revenus perçus, ou la perception de revenus qui a été différée du fait de circonstances indépendantes de la volonté du contribuable, peut entraîner une imposition dans des tranches du barème dont le taux est supérieur à celui habituellement supporté par le contribuable.

Afin d'éviter que la progressivité du barème de l'impôt sur le revenu n'aboutisse à soumettre à une imposition excessive ces revenus, l'article 163-0 A du CGI prévoit un système particulier d'imposition, le système du quotient. Celui-ci consiste, après avoir calculé l'impôt d'après le barème progressif sur le revenu net global « ordinaire » imposable du contribuable, à calculer l'impôt par l'application du même barème au total formé par le revenu net global « ordinaire » imposable et une fraction du revenu exceptionnel ou différé. La différence entre ces deux résultats est multipliée par le coefficient utilisé (diviseur) pour calculer cette fraction, et cette somme est additionnée aux droits simples calculés sur le seul revenu net global « ordinaire » imposable.

3. Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2008, le coefficient retenu était de quatre. Toutefois, le nombre de quatre était le cas échéant réduit de telle manière que le nombre retenu corresponde au nombre d'années civiles écoulées depuis soit la date d'échéance normale du revenu considéré, soit la date à laquelle le contribuable a acquis les biens ou exploitations ou a entrepris l'exercice de l'activité professionnelle générateurs desdits revenus.

4. L'article 19 de la loi de finances pour 2010 (n° 2009-1673 du 30 décembre 2009) modifie ces modalités de calcul pour l'imposition des revenus des années 2009 et suivantes.

Pour les revenus exceptionnels, l'imposition s'effectue en retenant désormais un coefficient unique de quatre.

Pour les revenus différés, le coefficient est désormais toujours égal au nombre d'années civiles correspondant aux échéances normales de versement du revenu augmenté de un.

Corrélativement, le dispositif spécifique de quotient prévu à l'article 163-0 A bis du CGI, qui s'appliquait aux rappels de traitement ou de pension versés au titre de leur reconstitution de carrière à certains fonctionnaires ayant servi en Afrique du Nord, est supprimé.

5. La présente instruction commente ces dispositions applicables à compter de l'imposition des revenus de l'année 2009 et rapporte les paragraphes de la documentation de base parue sous les références 5 B 2611 à 5 B 2621.

Section 1 : Revenus exceptionnels

A. DEFINITION DES REVENUS EXCEPTIONNELS

6. L'article 19 de la loi de finances pour 2010 n'a pas modifié la définition des revenus exceptionnels.

7. L'option pour certaines modalités spécifiques d'imposition est exclusive de la possibilité d'imposer les revenus ainsi taxés selon le régime du quotient (articles 163 A, I, 163 bis, I et 163 bis C, II du CGI).

8. D'une manière générale, il est rappelé que le revenu doit être exceptionnel à la fois par sa nature et son montant. Cette deuxième condition n'est toutefois pas exigée dans certaines situations limitativement énumérées (voir n° 13 et s).

Pour être éligible au système du quotient, le revenu exceptionnel doit, conformément au III de l'article 163-0 A du CGI, être imposé d'après le barème progressif prévu à l'article 197.

I. Le revenu doit être exceptionnel par sa nature

9. On entend par revenu exceptionnel, au sens de l'article 163-0 A du CGI, un revenu qui, par nature, n'est pas susceptible d'être recueilli annuellement.

Dès lors, un revenu réalisé dans le cadre normal de l'activité professionnelle n'est pas susceptible d'être qualifié d'exceptionnel, même si cette activité produit des revenus dont le montant varie fortement d'une année sur l'autre.

Ainsi, revêt un caractère exceptionnel un revenu dénué de tout lien avec l'activité habituelle de l'intéressé (CE, décision du 5 décembre 2001, n° 214532, 10e et 9e s.-s, Delabre) ou un revenu qui, tout en étant recueilli dans le cadre de la profession, l'est dans des conditions dérogatoires à l'exercice de celle-ci (CE, décision du 12 octobre 1994 n° 128402, 9e et 8e s.-s, Floresco).

10. Des exemples de revenus constituant ou non des revenus exceptionnels figurent en annexe II.

II. Le revenu doit également être exceptionnel par son montant

1. Principe

11. Pour bénéficier des dispositions de l'article 163-0 A du CGI, le revenu doit également être exceptionnel par son montant. Tel est le cas lorsque ce revenu dépasse la moyenne des revenus nets d'après lesquels le contribuable a été soumis à l'impôt au titre des trois années précédant celles de la perception dudit revenu.

12. Le revenu exceptionnel à retenir dans le premier terme de la comparaison s'entend du revenu mis à la disposition du contribuable, soit, par exemple, dans le cas des traitements et salaires, avant application de la déduction de 10 % au titre des frais professionnels. Lorsque les revenus des années antérieures comprennent des sommes imposées selon un système de quotient, c'est le montant total des revenus nets qui est à prendre en considération.

2. Exceptions

13. Conformément aux dispositions de l'article 163-0 A du CGI, certains revenus exceptionnels par leur nature peuvent bénéficier du système du quotient quel que soit leur montant. Il en est ainsi :

- des primes de départ volontaire : il s'agit de primes, indemnités ou allocations versées par l'employeur au salarié lorsque ce dernier quitte l'entreprise sans faire l'objet d'une mesure de licenciement, d'une mise à la retraite ou en préretraite (second alinéa du I de l'article 163-0 A du CGI) ;

- des sommes reçues par les bailleurs de biens ruraux au titre d'avances sur les fermages pour les baux conclus à l'occasion de l'installation d'un jeune agriculteur bénéficiant de la dotation d'installation aux jeunes agriculteurs ou d'un prêt à moyen terme spécial (second alinéa du I de l'article 163-0 A du CGI) ;

- des primes ou indemnités versées à titre exceptionnel aux salariés lors d'un changement de lieu de travail impliquant un transfert du domicile ou de la résidence (second alinéa du I de l'article 163-0 A du CGI).

14. Des dispositifs législatifs prévoient expressément l'application du régime du quotient pour certains revenus indépendamment de leur montant :

Tel est notamment le cas des dispositifs suivants :

- en cas de cession d'immeubles ou de titres dans les quatorze années suivant celle de leur remise comme prix d'un bail à construction dans les conditions prévues au premier alinéa de l'article L. 251-5 du code de la construction et de l'habitation, le cédant peut demander que la partie non encore taxée et rattachée aux revenus de l'année ou de l'exercice de la cession soit imposée comme un revenu exceptionnel (article 33 ter du CGI) ;

- les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition peuvent, sur option, rattacher un revenu exceptionnel par fractions égales aux résultats de l'exercice de sa réalisation et des six exercices suivants. Le régime du quotient est applicable au titre de chacun de ces exercices quel que soit le montant de la fraction bénéficiant de ce dispositif d'étalement.

Ainsi, par dérogation à la règle générale prévue à l'article 163-0 A du CGI, le régime du quotient s'applique même si les fractions annuelles n'excèdent pas la moyenne des revenus nets d'après lesquels le contribuable a été soumis à l'impôt sur le revenu au titre des trois années précédant celle de leur rattachement (article 75-0 A du CGI, voir sur ce point l'instruction administrative publiée au bulletin officiel des impôts (BOI) sous la référence 5 E-5-06).

15. Enfin, il est également admis que des revenus exceptionnels puissent bénéficier de l'imposition au quotient quel que soit leur montant. Tel est le cas notamment pour :

- la fraction imposable des indemnités de licenciement, de mise à la retraite, de départ à la retraite ou en préretraite ;

- les allocations pour congé de conversion capitalisées et versées en une seule fois ;

- la fraction imposable des indemnités spécifiques de rupture conventionnelle prévues à l'article L. 1237-13 du code du travail ;
- le versement forfaitaire unique au titre d'une pension de vieillesse d'un faible montant.

B. MODALITES DE CALCUL APPLICABLES A LA SUITE DE L'ADOPTION DE L'ARTICLE 19 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2010

- 16.** Le diviseur est désormais toujours égal à quatre pour l'imposition des revenus exceptionnels.

Section 2 : Revenus différés

A. DEFINITION DES REVENUS DIFFERES

17. Comme pour les revenus exceptionnels, l'article 19 de la loi de finances pour 2010 n'a pas modifié la définition des revenus différés.

18. Les revenus différés sont les revenus dont le contribuable, par suite de circonstances indépendantes de sa volonté, a eu la disposition au cours d'une année mais qui, par leur date normale d'échéance, se rapportent à une ou plusieurs années antérieures.

Par échéance « normale », on entend la date à laquelle le revenu aurait dû être perçu ou être disponible pour le contribuable en raison de la réalisation du fait générateur du revenu.

A titre d'illustration, des rappels de salaires, de traitements ou de pensions ou des arriérés de loyers constituent des revenus différés.

19. En revanche, le décalage du versement d'une prime dite « de fin d'année » ou de « solde au titre de l'année précédente » au début de l'année suivante ne confère pas au revenu concerné la nature d'un revenu dont l'échéance a été différée. Ces compléments de revenus sont imposables au titre de l'année où ils sont effectivement mis à la disposition de leurs bénéficiaires (quelle que soit la date de l'ordonnement en ce qui concerne les traitements publics).

20. Sont également considérés comme des revenus différés pouvant bénéficier à ce titre du régime spécifique d'imposition prévu à l'article 163-0 A du CGI, les indemnités versées en réparation d'un préjudice consistant en la perte d'un revenu normalement imposable ou en la perte d'une chance de réaliser un revenu.

Constituent ainsi des revenus différés susceptibles d'être imposés selon le système du quotient au titre des revenus différés :

- l'indemnité perçue par un salarié en réparation du caractère insuffisant des cotisations versées au régime d'assurance chômage par son employeur ;
- les arriérés de loyers perçus par un propriétaire à la suite d'une décision de justice ;
- ou encore l'indemnité versée aux titulaires d'options sur titres afin de compenser la perte du bénéfice de ces options (voir en ce sens le rescrit du 14 février 2006 paru sous la référence 2006/19).

21. Aucune condition de montant n'est exigée pour que le revenu différé puisse être imposé selon le système du quotient.

22. Pour être éligible au système du quotient, le revenu différé doit, conformément au III de l'article 163-0 A du CGI, être imposé d'après le barème progressif prévu à l'article 197.

B. MODALITES DE CALCUL APPLICABLES A LA SUITE DE L'ADOPTION DE L'ARTICLE 19 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2010

23. Jusqu'à l'adoption de la loi de finances pour 2010, le revenu différé net était divisé par le nombre quatre. Ce nombre était toutefois réduit au nombre d'années civiles qui, à la date de réalisation du revenu, étaient écoulées depuis la date d'échéance normale du revenu différé. Ainsi, par exemple, un rappel de revenus versé en 2008 au titre de l'année 2007 était imposé avec un diviseur égal à deux¹.

¹ Toute année civile commencée est comptée pour une année entière (article 163-0 A dans sa rédaction antérieure à la loi de finances pour 2010).

24. A compter de l'imposition des revenus de l'année 2009, l'article 19 de la loi de finances pour 2010, modifiant à cet effet l'article 163-0 A du CGI, prévoit que l'imposition du revenu différé est calculé :

- en divisant son montant par un coefficient égal au nombre d'années civiles correspondant aux échéances normales de versement augmenté de un ;
- en ajoutant au revenu net global imposable le quotient ainsi déterminé ;
- puis en multipliant par ce même coefficient la cotisation supplémentaire ainsi obtenue.

25. Le nombre d'années écoulées entre la date à laquelle le revenu aurait dû être perçu et la date où il l'a été effectivement est donc désormais sans incidence. Ainsi, l'imposition d'un revenu différé perçu en 2009 et correspondant à une seule échéance normale antérieure sera déterminée avec un diviseur égal à 2, que l'année au titre de laquelle il aurait dû être perçu soit l'année 2008, 2007 ou toute autre année antérieure.

26. L'année correspondant à l'échéance normale de versement est comptée pour un : le diviseur est alors égal à 2 (1 au titre de l'année civile correspondant à l'échéance normale de versement du revenu différé + 1).

Exemple 1 : un contribuable salarié perçoit en 2009 des arriérés de salaires relatifs aux mois d'août, septembre, octobre 2006.

L'année civile 2006 correspond aux échéances normales de versement (août, septembre, octobre) des salaires différés. Une année civile est retenue.

Le coefficient diviseur/multiplicateur est égal à 2 (l'année civile correspondant à l'échéance normale de versement des salaires différés + 1).

27. Le diviseur est désormais égal au nombre d'années civiles correspondant aux échéances normales de versement du revenu différé augmenté de un.

Exemple 2 : Soit un contribuable salarié qui perçoit un salaire annuel de 35 000 € en 2009 et des arriérés de loyers de 6 000 € correspondant à des loyers non perçus en 2005 et 2006.

Les années civiles 2005 et 2006 correspondent aux échéances normales de versement des revenus différés. Deux années civiles sont retenues.

Le diviseur est égal à 3 (soit 2 années civiles correspondant aux échéances normales de versement des arriérés de loyers +1).

Exemple 3 : . Soit un couple marié avec un enfant majeur chargé de famille rattaché, qui déclare un salaire brut annuel de 45 000 € en 2009 pour l'épouse, un bénéfice industriel et commercial net de 100 000 € (avec adhésion à un centre de gestion agréé) pour l'époux et des arriérés de loyers de 40 000 € correspondant à des loyers afférents aux périodes suivantes :

- 1/ octobre, novembre 2001 ;
- 2/ avril, mai, juin 2003 ;
- 3/ mars 2004 ;
- 4/ avril, mai, juin, juillet 2005 ;
- 5/ mars, avril 2006.

Soit 5 années civiles (2001, 2003, 2004, 2005 et 2006) correspondant aux échéances normales de versement des loyers.

Le diviseur est égal à 6 (soit 5 années civiles correspondant aux échéances normales de versement des loyers +1).

C. CAS PARTICULIER DE LA RECONSTITUTION DE CARRIERE DE CERTAINS FONCTIONNAIRES AYANT SERVI EN AFRIQUE DU NORD

28. Conformément au 2^{ème} alinéa de l'article 163-0 A bis du CGI dans sa rédaction antérieure à l'article 19 de la loi de finances pour 2010, pour l'imposition des sommes perçues en application des articles 9 et 11 de la loi n° 82-1021 du 3 décembre 1982 relative au règlement de certaines situations résultant des événements d'Afrique du Nord, de la guerre d'Indochine ou de la Seconde Guerre mondiale, le montant total versé est divisé par le nombre d'années ayant donné lieu au reclassement.

Cette mesure vise les rappels de traitement ou de pension versés au titre de leur reconstitution de carrière à certains fonctionnaires ayant servi en Afrique du Nord.

29. A compter de l'imposition des revenus de 2009, les dispositions en cause sont supprimées, car devenues moins favorables que le nouveau régime de droit commun. Désormais, ces revenus, qui constituent des revenus différés par nature, sont imposés dans les conditions de droit commun.

Le diviseur applicable est donc désormais égal au nombre d'années ayant donné lieu au reclassement augmenté de un.

Section 3 : Modalités d'application du système du quotient

30. L'application du système du quotient aux revenus exceptionnels ou différés se décompose selon les mêmes étapes que le régime antérieur. Il est donc nécessaire de déterminer :

- le revenu net catégoriel, à répartir entre le revenu « ordinaire » et le revenu soumis au quotient ;
- le montant du revenu net global imposable ;
- le coefficient qui servira à la division du revenu soumis au système du quotient puis à la multiplication de l'impôt supplémentaire.

Seules les modalités de détermination du diviseur de l'impôt sont modifiées.

A. DETERMINATION DU REVENU CATEGORIEL NET

31. Les règles de détermination du revenu net catégoriel restent identiques à celles existant avant la modification de l'article 163 0-A du CGI.

32. Le revenu à prendre en compte pour l'établissement de l'impôt est un revenu net déterminé, l'année de sa réalisation, selon les règles propres à la catégorie à laquelle il appartient.

33. Lorsqu'une même catégorie de revenu est constituée par des revenus « ordinaires » et des revenus à imposer selon le système du quotient, il est d'abord procédé au calcul du revenu total net de la catégorie. Ce résultat est ensuite ventilé au prorata des revenus nets de frais professionnels pour obtenir le revenu catégoriel net « ordinaire » et le revenu catégoriel net à taxer selon le système du quotient.

34. Lorsque le revenu « ordinaire » est constitué par un déficit, celui-ci s'impute sur le montant du revenu exceptionnel avant l'application du système du quotient. En effet, lorsqu'une même catégorie de revenus est constituée de revenus « ordinaires » et de revenus imposables selon le système du quotient, il est préalablement procédé au calcul du revenu total net de la catégorie pour déterminer le montant du revenu bénéficiant de ce système.

35. Le calcul du revenu catégoriel total et sa ventilation sont nécessaires pour prendre en compte de manière équitable les abattements (10 % dans le cas des salaires) et leurs plafonnements éventuels.

Exemple : Un contribuable célibataire déclare au titre de l'année 2009 :

- un salaire « ordinaire » de 80 000 €;
- un rappel de salaire de 150 000 € au titre d'une année antérieure ;

Il demande l'application du quotient pour le rappel :

	Salaire ordinaire	Salaire différé
Salaires répartis selon leur nature	80 000 €	150 000 €
Déduction forfaitaire de 10 %, plafonnée à 13 948 € (revenus 2009), répartie au prorata	4 851 €	9 097 €
Salaires nets de frais professionnels	75 149 €	140 903 €

Soit un revenu catégoriel net de 216 052 €.

B. DETERMINATION DU REVENU GLOBAL NET IMPOSABLE

36. Les règles de détermination du revenu net global imposable restent identiques à celles existant avant la modification de l'article 163-0 A du CGI. Il convient de se reporter en tant que de besoin à la documentation de base 5 B 2621 n° 4.

37. Dans le cas où le contribuable bénéficierait de déductions du revenu global, peuvent être déduits du total des revenus nets catégoriels, dans l'ordre suivant :

- les déficits globaux antérieurs reportables sur le revenu global ;
- la fraction déductible de CSG sur les revenus du patrimoine (CGI, art. 154 *quinquies*) ;
- les charges déductibles du revenu global de l'année considérée, telles que les pensions alimentaires par exemple (CGI, art. 156-II) ;
- les abattements prévus en faveur des personnes âgées ou invalides (CGI, art. 157 *bis*) ;
- les abattements accordés au titre du rattachement des enfants majeurs (CGI, art. 196 B).

38. Ces déductions sont opérées dans l'ordre indiqué ci-dessus, en priorité sur la masse des revenus nets catégoriels « ordinaires ».

39. Si cette imputation n'est pas suffisante, le solde est à imputer sur la masse des revenus nets catégoriels à imposer selon le système du quotient. Cette imputation se fait sur le montant total de revenus et non sur le seul quotient.

40. Lorsqu'il y a plusieurs revenus à imposer selon le système du quotient, l'imputation est faite au prorata de leur montant net.

41. Reprise de l'exemple 3 : voir supra n° 27 (avec de nouvelles hypothèses). Le couple marié peut déduire des charges relatives aux monuments historiques ne procurant pas de recettes et ouverts à la visite pour un montant de 148 500 € au titre de l'imposition des revenus de l'année 2009. Par ailleurs, il a également constaté un salaire différé de 10 000 € après abattement de 10 % (diviseur de 2) et des arriérés de loyers de 40 000 € (diviseur de 6).

Les revenus nets catégoriels ordinaires et différés s'établissent comme suit :

Revenus ordinaires :

- les traitements et salaires nets sont égaux à 40 500 € (45 000 – 4 500) après déduction de 10 % pour frais professionnels (3° de l'article 83 du CGI) ;
- le bénéfice industriel et commercial net s'établit à 100 000 €, soit un revenu net ordinaire de 140 500 €.

Les charges relatives aux monuments historiques sont déduites du revenu net ordinaire, à concurrence de son montant, soit 140 500 €.

Le revenu net global « ordinaire » imposable est donc égal à 0. Le solde de charges non imputées est donc de 8 000 € (soit : 148 500 – 140 500).

Revenus différés

Les revenus différés sont de 40 000 € au titre des arriérés de loyers et de 10 000 € au titre des rappels de salaires, soit 50.000 €.

Le solde de charges est imputé, à hauteur de 8 000 €, sur les revenus nets catégoriels à imposer selon le système du quotient (50 000 €), au prorata de leur montant.

Soit un revenu net imposable de 42 000 € (0 + 42 000), constitué de 8 400 € de salaires différés ((42 000*10 000)/50 000) relevant d'un diviseur de 2 et de 33 600 € d'arriérés de loyers ((42 000*40 000)/50 000) relevant d'un diviseur de 6.

C. CALCUL DE L'IMPOT

42. Le système du quotient consiste à déterminer les droits simples résultant de l'application du barème progressif en quatre étapes :

- calcul des droits simples résultant de l'application du barème progressif au seul revenu net global « ordinaire » imposable (DS1) ;
- calcul des droits simples par application du même barème au total formé par le revenu net global « ordinaire » imposable et la fraction appropriée (quotient) bénéficiant du système du quotient (DS2) ;
- calcul de la différence entre les deux résultats précédents et multiplication par le diviseur utilisé pour calculer le quotient $(DS2 - DS1) \times N = DS3$;
- addition de la somme ainsi obtenue et des droits simples calculés sur le seul revenu net global « ordinaire » imposable : $DS1 + DS3$.

43. Reprise de l'exemple 3 (n°27). (sans les hypothèses évoquées au § 41) **1ère étape** : calcul des droits simples résultant de l'application du barème progressif au seul revenu net global imposable dit « ordinaire » (DS1)

Droits simples sur le revenu net global « ordinaire » imposable, à savoir 128 994 €, soit 27 730 €.

44. 2ème étape : calcul des droits simples par application du même barème progressif au total formé par le revenu net global « ordinaire » imposable et la fraction appropriée (quotient) bénéficiant du système du quotient (DS2)

Les arriérés de loyers sont relatifs à cinq années civiles non consécutives correspondant aux échéances normales de versement des loyers (2001, 2003, 2004, 2005, 2006). Le coefficient diviseur/multiplicateur est égal à 6 (5 années + 1).

Les droits simples correspondant à ce revenu, soit 135 661 € $[128 994 + (40 000 / 6)]$, s'établissent à 29 730 €.

45. 3ème étape : calcul des droits simples sur la différence entre les deux résultats précédents et la multiplication par le coefficient multiplicateur-diviseur (DS3)

Les droits simples afférents à cette opération s'élèvent à 12 000 €, soit $(29 730 € - 27 730 €) \times 6$.

46. 4ème étape : addition des droits simples applicables au revenu net global « ordinaire » et des droits simples applicables aux revenus soumis au quotient (DS1 + DS 3)

Les droits dus *in fine* par le contribuable s'établissent à 39 730 € $(27 730 + 12 000)$.

Nota : sans l'application du quotient, la cotisation d'impôt afférente au revenu imposable total, soit 168 994 €, aurait été égale à 42 673 €.

47. Cas particulier : en cas de pluralité de revenus imposés selon le système du quotient, tous les quotients sont ajoutés simultanément au revenu net global « ordinaire » imposable pour l'application du barème. L'impôt supplémentaire ainsi obtenu est ensuite ventilé au prorata des quotients qui ont été calculés avec le même diviseur. Chaque résultat de la ventilation est multiplié par le multiplicateur correspondant. Un exemple figure en annexe 4.

Section 4 : Obligations déclaratives et entrée en vigueur

A. OBLIGATIONS DECLARATIVES

48. Les modalités de déclaration des revenus différés et exceptionnels ne sont pas modifiées par l'aménagement du quotient opéré par la loi de finances pour 2010.

49. L'imposition des revenus exceptionnels et différés selon la règle du quotient est une faculté offerte au contribuable qui doit donc expressément en faire la demande. Cette demande expresse du contribuable est formulée en remplissant les rubriques concernées de la déclaration d'ensemble des revenus.

50. Cette demande doit également comporter les éléments permettant de déterminer le nombre à utiliser pour le calcul du quotient. Il convient de détailler sur les lignes prévues ou sur papier libre, pour chaque membre du foyer qui a perçu de tels revenus, leur montant et nature et, pour les revenus différés, l'année ou les années d'échéance normale.

51. Lorsqu'un contribuable a demandé à tort l'application du système du quotient sur sa déclaration de revenus, l'administration procède à la requalification des revenus au moyen d'une proposition de rectification.

B. ENTREE EN VIGUEUR

52. Ces dispositions sont applicables à compter de l'imposition des revenus de 2009.

53. Les nouvelles modalités d'application du système du quotient s'appliquent aux revenus différés perçus à compter de 2009, quelle que soit l'antériorité des années correspondant aux échéances normales de versement de ces revenus.

Annoter : DB 5 B 2611, 5 B 2612 et 5 B 2621

La Directrice de la législation fiscale

Véronique BIED-CHARRETON



Annexe I**ARTICLE 163-0 A DU CODE GENERAL DES IMPOTS
ISSU DE L'ARTICLE 19 DE LA LOI N°2009-1673 DU 30 DECEMBRE 2009 DE FINANCES POUR 2010**

I. - Lorsqu'au cours d'une année un contribuable a réalisé un revenu qui par sa nature n'est pas susceptible d'être recueilli annuellement et que le montant de ce revenu exceptionnel dépasse la moyenne des revenus nets d'après lesquels ce contribuable a été soumis à l'impôt sur le revenu au titre des trois dernières années, l'intéressé peut demander que l'impôt correspondant soit calculé en ajoutant le quart du revenu exceptionnel net à son revenu net global imposable et en multipliant par quatre la cotisation supplémentaire ainsi obtenue.

Les dispositions prévues au premier alinéa sont également applicables aux primes de départ volontaire ainsi qu'aux sommes reçues par les bailleurs de biens ruraux au titre d'avances sur les fermages pour les baux conclus à l'occasion de l'installation d'un jeune agriculteur bénéficiant de la dotation d'installation aux jeunes agriculteurs ou d'un prêt à moyen terme spécial, et aux primes ou indemnités versées à titre exceptionnel aux salariés lors d'un changement de lieu de travail impliquant un transfert du domicile ou de la résidence, même si leur montant n'excède pas la moyenne des revenus nets imposables des trois dernières années.

II. - Lorsqu'au cours d'une année un contribuable a eu, par suite de circonstances indépendantes de sa volonté, la disposition d'un revenu correspondant, par la date normale de son échéance, à une ou plusieurs années antérieures, l'intéressé peut demander que l'impôt correspondant à ce revenu soit calculé en divisant son montant par un coefficient égal au nombre d'années civiles correspondant aux échéances normales de versement augmenté de un, en ajoutant à son revenu net global imposable le quotient ainsi déterminé, puis en multipliant par ce même coefficient la cotisation supplémentaire ainsi obtenue.

III. - Les dispositions prévues aux I et II ne s'appliquent qu'aux seuls revenus exceptionnels ou différés imposés d'après le barème progressif prévu à l'article 197.

●

Annexe II
EXEMPLES DE REVENUS EXCEPTIONNELS

A. REVENUS CONSTITUANT DES REVENUS EXCEPTIONNELS PAR LEUR NATURE

Constituent notamment des revenus exceptionnels dans la catégorie des traitements et salaires :

- une gratification supplémentaire perçue par un salarié pour services exceptionnels ;
- des indemnités, allocations et primes versées par les employeurs à leurs salariés en vue de les dédommager des contraintes inhérentes à l'exercice de leur activité professionnelle et, notamment, des désagréments et sujétions résultant d'un changement de résidence (RM Charles Millon, JO, AN du 30 avril 1984, p. 2055) ;
- les primes de départ volontaire perçues par les salariés lorsqu'ils quittent l'entreprise sans faire l'objet d'un licenciement, d'une mise à la retraite ou en préretraite ;
- la fraction imposable de l'indemnité de licenciement ou de l'indemnité de rupture conventionnelle prévue à l'article L. 1237-13 du code du travail ;
- les allocations servies aux salariés privés d'emploi qui créent ou reprennent une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou une activité libérale, soit à titre individuel, soit dans le cadre d'une société, quelle qu'en soit la forme juridique et dont ils exercent effectivement le contrôle. Il est souligné que ces allocations présentent le caractère de traitements et salaires même si certains bénéficiaires les investissent dans l'entreprise qu'ils créent.

Constituent des revenus exceptionnels dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux :

- la plus-value de cession d'un fonds de commerce ;
- le montant des taxes sur le chiffre d'affaires remboursées à un commerçant à la suite d'une instance contentieuse portant sur une période de plusieurs années ;
- une commission perçue à la suite d'une opération occasionnelle - en l'occurrence la vente d'immeubles - réalisée par un contribuable exerçant la profession de démarcheur et d'intermédiaire pour la vente de voitures automobiles d'occasion (CE, arrêt du 26 juin 1968, n° 71575, RJCD, 1^{ère} partie, p. 225) ;
- un droit d'entrée perçu par une société en nom collectif ayant une activité principale de nature commerciale qui donne à bail accessoirement un immeuble commercial nu dont elle est propriétaire (RM Gaillard, député, JO, AN du 13 août 1977, p. 5117) ;
- les remboursements que les assureurs sont amenés à effectuer au titre d'une assurance-vie contractée par certains commerçants ou industriels, lors de l'achat à crédit de matériel d'exploitation faisant partie de leur actif professionnel et destinée à couvrir leur dette en cas de décès.

Constituent des revenus exceptionnels dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers :

- le revenu résultant de la distribution par une société de capitaux des titres qu'elle détient en portefeuille ;
- la distribution de réserves régulièrement constituées par une délibération de l'assemblée générale et qui ne procéderait pas d'un abus de droit (CE, décision du 14 novembre 1990 n° 64822, Marcade)

Constituent des revenus exceptionnels dans la catégorie des bénéfices non commerciaux :

- le montant des créances acquises et non encore recouvrées figurant dans la déclaration de cessation souscrite par un officier ministériel conformément aux dispositions de l'article 202 du CGI ;
- les droits d'auteurs perçus à la suite de l'attribution d'un prix littéraire (CE, décision du 31 juillet 1992, n° 67321).

Constituent des revenus exceptionnels dans la catégorie des revenus fonciers :

- l'indemnité de « pas-de-porte » perçue par un propriétaire : cette indemnité s'analyse comme un supplément de loyer perçu d'avance mais elle n'en a pas moins le caractère d'un revenu exceptionnel (CE, décisions du 24 octobre 1963, n° 57313, RO, p. 419) ;
- le supplément de loyer résultant de l'attribution gratuite en fin de bail des aménagements effectués par le preneur (CE, décision du 3 mai 1989, n° 86262).

B. REVENUS NE CONSTITUANT PAS DES REVENUS EXCEPTIONNELS

Ne sont pas considérés comme présentant le caractère de revenus exceptionnels :

- le salaire versé durant la période du préavis (ou délai-congé) : ce salaire est normalement imposable au titre de l'année au cours de laquelle il a été payé (cf. toutefois article 163 *quinquies* du CGI ; DB 5 F 1144) ;
- les profits de constructions (CE, décision du 28 mai 2001, n°216312, M. Beaubois) ;
- l'abandon de créance consenti par un établissement financier à un lotisseur suite à la négociation d'emprunts dès lors qu'une telle négociation visant la réduction de charges financières, qui sont habituellement exposées pour l'engagement d'opérations de lotissement, procède de l'exercice normal de l'activité de lotisseur afin d'en maîtriser les coûts (CAA Bordeaux, arrêt du 21 mai 2002, Dupouy) ;
- distribution de report à nouveau : le report à nouveau correspond à une partie des bénéfices que les associés décident de laisser en instance d'affectation jusqu'à la prochaine décision collective ; alors même qu'il comprendrait des profits des années antérieures, il conserve, de ce fait le caractère de revenu susceptible d'être recueilli annuellement. Dès lors, la qualification de revenus exceptionnels est écartée pour la distribution de bénéfices maintenus en tant que report à nouveau (CE, décision du 5 mars 1993, N°76566, Coyard) ;
- les droits inscrits sur un compte épargne-temps (CET) qui donnent lieu à une indemnisation monétaire en application de la loi n° 2008-879 du 20 août 2008 ou du décret n° 2008-455 du 14 mai 2008,
- les bénéfices afférents à un exercice de plus de douze mois, imposables en totalité au titre de l'année de la clôture de l'exercice (CE, décision du 25 avril 1947, n° 86237, RO, p. 203) ;
- une provision devenue sans objet au cours d'un exercice ultérieur et rapportée aux résultats dudit exercice, conformément aux dispositions du 5° du 1 de l'article 39 du code général des impôts (CE, décision du 13 juillet 1963, n° 55624) ;
- les revenus d'un contribuable taxé d'office à défaut de précisions sur leur origine (CE, décision du 4 avril 1979, n° 7321, RJ III, p. 34) ;
- les profits de lotissement réalisés par un contribuable dès lors que les opérations effectuées caractérisent l'activité d'un marchand de biens (CE, décision du 24 octobre 1979, n° 6641) ;
- les profits réalisés par une personne à l'occasion du lotissement d'un terrain précédemment acquis à cette fin car ils sont le résultat normal de l'activité à caractère industriel et commercial ainsi entreprise (CE, décision du 17 février 1982, n° 26380) ;
- les profits de construction réalisés par les associés d'une société civile immobilière de construction vente relevant de l'article 239 ter du CGI, s'ils constituent le résultat normal d'une activité de caractère professionnel exercée par le contribuable et n'ont pas pour origine une simple opération de placement de capitaux (CE, décision du 4 mars 1987, n° 59067) ;
- une commission correspondant à une opération faisant l'objet de la profession du contribuable qui est le résultat normal de son activité et ne peut, dès lors, malgré l'importance de son montant, être regardée comme un revenu exceptionnel (CE, décision du 19 octobre 1983, n° 36160 et RM Bayard, n° 2, JO, déb. AN du 14 juillet 1986, p. 2098) ;
- les produits de bons de caisse versés par convention à la date de remboursement du capital (CE, décision du 4 mars 1987, n° 59591) ;
- les gains réalisés par un particulier dans le cadre de la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières (RM du Luart, n° 14463, JO, déb. Sénat du 27 juin 1991, p. 1323).



Annexe III

COMPARAISON ENTRE LE SYSTEME DU QUOTIENT APPLICABLE AVANT ET APRES L'ADOPTION DE L'ARTICLE 19 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2010 POUR LES REVENUS DIFFERES : EXEMPLE**A. DONNEES**

Un célibataire perçoit en 2009 un salaire net de frais professionnels de 21 000 € et des rappels de revenus fonciers nets (arriérés de loyers) pour 65 000 € sur 8 ans.

rappels	années	montants
1	2001	5000
2	2002	5000
3	2003	5000
4	2004	5000
5	2005	15000
6	2006	10000
7	2007	10000
8	2008	10000
	Total	65000

Régime antérieur (système quotient plafonné) :

Le coefficient est égal à 4 pour 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 ;

Le coefficient est égal à 3 pour 2007 ;

Le coefficient est égal à 2 pour 2008.

Nouveau régime (quotient déplafonné):

Le coefficient est égal au nombre d'années correspondant aux échéances normales de versement, soit en l'espèce $8 + 1 = 9$

B. TABLEAU COMPARATIF

Le tableau ci-après fait apparaître que le contribuable est redevable d'un montant d'impôt moindre avec le nouveau système.

Sans système de quotient	Application du quotient dé plafonné A compter des revenus de 2009	Application du quotient plafonné à 4 Système antérieur												
Revenu imposable pour une part : 86 000 € (21 000 + 65 000)	<p>1/ Impôt sur le revenu sur le revenu net</p> <p><u>Droits simples sur le revenu imposable ordinaire (21 000 €)</u> DS1 = 1 621 €</p> <p>2/ <u>Droits simples sur le revenu ordinaire augmenté d'une fraction du revenu différé au quotient</u></p> <p>Soit sur 28 222 € (21 000 + (65 000/9)) DS2 = 2 982 €</p> <p>3/ <u>Impôt sur le revenu net imposable différé</u> DS3 = ((2 982 - 1621) * 9) = 12 249 €</p> <p>4/ <u>Cotisation d'impôt:</u></p>	<p>1/ Impôt sur le revenu sur le revenu net</p> <p><u>Droits simples sur le revenu imposable ordinaire imposable ordinaire (21 000 €)</u> = 1 621 €</p> <p>2/ <u>Droits simples sur le revenu ordinaire augmenté d'un montant des revenus différés ramené au quotient</u></p> <p>Calcul des quotients :</p> <table border="1"> <tr> <td>45 000/4</td> <td>11 250</td> <td>2001, 02, 03, 04, 05, 06</td> </tr> <tr> <td>10 000/3</td> <td>3333</td> <td>2007</td> </tr> <tr> <td>10 000/2</td> <td>5000</td> <td>2008</td> </tr> <tr> <td>S/Total :</td> <td>19583</td> <td></td> </tr> </table> <p><u>Droits simples sur total des quotients + revenu net global imposable ordinaire</u></p> <p>Soit sur 40 583 € (21 000 + 19 583) les droits simples s'élèvent à 6 691 €</p> <p><u>Calcul de la différence d'impôt</u> soit 5 070 € (6 691 - 1 621)</p> <p><u>Ventilation de l'impôt supplémentaire selon revenus soumis à quotients</u></p> <p>5 070 * 11 250 / 19583 = 2 913 € 5 070 * 3 333 / 19583 = 863 € 5 070 * 5 000 / 19583 = 1 295 € Total = 5 070 €</p> <p>3/ <u>Impôt supplémentaire sur le revenu différé</u></p> <p>2 913 * 4 = 11 652 € 863 * 3 = 2 589 € 1 295 * 2 = 2 590 € Total = 16 831 €</p> <p>4/ <u>Cotisation d'impôt:</u></p>	45 000/4	11 250	2001, 02, 03, 04, 05, 06	10 000/3	3333	2007	10 000/2	5000	2008	S/Total :	19583	
45 000/4	11 250	2001, 02, 03, 04, 05, 06												
10 000/3	3333	2007												
10 000/2	5000	2008												
S/Total :	19583													
<u>Cotisation d'impôt: 21 938€</u> 21 938 €	<u>Cotisation d'impôt:</u> 13 870 € (1 621 € + 12 249 €)	<u>Cotisation d'impôt:</u> 18 452 € (1 621 € + 16 831 €)												

Annexe IV

**APPLICATION DU BARÈME EN CAS DE PLURALITÉ DE REVENUS IMPOSÉS
SELON LE SYSTÈME DU QUOTIENT**

A. DONNEES

Un couple marié perçoit en 2009 les revenus catégoriels suivants :

- BNC net de 80 000 € pour monsieur (avec adhésion à une association de gestion agréée) ;
- des traitements et salaires nets de frais professionnels pour madame de 23 000 € ;
- un rappel de salaires nets au titre de 2005 de 20 000 € perçus par Monsieur, soit un coefficient de 2 (1 année civile correspondant à l'échéance normale de versement + 1) ;
- une gratification supplémentaire nette de 45 000 € à titre de salaires, payée à Madame pour services exceptionnels afférents aux années 2006, 2007 et 2008. Le coefficient est égal à 4.

B. MODALITES D'APPLICATION DU QUOTIENT

1/ Calcul des droits simples résultant de l'application du barème progressif au seul revenu net global imposable dit « ordinaire » (DS1)

Le montant du revenu « ordinaire » s'élève à 103 000 € (80 000 + 23 000) soit un montant de droits de 19 932 €.

2/ Calcul des droits simples par application du même barème progressif au total formé par le revenu net global ordinaire imposable et la fraction appropriée (quotient) bénéficiant du système du quotient : (DS2)

Calcul des quotients :

- Le rappel de salaires : $20\,000 / 2 = 10\,000$ € ;
- La gratification supplémentaire : $45\,000 / 4 = 11\,250$ € ;

Soit un total de 21 250 €.

Les droits simples sur 124 250 € (103 000 + 21 250) s'élèvent à 26 307 €.

3/ Différence des deux impositions :

6 375 € (26 307 – 19 932)

4/ Ventilation et calcul de l'impôt supplémentaire :

- Pour le rappel de salaires relatif à 2005 = $6\,375 * 10\,000 / 21\,250 = 3\,000$.

L'impôt supplémentaire est égal à 6 000 € (3 000 X 2).

- Pour la gratification supplémentaire pour services exceptionnels : $6\,375 * 11\,250 / 21\,250$.

L'impôt supplémentaire est égal à 13 500 € (3 375 X 4).

L'imposition totale est donc de 39 432 € (19 932 + 6 000 + 13 500).

Nota : sans application des deux quotients, l'imposition totale aurait été de 42 275 €.