

N° 384465

M. B...

10^{ème} et 9^{ème} chambres réunies

Séance du 14 septembre 2016

Lecture du 28 septembre 2016

CONCLUSIONS

Mme Aurélie BRETONNEAU, rapporteur public

Le litige qui oppose M. B... à l'administration fiscale pose une question délicate de maniement du « quotient » applicable à l'imposition de revenus exceptionnels, dans le cas particulier où le revenu global net « ordinaire » – c'est-à-dire hors prise en compte du revenu exceptionnel – est pour sa part négatif.

L'état du droit applicable au litige est issu de la loi n° 92-1476 du 31 décembre 1992 de finances rectificative pour 1992. L'article 163-0A du code général des impôts prévoyait alors, en cas de perception d'un revenu exceptionnel ou différé, la possibilité pour le contribuable de demander l'application d'un mode de calcul de l'impôt sur le revenu permettant d'en atténuer la progressivité. L'article 163-0-A disposait ainsi que : « 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. / La même faculté est accordée au contribuable qui, par suite de circonstances indépendantes de sa volonté, a eu, au cours d'une même année, la disposition de revenus correspondant, par la date normale de leur échéance, à une période de plusieurs années, même si leur montant n'excède pas la moyenne des revenus nets imposables des trois dernières années. »

Concrètement, ce système dit du « quotient » fonctionnait de la façon suivante : il s'agissait d'abord de calculer l'impôt dû par application du barème au revenu net global « ordinaire » ; il fallait ensuite calculer l'impôt correspondant à l'application du barème au revenu net global « ordinaire » augmenté d'un quart du revenu exceptionnel ou différé net ; il convenait enfin d'ajouter à l'impôt dû au titre du revenu net global ordinaire quatre fois la différence entre ces deux résultats, c'est-à-dire quatre fois le supplément d'impôt résultant du quart du revenu exceptionnel ou différé. Comme l'explique la documentation fiscale, « cette technique a pour effet de multiplier l'épaisseur des tranches du barème et de ralentir » leur franchissement. Cette explication met au jour une faiblesse congénitale du dispositif, tenant qu'il a été pensé pour l'hypothèse classique de revenus nets positifs, pour lesquels la progressivité joue, sans que soit envisagé le cas particulier des déficits catégoriels ou globaux.

Le système du quotient est venu remplacer le système précédent de l'étalement qui permettait de répartir, à part égales, les revenus exceptionnels sur l'année de leur perception et

sur toutes les années d'imposition antérieures non prescrites. Depuis 2009¹, le système du quotient, qui est maintenu en l'état pour les revenus exceptionnels, s'est complexifié pour les revenus différés, auxquels s'applique désormais un quotient égal au nombre d'années civiles correspondant aux échéances normales de versement augmenté de un.

En 2006, M. B..., retraité, qui avait engagé un contentieux de pension devant la juridiction administrative, a perçu, en application de votre jurisprudence CE, 29 juillet 2002, *M. G...*, n° 141112, p. 284, un arriéré de droits à pensions accumulé depuis 1996 assortis d'une bonification d'ancienneté et d'intérêts moratoires accordés par une décision du Conseil d'Etat², pour un montant total de 166 080 euros. Il avait par ailleurs perçu, au titre de l'année 2006, un revenu net global « ordinaire » négatif de 23 841 euros, se décomposant en 71 402 euros nets de pensions, 4 455 euros nets de bénéfices non commerciaux, 2 001 euros nets de revenus de capitaux mobiliers, et 101 699 euros de déficit foncier de type « Malraux ».

Dans un premier temps, et alors que M. B... avait pris soin de déclarer l'arriéré de pensions, l'administration a mystérieusement omis de l'imposer. Il en est résulté une absence totale d'imposition à l'IR au titre de l'année 2006 (revenu « ordinaire » négatif) et un report du reliquat de déficit sur l'année 2007.

Dans un second temps, l'administration, s'apercevant de son oubli, a redressé l'imposition 2006 pour tenir compte de l'arriéré de pensions et, estimant que celui-ci avait épongé l'intégralité du déficit, a également redressé l'imposition de 2007 pour remettre en cause le report de déficit.

Ne sont plus discutés à ce stade ni la qualification de revenu exceptionnel, ni le montant des sommes en litige. C'est uniquement la méthode de calcul de l'impôt retenue par l'administration que M. B..., qui n'a obtenu gain de cause ni devant le TA de Cergy-Pontoise, ni devant la cour administrative d'appel de Versailles, conteste en cassation sous l'angle de l'insuffisance de motivation et surtout de l'erreur de droit. La controverse vient naturellement de l'existence d'un déficit et de la question de savoir si le revenu exceptionnel était ou non de nature à l'éponger.

D'un côté, M. B... se prévaut d'une lecture littérale de l'article 163-0A, dont il estime qu'il instaure un régime spécial de nature à déroger aux règles générales d'établissement de l'impôt. La clef de cette lecture réside dans le fait qu'en prévoyant « que l'impôt (...) soit calculé en ajoutant le quart du revenu exceptionnel net [au] revenu net global imposable et en multipliant par quatre la cotisation supplémentaire (...) obtenue », l'article 163-0A n'entend forcément désigner, par « revenu net global imposable », que le revenu « ordinaire », sans prise en compte du revenu exceptionnel. Toute autre lecture aboutirait en effet à une double imposition du revenu exceptionnel, à rebours de l'objectif du texte.

M. B... en déduit une étanchéité totale entre revenu net global d'une part et revenu exceptionnel auquel s'applique le quotient de l'autre. Il en conclut que, dans une première étape du calcul, il y a lieu de déterminer le revenu net « ordinaire » par application des règles traditionnelles d'établissement de l'impôt sur le revenu, c'est-à-dire sous déduction d'éventuels déficits catégoriels. L'article 156 du CGI dispose en effet que « Le revenu net est

¹ Art. 19 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010, applicable à compter de l'imposition des revenus de l'année 2009.

² CE, 13 juillet 2007, *M. B...*, n° 281728, inédite.

déterminé (...) sous déduction : I. du déficit constaté pour une année dans une catégorie de revenus », étant précisé que « si le revenu global n'est pas suffisant pour que l'imputation puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement ». Dans son cas, on aboutit à revenu net global « ordinaire » négatif de – 23 841 euros, et donc à un revenu imposable à ce titre de zéro euros.

Dans une deuxième étape, M. B... estime qu'il y a lieu d'ajouter au revenu net global de – 23 841 euros le quart du montant du revenu exceptionnel, et d'appliquer le barème au résultat, qui est de 17 124 euros. L'imposition qui en résulte est également nulle, les quelque trois-cent euros d'IR étant anéantis par une réduction d'impôts pour emploi à domicile.

M. B... poursuit en calculant dans une troisième étape le supplément d'imposition découlant de la prise en compte du quart du revenu exceptionnel, supplément dont le montant est nul en l'espèce.

Naturellement, M. B... en déduit qu'une fois cette somme nulle multipliée par quatre et ajoutée au montant d'imposition nul du revenu net global ordinaire, on aboutit toujours à une imposition nulle. Il semblerait même que M. B... puisse prétendre à un petit chèque, correspondant à un crédit d'impôt pour dépenses de développement durable.

La cour, en écartant le moyen d'erreur de droit de l'intéressé, a pour sa part validé la méthode toute différente retenue par l'administration, qui a procédé de la sorte :

- dans un premier temps, elle a déterminé le revenu net global imposable en incluant le revenu exceptionnel. Dans ce calcul, les revenus permettent d'absorber la totalité du déficit, pour un résultat imposable d'un peu plus de 140 000 euros³.
- dans un deuxième temps, elle a poursuivi en divisant ce montant par quatre, pour lui appliquer le barème une imposition de 2 224 euros ;
- dans un troisième temps, elle a multiplié ce résultat par quatre et, après prise en compte des réductions et crédits d'impôt, est parvenue à un montant d'imposition de 7 454 euros, plus intérêts de retard.

Cette façon de faire, qui semble à première vue très éloignée du mode d'emploi décrit par les textes, la cour l'a justifié en relevant que les dispositions de l'article 163-0A, dont l'objet est d'atténuer la charge fiscale résultant du barème progressif de l'impôt pour les contribuables ayant recueilli au cours d'une année des revenus exceptionnels, ne sauraient déroger aux règles générales de détermination du revenu global définies par l'article 156, qui interdisent qu'un déficit subsiste lorsque le total des revenus est supérieur à son montant.

Ce faisant, elle s'est inscrite dans le sillage des cours d'appel de Nantes et de Paris qui, par deux arrêts publiés à la RJF (contrairement à l'arrêt attaqué), ont également jugé que le système du quotient prévu par l'article 163-0A du CGI s'applique après imputation sur le revenu exceptionnel du déficit concernant les autres revenus du contribuable ainsi que des charges déductibles du revenu global (CAA Nantes, 6 mars 2002, n° 98-1116, 1^{er} ch., S..., RJF 7/02 n° 753 ; CAA Paris, 15 octobre 2003, n° 00-2146, 2^e ch., N..., RJF 3/04 n° 221). Pour sa part, le TA de Pau avait adopté une position proche, en jugeant également que l'article

³ Le calcul donne un résultat de 140 021 euros. Le chiffre de 142 239 euros trouvé par l'administration, qui n'est pas contesté en cassation, provient sans doute du plafonnement de l'abattement de 10% applicable aux pensions.

163-0A ne jouait qu'après imputation du déficit commercial sur le revenu exceptionnel, mais pour autant seulement que le déficit et le revenu exceptionnel relève de la même catégorie (TA Pau 3 juin 2003 n° 00-1035, 1^e ch., *M...*, RJF). Cette ligne est conforme à la doctrine administrative (Rép. Miossec AN 17 février 1997 p. 805 n° 43142 : Doc. Lefebvre IRPP-III-4675).

Antérieurement, certains tribunaux administratifs avaient pris le parti inverse (TA Lille, 2 décembre 1999 n° 97-1590, 4^e ch., *R...* : RJF 3/00 n° 322 ; TA Grenoble, 7 juin 2001 n° 98-3924, 4^e ch., *G...* : RJF 10/01 n° 1182).

Pour votre part, vous ne vous êtes jamais prononcés sur la question. Tout au plus avez-vous jugé, au regard des règles de plafonnement des abattements, que « pour l'application de ces dispositions, il y a lieu de déterminer d'abord, selon les règles communes applicables à chaque catégorie de revenu imposable, le revenu exceptionnel net sur la base de la totalité du revenu exceptionnel brut de l'année puis d'ajouter le quart de ce revenu exceptionnel net au revenu net global imposable pour calculer la cotisation d'impôt ». Cette solution laisserait plutôt penser que vous vous rangez à l'idée de *M. B...* selon laquelle l'expression « revenu net global imposable » s'entend bien du seul revenu « ordinaire », le revenu exceptionnel n'étant pris en compte que par la suite, pour l'application du quotient.

La position de l'administration est certes, à bien y regarder, moins frontalement contraire à la lettre du texte qu'il y paraît au premier abord.

Optiquement, deux erreurs sont commises. D'abord, le revenu global net est déterminé, pour la première étape du calcul imposée par l'article 163-0-A, en prenant en compte le revenu exceptionnel, alors que la logique de l'article est de l'isoler. Ensuite et surtout, c'est la somme algébrique du revenu net ordinaire, du revenu exceptionnel net et du déficit qui est divisée par quatre pour application du barème, alors que l'article 163-0A préconise clairement de n'appliquer cette deuxième étape du calcul qu'au seul revenu exceptionnel.

Mais si l'on déplie le raisonnement, on peut faire coïncider cette méthode avec la lettre de l'article 163-0A. On peut en effet retracer cette méthode en la décomposant ainsi qu'il suit :

- premièrement, calcul de l'impôt dû au titre du revenu net « ordinaire », ce qui aboutit à un résultat nul ;
- deuxièmement, calcul du supplément d'impôt résultant de la taxation du quart du revenu exceptionnel, mais net, c'est-à-dire déduction faite du solde de déficit global non absorbé par le revenu ordinaire. En somme, plutôt que d'ajouter le quart du revenu exceptionnel au revenu ordinaire négatif, pour appliquer le barème au total, on déduit le solde négatif du revenu exceptionnel avant de le diviser par quatre, et on applique le barème au résultat, qui est dans notre espèce de 35 005,25 euros, contre un peu plus de 17 000 dans le calcul de *M. B...* ;
- troisièmement, multiplication par quatre de l'impôt qui en résulte, dont il n'y a pas lieu de retrancher quoi que ce soit au titre de l'imposition nulle obtenue au titre du revenu ordinaire.

En somme, une fois son raisonnement re-séquencé selon le mode d'emploi prévu par l'article 163-0A, l'administration aurait respecté les étapes, la différence de résultat avec

M. B... tenant à ce que le contribuable déduit le déficit du quart du revenu exceptionnel, là où l'administration part d'un revenu net global imposable nul, et divise par quatre un revenu exceptionnel diminué du déficit non résorbé. Ce faisant, elle diminue aussi par quatre l'effet soustractif du déficit.

Cette façon de faire a assurément pour avantage de ne faire jouer le quotient que pour autant qu'il existe une matière imposable positive, et que joue donc la progressivité, que le quotient a pour objet de freiner.

Elle bute toutefois sur de sérieux écueils.

D'abord, elle revient à interpréter un dispositif spécial (celui de l'article 163-0A) à la lumière d'une règle générale (l'article 156), avec pour résultat de tordre le premier au profit de la seconde, ce qui n'est pas une façon usuelle de procéder. Encore cette interprétation hétérodoxe est-elle à géométrie variable : ce n'est que dans les cas de déficit que l'administration envisage de lire la référence de l'article 163-0A au revenu net global comme visant ce revenu au sens de l'article 156 ; dans tous les autres cas, elle continuera de l'interpréter comme visant évidemment le revenu net global « ordinaire », hors revenu exceptionnel.

Ensuite et de ce fait, cette lecture revient à imputer un déficit global sur un revenu exceptionnel qui est, par construction, catégoriel. Or la lettre de l'article 156 est très claire quant au fait que ce sont, à l'inverse, les déficits catégoriels qui trouvent à s'imputer sur le revenu global. Il est donc faux d'affirmer que la torsion à laquelle l'administration et la cour procèdent de l'article 163-0A permet de respecter la lettre de l'article 156, qu'elle malmène également.

Or même la solution permettant de se prémunir de ce dernier reproche en limitant l'imputation que souhaite l'administration aux cas où le revenu exceptionnel relève de la même catégorie que le déficit catégoriel (cf. la solution du TA de Pau précitée) est génératrice d'anomalies. Imaginons le cas d'un contribuable disposant d'un déficit catégoriel « ordinaire » égal au revenu exceptionnel qu'il perçoit dans la même catégorie : la prise en compte de ce revenu exceptionnel dans le calcul du revenu global net conduirait à annuler ce revenu exceptionnel et à ne pas appliquer le quotient, y compris dans l'hypothèse où les revenus nets des autres catégories seraient supérieurs au déficit, ce qui n'est pas du tout ce que souhaite l'administration.

En somme, les différents bricolages jurisprudentiels envisagés par les juges du fond – en particulier celui mis en œuvre en l'espèce – nous paraissent imparfaitement respectueux de la lettre des textes sans pour autant mener à des solutions aptes à en préserver l'esprit en toutes circonstances. On relève d'ailleurs que, si le législateur, qui n'a manifestement pas pensé au cas des déficits en imaginant le quotient, souhaite lui réserver un traitement dérogatoire, diverses solutions s'offrent à lui : postuler qu'un revenu global net ordinaire déficitaire est réputé nul pour le calcul du quotient (v. TA Lille, 2 décembre 1999 n° 97-1590, 4e ch., R... et TA Grenoble, 7 juin 2001 n° 98-3924, 4e ch., G... précités), imaginer qu'il donne lieu à l'application d'un quotient différent, etc. Dans ces conditions, il paraît délicat de dégager par voie prétorienne une règle parmi d'autres alors qu'aucune ne s'impose nécessairement.

Pour finir, la lecture des écritures nous laisse croire que ce qui chiffonne notamment l'administration dans l'interprétation proposée par le contribuable, c'est la possibilité pour lui de reporter un déficit en $n+1$ alors même que ses revenus en n étaient suffisants pour l'absorber. Mais d'une part, en l'espèce, le quart du revenu exceptionnel suffit à absorber le déficit. D'autre part, rien n'empêche d'appliquer littéralement l'article 163-0A pour le calcul du quotient et de l'impôt d'une part, et d'appliquer littéralement l'article 156 d'autre part pour refuser tout report. Maintenir l'étanchéité entre les deux articles nous semble garantir leur coexistence de façon plus harmonieuse que les liens incertains par lesquels la cour a voulu forcer leur interaction.

Nous proposons donc de censurer une erreur de droit de la cour.

PCMNC – Annulation, renvoi de l'affaire à la CAA de Versailles et octroi à M. B... de 3 000 euros au titre des frais dits irrépétibles.