

Affaire : 1901331 M. X (*impôt sur le revenu : taux effectif et système du quotient*)

Audience : 9 mars 2021

Rapporteur : Mme Lou David-Brochen

Rapporteur public : Mme Camille Chalbos

M. X a perçu au cours de l'année 2017 trois types de revenus : des salaires imposables en France (129 168 euros net), des revenus fonciers néerlandais exonérés (18 077 euros), et un revenu exceptionnel de 549 945 euros. La perception de revenus exonérés et d'un revenu exceptionnel au titre d'une même année l'a conduit à être concerné par deux mécanismes distincts du code général des impôts, à savoir le calcul du taux effectif et le système du quotient, qui poursuivent des objectifs parfaitement opposés. M. X, qui ne remet pas en cause la nature et le montant des revenus perçus en 2017 et retenus par l'administration, conteste en revanche les modalités de calcul de son impôt, en particulier s'agissant de l'application des deux mécanismes que nous présenterons dans un instant. M. X a présenté le 1^{er} octobre 2018 une réclamation tendant à la réduction de ses cotisations primitives d'impôt sur le revenu et cotisations sociales, laquelle a été partiellement admise le 11 janvier 2019. Par sa requête, M. X vous demande de prononcer la réduction de son imposition à concurrence de 5 649 euros en droits à titre principal, et 3 943 euros à titre subsidiaire.

En raison de la perception de revenus fonciers étrangers exonérés, M. X a été concerné par la règle du taux effectif, prévue à l'article 197 C du code général des impôts, qui a pour objet de maintenir la progressivité de l'impôt dans un Etat, malgré les exonérations que cet Etat accorde en application d'accords internationaux ou de dispositions du droit interne. Elle consiste à calculer l'impôt afférent aux seuls revenus imposables en France, au taux de l'impôt correspondant à l'ensemble des revenus qui auraient été imposés en l'absence de dispositions spécifiques exonérant certains d'entre eux. Pour l'application de cette règle, il y a lieu de calculer une cotisation de base fictive à partir de la totalité des revenus y compris ceux exonérés, puis de déterminer l'impôt réellement exigible par application au résultat ainsi obtenu du rapport existant entre le revenu effectivement imposable en France et le montant total du revenu d'après lequel la cotisation de base a été calculée.

Du fait de la perception d'un revenu exceptionnel, M. X a par ailleurs bénéficié de la règle dite du quotient, prévue par l'article 163-0 A du code général des impôts, et dont l'objet est au contraire d'atténuer les effets de la progressivité de l'impôt. Il consiste à calculer l'impôt correspondant non pas en ajoutant la totalité du revenu exceptionnel à la base imposable comme cela devrait normalement être le cas, mais en multipliant par quatre l'impôt supplémentaire qu'aurait occasionné la perception de revenus exceptionnels quatre fois inférieurs. Pour cela, on applique le barème progressif de l'impôt sur le revenu au revenu net global dit « ordinaire », c'est-à-dire hors prise en compte du revenu exceptionnel, auquel est ajouté le quart du revenu exceptionnel net, puis on applique la différence entre les droits ainsi calculés et les droits qui résulteraient de l'application du barème au seul revenu net global « ordinaire » une multiplication par quatre, l'imposition due au titre de cette année étant le résultat de la somme du produit de cette multiplication et des droits calculés par application du barème au seul revenu net global « ordinaire ».

Le cas de M. X est suffisamment rare pour n'être, à notre connaissance, jamais remonté jusqu'au Conseil d'Etat. Il présente toutefois à juger la question délicate de la combinaison entre les deux mécanismes que nous avons évoqués, au titre d'une même année, qui sont indépendants et produisent des effets diamétralement opposés. Seuls deux tribunaux administratifs s'y sont risqués jusqu'alors, et ont rendu des solutions divergentes.

Nous commencerons par écarter sans difficulté la méthode de calcul de l'impôt proposée par M. X à titre principal. Ce dernier a en effet élaboré une méthode lui permettant de neutraliser les inconvénients de l'application simultanée du taux effectif et du quotient. Celle-ci est la suivante : il commence par estimer son impôt s'il n'avait pas opté pour le système du quotient (application du taux effectif seul), ce qui permet selon lui d'isoler le « coût » du taux effectif. Il calcule ensuite l'impôt qu'il aurait payé, en appliquant le système du quotient, s'il n'avait pas perçu de revenus exonérés (et donc, s'il n'était pas concerné par le taux effectif). Puis, il combine ces deux simulations en ajoutant le « coût » du taux effectif à son impôt calculé sans revenus fonciers.

Vous constaterez qu'une telle proposition, aussi séduisante soit-elle, ne repose sur aucun fondement légal, le législateur n'ayant pas prévu d'application combinée des deux mécanismes. Et il faut bien admettre qu'une méthode de calcul de l'impôt reposant sur des estimations de ce que devrait payer le contribuable s'il n'avait pas perçu tel ou tel revenu est pour le moins fantaisiste. Le fait est que M. X a perçu à la fois des revenus exonérés et des revenus exceptionnels et que c'est bien l'imposition correspondant à une telle situation qu'il faut évaluer.

Ajoutons que si M. X soutient que l'application du système du quotient ne devrait pas avoir pour conséquence d'aggraver l'impact du taux effectif, dès lors qu'il s'agit d'un avantage fiscal visant à limiter la progressivité du barème, il n'en demeure pas moins qu'il s'agit de deux mécanismes totalement indépendants et que le législateur n'a nullement prévu de système de neutralisation d'éventuels effets indésirables. On pourrait d'ailleurs objecter de la même manière au requérant que la perception de revenus exceptionnels et le bénéfice d'un avantage fiscal correspondant ne doit pas permettre de contourner l'application du taux effectif.

Enfin, vous noterez que si M. X estimait inopportun le cumul des deux dispositifs au titre d'une même année, il lui était loisible de ne pas opter pour le système du quotient.

M. X soutient à titre subsidiaire que c'est à tort que l'administration a tenu compte de l'intégralité des revenus exceptionnels dans le calcul du taux effectif, qui ne doivent être pris en compte que pour un quart.

Comme nous vous l'avons déjà indiqué, seuls deux tribunaux se sont penchés sur cette question avant vous. Par un jugement en C+ du 21 janvier 2014, le tribunal administratif de Versailles a jugé que « *Lorsqu'un foyer fiscal a disposé, au cours de la même année, d'une part de revenus exonérés, d'autre part d'un revenu exceptionnel au sens des dispositions de l'article 163-0 A, il faut d'abord calculer l'imposition qui aurait été assignée au contribuable, par application du système du quotient prévu par l'article 163-0 A, si tous les revenus perçus étaient imposables, y compris ceux exonérés, puis, en vertu de l'article 197 C, appliquer le taux en résultant aux revenus imposables en France. **Pour cette seconde étape, les revenus exceptionnels doivent être pris en compte pour leur totalité*** » (1206060). La même solution avait par ailleurs été retenue par le TA de Paris (jugement du 4 juillet 1996, 9311793) s'agissant de la combinaison entre l'article 197 C et l'application du quotient prévu par l'article 150 R du code en matière d'imposition de plus-values, qui fonctionne suivant la même logique que celui des revenus exceptionnels.

Plus récemment, le tribunal administratif de Nice a jugé l'inverse, par un jugement 1501303 du 20 avril 2017, aux termes duquel : « *lorsque le contribuable a eu la disposition de revenus*

exceptionnels taxables selon le système du quotient, il convient de calculer dans un premier temps le taux moyen d'imposition correspondant aux revenus mondiaux hors revenus exceptionnels, puis dans un deuxième temps le taux moyen d'imposition correspondant aux revenus mondiaux incluant un quart des revenus exceptionnels ; que l'application de ces taux moyens aux revenus français et la multiplication par quatre de l'impôt dû sur le quart des revenus exceptionnels permet de déterminer la cotisation d'impôt sur le revenu dont est redevable le contribuable ».

Nous percevons bien la logique qui conduit à ne retenir qu'un quart des revenus exceptionnels pour le calcul du taux effectif. Dans la mesure où celui-ci repose sur la détermination d'un « taux moyen d'imposition », il permet d'assujettir le contribuable à la hauteur de ses facultés contributives réelles, qui se retrouvent pourtant artificiellement gonflées par la perception d'un revenu exceptionnel au titre d'une année. Le requérant, et le TA de Nice avant lui, s'inspirent alors du « quart » des revenus exceptionnels retenu dans le système du quotient, pour le transposer au calcul du taux effectif.

Mais là encore, une telle initiative ne repose sur aucun fondement légal et n'est prévue par aucune disposition du code. Et la lettre de l'article 197 C du code général des impôts est suffisamment claire pour qu'il n'y ait pas matière à interprétation : *« L'impôt dont le contribuable est redevable en France sur les revenus autres que les traitements et salaires exonérés (...) est calculé au taux correspondant à l'ensemble de ses revenus, imposables et exonérés ».*

Vous noterez que si le système du quotient retient une formule de calcul de l'impôt à partir du quart d'un revenu exceptionnel, cela ne signifie pas pour autant que seul un quart des revenus exceptionnels serait imposable.

Dans ces conditions, eu égard encore à l'indépendance entre les deux mécanismes et l'absence de toute règle prévoyant l'inverse, nous pensons que c'est à bon droit que l'administration a retenu l'ensemble des revenus exceptionnels pour déterminer le taux effectif. Nous vous invitons donc à réitérer la solution retenue par le TA de Paris et le TA de Versailles.

PCMNC au rejet de la requête.