RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
*Liberté*
*Égalité*
*Fraternité*

# Extrait du
# Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-LIQ-20-30-20-20160720
Date de publication : 20/07/2016

# IR - Liquidation - Modalités particulières d'imposition - Imposition des revenus exceptionnels ou différés selon le système du quotient

## Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu
Liquidation
Titre 2 : Calcul de l'impôt
Chapitre 3 : Modalités particulières d'imposition
Section 2 : Impositions des revenus exceptionnels ou différés selon le système du quotient

## Sommaire :

I. Revenus exceptionnels
A. Définition des revenus exceptionnels
1. Revenu exceptionnel par sa nature
a. Revenus constituant des revenus exceptionnels par leur nature
1° Revenus exceptionnels dans la catégorie des traitements et salaires
2° Revenus exceptionnels dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux
3° Revenus exceptionnels dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers
4° Revenus exceptionnels dans la catégorie des bénéfices non commerciaux
5° Revenus exceptionnels dans la catégorie des revenus fonciers
b. Revenus ne constituant pas des revenus exceptionnels par leur nature
2. Revenu exceptionnel par son montant
a. Principe
b. Exceptions
B. Modalités de calcul applicables aux revenus exceptionnels
II. Revenus différés
A. Définition des revenus différés
B. Modalités de calcul applicables aux revenus différés
C. Cas de la reconstitution de carrière de certains fonctionnaires ayant servi en Afrique du Nord
III. Modalités d'application du système du quotient
A. Détermination du revenu catégoriel net
B. Détermination du revenu global net imposable
C. Calcul de l'impôt
IV. Obligations déclaratives

**1**

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.

**10**

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.

**20**

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.

**30**

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

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

# I. Revenus exceptionnels

## A. Définition des revenus exceptionnels

**40**

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

D'une manière générale, 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 (cf. I-A-2-b § 150 à 170 ).

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 du CGI.

### 1. Revenu exceptionnel par sa nature

**50**

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, arrêt du 5 décembre 2001, n° 214532) 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, arrêt du 12 octobre 1994 n°128402).*

### a. Revenus constituant des revenus exceptionnels par leur nature

**60**

Le Ministre du budget,des comptes publics et de la fonction publique a pris position dans le cadre du rescrit n° 2010/45.

*R**ES n° 2010/45 (FP) du 20 juillet 2010 : Régime au regard de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux du dénouement d'un plan d'épargne retraite populaire (PERP) sous forme d'un versement forfaitaire unique (cas des rentes de faible montant).***

***Question** : Quel est le régime au regard de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux du dénouement d'un plan d'épargne retraite populaire (PERP) sous forme d'un versement forfaitaire unique en lieu et place d'une rente viagère de faible montant ?*

***Réponse** : Un PERP se dénoue en principe sous la forme d'une rente viagère, à l'exception notamment du cas où les rentes à verser étant d'un montant trop faible, l'établissement financier procède à la liquidation des droits acquis sous forme d'un versement forfaitaire unique, conformément à l'article A.160-2 du code des assurances.*

*Ce versement ne modifie cependant pas la nature de rente des sommes versées.*

*Ainsi, conformément aux dispositions de l'article 12 du code général des impôts (CGI) selon lequel l'impôt est dû chaque année à raison des revenus perçus au cours de cette même année, les droits acquis au titre d'un PERP liquidés sous forme d'un versement unique sont imposables pour leur montant total selon les règles de droit commun des pensions et retraites, au titre de l'année de la perception des sommes.*

*Le système du quotient prévu au I de l'article 163-0 A du CGI, applicable aux revenus exceptionnels, a vocation à s'appliquer aux pensions de retraite de faible montant perçues sous la forme d'un versement forfaitaire unique dans le cadre d'un PERP, et ce, à titre dérogatoire, quel que soit leur montant.*

*L'ensemble des rentes viagères ou temporaires servies au dénouement du PERP est assujetti aux prélèvements sociaux dans les conditions et aux taux applicables aux revenus de remplacement. Le versement exceptionnel des rentes sous forme de capital ne déroge pas à cette règle. Ces revenus sont ainsi soumis à la contribution sociale généralisée (CSG) au taux de 6,6 % depuis le 1er janvier 2005, au lieu du taux de 7,5 % applicable aux revenus d'activité, ainsi qu'à la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) au taux de 0,5 %. Toutefois, les retraités disposant de faibles ressources, c'est-à-dire ceux dont le revenu fiscal de référence de l'avant-dernière année (2008 pour la CSG et la CRDS dues au titre de 2010) ne dépasse pas le montant maximal fixé au I de l'article 1417 du CGI pour avoir droit à une exonération de taxe d'habitation, soit, pour 2010, 9 837 € majorés de 2 627 € par demi part supplémentaire, sont exonérés de la CSG et de la CRDS. Ceux qui ne remplissent pas cette condition*

*de ressources mais dont le montant d'impôt sur le revenu de l'année précédente est inférieur à 61 € sont passibles sur leurs pensions de la CSG au taux réduit de 3,8 %, dont le montant est intégralement déductible du revenu imposable, tout en restant assujettis à la CRDS au taux normal.*

**65**

Le reversement des cotisations d'assurance vieillesse aux assurés justifiant d'une faible durée d'assurance prévue par l'article L. 161-22-2 du code de la sécurité sociale.

### *1° Revenus exceptionnels dans la catégorie des traitements et salaires*

**70**

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 Millon n°43365 , 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.

### *2° Revenus exceptionnels dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux*

**80**

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) ;*

- 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 n° 36595, 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.

### *3° Revenus exceptionnels dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers*

**90**

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, arrêt du 4 novembre 1990, n° 64822).*

### *4° Revenus exceptionnels dans la catégorie des bénéfices non commerciaux*

**100**

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, arrêt du 31 juillet 1992 n° 67321).*

### *5° Revenus exceptionnels dans la catégorie des revenus fonciers*

**110**

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, arrêt du 24 octobre 1963, n° 57313) ;*

*- le supplément de loyer résultant de l'attribution gratuite en fin de bail des aménagements effectués par le preneur (CE, arrêt du 3 mai 1989 n° 86262).*

## b. Revenus ne constituant pas des revenus exceptionnels par leur nature

**120**

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 CGI, art. 163 quinquies) ;

*- les profits de constructions (CE, arrêt du 28 mai 2001 n°216312) ;*

*- 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 n° 99BX00248 ) ;*

*- 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, arrêt du 5 mars 1993 n° 76566) ;*

- les droits inscrits sur un compte épargne-temps (CET) qui donnent lieu à une indemnisation monétaire en application de la loi n° 2008-789 du 20 août 2008 portant rénovation de la démocratie sociale et réforme du temps de travail ou du décret n° 2008-455 du 14 mai 2008 relatif aux modalités d'indemnisation des jours accumulés sur le compte épargne-temps des personnels médicaux, pharmaceutiques et odontologiques des établissements publics de santé,

*- 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, arrêt du 25 avril 1947, n° 86237) ;*

*- 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 CGI (CE, arrêt du 13 juillet 1963 n° 55624) ;*

*- les revenus d'un contribuable taxé d'office à défaut de précisions sur leur origine (CE, arrêt du 4 avril 1979 n° 07321) ;*

*- les profits de lotissement réalisés par un contribuable dès lors que les opérations effectuées caractérisent l'activité d'un marchand de biens (CE, arrêt du 24 octobre 1979 n° 06641) ;*

*- 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 arrêt 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, arrêt 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, arrêt du 19 octobre 1983 n°36160)*

également en ce sens la RM Bayard, JO AN du 14 juillet 1986, p. 2098) ;

*- les produits de bons de caisse versés par convention à la date de remboursement du capital (CE arrêt du 4 mars 1987 n° 59067) ;*

- les gains réalisés par un particulier dans le cadre de la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières (RM du Luart, n° 14463, JO Sénat du 27 juin 1991, p. 1323).

**130**

Le ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique a pris position dans le cadre du rescrit n° 2010/07.

***RES n° 2010/07 (FP) publié le 23 février 2010 : Régime fiscal de la monétisation des jours accumulés sur le compte épargne-temps***

***Question** : Les droits inscrits sur un compte épargne temps, qui donnent lieu à une indemnisation monétaire (monétisation), en application de la loi n° 2008-789 du 20 août 2008 ou du décret n°2008-455 du 14 mai 2008, ouvrent-ils droit au système du quotient (art. 163-0 A du CGI) ou à celui de l'étalement (art. 163 bis A du CGI) ?*

***Réponse** : Les salaires perçus en contrepartie de droits affectés sur un CET ne remplissent pas les conditions prévues par l'article 163-0 A du code général des impôts (CGI).*

*En effet, un revenu exceptionnel au sens de cet article est un revenu qui, par sa nature, n'est pas susceptible d'être recueilli annuellement. Les revenus perçus dans le cadre normal de l'activité professionnelle ne sont pas susceptibles d'être qualifiés d'exceptionnels, même si leur montant varie fortement d'une année sur l'autre.*

*Par suite, les sommes issues de la monétisation de droits inscrits sur un CET, qui sont, par nature, des revenus salariaux ordinaires ne peuvent être qualifiés de revenus exceptionnels. Ils ne peuvent davantage être qualifiés de revenus différés dès lors que la monétisation des droits affectés sur un CET dépend de la volonté du salarié.*

*Le système du quotient n'est donc pas applicable à l'indemnisation des jours accumulés sur le CET, en particulier par les agents de la fonction publique hospitalière, les personnels médicaux, pharmaceutiques et odontologiques des établissements publics de santé, ou par les salariés du secteur privé.*

*En revanche et conformément au I de l'article 163 A du CGI, peuvent, par exception, bénéficier du régime de l'étalement prévu à cet article, les droits inscrits sur un CET qui sont utilisés pour alimenter un plan d'épargne collectif (PERCO) défini aux articles L.3334-1 du code du travail à L 3334-16 du code du travail ou un plan d'épargne entreprise (PEE), dans les conditions prévues au troisième alinéa de l'article L. 3332-10 du code [du travail].*

## 2. Revenu exceptionnel par son montant

### a. Principe

**140**

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.

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.

### b. Exceptions

**150**

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).

**160**

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 (CGI, art. 33 ter) ;

- 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 (CGI, art. 75-0 A du CGI).

**170**

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 (supprimé à compter du 1er janvier 2016 sauf pour les assurés ayant déjà liquidé une de leurs pensions avant cette date, BOI-RSA-PENS-10-10-10-20 au I-B-2 § 105)

### B. Modalités de calcul applicables aux revenus exceptionnels

**180**

Le diviseur est toujours égal à quatre pour l'imposition des revenus exceptionnels.

**Remarque** : Afin de ne pas exclure des dispositifs de dégrèvements et d'exonérations prévus, des contribuables dont les revenus excèdent les limites du seul fait de la perception de revenus exceptionnels ou différés, le revenu fiscal de référence est majoré de la seule fraction du revenu retenue pour l'application du régime du quotient (1° du IV de l'article 1417 du CGI).

## II. Revenus différés

### A. Définition des revenus différés

**190**

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.

**200**

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'ordonnancement en ce qui concerne les traitements publics).

**210**

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.

**220**

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.

**230**

Le rescrit du 14 février 2006 paru sous la référence n° 2006/19 précise ce point :

> ***RES n ° 2006/19 (FP) publié le 14 février 2006 : Dispositifs d'actionnariat salarié. OPA et retrait obligatoire. Indemnité perçue par les salariés en compensation de la perte du bénéfice de leurs options sur titres.***
>
> ***Question*** *: Quel est le régime fiscal de l'indemnité perçue par les salariés résidents en France en compensation de la perte du bénéfice de leurs options sur titres de la société X suite à l'offre publique d'achat (OPA) suivie d'une procédure de retrait obligatoire dont elle a fait l'objet ?*
>
> ***Réponse*** *: L'indemnité versée aux bénéficiaires d'options sur titres, qui a pour objet de compenser le non-exercice par les intéressés d'un droit qui leur a été accordé en considération de leur qualité de salarié ou de mandataire social, selon le cas, a le caractère d'un complément de rémunération passible comme tel de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires.*
>
> *Dès lors que le versement de l'indemnité retire tout caractère aléatoire à l'opération de levée d'option, dans la mesure où il supprime tout risque d'investisseur quant à l'évolution des cours, l'imposition de l'indemnité selon le régime des plus-values de cession de valeurs mobilières ne peut être retenue.*
>
> *Au demeurant cette analyse est conforme au principe général selon lequel toute somme qui trouve sa source dans le contrat de travail ou le mandat social a la*

*nature d'une rémunération, qu'elle soit versée par l'employeur ou pour son compte.*

*Cette analyse est indépendante du respect ou non du délai d'indisponibilité mentionné au I de l'article 163 bis C du code général des impôts, qui fixe le régime d'imposition de l'avantage constaté lors de l'exercice effectif de l'option.*

*En d'autres termes, l'indemnité, qu'elle soit versée aux optionnaires avant ou après l'expiration du délai d'indisponibilité fiscale, doit être soumise au barème progressif de l'impôt sur le revenu, selon le régime des traitements et salaires.*

**240**

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

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 du CGI.

## B. Modalités de calcul applicables aux revenus différés

**250**

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.

**260**

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 sans incidence. Ainsi, l'imposition d'un revenu différé perçu en N 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 du être perçu soit l'année N - 1, N - 2 ou toute autre année antérieure.

**270**

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 N + 3 des arriérés de salaires relatifs aux mois d'août, septembre, octobre N.

L'année civile N 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).

**280**

Le diviseur est 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 N + 4 et des arriérés de loyers de 6 000 € correspondant à des loyers non perçus en N et N + 1.

Les années civiles N et N + 1 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 N + 8 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 (octobre, novembre N) ; (avril, mai, juin N + 2) ;(mars N + 3) ;(avril, mai, juin, juillet N + 4) ;(mars, avril N + 5), soit 5 années civiles (N, N + 2, N + 3, N + 4 et N + 5) 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 de la reconstitution de carrière de certains fonctionnaires ayant servi en Afrique du Nord

**290**

Les 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 constituent des revenus différés par nature. Elles sont imposées dans les conditions de droit commun.

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

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.

## III. Modalités d'application du système du quotient

**300**

L'application du système du quotient aux revenus exceptionnels ou différés se décompose en plusieurs étapes. 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.

## A. Détermination du revenu catégoriel net

**310**

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.

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.

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.

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.

**320**

**Exemple** : Un contribuable célibataire déclare au titre de l'année N+8, un salaire « ordinaire » de 80 000 € et 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 | 80 000,00 € | 150 000,00 € |
| Déduction forfaitaire de 10 %, plafonnée à 13 948 € (revenus 2009), répartie au prorata | 4 851,00 € | 9 097,00 € |
| Salaires nets de frais professionnels | 75 149,00 € | 140 903,00 € |

Soit un revenu catégoriel net de 216 052 €.

## B. Détermination du revenu global net imposable

**330**

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).

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

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.

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

**340**

**Exemple** : Les données de l'exemple 3 du **II-B § 280** sont reprises 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 N + 8. 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 (CGI, art. 83, 3°) ;

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'impôt

**350**

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) × N = DS3 ;

- addition de la somme ainsi obtenue et des droits simples calculés sur le seul revenu net global « ordinaire » imposable : DS1 + DS3.

**360**

**Exemple** : Les données de l'exemple 3 du II-B § 280 sont reprises avec de nouvelles hypothèses (sans les hypothèses évoquées au **III-B § 340**).

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 €.

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 (N, N + 2, N + 3, N + 4, N + 5). 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 €.

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 €) * 6.

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).

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

**370**

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.

**380**

**Exemple** : Application du barème en cas de pluralité de revenus imposés selon le système du quotient. Les données de l'exemple sont les suivantes.

Un couple marié perçoit en N + 8 les revenus catégoriels suivants :

- un 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 N + 4 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 N + 5, N + 6 et N + 7. Le coefficient est égal à 4.

Les modalités d'application du quotient sont les suivantes :

- 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 €.

- 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 €.

- Différence des deux impositions :

6 375 € (26 307 – 19 932)

- 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).

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

# IV. Obligations déclaratives

**390**

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 n° **2042** (CERFA n° 10330 disponible en ligne sur le site www .impot.gouv.fr).

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.

**400**

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 (BOI-CF-IOR-10).


ISSN : 2262-1954
Exporté le : 28/05/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4620-PGP.html/identifiant=BOI-IR-LIQ-20-30-20-20160720