

Dernière mise à jour le 27 mars 2024

Régime d'imposition des revenus exceptionnels ou différés

Les revenus des particuliers étant soumis à l'impôt sur le revenu à un barème progressif, la perception de revenus exceptionnels ou différés peut entraîner une hausse importante de l'IR. En conséquence, pour ce type de revenus, le « système du quotient » existe et permet d'atténuer la progressivité de l'impôt. L'instauration du prélèvement à la source n'a pas remis en cause l'existence de ce dispositif.

Sommaire

- Revenus bénéficiant du système du quotient
- Les revenus exceptionnels
- Conditions d'application
- Exemples d'application
- Modalités d'imposition
- Les revenus différés
- Conditions et exemples d'application
- Modalités d'imposition
- Exemple
- Demande d'application du système du quotient
- Cas des déficits précisé par la loi de finances 2022

Revenus bénéficiant du système du quotient

Le système du quotient pour les revenus exceptionnels et différés est prévu à l'article 163-0 A du CGI. L'administration fiscale commente également cet article ([BOFiP-IR-LIQ-20-30-20-20/07/2016](#)).

Pour les revenus exceptionnels - article 163-0 A I du CGI

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.

Pour les revenus différés - article 163-0 A II du CGI

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.

Le système du quotient ne s'applique qu'aux revenus soumis au barème progressif de l'IR. Il ne peut en conséquence s'appliquer aux revenus soumis à un taux proportionnel comme les plus-values immobilières (imposables à 19%).

	Revenus exceptionnels	Revenus différés
Définition	Revenus qui par leur nature ne sont pas susceptibles d'être recueillis annuellement.	Revenus perçus par le contribuable correspondant, par la date normale de son échéance, à une ou plusieurs années antérieures, par suite de circonstances indépendantes de sa volonté.
Quotient	Par 4	Nombre d'années civiles correspondant aux échéances normales de versement augmenté de un
Exemples d'application	Primes de départ volontaire Primes de mobilité (1)	Rappels de salaires Arriérés de loyers

(1) même si leur montant n'excède pas la moyenne des revenus nets imposables des 3 dernières années.

Les revenus exceptionnels

Conditions d'application

Pour pouvoir bénéficier du système du quotient, les revenus exceptionnels doivent répondre aux conditions suivantes :

- il s'agit d'un revenu exceptionnel par nature, c'est-à-dire non susceptible d'être recueilli annuellement,
- le montant du revenu exceptionnel est supérieur à la moyenne des revenus nets imposables des 3 années précédentes.

Néanmoins, certains revenus exceptionnels peuvent bénéficier du système du quotient quel que soit leur montant :

- les primes de départ volontaire
- les primes de mobilité
- la fraction imposable des indemnités de licenciement, de mise ou départ à la retraite
- les allocations pour congé de conversion capitalisées et versées en une seule fois
- la fraction imposable des indemnités de rupture conventionnelle.

Le revenu exceptionnel correspond au revenu mis à la disposition du contribuable. Ainsi, dans le cas des traitements et salaires, on retient le montant du revenu avant application de la déduction de 10 %.

Exemples d'application

Catégorie d'impôt sur le revenu	Exemples
Traitements et salaires	Prime supplémentaire perçue par un salarié pour services exceptionnels Primes de départ volontaire perçues par les salariés lorsqu'ils quittent l'entreprise Fraction imposable de l'indemnité de licenciement ou de l'indemnité de rupture conventionnelle Primes de mobilité
Bénéfices industriels et commerciaux	Plus-value de cession d'un fonds de commerce
Revenus de capitaux mobiliers	Distribution de réserves constituées par une délibération de l'assemblée générale
Revenus fonciers	Indemnité de « pas-de-porte » perçue par un propriétaire

Modalités d'imposition

Pour appliquer pour les revenus exceptionnels, le système du quotient par 4, il faut procéder aux étapes suivantes :

- 1) l'IR est d'abord calculé en faisant abstraction du revenu exceptionnel ou différé
- 2) un nouvel impôt théorique est calculé en intégrant 1/4 du revenu exceptionnel au revenu net imposable.
- 3) Le surplus d'IR est ensuite multiplié par 4 et ajouté à l'IR calculé en faisant abstraction du revenu exceptionnel, pour obtenir l'IR final.

Les revenus différés

Conditions et exemples d'application

Les revenus différés sont des revenus dont le contribuable 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 suite de circonstances indépendantes de sa volonté.

Peuvent notamment bénéficier du système du quotient, des rappels de salaires, des arriérés de loyers.

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 peuvent également bénéficier du système du quotient (exemple : indemnité perçue par un salarié en réparation du caractère insuffisant des cotisations versées au régime d'assurance chômage par son employeur).

Modalités d'imposition

L'imposition du revenu différé est calculé selon les étapes suivantes :

- 1) Division du revenu différé par un coefficient égal au nombre d'années civiles correspondant aux échéances normales de versement plus 1.
- 2) Addition du quotient obtenu au revenu net global imposable.
- 3) Multiplication du coefficient à la cotisation supplémentaire.

Exemple

Un contribuable célibataire reçoit en 2017, une rémunération de 35.000 € ainsi que des rappels de salaire (4.000 € relatifs à 2014 et 3.000 € relatifs à 2013).

Pour l'IR 2018, sur les revenus de 2017, les formules de calcul direct de l'IR sont les suivantes :

Valeur du quotient R/Nombre de parts N (2017)	Montant de l'impôt brut
N'excédant pas 9.807 €	0
de 9.808 € à 27.086 €	$(R \times 0,14) - (1.372,98 \times N)$
de 27.087 € à 72.617 €	$(R \times 0,30) - (5.706,74 \times N)$
de 72.618 € à 153.783 €	$(R \times 0,41) - (13.694,61 \times N)$
Supérieure à 153.783 €	$(R \times 0,45) - (19.845,93 \times N)$

Echéances normales de versement des revenus différés : 2011 et 2012, on retient donc 2 années civiles.

Le diviseur est donc de 3 (2 années civiles + 1).

Traitements et salaires nets pour les rémunérations différées = 35.000 - déduction forfaitaire de 10% (soit 3.500 €) = 31.500 €.

Impôt correspondant (noté S1) = $(31.500 \times 0,30) - (5.706,74 \times 1) = 3.743,26$ € arrondi à 3.743 €

Traitements et salaires nets pour la rémunération ordinaire = 7.000 - déduction forfaitaire de 10% (soit 700 €) = 6.300 €.

Revenu imposable + quotient : $31.500 + (6.300 / 3) = 33.600$ €

Impôt correspondant (noté S2) = $(33.600 \times 0,30) - (5.706,74 \times 1) = 4.373,26$ € arrondi à 4.373 €

IR relatif au revenu différé au quotient (S3) :

$(S2 - S1) \times 4 = (4.373 - 3.743) \times 3 = 1.890$ €

Impôt total (S3 + S1) = $1.890 + 3.743 = 5.633$ €

Demande d'application du système du quotient

Le bénéfice du système du quotient doit être demandé par le contribuable lors du dépôt de sa déclaration des revenus en remplissant les rubriques concernées.

Il est nécessaire de préciser sur les lignes prévues pour chaque membre du foyer ayant perçu de tels revenus, leur montant et nature ainsi que pour les revenus différés, les années d'échéance normale.

Cas des déficits précisé par la loi de finances 2022

La doctrine fiscale publiée au BOFIP précise que dans le cas où le revenu ordinaire comprend un déficit, celui-ci s'impute sur le montant du revenu exceptionnel avant l'application du système du quotient (BOI-IR-LIQ-20-30-20, §330).

Dans une décision rendue le 28 septembre 2016 (n°384465), le Conseil d'État a au contraire jugé qu'en l'absence de précision du législateur, le système du quotient s'appliquait au revenu exceptionnel avant imputation de ce déficit global ordinaire.

Selon le Gouvernement, cette interprétation peut conduire à réduire fortement voire à supprimer l'impôt dû, dans le cas où le déficit global ordinaire est supérieur au revenu exceptionnel. En effet, si le système du quotient est appliqué avant l'imputation des déficits, abattements et charges déductibles, il suffit d'un déficit global ordinaire égal au quart du revenu exceptionnel pour annuler l'impôt.

En conséquence, la loi de finances précise que le déficit catégoriel, le déficit global ou, le cas échéant, le revenu net global négatif tenant compte des déficits globaux des 6 années antérieures, des charges déductibles et des abattements spécifiques s'impute sur le montant du revenu exceptionnel ou différé, avant application du système du quotient.