Plus-value de cession : le quotient s’ouvre largement !

Publié le : 20/04/2022

Auteur : Olifan Group

La Cour administrative d’appel de Paris[1], s’appuyant sur la doctrine administrative du BOFiP, permet un plus large accès au système du quotient pour les plus-values de cession soumises à l’abattement pour délai de détention.
Une aubaine pour la déclaration des revenus 2021 mais aussi des années antérieures non prescrites !

Revenus exceptionnels et système du quotient

Afin d’éviter que la progressivité du barème de l’impôt sur le revenu n’aboutisse à soumettre à une imposition excessive les revenus dits exceptionnels ou différés, il existe le système du quotient[1].

La liquidation de l’impôt sur le revenu est alors particulière. Le taux d’imposition du revenu exceptionnel est établi comme si le revenu exceptionnel n’était que d’un quart de son montant imposable. Le taux d’imposition marginale est ainsi ralenti dans sa progression.
Ce dispositif est d’autant plus intéressant que la tranche marginale d’imposition des revenus ordinaires imposables est faible et que le nombre de parts fiscales est important (ex : imposition commune).
Il suffit de déclarer les revenus exceptionnels dans une case dédiée (OXX) et non dans sa catégorie de revenu, et d’énoncer le revenu concerné dans une note annexe ou en

saisie libre en cas de déclaration en ligne.
Pour être qualifié de revenu exceptionnel, le revenu doit l'être :

- par nature (n'a pas vocation à se renouveler)
- et par son montant (supérieur à la moyenne des revenus nets imposables du foyer des 3 années précédentes ou dérogation administrative opposable comme indemnité de licenciement, sortie en capital de plan d'épargne retraite…)

Il est reconnu par l'administration qu'une cession d'entreprise pour départ en retraite, ou encore par le Conseil d'Etat qu'une réduction de capital[2] puissent être des revenus exceptionnels par nature.

Le caractère exceptionnel de ce montant

Reste la question de l'appréciation du caractère exceptionnel dans son montant. Doit-on le déterminer en retenant la plus-value brute ou nette de l'abattement pour durée de détention ?
L'administration s'était prononcée pour une prise en compte nette d'abattement dans une réponse ministérielle en date du 09 juin 2016[3].
Cette réponse semblait en contradiction avec la position administrative générale exprimée dans le BOFiP[4]. « 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. »
L'abattement étant sans conséquence sur le revenu à disposition, selon ce principe général énoncé on devrait retenir la plus-value-brute.

Arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris du 20 octobre 2021

Un contentieux est né. Il provient de cette contradiction dans l'appréciation du caractère exceptionnel de par son montant entre le principe général énoncé par l'administration et sa position particulière au sujet de la plus-value.

La loi

La Cour juge que l'application de la loi se doit d'être la comparaison d'un revenu net avec la moyenne des revenus nets imposables des trois années précédentes.
Ainsi, dans l'absolu on devrait retenir, comme l'énonce l'administration dans sa réponse ministérielle, la plus-value nette de l'abattement pour délai de détention.

L'opposabilité de la doctrine administrative

Il est un principe très protecteur et avantageux pour le contribuable, celui qu'un commentaire administratif dit opposable. Aujourd'hui il s'agit uniquement d'un commentaire publié dans le BOFiP-impôts ou encore une réponse du Ministre du Budget à une question écrite d'un parlementaire publiée dans le JO de son assemblée). [5]
La Cour s'appuie sur la dernière position administrative en date, soit le BOFiP[6] dont la dernière version est en date du 20 juillet 2016 (quelques semaines postérieurement à la réponse ministérielle Frassa)…
Elle jugea que la position générale du BOFiP était applicable à l'appréciation du caractère exceptionnel dans son montant de la plus-value. Elle s'impose donc en matière de doctrine administrative opposable.

Déclarations à réaliser

Suite à cette décision, il est alors envisageable de se prévaloir du système du quotient de façon beaucoup plus large.
En cas d'abattement pour délai de détention de 65% ou de 85 %[7] selon les cas, la qualification de revenus exceptionnels sont rares sauf revenus imposables moyens faibles et/ou plus-value très importante.
On pourra au titre des cessions 2021 se réclamer du système du quotient, mais également des années antérieures non prescrites soit les années 2019 et 2020.
Concernant les déclarations rectificatives, on rappelle que ce régime n'est applicable qu'en cas de soumission au barème progressif. La renonciation à l'application du prélèvement forfaitaire unique doit être réalisée au plus tard jusqu'à la date limite de dépôt de la déclaration des revenus de l'année de cession, sans possibilité ultérieure de l'invoquer[8].

Par conséquent, en l'absence de cette renonciation, le bénéfice du système du quotient se ferme.

Cessions en 2022

Vous l'avez compris, la solution rendue par la Cour administrative d'appel est fragile car ne repose pas sur la loi mais seulement sur une position mentionnée dans le BOFiP.
Ainsi, cette position peut disparaître sans préavis, à tout moment. Or, en matière de changement de doctrine administrative, concernant l'imposition du revenu, c'est la doctrine en vigueur au 31 décembre de l'année des revenus qui doit être retenue.[9]
Si le Conseil d'Etat [10] a jugé qu'en matière de plus-value on doit retenir la date du fait générateur de l'imposition, soit la cession, la règle en jeu ici n'est pas relative aux règles d'imposition de la plus-value. Elle concerne plus généralement les modalités particulières de calcul de l'impôt sur le revenu. On ne pourra donc affirmer l'application de la décision commentée aux cessions réalisées en 2022 qu'au 31 décembre 2022…

Questions en suspens

En cas de perception d'un supplément de prix ou *earn-out*, ce dernier sera éligible au même abattement pour délai de détention que la cession principale.
Selon l'article 150-0A, I – 2° du Code général des impôts, son imposition est néanmoins générée au titre de l'année de sa perception.
La renonciation au PFU est exercée lors de sa déclaration.
Mais comment doit-on apprécier le caractère exceptionnel de ce montant ? A notre connaissance ce sujet n'a pas fait l'objet ni de jurisprudence ni de commentaires administratifs. Doit-on faire masse du montant de la plus-value de la cession initiale et du complément de prix ? Doit-on considérer que la plus-value de cession étant exceptionnelle, le complément de prix l'est également ? Cela semble peu cohérent, les deux revenus étant soumis à des impositions distinctes, ils doivent être appréciés de façon autonomes. Néanmoins, s'agissant d'une même cession, un complément de prix ne doit pas remettre en cause d'invoquer le caractère de revenu exceptionnel pour la cession initiale et son complément de prix. A défaut, la seule présence qu'un complément de prix ou même prévu, remet en cause le caractère exceptionnel (peu

équitable).

[1] Article 163-0A du Code général des impôts

[2] Conseil d'Etat 19 mars 2018

[3] RM Frassa JO Sénat 09 juin 2016 n°17498

[4] BOI-IR-LIQ-20-30-20 n°140

[5] Article L.80 A du Livre des procédures – https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/627-PGP.html/identifiant=BOI-SJ-RES-10-10-10-20200304

[6] https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4620-PGP.html/identifiant=BOI-IR-LIQ-20-30-20-20160720

[7] Abattement majoré en cas d'acquisition de titres de PME de moins de 10 ans – article 150-0 D, 1 quater du Code général des impôts – https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/9540-PGP.html/identifiant=BOI-RPPM-PVBMI-20-30-20191220

[8] Article 200 A, 2 du Code général des impôts – https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/11224-PGP.html/identifiant=BOI-RPPM-RCM-20-15-20210621

[9] https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/627-PGP.html/identifiant=BOI-SJ-RES-10-10-10-20200304 n°380

[10] Conseil d'Etat du 10 février 2017 n°386221

Florent BELON – Expert Ingénierie Patrimoniale et Sociale