

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE LYON**

N°1501583

M. et Mme Dominique Z...

Mme Isabelle Caron
Rapporteur

M. Arnaud Porée
Rapporteur public

Audience du 19 décembre 2017
Lecture du 11 janvier 2018

19-04-01-02-03-03
C+

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le tribunal administratif de Lyon

6^{ème} chambre

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un mémoire enregistrés le 16 février 2015 et le 12 octobre 2015, M. et Mme Dominique Z... demandent au tribunal de prononcer la réduction de la cotisation d'impôt sur le revenu à laquelle ils ont été assujettis au titre de l'année 2013.

Ils soutiennent que :

- en application des dispositions de l'article 163-0 A du code général des impôts, le montant du revenu exceptionnel à comparer à la moyenne des revenus nets des trois dernières années d'imposition est constitué de la plus-value dégagée lors de la cession de parts sociales, avant application de l'abattement pour durée du droit de détention ;
- cette position résulte de la doctrine fiscale.

Par un mémoire en défense, enregistré le 18 septembre 2015, le directeur régional des finances publiques de Rhône-Alpes et du département du Rhône conclut au rejet de la requête.

Il soutient que les moyens soulevés par M. et Mme Z... ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Caron, conseiller,
- et les conclusions de M. Porée, rapporteur public.

1. Considérant que M. Z... a cédé le 15 février 2013 les parts d'associé qu'il détenait dans une société d'avocats et qu'il en a dégagé une plus-value de 238 566 euros ; que, par une réclamation du 15 décembre 2014, M. et Mme Z... ont sollicité, pour le calcul de leur cotisation d'impôt sur le revenu de 2013, le bénéfice de la règle du quotient prévue en cas de revenu exceptionnel par les dispositions de l'article 163-0 A du code général des impôts ; que, l'administration fiscale ayant refusé de faire droit à leur demande, M. et Mme Z... sollicitent, par la présente requête, la réduction de la cotisation d'impôt sur le revenu à laquelle ils ont été assujettis au titre de l'année 2013 ;

Sur l'application de la loi fiscale

2. Considérant qu'aux termes de l'article 163-0 A du code général des impôts : *« 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 (...) Les dispositions ci-dessus ne s'appliquent qu'aux seuls revenus exceptionnels ou différés imposés d'après le barème progressif prévu à l'article 197 »* ; qu'il résulte de ces dispositions, qui ont pour objet d'atténuer les effets du barème progressif de l'impôt sur le revenu, que tout contribuable qui a réalisé un revenu exceptionnel peut bénéficier de l'application de la règle du quotient qu'elles prévoient pour l'imposition d'un tel revenu ; qu'afin d'en apprécier le caractère exceptionnel, le montant du revenu qui doit être comparé à la moyenne des revenus nets des trois dernières années est celui retenu dans la base imposable de l'année au titre de laquelle le contribuable a bénéficié de ce revenu ;

3. Considérant qu'il est constant que la plus-value de cession mobilière réalisée par M. Z... présente un caractère exceptionnel par sa nature ; que le montant de la plus-value qui doit être comparé à la moyenne des revenus nets des trois dernières années est celui retenu dans la base imposable au titre de 2013, soit le montant de 83 498 euros déclaré par M. Z... après application, sur le montant total de cette plus-value, de l'abattement de 65 % pour durée de détention des titres prévu par les dispositions de l'article 150-0 D du code général des impôts ; qu'il résulte de l'instruction que ce montant est inférieur à la moyenne des revenus imposables des trois années antérieures du contribuable ; que, dans ces conditions, la plus-value en litige ne présente pas un caractère exceptionnel par son montant au sens des dispositions de l'article 163-0 A du code général des impôts ;

Sur l'interprétation administrative de la loi fiscale

4. Considérant qu'aux termes du second alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales : « *Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente.* » ;

5. Considérant que M. et Mme Z... se prévalent, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, de la documentation administrative de base BOI-IR-LIQ-20-30-20 du 12 septembre 2012 qui précise notamment au paragraphe n°140 : « Pour bénéficier des dispositions de l'article 163-0 A du code général des impôts, 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. » ; qu'il ressort des termes de ce paragraphe que pour apprécier le caractère exceptionnel du revenu en cause, le montant à comparer à la moyenne des revenus nets des trois dernières années s'entend du revenu dont a effectivement disposé le contribuable et non de la seule partie imposable de ce revenu ; que cette interprétation de la loi fiscale vaut quelque soit la catégorie de revenu imposable et ne vise pas, contrairement à ce que soutient l'administration, uniquement le cas des traitements et salaires qui est seulement mentionné par l'administration en guise d'illustration de la règle de comparaison présentée ;

6. Considérant que la plus value dont a bénéficié M. Z... avant calcul de la partie imposable de ce revenu est d'un montant de 238 566 euros ; qu'il résulte de l'instruction que ce montant est supérieur à la moyenne des revenus du contribuable imposables au titre des trois années antérieures et doit donc être considéré, selon l'interprétation administrative de l'article 163-0 A du code général des impôts, comme un revenu exceptionnel par son montant ; que, dans ces conditions et en application des dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, les requérants sont fondés à bénéficier, pour le calcul de leur cotisation d'impôt sur le revenu de 2013, de la règle du quotient prévue par les dispositions de l'article 163-0 A du code général des impôts, telles qu'interprétées par l'administration ;

7. Considérant que selon l'administration fiscale et sans que cela soit contesté par les requérants, l'application de la règle du quotient conduit à réduire la cotisation d'impôt sur le revenu à laquelle M. et Mme Z... ont été assujettis en 2013 à hauteur de 5 714 euros ; qu'il résulte de tout ce qui précède que les requérants sont fondés à demander la décharge de cette somme ;

DECIDE :

Article 1^{er} : M. et Mme Z... sont déchargés de la cotisation d'impôt sur le revenu à laquelle ils ont été assujettis au titre de l'année 2013 à hauteur de 5 714 euros.