

AFFAIRES

CEHR, le piège du changement de quotient familial

Inf. 16

Le mécanisme du lissage, propre au calcul de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (CEHR) devait-il prendre en compte la modification du foyer fiscal ?



Géraldine Pommery,
directeur du département
Entreprises d'Unofi

UNOFI

Depuis 2012, une contribution additionnelle à l'impôt sur le revenu vise les contribuables dont les revenus dépassent un seuil regardé comme élevé. Ainsi, lorsque le revenu fiscal de référence de l'année considérée dépasse 250 000 € pour un contribuable seul ou 500 000 € pour des contribuables soumis à imposition commune, l'excédent donne lieu à une CEHR de 3 à 4 %.

Pour autant, afin d'atténuer les effets de revenus exceptionnels, un mécanisme de lissage, directement inspiré du système du quotient en matière d'impôt sur le revenu, peut s'appliquer si trois conditions sont cumulativement réunies (*CGI art. 223 sexies II-1*) :

- le contribuable doit avoir bénéficié, au titre de chacune des deux années précédant celle de l'imposition, d'un revenu fiscal de référence inférieur ou égal au seuil d'imposition à la contribution ;
- le revenu fiscal de référence de l'année d'imposition doit être supérieur ou égal à une fois et demie la moyenne des revenus fiscaux de référence des deux années précédant celle de l'imposition ;
- le contribuable doit avoir été passible de l'impôt sur le revenu au titre des deux années précédant celle de l'imposition pour plus de la moitié de ses revenus de source française ou étrangère de même nature que ceux entrant dans la composition du revenu fiscal de référence.

Dans un cas présenté à la cour administrative de Bordeaux (*CAA Bordeaux 3-7-2025 n° 23BX01975*), trois frères et sœur déclarent en 2020 une plus-value de cession de titres, à raison de laquelle ils sont assujettis à l'impôt sur le revenu, aux prélèvements sociaux et à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. Au titre de cette dernière, ils souhaitaient se voir appliquer le mécanisme du lissage.

Application stricte du texte de l'article 223 sexies du CGI

Le cœur du litige réside dans la méthode de calcul pour comparer le revenu fiscal de référence de l'année d'imposition (2020) avec la moyenne de ceux des deux années précédentes (2018 et 2019). En effet, s'agissant de trois jeunes adultes, ils étaient tous trois rattachés au foyer fiscal de leurs parents en 2018, n'étant fiscalement indépendants qu'à compter de l'année 2019.

Or, contrairement à leur attente, l'administration fiscale a retenu l'entière du revenu fiscal de référence pour 2018, incluant les revenus tant des parents que des enfants, et non seulement le revenu taxable de

chacun des enfants, refusant de ce fait l'application du lissage.

Pour ce faire, l'administration a fait une application stricte du texte de l'article 223 sexies, considérant que la contribution est assise sur le revenu fiscal de référence du foyer fiscal auquel appartient le contribuable.

S'il est vrai que le même article prévoit au paragraphe II-2 les effets d'une modification de la situation de famille du contribuable sur les modalités d'application du lissage, cela ne concerne que les cas de mariage, divorce, séparation ou décès, mais aucunement le cas du détachement d'un enfant.

Considérant par ailleurs que la CEHR est à la charge des contribuables passibles de l'impôt sur le revenu, et qu'aux termes de l'article 6 du CGI « chaque contribuable est imposable à l'impôt sur le revenu, tant en raison de ses bénéfices et revenus personnels que ceux de ses enfants et personnes considérées comme étant à sa charge [...] », la cour administrative d'appel de Bordeaux a suivi le raisonnement de l'administration fiscale quant au caractère figé des références de calculs.

En d'autres termes, les revenus des parents auront été inclus dans la base de calcul des conditions du bénéfice (ou de l'absence de bénéfice) du lissage de la CEHR, tant pour eux-mêmes que pour chacun de leurs trois enfants.