

Les mesures transitoires accompagnant l'entrée en vigueur du prélèvement à la source sont détaillées

184 1. Le 4 septembre dernier, le Premier ministre a confirmé que le prélèvement à la source entrerait en vigueur le 1^{er} janvier 2019 (sauf pour les employés à domicile pour lesquels la réforme est repoussée au 1^{er} janvier 2020 et sous réserve, pour la généralité des contribuables, de quelques ajustements relatifs au versement anticipé des crédits d'impôt sous forme d'acompte).

Sans dispositif approprié, la mise en œuvre du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux aurait soumis les redevables à un **double paiement en 2019** : le prélèvement afférent à leurs revenus perçus à compter du 1^{er} janvier et l'imposition de leurs revenus perçus en 2018. Afin d'éviter cette situation, le législateur a prévu la mise en place d'un crédit d'impôt modernisation du recouvrement (CIMR) **neutralisant l'imposition des revenus courants perçus en 2018** (un crédit d'impôt poursuivant le même objectif est également prévu en matière de contributions et prélèvements sociaux recouvrés par voie de rôle). Ce dispositif s'accompagne de mesures transitoires spécifiques destinées à **éviter toute optimisation du CIMR** par report de la déduction des charges foncières et des cotisations d'épargne retraite.

Ces diverses mesures viennent d'être commentées par l'administration fiscale dans deux publications au Bofip en date du 4 juillet et du 1^{er} août 2018 (BOI-IR-PAS-50).

Les mesures transitoires de détermination des revenus fonciers des années 2018 et 2019 sont illustrées

Charges foncières des immeubles donnés en location

2. Le législateur a prévu de **déroger aux règles de droit commun de déductibilité** des charges pour la détermination du revenu net foncier imposable au titre des années 2018 et 2019. Ces modalités spécifiques de déduction s'appliquent différemment selon la nature « récurrente » ou « pilotable » des charges concernées.

Modalités de déduction des charges « récurrentes »

3. Le législateur a prévu que les charges récurrentes afférentes à des **dettes dont l'échéance intervient en 2018** ne sont déductibles que pour la détermination du revenu net foncier de 2018, quelle que soit la date de paiement effectif de ces dettes. En revanche, les dettes échues sur une autre année que 2018 mais qui sont payées en 2018 restent déductibles en 2018.

L'administration **définit** les charges dites « récurrentes » comme les charges de la propriété que le bailleur doit chaque année à raison du bien loué et sur l'échéance desquelles il ne peut en principe pas influencer, soit en raison de leur caractère périodique, soit parce qu'il ne maîtrise pas la date d'échéance de la dette qui en découle. Elle précise que ces charges sont **limitativement** énumérées au 1^o du 1 du K du II de l'article 60 de la loi 2016-1917 (BOI-IR-PAS-50-20-10 n° 30).

À notre avis, une dépense qui répondrait à la définition de la charge récurrente donnée par l'administration mais qui ne figurerait pas dans la liste donnée par le texte légal ne serait donc pas soumise aux règles dérogatoires de déduction.

4. Le tableau ci-dessous, établi par nos soins, récapitule les charges récurrentes concernées par la mesure ainsi que leurs dates d'échéance respectives.

Charges	Date d'échéance
Primes d'assurance	Date mentionnée sur l'avis adressé par la compagnie d'assurance, sans tenir compte de la période couverte
Provisions pour charges de copropriété : dépenses comprises dans le budget prévisionnel	Premier jour de chaque trimestre ou exigibilité fixée par l'assemblée générale des copropriétaires
Provisions pour charges de copropriété : dépenses de travaux non comprises dans le budget prévisionnel	Exigibilité fixée par l'assemblée générale des copropriétaires
Impôts	Exigibilité figurant sur l'avis d'imposition, sans tenir compte de l'année au titre de laquelle l'impôt est établi
Intérêts d'emprunt	Date mentionnée sur l'échéancier du prêt
Frais d'administration et de gestion	Date fixée par la loi ou les parties au contrat ; à défaut, date de facturation
Frais de fonctionnement et de gestion des FPI	Le document récapitulatif remis au porteur de parts par le FPI doit tenir compte des modalités dérogatoires de déduction des charges

Modalités de déduction des charges « pilotables »

5. Les charges « pilotables » payées en 2018 sont intégralement déductibles pour la détermination du revenu net foncier de l'année 2018. En revanche, le montant de charges « pilotables » admis en déduction pour la détermination du revenu net foncier de l'année 2019 est égal à la moyenne des charges pilotables payées en 2018 et 2019 (**règle dite « de la moyenne »**).

Cette règle s'applique bien locatif par bien locatif (BOI-IR-PAS-50-20-10 n° 150). En cas de charges « pilotables » supportées seulement en 2018, le revenu net foncier 2019 sera calculé en retenant la moitié du montant de charges « pilotables » payées en 2018, quand bien même aucune dépense de cette nature ne serait acquittée en 2019.

6. Par opposition aux charges « récurrentes », l'administration **définit** les charges « pilotables » comme les dépenses de travaux dont le bailleur maîtrise en principe le calendrier de réalisation et, par conséquent, l'année d'imputation (BOI-IR-PAS-50-20-10 n° 40).

Elle précise que ces charges sont **limitativement** énumérées par le 2° du 1 du K du II de l'article 60 de la loi 2016-1917. Il s'agit :

- des dépenses de réparation et d'entretien effectivement supportées par le propriétaire ;
- des dépenses d'amélioration afférentes aux locaux d'habitation, à l'exclusion des frais correspondant à des travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement ;
- des dépenses d'amélioration afférentes aux locaux professionnels et commerciaux destinées à protéger ces locaux des effets de l'amiante ou à faciliter l'accueil des handicapés, à l'exclusion des frais correspondant à des travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement ;
- des dépenses d'amélioration, de construction, de restauration ou d'entretien spécifiques aux propriétés rurales.

7. Certaines dépenses de travaux qui, par nature, constituent des charges « pilotables » sont **exclus** du champ d'application du dispositif du fait des circonstances dans lesquelles elles sont réalisées et demeurent déductibles dans les conditions de droit commun (BOI-IR-PAS-50-20-10 n° 160). Sont concernés :

- les travaux d'urgence rendus nécessaires par l'effet de la force majeure ou décidés par le syndic ;
- les travaux effectués sur un immeuble acquis, classé ou inscrit au titre des monuments historiques ou labellisé par la Fondation du patrimoine en 2019.

Cas particulier des charges supportées par l'intermédiaire des provisions pour charges de copropriété

8. L'administration précise que comme les charges de copropriété constituent en principe des **charges « récurrentes »** (voir n° 3), seules les provisions pour charges échues en 2018 sont déductibles en 2018, conformément aux règles dérogatoires de déduction prévues pour cette année (BOI-IR-PAS-50-20-10 n° 140).

9. Toutefois, ces provisions pour charges peuvent intégrer des dépenses de travaux qui sont par nature des **charges « pilotables »** (voir n° 5). Le dispositif anti-optimisation propre à ce type de dépenses s'applique alors de manière spécifique à ces dépenses pour tenir compte de la règle de droit commun de déductibilité immédiate en N des provisions pour charge de copropriété et de leur régularisation en N + 1, après ventilation des charges déductibles et non déductibles. Ainsi, les provisions supportées par le propriétaire en 2018 et correspondant à des travaux déductibles ouvrent droit, à hauteur de 50 % de leur montant, à une déduction pour la détermination du revenu foncier 2019. Pour la détermination du revenu foncier 2020, les provisions sont diminuées de 50 % du montant des provisions supportées en 2019 et correspondant à des travaux déductibles.

Il est toutefois admis que, pour les immeubles acquis en 2019, aucune réintégration ne soit opérée en 2020. En effet, dans cette hypothèse, aucune charge n'a été déduite sur 2018 et aucune déduction supplémentaire n'a été opérée en 2019 (BOI-IR-PAS-50-20-10 n° 260).

10. **Exemple** (BOI-IR-PAS-50-20-10 n° 250) :

Un copropriétaire supporte les provisions pour travaux (intégralement déductibles) suivantes pour un immeuble acquis avant 2018.

2018	2019	2020
4 000 €	3 000 €	3 500 €

Il peut donc opérer les déductions suivantes pour la détermination de son revenu net foncier des années correspondantes.

2018	2019	2020
4 000 €	3 000 + (4 000 × 50 %) = 5 000 €	3 500 – (3 000 × 50 %) = 2 000 €

Si la copropriété avait décidé de concentrer les travaux sur l'année 2019, les déductions auraient été les suivantes.

2018	2019	2020
0 €	$7\,000 + (0 \times 50\%) = 7\,000$ €	$3\,500 - (7\,000 \times 50\%) = 0$ €

Charges foncières des monuments historiques dont le propriétaire se réserve la jouissance

11. Pour l'application des dispositifs d'accompagnement de la mise en place du prélèvement à la source, le législateur a prévu que les charges foncières afférentes aux monuments historiques et assimilés dont les propriétaires se réservent en totalité ou en partie la jouissance sont déductibles du revenu global annuel dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités que celles prévues en matière de revenus fonciers.

Les **mesures dérogatoires** exposées ci-dessus **s'appliquent** donc pour la détermination du revenu global des années 2018 et 2019 des propriétaires (BOI-IR-PAS-50-20-20 n°s 20 et 40) :

- d'immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques ;
- d'immeubles ayant reçu le label de la Fondation du patrimoine ;
- d'immeubles faisant partie du patrimoine national ayant fait l'objet d'un agrément délivré par le ministre du budget avant le 1^{er} janvier 2014 ou pour lesquels une demande d'agrément a été adressée à la DGFIP avant le 31 décembre 2013.

La déduction des cotisations et primes d'épargne retraite versées en 2019 est encadrée

12. Le législateur a **limité** le montant déductible en 2019 des cotisations et primes d'épargne retraite à **la moyenne** de celles payées en 2018 et 2019 lorsque le montant versé en 2018 est inférieur aux montants versés en 2017 et 2019.

Sont concernées les cotisations ou primes versées (BOI-IR-PAS-50-20-30 n° 10) :

- aux plans d'épargne retraite populaire (Perp) ;
- à titre individuel et facultatif aux contrats souscrits dans le cadre de régimes de retraite supplémentaire obligatoires mis en place par un employeur ou un groupement d'employeurs ;
- aux régimes mutualistes et de la fonction publique (Corem, Prefon, CRH).

13. L'administration précise que le **montant des cotisations pris en compte** pour apprécier si le dispositif anti-optimisation est applicable est celui effectivement versé par le contribuable, avant application des règles de droit commun de plafonnement des versements. En cas de versements opérés sur différents types de contrats, le montant pris en compte est le total des versements ainsi opérés. Si plusieurs membres du foyer fiscal effectuent des versements de cotisations, l'application du dispositif s'apprécie au niveau de chaque membre (BOI-IR-PAS-50-20-30 n°s 30 à 50).

L'administration confirme expressément que le dispositif ne s'applique pas lorsque le montant versé en 2018 est supérieur ou égal à celui de 2017 ou à celui de 2019. Il ne s'applique pas non plus lorsqu'aucune cotisation n'a été versée en 2017 ou en 2019 (BOI-IR-PAS-50-20-30 n°s 60 et 70). En d'autres termes, une personne qui n'avait pas de Perp en 2017 ou qui n'avait pas versé de somme sur celui-ci en 2017 ne sera pas concernée par le dispositif et pourra donc déduire la totalité des versements qu'elle effectuera en 2019. Un contribuable qui aurait liquidé son régime de retraite supplémentaire en 2018 ne serait pas non plus concerné par le dispositif.

14. Lorsque les conditions d'application du dispositif sont remplies, le **montant des cotisations admises en déduction** en 2019 est calculé en appliquant la **formule de calcul** suivante (BOI-IR-PAS-50-20-30 n° 80) :

$$[\text{Montant des cotisations ou primes versées en 2018} + \text{Montant des cotisations ou primes versées en 2019}] / 2.$$

Le montant ainsi déterminé n'est admis en déduction que dans les limites du **plafonnement** de droit commun pour l'année 2019 (BOI-IR-PAS-50-20-30 n° 90).

15. Exemple (BOI-IR-PAS-50-20-30 n° 140) :

Un couple marié procède aux versements suivants sur la période 2017-2019 et chacun dispose d'un plafond de déduction de 4 000 €.

Année	2017	2018	2019
Conjoint A	5 000 €	1 000 €	9 000 €
Conjoint B	2 500 €	2 500 €	1 500 €

Situation du conjoint A :

Le montant de ses cotisations 2018 est inférieur aux montants versés en 2017 et 2019, le montant de cotisations admis en déduction en 2019 sera égal à la moyenne des versements de 2018 et 2019 : $(1\,000 + 9\,000) / 2 = 5\,000$ €. Ce montant sera en outre limité au plafond de déduction dont dispose le conjoint A, soit une déduction en 2019 de 4 000 €.

Situation du conjoint B :

Le montant de ses cotisations 2018 est supérieur à celui de 2019, ni le dispositif de la moyenne ni le plafonnement ne s'appliquent, les cotisations 2019 seront donc intégralement admises en déduction.

Le foyer déduira donc un total de 5 500 € de cotisations.

Toutefois, si le couple a opté pour un plafond de déduction mutualisé, soit 8 000 € au cas particulier (4 000 + 4 000), il peut déduire 6 500 € de cotisations, le plafonnement du conjoint A n'ayant plus à être pratiqué.

Le fonctionnement du CIMR est précisé

16. Le bénéfice du CIMR est accordé en matière d'impôt sur le revenu et, le cas échéant, de contributions sociales, aux **contribuables domiciliés fiscalement en France ou à l'étranger** dès lors qu'ils disposent de revenus non exceptionnels effectivement imposables en France et inclus dans le champ du prélèvement à la source (BOI-IR-PAS-50-10-10 n° 1 et BOI-IR-PAS-50-10-40 n° 1).

17. L'administration retient, en matière d'impôt sur le revenu, la **formule de calcul** suivante (BOI-IR-PAS-50-10-10 n° 20) :

$$\text{CIMR} = [\text{IR} \times \text{Rinclusionexcep} / \text{RNI}] \text{ Clétranger}$$

Au numérateur, « **IR** » correspond à l'impôt sur le revenu du foyer issu du barème progressif et calculé sur l'ensemble des revenus perçus ou réalisés en 2018. Le cas échéant, l'impôt pris en compte s'entend de celui :

- déterminé après application des modalités particulières d'imposition telles que le système de la moyenne, celui de la base fractionnée ou celui du quotient ;
- issu des taux spécifiques prévus pour les non-résidents ou les résidents d'outre-mer.

En revanche, ne sont pas pris en compte l'impôt sur le revenu issu de l'application d'un taux proportionnel, les réductions et crédits d'impôt acquis au titre de l'année 2018 non plus que les autres contributions, taxes et prélèvements pouvant figurer sur le même article de rôle que l'impôt sur le revenu 2018 (BOI-IR-PAS-50-10-10 n° 30).

« **Rinclusionexcep** » correspond à la somme des revenus nets imposables non exceptionnels perçus au cours de l'année 2018 et qui relèvent du champ d'application du prélèvement à la source. L'administration renvoie sur ce point à ses commentaires publiés au BOI-IR-PAS-20-20-10 (notion de revenu net imposable) et au BOI-IR-PAS-50-10-20 (notion de revenus non exceptionnels).

Au dénominateur, « **RNI** » correspond à la somme des revenus nets catégoriels soumis au barème de l'impôt sur le revenu, que ces revenus relèvent ou non du champ d'application du prélèvement à la source, abstraction faite des déficits catégoriels et des déficits, charges et abattements déductibles du revenu global (BOI-IR-PAS-50-10-10 n° 50).

« **Clétranger** » correspond au montant des crédits d'impôt prévus par les conventions fiscales et octroyés à raison de revenus entrant dans le champ du prélèvement à la source. Toutefois, ce montant n'est retenu que pour son montant plafonné au montant de l'impôt français correspondant à ces mêmes revenus et effectivement imputable (BOI-IR-PAS-50-10-10 n° 60).

18. En matière de **contributions sociales**, le montant du CIMR est calculé en appliquant le taux global des contributions dues sur les revenus du patrimoine non exceptionnels déterminés comme en matière d'impôt sur le revenu, fixé à 17,2 % pour les revenus du patrimoine de 2018.

19. Le CIMR afférent à l'impôt sur le revenu s'impute sur l'impôt dû au titre de l'année 2018, après **imputation** préalable des réductions et crédits d'impôt ainsi que des prélèvements et retenues non libératoires. L'éventuel excédent est restituable (BOI-IR-PAS-50-10-10 n° 130).

Le CIMR afférent aux contributions sociales s'impute sur les contributions dues au titre de l'année 2018 (BOI-IR-PAS-50-10-40 n° 50).

Les revenus non exceptionnels ouvrant droit au CIMR sont définis

Revenu net foncier

20. Le revenu net foncier imposable en 2018, éligible au CIMR et à prendre en compte au **numérateur** de la formule de calcul exposée n° 17 est déterminé dans les conditions de droit commun d'imposition :

- **sous réserve** des mesures dérogatoires de déduction des charges « récurrentes » (voir n° 3 s.) ;
- à **l'exclusion** des majorations pour rupture d'engagement ou pour régularisation de charges de copropriété non déductibles ;
- **au prorata** des revenus bruts fonciers non exceptionnels sur le total des revenus bruts fonciers.

Les revenus fonciers de source étrangère qui ouvrent droit à un crédit d'impôt égal à l'impôt français sont hors du champ du prélèvement à la source. Il n'en est pas tenu compte pour calculer le CIMR (BOI-IR-PAS-50-10-20-40 n° 70).

La **formule de calcul** du revenu net foncier de 2018 ouvrant droit au CIMR est donc (BOI-IR-PAS-50-10-20-40 n° 110) :

$$(\text{revenus bruts foncier non exceptionnels perçus en 2018} / \text{total des revenus bruts fonciers perçus en 2018}) \times \text{revenu net foncier imposable 2018.}$$

Exclusion des majorations pour rupture d'engagement

21. Les majorations du revenu foncier net 2018 opérées à raison de la rupture d'un engagement pris par le contribuable dans le cadre d'un dispositif fiscal ne sont pas prises en compte pour calculer le CIMR (BOI-IR-PAS-50-10-20-40 n° 90).

Le tableau ci-dessous, établi par nos soins, récapitule les dispositifs comportant des engagements dont la rupture donne lieu à réintégration de sommes initialement déduites et le revenu net foncier concerné par cette réintégration.

Dispositif	Engagement	Année et montant de la réintégration
Périssol	Location ou conservation des parts	Revenu foncier de l'année de rupture : amortissements déduits au cours de la période couverte par l'engagement
Besson neuf		
Robien		
Borloo neuf		
Robien SCPI		
Borloo SCPI		
Monuments historiques (MH)	Conservation de la propriété du MH ou des parts de sociétés afférentes à un MH	Revenu foncier de l'année de rupture et des deux années suivantes : un tiers des charges imputées
Besson Ancien	Location ou conservation des parts	Revenu foncier de l'année de rupture : déduction spécifique dont le contribuable a bénéficié
Robien ZRR		
Scellier ZRR		Revenu foncier des années au cours desquelles la déduction spécifique a été pratiquée
Borloo neuf		
Borloo ancien		
Cosse		

Exclusion des régularisations de charges de copropriété non déductibles

22. Le montant net imposable de revenus fonciers éligible au CIMR ne comprend pas les réintégrations effectuées en 2018 par les copropriétaires au titre du montant des provisions pour charges de copropriété déduites en 2017 et afférentes à des dépenses de travaux non déductibles.

23. Exemple (BOI-PAS-50-10-20-40 n° 100) :

Un contribuable supporte 8 000 € de provisions pour charges de copropriété en 2017. En 2018, il perçoit 50 000 € de recettes foncières, acquitte 9 000 € de provisions pour charges de copropriété et 4 000 € de charges déductibles qu'il acquitte directement. En outre, l'arrêté des comptes de 2017 a fait apparaître que sur les 8 000 € de provisions acquittées, 5 000 € correspondaient à des travaux non déductibles.

La liquidation du revenu net foncier imposable 2018 et son retraitement pour déterminer le revenu net foncier éligible au CIMR s'effectuent comme suit, le prorata étant considéré comme égal à 100 % pour les besoins de l'exemple.

	Revenu foncier net imposable	Revenu foncier net éligible au CIMR
Recettes	50 000 €	50 000 €
Provisions pour charges	- 9 000 €	- 9 000 €
Charges déductibles	- 4 000 €	- 4 000 €
Réintégration des provisions 2017 (charges non déductibles)	+ 5 000 €	-
Total	42 000 €	37 000 €

Prorata des revenus bruts fonciers non exceptionnels sur le total des revenus bruts fonciers

24. Les recettes foncières qualifiées de non exceptionnelles, qui servent à déterminer la proportion du revenu net foncier ouvrant droit au bénéfice du CIMR sont constituées (BOI-IR-PAS-50-10-20-40 n° 120 s.) :

- des loyers ou fermages perçus par le bailleur, c'est-à-dire les sommes versées par les locataires en exécution des stipulations des baux conclus avec eux, à la condition qu'ils soient afférents à des échéances de l'année 2018 ;
- de la valeur locative des immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance en 2018.

Le tableau ci-dessous, établi par nos soins, synthétise les caractéristiques de ces revenus fonciers considérés comme non exceptionnels pour la détermination du **numérateur du prorata** :

Caractéristiques du revenu non exceptionnel	Observations
Loyer ou fermage	Y compris les revenus de substitution à la perte de loyers (assurances loyers impayés). Sont exclus : – les produits de la cession d'un usufruit temporaire ; – les sommes perçues en sus des loyers et fermages (pas-de-porte, droit d'entrée du preneur à bail rural, compléments spécifiques aux propriétés rurales, etc.) ; – les indemnités et subventions destinées à financer des charges (subventions Anah, etc.) ; – les indemnités pour retard de livraison d'immeuble.
Échu et encaissé en 2018	En raison de l'exécution normale des baux et conventions existant entre le bailleur et son locataire. Sont exclus : – les loyers et fermages échus mais non payés en 2018 ; – les loyers payés en 2018 mais échus au titre d'autres années.
Ne couvrant pas une période de location supérieure à douze mois	Dans le cas contraire, les loyers sont intégrés : – au numérateur du prorata pour leur montant couvrant une période de douze mois ; – au dénominateur du prorata pour leur montant total.
Ne consistant pas en la remise d'immeubles ou de titres conférant la propriété ou la jouissance d'immeubles	Sont concernées les remises gratuites en fin de bail des constructions édifiées par le locataire. La valeur de ces remises n'est pas intégrée au numérateur du prorata mais à son dénominateur.
Valeur des immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance	Valeur visée à l'article 30 du CGI.

25. Le **dénominateur du prorata** est constitué de l'ensemble des revenus bruts fonciers, qu'ils soient perçus directement par le contribuable ou par l'intermédiaire d'une société de personnes, à l'exclusion des réintégrations consécutives aux ruptures d'engagement ou à la régularisation de provisions pour charges de copropriété (BOI-IR-PAS-50-10-20-40 n° 220).

26. **Exemples** (BOI-IR-PAS-50-10-20-40 n° 230) :

Exemple 1

Un bailleur soumis au régime réel d'imposition perçoit 100 000 € de revenus bruts fonciers en 2018 dont 80 000 € de loyers échus en 2018 et 20 000 € de pas-de-porte. Les charges de la propriété échues et payées en 2018 s'élèvent à 60 000 € et sont intégralement déductibles.

Le revenu net foncier imposable de 2018 s'élève à $100\,000 - 60\,000 = 40\,000$ €.

Le prorata des revenus non exceptionnels sur les revenus bruts est égal à 80 % ($80\,000/100\,000$).

Le revenu net foncier 2018 éligible au CIMR est donc de $40\,000 \times 80\% = 32\,000$ €.

Les 8 000 € de différence sont considérés comme des revenus fonciers exceptionnels et n'ouvrent pas droit au CIMR.

Exemple 2

Un bailleur soumis au régime micro-foncier perçoit 10 000 € de revenus bruts fonciers en 2018 dont 8 000 € de loyers échus en 2018 et 2 000 € de pas-de-porte. Les charges de la propriété échues et payées en 2018 s'élèvent à 6 000 € et sont intégralement déductibles.

Le revenu net foncier imposable de 2018 s'élève à $10\,000 - (10\,000 \times 30\%) = 7\,000$ €.

Le prorata des revenus non exceptionnels sur les revenus bruts est égal à 80 % ($8\,000/10\,000$).

Le revenu net foncier 2018 éligible au CIMR est donc de $7\,000 \times 80\% = 5\,600$ €.

Les 1 400 € de différence sont considérés comme des revenus fonciers exceptionnels.

Salaires, pensions et rentes viagères

Principe

27. Les revenus imposables à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux salaires, aux pensions ou aux rentes viagères sont en principe considérés comme des revenus non exceptionnels dès lors qu'ils sont situés dans le champ du prélèvement à la source. Ces revenus sont considérés en totalité comme **éligibles au bénéfice du CIMR**, pour leur montant net imposable, **sans qu'ait d'incidence** la circonstance que le montant perçu en 2018 soit supérieur à celui perçu au cours des années antérieures ou postérieures.

Ainsi, le bénéfice du CIMR n'est pas remis en cause du seul fait qu'une personne perçoive en 2018 des salaires supérieurs à ceux perçus les années précédentes lorsque, par exemple, elle a réalisé des heures supplémentaires, elle a trouvé un emploi ou changé d'emploi ou de fonctions, elle a augmenté son taux d'activité (passage d'une activité à temps partiel à temps plein) de manière pérenne ou temporaire (BOI-IR-PAS-50-10-20-10 n^{os} 1 et 10).

De même, les pensions et rentes viagères perçues en 2018 sont en principe considérées comme des revenus non exceptionnels ouvrant droit au bénéfice du CIMR, sauf circonstances particulières (BOI-IR-PAS-50-10-20-10 n^o 10).

Exclusions

28. Le législateur a expressément exclu du CIMR certains revenus qu'il considère comme exceptionnels par nature. Sont notamment concernées :

- les **indemnités de rupture du contrat de travail** versées en cas de licenciement en dehors d'un PSE, de rupture conventionnelle lorsque le salarié n'est pas en droit de bénéficier d'une pension de retraite, de mise à la retraite par l'employeur ou de départ volontaire de l'entreprise (démission, rupture négociée, départ à la retraite) en dehors d'un PSE, ainsi que l'indemnité de non-concurrence (BOI-IR-PAS-50-10-20-10 n^o 40). En revanche, ouvrent droit au CIMR les indemnités compensatrices de congés payés et de préavis, les indemnités de fin de CDD et de fin de mission d'intérim, ainsi que les primes annuelles, par exemple les primes de treizième mois, versées aux salariés au prorata, le plus souvent, de leur présence dans l'entreprise l'année de la rupture du contrat sauf s'il s'agit de gratifications surrogatoires ou de revenus anticipés ou différés (BOI-IR-PAS-50-10-20-10 n^o 50) ;
- les **indemnités de changement de résidence ou de lieu de travail** : il s'agit par exemple des indemnités, allocations ou primes de mobilité perçues à titre exceptionnel par les salariés, les personnes en recherche d'emploi ou les agents du secteur public, à raison d'un changement de leur lieu de travail (BOI-IR-PAS-50-10-20-10 n^o 80) ;
- les sommes perçues au titre de la **participation ou de l'intéressement et non affectées à un plan d'épargne salariale**, abondement excédentaire de l'employeur : l'exonération des sommes issues de la participation ou de l'intéressement qui sont affectées à un plan d'épargne salariale n'est pas remise en cause (BOI-IR-PAS-50-10-20-10 n^o 100) ;
- les sommes **retirées d'un plan d'épargne salariale** : sont exclues les sommes retirées par le contribuable, avant la fin de la période d'indisponibilité, en dehors d'un des cas de déblocage anticipé prévu par le Code du travail (BOI-IR-PAS-50-10-20-10 n^o 110).

29. Les gratifications perçues en 2018 accordées **sans lien avec le contrat de travail**, l'accord collectif, l'usage applicable chez l'employeur ou le mandat social ou allant au-delà de ce qu'ils prévoient, quelle que soit la dénomination retenue, n'ouvrent pas droit au bénéfice du CIMR pour leur totalité. Il en est ainsi des gratifications dont le versement est bénévole, ou dont le montant revêt un caractère discrétionnaire ou va au-delà de ce qui est prévu par le contrat de travail. La qualification comme telle d'une gratification s'effectue au cas par cas (BOI-IR-PAS-50-10-20-10 n^o 150).

Procédure de rescrit

30. La question de la **qualification de revenus exceptionnels** au regard du CIMR ne se pose que si le revenu est effectivement imposable. Cette question est sans objet pour un revenu exonéré (BOI-IR-PAS-50-10-20-10 n^o 30). Même si la nature des revenus exceptionnels fait qu'ils sont souvent calculés par le débiteur du revenu et indiqués dans un document récapitulatif (fiche de paie, relevé de pensions, etc.), c'est au **contribuable** d'indiquer, sous sa responsabilité, le montant net imposable de ces revenus exceptionnels n'ouvrant pas droit au bénéfice du CIMR, lors de la déclaration des revenus perçus en 2018 qui sera déposée en 2019 (BOI-IR-PAS-50-10-20-10 n^{os} 20 et 320). Cette déclaration sera aménagée afin que les contribuables y mentionnent distinctement les revenus éligibles au CIMR et ceux qui n'y ouvrent pas droit. En cas de doute sur le traitement fiscal de certains revenus, l'administration rappelle que les contribuables peuvent l'interroger et demander un rescrit dans les conditions de droit commun (BOI-IR-PAS-50-20-40 n^o 1).

31. L'**employeur** n'a, pour sa part, pas à qualifier les revenus versés en 2018 à ses salariés au regard de leur éligibilité au CIMR. S'il souhaite néanmoins donner à ses salariés des indications, il peut interroger l'administration sur le traitement fiscal d'un revenu par le biais d'une procédure spécifique de rescrit prévue par le législateur.

L'administration précise que cette demande doit porter exclusivement sur l'éligibilité au CIMR des éléments de rémunération versés par l'employeur. Elle ne peut donc concerner (BOI-IR-PAS-50-20-40 n^o 20) :

- les sommes autres que des rémunérations versées par d'autres personnes que l'employeur (pensions, rentes viagères, etc.) ;
- les rémunérations des dirigeants de sociétés autres que celles versées en application d'un contrat de travail ;
- les revenus ne relevant pas de la catégorie des traitements et salaires.

La **demande** formulée par l'employeur doit comporter, outre la description de la rémunération et des circonstances de son versement, les noms, adresses et qualités des salariés bénéficiaires. La réponse de l'administration constitue une prise de position formelle opposable au sens de l'article L 80 A du LPF ; son absence de **réponse** dans un délai de trois mois, décompté de quantième à quantième, vaut acceptation tacite de l'analyse exposée dans la demande (BOI-IR-PAS-50-20-40 n^{os} 1 et 100). Quelle que soit sa forme, la réponse de l'administration ne peut être invoquée par des salariés qui n'ont pas été mentionnés dans la demande de rescrit, quand bien même ceux-ci bénéficieraient de rémunérations analogues à celles sur lesquelles l'administration s'est prononcée (BOI-IR-PAS-50-20-40 n^o 160). Les salariés qui ne se conformeraient pas à une réponse de l'administration concluant au caractère non éligible d'un revenu au CIMR s'exposent à des pénalités (BOI-IR-PAS-50-20-40 n^o 130).

Bénéfices professionnels (BIC, BNC et BA)

32. Le **bénéfice de 2018** est considéré comme **non exceptionnel**, pour l'octroi du CIMR en 2019, **dans la limite** du bénéfice réalisé en 2015, 2016 ou 2017. En pratique, il est déterminé par l'administration fiscale sur la base des éléments déclarés par le contribuable (BOI-IR-PAS-50-10-20-20 n^o 1).

Un **complément de CIMR** sera accordé en 2020 en cas de hausse du bénéfice en 2019. Le contribuable pourra également obtenir un complément de CIMR, même si le bénéfice 2018 est supérieur aux bénéfices de référence, s'il justifie d'un surcroît d'activité ponctuel en 2018, lié par exemple à l'exécution d'une commande.

Rémunération des dirigeants

33. Un dispositif similaire à celui prévu pour les bénéfices professionnels (voir n^o 32) s'applique pour la détermination des revenus non exceptionnels (imposables selon les règles applicables aux salaires) versés au dirigeant d'une **société contrôlée par lui-même ou sa famille** : époux ou partenaire lié par un pacte civil de solidarité, ascendants, descendants, frères ou sœurs (BOI-IR-PAS-50-10-20-30 n^{os} 10 et 20).

Ce dispositif s'applique, le cas échéant, distinctement pour chaque société contrôlée et pour chaque membre du foyer fiscal.