RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-PAS-50-10-20-20-20180801
Date de publication : 01/08/2018
Date de fin de publication : 31/10/2018

IR - Prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu - Mesures transitoires - Crédit d'impôt pour la modernisation du recouvrement - Revenus non exceptionnels ouvrant droit au bénéfice du CIMR - Revenus non exceptionnels relevant de la catégorie BIC/BNC/BA

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu
Prélèvement à la source
Titre 5 : Mesures transitoires
Chapitre 1 : Crédit d'impôt pour la modernisation du recouvrement
Section 2 : Revenus non exceptionnels ouvrant droit au bénéfice du CIMR
Sous-section 2 : Revenus non exceptionnels relevant de la catégorie BIC/BNC/BA

Sommaire :

I. Bénéfices concernés
II. Bénéfices qualifiés d'exceptionnels selon la méthode de comparaison
III. Modalités d'application de la méthode par comparaison
A. Principe
B. Modalités de détermination du bénéfice non exceptionnel ouvrant droit au CIMR
1. Plafonnement du montant des bénéfices retenus au numérateur de la formule de calcul du CIMR
a. Règles de comparaison
b. Exemples
2. Ajustement du CIMR au regard des revenus réalisés en 2019 lorsque le bénéfice de l'année 2018 a été considéré en partie comme un revenu exceptionnel
a. Cas où le bénéfice de l'année 2019 est supérieur à celui de l'année 2018
b. Cas où le bénéfice de l'année 2019 est inférieur à celui de 2018
1° Ajustement en fonction des éléments déclarés lorsque le bénéfice 2019 est inférieur à celui de 2018, mais supérieur au bénéfice de référence retenu pour le plafonnement du CIMR
2° Ajustement sur réclamation
C. Cas particuliers
1. Situation du contribuable bénéficiant d'un « régime zoné »
2. Situation du contribuable débutant une activité en 2018
3. Situation des contribuables ayant dénoncé leur option pour le versement libératoire pour 2018
IV. Exemple récapitulatif

1

Pour le calcul du crédit d'impôt pour la modernisation du recouvrement (CIMR), l'appréciation du caractère non exceptionnel des bénéfices industriels et commerciaux (BIC), des bénéfices non commerciaux (BNC) et des bénéfices agricoles (BA) repose à la fois sur la nature des revenus ainsi que sur un dispositif pluriannuel d'appréciation du bénéfice consistant à comparer le bénéfice réalisé au titre de l'année 2018 à ceux réalisés au titre des années 2015, 2016 et 2017, puis, le cas échéant, 2019.

Ces règles sont prévues au E du II de l'article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017.

Remarque : En pratique, le bénéfice non exceptionnel est déterminé par l'administration fiscale sur la base des éléments déclarés par le contribuable.

I. Bénéfices concernés

10

Sont concernés les bénéfices imposables au titre de l'année 2018 à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC, des BNC et des BA et qui sont dans le champ du prélèvement à la source. Ils sont déterminés dans les conditions prévues à l'article 204 G du code général des impôts (CGI), à l'exception du 6° du 2 et du 4 du même article.

Remarque : Pour plus de précisions sur les BIC, BNC et BA situés dans le champ du prélèvement à la source et sur la détermination des bénéfices retenus pour le calcul de l'acompte, il convient de se reporter au BOI-IR-PAS-10-10-20 et au BOI-IR-PAS-20-10-20-20.

20

Le montant du bénéfice réalisé en 2018 retenu pour l'application du CIMR s'entend après application, le cas échéant, des dispositifs d'exonération partielle ou temporaire de l'impôt sur les bénéfices (dispositifs dits « régimes zonés ») sur le fondement de l'article 44 sexies du CGI, de l'article 44 sexies A du CGI, de l'article 44 septies du CGI, de l'article 44 octies du CGI, de l'article 44 octies A du CGI, de l'article 44 undecies du CGI, de l'article 44 duodecies du CGI, de l'article 44 terdecies du CGI, de l'article 44 quaterdecies du CGI, de l'article 44 quindecies du CGI et de l'article 44 sexdecies du CGI. Les abattements retenus sont ceux applicables au titre de l'année 2018.

Exemple :

Soit un contribuable réalisant au titre de l'année 2018 un BIC d'un montant de 50 000 € sur lequel il pratique un abattement de 50 % en application de l'article 44 sexies du CGI.

Par conséquent, le montant pris en compte pour le calcul du CIMR ne pourra pas être supérieur à 25 000 € (50 000 x 50 %).

30

Pour l'application du CIMR, le montant du bénéfice réalisé en 2018 est retenu sans éventuel ajustement prorata temporis.

Les revenus exceptionnels par nature perçus par les travailleurs indépendants doivent être soustraits du bénéfice réalisé en 2018. Il s'agit des revenus pour lesquels a été appliqué le système dit « du quotient » prévu à l'article 163-0 A du CGI, des plus et moins-values, des subventions d'équipement et des indemnités d'assurance compensant la perte d'un élément de l'actif immobilisé.

Exemple :

Soit un contribuable, exerçant son activité depuis 2015, qui réalise au titre de l'année 2018, le BIC suivant :

Année	2018
Durée de l'exercice (en *mois)*	9[1]
Montant total du BIC déclaré	25 000 €
- dont moins-value	- 1 000 €
- dont subvention d'équipement	3 000 €

[1] Par hypothèse, le contribuable clôturant habituellement ses exercices au 31 décembre de chaque année décide en 2018 de décaler sa date de clôture au 30 septembre de chaque année et réalise donc un premier exercice de neuf mois.

Sous réserve de l'application éventuelle du plafonnement en fonction du montant de bénéfice réalisé au titre des années 2015 à 2017, le bénéfice retenu pour le montant du CIMR sera égal à 23 000 € (soit 25 000 € + 1 000 € - 3 000 €).

II. Bénéfices qualifiés d'exceptionnels selon la méthode de comparaison

40

Compte tenu du mode de formation des bénéfices réalisés par les travailleurs indépendants, le caractère non exceptionnel des BIC, BNC et BA est apprécié en comparant les bénéfices réalisés au titre de l'exercice 2018 à ceux réalisés au titre des années 2015, 2016, 2017, puis, le cas échéant, 2019.

Cette comparaison permet d'apprécier sur la base d'une référence pluriannuelle le caractère exceptionnel ou non de l'activité du travailleur indépendant en 2018.

50

Le montant du bénéfice réalisé au titre de l'année 2018 est qualifié de bénéfice non exceptionnel ouvrant droit au bénéfice du CIMR à hauteur du plus élevé des bénéfices réalisés au titre des années 2015, 2016, 2017, puis, le cas échéant, 2019.

Seul le surplus éventuel du bénéfice réalisé au titre de l'année 2018 par rapport au plus élevé des bénéfices réalisés au titre de ces années est qualifié de revenu exceptionnel n'ouvrant pas droit au bénéfice du CIMR, sauf justification d'un surcroît d'activité.

60

En application du 1 du E de l'article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, cette comparaison est effectuée distinctement pour chaque membre du foyer fiscal et pour chaque catégorie de revenus.

Exemple :

Soit un foyer fiscal dont les deux membres ont réalisé, au titre des années 2015 à 2019, les BIC et les BNC suivants :

Année	2015	2016	2017	2018	2019

Montant des BIC réalisés par A	40 000 €	40 000 €	30 000 €	35 000 €	20 000 €
Montant des BNC réalisés par B	40 000 €	45 000 €	45 000 €	50 000 €	30 000 €

La comparaison pluriannuelle sera effectuée pour le BNC réalisé par B en 2018 et de manière distincte pour le BIC réalisé par A.

Le BIC réalisé par A en 2018 sera considéré en totalité comme un bénéfice non exceptionnel ouvrant droit au bénéfice du CIMR.

Le BNC réalisé par B sera considéré comme un bénéfice non exceptionnel ouvrant droit au bénéfice du CIMR à hauteur de 45 000 €, le surplus (5 000 €) étant susceptible d'être considéré comme exceptionnel.

Remarque : La situation est la même dans l'hypothèse où B réalise des BIC et non des BNC.

III. Modalités d'application de la méthode par comparaison

A. Principe

70

Le dispositif pluriannuel fonctionne en deux temps :

- lors de la liquidation en 2019 de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2018, le montant des bénéfices retenu au numérateur de la formule de calcul du CIMR (BOI-IR-PAS-50-10-10) est plafonné, le surplus éventuel constituant un revenu exceptionnel exclu du bénéfice du CIMR ;

- toutefois, lors de la liquidation en 2020 de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2019, un CIMR complémentaire peut être accordé.

B. Modalités de détermination du bénéfice non exceptionnel ouvrant droit au CIMR

80

Pour l'appréciation de la variation des bénéfices, le bénéfice imposable de l'année 2018 déterminé dans les conditions indiquées ci-dessus au I § 10 et au I § 30 est comparé aux bénéfices des autres années situés dans le champ du prélèvement à la source et déterminés dans les conditions prévues à l'article 204 G du CGI pour le calcul de l'acompte, à l'exception des dispositions du 6° du 2 et du 4 du même article 204 G du CGI.

Remarque : Pour plus de précisions sur les BIC, BNC et BA situés dans le champ du prélèvement à la source, il convient de se reporter au BOI-IR-PAS-10-10-20. Pour plus de précisions sur la détermination des bénéfices retenus pour le calcul de l'acompte, il convient de se référer au BOI-IR-PAS-20-10-20-20.

Pour les règles de comparaison et le montant du bénéfice retenu après comparaison lorsque le contribuable bénéficie d'un dispositif de « régimes zonés », il convient de se reporter aux commentaires figurant au III-C-1 § 180 et suivants.

90

En pratique, il s'agit de retenir, pour chacune des années, le bénéfice réalisé sous déduction des revenus exceptionnels que sont notamment les revenus pour lesquels a été appliqué le système dit « du quotient » prévu à l'article 163-0 A du CGI, les plus et moins-values, les subventions

d'équipement et les indemnités d'assurance compensant la perte d'un élément de l'actif immobilisé, .

Conformément au 4 du E du II de l'article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, si le bénéfice imposable au titre des années 2015, 2016 et 2017 s'étend sur une période de moins de douze mois, il y a lieu de l'ajuster prorata temporis sur une année.

En revanche, lorsque l'exercice clos en 2018 s'écoule sur une période de moins de douze mois, le montant du bénéfice retenu n'est pas ajusté prorata temporis sur l'année.

1. Plafonnement du montant des bénéfices retenus au numérateur de la formule de calcul du CIMR

a. Règles de comparaison

100

Lors de la liquidation en 2019 de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2018, le montant net imposable des bénéfices retenus au numérateur de la formule de calcul du CIMR (BOI-IR-PAS-50-10-10) est plafonné au montant le plus élevé des mêmes bénéfices réalisés, hors revenus exceptionnels, au titre des années 2015, 2016 ou 2017.

b. Exemples

110

Exemple 1 : Contribuable réalisant un bénéfice 2018 inférieur à l'un des bénéfices de référence

Soit un contribuable célibataire déclarant au titre des années 2015 à 2018 les BNC, déterminés selon les modalités décrites au III-B § 80 et 90, suivants :

Année	2015	2016	2017	2018
Montant des BNC	30 000 €	32 000 €	35 000 €	34 000 €

L'impôt sur le revenu brut dû par le contribuable au titre de l'année 2018 sera par hypothèse de 4 493 €.

En 2019, dans la mesure où le BNC réalisé au titre de l'année 2018 est inférieur au plus élevé des bénéfices réalisés sur la période 2015-2017 (34 000 < 35 000), il est considéré en totalité comme un revenu non exceptionnel et le contribuable bénéficiera du CIMR, calculé par l'administration fiscale, pour un montant global de 4 493 €.

Le contribuable n'aura aucun impôt sur le revenu à acquitter au titre de l'année 2018, le montant du CIMR étant égal au montant de l'impôt sur le revenu brut dû par le contribuable.

Exemple 2 : Contribuable réalisant un bénéfice 2018 supérieur au plus élevé des bénéfices de référence

Soit un contribuable célibataire déclarant au titre des années 2015 à 2018 les BA, déterminés selon les modalités décrites au III-B § 80 et 90, suivants :

Année	2015	2016	2017	2018
Montant des BA	24 000 €	30 000 €	36 000 €	42 000 €

L'impôt sur le revenu brut dû par le contribuable au titre de l'année 2018 sera par hypothèse de 6 893 €.

En 2019, dans la mesure où le BA réalisé au titre de l'année 2018 est supérieur au plus élevé des bénéfices réalisés sur la période 2015-2017 (42 000 > 36 000), il est considéré comme un revenu non exceptionnel à hauteur de 36 000 € et comme un revenu exceptionnel à hauteur de 6 000 €. Le contribuable bénéficiera du CIMR, calculé par l'administration fiscale, pour un montant plafonné à 5 908 € (6 893 x 36 000 / 42 000).

Le contribuable acquittera alors un montant d'impôt sur le revenu net au titre de l'année 2018 de 985 € (6 893 – 5 908).

Exemple 3 : Contribuable ayant réalisé un exercice de moins de douze mois au cours de l'une des années de référence

Soit un contribuable célibataire ayant débuté son activité le 1er avril 2015, déclarant au titre des années 2015 à 2018 les BIC, déterminés selon les modalités décrites au III-B § 80 et 90, suivants :

Année	2015	2016	2017	2018
Durée de l'exercice (en mois)	9	12	12	12
Montant des BIC	27 000 €	33 000 €	34 000 €	38 000 €

L'impôt sur le revenu brut dû par le contribuable au titre de l'année 2018 sera par hypothèse de 5 693 €.

En 2019, pour la détermination de l'éventuel plafonnement du CIMR, les bénéfices de 2015, 2016 et 2017 sont retenus pour respectivement 36 000 € (27 000 x 12/9), 33 000 € et 34 000 €.

Dans la mesure où le BIC réalisé au titre de l'année 2018 est supérieur au plus élevé des bénéfices réalisés sur la période 2015-2017 (38 000 > 36 000), il est considéré comme un revenu non exceptionnel à hauteur de 36 000 € et comme un revenu exceptionnel à hauteur de 2 000 €. Le contribuable bénéficiera du CIMR, calculé par l'administration fiscale, pour un montant plafonné à 5 393 € (5 693 x 36 000 / 38 000).

Le contribuable acquittera alors un montant d'impôt sur le revenu net au titre de l'année 2018 de 300 € (5 693 – 5 393).

2. Ajustement du CIMR au regard des revenus réalisés en 2019 lorsque le bénéfice de l'année 2018 a été considéré en partie comme un revenu exceptionnel

a. Cas où le bénéfice de l'année 2019 est supérieur à celui de l'année 2018

120

Conformément au 1° du 3 du E du II de l'article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, le contribuable bénéficie automatiquement d'un CIMR complémentaire lorsque le bénéfice imposable au titre de l'année 2019, déterminé selon les règles exposées au III-B § 80 et 90, est supérieur ou égal au bénéfice imposable au titre de l'année 2018, déterminé selon les mêmes règles.

Remarque : Toutefois, lorsque l'exercice clos en 2019 s'écoule sur une période de moins de douze mois le montant du bénéfice retenu n'est pas ajusté prorata temporis sur l'année.

Le CIMR complémentaire, attribué lors de la liquidation en 2020 du solde de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2019, est égal à la fraction du CIMR dont le contribuable n'a pu bénéficier en 2019 au titre des revenus de l'année 2018.

130

Exemple :

Soit un contribuable célibataire déclarant au titre des années 2015 à 2019, les BNC, déterminés selon les modalités décrites au III-B § 80 et 90, suivants :

Année	2015	2016	2017	2018	2019
Montant des BNC	24 000 €	30 000 €	36 000 €	42 000 €	48 000 €

L'impôt sur le revenu brut dû par le contribuable au titre de l'année 2018 sera par hypothèse de 6 893 €.

En 2019, dans la mesure où le BNC réalisé au titre de l'année 2018 est supérieur au plus élevé des bénéfices réalisés sur la période 2015-2017 (42 000 > 36 000), il est considéré comme un revenu non exceptionnel à hauteur de 36 000 € et comme un revenu exceptionnel à hauteur de 6 000 €. Le contribuable bénéficiera du CIMR, calculé par l'administration fiscale, pour un montant plafonné à 5 908 € (6 893 x 36 000 / 42 000).

En 2019, le contribuable acquittera un montant d'impôt sur le revenu net au titre de l'année 2018 de 985 € (6 893 – 5 908). Le CIMR aura permis d'annuler l'impôt afférent au BNC réalisé au titre de l'année 2018 en tenant compte du niveau d'activité pluriannuel passé (2015 à 2017).

En 2020, le contribuable déclare un BNC réalisé au titre de l'année 2019 d'un montant de 48 000 €.

Dans la mesure où ce bénéfice est supérieur à celui réalisé au titre de l'année 2018 (48 000 > 42 000) et que ce dernier a été plafonné l'année précédente pour le calcul du CIMR, le bénéfice réalisé en 2018 est considéré en totalité comme un revenu non exceptionnel. Le contribuable bénéficiera en septembre 2020 d'un CIMR complémentaire, calculé par l'administration fiscale, d'un montant de 985 € ((6 893 x 42 000 / 42 000) – 5 908).

Le CIMR et le CIMR complémentaire auront ainsi permis d'annuler intégralement l'impôt sur le revenu afférent au BNC réalisé au titre de l'année 2018.

b. Cas où le bénéfice de l'année 2019 est inférieur à celui de 2018

1° Ajustement en fonction des éléments déclarés lorsque le bénéfice 2019 est inférieur à celui de 2018, mais supérieur au bénéfice de référence retenu pour le plafonnement du CIMR

140

Conformément au 2° du 3 du E du II de l'article 60 de la loi n° 2016-191 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, le contribuable bénéficie d'un CIMR complémentaire lorsque le bénéfice imposable au titre de l'année 2019, déterminé selon les règles exposées au III-B § 80 et 90, est inférieur au bénéfice imposable au titre de l'année 2018, déterminé selon les mêmes règles, mais supérieur au plus élevé des bénéfices imposables au titre des années 2015, 2016 ou 2017 ayant servi

au calcul du CIMR en 2019.

Remarque : Toutefois, lorsque l'exercice clos en 2019 s'écoule sur une période de moins de douze mois, le montant du bénéfice retenu n'est pas ajusté prorata temporis sur l'année.

Dans cette situation, le contribuable bénéficie, lors de la liquidation en 2020 du solde de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2019, d'un CIMR complémentaire égal à la différence entre, d'une part, le CIMR qui aurait été accordé, en l'absence de plafonnement, si les bénéfices réalisés au titre de l'exercice 2018 avaient été égaux à ceux réalisés au titre de l'exercice 2019 et, d'autre part, le CIMR effectivement accordé en raison du plafonnement.

150

Exemple :

Soit un contribuable célibataire déclarant au titre des années 2015 à 2019 les BNC, déterminés selon les modalités décrites au III-B § 80 et 90, suivants :

Année	2015	2016	2017	2018	2019
Montant des BNC	24 000 €	30 000 €	36 000 €	48 000 €	42 000 €

L'impôt sur le revenu brut dû par le contribuable au titre de l'année 2018 sera par hypothèse de 8 693 €.

En 2019, dans la mesure où le BNC réalisé au titre de l'année 2018 est supérieur au plus élevé des bénéfices réalisés sur la période 2015-2017 (48 000 > 36 000), il est considéré comme un revenu non exceptionnel à hauteur de 36 000 € et comme un revenu exceptionnel à hauteur de 12 000 €. Le contribuable bénéficiera du CIMR, calculé par l'administration fiscale, pour un montant plafonné à 6 520 € (8 693 x 36 000 / 48 000).

En 2019, le contribuable acquittera un montant d'impôt sur le revenu net dû au titre de l'année 2018 de 2 173 € (8 693 – 6 520). Le CIMR aura permis d'annuler l'impôt afférent au BNC réalisé au titre de l'année 2018 en tenant compte du niveau d'activité pluriannuel passé (2015 à 2017).

En 2020, le contribuable déclare un BNC réalisé au titre de l'année 2019 d'un montant de 42 000 €.

Dans la mesure où ce bénéfice est supérieur à celui retenu l'année précédente pour le calcul du CIMR (42 000 > 36 000), il est considéré comme un revenu non exceptionnel à hauteur de 42 000 € et comme un revenu exceptionnel à hauteur de 6 000 €. Le contribuable bénéficiera en septembre 2020 d'un CIMR complémentaire, calculé par l'administration fiscale, d'un montant de 1 086 € ((8 693 x 42 000 / 48 000) – 6 520).

Le CIMR et le CIMR complémentaire ont ainsi permis d'annuler en partie l'impôt afférent aux BNC de l'année 2018 en tenant compte du niveau de le plus élevé d'activité sur quatre années (2015 à 2017 et 2019).

En outre, il demeurera possible pour le contribuable de justifier, par voie de réclamation auprès de l'administration fiscale, que le bénéfice qu'il a réalisé au titre de l'exercice 2018 résulte uniquement d'un surcroît d'activité pour demander l'annulation complète de l'impôt sur le revenu acquitté au titre de cette même année (III-B-2-b-2° § 170).

160

Lorsque le bénéfice imposable au titre de l'année 2019, déterminé selon les règles exposées au III-B § 80 et 90, est inférieur au bénéfice de 2018 et au plus élevé des bénéfices de la période 2015-2017,

déterminé selon les mêmes règles, le contribuable ne bénéficie d'aucun CIMR complémentaire, sous réserve de l'ajustement prévu au **§ 170**.

2° Ajustement sur réclamation

170

Conformément au 3° du 3 du E du II de l'article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, lorsqu'une partie du bénéfice imposable de l'année 2018 est considéré comme un revenu exceptionnel et que le contribuable n'a pas pu bénéficier de la totalité du CIMR ou du CIMR complémentaire, il peut, par voie de réclamation auprès de l'administration fiscale, bénéficier d'un CIMR complémentaire égal à la fraction du crédit d'impôt dont il n'a pas pu bénéficier en application de la règle de plafonnement, s'il justifie que la hausse de son bénéfice déclaré en 2018 par rapport aux trois années précédentes et à l'année 2019 résulte uniquement d'un surcroît d'activité ponctuel en 2018.

Le surcroît d'activité ponctuel en 2018 peut notamment résulter de l'exécution d'une commande ou d'une prestation occasionnelle spécifiquement négociée au titre de cette année.

L'entreprise est également fondée à formuler une telle réclamation lorsque la variation de l'activité a pour origine une évolution de sa politique commerciale.

S'agissant des modalités d'exercice de la demande de réclamation auprès de l'administration, il convient de se reporter au BOI-CTX-PREA-10.

La justification de ces situations doit être apportée par tous moyens. Le contribuable ne pourra pas bénéficier de la restitution de la fraction de CIMR en l'absence d'éléments tangibles permettant de démontrer le caractère objectif du ou des événements invoqués à titre de justification du surcroît d'activité.

C. Cas particuliers

1. Situation du contribuable bénéficiant d'un « régime zoné »

180

Pour établir la comparaison des bénéfices telle que décrite au III-B § 90 et 100, il convient, en application des 1° et 2° du 2 du E du II de l'article 60 de la loi n°2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, de déterminer ces bénéfices avant éventuelle application des dispositifs d'exonération partielle ou temporaire de l'impôt sur les bénéfices sur le fondement de l'article 44 sexies du CGI, de l'article 44 sexies A du CGI, de l'article 44 septies du CGI, de l'article 44 octies du CGI, de l'article 44 octies A du CGI, de l'article 44 undecies du CGI, de l'article 44 duodecies du CGI, de l'article 44 terdecies du CGI, de l'article 44 quaterdecies du CGI, de l'article 44 quindecies du CGI et de l'article 44 sexdecies du CGI.

190

Une fois la comparaison des bénéfices effectuée, le montant du bénéfice, qu'il s'agisse du bénéfice réalisé en 2018 ou de l'un des bénéfices réalisés en 2015, 2016 ou 2017, est retenu pour le calcul du plafonnement, après application éventuelle des dispositifs d'exonération partielle ou temporaire de l'impôt sur les bénéfices mentionnés à l'alinéa précédent pour la quotité applicable au titre de l'année 2018.

Exemple :

Soit un contribuable célibataire, remplissant depuis 2014 toutes les conditions d'éligibilité au dispositif de l'article 44 sexies du CGI, déclarant au titre de 2015 à 2018, les BIC, déterminés selon les modalités décrites au III-B § 80 et 90, suivants :

Année	2015	2016	2017	2018
Montant des BIC avant abattement	24 000 €	28 000 €	28 000 €	32 000 €
Taux d'abattement applicable	100 %	75 %	50 %	25 %
Montant des BIC imposables	0 €	7 000 €	14 000 €	24 000 €

L'impôt sur le revenu brut dû par le contribuable au titre de l'année 2018 sera par hypothèse de 1 987 €.

En 2019, pour la détermination de l'éventuel plafonnement du CIMR, les bénéfices de 2015, 2016 et 2017 sont retenus pour respectivement 24 000 €, 28 000 € et 28 000 €.

Dans la mesure où le BIC réalisé au titre de l'année 2018 est supérieur au plus élevé des bénéfices non abattus réalisés sur la période 2015-2017 (32 000 € > 28 000 €), il est considéré comme un revenu non exceptionnel à hauteur de 28 000 € et comme un revenu exceptionnel à hauteur de 4 000 €. Le contribuable bénéficiera du CIMR, calculé par l'administration fiscale, pour un montant plafonné à 1 739 € (1 987 x ((28 000 x 0,75) / 24 000).

Le contribuable acquittera alors un montant d'impôt sur le revenu net au titre de l'année 2018 de 248 € (1 987 – 1 739).

Le cas échéant, il pourra bénéficier d'un CIMR complémentaire dans les conditions décrites supra au III-B-2-b-2° § 170.

2. Situation du contribuable débutant une activité en 2018

200

Conformément aux dispositions du deuxième alinéa du 2° du 2 du E du II de l'article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, le dispositif pluriannuel d'appréciation des bénéfices ne s'applique pas en cas de création d'une activité en 2018.

Dans ce cas, la totalité du bénéfice réalisé en 2018 est considérée comme un revenu non exceptionnel. Le CIMR est déterminé en retenant le bénéfice, déterminé dans les conditions indiquées au III-B § 80 et 90, déclaré au titre de l'exercice clos en 2018.

210

Toutefois, en 2020, lors de la liquidation de l'impôt sur le revenu dû au titre des revenus de l'année 2019, le CIMR initialement accordé peut être remis en cause.

Ainsi, lorsque le bénéfice réalisé en 2019 par le membre concerné du foyer, majoré le cas échéant des traitements et salaires, des bénéfices relevant des catégories des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles et des bénéfices non commerciaux qu'il a réalisés et des revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI imposables au titre de la même année 2019, est inférieur à la somme des bénéfices et des revenus de même nature réalisés en 2018, le CIMR sera remis en cause à hauteur de la différence constatée, dans la limite de la différence, lorsqu'elle est positive, entre le bénéfice réalisé en 2018 et celui réalisé en 2019.

Néanmoins, si le contribuable justifie, par voie de réclamation auprès de l'administration fiscale, que la baisse de son bénéfice en 2019 résulte uniquement de la variation de son activité par rapport à 2018,

le crédit d'impôt ne sera pas remis en cause (III-B-2-b-2° § 170).

220

Exemple :

Soit un célibataire déclarant au titre des années 2015 à 2019, les revenus d'activité, déterminés selon les modalités décrites au III-B § 80 et 90, suivants :

Année	2015	2016	2017	2018	2019
Montant des BIC	25 000 €	28 000 €	32 000 €	30 000 €	35 000 €
Montant des BNC	-	-	-	10 000 €	-

L'impôt sur le revenu brut dû par le contribuable au titre de l'année 2018 sera par hypothèse de 6 293 €.

En 2019, dans la mesure où, d'une part, le BIC réalisé au titre de l'année 2018 est inférieur au plus élevé des bénéfices réalisés sur la période 2015-2017 (30 000 > 32 000) et où, d'autre part, l'activité BNC a débuté en 2018, les revenus d'activité sont considérés en totalité comme des revenus non exceptionnels à hauteur de 40 000 €. Le contribuable bénéficiera du CIMR, calculé par l'administration fiscale, pour un montant global de 6 293 €.

En 2020, le contribuable ne déclare plus de BNC au titre de l'année 2019 et ne déclare qu'un BIC d'un montant de 35 000 €.

Il convient alors de distinguer les deux composantes (BIC et BNC) du CIMR dès lors que globalement les revenus d'activité de 2019 sont inférieurs à ceux de 2018 (35 000 < 40 000).

S'agissant du BIC, même si le total des revenus du contribuable est en baisse sur 2019, le bénéfice réalisé en 2018 est inférieur au bénéfice le plus élevé réalisé de 2015 à 2017. Le bénéfice du CIMR n'est donc pas remis en cause.

S'agissant du BNC, d'une part, la différence entre la somme des revenus professionnels de 2018 (40 000 €) et celle des revenus professionnels de 2019 (35 000 €) est égale à 5 000 €. D'autre part, la différence entre le BNC réalisé en 2018 et celui réalisé en 2019 est égale à 10 000 €. Par suite, le CIMR sera remis en cause à hauteur de 5 000 €.

Ainsi, le CIMR sera automatiquement remis en cause en 2020 pour un montant de 787 € (6 293 x (5 000 / 40 000)), sous réserve que le contribuable ne justifie pas que la baisse du bénéfice en 2019 provient uniquement d'une variation de son activité par rapport à 2018 (III-B-2-b-2° § 170).

3. Situation des contribuables ayant dénoncé leur option pour le versement libératoire pour 2018

230

Conformément au 5 du E du II de l'article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, les contribuables mentionnés à l'article 151-0 du CGI, c'est-à-dire ceux ayant opté pour le régime du micro-entrepreneur (ou « auto-entrepreneur »), qui ont dénoncé leur option en 2017 pour 2018 et qui ont exercé une nouvelle option pour le versement libératoire en 2018 pour 2019, ne bénéficient pas du CIMR.

240

Dans cette hypothèse, le redevable supporte en 2019, d'une part, l'impôt dû au titre de l'année 2018 afférent au bénéfice au titre duquel l'option pour le versement libératoire a été dénoncée pour cette seule année, qui n'est pas annulé par le CIMR et, d'autre part, le versement libératoire dû au titre de l'année 2019 selon les dispositions prévues par l'article 151-0 du CGI.

Pour plus de précisions sur les modalités d'option et d'imposition selon le dispositif du versement libératoire prévu à l'article 151-0 du CGI, il convient de se référer au BOI-BIC-DECLA-10-40.

IV. Exemple récapitulatif

250

Soit un foyer fiscal composé de deux personnes qui a déclaré au titre de la période 2015-2019 des BIC professionnels éligibles aux dispositions de l'article 44 sexies du CGI (non soumis à majoration de 25 %) et à compter de 2018 des BNC professionnels (non soumis à majoration de 25 %) suivants :

	Déclarant 1			**Déclarant 2**
	BIC(1)			**BNC(7)**
	Bénéfices avant abattement	**Abattement**	**Bénéfice après abattement**	**Bénéfices déclarés**
2015	26 000 €	26 000 €(2)	0	-
2016	30 000 €	24 375 €(3)	5 625 €	-
2017	33 200 €	18 675 €(4)	14 525 €	-
2018	35 000 €	10 938 €(5)	24 062 €	12 000 €
2019	38 000 €	2 375 €(6)	35 625 €	27 000 €

(1) Activité créée le 1er avril 2014

(2) 26 000 x 100 %

(3) 30 000 x 100 % x 3/12 + 30 000 x 75 % x 9/12

(4) 33 200 x 75 % x 3/12 + 33 200 x 50 % x 9/12

(5) 35 000 x 50 % x 3/12 + 35 000 x 25 % x 9/12

(6) 38 000 x 25 % x 3/12

(7) Activité créée le 1er août 2018

Mise en œuvre du mécanisme de plafonnement du CIMR

Application du dispositif pluriannuel d'appréciation des revenus exceptionnels pour les revenus des indépendants :

Pour le déclarant 1, le revenu professionnel pris en compte pour le calcul du CIMR est plafonné au plus faible des montants suivants :

- le bénéfice de 2018, soit 35 000 € ;

- le plus élevé des bénéfices 2015, 2016 et 2017, soit 33 200 €.

Pour le déclarant 2, le CIMR est accordé sur la base du bénéfice déclaré en 2018 s'agissant d'une création d'activité en 2018.

Calcul du CIMR compte tenu du plafonnement

L'impôt sur le revenu brut dû par le contribuable au titre de l'année 2018 sera par hypothèse de 1 673 €.

Au cas particulier, le CIMR est calculé comme suit, en retenant le taux d'abattement applicable au titre de l'année 2018, soit 31,25 %(1) :

1 673 € x [((33 200 x (1 – 31,25 %)) + 12 000) / (36 062(2))] = 1 616 €

(1) (50 % x 3/12) + (25 % x 9/12)

(2) 24 062 (BIC après abattement de 2018) + 12 000 (BNC de 2018)

Soit un CIMR au titre du BIC de 1 059 € [1 673 € x (22 825(1) / 36 062)] et un CIMR au titre du BNC de 557 € [1 673 € x (12 000 / 36 062)].

(1) 33 200 x (1 - 31,25 %)

Par conséquent, le foyer acquittera un montant d'impôt sur le revenu au titre de l'année 2018 de 57 € (1 673 – 1 616).

Calcul du CIMR définitif en 2020

Le calcul du CIMR définitif est opéré en 2020 lors de la liquidation de l'impôt définitivement dû au titre des revenus de 2019.

Le BIC de 2019 avant abattement (38 000 €) étant supérieur au BIC de 2018 avant abattement (35 000 €), il entraîne l'octroi automatique d'un CIMR complémentaire de 57 €, soit [1 673 € x (24 062 / 36 062)] – 1 059 €.

Le BNC de 2019 (27 000 €) étant supérieur au BNC de 2018 (12 000), le CIMR accordé à ce titre ne sera pas remis en cause.

In fine, le CIMR définitif est de 1 673 € (1 616 + 57). Il correspond à l'annulation de la totalité de l'impôt se rapportant au BIC et au BNC.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 20/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/11270-PGP.html/identifiant=BOI-IR-PAS-50-10-20-20-20180801