RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

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

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 imposables suivant les règles applicables aux salaires, aux pensions ou aux rentes viagères

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 1 : Revenus non exceptionnels imposables suivant les règles applicables aux salaires, aux pensions ou aux rentes viagères

Sommaire :

I. Revenus non exceptionnels imposables suivant les règles applicables aux salaires, aux pensions ou aux rentes viagères
II. Revenus exceptionnels imposables suivant les règles applicables aux salaires, aux pensions ou aux rentes viagères, exclus du bénéfice du CIMR
A. Revenus imposables selon les règles de droit commun des traitements et salaires
1. Les indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail (1° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)
2. Les indemnités versées aux mandataires sociaux et dirigeants à l'occasion de la cessation de leur mandat ou de leur prise de fonction (2° et 3° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)
3. Les indemnités de clientèle, de cessation d'activité et celles perçues en contrepartie de la cession de la valeur de la clientèle (4° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)
4. Les indemnités, allocations et primes versées en vue de dédommager leurs bénéficiaires d'un changement de résidence ou de lieu de travail (5° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)
5. Les aides et allocations capitalisées servies en cas de conversion ou de réinsertion ou pour la reprise d'une activité professionnelle (8° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)
6. Les sommes perçues au titre de la participation ou de l'intéressement et non affectées à un plan d'épargne salariale ainsi que l'abondement excédentaire de l'employeur à un tel plan (9° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)
7. Les sommes retirées d'un plan d'épargne salariale (10° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)

8. Les sommes issues de la monétisation de droits inscrits sur un compte épargne temps qui correspondent à des droits excédant une durée de dix jours (11° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)
9. Les primes de signature et les indemnités liées aux transferts des sportifs professionnels (12° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)
10. Les gratifications surérogatoires (13° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)
a. Les gratifications non surérogatoires prévues dans le contrat de travail
1° Les conditions de versement sont prévues dans le contrat de travail
2° Le montant versé en 2018 ne va pas au-delà de ce que prévoit le contrat de travail
b. Les gratifications non surérogatoires non prévues par le contrat de travail
1° Caractère habituel de l'attribution et du versement de la gratification
2° Le montant de la gratification
B. Revenus imposables selon les règles des pensions et rentes viagères et exclus du CIMR
1. Les prestations mentionnées à l'article 80 decies du CGI (6° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)
2. Les prestations de retraite servies sous forme de capital (7° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)
C. Dispositions communes aux revenus imposables selon les règles applicables aux salaires, aux pensions et aux rentes viagères
1. Les revenus qui correspondent par leur date normale d'échéance à une ou plusieurs années antérieures ou postérieures (14° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)
2. Tout autre revenu qui, par sa nature, n'est pas susceptible d'être recueilli annuellement (15° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)
III. Modalités de détermination du montant net imposable des revenus exceptionnels n'ouvrant pas droit au bénéfice du CIMR

I. Revenus non exceptionnels imposables suivant les règles applicables aux salaires, aux pensions ou aux rentes viagères

1

Le montant net imposable des revenus non exceptionnels imposables à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux salaires, aux pensions ou aux rentes viagères, perçus en 2018, situés dans le champ du prélèvement à la source est pris en compte pour la détermination du numérateur de la formule de calcul du crédit d'impôt pour la modernisation du recouvrement (CIMR) (BOI-IR-PAS-50-10-10).

Sous réserve des exceptions listées par le C du II de l'article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 (cf. **II § 20 à 310**), les revenus imposables à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux salaires, aux pensions ou aux rentes viagères sont considérés comme des revenus non exceptionnels dès lors qu'ils sont situés dans le champ du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu.

Remarque 1 : En ce qui concerne le champ du prélèvement à la source, il convient de se reporter au BOI-IR-PAS-10.

Remarque 2 : Pour les rémunérations des dirigeants et assimilés versées en 2018, il est prévu un dispositif spécifique consistant à apprécier sur plusieurs années le caractère non exceptionnel des rémunérations (BOI-IR-PAS-50-10-20-30).

Remarque 3 : En ce qui concerne le montant net imposable des revenus, il convient de se reporter au III § 330.

10

Dès lors que les salaires, pensions et rentes viagères ne présentent pas un caractère exceptionnel au sens du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017, ils sont considérés en totalité comme

éligibles au bénéfice du CIMR, 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, sous réserve des exceptions présentées au **II** ci-dessous, ne constitue pas des circonstances susceptibles de remettre en cause le bénéfice du CIMR, le 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.

Par principe, les pensions et rentes viagères perçues en 2018 sont considérées comme des revenus non exceptionnels ouvrant droit au bénéfice du CIMR, sauf circonstances particulières (cf. II-B § 230 et 240 et II-C § 250 à 310).

II. Revenus exceptionnels imposables suivant les règles applicables aux salaires, aux pensions ou aux rentes viagères, exclus du bénéfice du CIMR

20

Les revenus imposables selon les règles des salaires, des pensions ou des rentes viagères qui présentent, par nature, le caractère de revenus exceptionnels ne sont pas pris en compte au numérateur de la formule de calcul du CIMR (cf. II-A § 40 à 220 et II-B § 230 et 240). Il en est de même des revenus perçus en 2018 dont la date normale d'échéance correspond à une autre année et de ceux qui ne sont pas susceptibles d'être recueillis annuellement (cf. II-C § 250 à 310).

L'ensemble de ces revenus est listé aux 1° à 15° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017.

> **Remarque :** Les débiteurs de la retenue à la source ne sont pas tenus de distinguer pour les besoins du CIMR, les revenus qui présentent un caractère exceptionnel des autres revenus. Il appartient au contribuable d'indiquer, s'il est concerné, 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. En ce qui concerne la procédure de rescrit spécifique ouverte aux employeurs applicable en la matière pour les salaires, il convient de se référer au BOI-IR-PAS-50-20-40.

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.

A. Revenus imposables selon les règles de droit commun des traitements et salaires

1. Les indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail (1° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)

40

Les indemnités imposables versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail n'ouvrent pas droit au bénéfice du CIMR. Il en est notamment ainsi de :

- la fraction imposable des indemnités de licenciement versées en dehors d'un plan de sauvegarde pour l'emploi (PSE) ;

- la fraction imposable des indemnités versées en cas de rupture conventionnelle lorsque le salarié n'est pas en droit de bénéficier d'une pension de retraite ;

- la fraction imposable des indemnités versées en cas de mise à la retraite par l'employeur ;

- l'indemnité versée en cas de départ volontaire de l'entreprise (démission, rupture négociée, départ à la retraite) en dehors d'un PSE ;

- l'indemnité de non-concurrence.

50

En revanche, les éléments de salaires suivants qui peuvent être versés à l'occasion de la rupture du contrat de travail ouvrent droit au bénéfice du CIMR :

- l'indemnité compensatrice de congés payés mentionnée à l'article L. 3141-28 du code du travail ;

- l'indemnité compensatrice de préavis prévue à l'article L. 1234-5 du code du travail pour son montant imposable au titre de 2018 après application, le cas échéant, des dispositions de l'article 163 quinquies du code général des impôts (CGI). Pour plus de précisions sur ces dispositions, il convient de se reporter au BOI-RSA-CHAMP-20-40-10-20 ;

- l'indemnité de fin de contrat à durée déterminée mentionnée à l'article L. 1243-8 du code du travail ;

- l'indemnité de fin de mission mentionnée à l'article L. 1251-32 du code du travail.

Ces éléments de salaire ouvrent expressément droit au bénéfice du CIMR en application du 1° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017.

En outre, il est précisé 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 de travail, ouvrent droit au bénéfice du CIMR sous réserve qu'elles ne puissent pas être qualifiées de gratifications surérogatoires (cf. II-A-10 § 150 à 220) ou de revenus anticipés ou différés (cf. II-C-1 § 250 à 290).

Remarque : Le régime fiscal des indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail figure au BOI-RSA-CHAMP-20-40-10.

2. Les indemnités versées aux mandataires sociaux et dirigeants à l'occasion de la cessation de leur mandat ou de leur prise de fonction (2° et 3° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)

60

N'ouvrent pas droit au bénéfice du CIMR :

- la fraction imposable des indemnités de cessation des fonctions de dirigeants ou de mandataires sociaux ;

Remarque : Le régime fiscal des indemnités versées en cas de cessation forcée des fonctions de dirigeants ou de mandataires sociaux est précisé au BOI-RSA-CHAMP-20-40-20.

- la fraction imposable des indemnités versées ou avantages accordés à raison de la prise de fonctions d'un dirigeant ou d'un mandataire social (« golden hellos »).

Remarque : Cette exclusion est expressément prévue par la loi pour les « golden hellos » mentionnés au troisième alinéa de l'article L. 225-102-1 du code de commerce dans sa rédaction en vigueur le 1er janvier 2017, dont les dispositions ont été transférées à l'article L. 225-37-3 du code de commerce. Elle résulte également de la nature de ce revenu qui n'est pas susceptible de se renouveler annuellement et concerne tous les dirigeants ou salariés (cf. II-C-2 § 300 et 310).

3. Les indemnités de clientèle, de cessation d'activité et celles perçues en contrepartie de la cession de la valeur de la clientèle (4° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)

70

N'ouvrent pas droit au bénéfice du CIMR en particulier :

- la fraction imposable de l'indemnité de clientèle perçue par les voyageurs, représentants ou placiers (VRP) dont le contrat de travail est rompu sans qu'aucune faute grave ne puisse leur être reprochée ;

- la fraction imposable de l'indemnité perçue par le VRP en contrepartie de la cession de la valeur de la clientèle à un tiers avec l'accord de son employeur ;

Remarque : Le régime fiscal des indemnités versées aux VRP est précisé au BOI-RSA-CHAMP-20-40-10-20 au II-B-2 § 100 à 210.

- la fraction imposable de l'indemnité de cessation d'activité.

Remarques : Le régime fiscal des indemnités de cessation d'activité est présenté au BOI-RSA-CHAMP-20-40-10-20 au II-A-3 § 50 et au BOI-RSA-CHAMP-20-40-10-30 au I-A-2-c-1° § 110.

L'allocation de cessation anticipée d'activité versée dans le cadre du dispositif « préretraite » amiante est imposable en totalité selon les règles applicables aux salaires. Étant donné que son versement est effectué mensuellement pendant toute la période de pré-retraite, ce qui ne lui confère pas le caractère de revenu exceptionnel, cette allocation ouvre droit au bénéfice du CIMR (cf. II-C-2 § 300). Pour plus de précisions sur le régime fiscal de ce dispositif, il convient de se reporter au BOI-RSA-CHAMP-20-40-10-30 au I-D-1 § 310.

4. Les indemnités, allocations et primes versées en vue de dédommager leurs bénéficiaires d'un changement de résidence ou de lieu de travail (5° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)

80

Lorsqu'elles sont imposables, les sommes, quelle que soit leur dénomination (indemnités, allocations, primes), perçues par un salarié ou un agent public en vue de le dédommager d'un changement de résidence ou de lieu de travail n'ouvrent pas droit au bénéfice du CIMR.

Il s'agit par exemple :

- des primes ou indemnités de mobilité géographique perçues à titre exceptionnel par les salariés ou par les personnes en recherche d'emploi, à raison d'un changement de leur lieu de travail ;

- des primes ou indemnités de mobilité perçues à titre exceptionnel par les agents du secteur public à raison d'un changement de leur lieu de travail.

Remarque : Le régime fiscal de ces indemnités est présenté au BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-10 et au BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-30.

5. Les aides et allocations capitalisées servies en cas de conversion ou de réinsertion ou pour la reprise d'une activité professionnelle (8° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)

90

N'ouvrent pas droit au bénéfice du CIMR lorsqu'elles sont capitalisées :

- l'allocation pour congé de conversion définie à l'article L. 5123-2 du code du travail ;

- l'aide à la reprise ou à la création d'entreprise (ARCE) prévue à l'article L. 5141-2 du code du travail dont les modalités de versement sont précisées à l'article 35 du règlement général annexé à la convention du 14 avril 2017 relative à l'assurance chômage ;

- et l'aide conventionnelle à la réinsertion servie par Pôle emploi conformément aux dispositions de l'arrêté du 23 février 2006 portant agrément de l'accord du 18 janvier 2006 relatif au régime d'assurance chômage applicable aux apprentis du secteur public, de la convention du 18 janvier 2006 relative à l'aide conventionnelle à la réinsertion en faveur des travailleurs étrangers et son règlement annexé et de l'accord relatif au financement par l'assurance chômage de points de retraite complémentaire.

6. Les sommes perçues au titre de la participation ou de l'intéressement et non affectées à un plan d'épargne salariale ainsi que l'abondement excédentaire de l'employeur à un tel plan (9° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)

100

Les sommes issues de la participation ou de l'intéressement et non affectées à un plan d'épargne salariale (PEE, PERCO, PEI, etc.) constitué conformément au titre III du livre III de la troisième partie du code du travail, ainsi que l'abondement de l'employeur à un tel plan dont le montant excède la limite d'exonération prévue au a du 18° de l'article 81 du CGI, n'ouvrent pas droit au bénéfice du CIMR.

Remarque : Il est précisé que l'exonération dont bénéficient les sommes issues de la participation ou de l'intéressement qui sont affectées à un plan d'épargne salariale n'est pas remise en cause. Le régime fiscal des sommes issues des dispositifs d'épargne salariale est précisé au BOI-RSA-ES-10.

7. Les sommes retirées d'un plan d'épargne salariale (10° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)

110

Les sommes retirées par le contribuable, avant la fin de la période d'indisponibilité, en dehors d'un des cas de déblocage anticipé prévu à l'article R. 3332-28 du code du travail pour les plans d'épargne entreprise et à l'article R. 3334-4 du code du travail pour le plan d'épargne pour la retraite collective, n'ouvrent pas droit au bénéfice du CIMR.

8. Les sommes issues de la monétisation de droits inscrits sur un compte épargne temps qui correspondent à des droits excédant une durée de dix jours (11° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)

120

Les sommes issues de la monétisation de droits inscrits sur un compte épargne temps (CET) n'ouvrent pas droit au bénéfice du CIMR pour la part correspondant à des droits excédant une durée de dix jours.

Exemple : Si un salarié perçoit des sommes correspondant à la monétisation de droits placés sur son CET à hauteur de quinze jours, la part des droits correspondant à une durée de dix jours ouvre droit au bénéfice du CIMR et la part des droits correspondant à une durée cinq jours ne bénéficie pas de ce crédit d'impôt.

Il est précisé que cette exclusion s'apprécie séparément pour chacune des personnes composant le foyer fiscal en faisant masse de l'ensemble des sommes issues de la monétisation de droits inscrits sur un ou des CET imposables au nom de cette personne.

130

Pour l'application de ces dispositions, seuls les droits issus de la monétisation de droits inscrits sur un CET imposables à l'impôt sur le revenu en 2018 sont pris en compte pour l'appréciation du seuil de dix jours.

Ainsi, les droits qui bénéficient de l'exonération prévue au a du 18° de l'article 81 du CGI ou au b du 18° de l'article 81 du CGI (droits transférés dans un plan d'épargne retraite collectif) ne sont pas pris en compte pour l'appréciation du seuil de dix jours.

En cas d'option pour l'étalement prévu à l'article 163 A du CGI en 2018 ou au cours d'une année antérieure, seule la fraction imposable en 2018 des droits issus d'un CET utilisés pour alimenter un PERCO est prise en compte pour l'éligibilité au CIMR .

Remarque : Pour plus de précisions sur le régime fiscal du CET, il convient de se reporter au BOI-RSA-CHAMP-20-30-40.

Exemple 1 : Soit un salarié qui procède en 2018 au rachat de soixante jours de son CET qui ne sont pas issus d'un abondement en temps ou en argent de l'employeur et qui transfère les sommes correspondantes sur son PERCO à hauteur de cinquante-quatre jours. Le montant imposable des sommes correspondant au rachat d'un jour du CET est égal à 200 €, soit un montant total correspondant aux soixante jours rachetés de 12 000 €.

Les sommes issues du CET et conservées par le salarié sont imposables à hauteur de 1 200 € correspondant à six jours.

Les sommes issues du CET et versées sur le PERCO sont :

- exonérées d'impôt sur le revenu à hauteur de 2 000 € correspondant aux dix premiers jours exonérés en application du b du 18° de l'article 81 du CGI ;

- imposables à hauteur de 8 800 € correspondant aux quarante-quatre jours restants, pour lesquels il peut demander le bénéfice de l'étalement prévu à l'article 163 A du CGI.

Dans ce cas, le montant imposable en 2018 des sommes issues du CET et versées sur le PERCO est égal à 2 200 €, soit 8 800/4, correspondant à onze jours (44/4).

Le calcul de l'impôt sur le revenu dû au titre des revenus de l'année 2018 est effectué en tenant compte de 3 400 € de sommes imposables issues du CET (soit 1 200 + 2 200).

Le montant des sommes issues du CET qui n'ouvre pas droit au bénéfice du CIMR est égal à 1 400 €, soit 3 400 – (200 x 10) correspondant aux dix jours de droits monétisés qui ouvrent droit au bénéfice du CIMR.

Le montant des sommes issues du CET qui ouvre droit au bénéfice du CIMR est égal à 2 000 €.

Au titre de l'imposition des revenus des années 2019, 2020 et 2021, le contribuable réintègre à son revenu imposable, chaque année, un montant de 2 200 €.

Exemple 2 : Mêmes données que l'exemple 1 mais le contribuable n'opte pas pour l'étalement prévu à l'article 163 A du CGI.

Les sommes issues du CET et conservées par le salarié sont toujours imposables à hauteur de 1 200 € correspondant à six jours.

Le montant imposable en 2018 des sommes issues du CET et versées sur le PERCO est égal à 8 800 € correspondant aux quarante-quatre jours qui ne sont pas exonérés.

Le calcul de l'impôt sur le revenu dû au titre des revenus de l'année 2018 est effectué en tenant compte de 10 000 € de sommes imposables issues du CET (soit 1 200 + 8 800).

Le montant des sommes issues du CET qui n'ouvre pas droit au bénéfice du CIMR est égal à 8 000 €, soit 10 000 – (200 x 10) correspondant aux dix jours de droits monétisés qui ouvrent droit au bénéfice du CIMR.

Le montant des sommes issues du CET qui ouvre droit au bénéfice du CIMR est égal à 2 000 €.

Au titre de l'imposition des revenus des années 2019, 2020 et 2021, le contribuable n'a aucune réintégration à effectuer.

9. Les primes de signature et les indemnités liées aux transferts des sportifs professionnels (12° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)

140

Les primes de signature et indemnités perçues par les sportifs professionnels à l'occasion de leur transfert n'ouvrent pas droit au bénéfice du CIMR.

10. Les gratifications surérogatoires (13° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)

150

Les gratifications surérogatoires perçues en 2018, qui s'entendent des gratifications accordées sans lien avec le contrat de travail 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.

Les gratifications surérogatoires sont des sommes imposables selon les règles applicables aux salaires qui ne sont pas déterminées par le contrat de travail, l'accord collectif ou l'usage applicable chez l'employeur. 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.

L'analyse du caractère surérogatoire ou non d'une gratification s'effectue au cas par cas.

En pratique, pour faciliter cette analyse, il convient de distinguer les gratifications prévues dans le contrat de travail de celles qui ne le sont pas.

Remarque : En ce qui concerne la procédure de rescrit spécifique ouverte aux employeurs, il convient de se référer au BOI-IR-PAS-50-20-40.

Enfin, une gratification non surérogatoire peut néanmoins être exclue du bénéfice du CIMR s'il s'agit d'un revenu exceptionnel, en particulier s'il s'agit d'un revenu non susceptible d'être recueilli annuellement (cf. II-C-2 § 300).

a. Les gratifications non surérogatoires prévues dans le contrat de travail

160

Une gratification mentionnée dans le contrat de travail n'est pas considérée comme surérogatoire dès lors qu'elle remplit deux critères cumulatifs :

- les conditions de son versement, comprenant ses modalités de calcul, en 2018, sont déterminées dans le contrat de travail ;

- le montant versé en 2018 ne va pas au-delà de ce qui est prévu lorsque les conditions du versement sont respectées.

Il convient d'assimiler aux gratifications prévues dans le contrat de travail, celles prévues dans un avenant au contrat de travail, un mandat social, une convention ou un accord collectif sous réserve que ceux-ci aient été conclus avant le 1er janvier 2018, ainsi que par une disposition législative ou réglementaire relative au statut général des fonctionnaires, au statut des magistrats ou relative au personnel militaire ou par les usages de l'entreprise en vigueur. Il s'agit de primes contractuelles qui s'imposent à l'employeur.

Dans le reste du document, sauf indication contraire, le terme « gratification prévue dans le contrat de travail » s'entend au sens de cette définition.

Remarque : L'usage d'entreprise est un avantage accordé librement et de manière répétée par un employeur à ses salariés, sans que le code du travail ou une convention ou un accord collectif ne l'impose.

Pour être qualifié d'usage, l'avantage accordé doit remplir toutes les conditions suivantes :

- il doit être général, c'est-à-dire qu'il doit être accordé à tout le personnel ou au moins à une catégorie du personnel (exemple : ouvriers de la maintenance) ;

- il doit être constant, c'est-à-dire attribué régulièrement (exemple : une prime versée depuis plusieurs années) ;

- il doit être fixe, ce qui implique qu'il soit déterminé selon des règles précises (exemple : une prime dont le mode de calcul est constant et fixé à l'avance avec des critères objectifs).

Exemple : Une prime de Noël fixe versée chaque année à l'ensemble des salariés constitue un usage de l'entreprise.

1° Les conditions de versement sont prévues dans le contrat de travail

170

Par conditions de versement, il faut entendre les critères d'attribution et modalités de calcul de l'élément de rémunération concerné tels qu'ils résultent du contrat de travail.

Exemple 1 : Une prime sur objectif dont le contrat de travail indique qu'elle sera d'un montant de 1 800 € et qu'elle est conditionnée à l'atteinte d'un taux de satisfaction clients, est regardée comme ayant des conditions de versement déterminées dans le contrat de travail.

Dès lors que les conditions de versement sont prévues, la circonstance qu'elles n'aient jamais été remplies auparavant est sans incidence.

Exemple 2 : Une prime mensuelle forfaitaire de froid accordée au personnel employé travaillant dans une atmosphère dont la température artificielle ambiante est habituellement comprise entre – 5°C et + 2°C au moins 3,5 heures par jour et ce, au moins huit jours par mois, quand bien même elle n'a été perçue qu'une seule fois, en 2018, par le salarié concerné, est considérée comme ayant des conditions de versement déterminées dans le contrat de travail.

Exemple 3 : L'indemnité journalière forfaitaire pour travaux salissants prévue par une convention collective de 1987 versée à un ouvrier est considérée comme ayant des conditions de versement déterminées dans le contrat de travail, quand bien même l'ouvrier a été recruté en juin 2018.

2° Le montant versé en 2018 ne va pas au-delà de ce que prévoit le contrat de travail

180

Le montant de la gratification perçue en 2018 ne doit pas aller au-delà de celui prévu dans le contrat de travail.

Exemple 1 : Dès lors que le contrat de travail prévoit le versement d'une prime proportionnelle aux résultats dans la limite d'un plafond de 10 000 €, le versement d'une prime au-delà de la proportion prévue ou supérieure à 10 000 €, constitue un revenu exceptionnel n'ouvrant pas droit au bénéfice du CIMR.

Exemple 2 : Une prime de performance dont le montant est fixé, par palier d'augmentation du chiffre d'affaires d'un portefeuille commercial, dans le contrat de travail ne constitue pas un revenu exceptionnel si les objectifs atteints en 2018 ont dépassé les objectifs des années antérieures mais que le montant de la prime correspondante résulte de l'application des modalités de calcul déterminées précisément dans le contrat de travail.

b. Les gratifications non surérogatoires non prévues par le contrat de travail

190

Les gratifications non prévues par le contrat de travail sont celles qui ne sont pas mentionnées dans le contrat de travail ou dont les conditions de versement, comprenant les modalités de calcul, ne sont pas déterminées dans ce contrat. Ainsi, le salarié n'est pas à même, sur la base de son contrat de travail, d'en déterminer seul le montant. Tel est notamment le cas lorsque l'employeur dispose d'une marge d'appréciation pour en déterminer le montant.

Il s'agit notamment des primes bénévoles qui sont laissées à la discrétion de l'employeur.

Exemple 1 : Tel est le cas lorsque le contrat de travail mentionne uniquement, à titre de clause informative, la possibilité, pour l'employeur, de verser une prime sans en préciser les critères d'attribution, les modalités de versement ou les montants.

Exemple 2 : Il en va de même d'un bonus dont l'attribution n'est mentionnée que dans un courriel échangé entre l'employeur et le salarié, quand bien même y sont précisées les conditions de versements.

De telles gratifications considérées comme surérogatoires car non prévues par le contrat de travail, sont normalement exclues du bénéfice du CIMR. Toutefois, il est admis qu'elles ne soient pas considérées comme surérogatoires dès lors qu'elles remplissent les conditions cumulatives suivantes :

- la gratification est à la fois attribuée et versée de manière habituelle ;

- son montant ne va pas au-delà de celui attribué habituellement.

A contrario, une gratification qui ne respecte pas l'une ou l'autre de ces conditions est considérée comme surérogatoire.

1° Caractère habituel de l'attribution et du versement de la gratification

200

Une gratification habituelle, pour le salarié, est une gratification qui lui est attribuée et versée de manière régulière chaque année, ou à l'occasion d'événements intervenant régulièrement.

Ses conditions d'attribution et de versement en 2018 doivent en outre être similaires à celles qui prévalaient les années précédentes, celles-ci pouvant être, à titre de règle pratique, les années 2016 et 2017.

L'appréciation du caractère habituel de l'attribution et du versement de la gratification est une question de fait, dont la preuve peut être apportée par le salarié par tout moyen : ses bulletins de paie, des lettres de notification, des bulletins d'information, etc.

Exemple 1 : Un salarié perçoit chaque année une prime dite de performance, non prévue dans son montant par le contrat de travail, le montant de la prime perçu en 2018 s'établissant à 800 €, comme les années précédentes. Cette prime sera éligible au CIMR.

Exemple 2 : Un salarié se voit attribuer en 2016 une prime de fidélité de 300 000 € non prévue dans le contrat de travail, versée par tiers de 100 000 € en 2016, 2017 et 2018. Ce salarié ne s'est vu attribuer une telle prime qu'en 2016, à titre exceptionnel. Dans la mesure où l'attribution d'une telle prime ne revêt pas un caractère habituel, le montant de 100 000 € versé en 2018 ne sera pas éligible au CIMR.

210

Lorsqu'un salarié, compte tenu de sa date d'arrivée dans l'entreprise ou dans la fonction, n'a pas d'antériorité, la gratification qu'il reçoit peut bénéficier du CIMR si elle est attribuée selon les mêmes caractéristiques de façon habituelle aux salariés plus anciens de l'entreprise placés objectivement dans la même situation en termes de travail, de qualification ou d'ancienneté dans l'entreprise.

Il en va de même pour les gratifications occasionnelles qui ne sont pas forcément attribuées annuellement.

Exemple 1 : Toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, tel est le cas d'une prime de brevet attribuée à un ingénieur dès lors qu'elle correspond à une pratique habituelle de l'entreprise et quand bien même elle serait perçue pour la première fois par l'intéressé en 2018.

Exemple 2 : En revanche, une prime dite de performance, non prévue dans son montant par le contrat de travail et attribuée en 2018 à un salarié nouvellement recruté alors même qu'une telle

prime n'est pas attribuée de manière habituelle aux autres salariés ayant les mêmes fonctions, au titre de l'année 2018 et au titre des années 2016 et 2017, constitue une rémunération exceptionnelle n'ouvrant pas droit au bénéfice du CIMR.

2° Le montant de la gratification

220

Le montant de la gratification perçue en 2018 ne doit pas aller au-delà de celui qui est attribué habituellement dans des conditions similaires. Dans le cas contraire, la gratification est surérogatoire et n'ouvre pas droit au bénéfice du CIMR

L'appréciation se fait pour le salarié en comparant le montant et les conditions de versement de sa gratification par l'entreprise en 2018 avec ceux des années précédentes.

L'appréciation du caractère habituel du montant versé est une question de fait dont la preuve peut être apportée par le salarié dans les conditions décrites au **§ 200**.

Exemple 1 : Toutes autres conditions par ailleurs remplies, l'attribution d'une prime calculée sur la fraction du chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise pendant une certaine période, supérieure au chiffre d'affaires réalisé au titre de la période précédente de durée équivalente, ne va pas au-delà du montant attribué habituellement dès lors que cette gratification a été versée au cours des années précédentes et que son mode de calcul n'est pas différent. Cette prime est éligible au CIMR.

Exemple 2 : Un salarié perçoit en 2015, 2016 et 2017 une prime forfaitaire au montant discrétionnaire respectivement égal à 29 000 €, 31 000 € et 30 000 €. Le montant de cette prime est porté à 100 000 € en 2018. Au titre de 2018, cette prime d'un montant de 100 000 € n'est pas éligible au CIMR.

B. Revenus imposables selon les règles des pensions et rentes viagères et exclus du CIMR

1. Les prestations mentionnées à l'article 80 decies du CGI (6° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)

230

Les prestations servies par le régime de prévoyance des joueurs professionnels de football institué par la charte du football professionnel mentionnées à l'article 80 decies du CGI qui sont imposables à l'impôt sur le revenu sont exclues du bénéfice du CIMR.

Remarque 1 : Le régime fiscal des prestations servies par le régime de prévoyance des footballeurs professionnels est précisé au III § 30 à 70 du BOI-RSA-PENS-10-20-20.

Remarque 2 : Il est rappelé que le capital versé en cas de décès ou d'invalidité totale et définitive de l'assuré est exonéré d'impôt sur le revenu (CGI, art. 80 decies).

2. Les prestations de retraite servies sous forme de capital (7° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)

240

Lorsqu'elles sont imposables, les prestations de retraite servies sous forme de capital sont exclues du bénéfice du CIMR, que l'imposition se fasse au barème progressif de l'impôt sur le revenu ou que le contribuable ait opté pour le prélèvement forfaitaire au taux de 7,5 % prévu à l'article 163 bis du CGI.

Remarque : Le régime fiscal des prestations de retraite sous forme de capital est précisé au BOI-RSA-PENS-30-10-20.

C. Dispositions communes aux revenus imposables selon les règles applicables aux salaires, aux pensions et aux rentes viagères

1. Les revenus qui correspondent par leur date normale d'échéance à une ou plusieurs années antérieures ou postérieures (14° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)

250

Les revenus imposables à l'impôt sur le revenu selon les règles applicables aux salaires, aux pensions ou aux rentes viagères, qui se rapportent, au regard de leur date normale d'échéance, à une ou plusieurs années antérieures ou postérieures à 2018, constituent des revenus exceptionnels n'ouvrant pas droit au bénéfice du CIMR.

Les revenus qui se rapportent, au regard de leur date normale d'échéance, à une ou plusieurs années antérieures à 2018 constituent des revenus différés. Ceux qui se rapportent, au regard de leur date normale d'échéance, à une ou plusieurs années postérieures à 2018 constituent des revenus anticipés.

Par date normale d'échéance, on entend la date à laquelle le revenu aurait dû être perçu ou être disponible pour le contribuable. La détermination de la date normale d'échéance du revenu est une question de fait qui dépend, d'une part, des règles de paiement prévues par le contrat de travail, les accords collectifs ou la réglementation propre à chaque revenu et, d'autre part, de la pratique habituelle de versement du payeur du revenu (employeur, caisse de retraite, etc.).

Remarque : Le versement, prévu par le contrat de travail, en 2018 d'une prime annuelle calculée par rapport à la performance ou aux résultats d'une ou plusieurs années antérieures ne conduit pas pour autant à considérer qu'il s'agit d'un revenu différé ou anticipé si la date normale à laquelle ce versement aurait dû être effectué se situe en 2018.

Ainsi, le fait de verser en 2018 une prime annuelle calculée en fonction des résultats de 2017 ne conduit pas à considérer qu'il s'agit d'un revenu différé si le contrat de travail prévoit que ce versement est effectué normalement l'année qui suit celle de réalisation des résultats.

De même, le fait de verser en 2018 une avance sur une prime annuelle calculée en fonction des résultats prévisionnels de 2018 ne conduit pas à considérer qu'il s'agit d'un revenu anticipé si le contrat de travail prévoit que ce versement doit être effectué par anticipation.

En cas de modification des règles ou de la pratique habituelle de versement du revenu en 2017 ou 2018, il convient de comparer la situation en résultant avec celle qui aurait été constatée en l'absence de cette modification pour apprécier si le revenu versé en 2018 constitue, ou non, un revenu différé ou anticipé.

À titre d'illustration :

- les rappels de salaires, de traitements ou de pensions versés en 2018 constituent des revenus différés lorsque les sommes auraient dû être versées au cours d'une année antérieure conformément aux règles de paiement ou à la pratique habituelle de versement ;

- lorsqu'un employeur met fin à la pratique dite du "décalage de paie" au cours de l'année 2018, les rémunérations dues au titre du mois de décembre 2018 versées dorénavant le même mois et, le cas échéant, les primes et accessoires habituellement versées à la même échéance, constituent des revenus anticipés dès lors que ces sommes auraient été versées en janvier 2019 en l'absence de modification ;

- lorsqu'un employeur modifie le calendrier habituel de versement de primes ou de compléments de rémunération, ces primes ou compléments de rémunération versés en 2018 constituent des revenus différés ou anticipés dès lors que les sommes correspondantes auraient été versées, selon les cas, en 2017 ou en 2019 en l'absence de cette modification.

Remarque : Il est rappelé que le fait que le contribuable ne demande pas le bénéfice du système du quotient prévu à l' article 163-0 A du CGI auquel il pourrait, le cas échéant, prétendre est sans incidence sur le caractère exceptionnel des salaires, pensions et rentes viagères pour le bénéfice du CIMR.

260

Ce principe est transposable aux mesures conduisant à modifier les modalités et le rythme de versement d'un élément de rémunération dès lors que ces modifications conduisent, toutes choses égales par ailleurs, à majorer le montant du revenu imposable de l'année 2018 par rapport à l'année précédente et à l'année suivante.

Exemple : mensualisation de prime en 2018

Une prime de rendement, habituellement versée en juin de l'année N et en janvier de l'année N+1 au titre de l'activité exercée au cours de l'année N, est mensualisée à compter du 1er avril 2018, avec effet rétroactif au 1er janvier 2018. Ainsi, les contribuables concernés bénéficieront, en janvier 2018, de la prime de rendement afférente au second semestre de l'année 2017 (soit six mois) et, chaque mois à compter du 1er avril 2018, d'une prime mensualisée due au titre de l'année 2018, la prime versée en avril 2018 intégrant le rappel de janvier à mars 2018 (soit douze mois).

Dans ce cas, le versement, en janvier 2018, de la prime de rendement afférente à six mois de l'année 2017 et les versements d'avril à juin 2018, dont le montant cumulé est égal à six mois de prime de rendement, soit celui de la prime habituellement versée en juillet, ouvrent droit au CIMR. Les versements mensuels de juillet à décembre 2018 correspondant à six mois supplémentaires, qui, en l'absence de modification de leur rythme de versement, auraient été effectués en 2019 constituent des revenus anticipés qui ne bénéficient pas du CIMR.

270

Dans le cas particulier où un employeur met fin au décalage de paie consistant à verser le mois suivant le salaire du mois en cours, la totalité des rémunérations perçues en 2018, y compris, par conséquent, le salaire du mois de décembre 2017 versé en janvier 2018 et le salaire du mois de décembre 2018 versé en décembre 2018, sera imposable à l'impôt sur le revenu au titre de l'année 2018.

Dès lors qu'il est versé par anticipation par rapport à la pratique habituelle de versement des années précédentes, le salaire du mois de décembre 2018 versé dorénavant le même mois constitue un revenu anticipé qui n'ouvre pas droit au bénéfice du CIMR et ce quel que soit en 2018 le mois effectif de la modification de versement.

Exemple : Soit une entreprise, qui pratiquait le décalage de paie, c'est-à-dire payait ses salariés le 2 du mois suivant la période d'emploi. Cette entreprise met fin à cette pratique en décembre 2018. Ses salariés percevront en décembre 2018 à la fois la rémunération de novembre 2018 (versée le 2 décembre) et la rémunération de décembre 2018 (versée le 28 décembre et qui aurait été normalement payée le 2 janvier 2019).

En 2018, ses salariés percevront ainsi treize mois de salaires correspondant à la période d'emploi de décembre 2017 à décembre 2018. Le paiement du salaire de décembre 2017 est intervenu à sa date normale d'échéance qui n'a pas été modifiée.

En revanche, le salaire de décembre 2018 versé par anticipation en 2018 par rapport à la pratique habituelle de versement des années précédentes constitue un revenu anticipé. En conséquence, il n'ouvre pas droit au CIMR.

280

Les rappels de traitements ou salaires versés en 2018 qui auraient dû être versés au cours d'une année antérieure constituent des revenus différés qui n'ouvrent pas droit au bénéfice du CIMR.

Il en est de même des rattrapages de pensions, d'indemnités ou d'allocations versés en 2018 qui auraient dû être versés au cours d'une année antérieure.

Exemple : La mise en œuvre d'un protocole global de rémunérations conclu en 2016 dans un secteur d'activité conduit à des modifications des modalités de rémunérations. Dans ce cadre, l'intégration de certaines primes dans la grille indiciaire est décidée le 1er novembre 2017 avec un effet rétroactif au 1er janvier 2017. La mise en œuvre effective donne lieu au versement, en 2018, de rattrapages de rémunérations dues au titre de l'année 2017. Les sommes ainsi perçues en 2018 constituent un revenu différé n'ouvrant pas droit au bénéfice du CIMR.

290

De même, une avance versée en 2018 sur un salaire qui aurait dû être entièrement versé en 2019 n'ouvre pas droit au bénéfice du CIMR.

Exemple 1 : Un salarié demande à son employeur de lui verser en même temps que son salaire de décembre 2018 de 3 000 € une avance de 1 000 € sur son salaire de janvier 2019 s'élevant également à 3 000 €. Le salarié perçoit ainsi le 28 décembre 2018 un montant de 4 000 €, tandis qu'en janvier 2019, il percevra 2 000 €. L'avance sur salaire constitue un revenu versé par anticipation d'un revenu qui aurait dû être versé en 2019 conformément à sa date normale d'échéance. L'avance de 1 000 € doit être déclarée au titre des revenus de l'année 2018 dans les conditions de droit commun. Elle n'ouvre pas droit au bénéfice du CIMR.

Exemple 2 : Un salarié pour lequel il est mis fin au contrat de travail en 2018, perçoit en 2018 à la fois le bonus afférent à l'année 2017 et le bonus afférent à l'année en cours (2018) qui aurait dû être versé en 2019. Seul le bonus afférent à l'année 2017 versé en 2018 ouvre droit au bénéfice du CIMR. Le bonus de l'année en cours (2018) versé en 2018 constitue un revenu perçu par anticipation n'ouvrant pas droit au bénéfice du CIMR dès lors qu'en l'absence de départ de l'entreprise, le salarié aurait perçu ce bonus en 2019.

Toutefois, si elles correspondent à une pratique récurrente et normale pour le type de rémunération concernée et si elles sont prévues par contrat, les avances ne sont pas considérées comme des revenus anticipés et ouvrent droit au CIMR. Tel est le cas des à-valoir souvent versés à titre d'avance en matière de droits d'auteur, à condition qu'eu égard à leur pourcentage ou à leur montant, le contribuable puisse démontrer qu'ils correspondent à des pratiques habituelles.

Remarque : Cette règle est applicable lorsque les droits d'auteur sont imposables selon les règles applicables aux salaires. Dans le cas où les droits d'auteur sont imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (BNC), le caractère exceptionnel ou non des sommes s'apprécient dans les conditions exposées au BOI-IR-PAS-50-10-20-20.

2. Tout autre revenu qui, par sa nature, n'est pas susceptible d'être recueilli annuellement (15° du C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017)

300

Un revenu versé en 2018 qui par sa nature n'est pas susceptible d'être recueilli annuellement n'est pas éligible au bénéfice du CIMR.

Il en est notamment ainsi des revenus qui, par leur nature, sont éligibles au système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI.

Remarque : En ce qui concerne le mécanisme du quotient, il convient de se reporter au BOI-IR-LIQ-20-30-20.

À cet égard, la circonstance que le contribuable ne bénéficie pas du système du quotient, soit parce qu'il ne l'a pas demandé, soit parce que les autres conditions, notamment de montant, ne sont pas remplies, est sans incidence sur la qualification de ce revenu au regard du CIMR. En revanche, un revenu pour lequel le système du quotient est appliqué est considéré comme un revenu exceptionnel pour le bénéfice du CIMR.

Outre les revenus déjà cités dans le présent document, constituent notamment des revenus exceptionnels par nature qui n'ouvrent pas droit au bénéfice du CIMR, sans que cette liste soit exhaustive :

- les primes versées à l'occasion de la conclusion d'un contrat de travail (« golden hello ») pour les salariés, à l'instar de celles versées aux mandataires sociaux (cf. II-A-2 § 60) ;

- les subventions versées en 2018 par un employeur pour financer le rachat de cotisations sociales au titre de l'assurance vieillesse déductibles des salaires, dans le cadre d'un plan de départ volontaire à la retraite ; il est admis, dans ce cas, que le montant afférent à la subvention qualifié de revenu exceptionnel soit égal à la subvention diminuée du montant du rachat des cotisations acquitté en 2018. Il est précisé que seul l'excédent des rachats de cotisations opérés en 2018 reste déductible des salaires ordinaires imposables ;

- la fraction imposable des indemnités exceptionnelles versées dans le cadre d'un dispositif de préretraite (en revanche, les allocations de préretraite versées périodiquement sont considérées comme des revenus non exceptionnels).

Remarque : Lorsque le revenu exceptionnel bénéficie d'un dispositif optionnel d'étalement visant à atténuer la progressivité de l'impôt sur le revenu, seule la partie imposable au titre de l'année 2018 doit être déclarée par le contribuable. Tel est par exemple le cas du dispositif du dispositif d'étalement prévu à l'article 163-0 A ter du CGI (BOI-RSA-BASE-10) ou à l'article 163 A du CGI (BOI-RSA-BASE-20-10).

310

Les indus de rémunérations ou de prestations imposables, par nature, ne sont pas susceptibles d'être recueillis annuellement. Lorsqu'ils sont perçus en 2018, ils constituent un revenu, imposable au titre de cette même année, qui n'ouvre pas droit au bénéfice du CIMR.

Toutefois, il est rappelé que le reversement au cours d'une année ultérieure d'un indu perçu en 2018 s'analyse comme une réduction du revenu brut disponible. Le reversement s'impute alors sur les revenus de la même catégorie de l'année au cours de laquelle il est intervenu dans la mesure où les règles propres à cette catégorie le permettent (BOI-IR-BASE-10-10-10-40 au IV-B-1 § 220).

III. Modalités de détermination du montant net imposable des revenus exceptionnels n'ouvrant pas droit au bénéfice du CIMR

320

Lors de la déclaration des revenus perçus en 2018, il appartient au contribuable de déclarer, sous sa responsabilité, le montant net imposable des revenus imposés selon les règles de droit commun des traitements, salaires et pensions n'ouvrant pas droit au bénéfice du CIMR.

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.).

330

Le montant net imposable des traitements, salaires et pensions considérés comme des revenus exceptionnels à déclarer s'entend du montant brut de ces revenus sous déduction de la part déductible des cotisations ou primes mentionnées aux 1° à 2° bis de l'article 83 du CGI ainsi que de la part déductible de la contribution sociale généralisée (CSG) qui s'appliquent à ce revenu exceptionnel, avant la déduction des frais professionnels calculée forfaitairement ou pour son montant réel en application du 3° de l'article 83 du CGI ou de l'abattement de 10 % sur les pensions et retraites prévu au a du 5 de l'article 158 du CGI.

340

Pour le calcul du montant net imposable des revenus exceptionnels et non exceptionnels imposables selon les règles des salaires, les frais professionnels définis au 3° de l'article 83 du CGI sont déduits automatiquement par l'administration pour leur montant forfaitaire ou, en cas d'option du contribuable, pour leur montant réel déclaré, au prorata de l'importance des salaires exceptionnels ou non exceptionnels.

Toutefois, si le contribuable est en mesure de démontrer que des frais professionnels dont la déduction est demandée pour leur montant réel ont été exposés en vue de l'acquisition ou la conservation du revenu exceptionnel, il peut demander l'imputation de ces frais professionnels sur le seul montant du revenu exceptionnel.

Exemple : Soit un salarié ayant exposé en 2018 des frais professionnels déductibles d'un montant de 4 000 € qui déclare 30 000 € de salaires non exceptionnels et 5 000 € de salaires exceptionnels.

À défaut de justification, le montant net imposable des salaires exceptionnels et non exceptionnels après déduction des frais professionnels est calculé automatiquement par l'administration fiscale au prorata :

- montant net imposable des salaires non exceptionnels : 26 571 €, soit 30 000 – [4 000 x 30 000 / (30 000 + 5 000)] ;

- montant net imposable des salaires exceptionnels : 4 429 €, soit 30 000 – 26 571.

Si le contribuable peut justifier que le montant des frais professionnels engagés pour l'acquisition et la conservation des salaires exceptionnels est de 800 € et que le montant des autres frais professionnels correspondant aux revenus non exceptionnels est de 4 200 €, il peut demander à ce que le montant net imposable de ces revenus soit calculé en tenant compte de ces frais, soit :

- montant net imposable des salaires non exceptionnels : 25 800 €, soit 30 000 – 4 200 ;

- montant net imposable des salaires exceptionnels : 4 200 €, soit 5 000 – 800.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 02/08/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/11480-PGP.html/identifiant=BOI-IR-PAS-50-10-20-10-20180801