

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-PAS-50-10-30-10-10/02/2020

Date de publication : 10/02/2020

### IR - Prélèvement à la source - Mesures transitoires - Crédit d'impôt pour la modernisation du recouvrement - Mesures du contrôle du CIMR - Limitation du CIMR aux revenus déclarés spontanément

---

#### 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 3 : Mesures de contrôle du CIMR

Sous-section 2 : Demande de justifications portant sur les éléments ayant servi au calcul du CIMR

#### Sommaire :

I. Notion de revenu spontanément déclaré ouvrant droit au CIMR lors du dépôt de la déclaration de revenus de l'année 2018

A. Revenus spontanément déclarés

B. Mesure de tempérament

C. Revenus non spontanément déclarés

II. Notion de revenu spontanément déclaré ouvrant droit au CIMR lors du contrôle de la déclaration de revenus de l'année 2018

A. Rappel du principe applicable

B. Mesure de tempérament

C. Revenus rehaussés exclus de la mesure de tempérament

**Actualité liée** : 10/02/2020 : IR - PAS - Contrôle du crédit d'impôt pour la modernisation du recouvrement - Allongement du délai de reprise - Revenus déclarés spontanément - Demande de justifications (loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, art. 60)

#### 1

Le crédit d'impôt pour la modernisation du recouvrement (CIMR) prévu au A du II de l'article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 modifié, éventuellement complété d'un crédit d'impôt complémentaire, prévu au 3 du E du II de l'article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, permet d'éviter un double prélèvement de l'impôt en 2019.

Ces crédits d'impôt sont en principe réservés aux revenus spontanément déclarés en application du 3 du L du II de l'article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017.

Pour l'application de ces dispositions, les revenus déclarés spontanément s'entendent des revenus ou bénéfiques nets imposables qui figurent sur la déclaration souscrite par le contribuable en application des dispositions de l'article 170 du code général des impôts (CGI) et, le cas échéant, de l'article 172 du CGI.

Il en résulte notamment que des revenus qui n'ont pas été déclarés spontanément, même s'il s'agit de revenus ouvrant droit au bénéfice du CIMR, n'ont aucun effet sur le montant du CIMR ou du crédit d'impôt complémentaire calculés sur la base des revenus spontanément déclarés.

Ainsi, lorsqu'un contribuable souscrit sa déclaration hors délai après une relance de l'administration, il ne peut, en principe, bénéficier du CIMR ou du crédit d'impôt complémentaire.

De même, lorsque le montant des revenus déclarés est rehaussé suite à contrôle de l'administration fiscale, le montant de l'impôt dû par le foyer est, le cas échéant augmenté, mais le montant du CIMR initialement accordé n'est en principe pas modifié, que la hausse provienne d'un supplément de recettes ou d'une charge dont la déduction est remise en cause et qu'elle porte sur des revenus éligibles ou non au bénéfice du CIMR.

## 10

Toutefois, afin de prendre en compte les difficultés qu'ont pu rencontrer les contribuables en raison des modalités particulières de déclaration des revenus de l'année 2018, des mesures de tempérament sont prévues afin de permettre aux contribuables de bonne foi de bénéficier du CIMR lorsqu'ils n'ont, par erreur, pas déclaré spontanément l'intégralité de leurs revenus.

Le critère de spontanéité s'apprécie :

- lors du dépôt de la déclaration de revenus de l'année 2018 permettant l'établissement de l'imposition initiale ;
- lors du contrôle de la déclaration de revenus déposée au titre de l'année 2018.

# I. Notion de revenu spontanément déclaré ouvrant droit au CIMR lors du dépôt de la déclaration de revenus de l'année 2018

## A. Revenus spontanément déclarés

---

### 20

Les revenus spontanément déclarés s'entendent de ceux qui figurent sur une déclaration souscrite par le contribuable sans que l'administration l'y invite.

Ainsi, est considéré comme spontané pour l'application du CIMR :

- le dépôt d'une déclaration dans les délais légaux ;
- le dépôt d'une déclaration hors délai s'il intervient avant toute relance des services de l'administration fiscale ;
- le dépôt d'une déclaration rectificative après la date limite de déclaration, venant corriger des erreurs, inexactitudes, insuffisances ou omissions figurant dans une déclaration déposée spontanément.

**Remarque** : Si l'administration est en mesure d'établir que les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances constatées dans la déclaration rectificative présentent un caractère délibéré et entrent dans le champ des majorations prévues pour les infractions exclusives de bonne foi (BOI-CF-INF-10-20-20), cette déclaration rectificative perd le caractère spontané et les revenus y afférents n'ouvrent pas droit au CIMR.

## B. Mesure de tempérament

---

### 30

Afin de tenir compte des difficultés rencontrées par les contribuables qui, de bonne foi, n'auraient pas déposé en 2019 de déclarations sur les revenus 2018 par mécompréhension du dispositif de « l'année blanche », ou en raison des annonces relatives à la mise en œuvre de la déclaration tacite en 2020, il est admis que les revenus non exceptionnels de l'année 2018 entrant dans le champ du prélèvement à la source (PAS) déclarés suite à relance simple de l'administration fiscale (courriel ou imprimé n° **2110-SD** [CERFA n° 10389]) bénéficient, par mesure de tempérament, du CIMR, dès lors que les déclarations des revenus des années 2016 et 2017 ont été déposées spontanément.

## C. Revenus non spontanément déclarés

---

### 40

Dans tous les autres cas, les contribuables défailnants déclaratifs au titre des revenus de l'année 2018 et relancés par les services de l'administration fiscale sont taxés à l'impôt sur les revenus 2018 sans application du CIMR sur leurs revenus non exceptionnels situés dans le champ du PAS.

Il en est ainsi notamment lorsque le contribuable déclare ses revenus après la réception d'une mise en demeure (imprimé n° **2111-SD** [CERFA n° 10374]).

## II. Notion de revenu spontanément déclaré ouvrant droit au CIMR lors du contrôle de la déclaration de revenus de l'année 2018

### A. Rappel du principe applicable

---

#### 50

En application du 3 du L, et 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 CIMR et le crédit d'impôt complémentaire ne sont applicables qu'aux revenus nets spontanément déclarés.

Ainsi, les revenus non exceptionnels entrant dans le champ du PAS et déclarés après l'engagement d'une procédure contraignante ne peuvent bénéficier du CIMR ou du crédit d'impôt complémentaire.

Constitue l'engagement d'une procédure contraignante la réception par le contribuable :

- d'un avis d'examen de situation fiscale personnelle ;
- d'un avis de vérification ou d'examen de comptabilité ;
- d'une proposition de rectification, quelle que soit la procédure suivie ;

- d'une demande d'éclaircissements ou de justifications prévue à l'[article L. 16 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#) ;
- d'une demande de justifications prévue au 1 du L de l'[article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017](#) modifié. Pour plus de précisions sur cette demande de justifications spécifique, se reporter au [BOI-IR-PAS-50-10-30-20](#).

Il est également précisé que la réception par le contribuable d'une demande d'information ou de renseignement relative aux déclarations souscrites prévue à l'[article L. 10 du LPF](#) ne constitue pas l'engagement d'une procédure administrative contraignante. Ainsi, le dépôt d'une déclaration rectificative suite à la réception d'une telle demande est considéré comme spontané. Il en est de même pour toute déclaration déposée dans le cadre de la relance amiable.

## 60

Pour bénéficier du CIMR, et éventuellement du crédit d'impôt complémentaire, les revenus non exceptionnels entrant dans le champ du PAS doivent également avoir été régulièrement déclarés.

Il s'ensuit qu'en principe, ne sont pas pris en compte pour le calcul du CIMR ou du crédit d'impôt complémentaire :

- les revenus rehaussés situés hors du champ du PAS ;
- les revenus rehaussés entrant dans le champ du PAS mais présentant un caractère exceptionnel ;
- les revenus rehaussés, non exceptionnels situés dans le champ du PAS, dans le cadre d'une procédure de contrôle fiscal, quelle que soit la procédure suivie ([article L. 55 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#), [article L. 69 du LPF](#), [article L. 73 du LPF](#) et [article L. 76 du LPF](#)).

Il convient d'entendre par revenus rehaussés, les revenus rectifiés mentionnés dans la proposition de rectification.

## B. Mesure de tempérament

---

### 70

Afin de prendre en compte les difficultés qu'ont pu rencontrer les contribuables face aux modalités particulières de la déclaration de revenus de l'année 2018, année de transition dans la mise en œuvre du PAS, les contribuables de bonne foi dont la déclaration de revenus de l'année 2018 présente des erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances déclaratives révélées à l'occasion d'une procédure contraignante, pourront également, par mesure de tempérament, bénéficier du CIMR et, le cas échéant, du crédit d'impôt complémentaire.

Cette mesure de tempérament concerne tous les revenus non exceptionnels entrant dans le champ du PAS, y compris les revenus fonciers ou les bénéfices de l'année 2018 dont le caractère non exceptionnel repose sur un dispositif pluriannuel de plafonnement consistant à comparer le bénéfice réalisé au titre de l'exercice 2018 à ceux réalisés au titre des années 2015, 2016, 2017 puis, le cas échéant 2019 ([BOI-IR-PAS-50-10-20-20](#), [BOI-IR-PAS-50-10-20-30](#)).

Toutefois, lorsque le CIMR, ou le crédit d'impôt complémentaire, est calculé par un dispositif de plafonnement pluriannuel, seul le revenu rehaussé de l'année 2018 est pris en compte dans le calcul de ces crédits d'impôt. La correction à la hausse des revenus ou bénéfices déclarés spontanément au titre des années servant de références (2015, 2016, 2017 et, le cas échéant, 2019) n'a pas d'incidence sur le montant du CIMR initialement calculé.

**Exemple 1** : Soit un contribuable célibataire ne percevant que des traitements et salaires. Son employeur a, en raison d'un problème technique, transmis seulement une partie de sa rémunération à l'administration fiscale, pour un montant de 43 000 €. La déclaration de revenus pré-remplie que le contribuable a reçue pour l'année 2018 était donc incomplète, mais le contribuable a omis de la corriger, car il ne s'est pas rendu compte de cette erreur.

Le contribuable a ainsi déclaré 43 000 € de revenus pour lequel il bénéficie d'un CIMR de 5 812 € qui efface l'impôt sur le revenu 2018.

Suite à contrôle, ses revenus non exceptionnels sont rehaussés de 3 500 €.

En principe, ces 3 500 € n'ayant pas été spontanément déclarés, ils ne devraient pas bénéficier du CIMR. Toutefois par tolérance, dans la mesure où le contribuable a omis, de bonne foi, de corriger une erreur figurant dans sa déclaration pré-remplie, le CIMR est appliqué au rehaussement et il n'aura aucun impôt supplémentaire à payer. Dans ce cas, en effet, le contribuable bénéficie d'un complément de CIMR de 945 € qui efface le supplément d'impôt dû.

**Exemple 2** : Soit un contribuable célibataire ayant déclaré au titre des années 2015 à 2018, les BNC suivants :

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

Le BNC de l'année 2018 étant inférieur au plus élevé des bénéfices réalisés au titre des années 2015 à 2017, ce contribuable n'est pas concerné par le dispositif pluriannuel de plafonnement. Dans son avis d'imposition initial, le BNC de l'année 2018 est considéré en totalité comme un revenu non exceptionnel ouvrant droit au bénéfice du CIMR. Le contribuable bénéficie d'un CIMR de 6 952 € qui efface l'impôt sur le revenu 2018.

Suite à contrôle, ce bénéfice est rehaussé de 20 000 €, la bonne foi du contribuable est retenue.

En principe, ce contribuable devrait être imposé sur le rehaussement de 20 000 € sans bénéficier du CIMR. Par tolérance, l'administration fiscale recalculera néanmoins l'impôt dû en actualisant le CIMR.

Le bénéfice 2018, rehaussement compris, est de 54 000 € (34 000 € + 20 000 €), soit un montant supérieur au plus élevé des bénéfices réalisés sur la période 2015-2017 (35 000 €). Le caractère non exceptionnel du bénéfice 2018, retenu pour calculer le montant du CIMR, est donc apprécié en appliquant la méthode par comparaison définie au BOI-IR-PAS-50-10-20-20. Le bénéfice non exceptionnel est donc évalué à 35 000 € après rectification (soit le montant du plus élevé des bénéfices réalisés sur la période 2015-2017). Ce bénéfice non exceptionnel de 35 000 € comprend le bénéfice initial de 34 000 € et 1 000 € de bénéfice rehaussé.

Le rehaussement de 20 000 € ouvre donc droit à CIMR sur la base de 1 000 € (35 000 € - 34 000 €) et à une imposition supplémentaire sur la base de 19 000 € (20 000 € - 1 000 €).

L'impôt calculé après contrôle, s'élève à 14 452 €. Il n'est que partiellement effacé par le CIMR réévalué à 7 494 €. Le contribuable doit donc acquitter un impôt supplémentaire de 6 958 €.

**Exemple 3** : Soit le même contribuable que dans l'exemple 2 au **II-B § 70**. Il est redressé cette fois-ci sur les années 2016, 2017 et 2018. Sa bonne foi est retenue.

Année	2015	2016	2017	2018
-------	------	------	------	------

<b>Montant des BNC déclarés</b>	30 000 €	32 000 €	35 000 €	34 000 €
<b>Rehaussement (bonne foi retenue)</b>		10 000 €	15 000 €	20 000 €
<b>Montant des BNC rectifiés</b>	30 000 €	42 000 €	50 000 €	54 000 €
<b>BNC pris en compte pour le dispositif pluriannuel de plafonnement</b>	30 000 €	32 000 €	35 000 €	54 000 €

En principe, ce contribuable ne devrait pas bénéficier du CIMR sur le bénéfice rehaussé de 20 000 € et payer un impôt supplémentaire de 7 500 € (14 452 € - 6 952 €). Par tolérance, l'administration fiscale recalculera néanmoins l'impôt dû en actualisant le CIMR.

Le bénéfice 2018, rehaussement compris, est, comme dans l'exemple 2, de 54 000 €, un montant supérieur au plus élevé des bénéfices réalisés sur la période 2015-2017. Le caractère non exceptionnel du bénéfice 2018, retenu pour calculer le montant du CIMR, est donc apprécié en appliquant la méthode par comparaison définie au BOI-IR-PAS-50-10-20-20. Le bénéfice non exceptionnel est de nouveau évalué à 35 000 € après rectification car les rehaussements portant sur les bénéfices antérieurs ne sont pas pris en compte. Ainsi, comme dans l'exemple 2, le rehaussement de 20 000 € ouvre droit à CIMR sur la base de 1 000 € seulement. Les conséquences financières sont identiques à celles de l'exemple 2 et le contribuable doit acquitter un impôt supplémentaire de 6 958 €.

**Exemple 4** : Un contribuable, célibataire, soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime réel d'imposition des revenus fonciers a déclaré en 2018, 100 000 € de recettes brutes foncières non exceptionnelles. L'impôt sur le revenu calculé au titre de 2018 est de 27 086 €. Il bénéficie d'un CIMR de 27 086 € et l'impôt sur le revenu finalement dû est égal à 0 €.

Suite à contrôle, il apparaît que les recettes correspondaient à hauteur de 15 000 € à des revenus exceptionnels. Le contribuable a bénéficié du CIMR sur 100 000 € de recettes au lieu de 85 000 €. Par conséquent, le montant du CIMR est recalculé à la baisse et s'établit à 23 023 €. Le contribuable sera imposé sur les 15 000 € de revenus exceptionnels. Ainsi, l'impôt sur le revenu brut après contrôle d'un montant de 27 086 € n'est que partiellement effacé par le CIMR de 23 023 €. Le contribuable doit donc acquitter un impôt supplémentaire de 4 063 €.

**Exemple 5** : Un propriétaire bailleur soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime réel d'imposition des revenus fonciers a perçu en 2018, 100 000 € de revenus bruts fonciers, se décomposant en 80 000 € de loyers échus en 2018 (revenu non exceptionnel) et 20 000 € de pas-de-porte (revenu exceptionnel). Les charges de la propriété s'élèvent à 60 000 € de dépenses de travaux déductibles.

Au moment de son imposition initiale, le revenu net foncier est déterminé dans les conditions de droit commun et s'élève à 40 000 € (100 000 € - 60 000 €). L'impôt sur le revenu brut dû par le contribuable au titre de l'année 2018 est de 6 202 €.

Le CIMR est déterminé par application d'un prorata au revenu net foncier imposable de l'année 2018 permettant ainsi de déterminer la part d'impôt issue d'un revenu non exceptionnel. Ce prorata correspond au ratio du revenu net foncier non exceptionnel sur l'ensemble du revenu net foncier. Le revenu net foncier non exceptionnel est lui-même calculé par l'administration fiscale sur la base de la part des revenus bruts fonciers non exceptionnels dans l'ensemble des revenus bruts fonciers.

Le revenu brut foncier non exceptionnel, d'un montant de 80 000 €, représente 80 % du total des recettes foncières de l'année 2018. Le revenu net foncier non exceptionnel s'élève donc à 32 000

€ (80 % x 40 000 €) et le contribuable bénéficie donc d'un CIMR de 4 962 € (6 202 € x 32 000 € / 40 000 €). Le revenu net foncier imposable de 8 000 € (40 000 € - 32 000 €) est considéré comme un revenu net foncier exceptionnel qui n'ouvre pas droit au bénéfice du CIMR et est imposé. L'impôt sur le revenu net dû s'élève ainsi à 1 240 € (6 202 € - 4 962 €).

Suite à contrôle, les revenus fonciers déclarés au titre de l'année 2018 font l'objet d'un rehaussement de 25 000 € dont 10 000 € au titre des charges non déductibles et 15 000 € au titre de l'indemnité de pas de porte. La bonne foi du contribuable est retenue. Le contribuable peut bénéficier de la mesure de tempérament et obtenir un complément de CIMR sur l'impôt supplémentaire dû suite à contrôle.

Le revenu net foncier rectifié s'élève à 65 000 € (100 000 € - 60 000 € + 25 000 €).

Dans ce cas, le revenu brut foncier non exceptionnel, soit 80 000 €, représente 69,56 % (80 000 € / (100 000 € + 15 000 €)) du total des recettes foncières de l'année 2018. Le CIMR sera calculé sur la base du revenu net foncier imposable rectifié, qualifié de non exceptionnel soit 45 214 € (69,56 % x 65 000 €).

Le revenu net foncier imposable de 19 786 € (65 000 € - 45 214 €) est considéré comme un revenu net foncier exceptionnel qui n'ouvre pas droit au bénéfice du CIMR et donne lieu à une imposition supplémentaire.

L'impôt sur le revenu brut après contrôle s'élève à 13 702 €. Il n'est que partiellement effacé par le CIMR de 9 532 € (69,56 % x 13 702 €). Le contribuable doit donc acquitter un impôt sur le revenu net supplémentaire de 2 930 € (13 702 € - 9 532 € - 1240 €).

## C. Revenus rehaussés exclus de la mesure de tempérament

---

### 80

La mesure de tempérament n'est pas applicable lors du contrôle fiscal, si le contribuable a été privé du bénéfice du CIMR lors de l'imposition initiale (I-C § 40).

Elle ne s'applique pas non plus lorsque le contribuable fait l'objet d'une procédure d'imposition d'office. Notamment, s'il s'est abstenu de répondre à une demande de justifications sur le fondement du 1 du L du II de l'article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 modifié, lorsque sa réponse est assimilable à un défaut de réponse (BOI-IR-PAS-50-10-30-20 au III-B § 160) ou encore lorsque la demande de justifications est suivie de l'envoi d'une mise en demeure (BOI-IR-PAS-50-10-30-20 au II-D § 130).

### 90

Il en est de même lorsque l'administration est en mesure d'établir que les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances relevées lors du contrôle présentent un caractère délibéré et entrent dans le champ des majorations prévues pour les infractions exclusives de bonne foi.

Ainsi, lorsque le rehaussement est assorti des pénalités exclusives de bonne foi, le montant du CIMR après rehaussement demeure identique au montant du CIMR initialement accordé au contribuable.

Pour plus de précisions concernant les infractions exclusives de bonne foi, se reporter au BOI-CF-INF-10-20-20.

**Exemple 1 :** Soit un contribuable célibataire qui déclare 30 000 € de salaires annuels en 2018 et aucun autre revenu. Ces revenus salariaux présentant intégralement un caractère non exceptionnel, ils ouvrent droit au bénéfice du CIMR d'un montant de 2 385 € qui efface l'impôt sur le revenu 2018.

Suite à contrôle, ces revenus salariaux font l'objet d'un rehaussement de 10 000 € pour lequel les pénalités pour manquement délibéré sont appliquées. La bonne foi du contribuable n'étant pas retenue, les salaires rehaussés ne peuvent pas bénéficier du CIMR et donnent lieu à une imposition supplémentaire. Dans ce cas, l'impôt après contrôle d'un montant de 5 002 € n'est que partiellement effacé par le CIMR de 2 385 € initialement obtenu. Le contribuable doit donc acquitter un impôt supplémentaire de 2 617 €.

**Exemple 2 :** Mêmes données que dans l'exemple 2 du **II-B § 70**, mais dans ce cas, suite à contrôle, les pénalités pour manquement délibéré sont appliquées au rehaussement de 20 000 € du BNC de l'année 2018. La bonne foi du contribuable n'étant pas retenue, il ne bénéficiera pas d'un complément de CIMR sur les droits supplémentaires dus suite à ce rehaussement. Suite à contrôle l'impôt d'un montant de 14 452 € n'est que partiellement effacé par le CIMR initialement obtenu de 6 952 €. Le contribuable doit donc acquitter un impôt supplémentaire de 7 500 € (14 452 € - 6 952 €).

**Exemple 3 :** Mêmes données que dans l'exemple 5 au **II-B § 70**, mais les pénalités exclusives de bonne foi sont appliquées lors du contrôle.

Dans ce cas, le montant du CIMR calculé sur la base des éléments initialement déclarés n'est pas modifié. En particulier, il n'y a pas lieu de procéder à un nouveau calcul du prorata de revenu net foncier éligible in fine au CIMR sur la base des revenus brut fonciers exceptionnels réellement perçus. L'ensemble du rehaussement donne lieu à imposition supplémentaire. Dans ce cas, l'impôt après contrôle d'un montant de 13 702 € n'est que partiellement effacé par le CIMR de 4 962 € initialement obtenu. Le contribuable doit donc acquitter un impôt supplémentaire de 8 740 € (13 702 € - 4 962 €).