RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-PAS-50-10-20-30-20200212
Date de publication : 12/02/2020

IR - Prélèvement à la source - Mesures transitoires - Crédit d'impôt pour la modernisation du recouvrement - Revenus non exceptionnels ouvrant droit au bénéfice du CIMR - Revenus non exceptionnels des dirigeants de sociétés

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 3 : Revenus non exceptionnels des dirigeants de sociétés

Sommaire :

I. Rémunérations concernées
II. Méthode de comparaison permettant d'apprécier le caractère exceptionnel ou non des rémunérations
III. Modalités d'application de la méthode par comparaison
A. Principe
1. Plafonnement du montant des rémunérations retenu au numérateur de la formule de calcul du CIMR accordé en 2019 au titre des revenus de l'année 2018
2. Restitution en 2020 de tout ou partie de la fraction de CIMR dont le contribuable n'a pas pu bénéficier en application du plafonnement
a. Lorsque le montant net imposable au titre de l'année 2019 des rémunérations perçues de la société contrôlée est supérieur ou égal au montant net imposable au titre de l'année 2018
b. Lorsque le montant net imposable, au titre de l'année 2019, des rémunérations perçues de la société contrôlée est inférieur au montant net imposable au titre de l'année 2018, mais supérieur au plus élevé des montants nets imposables au titre des années 2015, 2016 ou 2017
c. Lorsque le contribuable est en mesure de justifier de la hausse des rémunérations qu'il a perçues pour la seule année 2018
B. Exception : Dispositions relatives aux personnes pour lesquelles l'année 2018 constitue la première année au titre de laquelle elles reçoivent les rémunérations de sociétés qu'elles contrôlent ou qui sont contrôlées par leur famille
1. Absence de plafonnement du montant des rémunérations retenu au numérateur de la formule de calcul du CIMR
2. Cas de remise en cause partielle du CIMR

1

Pour le calcul du crédit d'impôt pour la modernisation du recouvrement (CIMR), l'appréciation du caractère non exceptionnel des rémunérations versées en 2018 à un contribuable par une société contrôlée par ce contribuable ou par sa famille (« dirigeants de sociétés ») repose à la fois sur la nature intrinsèque des revenus et sur un dispositif pluriannuel d'appréciation consistant à comparer les rémunérations perçues en 2018 à celles perçues en 2015, 2016 et 2017, puis, le cas échéant, en 2019.

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

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

I. Rémunérations concernées

10

Sont concernées les rémunérations imposables à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux salaires qui sont perçues en 2018 par une personne physique qui contrôle en 2018 la société qui les lui verse et qui sont dans le champ du prélèvement à la source.

Remarque : Pour plus de précisions sur les rémunérations imposables suivant les règles applicables aux salaires dans le champ du prélèvement à la source, il convient de se reporter au BOI-IR-PAS-10-10-10.

Le montant net imposable des rémunérations perçues en 2018 s'entend du montant déclaré après déduction des frais professionnels (déduction forfaitaire de 10 % ou déduction des frais réels).

Les rémunérations imposables à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux salaires et qualifiées de revenus exceptionnels en application du C du II de l'article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 n'ouvrant pas droit au CIMR, ne sont pas prises en compte pour la comparaison mentionnée au **§ 1**. Pour plus de précisions sur ces revenus exceptionnels, il convient de se reporter au BOI-IR-PAS-50-10-20-10.

20

Sont également concernées les rémunérations imposables à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux salaires, déterminées selon les mêmes règles, qui sont dans le champ du prélèvement à la source et qui sont perçues, en 2018, par une personne physique dont le conjoint - époux ou partenaire lié par un pacte civil de solidarité (PACS) - ses ascendants, descendants, frères ou sœurs contrôlent en 2018 la société qui les lui verse.

30

Pour l'application de ces dispositions, une société est regardée comme contrôlée par le contribuable ou par sa famille si sont remplies les conditions prévues aux a et c du 2° du III l'article 150-0 B ter du code général des impôts (CGI).

À cet égard, le contribuable est considéré comme exerçant le contrôle de la société en 2018 dont lui ou son conjoint (époux ou partenaire lié par un PACS), ses ascendants, descendants ou frères et sœurs perçoivent des rémunérations :

- lorsqu'il détient la majorité des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société considérée. Pour l'appréciation de cette condition, il est fait masse des droits de vote ou des droits dans les bénéfices de la société concernée détenus, directement ou indirectement, par le contribuable, son conjoint (ou partenaire lié par un PACS), leurs ascendants, leurs descendants et leurs frères et sœurs. Pour plus de précisions sur la notion de détention indirecte, il convient de se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-10 au II-A-2 § 120 ;

- ou lorsqu'il exerce en fait le pouvoir de décision. Pour plus de précisions sur cette notion, il convient de se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-10 au II-A-2 § 110 à 140.

Le contrôle de la société qui verse les rémunérations est établi dès lors que l'une de ces deux conditions est remplie à un moment quelconque de l'année 2018.

Remarque : Dans le présent document, l'expression « société contrôlée » est utilisée pour qualifier les rémunérations versées par une société contrôlée par le contribuable ou par une société contrôlée par son conjoint, ses ascendants, descendants, frères ou sœurs.

II. Méthode de comparaison permettant d'apprécier le caractère exceptionnel ou non des rémunérations

40

Compte tenu du pouvoir de décision des dirigeants de sociétés sur le montant de leurs rémunérations, le caractère non exceptionnel de ces dernières est en outre apprécié en comparant celles perçues en 2018 à celles perçues en 2015, 2016 et 2017, puis, le cas échéant, en 2019.

Cette comparaison permet d'apprécier sur la base d'une référence pluriannuelle le caractère exceptionnel ou non de la rémunération perçue en 2018 par un dirigeant de société.

Remarque 1 : Des dispositions spécifiques sont prévues lorsque l'année 2018 constitue la première année au titre de laquelle ces personnes perçoivent ces rémunérations (III-B § 150).

Remarque 2 : Les rémunérations perçues au cours de chacune des années 2015, 2016 ou 2017 sont prises en compte pour effectuer la comparaison dès l'instant où la société est contrôlée, dans les conditions prévues au **I § 30**, à un moment quelconque au cours de chacune de ces années.

Sur les modalités de détermination du CIMR en cas de modification de la catégorie d'imposition des revenus d'une même activité libérale, en raison du changement de cadre juridique dans lequel s'exerce l'activité, se reporter au BOI-RES-IR-000052.

50

Le montant de la rémunération perçue en 2018 est qualifié de rémunération non exceptionnelle ouvrant droit au bénéfice du CIMR à hauteur du montant le plus élevé des montants nets imposables, au titre des années 2015, 2016 ou 2017, de cette même rémunération.

Le surplus éventuel de la rémunération perçue en 2018 par rapport à la plus élevée des rémunérations perçues au titre de ces années est qualifié de revenu exceptionnel n'ouvrant pas droit au bénéfice du CIMR. À la demande du contribuable, cette qualification peut, dans certaines situations, être partiellement ou totalement reconsidérée (III-A-2 § 100 à 140).

Remarque : Pour l'application de ces dispositions :

- le montant net imposable s'entend du montant déclaré après déduction des frais professionnels (déduction forfaitaire de 10 % ou déduction des frais réels) ;

- les rémunérations imposables à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux salaires mentionnées au C du II de l'article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 n'ouvrant pas droit au CIMR, ne sont pas prises en compte pour le dispositif de comparaison. Pour plus de précisions sur ces revenus exceptionnels, il convient de se reporter au BOI-IR-PAS-50-10-20-10.

Exemple 1 : Soit un contribuable ayant perçu, au titre des années 2015 à 2018, des rémunérations de la société contrôlée dont les montants nets imposables sont les suivants :

Année	2015	2016	2017	2018
Montant net imposable des rémunérations	55 000 €	50 000 €	45 000 €	70 000 €

Dans la mesure où le montant net imposable au titre de l'année 2018 des rémunérations qu'il perçoit de la société contrôlée est supérieur au plus élevé des montants nets imposables au titre des années 2015, 2016 ou 2017 (70 000 > 55 000) :

- la rémunération perçue en 2018 est considérée comme une rémunération non exceptionnelle ouvrant droit au bénéfice du CIMR à hauteur du montant le plus élevé des montants nets imposables au titre des années 2015, 2016 ou 2017, soit 55 000 € (montant retenu au numérateur de la formule de calcul du CIMR) ;

- le surplus de la rémunération perçue en 2018 par rapport à la plus élevée des rémunérations perçues au titre des années 2015, 2016 ou 2017 est qualifié de revenu exceptionnel n'ouvrant pas droit au bénéfice du CIMR, soit 15 000 € (70 000 – 55 000) ; à la demande du contribuable cette qualification de revenu exceptionnel peut, dans certaines situations, être partiellement ou totalement reconsidérée (**III-A-2 § 100 à 140**).

Exemple 2 : Soit un contribuable ayant perçu, au titre des années 2015 à 2018, des rémunérations de la société contrôlée dont les montants nets imposables sont les suivants :

Année	2015	2016	2017	2018
Montant net imposable des rémunérations	55 000 €	48 000 €	50 000 €	≤ 55 000 €

Dans la mesure où le montant net imposable au titre de l'année 2018 des rémunérations qu'il perçoit de la société contrôlée est inférieur (ou égal) au plus élevé des montants nets imposables au titre des années 2015, 2016 ou 2017 de ces mêmes rémunérations, la totalité de ces rémunérations perçues en 2018 est considérée comme une rémunération non exceptionnelle ouvrant droit au bénéfice du CIMR.

60

Dans l'hypothèse où un contribuable perçoit des rémunérations provenant de plusieurs sociétés contrôlées, il convient d'apprécier le caractère non exceptionnel des rémunérations perçues en 2018 par société.

Exemple 1 : Soit un contribuable ayant perçu, au titre des années 2015 à 2018, des rémunérations de plusieurs sociétés contrôlées dont les montants nets imposables sont les suivants :

Année	2015	2016	2017	2018
Montant net imposable des rémunérations versées par la société A	25 000 €	25 000 €	35 000 €	85 000 €
Montant net imposable des rémunérations versées par la société B	25 000 €	25 000 €	25 000 €	15 000 €

Dans la mesure où le montant net imposable au titre de l'année 2018 des rémunérations qu'il perçoit de la société contrôlée A est supérieur au plus élevé des montants nets imposables au titre des années 2015, 2016 ou 2017 de ces mêmes rémunérations (85 000 > 35 000) :

- les rémunérations perçues en 2018 sont considérées comme des rémunérations non exceptionnelles ouvrant droit au bénéfice du CIMR à hauteur du montant le plus élevé des montants nets imposables au titre des années 2015, 2016 ou 2017, soit 35 000 € (montant retenu au numérateur de la formule de calcul du CIMR) ;

- le surplus des rémunérations perçues en 2018 par rapport à la plus élevée des rémunérations perçues au titre des années 2015, 2016 ou 2017 est qualifié de revenu exceptionnel n'ouvrant pas droit au bénéfice du CIMR, soit 50 000 € (85 000 – 35 000) ; à la demande du contribuable cette qualification de revenu exceptionnel peut, dans certaines situations, être partiellement ou totalement reconsidérée (**III-A-2 § 100 à 140**).

Dans la mesure où le montant net imposable au titre de l'année 2018 des rémunérations qu'il perçoit de la société contrôlée B est inférieur au plus élevé des montants nets imposables au titre des années 2015, 2016 ou 2017 de ces mêmes rémunérations (15 000 < 25 000), la totalité des rémunérations perçues en 2018 de la société contrôlée B est considérée comme une rémunération non exceptionnelle ouvrant droit au bénéfice du CIMR, soit 15 000 € (montant retenu au numérateur de la formule de calcul du CIMR).

Exemple 2 : Soit un contribuable ayant perçu, au titre des années 2015 à 2018, des rémunérations de plusieurs sociétés contrôlées dont les montants nets imposables sont les suivants :

Année	2015	2016	2017	2018
Montant net imposable des rémunérations versées par la société A	30 000 €	30 000 €	35 000 €	30 000 €
Montant net imposable des rémunérations versées par la société B	30 000 €	30 000 €	30 000 €	10 000 €
Total				40 000 €

Dans la mesure où, pour chaque société contrôlée, le montant net imposable, au titre de l'année 2018, des rémunérations qu'il perçoit de chacune de ces sociétés est inférieur au plus élevé des montants nets imposables au titre des années 2015, 2016 ou 2017 de ces mêmes rémunérations (30 000 < 35 000 et 10 00 < 30 000), ces rémunérations perçues en 2018 sont, en totalité, considérées comme des rémunérations non exceptionnelles ouvrant droit au bénéfice du CIMR, soit pour un montant de 40 000 € (montant retenu au numérateur de la formule de calcul du CIMR).

70

Dans l'hypothèse où plusieurs membres du foyer fiscal perçoivent des rémunérations provenant de la même société contrôlée ou de plusieurs sociétés contrôlées, le caractère non exceptionnel de la rémunération s'apprécie individuellement.

III. Modalités d'application de la méthode par comparaison

A. Principe

80

Sous réserve du III-B § 150 et suivants, le dispositif 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 rémunérations perçues en 2018 retenu au numérateur de la formule de calcul du CIMR (BOI-IR-PAS-50-10-10) est retenu dans la limite du montant le plus élevé des rémunérations perçues au titre des années 2015, 2016 ou 2017. Le surplus éventuel constitue 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, le contribuable peut, dans certaines situations, demander la restitution de la fraction, totale ou partielle,

de CIMR dont il n'a pu bénéficier en application de ce plafonnement.

1. Plafonnement du montant des rémunérations retenu au numérateur de la formule de calcul du CIMR accordé en 2019 au titre des revenus de l'année 2018

90

Lors de la liquidation en 2019 de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2018, le montant net imposable des rémunérations perçues en 2018 retenu au numérateur de la formule de calcul du CIMR est plafonné au montant le plus élevé des mêmes rémunérations imposables au titre des années 2015, 2016 ou 2017.

Remarque 1 : Il est rappelé que les revenus exceptionnels mentionnés au C du II de l'article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 ne sont, en tout état de cause, pas pris en compte au numérateur de la formule de calcul du CIMR (BOI-IR-PAS-50-10-20-10).

Remarque 2 : La comparaison s'effectue au titre des années au cours desquelles le contribuable a effectivement perçu des rémunérations de la société contrôlée.

Ainsi :

- en l'absence de rémunérations perçues en 2015, la comparaison s'effectue avec les rémunérations perçues au cours des années 2016 et 2017 ;

- en l'absence de rémunérations perçues en 2015 et 2016, la comparaison s'effectue avec les rémunérations perçues au cours de l'année 2017 ;

- en l'absence de rémunérations perçues en 2015 et 2017, la comparaison s'effectue avec les rémunérations perçues au cours de l'année 2016 ;

- en l'absence de rémunérations perçues en 2016, la comparaison s'effectue avec les rémunérations perçues au cours de l'année 2015 et 2017 ;

- en l'absence de rémunérations perçues en 2016 et 2017, la comparaison s'effectue avec les rémunérations perçues au cours de l'année 2015 ;

- en l'absence de rémunérations perçues en 2017, la comparaison s'effectue avec les rémunérations perçues au cours des années 2015 et 2016 ;

- en l'absence de rémunérations à la fois en 2015, 2016 et 2017 (III-B § 150 et suivants).

Les rémunérations perçues au cours de chacune des années 2015, 2016 ou 2017 sont prises en compte pour effectuer la comparaison dès l'instant où la société est contrôlée, dans les conditions prévues au I § 30, à un moment quelconque au cours de chacune de ces années.

Remarque 3 : Pour les besoins des exemples suivants, le barème utilisé pour le calcul de l'impôt est celui applicable aux revenus de l'année 2017.

Exemple : Personne percevant en 2018 une hausse de salaires de la société contrôlée.

Soit un contribuable célibataire ayant perçu, au titre des années 2015 à 2018, des salaires de la société contrôlée dont les montants nets imposables sont les suivants :

Année	2015	2016	2017	2018
Montant net imposable des rémunérations	0 €	45 000 €	40 500 €	63 000 €

L'impôt sur le revenu brut dû par le contribuable au titre de l'année 2018 sera de 13 193 €.

En 2019, dans la mesure où le montant net imposable au titre de l'année 2018 des salaires perçus de cette société est supérieur au plus élevé des montants nets imposables au titre des années 2016 à 2017 de ces mêmes salaires (63 000 > 45 000) :

- les rémunérations perçues en 2018 sont considérées comme des rémunérations non exceptionnelles ouvrant droit au bénéfice du CIMR à hauteur du montant le plus élevé des montants nets imposables au titre des années 2016 ou 2017, soit 45 000 € (montant retenu au numérateur de la formule de calcul du CIMR) ;

- le surplus des rémunérations perçues en 2018 par rapport à la plus élevée des rémunérations perçues au titre des années 2016 ou 2017 est qualifié de revenu exceptionnel n'ouvrant pas droit au bénéfice du CIMR, soit 18 000 € (63 000 – 45 000).

Ainsi, au titre de l'année 2018, le contribuable bénéficiera du CIMR, calculé par l'administration fiscale, pour un montant plafonné à 9 424 € [13 193 x (45 000 / 63 000)].

Le contribuable acquittera alors un montant d'impôt sur le revenu net dû au titre de l'année 2018 de 3 769 € (13 193 - 9 424).

2. Restitution en 2020 de tout ou partie de la fraction de CIMR dont le contribuable n'a pas pu bénéficier en application du plafonnement

100

Lors de la liquidation en 2020 de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2019, le contribuable peut demander, par voie de réclamation contentieuse, la restitution de tout ou partie de la fraction du CIMR dont il n'a pu bénéficier en application du plafonnement prévu au **III-A-1 § 90** dans les trois situations suivantes :

a. Lorsque le montant net imposable au titre de l'année 2019 des rémunérations perçues de la société contrôlée est supérieur ou égal au montant net imposable au titre de l'année 2018

110

Dans cette situation, la restitution porte sur la fraction du CIMR correspondant à la différence entre le CIMR qui aurait été accordé en l'absence de plafonnement et le CIMR accordé en raison du plafonnement. La totalité des rémunérations perçues en 2018 est ainsi considérée comme un revenu non exceptionnel.

Exemple : Personne percevant des salaires croissants de la société contrôlée et qui pourra bénéficier d'un complément de CIMR en 2020.

Soit un contribuable célibataire ayant perçu, au titre des années 2015 à 2019, des salaires de la société contrôlée dont les montants nets imposables sont les suivants :

Année	2015	2016	2017	2018	2019
Montant net imposable des rémunérations	45 000 €	54 000 €	63 000 €	72 000 €	81 000 €

L'impôt sur le revenu brut dû par le contribuable au titre de l'année 2018 sera de 15 893 €.

En 2019, dans la mesure où le montant net imposable, au titre de l'année 2018, des salaires perçus de cette société est supérieur au plus élevé des montants nets imposables au titre des

années 2015 à 2017 de ces mêmes salaires (72 000 > 63 000) :

- les rémunérations perçues en 2018 sont considérées comme des rémunérations non exceptionnelles ouvrant droit au bénéfice du CIMR à hauteur du montant le plus élevé des montants nets imposables au titre des années 2015, 2016 ou 2017, soit 63 000 € (montant retenu au numérateur de la formule de calcul du CIMR) ;

- le surplus des rémunérations perçues en 2018 par rapport à la plus élevée des rémunérations perçues au titre des années 2015, 2016 ou 2017 est qualifié de revenu exceptionnel n'ouvrant pas droit au bénéfice du CIMR, soit 9 000 € (72 000 – 63 000).

Ainsi, au titre de l'année 2018, le contribuable bénéficiera du CIMR, calculé par l'administration fiscale, pour un montant plafonné à 13 906 € [15 893 x (63 000 / 72 000)].

Le contribuable acquittera alors un montant d'impôt sur le revenu net dû au titre de l'année 2018 de 1 987 € (15 893 – 13 906).

Dans la mesure où le montant net imposable au titre de l'année 2019 des salaires perçus de la même société est supérieur au montant net imposable au titre de l'année 2018 (81 000 > 72 000), la totalité de ces rémunérations perçues en 2018 est considérée comme un revenu non exceptionnel.

En conséquence, le contribuable pourra demander, par voie de réclamation contentieuse, la restitution de la fraction du CIMR correspondant à la différence entre le CIMR qui aurait été accordé en l'absence de plafonnement et le CIMR accordé en raison du plafonnement, soit un montant de 1 987 € [(15 893 x ((63 000 + 9 000) / 72 000)) – 13 906].

b. Lorsque le montant net imposable, au titre de l'année 2019, des rémunérations perçues de la société contrôlée est inférieur au montant net imposable au titre de l'année 2018, mais supérieur au plus élevé des montants nets imposables au titre des années 2015, 2016 ou 2017

120

Dans cette situation, la restitution porte sur la fraction de CIMR correspondant à la différence entre le CIMR qui aurait été accordé, en l'absence de plafonnement, si le montant net imposable des salaires perçus au titre de l'année 2018 avait été égal au montant net imposable au titre de l'année 2019 et le CIMR accordé en raison du plafonnement.

Exemple : Personne percevant en 2018 une hausse de salaires de la société contrôlée et qui pourra bénéficier d'un complément partiel de CIMR en 2020.

Soit un contribuable célibataire ayant perçu, au titre des années 2015 à 2019, des salaires de la société contrôlée dont les montants nets imposables sont les suivants :

Année	2015	2016	2017	2018	2019
Montant net imposable des rémunérations	45 000 €	45 000 €	40 500 €	63 000 €	49 500 €

L'impôt sur le revenu brut dû par le contribuable au titre de l'année 2018 sera de 13 193 €.

En 2019, dans la mesure où le montant net imposable au titre de l'année 2018 des salaires perçus de cette société est supérieur au plus élevé des montants nets imposables au titre des années 2015 à 2017 de ces mêmes salaires (63 000 > 45 000), les rémunérations perçues en

2018 sont considérées comme des rémunérations non exceptionnelles ouvrant droit au bénéfice du CIMR à hauteur du montant le plus élevé des montants nets imposables au titre des années 2015, 2016 ou 2017, soit 45 000 € (montant retenu au numérateur de la formule de calcul du CIMR).

Ainsi, au titre de l'année 2018, le contribuable bénéficiera du CIMR, calculé par l'administration fiscale, pour un montant plafonné à 9 424 € [13 193 x (45 000 / 63 000)].

Le contribuable acquittera alors un montant d'impôt sur le revenu net dû au titre de l'année 2018 de 3 769 € (13 193 – 9 424).

Dans la mesure où le montant net imposable au titre de l'année 2019 des salaires perçus de la même société est supérieur au plus élevé des montants nets imposables au titre des années 2015 à 2017 de ces mêmes salaires (49 500 > 45 000), le montant net imposable des rémunérations perçues en 2018 considérées comme des revenus non exceptionnels est porté de 45 000 € à 49 500 €.

En conséquence, le contribuable pourra demander, par voie de réclamation contentieuse, la restitution de la fraction du CIMR correspondant à la différence entre le CIMR qui aurait été accordé, en l'absence de plafonnement, si le montant net imposable des salaires perçus au titre de l'année 2018 avait été égal au montant net imposable au titre de l'année 2019 et le CIMR accordé en raison du plafonnement, soit un montant de 942 € [13 193 x (49 500 / 63 000) – 9 424].

c. Lorsque le contribuable est en mesure de justifier de la hausse des rémunérations qu'il a perçues pour la seule année 2018

130

Le contribuable peut demander par voie de réclamation contentieuse, la restitution de la fraction de CIMR correspondant à la différence entre le CIMR qui aurait été accordé en l'absence de plafonnement et le CIMR accordé en raison du plafonnement ou accordé, le cas échéant, après application de la règle prévue au **III-2-b § 120** à condition de justifier :

- d'une part, que la hausse des rémunérations perçues en 2018 par rapport à celles perçues de la même société les trois années précédentes correspond à une évolution objective des responsabilités exercées ou à la rémunération normale de performances au sein de la société en 2018 ;

- et, d'autre part, que la diminution de cette même rémunération en 2019 est également justifiée.

140

Pour l'application de ces dispositions, il importe de fournir des éléments de preuves pertinents résultant de circonstances objectives, aussi bien en 2018 qu'en 2019.

Ces événements peuvent être liés, par exemple, à un changement de fonctions ou de responsabilités exercées au sein de la société concernée sur la période considérée ou encore à une variation du résultat du fait de circonstances économiques particulières.

La justification de ces situations doit être apportée par tous moyens. Il peut notamment s'agir, selon le cas, d'un avenant au contrat de travail ou au mandat social, d'une décision ou d'un procès-verbal d'assemblée générale, ou de documents comptables ou contractuels.

En l'absence d'éléments tangibles permettant de démontrer le caractère objectif du surcroît de rémunération en 2018 par rapport à 2019 et aux années 2015 à 2017, le contribuable ne pourra pas bénéficier de la restitution de la fraction de CIMR.

B. Exception : Dispositions relatives aux personnes pour lesquelles l'année 2018 constitue la première année au titre de laquelle elles reçoivent les rémunérations de sociétés qu'elles contrôlent ou qui sont contrôlées par leur famille

1. Absence de plafonnement du montant des rémunérations retenu au numérateur de la formule de calcul du CIMR

150

Lorsque l'année 2018 constitue la première année au titre de laquelle le contribuable perçoit une rémunération d'une société contrôlée, la totalité de cette rémunération perçue en 2018, déterminée dans les conditions indiquées au I § 10, est considérée comme une rémunération non exceptionnelle ouvrant droit au bénéfice du CIMR.

Remarque 1 : Les revenus exceptionnels mentionnés au C du II de l'article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 ne sont, en tout état de cause, pas pris en compte au numérateur de la formule de calcul du CIMR (BOI-IR-PAS-50-10-20-10).

Remarque 2 : Il est rappelé que, dans l'hypothèse où un contribuable perçoit des rémunérations provenant de plusieurs sociétés contrôlées, il convient d'apprécier le caractère non exceptionnel des rémunérations perçues en 2018 par société.

160

Ainsi, le montant total des salaires versés par la société est d'emblée retenu au numérateur de la formule de calcul du CIMR.

Exemple : Soit un contribuable ayant perçu pour la première fois, au titre de 2018, des salaires de la société contrôlée dont les montants nets imposables sont les suivants :

Année	2015 - 2017	2018
Montant net imposable des rémunérations	0 €	25 000 €

Pour cette personne percevant pour la première fois en 2018 des salaires de cette société, la totalité des salaires provenant de cette société est présumée constituer des revenus non exceptionnels.

Le montant total de ces salaires (soit 25 000 €) est donc d'emblée retenu au numérateur de la formule de calcul du CIMR.

170

Si, lors de la liquidation en 2020 de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2019, l'ensemble des revenus d'activité déclarés au titre de l'année 2019 est supérieur ou égal à l'ensemble des revenus d'activité déclarés au titre de l'année 2018, le bénéfice du CIMR est définitivement acquis.

180

Pour l'application de cette disposition, les revenus d'activité s'entendent, outre des rémunérations des sociétés contrôlées mentionnées au I § 10 et suivants :

- des autres rémunérations imposables selon les règles des salaires ;

- des bénéfices relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles et des bénéfices non commerciaux ;

- des autres revenus de gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI.

Exemple : Personne percevant pour la première fois en 2018 des salaires de la société contrôlée et qui bénéficiera du CIMR sans plafonnement.

Soit un contribuable célibataire ayant perçu, au titre des années 2018 et 2019, des salaires de la société contrôlée dont les montants nets imposables sont les suivants :

Année	2017	2018	2019
Montant net imposable des rémunérations	0 €	22 500 €	≥ 22 500 €

L'impôt sur le revenu brut dû par le contribuable au titre de l'année 2018 sera de 1 777 €.

En 2019, la totalité des salaires perçus de la société contrôlée est présumée constituer un revenu non exceptionnel ouvrant droit au bénéfice du CIMR, soit 22 500 € (montant retenu au numérateur de la formule de calcul du CIMR).

Ainsi, le contribuable bénéficiera du CIMR, pour un montant de 1 777 € [1 777 x (22 500 / 22 500)].

Le contribuable acquittera alors un montant d'impôt sur le revenu net dû au titre de l'année 2018 de 0 € (1 777 – 1 777).

Dans la mesure où le montant net imposable au titre de l'année 2019 des salaires perçus de cette société n'est pas inférieur au montant net imposable au titre de l'année 2018 de ces mêmes salaires, la totalité des salaires perçus de la société contrôlée est définitivement qualifiée de revenu non exceptionnel.

Pour ce contribuable, le bénéfice du CIMR accordé initialement est donc définitivement acquis.

2. Cas de remise en cause partielle du CIMR

190

Toutefois, si, lors de la liquidation en 2020 de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2019, l'ensemble des revenus d'activité déclarés (**III-B-1 § 180**) par la personne concernée au titre de l'année 2019 est inférieur à l'ensemble des revenus d'activité déclarés par cette même personne au titre de l'année 2018, la différence entre le CIMR accordé et celui qui aurait été accordé si l'ensemble de ces rémunérations perçues de la société contrôlée au titre de l'année 2018 avait été égal à celles perçues au titre de l'année 2019 sera remise en cause, dans la limite de la différence constatée entre ces rémunérations, si elle est positive.

Exemple 1 : Personne percevant pour la première fois en 2018 des salaires de la société contrôlée et pour qui une partie du CIMR sera remise en cause en 2020.

Soit un couple marié ayant déclaré, au titre des années 2018 et 2019, les revenus suivants :

Année	1er conjoint		2ème conjoint
	Montant net imposable des salaires de la société contrôlée	**Montant net imposable des autres salaires**	**Montant net imposable des salaires**
2018	45 000 €	22 500 € (1)	45 000 € (1)

2019	19 000 €	27 000 €	27 000 €

(1) Revenus non exceptionnels

L'impôt sur le revenu dû par le couple au titre de l'année 2018 sera de 22 337 €.

En 2019, le foyer pourra bénéficier du CIMR correspondant à la totalité des salaires perçus en 2018 (112 500 €), pour un montant de 22 337 € [22 337 x ((67 500 + 45 000) / (67 500 + 45 000))].

En 2020, dans la mesure où la somme des salaires perçus au titre de l'année 2019 de la société contrôlée par le 1er conjoint et de ses autres salaires perçus au titre de cette même année est inférieure à la somme de ces mêmes salaires perçus au titre de l'année 2018 (46 000 < 67 500), le CIMR accordé est partiellement remis en cause.

La différence (ci-après « première différence ») constatée entre l'ensemble des salaires perçus en 2018 et l'ensemble des salaires perçus en 2019, par le 1er conjoint, est égale à 21 500 € (67 500 - 46 000).

La différence (ci-après « deuxième différence ») constatée entre le salaire perçu de la société contrôlée en 2018 et celui perçu en 2019 est égale à 26 000 € (45 000 – 19 000). Elle est supérieure à la première différence (26 000 > 21 500).

Étant donné que la remise en cause du CIMR ne peut être opérée qu'à hauteur de la plus faible des deux différences, le montant total des salaires du 1er conjoint ouvrant droit au bénéfice du CIMR est ramené de 67 500 € à 46 000 € (67 500 – 21 500).

Le montant du CIMR remis en cause est de 4 269 € [22 337 – 22 337 x ((46 000 + 45 000) / (67 500 + 45 000))].

Exemple 2 : Personne percevant pour la première fois en 2018 des salaires de la société contrôlée et pour qui une partie du CIMR sera remise en cause en 2020.

Soit un couple marié ayant déclaré, au titre des années 2018 et 2019, les revenus suivants :

Année	**1er conjoint**		**2ème conjoint**
	Montant net imposable des salaires de la société contrôlée	**Montant net imposable des autres salaires**	**Montant net imposable des salaires**
2018	45 000 €	22 500 € (1)	45 000 € (1)
2019	19 000 €	17 000 €	27 000 €

(1) Revenus non exceptionnels

L'impôt sur le revenu dû par le couple au titre de l'année 2018 sera de 22 337 €.

En 2019, le foyer pourra bénéficier du CIMR correspondant à la totalité des salaires perçus en 2018 (112 500 €), pour un montant de 22 337 € [22 337 x ((67 500 + 45 000 €) / (67 500 + 45 000 €))].

En 2020, dans la mesure où la somme des salaires perçus au titre de l'année 2019 de la société contrôlée par le 1er conjoint et de ses autres salaires perçus au titre de cette même année est inférieure à la somme de ces mêmes salaires perçus au titre de l'année 2018 (36 000 < 67 500), le CIMR accordé est partiellement remis en cause.

La différence (« première différence ») constatée entre l'ensemble des salaires perçus en 2018 et l'ensemble des salaires perçus en 2019 par le 1er conjoint est égale à 31 500 € (67 500 - 36 000).

La différence (« deuxième différence ») constatée entre le salaire perçu de la société contrôlée en 2018 et celui perçu en 2019 est égale à 26 000 € (45 000 – 19 000). Elle est inférieure à la première différence (26 000 < 31 500).

Étant donné que la remise en cause du CIMR ne peut être opérée qu'à hauteur de la plus faible des deux différences, le montant total des salaires du 1er conjoint ouvrant droit au bénéfice du CIMR est ramené de 67 500 € à 41 500 € (67 500 – 26 000).

Le montant du CIMR remis en cause est de 5 162 € [22 337 – 22 337 x ((41 500 + 45 000) / (67 500 + 45 000))].

200

Il est admis que ce cas de remise en cause ne s'applique pas lorsque le contribuable peut justifier de la diminution, entre 2018 et 2019, de la rémunération perçue par la société qu'il contrôle par une évolution objective des responsabilités qu'il a exercées ou une rémunération normale de ses performances au sein de cette société en 2018 (III-A-2-c § 130 et 140) et que la diminution de cette même rémunération en 2019 est justifiée.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 04/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/11468-PGP.html/identifiant=BOI-IR-PAS-50-10-20-30-20200212