

L'administration donne quelques pistes sur le contrôle du CIMR

2

En raison de la mise en œuvre du prélèvement à la source, l'impôt correspondant aux revenus non exceptionnels perçus ou réalisés en 2018 a été annulé par le crédit d'impôt de modernisation du recouvrement, ou CIMR (loi 2016-1917 du 29 décembre 2016, art. 60). L'administration précise les modalités de contrôle de ce dispositif.

Actualités BOFiP du 10 février 2020

L'essentiel

- ✓ Seuls les revenus déclarés spontanément par le contribuable ouvrent droit au CIMR. / 2-1
- ✓ Sous certaines conditions, le contribuable de bonne foi qui dépose une déclaration suite à une relance simple du dispositif peut bénéficier du CIMR. / 2-2
- ✓ Toutefois, le contribuable qui déclare ses revenus après réception d'une mise en demeure ne peut pas bénéficier de cette tolérance. / 2-3
- ✓ Les contribuables de bonne foi dont la déclaration des revenus de 2018 présente des erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances déclaratives révélées à l'occasion d'une procédure contraignante peuvent, par mesure de tempérament, bénéficier du CIMR. / 2-4
- ✓ L'extension d'un an du délai de reprise de l'administration concernant l'IR 2018 porte sur tous les éléments de la déclaration. / 2-7



CIMR limité aux revenus déclarés spontanément

L'administration, compréhensive envers les contribuables de bonne foi

2-1 En principe, les 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 (loi 2016-1917 du 29 décembre 2016, art. 60, II.L3 ; voir « Prélèvement à la source », RF Web 2019-4, § 31).

Ainsi, ne bénéficie pas du CIMR ou du crédit d'impôt complémentaire le contribuable :

- qui souscrit sa déclaration hors délai après une relance de l'administration ;
- ou dont les revenus déclarés sont rehaussés suite à contrôle de l'administration fiscale.

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, l'administration a prévu des mesures de tempérament, afin de permettre aux contribuables de bonne foi de bénéficier du CIMR lorsque, par erreur, ils n'ont pas déclaré spontanément l'intégralité de leurs revenus (BOFiP-IR-PAS-50-10-30-§ 10-10/02/2020).

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 (voir § 2-2) ;
- lors du contrôle de la déclaration de revenus déposée au titre de l'année 2018 (voir § 2-3).

Déclarations déposées hors délai légal

- 2-2** Les revenus spontanément déclarés lors du dépôt s'entendent en principe de ceux qui figurent sur une déclaration souscrite par le contribuable sans que l'administration l'y invite. Il s'agit donc en principe des déclarations déposées dans le délai légal. Toutefois est également considéré comme spontané pour l'application du CIMR (BOFIP-IR-PAS-50-10-30-10-§§ 20 et 30-10/02/2020) :
- 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 (sauf si celles-ci ont un caractère délibéré) ;
 - le dépôt d'une déclaration hors délai avant relance de l'administration fiscale ;
 - et, par mesure de tempérament, le dépôt d'une déclaration suite à relance simple de l'administration fiscale lorsque le contribuable de bonne foi a omis de déclarer 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.

→ ATTENTION

Le contribuable qui déclare ses revenus après réception d'une mise en demeure ne peut pas bénéficier de cette tolérance.

Revenus déclarés dans le cadre d'une procédure fiscale

2-3 Revenus en principe exclus du CIMR

En principe, les revenus non exceptionnels entrant dans le champ du prélèvement à la source (PAS) et déclarés après l'engagement d'une procédure contraignante ne peuvent pas 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 (procédure de redressement contradictoire ou procédure d'imposition d'office) ;
- d'une demande d'éclaircissements ou de justifications (LPF art. L. 16) ;
- d'une demande de justifications des éléments servant de base à la détermination du CIMR (loi précitée, art. 60, II.L. 1 ; voir RF Web 2019-4, § 810) (voir § 2-5).

→ À NOTER

En principe seuls les revenus régulièrement déclarés sont retenus pour le calcul du CIMR ou du crédit d'impôt complémentaire. Ainsi ne sont pas retenus :

- les revenus rehaussés situés hors du champ du PAS (CGI art. 204 D) ;
- 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 (LPF art. L. 55, L. 69, L. 73 et L. 76).

La réception par le contribuable d'une demande d'information ou de renseignement (LPF art. L. 10) 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 (voir § 2-2).

2-4 Mesure de tempérament

L'administration fiscale accorde le bénéfice du CIMR et, le cas échéant, du crédit d'impôt complémentaire aux contribuables de bonne foi dont la déclaration des revenus de 2018 présente des erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances déclaratives révélées à l'occasion d'une procédure contraignante.

Cette mesure de tempérament concerne 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 (voir RF Web 2019-4, §§ 34, 56, 63). Dans cette hypothèse, 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 (BOFIP-IR-PAS-50-10-30-10-§ 70-10/02/2020).

→ À NOTER

Ce tempérament n'est pas applicable dans les cas suivants :

- lorsque le contribuable a été privé du CIMR lors de l'imposition initiale (voir § 2-2) ;
- lorsqu'il fait l'objet d'une **procédure d'imposition d'office** ;
- ou encore 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 (BOFIP-IR-PAS-50-10-30-10-§ 80-10/02/2020).

→ EXEMPLES

❶ Soit un contribuable célibataire ne percevant que des 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 €.

Le contribuable a ainsi déclaré 43 000 € de revenus, conformément à sa déclaration de revenus pré-remplie, 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 €. 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. Le contribuable bénéficie d'un complément de CIMR de 945 € qui efface le supplément d'impôt dû.

❷ 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 et ouvre totalement droit au CIMR.

CIMR 2018 = 6 952 € (qui efface l'IR 2018).

Suite à contrôle, ce bénéfice est rehaussé de 20 000 €, la bonne foi du contribuable est retenue. Par tolérance, l'administration fiscale recalculera l'impôt dû en actualisant le CIMR.

Bénéfice 2018 rehaussé : 54 000 € (34 000 € + 20 000 €), soit un montant supérieur au plus élevé des bénéfices réalisés sur la période 2015-2017 (35 000 €).

Bénéfice 2018 non exceptionnel éligible au CIMR : 35 000 € après rectification (soit le montant du plus élevé des bénéfices réalisés sur la période 2015-2017). Il 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 €).

IR calculé après contrôle : 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 €.

③ Revenus fonciers perçus en 2018 : 100 000 € de revenus bruts fonciers, soit 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.

Revenu foncier net imposable déclaré : 40 000 € (100 000 € – 60 000 €)

Revenu **brut** foncier non exceptionnel : 80 000 €, représentant 80 % du total des recettes foncières de l'année 2018.

Revenu **net** foncier non exceptionnel éligible au CIMR : 32 000 € (80 % × 40 000 €)

IR 2018 avant imputation CIMR : 6 202 €.

CIMR : 4 962 € (6 202 € × 32 000 € / 40 000 €).

Revenu net foncier imposable (n'ouvrant pas droit au CIMR) : 8 000 € (40 000 € – 32 000 €).

IR dû : 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 obtenir un complément de CIMR sur l'impôt supplémentaire dû suite à contrôle.

Revenu net foncier rectifié : 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 est calculé sur la base du revenu net foncier imposable rectifié, qualifié de non exceptionnel soit 45 214 € (69,56 % × 65 000 €).

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

IR brut après contrôle : 13 702 €. Il n'est que partiellement effacé par le CIMR de 9 532 € (69,56 % × 13 702 €). Le contribuable doit donc acquitter un impôt sur le revenu net supplémentaire de 2 930 € (13 702 € – 9 532 € – 1 240 €).

Demandes de justification relatives au CIMR

Tous les éléments de calcul du CIMR sont concernés

2-5 L'administration peut demander au contribuable des justifications sur tous les éléments servant de base à la détermination du montant du CIMR ou du crédit d'impôt complémentaire, sans que cette demande constitue le début d'une procédure de vérification de comptabilité ou d'une procédure d'examen de situation fiscale personnelle (loi précitée, art. 60, II.L. 1 ; BOFiP-IR-PAS-50-10-30-20-10/02/2020 ; voir RF Web 2019-4, § 810).

Si la réponse fait apparaître que le contribuable a procédé à des opérations qui ont eu principalement pour objet et pour effet d'augmenter le montant du crédit d'impôt ou du crédit d'impôt complémentaire, l'administration peut remettre en cause le montant de ces crédits d'impôt selon la procédure de rectification contradictoire (LPF art. L. 55 à L. 61).

Le champ d'application des demandes de justifications est très large, puisque tous les éléments ayant une incidence sur le calcul du CIMR sont susceptibles de donner lieu à une demande de justifications (BOFiP-IR-PAS-50-10-30-20-§§ 10 à 70-10/02/2020) :

- revenus non exceptionnels entrant dans le champ du PAS et ouvrant droit au bénéfice du CIMR,
- revenus hors du champ du PAS dès lors qu'ils sont imposables au barème progressif de l'impôt sur le revenu,

- charges déductibles des revenus catégoriels ou d'autres éléments tels que la situation et les charges de familles, le montant des crédits d'impôt prévus par les conventions internationales, etc.

→ À NOTER

L'administration peut demander tout document lui permettant de s'assurer que les bénéfices déclarés et pris en compte dans le calcul du plafonnement sont corrects. Cette demande peut notamment porter sur (BOFiP-IR-PAS-50-10-30-20-§ 50-10/02/2020) :

- les modalités de détermination des revenus BIC, BNC, BA concernés ;
- les éléments et documents justifiant les montants des bénéfices retenus au titre de toutes les années 2015 à 2019 prises en compte pour le calcul du CIMR ou du crédit complémentaire. A contrario, si une année de référence n'a pas été utilisée pour le calcul, la demande de justifications ne peut pas la concerner ;
- le caractère exceptionnel des revenus déduits du bénéfice réalisé en 2018 retenu pour le calcul du plafonnement (détail du calcul des plus ou moins-values réalisées, justificatif d'une subvention d'équipement ou d'une indemnité d'assurance, etc.).

Précisions concernant le calcul des délais

2-6 La demande doit indiquer expressément les points sur lesquels elle porte et fixer au contribuable un délai de réponse qui ne peut pas être inférieur à 2 mois. Ce délai court à compter de la date de la réception de la demande. Il expire à la fin du jour du 2^e mois portant le même quantième que celui de son point de départ. Toutefois, si le dernier jour du délai est un samedi, un dimanche ou un jour férié ou chômé, le délai est prolongé jusqu'au premier jour ouvrable suivant.

Le contribuable peut solliciter un délai complémentaire (BOFiP-IR-PAS-50-10-30-20-§ 110-10/02/2020 ; voir « Dictionnaire Fiscal » RF 2019, § 54210).

À l'issue du délai de 2 mois ou du délai complémentaire accordé au contribuable sur sa demande, si les explications fournies sont insuffisantes ou nécessitent des justifications, le service envoie au contribuable une mise en demeure l'invitant à compléter sa réponse dans les 30 jours. Ce délai se décompte comme un délai franc ; dès lors, il doit être fait abstraction du jour du point de départ du délai et de celui de son échéance (BOFiP-IR-PAS-50-10-30-20-§ 120-10/02/2020).

• La demande doit être obligatoirement faite par LRAR, indiquer expressément les points sur lesquels elle porte et mentionner à l'intéressé (BOFiP-IR-PAS-50-10-30-20-10/02/2020) :

- le délai de réponse dont il dispose pour répondre,
- les conséquences auxquelles il s'expose s'il refuse de répondre ou si sa réponse équivaut, par son imprécision, à un défaut de réponse.

• Si le contribuable répond de façon insuffisante à cette demande, l'administration fiscale doit lui adresser une mise en demeure de compléter sa réponse dans un délai de 30 jours, en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite.

Extension du délai de reprise de 3 à 4 ans

2-7 Le droit de reprise de l'administration, concernant le calcul de l'IR 2018, s'exerce jusqu'à l'expiration de la 4^e année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due, soit jusqu'au 31 décembre 2022.

L'administration a précisé que cette mesure était générale et concernait l'ensemble des éléments utiles pour l'établissement de l'impôt sur le revenu. Tous les revenus perçus et charges déductibles au titre de l'année 2018 sont donc concernés. En effet, l'extension d'un an du délai de reprise ne se limite pas aux seuls revenus non exceptionnels situés dans le champ du PAS qui ouvre droit au bénéfice du CIMR (BOFiP-IR-PAS-50-20-50-10/02/2020).



« Prélèvement à la source », RF Web 2019-4, §§ 31, 810 à 813