

Prélèvement à la source de l'IR : le sort particulier des "salaires" 2018 des dirigeants de sociétés "familiales"



Les rémunérations "salariales" perçues en 2018 par les dirigeants de sociétés contrôlées par eux-mêmes ou un membre de leur famille peuvent bénéficier de l'année blanche. Cela suppose que ces revenus soient considérés comme non exceptionnels. Décryptage.

Les dirigeants de sociétés "familiales" peuvent profiter eux-aussi de l'année blanche liée à la réforme de l'IR. Lorsqu'ils perçoivent des rémunérations "salariales" en 2018, celles-ci sont susceptibles de bénéficier du crédit d'impôt pour la modernisation du recouvrement (CIMR). Pour y avoir droit, il faut, comme pour les catégories des salaires, pensions et rentes viagères et des BIC, BNC et BA, que ces revenus ne soient pas exceptionnels. Cette appréciation repose à la fois sur la nature intrinsèque de ces revenus et sur leur montant analysé sur plusieurs années.

Ce sujet concerne les rémunérations des dirigeants qui sont imposables à l'IR suivant les règles applicables aux salaires et dont la société est contrôlée par

ce même dirigeant ou un ou plusieurs membres de sa famille. Cette notion de société "familiale" se manifeste lorsque 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 soeurs perçoivent des rémunérations et si :

- 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 soeurs ;

- ou s'il exerce en fait le pouvoir de décision.

Pour déterminer si ces rémunérations présentent intrinsèquement un caractère non exceptionnel, il faut se référer au dispositif prévu pour [les salaires](#). L'analyse du montant sur plusieurs années est quant à elle similaire au dispositif qui s'applique pour [les revenus des travailleurs indépendants](#) avec toutefois quelques particularités de mise en oeuvre. En principe, 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 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, du CIMR dont il n'a pu bénéficier en application de ce plafonnement. Voici quelques exemples d'illustration.

1er cas : les rémunérations perçues en 2018 sont inférieures ou égales à celles de la période 2015-2017

Exemple : 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 : 55 000 €

Année 2016 : 48 000 €

Année 2017 : 50 000 €

Année 2018 : 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 des rémunérations perçues en 2018 est considérée comme une rémunération non exceptionnelle ouvrant droit au bénéfice du CIMR.

Source : Bofip

2ème cas : les rémunérations perçues en 2018 sont supérieures à celles de la période 2015-2017 mais inférieures à celles de 2019

Exemple : 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 : 45 000 €

Année 2016 : 54 000 €

Année 2017 : 63 000 €

Année 2018 : 72 000 €

Année 2019 : 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 € [$15\,893 \times (63\,000 / 72\,000)$]. 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 € [$(15\,893 \times ((63\,000 + 9\,000) / 72\,000)) - 13\,906$].

Source : Bofip

3ème cas : les rémunérations perçues en 2018 sont supérieures à celles de la période 2015-2017 et supérieures à celles de 2019

Exemple : 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 : 45 000 €

Année 2016 : 45 000 €

Année 2017 : 40 500 €

Année 2018 : 63 000 €

Année 2019 : 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 € [$13\,193 \times (45\,000 / 63\,000)$].

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 € [$13\,193 \times (49\,500 / 63\,000) - 9\,424$].

Source : Bofip

4ème cas : personnes pour lesquelles l'année 2018 constitue la 1ère année de perception de rémunérations de la société contrôlée

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 : 0 €
- Année 2016 : 0 €
- Année 2017 : 0 €
- Année 2018 : 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. Deux situations sont à envisager lors de la liquidation en 2020 :

1ère situation : 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. Pour l'application de cette disposition, les revenus d'activité s'entendent, outre des rémunérations des sociétés contrôlées qui suivent les règles d'imposition des salaires :

- 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.

2ème situation : 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 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.

Source : Bofip