



# Prélèvement à la source : quelques clés pour apprécier certains revenus exceptionnels

Octobre 2018

A compter de 2019, les salaires seront soumis au prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu, opéré mensuellement par l'employeur. Les salariés recevront ainsi un salaire net de cotisations sociales et d'impôt sur le revenu.

Le passage du système actuel où l'impôt sur les revenus est versé l'année suivant celle de la perception des revenus à celui du prélèvement à la source aurait eu pour inconvénient de créer des difficultés de trésorerie pour les salariés. En effet, ils auraient dû acquitter, en 2019, l'impôt exigible sur les salaires perçus en 2018 et supporter le prélèvement à la source sur les salaires de 2019.

Pour pallier cette difficulté, les salariés bénéficieront d'un « crédit d'impôt pour la modernisation du recouvrement » (CIMR) qui efface l'impôt exigible sur les salaires versés en 2018.

Néanmoins, **seuls les revenus salariaux non exceptionnels peuvent bénéficier du CIMR.**

## QUELS SONT LES REVENUS EXCLUS DU CIMR ET, DONC, POUR LESQUELS L'IMPÔT SUR LE REVENU RESTERA EXIGIBLE EN 2018 ?

Il s'agit notamment :

1/ des Revenus salariaux liés à un événement non récurrent afin de ne pas favoriser leur réalisation en 2018 et en particulier

- des indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail;
- des indemnités, allocations et primes versées en vue de dédommager leurs bénéficiaires d'un changement de résidence ou de lieu de travail;
- des aides et allocations capitalisées servies en cas de conversion ou de réinsertion ou pour la reprise d'une activité ;
- des primes de signature et les indemnités liées aux transferts des sportifs professionnels.

2/ de Mesures « anti-optimisations » telles que

- des gratifications surrogatoires, 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 ;
- des revenus qui correspondent par leur date normale d'échéance à une ou plusieurs années antérieures ou postérieures ;
- tout autre revenu qui, par sa nature, n'est pas susceptible d'être recueilli annuellement.

La définition des « gratifications surrogatoires » est volontairement large afin de neutraliser tous types de dispositifs salariaux créés afin de bénéficier artificiellement du CIMR. Il a pour inconvénient de pouvoir faire l'objet d'une compréhension plus ou moins large.

La publication récente par l'administration fiscale d'une instruction explicitant cette notion est censée permettre au salarié de déterminer si le revenu perçu de son employeur est dans ou hors champ du CIMR.

La lecture de l'instruction confirme une approche restrictive dont la logique est complexe. En dernier recours, la procédure de rescrit afin de demander la position de l'administration peut ainsi s'avérer utile.

## COMMENT DÉTERMINER SI UNE GRATIFICATION BÉNÉFICIE DE L'ANNÉE BLANCHE ?

L'administration pose une méthode et des critères à suivre pour déterminer si une gratification est surrogatoire.

➤ **1<sup>ère</sup> étape : vérifier si les critères d'attribution et les modalités de calcul de la gratification, sont prévus par le contrat de travail.**

L'administration admet également les gratifications mentionnées par une convention, un accord collectif, un avenant sous réserve qu'ils aient été conclus avant le 1er janvier 2018 ou un usage. Pour être qualifié d'usage, l'avantage doit être général (accordé à tout le personnel ou au moins à une catégorie), constant (attribution régulière) et fixe (déterminé selon des règles précises).

Dans l'affirmative, le montant versé en 2018 ne doit pas aller au-delà de ce qui est prévu dans l'accord. A défaut, l'excès de versement n'ouvre pas droit au CIMR.

➤ **2<sup>ème</sup> étape: si la gratification n'est pas prévue dans un des écrits ou accords listés ou si les critères d'attribution et les modalités de calcul ne sont pas précisés dans l'un de ces documents, vérifier que :**

- la gratification est à la fois attribuée et versée de manière habituelle. Une gratification attribuée et versée de manière régulière chaque année, ou à l'occasion d'événements intervenant régulièrement remplit la condition de l'habitude. Les conditions d'attribution et versement doivent être similaires à celles des années précédentes;
- et que son montant ne va pas au-delà de celui attribué habituellement. L'appréciation est réalisée en comparant le montant et les conditions de versement avec ceux des années précédentes.

Si l'une ou l'autre de ces deux conditions n'est pas remplie, la gratification dans son ensemble ne bénéficie pas du CIMR (et non pas seulement l'excédent dans le cas où la condition de l'habitude serait remplie).

#### QUELS SONT LES POINTS D'ATTENTION SPÉCIFIQUES

L'administration combine la notion de « gratifications surrogatoires » avec celle de « tout autre revenu qui par sa nature, n'est pas susceptible d'être recueilli annuellement », en indiquant qu'une gratification qui n'est pas qualifiée de surrogatoire peut être néanmoins exclue du bénéfice du CIMR s'il s'agit d'un revenu non susceptible d'être recueilli annuellement.

- ❖ En d'autres termes, **un revenu salarial qui n'est pas susceptible d'être attribué et versé annuellement n'ouvre jamais droit au CIMR alors même que toutes les autres conditions posées par la méthode à suivre seraient remplies.**

L'administration retient une interprétation littérale de la notion « de tout autre, revenu qui, par sa nature, n'est pas susceptible d'être recueilli annuellement », en précisant qu'elle recouvre

- non seulement les revenus qui sont éligibles au système du quotient
- mais également tous modes de rémunération dont la possibilité d'une attribution annuelle n'est pas prévue.

#### **Prenons quelques exemples concrets d'application:**

- ❑ A priori, une **prime annuelle de performance** (calculée selon une période de référence d'une ou plusieurs années), prévue dans le contrat de travail, n'est pas exceptionnelle et bénéficie du CIMR dès lors qu'elle est susceptible d'être versée chaque année
- ❑ contrairement, semble-t-il, à une prime biannuelle qui est susceptible de n'être attribuée et versée que tous les deux ans.

La différence de traitement entre ces deux primes peut être difficilement compréhensible.

- ❑ Une **prime annuelle de performance qui n'a jamais été versée avant 2018** car les conditions d'attribution prévues dans le contrat de travail n'étaient jusqu'alors pas remplies, devrait bénéficier du CIMR si les conditions sont remplies en 2018 pour en bénéficier.

- ❑ Plus subtile, l'administration précise que **le CIMR bénéficie aux gratifications occasionnelles « attribuées et versées à l'occasion d'événements intervenant régulièrement » ou encore « qui ne sont pas forcément attribuées annuellement à un salarié »**, ce qui peut sembler contradictoire avec l'exclusion des « tous modes de rémunération dont la possibilité d'une attribution annuelle n'est pas prévue ».

Ce propos est illustré dans l'instruction, par le cas d'un salarié qui reçoit une prime de brevet pour la première fois en 2018. Cette prime ne constitue pas un revenu exceptionnel si elle correspond à une pratique habituelle au sein de l'entreprise.

- ❑ **Un bonus biennal** serait un revenu exceptionnel car il n'est pas susceptible d'être versé annuellement
- ❑ mais **une prime qui dépend d'un objectif susceptible de se réaliser chaque année** serait un revenu non exceptionnel alors même que cet objectif n'a de chance d'être atteint que rarement au cours de la vie professionnelle d'un salarié.

Compte tenu de ces nuances, la solution ne sera pas toujours évidente à trouver.

- ❑ **Autre cas: celui d'un plan étranger d'actions gratuites dont les gains d'acquisition sont imposables dans la catégorie des salaires, l'année de leur réalisation.**

Il est fait ici référence à un plan ne respectant pas les conditions prévues dans le Code de Commerce. Les gains sont soumis au même régime fiscal que les salaires et donc pourraient bénéficier a priori du CIMR.

La décision d'attribuer des actions est une décision discrétionnaire de l'employeur, sans aucun lien avec le contrat de travail. Des attributions ont eu lieu de manière habituelle mais non annuelle pour une catégorie de salariés au sein de l'entreprise. Des actions ont été attribuées en 2015 à un salarié qui lui sont définitivement acquises par tranche d'une tiers sous la condition d'être toujours salarié de la société à la date anniversaire. En 2018, la dernière tranche est définitivement acquise et le gain d'acquisition est constaté et imposé en tant que salaires.

Dans ce cas, est-il possible de considérer que le gain est susceptible d'être recueilli annuellement ? L'appréciation se fait-elle au niveau de l'attribution des actions ou au niveau de l'acquisition des actions ?

Est-il possible de considérer ces gains comme des « gratifications occasionnelles qui ne sont pas forcément attribuées annuellement », dans la mesure où les actions sont attribuées et acquises régulièrement au niveau des salariés du groupe ?

Devant l'hésitation que pourraient avoir certains salariés sur la façon de déclarer certains éléments de leur rémunération lors du dépôt de la déclaration des revenus 2018, l'administration met en place une procédure spécifique.

#### RECOURS AU RESCRIT

Il convient de rappeler que **l'employeur n'est pas tenu de se prononcer sur la qualification des éléments de rémunération dont la responsabilité incombe uniquement au salarié** lorsqu'il remplira sa déclaration. En pratique, les salariés poseront et posent déjà la question à leur employeur lorsqu'ils ont des doutes. Si l'employeur n'est pas tenu de répondre, il peut lui être difficile d'esquiver le sujet.

Une procédure a été mise spécifiquement en place pour que l'employeur puisse poser la question, à l'administration fiscale, du traitement fiscal à apporter à tel ou tel élément de rémunération versé à ses salariés en 2018. C'est le rescrit.

**La prise de position, par l'administration, sur la base des éléments de faits qui lui sont donnés par l'employeur a pour avantage de lui être opposable par tous les salariés cités dans la demande.**

L'administration a un délai de trois mois pour répondre. L'absence de réponse dans ce délai vaut acceptation implicite de l'analyse faite par l'employeur dans sa demande de rescrit.

Sous réserve de formuler correctement la demande, le rescrit est donc un moyen pour l'employeur de satisfaire ses salariés.

Si le salarié ne souhaite pas suivre la position donnée par l'administration lors de la préparation de sa déclaration d'impôt sur les revenus, il s'expose à une proposition de rectification.

Le CIMR a pour objectif de s'assurer de l'absence de double contributions à la charge publique en 2019 uniquement pour les revenus non exceptionnels.

**En pratique, la qualification du revenu peut être compliquée. Le passage au prélèvement à la source est ainsi loin d'être un événement totalement anodin pour les salariés dont la rémunération est composée d'une partie variable. La tentation peut être grande pour l'employeur de verser un variable complémentaire avant la fin de l'année à ses salariés pour les satisfaire. Un examen attentif s'impose.**



# NOUS POUVONS VOUS AIDER A FAIRE LE POINT SUR VOTRE SITUATION.

## Contacts



### Anne Frede

Avocat – *Managing Partner*  
E: [afrede@avocats-gt.com](mailto:afrede@avocats-gt.com)  
T: +33 1 41 16 27 11



### Edouard de Raismes

Avocat – *Senior Manager*  
E: [ederaismes@avocats-gt.com](mailto:ederaismes@avocats-gt.com)  
T: +33 1 41 16 27 07



### Guillaume Richard

Fiscaliste  
E: [grichard@avocats-gt.com](mailto:grichard@avocats-gt.com)  
T: +33 1 41 16 27 29

### Grant Thornton Société d'Avocats

29, rue du Pont  
92200 – Neuilly-sur-Seine  
France

[www.avocats-gt.com](http://www.avocats-gt.com)

T : +33 (0)1 41 16 27 27

F : +33 (0)1 41 16 27 28

E : [contact@avocats-gt.com](mailto:contact@avocats-gt.com)



### À propos de Grant Thornton Société d'Avocats

*Grant Thornton Société d'Avocats accompagne ses clients dans toutes leurs opérations stratégiques, que ce soit dans un contexte national ou international, grâce à une expertise pluridisciplinaire reconnue dans tous les domaines du droit des affaires.*

*Le cabinet offre à une clientèle nationale et internationale l'ensemble des prestations nécessaires à la gestion juridique et fiscale des entreprises en intervenant sur des problématiques de droit des sociétés, de due diligences juridiques, fiscales, sociales et contractuelles, de fusions et acquisitions, de droit fiscal, de TVA et commerce international, de mobilité internationale, de droit commercial, droit social et enfin de contentieux des affaires.*

**Grant Thornton Société d'Avocats est membre de Grant Thornton International Limited**, organisation mondiale d'Audit et de Conseil, présente dans 140 pays avec plus de 42 200 collaborateurs.



© 2018 Grant Thornton Société d'Avocats. Tous droits réservés.  
Membre de Grant Thornton International Ltd.

**NOTE** : Cette note d'alerte est de nature générale et aucune décision ne devrait être prise sans davantage de conseil. Grant Thornton Société d'Avocats n'assume aucune responsabilité légale concernant les conséquences de toute décision ou de toute mesure prise en raison de l'information ci-dessus. Vous êtes encouragés à demander un avis professionnel. Nous serions heureux de discuter avec vous de l'application particulière des changements à vos propres cas

