

ARAPL infos

L'actualité fiscale, sociale et comptable de l'adhérent

n° 216 - Déc. 2018

FISCAL

PAGE

Règles générales d'application du PAS

Revenus concernés 2

Retenue à la source ou acompte 2

Taux personnalisé 3

Taux individualisé 3

Taux neutre 3

Année blanche et crédit d'impôt de modernisation du recouvrement 3

Réductions et crédits d'impôt 4

Modalités d'application du PAS aux professionnels libéraux

Assiette de l'acompte contemporain 4

Déclaration contrôlée 4

Régime micro BNC 5

Revenus imposés selon les règles des traitements et salaires 5

Montant et périodicité de l'acompte contemporain 5

Modulation de l'acompte contemporain 5

Règles particulières de calcul de l'acompte 6

Début d'activité 6

Cession cessation d'activité 6

Modification de la situation familiale 6

Calcul du crédit d'impôt de modernisation du recouvrement 7

Application du PAS aux salariés du cabinet

Gestion directe du PAS des salariés 8

Délégation de la gestion du PAS des salariés via le TESE 8

Prélèvement à la source

PAGE
2

Après de nombreux attermoissements, le prélèvement à la source (PAS) de l'impôt sur le revenu entrera bien en vigueur au 1^{er} janvier 2019, même si le risque d'un abandon de la réforme planait encore en septembre 2018.

Il s'agit d'une réforme impliquant de nombreux acteurs : en premier lieu la DGFIP, les entreprises au sein du secteur privé, les administrations au sein du secteur public et l'ensemble des contribuables.

Le PAS vise à adapter le recouvrement de l'impôt au titre d'une année à la situation réelle du contribuable (revenus, événements de vie) au titre de cette même année, sans en modifier les règles de calcul. Il a pour objectif de supprimer le décalage d'un an entre la perception des revenus et le paiement de l'impôt sur ces revenus.

L'ensemble des acteurs doit acquérir de nouveaux réflexes pour contribuer à la mise en place d'une « contemporanéité » plus effective de l'impôt sur le revenu.

Des moyens d'information et de communication puissants ont été mis en œuvre par le Gouvernement pour garantir la bonne compréhension des enjeux et la mise en œuvre du PAS au 1^{er} janvier 2019.

Pour les professionnels libéraux, cette nouvelle mécanique de recouvrement de l'impôt se traduira par des changements importants au moment de la transition mais aussi dans les années qui suivront.

Ce nouveau numéro d'ARAPL Infos a vocation à accompagner les professionnels libéraux dans la compréhension et la bonne gestion du prélèvement à la source.

Dominique Chevallier

Président de la Conférence des ARAPL



Retrouvez également les informations publiées sur le site de la DGFIP
« TOUT COMPRENDRE DU PRÉLÈVEMENT À LA SOURCE »
<https://www.economie.gouv.fr/prelevement-a-la-source>

Tous les jeudis, par mail,
une newsletter sur les nouvelles
informations fiscales, sociales
et juridiques !



Mise en œuvre du prélèvement à la source au 1^{er} janvier 2019

 SOURCES BOFiP impôts, BOI-IR-PAS, 4 juillet 2018

L'année 2019 sera marquée par une importante réforme du recouvrement de l'impôt sur le revenu : l'instauration du prélèvement à la source (PAS).

Cette réforme, longtemps envisagée mais jamais concrétisée, doit permettre de supprimer un terme au décalage d'une année qui existe à l'heure actuelle entre la perception des revenus et leur imposition.

Le PAS devait initialement entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2018 mais, pour garantir sa mise en œuvre dans des conditions optimales, sa mise en œuvre a finalement été différée au 1^{er} janvier 2019. Après de nouvelles discussions sur l'opportunité de cette réforme, le Gouvernement a confirmé, le 4 septembre 2018, son entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2019.

Ce délai d'un an a été mis à profit pour s'assurer que l'administration, les professionnels et les entreprises étaient prêts, techniquement, mais également pour procéder à une évaluation du dispositif et à l'adoption de certains correctifs. Le projet de loi de finances pour 2019 comporte également quelques mesures d'ajustements du PAS.

Nous présentons une synthèse des informations publiées par la DGFIP sur les modalités d'application du PAS pour les différentes catégories de revenus en insistant tout particulièrement sur les prélèvements auxquels seront soumis les professionnels libéraux.

RÈGLES GÉNÉRALES D'APPLICATION DU PAS

Revenus concernés

1 Le PAS concerne la majorité des revenus : **les traitements et salaires, les pensions, les revenus de remplacement** (allocations chômage notamment), **les revenus des indépendants** (BNC, BIC, BA) et les revenus fonciers. Ainsi, la majeure partie des contribuables (salariés, indépendants, actifs, retraité ...) est concernée par ce nouveau mode de prélèvement de l'impôt **[BOI-IR-PAS-10, 15 mai 2018]**.

Certains revenus soumis à des règles d'imposition particulières sont exclus du PAS, qu'ils soient imposés à l'impôt sur le revenu, au barème progressif ou à un taux proportionnel :

- les revenus de capitaux mobiliers ;
- les plus-values immobilières ;
- les plus-values de cessions de biens meubles corporels ;
- les gains provenant de la cession de valeurs mobilières et de droits sociaux ainsi que les produits et gains assimilés.

- les plus-values professionnelles à long terme [BOI-IR-PAS-10, 15 mai 2018].

D'autres revenus sont directement exclus par nature du champ du PAS :

- les indemnités perçues au titre d'un préjudice moral ;
- les gains issus de l'actionariat salarié ;
- les revenus des micro-entrepreneurs ayant opté pour le régime du versement libératoire de l'impôt sur le revenu ;
- les revenus de source française soumis à une retenue à la source spécifique (Il s'agit des retenues à la source applicables lorsque le bénéficiaire des sommes n'est pas domicilié fiscalement en France) ;
- les revenus perçus par les inventeurs [BOI-IR-PAS-10-20, 15 mai 2018].

La déclaration annuelle d'ensemble des revenus est maintenue et permettra :

- l'imposition définitive des revenus, ainsi que de ceux qui n'auront pas été compris dans le champ des prélèvements ;
- la prise en compte définitive des réductions et crédits d'impôt.

#PLF 2019 - LE PAS REPORTÉ D'UN AN POUR LES PARTICULIERS EMPLOYEURS

Les 3,6 millions de particuliers employeurs – comme les autres employeurs – seront des collecteurs du PAS sur les salaires versés à leurs employés. Toutefois, ils pourront déléguer à PAJEMPLOI et au centre national CESU le soin d'opérer en leur lieu et place la retenue à source. Le CESU et PAJEMPLOI mettront en place à compter de 2019 **une plateforme pour simplifier la gestion du prélèvement à la source**, et permettre le paiement concomitant de cette retenue à la source et des cotisations et contributions de sécurité sociale.

En attendant la mise en place de cette plateforme, **l'article 3 du PLF 2019 reporte d'un an le PAS pour les particuliers employeurs.**

Leurs salariés continueront de percevoir leur rémunération nette sans la retenue à la source. Mais ils verseront en 2019 un acompte, calculé sur la base des salaires perçus au titre de 2018, qui sera étalé par quart sur les quatre derniers mois de l'année, de septembre à décembre 2019. L'éventuel solde de l'impôt dû au titre de l'année 2019 sera payé en 2020. Si le solde est supérieur à 300 euros et représente plus de la moitié de l'impôt dû, son paiement sera automatiquement étalé de septembre 2020 à décembre 2021. À défaut, le solde sera immédiatement dû sauf si le contribuable sollicite l'étalement.

Retenue à la source ou acompte

2 Le PAS prendra la forme soit :

- › d'une **retenue à la source** collectée par l'employeur pour les salariés, les caisses de retraite pour les retraités, Pôle emploi pour les demandeurs d'emploi,
- › d'un **acompte** « contemporain » **[V. n° 12]** directement prélevé par l'administration fiscale sur le compte bancaire du contribuable pour les revenus des **travailleurs indépendants** (BNC, BIC, BA) et les revenus fonciers.

Les **professionnels qui exercent une activité salariée et une activité libérale** seront soumis :

- à une **retenue à la source effectuée** par leur employeur sur le montant de leur salaire mensuel ;
- et à un **acompte prélevé mensuellement ou trimestriellement** par la DGFIP sur leur compte bancaire au titre de l'imposition afférente à leur activité libérale.

En qualité d'employeurs, les professionnels libéraux sont également collecteurs de l'impôt à la source auprès de leurs salariés. Ils peuvent toutefois déléguer cette mission à l'URSSAF lorsqu'ils ont recours au Titre Emploi Service Entreprise (TESE) **[V. n° 30]**.



LE CYCLE DU PAS

En N : Prélèvements à la source relatifs aux revenus de l'année N.

Au printemps N+1 : Établissement de la déclaration des revenus de l'année N.

En septembre N+1 : Au vu de la déclaration d'ensemble des revenus, régularisation de l'impôt final et rafraîchissement des taux des prélèvements à la source de l'année N+1.

En cas d'excédent de versement à la suite de la régularisation, celui-ci sera restitué selon des délais et des modalités similaires à ceux actuellement en vigueur.

En cas de solde d'impôt restant dû, celui-ci sera prélevé par l'administration. Lorsqu'il excèdera 300 €, il sera recouvré par prélèvements mensuels égaux jusqu'en décembre.

Taux du PAS

3 Chaque année, l'administration calcule pour chaque foyer fiscal le **taux personnalisé** applicable aux revenus soumis, selon le cas, à la retenue ou à l'acompte. C'est donc le même taux qui s'applique aux différentes catégories de revenus soumises au PAS.

Toutefois, les contribuables peuvent choisir d'appliquer un **taux individualisé** ou un taux neutre (salariés) [BOI-IR-PAS-20-20, 15 mai 2018].

4 Taux personnalisé - Le prélèvement à la source est calculé en appliquant aux revenus soumis au prélèvement à la source, un taux d'imposition unique « **taux de droit commun** » calculé par l'administration à partir des dernières déclarations de revenus et applicable à chaque foyer fiscal (BOI-IR-PAS-20-20-10, 25 octobre 2018). Ce taux est calculé par l'administration fiscale, pour chaque foyer fiscal, sur la base des dernières déclarations d'ensemble des revenus. Il est le même pour chacun des conjoints.

La formule de calcul du taux personnalisé est complexe. Elle intègre certains éléments d'assiette (comme la déduction des pensions alimentaires) et exclut d'autres éléments comme les réductions et crédits d'impôts [V. n° 11].

L'article 3 du projet de loi de finances pour 2019 prévoit une communication des modalités de calcul du taux personnalisé lors de sa notification au contribuable.

5 Taux individualisé - Pour les conjoints et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS) soumis à imposition commune, ce taux de prélèvement propre au foyer peut être individualisé, sur option [BOI-IR-PAS-20-20-20, 15 mai 2018].

Le **taux individualisé** est fixé par l'administration fiscale en fonction des revenus de chacun. Il est donc différent pour chacun des conjoints. L'impôt reste calculé en fonction des revenus du couple et du nombre de parts de quotient familial.

Dans cette situation, 3 taux sont susceptibles de s'appliquer simultanément :

- le taux appliqué aux revenus ou bénéfices personnels perçus par le conjoint ou partenaire disposant des revenus les plus faibles ;
- le taux appliqué aux revenus ou bénéfices personnels perçus par le conjoint ou partenaire disposant des revenus les plus élevés ;
- le taux propre au foyer fiscal applicable aux revenus communs (revenus fonciers par exemple).

6 Taux neutre - Ce taux, également dénommé « **taux par défaut** » concerne seulement les salariés. Il s'applique automatiquement quand l'employeur n'a pas connaissance du taux personnalisé, ou sur option du salarié qui ne souhaite pas que son employeur connaisse son taux de prélèvement, il est appliqué au revenu soumis au prélèvement un taux proportionnel résultant d'une grille de **taux par défaut** [BOI-IR-PAS-20-20-30, 15 mai 2018].

Si le prélèvement collecté avec ce taux est inférieur au prélèvement qui aurait été collecté avec le taux personnalisé, le salarié devra faire un complément d'impôt auprès de l'administration.

LE CALENDRIER DES TAUX DU PAS

De janvier à août 2019 : application du taux calculé à partir des revenus 2017 (déclarés au printemps 2018) ;

De septembre 2019 à août 2020 : rafraîchissement du taux calculé à partir des revenus 2018 (déclarés au printemps 2019).

Année blanche et crédit d'impôt de modernisation du recouvrement

7 Pour supprimer le décalage d'un an entre la perception des revenus et leur imposition, il était nécessaire de « blanchir » une année. **L'année 2018 est donc qualifiée d'année « blanche » mais elle ne se traduira pas une exonération totale des revenus perçus au cours de cette année.**

En pratique, l'impôt sur le revenu sera payé chaque année : en 2018 sur les revenus de 2017, en 2019 sur les revenus de 2019, en 2020 sur les revenus de 2020, etc. Il n'y aura pas de double prélèvement en 2019 sur les salaires, les retraites, les revenus de remplacement, les revenus des indépendants et les revenus fonciers récurrents.

L'impôt normalement dû au titre des revenus non exceptionnels perçus en 2018 sera annulé avec l'institution d'un crédit d'impôt de modernisation du recouvrement (CIMR).

8 Le CIMR est déduit de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2018, après imputation des réductions et des crédits d'impôts ainsi que de tous les prélèvements non libératoires. L'excédent éventuel est restitué. Le CIMR est égal au montant de l'IR du foyer multiplié par le rapport entre les revenus non exceptionnels 2018 relevant de l'assiette du PAS et le revenu net imposable du foyer.

Pour éviter des comportements d'optimisation, des mesures 'anti-optimisation' sont prévues, notamment la possibilité pour l'administration de demander aux contribuables des justifications sur les éléments servant de base à la détermination du CIMR et de ses éventuels compléments, demandes qui ne constituent pas un début de vérification. La loi prévoit également une extension du délai de reprise de l'administration fiscale de trois à quatre ans, s'agissant de l'impôt sur le revenu de l'année 2018.





Une **définition du caractère non exceptionnel des revenus perçus en 2018** concernés par le prélèvement à la source qui ouvriront droit au CIMR est prévue pour chaque catégorie de revenus : revenus salariaux, revenus de certains dirigeants de sociétés, revenus des travailleurs indépendants et revenus fonciers [BOI-IR-PAS-50-10-20, 4 juill. 2018].

Afin de s'assurer du caractère exceptionnel ou non du revenu concerné, les professionnels ont la possibilité de faire une **demande de rescrit** auprès de l'administration fiscale.

Le professionnel indique en particulier dans sa demande « la nature, le montant, les conditions d'attribution, le mode de calcul des éléments de rémunération concernés », « les motifs pour lesquels les éléments de rémunération doivent ou, à l'inverse, ne peuvent pas être qualifiés de revenus exceptionnels » et « le cas échéant si des

éléments de rémunération de même nature ont été versés au cours des années précédentes ou ont vocation à être versés les années suivantes ».

9 Afin d'éviter les comportements visant à optimiser la déclaration des revenus de 2018, le montant du bénéfice non commercial réalisé en 2018 doit être comparé aux bénéfices réalisés sur la période [2015-2019] afin de déterminer si une fraction de ce bénéfice doit être considérée comme un revenu exceptionnel [V. n° 25].

10 Les autres revenus exceptionnels (exemples : intérêts, dividendes, gains sur les stocks options ou actions gratuites) ainsi que les autres revenus non concernés par le prélèvement à la source **resteront imposés au titre de 2018**.

Réductions et crédits d'impôt

11 L'absence de prise en compte des crédits et réductions d'impôts dans le calcul du taux de prélèvement à la source est compensée par un mécanisme d'avance versée au contribuable avant le 31 janvier de chaque année. Cette avance représente 30 % des crédits et réductions d'impôt dont le contribuable a bénéficié en N-1 au titre des dépenses de services à la personne et des frais de garde de jeunes enfants engagés en N-2.

Compte tenu des nombreux inconvénients liés à l'absence de prise en compte des réductions et crédits d'impôt, le ministre de l'action et des comptes publics a annoncé le 3 septembre 2018 un élargissement du mécanisme d'acompte aux **principaux avantages fiscaux dont bénéficient les particuliers**.

Il s'agit des réductions et crédits d'impôts suivants :

- la réduction d'impôt accordée au titre des dépenses afférentes à la dépendance ;
- la réduction d'impôt au titre des dons effectués par les particuliers ;
- le crédit d'impôt accordé au titre des cotisations versées aux orga-

nisations syndicales ainsi qu'aux associations nationales professionnelles de militaires.

Sont également concernés les dispositifs en faveur des investissements locatifs, en métropole et en outre-mer, à savoir :

- la réduction d'impôt au titre de certains investissements locatifs dite « Censi-Bouvard » ;
- la réduction d'impôt au titre de certains investissements locatifs dite « Scellier » ;
- la réduction d'impôt au titre des investissements locatifs intermédiaires dite « Pinel » ;
- la réduction d'impôt au titre de certains investissements réalisés outre-mer.

Parallèlement, le **taux de l'avance est doublé, il est porté 30 %, à 60 %**.

Enfin, le **montant minimum de versement de l'avance** est ramené de 100 euros à **8 euros**.

MODALITÉS D'APPLICATION DU PAS AUX PROFESSIONNELS LIBÉRAUX

Assiette de l'acompte contemporain

12 S'agissant des professionnels libéraux, **l'administration fiscale calculera, à partir des revenus 2017 déclarés en 2018, le montant des acomptes qui seront prélevés chaque mois ou chaque trimestre à partir de début 2019**.

Le montant de l'acompte sera **actualisé en septembre 2019** pour tenir compte des changements éventuels consécutifs à la déclaration des revenus de 2018 effectuée en 2019. Il sera à nouveau actualisé chaque année, en septembre.

13 Déclaration contrôlée - Pour les professionnels relevant du **régime de la déclaration contrôlée**, l'assiette de calcul des acomptes (janvier à septembre) est constituée par le **bénéfice non commercial N-2**, ajusté pour correspondre à une année (création d'activité en cours d'année en faisant abstraction des **revenus exceptionnels** qui ne sont pas de nature à se renouveler annuellement) :

↳ les produits des cessions d'éléments d'actif professionnel (Plus-values ou moins-values à court terme) ;

Lorsque l'imposition des plus-values à court terme est répartie sur plusieurs années, seule la fraction annuelle comprise dans le résultat fiscal est exclue de l'assiette de l'acompte.

↳ les **subventions d'équipement** octroyées pour la création, l'acquisition ou le financement de biens d'équipement ;

↳ les **indemnités d'assurance** perçues en contrepartie de la perte d'un élément de l'actif immobilisé.

Les revenus qui ne sont pas pris en compte dans l'assiette de l'acompte sont mentionnés distinctement au **Cadre 1 de la déclaration n° 2035 SD ligne « prélèvement à la source »**.

Le résultat BNC retenu dans l'assiette de l'acompte est également **diminué** :

- des **abattements et exonérations** dont le professionnel est susceptible de bénéficier (exonération ZFU-TE, ZRR, ...) ;
- des **éventuels reports de déficits** de la même catégorie d'imposition.

Lorsque le **résultat BNC est déficitaire**, il est retenu pour une valeur nulle dans l'assiette de calcul de l'acompte.

Bien entendu, **les revenus imposés à un taux proportionnel** (Plus-values et moins-values à LT) ne sont pas pris en compte dans l'assiette de l'acompte.

S'agissant des **auteurs, artistes et sportifs** qui ont opté pour **l'imposition d'après un bénéfice moyen** (CGI, art. 100 bis), les produits des droits d'auteur sont retenus dans le calcul de l'acompte pour leur **montant imposable après application de ce régime**.

14 Pour les **professionnels relevant du régime de la déclaration contrôlée, qui ne sont pas adhérents d'un organisme agréé**, il est tenu compte de la **majoration de 25 %** pratiquée au titre de l'année de référence pour la détermination du bénéfice retenu dans l'assiette de l'acompte.



Exemple : un contribuable célibataire a réalisé au cours des années 2017 et 2018 un BNC annuel de 60 000 €. Il a adhéré pour la première fois à une association agréée pour les bénéfices réalisés en 2018.

Le bénéfice soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu s'élevait à 75 000 € (soit 60 000 € x 1,25) au titre de l'année 2017 et à 60 000 € au titre de l'année 2018.

Par hypothèse, le taux de prélèvement mis en œuvre au cours de l'année 2019 est de 22,7 % de janvier à août et de 20,5 % de septembre à décembre.

Par conséquent, le contribuable versera, de janvier à août de l'année 2019, huit mensualités de 1 419 € (75 000 x 22,7 % / 12) chacune, puis, de septembre à décembre de la même année, quatre mensualités de 1 025 € (60 000 x 20,5 % / 12) chacune, soit au total 15 452 € d'acompte au cours de l'année N.

15 Régime micro BNC - Pour les **professionnels relevant du régime micro BNC**, l'assiette de calcul de l'acompte s'entend du résultat imposable soit après déduction de l'**abattement de 34 %** représentatif de frais.

Montant et périodicité de l'acompte contemporain

17 Le paiement de l'acompte est réalisé en un **prélèvement unique pour l'ensemble du foyer fiscal** quels que soient les revenus au titre desquels l'acompte est dû (BNC, BIC, BA, revenus fonciers, pensions alimentaires, ...).

Les versements périodiques, qu'il s'agisse de versements mensuels ou trimestriels, sont arrondis à l'euro le plus proche. Les versements inférieurs à 5 euros ne sont pas dus.

Exemple : Soit un professionnel dont le montant d'acompte à verser au cours de l'année N est de 11 565 euros.

Dans le cas où il n'opte pas pour le versement trimestriel, il versera mensuellement une somme égale à 963,75 euros (11 565 / 12) arrondie à 964 euros. Au total, il aura acquitté un montant d'acompte de 11 568 euros.

Dans le cas où il opte pour le versement trimestriel, il versera chaque trimestre une somme égale à 2 891,25 euros (11 565 / 4) arrondie à 2 891 euros. Au total, il aura acquitté un montant d'acompte de 11 564 euros.

Selon l'option choisie, le total des sommes versées au titre de l'acompte au cours de l'année N peut varier de quelques euros (4 euros au cas particulier). Toutefois, cette différence de montant d'acompte versé (11 568 euros ou 11 564 euros) sera intégralement

Modulation de l'acompte contemporain

19 Pour tenir compte de l'évolution de ses revenus ou de sa situation au titre de l'année en cours, le contribuable peut demander la modulation de l'acompte à la hausse ou à la baisse.

Le contribuable peut librement choisir de moduler à la hausse le niveau de son prélèvement. Il peut ainsi choisir d'augmenter :

- › soit le **taux du PAS de son foyer** (le taux augmenté a vocation à s'appliquer aux revenus soumis à une retenue à la source, ainsi qu'à l'assiette des acomptes) ;
- › soit l'**assiette du seul acompte** (la modulation ne s'appliquera qu'à l'acompte, le taux de prélèvement restant inchangé pour tous les revenus, y compris ceux soumis, le cas échéant, à une retenue à la source) ;
- › soit le **taux du PAS de son foyer et l'assiette de son acompte**.

En pratique, le contribuable peut fournir à l'administration fiscale une estimation de l'ensemble de ses revenus de l'année en cours et une déclaration de la situation de son foyer et se voir proposer en retour un taux et/ou des acomptes modulés tenant compte de ces éléments. Ainsi, le contribuable détermine libre-

16 Revenus imposés selon les règles des traitements et salaires - Les revenus suivants, lorsqu'ils sont imposés selon les règles applicables aux traitements et salaires, demeurent soumis à l'acompte contemporain. L'assiette de l'acompte est alors constituée par le montant déclaré dans la catégorie des traitements et salaires. Sont ainsi concernés :

- › les **produits de droits d'auteurs** perçus par les auteurs des œuvres de l'esprit, lorsqu'ils sont intégralement déclarés par les tiers ;

L'assiette de l'acompte pour ces revenus est constituée des sommes après prise en compte des frais professionnels pour leur montant forfaitaire ou pour leur montant réel et justifié.

- › les **honoraires des chercheurs, fonctionnaires civils**, versés par une entreprise dans le cadre d'une convention de concours scientifique ;
- › les **commissions perçues** par les **agents généraux d'assurances** et versées par les compagnies qu'ils représentent.

prise en compte à la liquidation de l'impôt dû au titre de l'année N en septembre N+1.

18 L'acompte calculé par l'administration fiscale est **prélevé mensuellement par douzième** au plus tard le 15 de chaque mois de l'année.

Le professionnel peut opter pour des **versements trimestriels**. Cette option est tacitement reconduite.

Dans ce cas, l'acompte est versé par quart au plus tard les 15 février, 15 mai, 15 août et 15 novembre de chaque année.

Cette **option est exercée auprès de l'administration fiscale, au plus tard le 1^{er} octobre** de l'année qui précède celle au cours de laquelle l'option s'applique. À titre exceptionnel en 2018, l'option peut être exercée jusqu'au 10 décembre.

[Elle doit être présentée par voie électronique, c'est-à-dire via l'espace personnel accessible sur le site www.impots.gouv.fr, par les contribuables dont la résidence principale est équipée d'un accès à internet et qui sont en mesure de le faire. A défaut, les contribuables utilisent les autres moyens mis à leur disposition par l'administration (courrier, téléphone ou guichet des centres des finances publiques).

ment le taux et/ou l'acompte sous réserve que ce taux ou cet acompte soit supérieur à celui calculé sur la base de la dernière déclaration des revenus connue de l'administration.

20 La **modulation à la baisse est subordonnée à l'existence d'un écart de plus de 10 % et de plus de 200 €** entre :

- › le montant du prélèvement résultant de la situation et des revenus de l'année en cours estimés par le contribuable ;
- › et le montant du prélèvement qu'il supporterait au cours de cette année en l'absence de modulation.

Exemple : Sur la base de l'estimation de sa situation et de ses revenus par un contribuable, le montant du prélèvement estimé au titre de l'année en cours est égal à 750 € et le montant du prélèvement qu'il supporterait en l'absence de modulation est égal à 1 000 €.

L'écart entre le prélèvement estimé (750 €) et le prélèvement supporté en l'absence de modulation (1 000 €) est égal à 250 € et représente 25 % du montant du prélèvement supporté en l'absence de modulation. Cet écart est donc bien supérieur à 10 % du montant du prélèvement supporté en l'absence de modulation et à 200 €. Ce contribuable est autorisé à moduler à la baisse.



21 Les professionnels peuvent demander, sous certaines conditions, le **report du paiement de certaines échéances périodiques de l'acompte**.

La demande de report doit être effectuée par le professionnel sur son espace personnel sur le site www.impots.gouv.fr. La demande est alors prise en compte pour l'échéance qui suit le mois de la demande.

Le nombre de report au cours d'une même année est limité à :

- **3 échéances** maximum en cas de **prélèvement mensuel** ;
- **1 seule échéance** en cas de **prélèvement trimestriel**.

Le report ne peut conduire à reporter sur l'année suivante, une partie des versements dus lors de l'année en cours. La faculté de reporter certaines échéances n'a pas pour effet de diminuer le montant de l'acompte exigible sur l'année civile.

Exemple : Un titulaire de BNC doit payer un acompte au titre de l'année 2019 d'un montant de 7200 €. Il a choisi de rester sur le régime prélèvement mensuel soit un montant de 600 € pendant 12 mois, prélevé sur son compte bancaire le 15 de chaque mois.

En juin 2019, il décide de reporter l'échéance du mois de juillet 2019.

Le 15 juillet, aucun prélèvement ne sera effectué.

Le 15 août, le prélèvement sera de 600 € + 600 € = 1200 € correspondant à l'échéance en cours du mois d'août à laquelle s'ajoute l'échéance reportée du mois de juillet 2019.

Au titre de l'année 2019, il aura payé 10 échéances de 600 € soit 6000 € et une échéance de 1200 € soit un total de 7200 € ce qui correspond exactement au montant de l'acompte calculé par l'administration.

Le retard de paiement d'un acompte est pénalisé par une **majoration de 10 %**.

Règles particulières de calcul de l'acompte contemporain

22 Début d'activité - En cas de début d'activité libérale d'un professionnel en cours d'année (2019), l'administration n'est pas en mesure de calculer l'acompte car il n'existe pas de revenu déclaré dans cette catégorie au titre des années N-2 (2016) et N-1 (2017).

Le professionnel n'a **pas l'obligation de versement d'un acompte mensuel ou trimestriel lors de la première année au cours de laquelle il perçoit son revenu** et ce jusqu'en Août N+1 (2020).

En revanche, en cas de début d'une activité salariée, l'employeur effectue une retenue sur le salaire dès le premier mois d'activité en appliquant le taux neutre.

Toutefois, le professionnel a la faculté de faire une **déclaration spontanée d'un montant d'acompte**, à tout moment entre la date de première perception d'un revenu et la déclaration des revenus afférente à l'année de première perception du revenu en cause.

Le **montant de l'acompte est déterminé librement par le contribuable** à partir de son espace personnel sur le site www.impots.gouv.fr en déclarant une estimation du montant de bénéfice réalisé entre le début de perception de ce bénéfice et le 31 décembre de la même année.

23 Cession ou cessation d'activité - Dans le cas de cession ou de cessation d'activité (y compris en cas de décès du professionnel) l'impôt sur le revenu dû en raison des bénéfices réalisés et qui n'ont pas encore été imposés est immédiatement établi.

Le contribuable dispose d'un délai de 60 jours à compter de la cession ou de la cessation pour déposer la déclaration de résultat.

L'imposition immédiate ainsi établie revêt un caractère provisoire et vient en déduction, le cas échéant, de l'imposition ultérieurement établie au titre de l'ensemble des revenus perçus par le foyer fiscal au cours de l'année de cession ou de cessation d'activité. L'excédent est restitué au contribuable.

Le résultat de cession ou de cessation est **déterminé en appliquant le dernier taux de prélèvement à la source connu à la date de cession ou de cessation**.

Le montant de l'imposition immédiate tient compte des versements d'acompte déjà réalisés. En pratique, l'imposition immédiate est établie à partir de la déclaration de résultat déposée dans les 60 jours suivant la cession ou cessation d'activité. Les versements d'acompte acquittés jusqu'à la date de déclaration de la cession ou cessation d'activité sont alors imputés sur cette imposition immédiate provisoire. Plus aucun versement d'acompte au titre de l'activité qui a cessé n'est appelé à compter de la déclaration de cession ou de cessation d'activité.

Exemple : Un professionnel cesse son activité et part à la retraite le 1^{er} juin de l'année N.

Par hypothèse, le taux de prélèvement à la source mis en œuvre lors de l'année N est de 10 % et le montant de l'acompte contemporain dû au titre de l'année N est de 3 600 €. L'acompte est acquitté par versements mensuels de 300 €.

Il déclare le 31 juillet de l'année N un bénéfice de 50 000 € au titre de l'exercice de cessation clos le 1^{er} juin de cette même année.

L'imposition immédiate est égale à 5 000 € (50 000 x 10 %) diminuée des versements déjà acquittés, soit 2 100 € (7 x 300). Le montant net à payer est de 2 900 € (5 000 - 2 100).

Le contribuable n'est plus redevable d'un acompte après cette date.

En septembre de l'année N+1, lors du calcul de l'impôt sur les revenus de l'année N du foyer, le montant de l'imposition immédiate (5 000 €) s'impute sur l'impôt final.

24 Modification de la situation familiale - Le professionnel doit signaler les changements de situation suivants :

- le **mariage ou la conclusion d'un pacte civil de solidarité (PACS)** qui entraînent une imposition commune des conjoints ;
- l'augmentation des charges de famille résultant d'une naissance, d'une adoption ;
- le **divorce ou la rupture** dès lors qu'ils entraînent une imposition distincte des conjoints ;
- le décès de l'un des conjoints (mariés ou PACS) soumis à imposition commune.

À compter du 1^{er} janvier 2019, ces changements de situation familiale doivent être déclarés par le professionnel à l'administration dans les 60 jours. Aucune modulation ne sera accordée en l'absence de cette déclaration. La déclaration est effectuée sur www.impots.gouv.fr dans l'espace particulier.

Le nouveau taux de prélèvement résultant de ces changements (taux modifié) est calculé automatiquement par l'administration sur la base de cette déclaration. Il est en principe appliqué au plus tard le 3^e mois qui suit la déclaration du changement.

En cas de mariage ou PACS, les conjoints peuvent demander une modification de leurs taux seulement à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante.

En cas de divorce ou séparation entraînant une imposition distincte, une estimation des revenus est déclarée simultanément par les ex-conjoints, sous leur responsabilité. Elle doit prendre en compte la nouvelle situation (versement d'une pension alimentaire, modalités d'attribution de la garde des enfants...). Le taux modifié s'appliquera jusqu'au 31 août de l'année suivante.



Calcul du crédit d'impôt de modernisation du recouvrement (CIMR)

25 Du fait de la mise en place du prélèvement à la source en 2019, les revenus de 2018 n'ont pas vocation à être soumis à l'impôt en 2019 pour éviter une double imposition en 2019 (imposition des revenus de 2018 déclarés en 2019 et imposition à la source des revenus de 2019) **(V. n° 7)**.

Pour éviter que certains contribuables ne majorent artificiellement leurs revenus de l'année 2018, les revenus exceptionnels de 2018 seront à régulariser en 2019. Ainsi, le crédit d'impôt de modernisation du recouvrement (CIMR) « annulera » la part d'impôt correspondant aux revenus courants de 2018 mais il restera à payer en 2019 :

- › l'impôt sur la part des revenus exceptionnels de 2018 et,
- › l'impôt sur les revenus exclus du champ d'application de la retenue à la source.

La loi prévoit des dispositions particulières pour que les contribuables qui sont en capacité de le faire (tels que les travailleurs indépendants ou les dirigeants salariés) ne puissent pas majorer artificiellement leurs revenus de l'année 2018.

Pour l'imposition des revenus de 2018, le **droit de reprise de l'administration fiscale s'exerce jusqu'à la fin de la quatrième année (au lieu de la troisième) qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.**

26 Ainsi, pour l'octroi du CIMR en 2019, le caractère « courant » des revenus de 2018 des professionnels titulaires de de BNC sera apprécié par **comparaison avec leurs revenus des années 2015 à 2017**. Cette comparaison est effectuée distinctement pour chaque membre du foyer fiscal et pour chaque catégorie de revenus.

Le CIMR correspondra au plus faible des 2 montants suivants :

- › **bénéfice imposable de 2018**
- › **plus élevé des bénéfices imposables des années 2015, 2016 et 2017.**

27 Dans un premier temps, si **les revenus de 2018 sont inférieurs à ceux de la meilleure des trois années précédentes**, les revenus de 2018 ne seront pas imposés car le **CIMR annulera le montant imposable.**

A l'inverse, si **les revenus de 2018 sont supérieurs à ceux des 3 années précédentes, ils seront alors partiellement imposés.**

Dans cette situation, le professionnel peut adresser une réclamation à l'administration et justifier par tous moyens que l'augmentation du BNC en 2018 résulte d'un surcroît d'activité ponctuel du fait d'une prestation occasionnelle spécifiquement négociée au titre de cette année, une réclamation auprès de l'administration fiscale peut être réalisée.

Le contribuable ne pourra pas bénéficier de la restitution de la fraction de CIMR en l'absence d'éléments tangibles permettant de démontrer le caractère objectif du ou des événements invoqués à titre de justification du surcroît d'activité.

28 Dans un second temps, pour les professionnels qui ont dû s'acquitter d'un impôt partiel sur leurs revenus professionnels de 2018, un **complément de CIMR** pourra, le cas échéant, être octroyé en 2020 par comparaison avec les revenus des années 2015 à 2019.

Exemple 1 : Professionnel réalisant un bénéfice 2018 inférieur à l'un des bénéfices de référence

Soit un contribuable célibataire déclarant 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 €

L'impôt sur le revenu brut dû par le professionnel au titre de l'année 2018 sera par hypothèse de 4 493 €.

En 2019, dans la mesure où le BNC réalisé au titre de l'année 2018 est inférieur au plus élevé des bénéfices réalisés sur la période 2015-2017 (34 000 € ← 35 000), il est considéré en totalité comme un revenu non exceptionnel et le professionnel bénéficiera du CIMR, calculé par l'administration fiscale, pour un montant global de 4 493 €.

Le professionnel n'aura aucun impôt sur le revenu à acquitter au titre de l'année 2018, le montant du CIMR étant égal au montant de l'impôt sur le revenu brut dû.

Exemple 2 : Professionnel réalisant un bénéfice 2018 supérieur au plus élevé des bénéfices de référence

Soit un contribuable célibataire déclarant au titre des années 2015 à 2018 les BNC suivants :

ANNÉE	2015	2016	2017	2018
MONTANT DES BNC	24 000 €	30 000 €	36 000 €	42 000 €

L'impôt sur le revenu brut dû par le professionnel au titre de l'année 2018 sera par hypothèse de 6 893 €.

En 2019, dans la mesure où le BA réalisé au titre de l'année 2018 est supérieur au plus élevé des bénéfices réalisés sur la période 2015-2017 (42 000 € → 36 000), il est considéré comme un revenu non exceptionnel à hauteur de 36 000 € et comme un revenu exceptionnel à hauteur de 6 000 €. Le professionnel bénéficiera du CIMR, calculé par l'administration fiscale, pour un montant plafonné à 5 908 € (6 893 x 36 000 / 42 000).

Le professionnel acquittera alors un montant d'impôt sur le revenu net au titre de l'année 2018 de 985 € (6 893 – 5 908).

Exemple 3 :

Soit un contribuable célibataire déclarant au titre des années 2015 à 2019, les BNC suivants :

ANNÉE	2015	2016	2017	2018	2019
MONTANT DES BNC	24 000 €	30 000 €	36 000 €	42 000 €	48 000 €

L'impôt sur le revenu brut dû par le contribuable au titre de l'année 2018 sera par hypothèse de 6 893 €.

En 2019, dans la mesure où le BNC réalisé au titre de l'année 2018 est supérieur au plus élevé des bénéfices réalisés sur la période 2015-2017 (42 000 € → 36 000), il est considéré comme un revenu non exceptionnel à hauteur de 36 000 € et comme un revenu exceptionnel à hauteur de 6 000 €. Le contribuable bénéficiera du CIMR, calculé par l'administration fiscale, pour un montant plafonné à 5 908 € (6 893 x 36 000 / 42 000).

En 2019, le contribuable acquittera un montant d'impôt sur le revenu net au titre de l'année 2018 de 985 € (6 893 – 5 908). Le CIMR aura permis d'annuler l'impôt afférent au BNC réalisé au titre de l'année 2018 en tenant compte du niveau d'activité pluriannuel passé (2015 à 2017).

En 2020, le contribuable déclare un BNC réalisé au titre de l'année 2019 d'un montant de 48 000 €.

Dans la mesure où ce bénéfice est supérieur à celui réalisé au titre de l'année 2018 (48 000 € → 42 000) et que ce dernier a été plafonné l'année précédente pour le calcul du CIMR, le bénéfice réalisé en 2018 est considéré en totalité comme un revenu non exceptionnel. Le contribuable bénéficiera en septembre 2020 d'un CIMR complémentaire, calculé par l'administration fiscale, d'un montant de 985 € ((6 893 x 42 000 / 42 000) – 5 908).

Le CIMR et le CIMR complémentaire auront ainsi permis d'annuler intégralement l'impôt sur le revenu afférent au BNC réalisé au titre de l'année 2018.

APPLICATION DU PAS AUX SALARIES DU CABINET

Gestion directe du PAS des salariés

29 Les professionnels employeurs doivent également assurer le PAS de leurs salariés. L'administration communiquera aux professionnels via la DSN (Déclaration Sociale Nominative), le taux de la retenue à la source à appliquer à compter du 1^{er} janvier 2019, puis chaque mois, pour le mois suivant.

La retenue à la source sera **prélevée par la DGFIP, sur le compte bancaire du professionnel** désigné dans la DSN. Les obligations générales des professionnels employeurs sont les suivantes:

- réception et application du taux transmis par l'administration (DGFIP) à chaque collaborateur ;

- indication sur le bulletin de salaire de l'assiette du PAS, du taux réceptionné, du montant de la retenue à la source et du montant qui aurait été versé en l'absence de retenue à la source ;

- déclaration via la DSN, du montant versé au salarié, du taux appliqué et du montant de la retenue ;

- reversement le mois suivant de la retenue à la source à la DGFIP.

Dans cette situation, il est recommandé aux professionnels de se rapprocher de leur conseil (expert-comptable, avocat) pour sécuriser la mise en place du PAS.

Délégation de la gestion du PAS des salariés via le TESE

30 Le Centre Titre emploi service entreprise (TESE) gèrera le prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu en 2019.

Dès l'entrée en vigueur de la réforme en 2019, le Centre Tese assurera le prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu pour le compte de ses adhérents.

À partir des éléments reçus par l'administration fiscale, le centre Tese calculera directement le montant à prélever sur le revenu d'activité. Il communiquera ensuite aux professionnels

le montant du salaire net après imposition qui doit être versé aux salariés.

En tant qu'employeur, les professionnels seront prélevés par l'Urssaf du montant de la retenue à la source (si le ou les salarié est (sont) imposable(s)) en même temps que les cotisations sociales.

Les documents administratifs (bulletins de paie, décompte de cotisations, attestations fiscales) afficheront les montants ainsi retenus.

L'article 13 du projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2019 prévoit d'**ouvrir le TESE à toutes les entreprises et associations quelle que soit leur taille.** La condition d'effectif jusqu'alors requise, moins de 20 salariés, pour y être éligible serait ainsi supprimée. Cette

mesure avait été annoncée par le ministre de l'Action et des Comptes publics, pour permettre la prise en charge, pour le compte des employeurs, des démarches liées au prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu (IR) de leurs salariés à compter du 1^{er} janvier 2019.

**Tous les jeudis,
par mail, une newsletter
sur les nouvelles
informations fiscales,
sociales et juridiques !**

