



---

## LE PRELEVEMENT A LA SOURCE FOCUS AVOCATS

**RAPPORTEUR :**

**BATONNIER ET VICE BATONNIER  
EN EXERCICE :**

Marie-Aimée PEYRON  
Basile ADER

**DATE DE LA REDACTION :**

30 octobre 2018

**DATE DE PRESENTATION AU  
CONSEIL :**

6 novembre 2018

**CONTRIBUTEURS :**

Eve OBADIA : Co - présidente de la Commission fiscale de l'Ordre  
Aïda KAMMOUN et Gwënael GAUTHIER - Avocats fiscalistes

---

*A la demande du Conseil de l'Ordre, la commission fiscale du Barreau, animée par Eve Obadia, Louis-Marie Bourgeois et Alain Theimer, a confié à nos confrères Gwënaël Gauthier et Aïda Kammoun la rédaction du présent mémorandum illustré d'exemples chiffrés. Toutes les situations sont envisagées : les fluctuations à la baisse ou la hausse des revenus ou encore les difficultés de trésorerie.*

---

## LE PRELEVEMENT A LA SOURCE

### FOCUS AVOCATS

---

*Comme tous les contribuables français, les avocats n'échappent pas à la mise en œuvre du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2019. Cette réforme des modalités du recouvrement de l'impôt ne concerne pas uniquement les salariés, dont l'impôt sera désormais prélevé par leur employeur.*

*Pour les professions indépendantes (BNC et gérants majoritaires de SELARL), le prélèvement prendra la forme d'un acompte contemporain mensuel ou trimestriel prélevé directement sur le compte bancaire du contribuable. L'avocat employeur procédera aux prélèvements à la source sur le salaire alloué à ses employées via le canal de la déclaration sociale nominatives (DSN) et affectera un compte bancaire dédié aux prélèvements opérés par l'administration fiscale.*

*L'attention du lecteur est attirée sur le fait que la réforme du prélèvement à la source n'emporte aucune modification des règles d'assiette de l'impôt sur le revenu ni des obligations déclaratives des contribuables. Seul le recouvrement de l'impôt est modifié, avec une particularité pour l'année de transition 2018 et la mise en place d'un crédit d'impôt pour la modernisation du recouvrement (CIMR).*

# SOMMAIRE

## I - LE P.A.S EN GENERAL

- A. Les revenus concernés**
- B. Détermination du taux de prélèvement**
  - 1. Année de référence
  - 2. Taux de prélèvement applicable
  - 3. Modification et ajustement du taux

## II - LE P.A.S FOCUS AVOCAT

- A. L'avocat BNC**
- B. L'avocat salarié**
- C. L'avocat associé d'une structure d'exercice à l'IS**
  - 1. Les associés relevant de l'article 62 du CGI
  - 2. Les associés non visés par l'article 62 du CGI

## III - 2018 : ANNEE DE TRANSITION

- A. Absence d'un double prélèvement en 2019**
  - B. Imposition des revenus exceptionnels**
  - C. Réductions et crédits d'impôt**
-

# I- LE P.A.S EN GENERAL

Applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, le prélèvement à la source permettra de supprimer le décalage d'un an entre la perception des revenus et leur imposition.

Ainsi l'impôt sur le revenu sera prélevé en 2019 sur les revenus de 2019.

Ce qui ne change pas :

- Les règles de calcul de l'impôt ne sont pas modifiées ;
- Le barème de l'impôt sur le revenu restera progressif ;
- La souscription obligatoire d'une déclaration annuelle est maintenue : Les revenus 2018 seront à déclarer dans les conditions actuelles au printemps 2019.

## A. Les revenus concernés

Le prélèvement à la source concerne la plus grande majorité des revenus. Mais les modalités de collecte varient selon leur nature, car tous ne peuvent être directement prélevés avant leur versement effectif. On distingue ainsi deux systèmes :

- **La retenue à la source** appliquée aux **revenus salariaux** et pensions, opérée par l'employeur ou l'organisme versant ;
- **L'acompte** acquitté par les **travailleurs indépendants** et bénéficiaires de revenus fonciers, calculé par l'Administration d'après les derniers éléments de taxation dont elle dispose et qu'elle prélève mensuellement ou trimestriellement sur leurs comptes bancaires.

Revenus dans le champ du prélèvement à la source		Revenus hors du champ du prélèvement à la source
Retenue à la source	Acompte	
<b>Traitements et salaires</b>	Bénéfices industriels et commerciaux (BIC)	Plus-values immobilières
Pensions de retraite	<b>Bénéfices non commerciaux (BNC)</b>	Plus-values mobilières
Allocations de chômage	Bénéfices agricoles (BA)	Revenus de capitaux mobiliers
Indemnités journalières de maladie, accident ou maternité	Revenus fonciers	Plus-values de cession de biens meubles corporels
Intéressement et participation au bénéfice de l'entreprise	<b>Rémunération des gérants majoritaires art. 62 du CGI</b>	Stock-options, gains d'acquisition des actions gratuites, carried interest, bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE)
Indemnités, primes, allocations et gratifications	Rentes viagères à titre onéreux	Indemnités pour préjudice moral supérieures à 1 million d'€
Avantages en argent ou en nature	Pensions alimentaires, salaires et pensions versés par des débiteurs établis à l'étranger	Revenus de source étrangère ouvrant droit à un crédit d'impôt égal à l'impôt français

### Exemple

Un contribuable qui perçoit à la fois un salaire et des revenus fonciers (des loyers) subira donc deux prélèvements à la source :

- le premier, sous forme d'une retenue à la source directement prélevée par son employeur sur son salaire ;
- le second, sous forme d'un acompte mensuel prélevé tous les mois (ou, sur option, tous les trimestres) par l'administration fiscale sur son compte bancaire pour les revenus fonciers.

Préalablement au calcul du prélèvement il convient de déterminer l'assiette imposable et le taux de prélèvement applicable.

## B. Détermination du taux de prélèvement

### 1. Année de référence

Le système du prélèvement à la source permet de s'acquitter de l'impôt concomitamment à la perception du revenu.

Le taux est calculé pour chaque foyer fiscal sur la base de l'impôt sur le revenu et des revenus de :

- l'année N-2 pour le calcul de la retenue à la source et des acomptes afférents à la période de janvier à août de l'année N ;
- l'année N-1 pour les prélèvements opérés de septembre à décembre de l'année N.



### Exemple

Le contribuable déclare ses revenus de 2017 (année N-2) en mai-juin 2018 (année N-1). Le taux de prélèvement porté sur son avis d'imposition en septembre 2018 (année N-1) sera appliqué aux revenus perçus de janvier à août 2019 (année N).

En mai 2019, le contribuable déclarera ses revenus de 2018 (année N-1). Le taux de prélèvement porté sur son avis d'imposition en septembre 2019 (année N) sera appliqué aux revenus perçus du 1<sup>er</sup> septembre 2019 (année N) au 31 août 2020 (année N+1).

### 2. Taux de prélèvement applicable

**Le taux de prélèvement utilisé sera, en principe, le taux du foyer du contribuable** calculé par l'administration fiscale à partir de l'ensemble des revenus perçus par le foyer.

Le taux de prélèvement est nul :

- Si le foyer est non imposable avant réductions et crédits d'impôt pour l'une des années servant au calcul du taux ;
- Si le foyer n'a pas été imposé pendant 2 années consécutives et si le montant des revenus par part de quotient familial est inférieur ou égal à 25 000 €.

**Exemple :**

*Un contribuable marié avec 3 enfants à charge bénéficie de 4 parts de quotient familial. Il n'a payé aucun impôt en 2017 et 2018 et le revenu fiscal de référence de son foyer est de 75 000 €. En 2019, le taux de prélèvement sera égal à 0 car le foyer n'a pas été imposé pendant 2 années consécutives (2017 et 2018) et le montant des revenus par part de quotient familial de 18 750 € (75.000 € / 4) est inférieur à 25 000 €.*

Le contribuable peut opter pour :

- un taux neutre afin que son employeur n'ait pas connaissance du taux personnalisé du foyer ;
- un taux individualisé pour chacun des deux membres de son foyer s'il est marié ou pacsé.

Le choix du type de taux n'a pas de conséquence sur le montant d'impôt sur le revenu finalement dû par le foyer.

### **Le taux du foyer**

L'impôt sur le revenu est un impôt calculé en fonction d'un barème progressif en tenant compte de l'ensemble des revenus du contribuable, de sa situation et de ses charges de famille.

Le taux de prélèvement à la source découle directement du calcul de l'impôt sur le revenu effectué sur la base de ce barème progressif pour les revenus concernés par le prélèvement à la source.

### **Le taux individualisé**

Afin de tenir **compte des disparités éventuelles de revenus au sein du couple**, les conjoints pourront opter pour un taux de prélèvement individualisé en fonction de leurs revenus respectifs.

Un taux est alors calculé par l'Administration pour chacun des conjoints. Il s'applique sur les revenus propres de chacun, les revenus communs restant soumis au taux du foyer (les revenus fonciers par exemple).

Les taux individualisés permettront au total de prélever le même montant. Il ne s'agit pas d'une individualisation de l'impôt mais **d'une répartition différente du paiement de l'impôt entre les conjoints**.

L'option pour le taux individualisé pourra être exercée à tout moment et sera tacitement reconduite. Elle pourra être dénoncée à tout moment. Le délai de mise en place est de 3 mois au plus.

### Le taux neutre ou par défaut

Il est applicable de **plein droit** si l'administration fiscale n'est pas en mesure de communiquer un taux au contribuable.

#### Exemple :

- lorsque le contribuable n'a jamais souscrit de déclaration de revenus (nouvelle embauche) ;
- pour les enfants rattachés au foyer fiscal de leurs parents.

Il est applicable sur **option** : les contribuables pourront **opter pour la non transmission de leur taux personnalisé à leur employeur et ainsi se voir appliquer un taux « non personnalisé »**. Dans ce cas, l'employeur appliquera le taux correspondant à la rémunération de son employé, définie dans une grille de taux.

Base mensuelle de prélèvement	Taux par défaut
Inférieure à 1 368 €	0%
Supérieure ou égale à 1 368 € et inférieure à 1 420 €	0,5%
Supérieure ou égale à 1 420 € et inférieure à 1 511 €	1,5%
Supérieure ou égale à 1 511 € et inférieure à 1 614 €	2,5%
Supérieure ou égale à 1 614 € et inférieure à 1 724 €	3,5%
Supérieure ou égale à 1 724 € et inférieure à 1 816 €	4,5%
Supérieure ou égale à 1 816 € et inférieure à 1 937 €	6,0%
<b>Supérieure ou égale à 1 937 € et inférieure à 2 512 €</b>	<b>7,5%</b>
Supérieure ou égale à 2 512 € et inférieure à 2 726 €	9,0%
Supérieure ou égale à 2 726 € et inférieure à 2 989 €	10,5%
Supérieure ou égale à 2 989 € et inférieure à 3 364 €	12,0%
Supérieure ou égale à 3 364 € et inférieure à 3 926 €	14,0%
Supérieure ou égale à 3 926 € et inférieure à 4 707 €	16,0%
Supérieure ou égale à 4 707 € et inférieure à 5 889 €	18,0%
Supérieure ou égale à 5 889 € et inférieure à 7 582 €	20,0%
<b>Supérieure ou égale à 7 582 € et inférieure à 10 293 €</b>	<b>24,0%</b>
Supérieure ou égale à 10 293 € et inférieure à 14 418 €	28,0%
Supérieure ou égale à 14 418 € et inférieure à 22 043 €	33,0%
Supérieure ou égale à 22 043 € et inférieure à 46 501 €	38,0%
Supérieure ou égale à 46 501 €	43,0%

Les contribuables devront verser un complément de retenue à la source au plus tard le dernier jour du mois suivant celui de la perception du revenu si la retenue pratiquée en application du taux neutre est inférieure à celle qui aurait résulté de l'application du taux du foyer.

Le taux neutre est toutefois élevé car il est calculé sur la base du barème progressif applicable à un célibataire sans enfant.

### Exemple :

	Monsieur	Madame	Total Foyer
<b>Salaire annuel</b>	120 000 € <i>10 000 € par mois</i>	24 000 € <i>2 000 € par mois</i>	144 000 €
<b>Application du taux du foyer</b>  Taux du foyer 19,2 %	<b>23 040 €</b> (120 000 x 19,2 %) <i>soit 1 920 € par mois</i>	<b>4 608 €</b> (24 000 x 19,2 %) <i>soit 384 € par mois</i>	27 648 €
<b>Application du taux individualisé</b>  Taux individualisé pour M : 21,6 % Taux individualisé pour Mme : 6,9 %	<b>25 920 €</b> (120 000 x 21,6 %) <i>soit 2 160 € par mois</i>	<b>1 656 €</b> (24 000 x 6,9 %) <i>soit 138 € par mois</i>	27 576 €
<b>Application du taux neutre</b>  Taux neutre pour M : 24 % Taux neutre pour Mme : 7,5 %	<b>28 800 €</b> (120 000 x 24 %) <i>soit 2 400 € par mois</i>	<b>1 800 €</b> (24 000 x 7,5 %) <i>soit 150 € par mois</i>	30 600 €

## 3. Modification et ajustement du taux

### En cas de changement de situation

Certains événements personnels (mariage, Pacs, divorce, naissance...) peuvent modifier de façon notable le montant de l'impôt annuel à payer.

En cas de modification de la situation du contribuable au cours de l'année N, le taux de prélèvement ne reflètera pas la situation réelle du contribuable sur cette année.

Les changements de situation doivent donc être déclarés en ligne à l'administration fiscale dans les 60 jours. L'Administration procédera au calcul d'un nouveau taux en fonction des informations données.

### A la demande du contribuable

Les contribuables peuvent également modifier leur taux de prélèvement à la source en cours d'année directement en ligne pour tenir compte de l'évolution de leurs revenus ou de leur situation au titre de l'année en cours.

Le taux de prélèvement ou des acomptes modulés seront appliqués au plus tard le 3<sup>ème</sup> mois qui suit celui de la demande et jusqu'au 31 décembre de l'année de la demande pour :

- les revenus soumis à la retenue à la source, le taux modulé est transmis à l'employeur qui le met en œuvre sans restitution pour les mois antérieurs ;
- les revenus soumis à acompte, un nouvel échéancier est défini et le montant des acomptes à verser tient compte des excédents déjà versés.

Le contribuable peut moduler le taux :

- **à la hausse** : aucune condition n'est exigée en cas de variation à la hausse ; le contribuable pourra librement augmenter son taux de prélèvement ;

- **à la baisse** : le contribuable ne pourra diminuer son taux de prélèvement à la source que si le montant global de son revenu diminue de 10% ou de 200 € au moins. En cas de modulation à la baisse excessive ou erronée il encourt des pénalités.

## II- LE P.A.S FOCUS AVOCAT

### A. L'avocat BNC

Les avocats concernés :

- ⇒ Avocat exerçant en individuel ;
- ⇒ Avocat collaborateur non salarié.

Les revenus concernés sont :

- les bénéfices tirés de l'exercice à titre individuel de la profession d'avocat ;
- la quote-part de résultats reçus par un associé de SCP ou de SCM ou de AARPI (associations d'avocats) non soumis à l'IS ;
- les rétrocessions d'honoraires de l'avocat sous contrat de collaboration ;
- les produits de droits d'auteurs ;
- les sommes perçues par les avocats en leur qualité de fiduciaires.

La base d'imposition correspondra au bénéfice net imposable déterminé selon le régime réel ou micro (hors résultats provenant des cessions d'éléments de l'actif immobilisé) porté sur la déclaration annuelle N° 2035.

En cas de non adhésion à un centre de gestion agréé, le bénéfice est majoré de 25 %.

**Aucun acompte** ne sera prélevé :

- de janvier à août 2019, si aucune activité n'est déclarée en 2017 ou en cas de déficit ;
- jusqu'en septembre 2020, si aucune activité n'est déclarée en 2018 ou en cas de déficit ;
- sur demande du contribuable en cas de cession ou cessation d'activité (après imposition du fait de la cession).

Le **déficit** de l'année de référence est retenu pour une valeur nulle mais les déficits reportables de même nature des années précédentes sont pris en compte pour la détermination de l'assiette à retenir.

#### **Exemple :**

*Maître A a réalisé un bénéfice de 29 000 € en 2017 avec un déficit reportable de 5 000 € pour 2016. L'assiette pour le calcul de l'acompte est de 24 000 € (29 000 – 5 000).*

*Il sera procédé à un ajustement prorata temporis, si le bénéfice déclaré se rapporte à une période de moins de 12 mois.*

L'avocat peut demander à **moduler son prélèvement** en fonction de son activité.

Ainsi, est-il possible de diminuer le taux en cas de perte d'un client important ou à l'inverse de l'augmenter afin de tenir compte de la perception d'un honoraire conséquent.

En pratique, la demande de modulation ne pourra pas être sollicitée avant de connaître le bénéfice de l'année N-1 car ce résultat doit être communiqué à l'Administration lors de la demande de modulation. Les 1<sup>ers</sup> acomptes de l'année risquent donc d'être toujours calculés par rapport aux bénéfices N-2.

Une très grande prudence s'imposera lors de la demande de modulation qui exige de déterminer de manière prévisionnelle l'ensemble des revenus perçus par le foyer fiscal (et non pas le seul bénéfice de l'avocat concerné). La preuve de sa bonne foi incombe au contribuable.

Les acomptes seront **directement prélevés sur le compte** bancaire du contribuable ou à sa demande :

- mensuellement, le 15 de chaque mois ;
- trimestriellement au 15 février, 15 mai, 15 août et 15 novembre (option à exercer au plus tard le 1<sup>er</sup> octobre de l'année précédente). Pour le prélèvement trimestriel de 2019, la date limite pour l'option est le 10 décembre 2018.

L'avocat peut demander le report d'un prélèvement d'acompte sur l'échéance suivante. Il dispose de cette faculté trois fois dans l'année en cas de mensualisation ou d'une seule en cas de prélèvement trimestriel. Toutefois, cette possibilité ne doit pas aboutir à décaler le paiement des acomptes de l'année sur la suivante ; le report de la dernière échéance trimestrielle n'est donc pas permis.

En pratique,

⇒ **Avril – Juin 2018 : Déclaration des revenus 2017**

En fonction de la déclaration déposée, l'administration fiscale a calculé et transmis le taux de prélèvement et le montant des acomptes qui seront appliqués tous les mois à partir de janvier 2019. L'avocat a d'ailleurs pu opter pour un paiement trimestriel.

⇒ **Septembre 2018 : Réception de l'avis d'impôt sur les revenus 2017** sur lequel figure le taux de prélèvement et le montant des acomptes.

⇒ **Janvier - août 2019 : Les contribuables paieront leur impôt sur le revenu via des acomptes calculés par l'Administration** sur la base des éléments contenus dans la déclaration de revenus 2017 déposée au printemps 2018. Les acomptes seront prélevés sur le compte bancaire du contribuable mensuellement à compter du 15 janvier ou, sur option, trimestriellement au 15 février, 15 mai et 15 août.

⇒ **Avril – Juin 2019 : Déclaration des revenus 2018**

Le contribuable continuera de déclarer chaque année l'ensemble de ses revenus dans les mêmes conditions qu'aujourd'hui.

- ⇒ **Septembre 2019 : le contribuable reçoit son avis d'imposition sur ses revenus 2018** sur lequel figurera son nouveau taux de prélèvement et le montant des acomptes applicable à compter de septembre 2019.
- ⇒ **Septembre – décembre 2019 : Les contribuables paieront leurs acomptes calculés par l'Administration** sur la base des éléments contenus dans la déclaration de revenus 2018 déposée au printemps 2019. Ils seront prélevés mensuellement ou, en cas d'option pour le prélèvement trimestriel, le 15 novembre 2019.

Exemple :

Année	2017	2018	2019
BNC réalisés	100 000 €	120 000 €	120 000 €

*Maître A, marié, a déclaré en mai-juin 2018 un bénéfice de 100 000 € au titre de l'année 2017 qui sera soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BNC. Il s'agit du seul revenu déclaré par le couple. Le taux de prélèvement calculé par l'Administration et porté sur son avis d'imposition en septembre 2018 est de 18,6 %. Par conséquent, de janvier à août 2019, Maître A versera huit mensualités de 1 550 € ( $100\,000 \times 18,6\% / 12$ ) chacune.*

*En mai 2019, Maître A déclarera un bénéfice de 120 000 € au titre de l'année 2018. Le taux de prélèvement calculé par l'Administration et porté sur son avis d'imposition en septembre 2019 est de 20,5 %. Par conséquent, de septembre à décembre de l'année 2019, Maître A versera quatre mensualités de 2 050 € ( $120\,000 \times 20,5\% / 12$ ) chacune. Il aura finalement versé 20 600 € [ $(1\,550 \times 8) + (2\,050 \times 4)$ ] d'acompte au titre de l'année 2019.*

*En mai 2020, Maître A déclarera finalement un bénéfice de 120 000 € pour l'année 2019. L'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2019 sera de 24 587 €. Il devra donc s'acquitter en septembre de l'année 2020 d'un complément d'impôt au titre de l'année 2019 de 3 987 € ( $24\,587 - 20\,600$ ).*

## **B. L'avocat salarié**

L'avocat salarié exerce son activité dans le cadre d'un contrat de travail et perçoit à ce titre des salaires.

Sont également concernés :

- ⇒ les juristes salariés ;
- ⇒ les indemnités allouées aux jurys d'examens, quelle que soit leur profession principale;
- ⇒ les vacataires ou professeurs à l'université.

Il s'agit du **revenu net imposable** à l'impôt sur le revenu des sommes versées et des avantages en argent ou en nature accordés.

Le prélèvement sera effectué sur la base du taux que l'avocat aura choisi de retenir :

- taux du foyer fiscal ;
- taux individualisé ;
- ou taux neutre.

Pour la 1<sup>ère</sup> collaboration, si l'avocat salarié est primo-déclarant le taux neutre s'applique.

Il conviendra de déclarer tout changement de situation avant le 31 décembre.

Pour les avocats salariés, l'impôt sera **prélevé à la source** par les avocats employeurs en fonction d'un taux de prélèvement calculé et transmis par l'administration fiscale par voie dématérialisée. L'employeur retiendra le montant correspondant puis le reversera le mois suivant à l'administration fiscale.

En pratique,

⇒ **Avril – Juin 2018 : Déclaration des revenus 2017**

En fonction de la déclaration déposée par le contribuable, l'administration fiscale a calculé le taux de prélèvement qui sera appliqué à son salaire à partir de janvier 2019.

⇒ **Septembre 2018 : Réception de l'avis d'imposition sur les revenus 2017** sur lequel figure le taux de prélèvement.

⇒ **Automne-hiver 2018 : L'employeur reçoit le taux de prélèvement applicable**

⇒ **Janvier – Août 2019 : Le prélèvement à la source est appliqué tous les mois aux salaires perçus de janvier à août 2019** sur la base des éléments contenus dans la déclaration de revenus 2017 déposée au printemps 2018.

⇒ **Avril – Juin 2019 : Déclaration des revenus 2018**

Le contribuable continuera de déclarer chaque année l'ensemble de ses revenus dans les mêmes conditions qu'aujourd'hui.

⇒ **Septembre 2019 : Le contribuable reçoit son avis d'imposition sur ses revenus 2018** sur lequel figurera son nouveau taux de prélèvement et le montant des acomptes applicable à compter de septembre 2019.

⇒ **Septembre – décembre 2019 : Le prélèvement à la source est appliqué tous les mois aux salaires perçus de septembre à décembre 2019** sur la base des éléments contenus dans la déclaration de revenus 2018 déposée au printemps 2019.

**Exemple :**

Année	2017	2018	2019
Salaires perçus	100 000 €	120 000 €	120 000 €

Maître B, collaborateur salarié et marié, perçoit en 2019 un salaire mensuel de 10 000 €.

Il a déclaré en mai-juin 2018 un salaire annuel de 100 000 € au titre de l'année 2017. Il s'agit du seul revenu déclaré par le couple. Le taux de prélèvement calculé par l'Administration et porté sur son avis d'imposition en septembre 2018 est de 18,6 %. Par conséquent, de janvier à août de l'année 2019, son employeur prélèvera sur son salaire la somme de 1 550 € ( $100\,000 \times 18,6\% / 12$ ) et lui versera donc 8 450 € ( $10\,000 - 1\,550$ ).

En mai 2019, Maître B déclarera un salaire annuel de 120 000 € au titre de l'année 2018. Le nouveau taux de prélèvement calculé par l'Administration et porté sur son avis d'imposition en septembre 2019 est de 20,5 %. Par conséquent, de septembre à décembre de l'année 2019, son employeur prélèvera sur son salaire la somme de 2 050 € ( $120\,000 \times 20,5\% / 12$ ) et lui versera 7 950 € ( $10\,000 - 2\,050$ ). Son employeur aura finalement prélevé 20 600 € [ $(1\,550 \times 8) + (2\,050 \times 4)$ ] au titre de l'année 2019.

En mai 2020, Maître B déclarera un bénéfice de 120 000 € pour l'année 2019. L'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2019 sera de 24 587 €. Il devra donc s'acquitter en septembre 2020 d'un complément d'impôt au titre de l'année 2019 de 3 987 € ( $24\,587 - 20\,600$ ).

## C. L'avocat associé d'une structure d'exercice à l'IS

### 1. Les associés relevant de l'article 62 du CGI

Les associés concernés :

- les gérants majoritaires de SELARL ;
- les associés gérants commandités de SELCA ou SCA ;
- les associés de SCP ou de sociétés en participations (SEP et AARPI) soumise à l'IS sur option.

En principe, les associés relevant des dispositions de l'article 62 du CGI ont un statut hybride :

- ⇒ imposition dans la catégorie des traitements et salaire ;
- ⇒ soumis au régime social des travailleurs non-salariés (TNS).

Toutefois, l'impôt sera prélevé **sous forme d'acompte** comme pour les avocats indépendants « BNC ». Il n'y aura donc pas de prélèvement à la source au niveau de la structure d'exercice mais un prélèvement d'acomptes sur le compte bancaire du contribuable directement par l'Administration.

Comme pour les titulaires de BNC, le taux est calculé pour chaque foyer fiscal sur la base de l'impôt sur le revenu et des revenus :

- de l'année N-2 pour le calcul des acomptes afférents à la période de janvier à août de l'année N ;
- de l'année N-1 pour les prélèvements opérés de septembre à décembre de l'année N.

L'**assiette de l'acompte** correspond au montant net imposable déclaré à l'impôt sur le revenu c'est-à-dire après prise en compte des frais professionnels pour leur montant forfaitaire ou pour leur montant réel.

Les revenus exceptionnels ou différés sont exclus de l'assiette du prélèvement.

Les indemnités journalières versées en cas de maladie, paternité ou maternité imposables sont prises en compte dans l'assiette du prélèvement.

**Exemple :**

*Maître C, associé majoritaire de la SELARL Avocat, a déclaré en 2017 un revenu annuel de 60 000 €. L'abattement forfaitaire de 10 % est alors de 6 000 €.*

*L'assiette pour le calcul de son acompte est de 54 000 € (60 000 € - 6 000 €).*

*L'administration fiscale a déterminé un taux de prélèvement pour son foyer fiscal de 12 %.*

*Maître C, versera donc un acompte mensuel de 540 € [(54.000 x 12 %) /12] de janvier à août 2019.*

En cas de **résultat déficitaire** après prise en compte des frais professionnels, il est retenu pour une valeur nulle. Un résultat déficitaire sur la période de référence aboutit à un acompte nul sur l'année N.

S'agissant des **dividendes** perçus, ils sont hors du champ d'application du prélèvement à la source et sont soumis au prélèvement forfaitaire unique (PFU) de 30 % (12,8 % prélevé par l'établissement payeur et 17,2% de prélèvements sociaux).

*Il est toujours possible de renoncer au PFU au moment du dépôt de la déclaration de revenus pour une imposition des dividendes au barème progressif.*

Les acomptes seront directement **prélevés sur le compte** bancaire du contribuable ou à sa demande :

- mensuellement, le 15 de chaque mois ;
- trimestriellement au 15 février, 15 mai, 15 août et 15 novembre (option à exercer au plus tard le 1<sup>er</sup> octobre de l'année précédente). Pour le prélèvement trimestriel de 2019, la date limite pour l'option est le 10 décembre 2018.

A la différence des titulaires de BNC, il n'est pas possible de demander le report de paiement de l'acompte sur l'échéance suivante.

L'avocat peut demander à **moduler** le prélèvement en fonction de son activité comme en matière de BNC.

Ainsi, est-il possible de diminuer le taux en cas de perte d'un client important ou à l'inverse de l'augmenter afin de tenir compte de la perception d'un honoraire conséquent.

Il conviendra d'être vigilant afin de ne pas s'exposer à l'application de sanctions pour minoration abusive des acomptes.

### Exemple :

*Maître C, associé majoritaire de la SELARL Avocat, a perçu les revenus suivants :*

Année	2017	2018	2019	2020
Revenus TNS	130 000 €	120 000 €	100 000 €	110 000 €

*Le taux de prélèvement calculé par l'Administration sur ses revenus 2017 et porté sur son avis d'imposition en septembre 2018 est de 26,6 %. Par conséquent, de janvier à août de l'année 2019, Maître C versera huit mensualités de 2 882 € ( $130\,000 \times 26,6\% / 12$ ) chacune, soit au total 23 056 €.*

*En mai 2019, Maître C déclarera 120.000 € de revenus TNS au titre de l'année 2018. Le taux de prélèvement calculé par l'administration et porté sur son avis d'imposition en septembre 2019 est de 25,5 %. Par conséquent, de septembre à décembre de l'année 2019, Maître C versera quatre mensualités de 2 550 € ( $120\,000 \times 25,5\% / 12$ ) chacune, soit au total 10 200 €.*

*Maître C aura finalement versé 33 256 € (23 056 + 10 200) d'acompte au titre de l'année 2019.*

*De janvier à août 2020, Maître C continuera de verser un acompte de 2 550 € par mois, soit au total 20 400 €.*

*En mai 2020, Maître C déclarera 100 000 € de revenus TNS au titre de l'année 2019. Il recevra en septembre 2020 son avis d'imposition sur les revenus 2019 sur lequel figurera le montant de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2019 de 23 205 € et son taux de prélèvement de 23,2 %. L'administration fiscale devra donc lui rembourser la somme de 10 051 € ( $33\,256 - 23\,205$ ).*

*Il versera de septembre à décembre 2020, un acompte mensuel de 1 933 € ( $100\,000 \times 23,2\% / 12$ ), soit au total 7 732 €. Maître C aura finalement versé 28 132 € ( $20\,400 + 7\,732$ ) d'acompte au titre de l'année 2020.*

*En mai 2021, Maître C déclarera 110 000 € de revenus TNS au titre de l'année 2020. Il recevra en septembre 2021 son avis d'imposition sur les revenus 2020 sur lequel figurera le montant de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2020 de 26 895 € et son taux de prélèvement de 24,5 %. L'administration fiscale devra donc lui rembourser la somme de 1 237 € ( $28\,132 - 26\,895$ ).*

## 2. Les associés non visés par l'article 62 du CGI

Les associés concernés :

- l'associé minoritaire (non gérant) de SELARL et l'associé gérant non majoritaire ;
- l'associé de SELAS et de SELAFA.

Des incertitudes subsistent sur leur statut fiscal et les modalités d'imposition des revenus perçus. S'agit-il de BNC ou de traitements et salaires ?

La doctrine administrative considère que les rémunérations de ces associés relèvent de la catégorie des traitements et salaires (Rép. Cousin : AN 16-9-1996 p. 4930 n° 39397 ; BOI-RSA-GER-10-10-20 n° 140, 12-9-2012 ; BOI-RSA-GER-10-30 n° 510, 12-9-2012).

Or, par une décision en date du 8 décembre 2017, le Conseil d'Etat a jugé que la rémunération allouée au président d'une SELAS au titre de son activité professionnelle (et non au titre de son mandat social) relève de la catégorie des BNC et non pas du dispositif prévu à l'article 62 du CGI (CE 8<sup>e</sup>-3<sup>e</sup> ch. 8-12-2017 n° 409429).

A ce stade, le mode déclaratif des revenus perçus par l'associé sera déterminant pour la mise en œuvre de la réforme du prélèvement à la source :

- **la rémunération allouée à l'associé a été déclarée par la société comme un salaire** : cette rémunération devra donner lieu à la retenue à la source par la société employeur selon le régime des salariés ;
- **la rémunération allouée à l'associé n'est pas déclarée comme un salaire par la société et a été déclarée par l'associé comme un BNC ou comme une rémunération de l'article 62 du CGI** : cette rémunération donnera lieu au versement d'un acompte mensuel dans les conditions prévues pour les BNC ou pour les associés et gérants de l'article 62 du CGI ;
- **la rémunération allouée à l'associé n'est pas déclarée comme un salaire par la société et a été déclarée par l'associé qui la perçoit comme un salaire** : une difficulté pratique se pose puisqu'à défaut d'avoir été informée, l'Administration ne réclamera pas d'acompte directement au contribuable alors même que la société ne prélèvera pas de retenue à la source sur les revenus. Il convient pour l'instant d'attendre le retour de la Direction de la Législation Fiscale de Bercy qui tend à résoudre cette problématique.

## III- 2018 : ANNEE DE TRANSITION

L'impôt sur le revenu sera prélevé chaque année : en 2018 sur les revenus de 2017, en 2019 sur les revenus de 2019.

Quid des revenus 2018 ?

- Pas de double prélèvement en 2019 ;
- Imposition des seuls revenus exceptionnels ;
- Maintien des réductions et crédits d'impôt.

### A. Absence d'un double prélèvement en 2019

L'instauration du prélèvement à la source implique une année blanche pour éviter que le contribuable supporte la même année deux fois l'impôt. Sans cette année blanche, il se serait acquitté en 2019 à la fois le prélèvement à la source sur les revenus de 2019 et de l'impôt sur les revenus perçus en 2018. Afin d'éviter ce double-paiement, les revenus non exceptionnels tels que les salaires, BNC, revenus fonciers, etc. perçus en 2018 sont exonérés.

Dès lors en 2018, seuls les revenus exceptionnels tels que les indemnités de rupture de contrat de travail, les indemnités de fin de CDD, etc. seront imposés.

En dépit de « l'année blanche », les revenus 2018 seront à déclarer dans les mêmes conditions qu'actuellement au printemps 2019. L'impôt normalement dû au titre des revenus non exceptionnels perçus en 2018 sera annulé par le biais d'un crédit d'impôt spécifique, le crédit d'impôt modernisation de recouvrement « CIMR », calculé automatiquement par l'administration fiscale sur la base de la déclaration des revenus 2018 déposée au printemps 2019.

**Impôt théorique 2018 – CIMR = Impôt 2018 effectivement dû**

### B. Imposition des revenus exceptionnels

Les revenus exceptionnels ainsi que les autres revenus exclus du champ de la réforme (par exemple les plus-values mobilières et immobilières, les dividendes, etc.) resteront imposés en 2019, selon les modalités habituelles.

Afin d'éviter que les contribuables ne soient tentés de majorer artificiellement leurs revenus de l'année 2018 – année blanche –, des dispositions particulières ont été adoptées.

Exemples de revenus exceptionnels imposables de l'avocat **salaré** :

- les gratifications surrogatoires correspondant à des gratifications hors contrat de travail ou accords ;

- les revenus correspondant 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 ;
- les indemnités de rupture de contrat de travail / cessation des fonctions de mandataires sociaux ;
- les indemnités de fin de CDD.

Compte tenu du mode de formation des bénéfices réalisés par les **avocats BNC**, le caractère non exceptionnel des BNC est apprécié en comparant les bénéfices réalisés au titre de l'exercice 2018 avec ceux réalisés au titre des années 2015, 2016, 2017, puis, le cas échéant, 2019 :

- si la rémunération 2018 est supérieure à la plus élevée des rémunérations de 2015 à 2017 alors l'assiette du CIMR est plafonnée à la plus élevée des rémunérations de 2015 à 2017 ;
- si la rémunération 2018 est inférieure à la plus élevée des rémunérations de 2015 à 2017 alors la rémunération 2018 est intégralement retenue pour le CIMR.

Toutefois,

- Si le plafonnement du CIMR a été appliqué en 2018 mais que le revenu du travailleur indépendant pour 2019 est supérieur ou égal à celui de 2018, le contribuable peut, sur réclamation contentieuse, demander la restitution de la différence entre le CIMR calculé sur ses revenus 2018 et le CIMR effectivement octroyé ;
- Si le revenu du travailleur indépendant pour 2019 est inférieur à celui de 2018 mais supérieur au plus élevé des années 2015 à 2017, le contribuable peut, sur réclamation contentieuse, demander la restitution de la différence entre le CIMR calculé sur son revenu 2019 et le CIMR effectivement octroyé.

**Exemple 1 : le bénéfice de l'année 2019 est inférieur à celui de 2018**

*Maître A, célibataire, a réalisé les BNC suivants :*

Année	2015	2016	2017	2018	2019
Montant des BNC réalisés par Maître A	24 000 €	30 000 €	36 000 €	48 000 €	42 000 €

*L'impôt sur le revenu brut dû par le contribuable au titre de l'année 2018 sera par hypothèse de 8 693 €.*

*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 (48 000 > 36 000), il est considéré comme un revenu non exceptionnel à hauteur de 36 000 € et comme un revenu exceptionnel à*

hauteur de 12 000 € (48 000 – 36 000). Le contribuable bénéficiera du CIMR, calculé par l'administration fiscale, pour un montant plafonné à 6 520 € ( $8\,693 \times 36\,000 / 48\,000$ ).

En 2019, le contribuable acquittera un montant d'impôt sur le revenu net dû au titre de l'année 2018 de 2 173 € (8 693 – 6 520). 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 42 000 €.

Dans la mesure où ce bénéfice est supérieur à celui retenu l'année précédente pour le calcul du CIMR ( $42\,000 > 36\,000$ ), il est considéré comme un revenu non exceptionnel à hauteur de 42 000 € et comme un revenu exceptionnel à hauteur de 6 000 € ( $42\,000 - 36\,000$ ). Le contribuable bénéficiera en septembre 2020 d'un CIMR complémentaire, calculé par l'administration fiscale, d'un montant de 1 086 € ( $(8\,693 \times 42\,000 / 48\,000) - 6\,520$ ).

Le CIMR et le CIMR complémentaire ont ainsi permis d'annuler en partie l'impôt afférent aux BNC de l'année 2018 en tenant compte du niveau le plus élevé d'activité sur quatre années (2015 à 2017 et 2019).

En outre, il demeurera possible pour le contribuable de justifier, par voie de réclamation auprès de l'administration fiscale, que le bénéfice qu'il a réalisé au titre de l'exercice 2018 résulte uniquement d'un surcroît d'activité pour demander l'annulation complète de l'impôt sur le revenu acquitté au titre de cette même année.

### **Exemple 2 : le bénéfice de l'année 2019 est supérieur à celui de l'année 2018**

Maître A, célibataire, a réalisé les BNC suivants :

Année	2015	2016	2017	2018	2019
Montant des BNC réalisés par Maître A	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 € ( $6\,893 \times 36\,000 / 42\,000$ ).

Le contribuable acquittera alors 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 €  $((6\,893 \times 42\,000 / 42\,000) - 5\,908)$ .

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.

Pour l'**avocat débutant son activité en 2018**, la totalité du bénéfice réalisé en 2018 est considérée comme un revenu non exceptionnel.

Toutefois, en 2020, lors de la liquidation de l'impôt sur le revenu dû au titre des revenus de l'année 2019, le CIMR initialement accordé peut être remis en cause.

Tel sera le cas si le bénéfice réalisé en 2019 par le membre concerné du foyer (majoré le cas échéant de ses autres revenus : traitements et salaires, etc.) est inférieur à la somme des bénéfices et des revenus de même nature réalisés en 2018.

#### Exemple :

Année	2018	2019
Montant des BNC réalisés par Maître A	48 000 €	42 000 €

Maître A, célibataire, déclare au titre de l'année 2018, un revenu d'activité de 48 000 €. L'impôt sur le revenu correspondant s'élève à 8 693 €.

En 2019, dans la mesure où son activité BNC a débuté en 2018, les revenus d'activité sont considérés en totalité comme des revenus non exceptionnels à hauteur de 48 000 €. Maître A bénéficiera du CIMR, calculé par l'administration fiscale, pour un montant global de 8 693 €.

En 2020, le contribuable déclare un BNC au titre de l'année 2019 de 42 000 €.

La différence entre le BNC réalisé en 2018 et celui réalisé en 2019 est égale à 6 000 €.

Par suite, le CIMR sera automatiquement remis en cause en 2020 et le contribuable devra restituer une fraction du CIMR accordé en 2019 sauf s'il justifie que la baisse du bénéfice en 2019 provient uniquement d'une variation de son activité par rapport à 2018.

Il existe un dispositif de plafonnement, similaire à celui décrit pour les contribuables titulaires de revenus BNC, pour les rémunérations versées aux **dirigeants** soumis au dispositif de la retenue à la source lorsqu'ils contrôlent en droit (directement ou par l'intermédiaire de leur famille) ou en fait la société qui verse les rémunérations.

Le caractère non exceptionnel des rémunérations de ces dirigeants sera apprécié en comparant les rémunérations perçues en 2018 avec celles perçues au titre des années 2015, 2016, 2017, puis, le cas échéant, 2019

## **C. Réductions et crédits d'impôt**

L'administration fiscale a prévu le maintien des réductions et crédits d'impôts ouverts au titre de l'année 2018.

Mais, en **principe**, les réductions et crédits d'impôt de l'année ne sont pas intégrés dans le taux du prélèvement :

- le taux ne prend pas en compte les réductions ou crédits d'impôt de l'année N-1 ;
- les réductions ou crédits d'impôt seront remboursés par l'Administration ou s'imputeront directement sur le solde définitif de l'impôt en septembre N+1.

### **Exceptions**

Une avance de 60 % calculée sur la base de la situation fiscale de l'année 2017 pour les bénéficiaires de certaines réductions et crédits d'impôt sera versée sur les comptes en banque des contribuables le 15 janvier 2019 :

- le crédit d'impôt lié à l'emploi d'un salarié à domicile ;
- le crédit d'impôt lié à la famille (garde d'enfants de moins de 6 ans) ;
- la réduction d'impôt pour dépenses de dépendance (EHPAD) ;
- les réductions d'impôt en faveur de l'investissement locatif (Pinel, Duflot, Scellier, investissement social et logement dans les DOM, Censi-Bouvard) ;
- les crédits et réductions d'impôt en faveur des dons aux œuvres, des personnes en difficulté et des cotisations syndicales.

Le solde d'acompte sera versé à partir de juillet 2019, après la déclaration de revenus permettant de déclarer le montant des dépenses engagées en 2018 ouvrant droit au crédit d'impôt.

### **Exemple :**

*Un contribuable a employé une nounou pour la garde de ses enfants au cours de l'année 2017. Il lui a versé un salaire annuel de 6 000 €. Il a donc bénéficié d'un crédit d'impôt emploi à domicile de 3 000 €.*

*En 2018, il a continué de lui verser un salaire annuel de 6 500 €. Il bénéficiera pour l'année 2018 d'un crédit d'impôt emploi à domicile de 3 250 €.*

*Il recevra alors, le 15 janvier 2019, la somme de 1 800 € (correspondant à 60 % du montant du crédit d'impôt dont il a bénéficié en 2017 de 3 000 €).*

*En mai 2019, il déclarera ses revenus 2018. L'administration fiscale pourra donc déterminer le montant final du crédit d'impôt 2018 et lui versera le solde d'acompte qui lui est dû à compter de juillet 2019, soit 1 450 € (3 250 € - 1 800 €).*

