



# GUIDE 2035 DES ADHÉRENTS

**2019**

---

## Table des matières

▶ Principales nouveautés .....	p.10
▶ Sources : .....	p.10
▶ Nouvelles mesures fiscales intéressant les professions libérales .....	p.10
▶ Accès par imprimé .....	p.14
▶ Présentation des régimes d'imposition .....	p.15
▶ Régime "micro-BNC" ou régime de la déclaration contrôlée .....	p.15
▶ Seuils applicables .....	p.15
▶ Recettes à retenir .....	p.16
▶ Recettes à exclure .....	p.17
▶ Situations particulières .....	p.17
▶ Exercice d'activités exclusivement non commerciales .....	p.19
▶ Exercice d'activités commerciales et non commerciales .....	p.20
▶ Synthèse .....	p.22
▶ Contribuables relevant du régime déclaratif spécial (micro-BNC) en 2018 .....	p.23
▶ Taxe sur la valeur ajoutée .....	p.24
▶ Professionnels soumis à la TVA .....	p.24
▶ Professionnels bénéficiant de la franchise en base .....	p.24
▶ Obligations comptables allégées .....	p.24
▶ Contribuables relevant du régime de la déclaration contrôlée en 2018 .....	p.26
▶ Application obligatoire .....	p.26
▶ Application sur option .....	p.27
▶ Régime "auto-entrepreneur" .....	p.30
▶ Généralités .....	p.33
▶ Barème de l'impôt sur les revenus de 2018 .....	p.33
▶ Formulaire à utiliser .....	p.33
▶ Modalités d'envoi et délai de dépôt de la déclaration professionnelle .....	p.34
▶ Date limite et lieu de dépôt .....	p.34
▶ Déclaration n° 2035-SD .....	p.34
▶ Déclarations n° 2042 et 2042 C .....	p.34
▶ Recours obligatoire à la procédure TDFC .....	p.35
▶ Conséquences d'un non-dépôt ou d'un dépôt hors délai .....	p.36
▶ Situations particulières .....	p.37
▶ Imposition par foyer .....	p.37
▶ Revenus provenant d'une autre activité que l'activité libérale .....	p.37
▶ Revenus provenant d'une activité non professionnelle .....	p.37
▶ Revenus provenant d'une activité salariée .....	p.38
▶ Revenu provenant de l'exercice simultané de plusieurs activités libérales ..	p.38
▶ Cessation d'activité ou décès .....	p.38
▶ Territorialité de l'impôt .....	p.38
▶ Résidents de France ayant des BNC en provenance de l'étranger .....	p.39
▶ Non-résidents ayant des BNC de source française .....	p.40
▶ Récapitulation des éléments d'imposition .....	p.40

▶ Principes d'imposition .....	p.42
▶ Règles générales de détermination du résultat fiscal .....	p.42
▶ Régime de droit commun (recettes encaissées / dépenses payées) .....	p.42
▶ Recettes imposables .....	p.42
▶ Dépenses déductibles .....	p.44
▶ Régime optionnel (créances acquises / dépenses engagées) .....	p.45
▶ Principes et modalités de l'option .....	p.46
▶ Justification des dépenses .....	p.48
▶ Éléments de justification et comptabilisation .....	p.49
▶ Dépenses à usage mixte .....	p.49
▶ Dépenses évaluées forfaitairement .....	p.50
▶ Incidence de la TVA sur la déclaration n° 2035-SD .....	p.50
▶ Situation regard de la TVA .....	p.51
▶ Professionnels non assujettis à la TVA .....	p.51
▶ Professionnels assujettis à la TVA .....	p.51
▶ Mentions de la TVA sur les annexes n°2035-A-SD et 2035-B-SD .....	p.52
▶ Identification du contribuable et de l'exploitation .....	p.53
▶ Page 1 du formulaire 2035-SD .....	p.53
▶ Page 2 du formulaire n° 2035-SD .....	p.55
▶ Annexe n° 2035-A-SD .....	p.56
▶ Recettes et dépenses professionnelles .....	p.58
▶ Recettes professionnelles .....	p.58
▶ Déclaration 2035-A-SD - Cadre 2 .....	p.58
▶ Recettes professionnelles (ligne 1, AA) .....	p.59
▶ Nature des recettes à retenir .....	p.59
▶ Encaissements ne constituant pas des recettes .....	p.60
▶ Débours et honoraires versés à des tiers .....	p.60
▶ Débours payés pour le compte du client (ligne 2, AB) .....	p.61
▶ Honoraires rétrocédés (ligne 3, AC) .....	p.61
▶ Honoraires non rétrocédés (ligne 21) .....	p.62
▶ Produits financiers (ligne 5, AE) .....	p.63
▶ Gains divers (ligne 6, AF) .....	p.64
▶ Prestations maternité .....	p.65
▶ Indemnités d'assurance .....	p.65
▶ Dommages et intérêts .....	p.65
▶ Indemnité d'éviction .....	p.66
▶ Indemnités de rupture de contrat .....	p.66
▶ Indemnité de cessation ou de transfert de clientèle .....	p.67

▶ Dépenses professionnelles .....	p.68
▶ Déclaration 2035-A-SD - Cadre 3 .....	p.68
▶ Dépenses liées au personnel .....	p.69
▶ Salaires nets et avantages en nature (ligne 9, BB) .....	p.69
▶ Charges sociales sur salaires (ligne 10, BC) .....	p.72
▶ Personnel intérimaire (ligne 18, BH) .....	p.73
▶ Impôts et taxes .....	p.73
▶ Contribution économique territoriale (CET) (ligne 12, JY) .....	p.73
▶ Autres impôts (ligne 13, BS) .....	p.74
▶ CSG déductible (ligne 14, BV) .....	p.75
▶ Locaux professionnels .....	p.76
▶ Loyers et charges locatives (ligne 15, BF) .....	p.76
▶ Frais de chauffage, d'eau, de gaz et d'électricité (ligne 20, BH) .....	p.77
▶ Moyens techniques .....	p.77
▶ Achats et petit outillage (ligne 8, BA et ligne 19, BH) .....	p.77
▶ Location de matériel et de mobilier (ligne 16, BG) .....	p.78
▶ Entretien et réparation (ligne 17, BH) .....	p.79
▶ Primes d'assurance (ligne 22, BH) .....	p.80
▶ Frais de véhicules (ligne 23, BJ) .....	p.81
▶ Justification des déplacements .....	p.81
▶ Régime de droit commun : déduction des frais réels .....	p.82
▶ Régime optionnel : déduction forfaitaire des frais .....	p.85
▶ Frais de déplacement et de représentation .....	p.92
▶ Frais de réception, de représentation et de congrès (ligne 26, BM) .....	p.92
▶ Autres frais de déplacement (ligne 24, BJ) .....	p.93
▶ Charges sociales personnelles et autres cotisations professionnelles .....	p.94
▶ Charges sociales personnelles (ligne 25, BK) .....	p.94
▶ Cotisations syndicales et professionnelles (ligne 29, BM) .....	p.98
▶ Frais administratifs et de gestion .....	p.99
▶ Fournitures de bureau, frais de documentation, de correspondance et de téléphone (ligne 27, BM) .....	p.99
▶ Frais d'acte et de contentieux (ligne 28, BM) .....	p.100
▶ Autres frais divers de gestion (ligne 30, BM) .....	p.100
▶ Frais financiers (ligne 31, BN) .....	p.101
▶ Intérêts d'emprunt .....	p.102
▶ Agios bancaires .....	p.102
▶ Pertes diverses (ligne 32, BP) .....	p.103

▶ Patrimoine professionnel .....	p.105
▶ Composition du patrimoine professionnel .....	p.105
▶ Sources : .....	p.105
▶ Définition des différentes catégories de biens .....	p.105
▶ Biens affectés par nature .....	p.105
▶ Biens affectés par décision de gestion .....	p.105
▶ Biens privés .....	p.106
▶ Cas particulier des parts de sociétés .....	p.106
▶ Personnes concernées .....	p.107
▶ Conséquences au regard de la déduction des charges .....	p.107
▶ Amortissements .....	p.109
▶ Tableau des "immobilisations et amortissements" (Déclaration 2035-SD, page 2 cadre I) .....	p.109
▶ Règles fiscales relatives à l'amortissement .....	p.111
▶ Méthode d'amortissement par composant .....	p.111
▶ Éléments amortissables .....	p.112
▶ Base amortissable .....	p.113
▶ Taux d'amortissement .....	p.115
▶ Modes d'amortissement .....	p.117
▶ Plus-values et moins-values professionnelles .....	p.125
▶ Tableau "Détermination des plus-values et moins-values" (2035-SD, cadre II, page 3) .....	p.125
▶ Détermination des plus-values ou moins-values .....	p.127
▶ Modalités d'imposition .....	p.127
▶ Plus et moins-values à court terme .....	p.128
▶ Plus et moins-values à long terme .....	p.129
▶ Cas particuliers .....	p.131
▶ Régimes d'exonération et abattements sur les plus-values professionnelles .....	p.136
▶ Exonération en faveur des petites entreprises (CGI, art. 151 septies) .	p.137
▶ Exonération applicable en cas de cession de l'activité ou d'une branche complète d'activité (CGI, art. 238 quindecies) .....	p.141
▶ Exonération en cas de départ à la retraite (CGI, art. 151 septies A) .....	p.144
▶ Abattement sur les plus-values immobilières (CGI, art. 151 septies B) .....	p.148
▶ Exonération en cas de cession de droits de surélévation d'immeubles (CGI, art. 238 octies A) .....	p.149
▶ Abattement en cas de cession de droits sociaux par les dirigeants partant en retraite (CGI, art. 150-0 D ter) .....	p.150
▶ Synthèse des régimes de faveur en matière de plus-values professionnelles .....	p.151

▶ Détermination du résultat .....	p.155
▶ Déclaration 2035-B-SD - Cadre 4 .....	p.155
▶ Réintégrations (lignes 35 à 37) .....	p.155
▶ Plus-values à courts terme (ligne 35 CB) .....	p.155
▶ Divers à réintégrer (ligne 36 CC) .....	p.155
▶ Bénéfice des sociétés civiles de moyens (ligne 37 CD) .....	p.156
▶ Déductions (lignes 40 à 44) .....	p.156
▶ Frais d'établissement (ligne 40 CG) .....	p.156
▶ Dotation aux amortissements (ligne 41 CH) .....	p.157
▶ Moins-values à court terme (ligne 42 CK) .....	p.157
▶ Divers à déduire (ligne 43 CL) .....	p.157
▶ Résultat fiscal (lignes 46 CP ou 47 CR) .....	p.158
▶ Détermination de la valeur ajoutée .....	p.160
▶ Annexe n°2035-E-SD .....	p.160
▶ Souscription de l'imprimé .....	p.161
▶ Cadre A "RECETTES" .....	p.161
▶ Ligne EF "Montant des recettes provenant de l'exercice d'une profession non commerciale" .....	p.161
▶ Ligne EG "Gains divers" .....	p.162
▶ Ligne EH "TVA déductible afférente aux dépenses visées aux lignes EJ à EP" .....	p.162
▶ Ligne EN "Plus-value" .....	p.162
▶ Ligne EI "Total 1" .....	p.162
▶ Cadre B "DÉPENSES" .....	p.162
▶ Ligne EJ "Achats" .....	p.162
▶ Ligne EK "Variation de stock" .....	p.162
▶ Ligne EL "Services extérieurs" .....	p.162
▶ Ligne EM "Loyers et redevances" .....	p.162
▶ Ligne EO "Frais de transports et de déplacement" .....	p.163
▶ Ligne EP "Frais divers de gestion" .....	p.163
▶ Ligne EQ "TVA incluse dans les recettes mentionnées en ligne EF" .....	p.163
▶ Ligne ER "TCA et assimilées" .....	p.163
▶ Ligne EU - Certaines dotations aux amortissements .....	p.163
▶ Ligne EV "Moins-values" .....	p.163
▶ Ligne EW "Total 2" .....	p.163
▶ Cadre C "VALEUR AJOUTÉE" .....	p.163
▶ Cadre D "CONTRIBUTION SUR LA VALEUR AJOUTÉE DES ENTREPRISES" .....	p.163
▶ Crédits et réductions d'impôt .....	p.165
▶ Déclaration 2069-RCI-SD .....	p.165
▶ Crédit d'impôt formation du professionnel .....	p.171
▶ Crédit d'impôt famille .....	p.172
▶ Crédit d'impôt apprentissage .....	p.175
▶ Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale .....	p.178
▶ Crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE) .....	p.178
▶ Crédit d'impôt intéressement .....	p.181
▶ Crédit d'impôt des métiers d'art .....	p.181
▶ Réduction d'impôt mécénat .....	p.184
▶ Crédit d'impôt pour investissement en Corse .....	p.186
▶ Réduction d'impôt pour frais de tenue de comptabilité et frais d'adhésion à une AGA ..	p.189
▶ Réduction d'impôt pour acquisition de biens culturels .....	p.190

▶ Régimes spéciaux .....	p.192
▶ Régimes particuliers à certaines professions .....	p.192
▶ Agents généraux d'assurance .....	p.192
▶ Option pour le régime des traitements et salaires .....	p.192
▶ Autres particularités fiscales .....	p.193
▶ Médecins conventionnés .....	p.193
▶ Déduction forfaitaire de 2 % couvrant certains frais .....	p.194
▶ Abattement du groupe III et déduction de 3 % .....	p.194
▶ Exonération de 60 jours de garde au titre de la permanence des soins ....	p.196
▶ Revalorisation des honoraires perçus dans une zone déficitaire en offre de soins .....	p.197
▶ Précisions concernant les médecins remplaçants .....	p.197
▶ Vétérinaires .....	p.197
▶ Professions littéraires, artistiques ou sportives .....	p.198
▶ Produits de la propriété industrielle .....	p.199
▶ Fonctionnaires apportant leur concours à des entreprises privées .....	p.201
▶ Régimes particuliers à certains revenus .....	p.202
▶ Revenus exceptionnels ou différés .....	p.202
▶ Noms de domaine .....	p.202
▶ Opérations de lease-back .....	p.203
▶ Epargne salariale et CESTU .....	p.203
▶ Epargne salariale .....	p.203
▶ Chèque emploi-service universel (CESU) .....	p.204
▶ Régimes particuliers d'exonération liés à la localisation ou au statut de jeune entreprise .....	p.205
▶ Zones franches urbaines .....	p.205
▶ Conditions d'application .....	p.207
▶ Calcul de l'exonération .....	p.209
▶ Obligations déclaratives .....	p.212
▶ Zones franches dans les DOM .....	p.212
▶ Zone de revitalisation rurale .....	p.215
▶ Création d'entreprises entre le 1er janvier 2004 et le 31 décembre 2010 .	p.216
▶ Création et reprise d'entreprise entre le 1er janvier 2011 et le 31 décembre 2020 .....	p.217
▶ Pôles de compétitivité .....	p.219
▶ Zones de restructuration de la défense .....	p.220
▶ Jeunes entreprises innovantes .....	p.221
▶ Jeunes artistes à la création plastique .....	p.222

▶ Sociétés de personnes .....	p.224
▶ Principes d'imposition .....	p.224
▶ Sociétés et groupements concernées .....	p.224
▶ Précisions concernant les EIRL .....	p.224
▶ Précisions concernant les sociétés de fait .....	p.224
▶ Précisions concernant les sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires (SISA). .....	p.225
▶ Régime d'imposition des sociétés de personnes .....	p.226
▶ Résultat fiscal de la société et imposition des associés .....	p.226
▶ Détermination du résultat fiscal de la société .....	p.226
▶ Répartition du résultat au 31 décembre entre les associés .....	p.227
▶ Règles de répartition .....	p.227
▶ Prise en compte des dépenses professionnelles individuelles .....	p.229
▶ Déclarations fiscales à souscrire .....	p.231
▶ Déclaration 2035-SD .....	p.231
▶ État détaillé des charges professionnelles individuelles des associés .....	p.233
▶ Déclarations n°2035-F-SD et n°2035-G-SD .....	p.234
▶ Mesures spécifiques en matière de plus-values .....	p.236
▶ Report d'imposition des plus-values d'apport en société d'une activité individuelle .....	p.237
▶ Report d'imposition des plus-values d'apport ou d'échange réalisées par une SCP .....	p.237
▶ Plus-values résultant de la transmission à titre gratuit de parts sociales .....	p.237
▶ Report d'imposition des plus-values d'apport de titres en société par les professionnels exerçant à titre individuel .....	p.237
▶ Report d'imposition des plus-values d'apport de titres en société par des associés de sociétés de personnes .....	p.237
▶ Neutralisation fiscale des transformations de SCP en associations d'avocats à responsabilité professionnelle individuelle (AARPI) .....	p.237
▶ Déclaration 2042 C PRO - Régime micro-BNC .....	p.238
▶ Sources : .....	p.238
▶ Généralités .....	p.238
▶ Détermination du résultat imposable .....	p.238
▶ Déclaration des recettes .....	p.238
▶ Abattement pour frais .....	p.239
▶ Patrimoine professionnel .....	p.239
▶ Régime des plus-values et moins-values professionnelles .....	p.239
▶ Obligations déclaratives .....	p.240
▶ Déclaration n°2042 C PRO .....	p.240
▶ Plus-values professionnelles .....	p.240
▶ ANNEXE - Déclaration n° 2042 C PRO .....	p.240

▶ Déclaration n° 2036 - Sociétés civiles de moyens .....	p.247
▶ Présentation .....	p.247
▶ Règles générales d'imposition des SCM .....	p.247
▶ Sociétés tenues de souscrire une déclaration n° 2036 .....	p.247
▶ Sociétés bénéficiant de l'exonération de TVA des remboursements de frais reçus des associés .....	p.248
▶ Incidence du régime d'imposition des associés .....	p.248
▶ Sociétés autorisées à opter pour le régime réel normal BIC .....	p.248
▶ SCM dont l'objet consiste uniquement à mettre à la disposition des associés des locaux nus .....	p.249
▶ Modalités de détermination du résultat .....	p.249
▶ SCM constituées exclusivement entre associés BNC .....	p.249
▶ SCM comprenant des associés relevant des BNC et des BIC ou de l'IS .....	p.249
▶ SCM constituées exclusivement entre associés relevant des BIC ou de l'IS ..	p.250
▶ Établissement de la déclaration n° 2036 .....	p.250
▶ Identification et renseignements divers .....	p.250
▶ Cadre I : détermination du résultat fiscal .....	p.251
▶ Colonne 1 : Bénéfices non commerciaux .....	p.251
▶ Colonne 2 : Bénéfices industriels et commerciaux et bénéfices non commerciaux "créances-dettes" .....	p.253
▶ Cadre II : immobilisations et amortissements .....	p.255
▶ Cadre III : répartition du résultat entre les associés .....	p.255
▶ Cadre IV : divers .....	p.256
▶ Cadre V : état détaillé des dépenses réparties entre les associés .....	p.256
▶ ANNEXES : déclarations fiscales intéressant les SCM .....	p.256
▶ Déclaration n°2036 - Déclaration de résultats et répartition entre les associés ..	p.256
▶ Déclaration n°2036 - Notice 2019 .....	p.259

---

# Principales nouveautés

Date de publication : 1 févr. 2019

## Sources :

L. fin. 2019, n° 2018-1317, 28 déc. 2018 : JO 30 déc. 2018

L. fin. 2018, n° 2017-1837, 30 déc. 2017 : JO 31 déc. 2017 - L. fin. rect. 2017, n° 2017-1775, 28 déc. 2017 : JO 29 déc. 2017

## I. - Nouvelles mesures fiscales intéressant les professions libérales

1 - Parmi les mesures des lois de finances intéressant les professions libérales, on relèvera :

- ▶ Le **barème de l'impôt sur le revenu** applicable en 2019 sur les revenus de 2018 a été revalorisé de **1,6 %** et s'établit de la manière suivante pour une part de quotient familial :

**Barème de l'impôt sur les revenus de 2018**

Fraction du revenu imposable	Taux
N'excédant pas 9 964 €	0 %
De 9 964 € à 27 519 €	14 %
De 27 519 € à 73 779 €	30 %
De 73 779 € à 156 244 €	41 %
Plus de 156 244 €	45 %

### ▶ Prélèvement à la source :

Le prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu (PAS) est entré en vigueur le **1<sup>er</sup> janvier 2019**.

Les professionnels libéraux restent tenus de déposer leurs déclarations fiscales professionnelles (n° 2035, 2069-RCI, 2042 notamment), le PAS n'étant qu'une nouvelle modalité de règlement de l'impôt sur le revenu.

Ils devront désormais verser un "acompte contemporain" d'impôt sur le revenu calculé sur leur dernier bénéfice professionnel connu de l'administration fiscale.

Le bénéfice servant de base au calcul de l'acompte ne doit pas intégrer d'éléments non récurrents tels que des plus-values, moins-values, indemnités ou subventions qui n'ont pas en principe vocation à se renouveler tous les exercices. Aussi, le montant de ces éléments non récurrents inclus dans le bénéfice professionnel doit être isolé afin d'être porté à la connaissance de l'administration.

Les montants suivants doivent être reportés sur la **page 1 de la déclaration n° 2035-SD** (Cadre "Récapitulation des éléments d'imposition") ainsi que dans des cases spécifiques de la **déclaration n° 2042-C PRO** lorsque le titulaire du bénéfice non commercial est le contribuable ou son conjoint (déclarant 1 ou déclarant 2) :

- plus-values à court terme, subventions d'équipement, indemnités d'assurance compensant la perte d'un élément de l'actif immobilisé, à reporter sur la déclaration n° 2042-C PRO, lignes 5XP à 5YQ (BNC professionnels) ou lignes 5XY à 5YZ (BNC non professionnels) ;
- moins-values à court terme à reporter sur la déclaration n° 2042-C PRO, lignes 5XH à 5YL (BNC professionnels) ou lignes 5VM à 5WN (BNC non professionnels).

Pour plus d'informations sur la réforme, vous pouvez parcourir la Newsletter des adhérents n°22 /2018 dédiée au PAS ( *Newsletter n°22 du 30 novembre 2018.pdf*).

#### ► Recettes imposables :

- Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019, le régime d'imposition des **produits de la propriété industrielle** est profondément modifié (V. [36 \[Régimes spéciaux\]](#)).
- Les primes liées aux performances versées par l'État aux sportifs de l'équipe de France médaillés aux **jeux Olympiques et Paralympiques d'hiver** qui se sont déroulés en 2018 en Corée du Sud à PyeongChang et, le cas échéant, à leurs guides sont exonérées d'impôt sur le revenu (CGI, art. 81, 39° nouveau).

#### ► Charges professionnelles :

- A compter de l'imposition des revenus de 2018, la déduction du  **salaire versé au conjoint de l'exploitant** n'est plus plafonné à 17 500 € (V. [9 \[Dépenses professionnelles\]](#) et s.).
- Les **barèmes fiscaux** utilisés pour déterminer forfaitairement les **frais de véhicules** tiendront compte dès 2018 du type de motorisation du véhicule utilisé (essence, diesel, électrique ou hybride), en plus de la puissance fiscale du véhicule et de la distance parcourue dans l'année (V. [74 \[Dépenses professionnelles\]](#) et s.).
  - Le barème kilométrique BNC et le barème carburant BIC applicables aux frais de véhicules de l'année 2018 n'ont pas encore été publiés par l'administration à ce jour.
- Le **malus automobile** est à nouveau durci en 2019 (V. [66 \[Dépenses professionnelles\]](#)).
- L'exonération d'impôt sur le revenu des **suppléments de rétrocession d'honoraires pour prospection commerciale à l'étranger** est supprimée à compter de l'imposition des revenus de 2018.

#### ► Plus-values professionnelles :

A compter de 2019, le régime d'étalement de l'imposition applicable aux plus-values à long terme en cas de crédit-vendeur est étendu aux cessions de titres de sociétés sous certaines conditions (V. [34 \[Plus-values et moins-values professionnelles\]](#) et s.).

#### ► Crédits et réductions d'impôt :

- Le taux du **crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE)** a été abaissé à 6 % pour les rémunérations versées à compter de 2018 (contre 7 % en 2017) et restera fixé à 9 % dans les DOM.
  - Il sera ensuite définitivement supprimé à compter de 2019 en contrepartie d'un allègement de charges sociales à partir de 2019 (V. [25 \[Crédits et réductions d'impôt\]](#)).
- Le **crédit d'impôt apprentissage** est supprimé pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019 (Loi pour la liberté de choisir son avenir professionnel, n° 2018-771, 5 sept. 2018, art. 27, III). 2018 est la dernière année d'application de ce dispositif (V. [15 \[Crédits et réductions d'impôt\]](#) et s.).
- Le **crédit d'impôt des métiers d'art** s'appliquera aux dépenses réalisées jusqu'au 31 décembre 2019 et sera ensuite supprimé (V. [35 \[Crédits et réductions d'impôt\]](#)).
- Le **crédit d'impôt intéressement** est supprimé à compter du 1er janvier 2018 (V. [34 \[Crédits et réductions d'impôt\]](#) et s.).
- Le **crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale** est supprimé à compter du 1er janvier 2018 (V. [24 \[Crédits et réductions d'impôt\]](#) et s.).
- Le taux du **crédit d'impôt pour investissements en Corse** est porté à 30 % pour les très petites entreprises (V. [47 \[Crédits et réductions d'impôt\]](#)).

La **réduction d'impôt mécénat** est modifiée en plusieurs points Les dons effectués au profit d'organismes ayant pour activité principale la présentation au public d'œuvres audiovisuelles sont éligibles dès 2018. Un nouveau plafond alternatif à celui de 5 pour mille des recettes est également créé à compter de 2019 (V. [41 \[Crédits et réductions d'impôt\]](#) et s.).

► **Régimes spéciaux :**

- Création de **zones franches d'activité nouvelle génération (ZFA-NG) en Outre-mer** à compter de 2019 (V. [87 \[Régimes spéciaux\]](#)).
- Instauration d'un nouveau dispositif d'exonération dans les "**zones de développement prioritaire**" (ZDP) à compter de 2019.

Les ZDP correspondent à des régions de France métropolitaine qui remplissent certains critères de taux de pauvreté, de densité de population et de taux de chômage des jeunes. Compte-tenu des critères adoptés, seule la **région Corse** devrait être éligible à ce dispositif.

Les entreprises créées entre le 1er janvier 2019 et le 31 décembre 2020 dans une ZDP bénéficient :

- d'une **exonération d'impôt sur le revenu** (IR) ou d'impôt sur les sociétés (IS), totale pendant 2 ans puis dégressive pendant 3 ans (à hauteur respectivement de 75 %, 50 % et 25 % de leur montant) (CGI, art. 44 septdecies nouveau) ;
- de deux **exonérations de taxe foncière sur les propriétés bâties** (TFPB), l'une obligatoire, portant sur la moitié de la base imposable, l'autre facultative, sur l'autre moitié de cette base, intégrales pendant 7 ans puis dégressives pendant 3 ans, au titre desquelles un abattement correspondant respectivement à 75 %, 50 % et 25 % de cette moitié de la base nette imposable, s'applique (CGI, art. 1463 B et 1383 J, I nouveaux) ;
- de deux **exonérations de cotisation foncière des entreprises** (CFE), l'une obligatoire, portant sur la moitié de la base imposable, l'autre facultative, sur l'autre moitié de cette base, intégrales pendant 7 ans puis dégressives pendant 3 ans (CGI, art. 1466 B bis et 1383 J, II nouveaux), accompagnées des exonérations de CVAE correspondantes (CGI, art. 1586 ter, II modifié et art. 1586 nonies).

Ces exonérations s'appliquent à compter des impositions établies au titre de 2019 pour les exonérations d'impôt sur les bénéfices, et 2020 pour les exonérations d'impôts locaux.

► **Taxe sur la valeur ajoutée :**

Les règles de territorialité de la TVA applicables aux **prestations de services fournies par voie électronique** et aux prestations de télécommunication, de services de radiodiffusion et de télévision sont modifiées à compter du 1er janvier 2019.

Les modifications apportées sont de plusieurs ordres :

- un nouveau seuil annuel de 10 000 € hors TVA est institué, en-dessous duquel les prestations de services de télécommunications et assimilées sont réputées se situer dans l'État membre du prestataire et non pas dans celui du preneur non-assujetti ;
- le système du mini-guichet unique est désormais ouvert aux assujettis non établis dans l'UE, même s'ils sont identifiés à la TVA dans un État membre ;

-

les règles de facturation de l'État membre d'identification du prestataire sont applicables aux prestataires, établis hors UE ou dans un État membre autre que l'État de consommation, se prévalant du régime de guichet unique, qui fournissent des services de télécommunication et assimilés à des personnes non assujetties situées dans l'UE.



# Présentation des régimes d'imposition

Date de publication : 1 févr. 2019

## I. - Régime "micro-BNC" ou régime de la déclaration contrôlée

1 - Au titre d'une année, les titulaires de bénéfices non commerciaux sont susceptibles de relever de l'un des deux régimes d'imposition suivants en matière d'impôt sur le revenu :

- ▶ soit **le régime de la déclaration contrôlée**, applicable de plein droit aux professionnels qui ont réalisé plus de 70 000 € HT de recettes annuelles au titre des deux années précédentes ainsi qu'aux professionnels exclus du régime micro-BNC. Le bénéfice imposable est déterminé par différence entre les recettes encaissées et les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession ;
- ▶ soit **le régime déclaratif spécial ("micro-BNC")** réservé aux contribuables dont les recettes annuelles n'excédaient pas 70 000 € HT au titre de l'une des deux années précédentes. Les obligations comptables et fiscales de ce régime sont simplifiées et le bénéfice imposable est déterminé après application d'un abattement forfaitaire de 34 % pratiqué sur les recettes déclarées.

Depuis 2009, les professionnels exerçant une activité libérale dans le cadre du régime de la **micro-entreprise** peuvent par ailleurs opter pour un dispositif de versement libératoire de l'impôt sur le revenu (V. [47](#) et s.).

### Remarque

Si c'est le niveau de recettes qui est en principe déterminant pour connaître le régime d'imposition auquel sera soumis le professionnel libéral, il convient de relever à ce stade :

- que certains professionnels sont **exclus du régime micro-BNC** et obligatoirement soumis au régime de la déclaration contrôlée (V. [39](#)) ;
- et qu'il est toujours possible pour un professionnel relevant du régime micro-BNC d'**opter pour le régime de la déclaration contrôlée** (V. [41](#)).

2 - Pour une comparaison entre les deux régimes d'imposition : V. [46](#)

## II. - Seuils applicables

3 - Les recettes à prendre en considération pour l'appréciation de la **limite de 70 000 € HT** qui détermine l'application du régime micro-BNC s'entendent des sommes effectivement **encaissées au cours de l'année d'imposition** ou dont le contribuable a eu la **libre disposition** dans le cadre de son activité, quels que soient le mode de perception des recettes et l'année au cours de laquelle elles ont été facturées.

Ce seuil s'entend hors TVA, que le professionnel soit ou non assujetti à cette taxe.

### Important

Ce sont toujours les **recettes encaissées** qui sont retenues, même lorsque le professionnel a opté pour le **régime des créances acquises et des dépenses engagées** (CGI, art. 93 A).

4 - Pour les **années 2017, 2018 et 2019**, le seuil de recettes déterminant le régime d'imposition applicable en matière d'impôt sur le revenu a été porté à **70 000 € HT**.

Il était auparavant de 32 900 € HT.

Le montant de la **franchise en base de TVA** (CGI, art. 293 B) est quant à lui fixé à un seuil maximum de **33 200 € HT** de recettes par an pour les années 2017, 2018 et 2019.

S'agissant des seuils majorés applicables en matière de TVA dans les **DOM** : V. 5).

Ainsi, un professionnel libéral peut bénéficier du régime micro-BNC pour l'imposition de son bénéfice à l'impôt sur le revenu, et être assujetti à la TVA sur ces recettes.

Dans cette situation, il convient d'être attentif au respect de ses obligations comptables en matière de TVA.

**5 - Dépassement des limites de la franchise en base TVA** - La franchise en base de TVA continue de s'appliquer (en N) lorsque le chiffre d'affaires annuel n'est pas supérieur à :

- **33 200 € HT** l'année civile précédente (N-1) ;
- **ou 35 200 € HT** l'année civile précédente, s'il n'a pas excédé 33 200 € HT au titre de l'avant-dernière année (N -2).

La franchise en base reste applicable l'année suivant celle du franchissement de la limite 33 200 € HT à condition que le chiffre d'affaires de ladite année n'excède pas une limite majorée de 35 200 € HT.

Si la limite de 35 200 € HT est franchie, l'exploitant perd le bénéfice de la franchise en base à compter du premier jour du mois au cours duquel intervient ce dépassement.

En matière de livraisons de biens, de ventes à consommer sur place et de prestations d'hébergement, les seuils sont fixés à 82 800 € HT (limite de droit commun) et 91 000 € HT (limite majorée).

#### Nouveau

A titre expérimental et pour une durée n'excédant pas 5 ans, les limites d'application de la franchise en base de TVA ont été relevées pour les **entreprises situées en Guadeloupe, en Martinique et à La Réunion** (L. n° 2017-256, 28 févr. 2017, art. 135).

**A compter du 2 mars 2017**, bénéficient de la franchise en base de TVA les assujettis établis dans ces départements qui n'ont pas réalisé un chiffre d'affaires supérieur :

▶ **au titre des prestations de services à :**

- **50 000 € HT** (au lieu de 33 200 € HT) l'année civile précédente ;
- **ou 60 000 € HT** (au lieu de 35 200 € HT), l'année civile précédente si le chiffre d'affaires de l'avant-dernière année n'a pas excédé 50 000 € HT.

▶ **au titre des livraisons de biens, ventes à consommer sur place et prestations d'hébergement à :**

- **100 000 € HT** (au lieu de 82 800 € HT) l'année civile précédente ;
- **ou 110 000 € HT** (au lieu de 91 000 € HT) l'année civile précédente si le chiffre d'affaires de l'avant-dernière année n'a pas excédé 100 000 € HT.

## A. - Recettes à retenir

**6** - Les recettes s'entendent de l'**ensemble des honoraires perçus** dans le cadre de l'exercice de la profession et de toutes les sommes reçues en contrepartie de services rendus aux clients.

Sont également retenus :

- les provisions et avances sur prestations futures effectivement encaissées ;
- les provisions destinées à faire face à des frais de procédures (sauf lorsqu'il s'agit de simple dépôts de fonds) ;
- les prestations réglées en nature sous forme de dons ou de cadeaux dès lors qu'ils constituent la contrepartie d'un service rendu ;
- les honoraires rétrocédés par des confrères.

## Remarque

Sur le cas particulier des versements reçus dans le cadre d'un **contrat de collaboration** : V. 9.

**7** - Sont également à retenir en tant que **recettes accessoires** ayant un lien avec l'exercice de la profession :

- les remboursements de frais reçus de la clientèle (hors débours, V. 8) ;
- les produits financiers (intérêts de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants se rattachant à l'exercice de la profession) ;
- les indemnités diverses perçues dans le cadre de l'exercice de la profession et ne relevant pas du régime des plus-values professionnelles ;
- les prix et récompenses (à l'exclusion de ceux bénéficiant de l'exonération prévue en faveur des prix littéraires, scientifiques ou artistiques - CGI, art. 92 A).

## B. - Recettes à exclure

**8** - Un certain nombre de sommes encaissées sont à exclure pour l'appréciation du seuil de 70 000 € HT. On pourra citer :

- les **débours** (sommes payées pour le compte d'un client et qui lui sont refacturées à l'euro l'euro) ;
- les **sommes qui ne font que transiter** chez le professionnel sans donner lieu à un encaissement effectif (indemnités de séquestre consignées chez un avocat à l'occasion d'un litige par exemple) ;
- les **rétrocessions d'honoraires à des confrères**, c'est-à-dire les sommes reversées par un professionnel, de sa propre initiative et dans le cadre de la mission qui lui est confiée par son client, soit à un confrère, soit à une autre personne exerçant une profession libérale complémentaire de la sienne (c'est une divergence avec les règles d'appréciation de la franchise en base de TVA (BOI-TVA-DECLA-40-10-10, § 230, 5 juil. 2017)).

Sur le cas particulier des contrats de collaboration : V. 9.

- les recettes exceptionnelles réalisées en cas de **cession d'éléments d'actif** ou de **transfert de clientèle**, qui ne constituent pas des recettes mais des plus-values professionnelles.

**9 - Cas particulier des contrats de collaboration** - Les sommes versées par le collaborateur au praticien titulaire en contrepartie de la mise à disposition des locaux, du matériel ou d'une partie de la clientèle sont qualifiées de **recettes commerciales** et non de "rétrocessions d'honoraires à des confrères".

Leur montant ne doit donc pas être soustrait de celui des recettes à prendre en compte pour l'appréciation de la limite de 70 000 € HT.

Le collaborateur retient donc l'ensemble de ses recettes HT, avant déduction de la redevance de collaboration.

## C. - Situations particulières

**10 - Création d'activité en cours d'année** - En cas de création d'activité, le régime micro-BNC s'applique automatiquement au titre de l'année de la création et la suivante (les recettes de N-1 et N-2 permettant d'apprécier la limite de 70 000 € HT sont en effet retenues pour zéro).

La limite de 70 000 € HT s'entend toutefois pour une **année pleine d'exercice**.

Elle doit donc être ajustée au prorata de la **durée d'exploitation** au cours de l'année considérée en cas de création d'activité en cours d'année et servira de limite de référence pour l'application du

régime micro-BNC au cours de la troisième année d'activité (CGI, art. 102 ter, 1). Cet ajustement est effectué en fonction du **nombre de jours d'activité** par rapport à 365 jours.

#### Exemple

Un architecte crée son cabinet le 1<sup>er</sup> août 2018 et encaisse 50 000 € de recettes jusqu'au 31 décembre 2018. Il bénéficie automatiquement du régime micro-BNC l'année de la création (dès lors que N-1 et N-2 sont retenues pour 0 €).

En 2019, il réalise 80 000 € de recettes mais restera automatiquement placé sous ce régime dès lors que les recettes de l'année N-2 sont retenues pour 0 €.

En 2020, on appréciera le montant des recettes des deux années précédentes par rapport à la limite de 70 000 € :

- recettes de 2018 ajustées prorata temporis : soit 119 281 € (50 000 € / 153 x 365) ;
- recettes de 2019 : 80 000 €

Les recettes N-1 et N-2 étant supérieures au plafond de 70 000 €, le professionnel sera soumis à la déclaration contrôlée en 2020.

#### Remarque

En revanche, les professionnels assujettis à la TVA bénéficiant de la **franchise en base** doivent continuer à ajuster prorata temporis les recettes de l'année de création pour déterminer s'ils peuvent ou non l'année suivante continuer à bénéficier de cette franchise de TVA dont le **seuil est fixé à 33 200 € HT** (CGI, art. 293 B).

#### Exemple

Un conseil en informatique crée son activité le 1<sup>er</sup> septembre 2018 et encaisse 20 000 € de recettes.

Pour savoir s'il peut continuer à bénéficier de la franchise en base de TVA au 1<sup>er</sup> janvier 2019, ses recettes 2018 doivent être recalculées sur la base d'une année pleine pour apprécier le respect de la limite de 33 200 €.

Ajustement de la limite prorata temporis :  $20\,000\text{ €} / 122 \times 365 = 59\,836\text{ €}$ .

Le montant des recettes 2018 ajusté étant bien supérieur à la limite de 33 200 € HT, le professionnel sera donc soumis à la TVA dès le 1<sup>er</sup> janvier 2019, même s'il pourra continuer à bénéficier du régime micro-BNC au titre de cette seconde année d'activité.

**11 - Cessation d'activité en cours d'année** - Le régime micro-BNC s'applique au titre de l'année de cessation d'activité si au titre de N-1 ou N-2, les recettes HT encaissées étaient inférieures à la limite de 70 000 € HT.

Il n'y a donc plus lieu, comme c'était le cas jusqu'à l'imposition des revenus de 2016, d'ajuster prorata temporis les recettes de l'année de cessation.

**12 - Dépassement des limites du régime micro-BNC** - Le régime micro-BNC est toujours applicable au titre d'une année si au titre de **l'un des deux années précédentes**, le montant des recettes était inférieur à la limite de 70 000 € HT (CGI, art. 102 ter, 1).

Aussi, le dépassement de la limite de 70 000 € HT au cours de deux années successives ne fera sortir le professionnel du régime micro-BNC qu'au titre de la troisième année.

Dans le cas où les **recettes s'abaissent en deçà de la limite** au cours d'une année, le professionnel relève de plein droit du régime micro-BNC au titre de l'année suivante.

### Exemple

Un professionnel lance son activité le 1<sup>er</sup> janvier 2018 et réalise 80 000 € HT de recettes. Il bénéficie automatiquement du régime micro-BNC en 2018 (les deux années précédentes étant retenues pour 0 €). En 2019, il réalise 100 000 € de recettes. L'année N-2 étant retenue pour 0 €, et même si en N-1 il a perçu plus de 70 000 € de recettes, ce professionnel bénéficie encore du régime micro-BNC au titre de 2019. En revanche, au 1<sup>er</sup> janvier 2020 il relève automatiquement du régime de la déclaration contrôlée, ayant dépassé la limite de 70 000 € de recettes en N-1 et N-2. Si en 2020, il réalise 65 000 € HT de recettes, il pourra en 2021 et 2022 bénéficier à nouveau du régime micro-BNC quel que soit le niveau de ses recettes au titre de ces deux années.

## 1° Exercice d'activités exclusivement non commerciales

**13 - Pluralité d'activités non commerciales exercées à titre individuel** - Lorsque la même personne exerce plusieurs activités non commerciales, les recettes des différentes activités doivent être totalisées pour apprécier la limite de 70 000 € HT (BOI-BNC-DECLA-20-10, § 170, 2 janv. 2019).

**14 - Pluralité d'activités au sein du foyer fiscal** - Lorsque, dans un même foyer fiscal, plusieurs des membres exercent chacun une activité non commerciale, la limite de 70 000 € HT s'apprécie distinctement au regard de chacun des membres du foyer fiscal (BOI-BNC-DECLA-20-10, § 305, 2 janv. 2019).

Ainsi, ces personnes peuvent relever de différents régimes d'imposition pour leur activité libérale.

### Exemple

Un couple soumis à une imposition commune exerce respectivement une activité de masseur-kinésithérapeute et une activité de sage-femme. En N-1 et N-2, les recettes de l'époux s'élèvent à 80 000 € tandis que celles de l'épouse à 65 000 €. En N, l'époux relèvera obligatoirement du régime de la déclaration contrôlée, tandis que l'épouse sera soumise au régime micro-BNC.

**15 - Exercice de l'activité par une société relevant de l'impôt sur le revenu** - Les bénéfices réalisés par les personnes morales visées aux articles 8 et 8 ter du CGI (sociétés de personnes, y compris les sociétés civiles professionnelles ou autres personnes morales non soumises à l'impôt sur les sociétés de plein droit ou sur option) sont déterminés obligatoirement selon le **régime de la déclaration contrôlée**, quel que soit le montant des recettes réalisées (CGI, art. 103).

S'agissant toutefois de l'**associé unique d'une EURL** : V. [27](#).

**16 - Exercice individuel et dans le cadre d'une société de personnes en tant qu'associé** - Lorsqu'un professionnel relevant des BNC exerce à la fois une activité à titre individuel et dans le cadre d'une société de personnes en qualité d'associé, le régime d'imposition qui lui est applicable pour l'activité exercée à titre individuel est déterminé en tenant compte à la fois des recettes réalisées à titre personnel et de celles qui lui reviennent en proportion de ses droits dans la société (BOI-BNC-DECLA-20-10, § 140, 12 sept. 2012).

Cette solution donnée par l'administration sous les anciennes règles du régime micro-BNC devraient continuer à s'appliquer.

Si les recettes totales des deux activités :

- **excèdent 70 000 € HT au titre de N-1 et N-2**, l'activité exercée à titre individuel est exclue du régime déclaratif spécial au titre de l'année N (même si les recettes tirées de cette activité individuelle n'excèdent pas 70 000 € HT), le régime de la **déclaration contrôlée** est seul applicable ;

-

**n'excèdent pas 70 000 € HT au titre de N-1 ou N-2**, l'activité exercée à titre individuel peut bénéficier du régime déclaratif spécial au titre de l'année N (**micro-BNC**).

#### Remarque

Lorsqu'un professionnel exerce une activité individuelle et est **associé d'une société civile de moyens**, il est admis que pour déterminer le régime d'imposition applicable à l'activité non commerciale il soit fait abstraction de la part des recettes correspondant aux droits de l'associé dans la société, dès lors que cette société exerce une activité conforme à son objet (BOI-BNC-SECT-70-20, § 300, 7 juin 2017).

**17 - Revenus des activités connexes ou accessoires des officiers publics et ministériels** - Les officiers publics et ministériels sont obligatoirement soumis au régime de la **déclaration contrôlée** pour les bénéfices tirés de leur charge ou office.

Lorsqu'ils réalisent des revenus d'activités connexes, accessoires ou d'une autre source, l'appréciation de la limite de 70 000 € HT s'effectue indépendamment, en faisant abstraction des recettes provenant de leur charge ou de leur office, obligatoirement imposées selon le régime de la déclaration contrôlée (BOI-BNC-DECLA-20-10, § 200, 12 sept. 2012).

**18 - Synthèse** - Le tableau ci-dessous reprend les règles applicables en cas de pluralité d'activités relevant des BNC.

#### Pluralité d'activités BNC

Mode d'exercice des activités	Recettes à retenir pour l'appréciation des limites	Régimes d'imposition applicables	
		Recettes ≤ 70 000 € HT	Recettes > 70 000 € HT
<b>Activité BNC exercée à la fois à titre individuel et dans le cadre d'une société de personnes</b>			
- activité exercée dans le cadre de la société (hors EURL)		Déclaration contrôlée pour la société	Déclaration contrôlée pour la société
- activité exercée à titre individuel ou associé d'EURL	Cumul des recettes individuelles et de la quote-part de recettes de la société.	Régime déclaratif spécial (micro-BNC) pour l'activité individuelle	Déclaration contrôlée pour l'activité individuelle, même si les recettes tirées de cette seule activité sont inférieures ou égales à la limite.
<b>Pluralité d'activités BNC exercées à titre individuel par la même personne (1)</b>			
	Cumul des recettes	Régime déclaratif spécial (micro-BNC)	Déclaration contrôlée
(1) Précision toutefois concernant les officiers publics et ministériels : V. <u>17</u> .			

## 2° Exercice d'activités commerciales et non commerciales

**19** - L'appréciation du seuil de chiffre d'affaires sera différente selon le mode d'exercice des activités commerciales et non commerciales par le contribuable : exercice dans des entreprises séparées ou exercice au sein de la même entreprise.

## a) Exercice des activités dans des entreprises séparées

**20 - En cas d'exercice d'activités dans des entreprises séparées (autonomie de clientèles, de locaux, organisation et services distincts par exemple),** le montant des recettes est apprécié distinctement par rapport à chacune des activités.

Chaque activité est imposée dans sa propre catégorie de revenus (BIC / BNC), selon le régime correspondant au montant de recettes réalisées.

## b) Exercice des activités dans la même entreprise

**21 -** Lorsqu'un professionnel exerçant une activité libérale étend son activité et en retire des revenus d'une nature différente de l'activité d'origine, se pose la question du régime fiscal relatif à ces revenus additionnels.

**En cas d'exercice d'activités différentes dans la même entreprise,** les règles diffèrent selon que les activités sont considérées comme distinctes les unes des autres, ou au contraire, si l'on peut considérer qu'une activité est complémentaire ou accessoire à l'activité principale (BOI-BNC-DECLA-20-10, § 220, 2 janv. 2019).

### 1) Entreprise BNC qui étend son activité

**22 -** Lorsqu'une entreprise non commerciale étend son activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, il faut distinguer deux situations :

#### ► **Les activités sont distinctes (CGI, art. 96 B) :**

Si l'activité commerciale ne peut être considérée comme le prolongement de l'activité libérale, les bénéfices afférents à chacune des activités, non commerciale et commerciale, doivent être soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie qui leur est propre (BNC et BIC).

Notamment, les opérations commerciales accessoires ne peuvent pas être considérées comme une simple extension de l'activité non commerciale dans les cas suivants :

- des huissiers et des architectes qui réalisent accessoirement des opérations de gestion immobilière ;
- des chirurgiens et des médecins exploitant une clinique ou une maison de santé.

Il est fait masse des recettes commerciales et non commerciales pour apprécier la limite de 70 000 € HT :

- **si la somme des recettes des deux activités excède 70 000 € HT,** l'activité non commerciale est exclue du régime micro-BNC. Le régime de la déclaration contrôlée est seul applicable et l'activité commerciale est, quant à elle, soumise au régime du bénéfice réel ;
- **si la somme des recettes des deux activités n'excède pas 70 000 € HT,** l'activité non commerciale relève du régime micro-BNC et l'activité commerciale relève du régime micro-BIC.

#### ► **Les activités ne sont pas réputées distinctes (CGI, art. 155) :**

Lorsqu'un titulaire de BNC étend son activité à des opérations commerciales qui sont le prolongement de l'activité principale, les profits tirés de l'**activité accessoire ou complémentaire** sont intégrés aux résultats de l'activité BNC.

L'administration indique que les opérations complémentaires ou accessoires à caractère commercial doivent être directement liées à l'exercice de l'activité non commerciale et constituer une simple extension de celle-ci (BOI-BNC-CHAMP-10-20, § 92, 6 juil. 2016).

Sont donc concernés les seuls contribuables qui se livrent à des opérations relevant en principe de catégories différentes mais constituant, en fait, **l'exercice d'une seule et même profession ou activité** dont l'objet non commercial est prédominant. Ceci pourrait être le cas des vétérinaires qui vendent des médicaments dans le cadre de leur activité de soin aux animaux, ou les masseurs-kinésithérapeutes pour les bandages et crèmes qu'ils vendent à leurs patients dans le cadre de leur activité de soins à la personne.

En revanche, ne sont pas concernés les chirurgiens-dentistes, masseurs-kinésithérapeutes, pédicures-podologues qui vendent des appareils de prothèse **en dehors de leur clientèle en cours de traitement**, ni les médecins et vétérinaires **pro-pharmaciens**, c'est-à-dire aux praticiens qui procèdent à des ventes de médicaments non liées à l'accomplissement d'un acte médical (BOI-BNC-CHAMP-10-20, § 95, 6 juil. 2016).

Le régime déclaratif spécial (micro-BNC) est alors applicable si la somme des recettes des différentes activités n'excède pas 70 000 € HT.

## 2) Entreprise BIC qui étend son activité

**23** - Lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale étend son activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales, il faut distinguer :

### ► Application des dispositions de l'article 155 du CGI

Les profits retirés d'une activité de nature non commerciale accessoire à une activité commerciale sont ajoutés au bénéfice commercial pour être soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Les limites d'application du régime des micro-BIC s'apprécient en tenant compte de l'ensemble des recettes de nature commerciale et non commerciale.

#### Nouveau

**A compter du 1er janvier 2017**, les limites d'application du régime micro-BIC ont été portées à 170 000 € HT ou 70 000 € HT selon la nature de l'activité concernée (CGI, art. 50-0, 1°)

### ► Non-application des dispositions de l'article 155 du CGI

Les bénéfices afférents à chacune des activités, commerciale et non commerciale, doivent être soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie qui leur est propre (BIC et BNC).

Il est fait masse des recettes commerciales et non commerciales pour apprécier la limite de 70 000 € HT :

- **si la somme des recettes des deux activités excède 70 000 € HT**, l'activité non commerciale est exclue du régime micro-BNC, le régime de la déclaration contrôlée est seul applicable, et l'activité commerciale est, quant à elle, soumise au régime du bénéfice réel ;
- **si la somme des recettes des deux activités n'excède pas 70 000 € HT**, l'activité non commerciale relève du régime déclaratif spécial (micro-BNC) et l'activité commerciale relève du régime micro-entreprises.

## D. - Synthèse

**24** - Compte tenu de la revalorisation de la limite d'application du régime micro-BNC à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017 et des règles d'appréciation évoquées ci-dessus, il résulte en 2018 les situations suivantes :

Montant des recettes			Régime d'imposition en 2018
2016	2018	2018	

≤ 70 000 € HT	≤ 70 000 € HT	Quel que soit le montant	Micro-BNC (1)
> 70 000 € HT	≤ 70 000 € HT		Micro-BNC (1)
≤ 70 000 € HT	> 70 000 € HT		Micro-BNC (1)
> 70 000 € HT	> 70 000 € HT		Déclaration contrôlée
(1) Sauf option pour le régime de la déclaration contrôlée			

25 -

Exemple					
	Recettes			Régimes d'imposition	
	2016	2017	2018	2018	2019
<b>Cas n° 1</b>	30 000 €	35 000 €	<b>80 000 €</b>	Micro-BNC (1)	Micro-BNC (1)
<b>Cas n° 2</b>	40 000 €	<b>75 000 €</b>	<b>90 000 €</b>	Micro-BNC (1)	Déclaration contrôlée
<b>Cas n° 3</b>	<b>75 000 €</b>	<b>80 000 €</b>	60 000 €	Déclaration contrôlée	Micro-BNC (1)
<b>Cas n° 4</b>	<b>75 000 €</b>	<b>85 000 €</b>	<b>90 000 €</b>	Déclaration contrôlée	Déclaration contrôlée
(1) Sauf option pour le régime de la déclaration contrôlée					

### III. - Contribuables relevant du régime déclaratif spécial (micro-BNC) en 2018

26 - Un professionnel relève du régime micro-BNC si le montant de ses recettes au titre de N-1 ou N-2 n'excède pas **70 000 € HT**.

Le bénéfice imposable à l'impôt sur le revenu est alors égal au montant brut des recettes annuelles, diminué d'une **réfaction forfaitaire** de 34 % du montant des recettes, avec un minimum de 305 €.

Concernant les **obligations fiscales et comptables** du régime micro-BNC : V.1 [\[Déclaration 2042 C PRO - Régime micro-BNC\]](#) et s.

Remarque

Le relèvement de la limite d'application du régime micro-BNC est très avantageuse pour les contribuables dont le montant des recettes excède la limite d'application de la franchise en base de TVA (33 200 € HT en 2018).

En effet, ils peuvent désormais récupérer la TVA grevant leurs dépenses et investissements, et bénéficier en plus de l'abattement de 34 % sur le montant de leurs recettes hors TVA récupérable.

27 - Le régime micro-BNC s'applique à tous les professionnels **exerçant à titre individuel**.

Nouveau

En cas d'exercice au sein d'une société de personnes relevant des articles 8 et 8 ter du CGI, le régime de la déclaration contrôlée s'applique obligatoirement. Toutefois, depuis le 1er janvier 2016, les **EURL dont l'associé unique est une personne physique dirigeante** peuvent bénéficier du régime micro-BNC.

Par ailleurs, même en cas d'exercice individuel, le régime de la déclaration contrôlée s'applique automatiquement dans les cas visés au n° 40 et en cas d'option volontaire de la part du professionnel (V. 41 et s.).

## A. - Taxe sur la valeur ajoutée

**28 - Depuis le 1er janvier 2017**, et compte tenu du relèvement du seuil de recettes à 70 000 € HT pour l'application du régime micro-BNC, les professionnels peuvent bénéficier du régime micro-BNC et être ou non assujettis à la TVA (selon que leurs recettes excèdent ou non le seuil de 33 200 € HT fixé par l'article 293 B du CGI).

Jusqu'au 31 décembre 2016, les bénéficiaires du régime micro-BNC bénéficiaient automatiquement de la franchise en base de TVA (le seuil étant le même).

La loi de finances pour 2018 a déconnecté ces deux régimes qui relèvent désormais de limites d'application différentes.

### 1° Professionnels soumis à la TVA

**29** - Les professionnels assujettis à la TVA (sans en être exonérés) doivent faire figurer la TVA sur leurs factures de ventes de prestations et s'assurer que l'ensemble des mentions obligatoires prévues par la loi figurent sur le document tenant lieu de facture (CGI, art. 283, 289-0 et 289 ; CGI, ann. II, art. 242 nonies et 242 nonies A).

En contrepartie, ils ont la possibilité d'opérer la **déduction de la TVA** ayant grevé leurs dépenses professionnelles et leurs acquisitions d'immobilisations.

**30** - En tant qu'assujettis, ils relèvent d'un régime réel d'imposition en matière de TVA (régime réel simplifié ou réel normal sur option) et sont astreints au dépôt de déclarations de TVA (mensuel, trimestriel ou annuel selon le régime appliqué).

**31** - Ils sont par ailleurs astreints au respect d'un certain nombre d'obligations supplémentaires au plan comptable du fait de leur qualité d'assujetti à la TVA (V. 36).

### 2° Professionnels bénéficiant de la franchise en base

**32** - Bénéficiant de la franchise en base qui les dispense de facturer la TVA sur les prestations qu'ils rendent, les micro-entrepreneurs ne peuvent en contrepartie récupérer la TVA qui greve leurs dépenses professionnelles et leurs acquisitions d'immobilisations.

**33** - Les factures établies par les professionnels non assujettis à la TVA dans le cadre de leur activité doivent indiquer la mention "**TVA non applicable, article 293 B du CGI**".

## B. - Obligations comptables allégées

**34** - Les micro-entrepreneurs sont soumis à des obligations comptables allégées. Ils sont ainsi astreints :

- ▶ à la **tenue, au jour le jour, d'un livre** mentionnant chronologiquement le montant et l'origine des **recettes encaissées** à titre professionnel, en distinguant les règlements en espèces des autres règlements ;

Il est possible d'enregistrer les opérations à la date figurant sur le relevé bancaire ou postal.

Pour les assujettis à la TVA, les recettes correspondant à des ventes au détail ou à des services rendus à des particuliers peuvent être inscrites globalement en fin de journée lorsque leur montant unitaire est inférieur à 76 € (article 286, I 3° du CGI).

- ▶ à la **conservation des pièces justificatives** (factures, notes, contrats, etc.) ;
- ▶ et à la tenue d'un **registre** récapitulatif par année le détail **des achats** avec le mode de règlement et les références des pièces pour les professionnels exerçant également une activité de vente de produits.

**35** - Le travailleur indépendant qui a opté pour l'application du **régime micro-social** est tenu, au plus tard douze mois après la déclaration de la création de son entreprise, de dédier un **compte bancaire** à l'exercice de l'ensemble des transactions financières liées à son activité professionnelle (CSS, art. L. 133-6-8-4).

#### Nouveau

La loi PACTE ("Plan d'actions pour la croissance et la transformation des entreprises") actuellement en cours d'adoption par le Parlement prévoit une modification de cette obligation. Il serait prévu que les professionnels dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas **5 000 €** par an soient dispensés d'ouvrir un compte bancaire dédié à leur activité professionnelle.

**36 - Assujetti à la TVA** - Du fait de leur qualité d'assujetti à la TVA, un certain nombre d'obligations supplémentaires sont prévues notamment :

- l'obligation de ventiler dans la comptabilité les recettes en fonction de leur assujettissement à la TVA (opérations soumises à la TVA / opérations non soumises à la TVA / opérations en suspension de taxe) ;
- comptabilisation distincte des recettes accessoires à caractère commercial ;
- comptabilisation des recettes et des dépenses hors TVA récupérable ;
- ventilation des opérations par taux de TVA applicable (taux normal, taux réduit, taux intermédiaire, taux super-réduit).

#### Nouveau

En outre, depuis le **1er janvier 2018**, les assujettis à la TVA qui enregistrent les règlements des clients au moyen d'un logiciel ou système de caisse ont l'obligation d'utiliser un logiciel ou système sécurisé et certifié (CGI, art. 286, I-3° bis).

A défaut de produire un certificat délivré par un **organisme accrédité** ou une **attestation individuelle de l'éditeur**, certifiant que les conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données en vue du contrôle de l'administration fiscale sont remplies, l'assujetti encourt, en cas de contrôle, une **amende de 7 500 €** pour chaque logiciel ou système pour lequel le certificat ou l'attestation ne peut être produit, et sera tenu de régulariser sa situation (CGI art. 1770 duodecies).

Une nouvelle procédure de contrôle a d'ailleurs été créée pour l'Administration dans ce cadre (LPF art. L 80 O).

Ne sont pas visés par cette nouvelle obligation :

- les bénéficiaires de la **franchise en base** ;
- et les assujettis réalisant uniquement des opérations **exonérées de TVA**.

**37 - Bénéficiaires de la franchise en base de TVA** - S'agissant de la mention obligatoire sur les factures de ventes de prestations de services : V. 33.

## IV. - Contribuables relevant du régime de la déclaration contrôlée en 2018

**38** - La déclaration contrôlée est le second régime d'imposition à l'impôt sur le revenu dont peuvent relever les professionnels libéraux.

### A. - Application obligatoire

**39 - Application obligatoire du régime de la déclaration contrôlée** - Le régime de la déclaration contrôlée s'applique en 2018 aux professionnels dont les recettes ont excédé le seuil de **70 000 € HT à la fois en 2016 et en 2017**.

Sur la nature des recettes à retenir : V. 6 et s.

**40** - Par ailleurs, il s'applique obligatoirement, quel que soit le montant des recettes :

- aux **officiers publics et ministériels**, quel que soit le montant de leurs recettes, pour les bénéfices provenant de leur charge ou de leur office ;  
Lorsqu'ils exercent une activité connexe ou différente, ils conservent la faculté de choisir leur régime d'imposition dans les conditions de droit commun pour les bénéfices afférents à cette activité (micro-BNC ou déclaration contrôlée).
- aux personnes percevant des revenus tirés de la **production littéraire, scientifique, artistique ou de la pratique d'un sport** qui optent pour le régime particulier de détermination de leur bénéfice imposable prévu à l'article 100 bis du CGI (bénéfice moyen calculé sur trois ou cinq ans) ;
- aux **sociétés ou groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés** (sociétés civiles notamment) ;
- aux **sociétés civiles de moyens** (SCM) quel que soit le montant de leurs recettes ;  
En revanche, l'associé d'une SCM qui exerce une activité libérale à titre individuel par ailleurs peut bénéficier du régime micro-BNC pour cette activité individuelle.
- aux **associés de sociétés de personnes** visées aux articles 8 et 8 ter du CGI exerçant une activité de nature non commerciale ou de société interprofessionnelle de soins ambulatoires (**SISA**) qui n'ont pas opté pour l'impôt sur les sociétés ;  
En cas d'exercice à titre individuel en dehors de la société : V. 16 et 18.  
Lorsque tout ou partie des biens nécessaires à l'activité est compris dans un **patrimoine fiduciaire**, la déclaration contrôlée s'applique obligatoirement.

#### Nouveau

Depuis le 1er janvier 2016, les **EURL dont l'associé unique est une personne physique dirigeante**, bien que visées par l'article 8 du CGI, peuvent bénéficier du régime micro-BNC.

- aux personnes qui, à titre habituel ou professionnel, effectuent des **opérations sur des marchés à terme d'instruments financiers** ou de marchandises ou sur des marchés d'options négociables, sur les bons d'option ainsi que sur les parts de FCMIT, lorsque l'option pour le régime des BIC n'est pas possible ou n'a pas été exercée (CGI, art. 96 A) ;
- aux contribuables qui réalisent des recettes non commerciales et des recettes commerciales imposées distinctement et **optent pour un régime réel d'imposition** de leur bénéfice commercial (CGI, art. 96 B) ;
- aux **activités occultes** (activité soumise à la TVA non déclarée au Centre de formalité des entreprises, absence de souscription d'une déclaration fiscale dans les délais légaux) CGI, art. 102 ter, 6, d et c, LPF, art. 169, al. 2) ;

- aux contribuables ayant perçu des **revenus d'activités illicites** (L. fin. rect. 2009, n° 2009-1674, 30 déc. 2009, art. 18).

## B. - Application sur option

**41** - Les contribuables qui relèvent normalement du régime micro-BNC peuvent opter pour le régime de la déclaration contrôlée (CGI, art. 102 ter, 5).

L'option doit être **exercée dans le délai** prévu pour le dépôt de la déclaration de résultats n° 2035-SD de l'année, c'est à-dire au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1<sup>er</sup> mai.

### Important

Ainsi, au titre de l'imposition des revenus de 2018, l'option peut être exercée au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1<sup>er</sup> mai, soit le **3 mai 2019**.

Étant globale, l'option s'applique à l'ensemble des BNC réalisés par un même contribuable, à l'exception de ceux qui sont imposés selon les règles des traitements et salaires (notamment les agents généraux d'assurance (V. [2 \[Régimes spéciaux\]](#)), les titulaires de droits d'auteur dont les bénéficiaires sont intégralement déclarés par des tiers (CGI, art. 93, 1 quater), et les fonctionnaires apportant leur concours à des entreprises privées (V. [37 \[Régimes spéciaux\]](#)).

Elle n'est soumise à **aucun formalisme particulier** et peut résulter de la simple souscription de la déclaration de résultats n° 2035-SD.

**42** - L'option pour le régime de la déclaration contrôlée est **valable un an** et est irrévocable tant que le contribuable reste de manière continue dans le champ d'application du régime déclaratif spécial. Elle est **reconductible tacitement** pour la même période.

Elle cesse de produire ses effets lorsque le contribuable sort du champ d'application du régime micro-BNC (recettes supérieures à 70 000 € HT).

On notera que l'option pour le paiement de la TVA prend effet à compter du premier jour du mois au cours duquel elle est formulée, tandis que l'option pour le régime de la déclaration contrôlée s'applique à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année précédant celle de sa formulation.

**43** - L'option entraîne la soumission du professionnel à l'ensemble des **obligations comptables et fiscales** découlant du régime de la déclaration contrôlée.

En revanche, elle n'entraîne pas la perte du bénéfice de la franchise en base de TVA si les conditions prévues pour ce régime continuent d'être remplies (CGI, art. 293 B).

**44** - Il est également possible de **renoncer au régime de la déclaration contrôlée** si le montant des recettes de l'année sont inférieures à 70 000 € HT.

Cette renonciation doit être formulée sur papier libre, auprès du service des impôts, **avant le 1<sup>er</sup> février suivant la période de l'année** pour laquelle l'option a été exercée ou reconduite tacitement. La renonciation à l'option prend effet dès le 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle elle a été exercée (CGI, art. 102 ter, 5).

### Exemple

Un contribuable qui relève du régime micro-BNC en 2018 peut opter pour le régime de la déclaration contrôlée pour une durée d'un an au titre des bénéficiaires de 2018.

Cette option sera reconduite tacitement pour une période d'un an au titre de l'imposition des revenus des années 2019, sauf si elle est dénoncée avant le 1<sup>er</sup> février 2020 pour produire ses effets dès l'année 2019.

**45 - Avez-vous intérêt à opter ? -**

### Conseil pratique

Le régime de la déclaration contrôlée permet de tenir compte des charges réellement exposées, tandis que dans le cadre du régime micro-BNC, les charges sont évaluées forfaitairement à 34 % des recettes.

L'**importance de vos charges professionnelles** par rapport à vos recettes sera un bon indicateur de l'opportunité d'opter pour le régime de la déclaration contrôlée, d'autant qu'un **déficit BNC** pour une activité exercée à titre professionnel est déductible de votre revenu global (alors qu'un déficit sous le régime micro-BNC ne procure aucun avantage fiscal).

Au contraire, si vos charges professionnelles sont faibles, vous avez tout intérêt à rester placés sous le régime micro-BNC tant que vos recettes n'excèdent pas le seuil de chiffre d'affaires prévu pour l'application de ce régime.

Par ailleurs, le bénéfice du régime de la déclaration contrôlée conditionne bien souvent des **régimes de faveur** réservés aux professions libérales (**exonérations d'impôt** en cas d'installation dans certaines zones du territoire ou certaines activités (V. [53 \[Régimes spéciaux\]](#) et s.), **crédits et réductions d'impôt**, notamment le crédit d'impôt pour formation du professionnel ou le crédit d'impôt compétitivité emploi).

L'avantage du régime micro-BNC réside dans la simplification des obligations comptables et fiscales accordées, et à la possibilité de bénéficier du régime micro-social (V. [47](#) et s.).

**46 - Comparaison entre le régime micro-BNC et le régime de la déclaration contrôlée** - Le tableau ci-dessous présente une comparaison entre les deux régimes d'imposition :

Déclaration contrôlée	Régime déclaratif spécial (micro-BNC)
<b>Détermination du résultat imposable</b>	
Imposition des recettes réelles	Imposition des recettes réelles
Déduction des dépenses réelles (V. <a href="#">1 [Dépenses professionnelles]</a> et s.) Évaluation forfaitaire de certains frais possible (V. <a href="#">55 [Dépenses professionnelles]</a> pour le blanchissage et V. <a href="#">74 [Dépenses professionnelles]</a> )	Déduction d'un abattement pour frais de 34 % sur le montant total des recettes HT (minimum 305 €)
Possibilité d'amortir les immobilisations affectées à l'activité (V. <a href="#">1 [Amortissements]</a> et s.)	Pas d'amortissement possible (mais prise en compte des amortissements théoriques pour le calcul des plus-values : V. <a href="#">9 [Déclaration 2042 C PRO - Régime micro-BNC]</a> et s.)
Possibilité d'appliquer certains abattements et déductions : <ul style="list-style-type: none"> <li>- jeunes artistes à la création plastique (V. <a href="#">117 [Régimes spéciaux]</a> et s.)</li> <li>- médecins conventionnés (V. <a href="#">8 [Régimes spéciaux]</a> et s.)</li> </ul>	Aucun abattement ou déduction supplémentaire
Non application de la majoration de 25 % du bénéfice imposable en cas d'adhésion à une association de gestion agréée	Non application de la majoration de 25 %
Possibilité d'imputer le déficit professionnel sur le revenu global (V. <a href="#">10 [Détermination du résultat]</a> )	Les déficits subis sous ce régime ne sont pas déductibles du revenu global
<b>Réductions et crédits d'impôt</b>	
En cas d'adhésion à une association de gestion agréée et d'option pour le régime de la déclaration contrôlée par un professionnel dont	

<p>le montant des recettes est inférieur à la limite d'application du régime micro-BNC, réduction d'impôt de 2/3 des frais d'adhésion et de tenue de comptabilité, dans la limite de 915 € par an (V. <a href="#">53 [Crédits et réductions d'impôt]</a> et s.)</p>	<p>Aucun crédit ou réduction d'impôt possible</p>
<p>Possibilité de bénéficier de tous les crédits et réductions d'impôt accordés aux titulaires de BNC (V. <a href="#">2 [Crédits et réductions d'impôt]</a> et s.).</p>	
<p><b>TVA</b></p>	
<p>Récupération de la TVA sur les dépenses et acquisitions d'immobilisations réalisées par les redevables de la TVA, sauf si le professionnel bénéficie de la franchise en base.</p>	<p>Récupération de la TVA sur les dépenses et acquisitions d'immobilisations réalisées par les redevables de cette taxe, sauf si le professionnel bénéficie de la franchise en base de TVA.</p>
<p><b>Obligations déclaratives en matière d'impôt sur le revenu</b></p>	
<p>Établissement et télétransmission d'une déclaration n° 2035, accompagnée de ses annexes obligatoires</p>	<p>Report des recettes HT sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 C PRO (V. <a href="#">1 [Déclaration 2042 C PRO - Régime micro-BNC]</a> et s.). En cas d'option pour le régime "auto-entrepreneur" (V. <a href="#">47</a> et s.), souscription d'une déclaration mensuelle ou trimestrielle de recettes.</p>
<p><b>Obligations comptables</b></p>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tenue d'un livre-journal des recettes et des dépenses</li> <li>- Tenue d'un registre des immobilisations</li> <li>- Conservation des pièces justificatives pendant au moins 6 ans</li> <li>- Les professionnels soumis à la TVA doivent faire apparaître distinctement les opérations imposables à la TVA sur le livre journal</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tenue d'un document journalier donnant le détail des recettes professionnelles. Ce document doit faire apparaître distinctement les opérations imposables, ventilées par taux de TVA.</li> <li>- Tenue d'un registre récapitulatif par année le détail des achats avec le mode de règlement et les références des pièces (pour les professionnels exerçant également une activité de vente de produits)</li> <li>- Conservation des pièces justificatives pendant 6 ans au moins L'absence de comptabilité peut constituer un inconvénient important dès lors que le professionnel ne peut suivre l'évolution de la rentabilité de son activité, mais aussi à l'égard des tiers vis-à-vis desquels il manquera de crédibilité financière (banques, assurances, repreneurs du cabinet).</li> </ul>

## V. - Régime "auto-entrepreneur"

**47** - Certains professionnels relevant du régime micro-BNC peuvent opter pour un **versement libératoire mensuel ou trimestriel de leurs charges sociales** (régime micro-social simplifié) calculé en pourcentage des recettes réalisées au titre du mois ou du trimestre (CSS, art. L. 133-6-8). L'application du régime **micro-social** à toutes les micro-entreprises est en principe obligatoire depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016 (L. fin. séc. soc. 2016, n° 2015-1702, 21 déc. 2015, art. 15).

Les entrepreneurs relevant d'un régime micro-fiscal ont la possibilité de formuler une demande à leur caisse pour faire application des cotisations minimales applicables aux autres travailleurs indépendants. L'option pour un régime social de droit commun doit être effectuée au plus tard le 31 décembre de l'année précédant celle au titre de laquelle le régime doit s'appliquer.

En 2018, le seuil du régime micro-social a été aligné sur celui du micro-BNC et est ainsi fixé à **70 000 € HT de recettes**.

Le mécanisme du versement libératoire des charges sociales peut être complété par une option pour le **versement libératoire de l'impôt sur le revenu afférent à leur activité professionnelle** également calculé en pourcentage des recettes réalisées au titre du mois ou du trimestre (CGI, art. 151-0).

Autrement dit, les recettes ne seront pas assujetties au barème progressif de l'impôt sur le revenu mais à un taux fixe d'imposition.

### Important

L'option doit être effectuée avant le 30 septembre de l'année précédant celle au titre de laquelle le versement libératoire est appliqué.

**48 - Professionnels concernés** - Le régime de l'auto-entrepreneur est actuellement accessible aux seuls professionnels libéraux personnes physiques :

- ▶ qui relèvent du **régime déclaratif spécial (micro-BNC)** ;

Sont donc exclus, les contribuables qui :

- exercent une activité par nature exclue de ce régime d'imposition ;
- exercent une activité libérale relevant d'un régime réel d'imposition (déclaration contrôlée) pour une activité commerciale ou libérale accessoire, complémentaire ou non à leur activité libérale ;
- optent pour un régime réel d'imposition du bénéfice non commercial (déclaration contrôlée).

- ▶ et sont soumis au régime **micro-social** (CSS, art. L. 133-6-8).

Le régime micro-social simplifié permet au contribuable auto-entrepreneur de calculer le montant des cotisations sociales dues au titre de son activité en appliquant au montant des recettes du mois ou du trimestre un taux global fixe de cotisations de **22 %**.

### Remarque

Certains professionnels qui exercent une **activité libérale réglementée** (professionnels de santé, avocats notamment) ne peuvent pas bénéficier du régime de l'auto-entrepreneur.

**49 - Conditions de revenu** - Pour pouvoir opter pour le versement libératoire de l'impôt sur le revenu, les professionnels doivent en outre **avoir un revenu fiscal de référence qui n'excède pas la limite supérieure de la deuxième tranche du barème de l'impôt sur le revenu**.

Le revenu fiscal de référence s'entend du montant des revenus du foyer fiscal tel qu'il figure sur l'avis d'imposition du professionnel au titre de l'avant-dernière année d'imposition (N-2) et doit être rapporté à une part de quotient familial.

Pour les professionnels qui ont souhaité bénéficier du **versement libératoire fiscal en 2018**, le revenu fiscal de référence de leur foyer fiscal de l'année 2016 ne devait pas dépasser :

- ▶ 26 818 € pour une personne seule (1 part de quotient familial) ;
- ▶ 53 636 € pour un couple (2 parts) ;
- ▶ 80 454 € pour un couple avec deux enfants (3 parts).

**Pour pouvoir opter en 2019**, il est nécessaire que le revenu fiscal de référence de 2017 soit inférieur ou égal à :

- 27 086 € pour une personne seule (1 part),
- 54 172 € pour un couple (2 parts),
- 81 258 € pour un couple avec 2 enfants (3 parts).

#### Remarque

Les **personnes non-résidentes de France** (CGI, art. 4 B) peuvent bénéficier du régime de l'auto-entreprise. Le revenu fiscal de référence est alors déterminé à partir des seuls revenus de source française (BOI-BIC-DECLA-10-40-10, § 30, 1er juin 2018).

## 50 - Option pour le versement libératoire -

### Nouveau

L'option pour le régime micro-fiscal simplifié est effectuée auprès de l'agence de Sécurité sociale pour les indépendants ou l'URSSAF au plus tard le **30 septembre** de l'année précédant l'année au cours de laquelle elle prend effet.

### Exemple

Ainsi, le contribuable a dû opter au plus tard le **30 septembre 2018** pour bénéficier du régime en 2019.

Jusqu'au 31 décembre 2017, le délai d'option était fixé au 31 décembre.

Pour **renoncer au versement libératoire de l'IR**, le professionnel doit également se manifester au plus tard le 30 septembre.

Toutefois **en cas de création d'activité**, l'option est adressée au plus tard le dernier jour du troisième mois qui suit celui de la création.

Une option formulée hors délai, ainsi qu'une option formulée alors que les conditions d'application de ce régime ne sont pas remplies, est irrégulière et ne saurait donc autoriser le versement libératoire de l'impôt sur le revenu dû à raison de l'activité pour laquelle elle a été exercée.

**51 - Revenus concernés par l'option** - Le versement n'est libératoire de l'impôt sur le revenu qu'au titre des revenus provenant de l'**activité professionnelle** du professionnel qui a exercé l'option pour ce régime.

Les **plus-values ou moins-values** de cession d'actifs professionnels restent imposables selon le régime de droit commun sous réserve de l'application des régimes d'exonération (V. [1 \[Plus-values et moins-values professionnelles\]](#) et s.).

Tous les **autres revenus du foyer fiscal** demeurent imposables dans les conditions de droit commun (traitements et salaires, revenus de capitaux mobiliers, etc.).

Les professionnels sont tenus de déposer leur déclaration d'ensemble de leurs revenus n° 2042 et d'y reporter le montant des recettes soumises au prélèvement libératoire et des plus-values professionnelles imposables séparément.

**52 - Calcul du prélèvement libératoire** - Le montant du versement libératoire est déterminé en appliquant, au montant des recettes hors taxe du mois ou du trimestre précédent, un **taux de 2,20 %** (CGI, art. 151-0, II, 3°).

Les professionnels sont donc assujettis à un taux global de **24,20 %** (cotisations sociales et impôt sur le revenu).

Les professionnels n'ayant perçu aucune recette au cours du mois ou du trimestre précédent n'ont pas de versement à effectuer.

Les auto-entrepreneurs qui déclarent un montant de recettes nul pendant une période de 24 mois civils ou de 8 trimestres civils consécutifs (soit 2 ans) peuvent être exclus du régime micro-social simplifié par la Sécurité sociale des indépendants qui peut engager une procédure de radiation.

### **53 - Sortie du régime micro-social simplifié -**

#### Nouveau

Le régime micro-social simplifié cesse de s'appliquer à la date à laquelle les travailleurs indépendants cessent de bénéficier fiscalement du régime de la **micro-entreprise**.

Ainsi, si pendant deux années successives, vos recettes ont dépassé le seuil de 70 000 €, vous perdrez le bénéfice du micro-social et du micro-BNC à compter du 1er janvier de l'année suivante.

Toutefois, par exception, il cesse de s'appliquer dès le 31 décembre de l'année au cours de laquelle est exercée **l'option pour la déclaration contrôlée** (CSS, art. L. 133-6-8, III).

# Généralités

Date de publication : 1 févr. 2019

## I. - Barème de l'impôt sur les revenus de 2018

1 - Le barème de l'impôt sur le revenu pour 2019 (applicable aux revenus de 2018) est le suivant pour une part de quotient familial (Loi de finances 2019) :

Fraction du revenu imposable	Taux
N'excédant pas 9 964 €	0 %
De 9 964 € à 27 519 €	14 %
De 27 519 € à 73 779 €	30 %
De 73 779 € à 156 244 €	41 %
Supérieure à 156 244 €	45 %

## II. - Formulaires à utiliser

2 - Les professionnels libéraux placés sous le régime de la déclaration contrôlée doivent établir la déclaration de résultat professionnel sur le **formulaire n° 2035-SD** à partir des éléments d'imposition déterminés sur les **annexes n° 2035-A-SD et n° 2035-B-SD**, avant de les reporter sur la déclaration d'ensemble des revenus (**n° 2042 C PRO**), déclaration qui reprend l'ensemble de leurs revenus ainsi que ceux de leur foyer fiscal.

Les professionnels doivent également remplir l'annexe **n° 2035-E-SD (uniquement lorsque leurs recettes excèdent 152 500 € HT en 2018)**.

Les éléments portés sur cette annexe permettent de déterminer la valeur ajoutée produite au cours de la période d'imposition, laquelle servira à la détermination de la cotisation sur la valeur ajoutée (CVAE) et permettra l'établissement de la déclaration n° 1330 CVAE à souscrire au plus tard le 3 mai 2019.

Un cadre spécifique CVAE destiné aux entreprises mono-établissement au sens de la CVAE dispense du dépôt de la déclaration n° 1330-CVAE.

Les **sociétés et groupements d'exercice** utilisent le tableau de répartition du résultat entre les associés, qui est intégré en page 3 de la déclaration n° 2035-SD (V. (*Sociétés de personnes*)).

Les sociétés et groupements comprenant 9 associés et plus continuent de souscrire une annexe **n° 2035-AS-SD** qui peut être téléchargée sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr)

Les **professionnels membres de sociétés ou de groupements d'exercice** doivent compléter des annexes supplémentaires :

- l'annexe **n° 2035-F-SD** destinée à détailler la composition du capital social ;
- l'annexe **n° 2035-G-SD** qui détaille la liste des participations et filiales.

3 - La déclaration n° 2035-SD signée et les annexes n° 2035-F-SD et n° 2035-G-SD doivent être déposées en un seul exemplaire. Les annexes n° 2035-A-SD, n° 2035-B-SD et n° 2035-E-SD doivent être déposées en deux exemplaires.

4 - Les formulaires sont disponibles dans les services des impôts des entreprises et sont mis en ligne sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) ou sur le site [www.service-public.fr](http://www.service-public.fr).

### III. - Modalités d'envoi et délai de dépôt de la déclaration professionnelle

#### A. - Date limite et lieu de dépôt

##### 1° Déclaration n° 2035-SD

5 - La date limite de dépôt de la **déclaration n° 2035-SD** et de ses annexes est fixée au deuxième jour ouvré suivant le 1er mai (CGI, art. 175).

- ▶ Pour les revenus professionnels de l'année 2017, **la date limite est ainsi fixée au 3 mai 2019.**

6 -

#### Nouveau

Un délai supplémentaire est accordé aux **utilisateurs des téléprocédures** pour réaliser la télétransmission de leurs déclarations de résultats (BOI-BNC-DECLA-10-30, n° 270, 7 juin 2017).

Ce délai est fixé à **15 jours calendaires** au-delà de la date limite de dépôt des déclarations. Il s'applique à toute entreprise réalisant une télétransmission de sa déclaration de résultats en ligne via la procédure EFI-RP ou par transmission de fichiers EDI-TDFC (V. [9](#)).

Ce délai supplémentaire ne s'applique pas aux déclarations dont la date de dépôt est déterminée par rapport à la date de dépôt de la déclaration de résultats, à l'exception de la déclaration n° 1330-CVAE-SD (CERFA n° 14030) et la déclaration des loyers DECLOYER.

7 - La déclaration professionnelle n° 2035-SD accompagnée de ses annexes sera adressée au **service des impôts des entreprises compétent** par rapport au lieu principal d'exercice de l'activité.

S'il existe plusieurs installations professionnelles à des adresses différentes, une déclaration unique doit être envoyée au service des impôts des entreprises du lieu du **principal établissement**, que le déclarant exerce une ou plusieurs professions libérales.

##### 2° Déclarations n° 2042 et 2042 C

8 - La date limite de dépôt des **déclarations n° 2042 et 2042 C** (déclaration d'ensemble des revenus) est encore inconnue à ce jour.

Un délai général est prévu pour le dépôt des déclarations n° 2042 et 2042 C sur **support papier** et des délais plus longs sont accordés aux contribuables qui souscrivent leur **déclaration en ligne** en fonction du département dans lequel se trouve leur domicile.

## Nouveau

Simple faculté pendant longtemps, la **souscription par voie électronique** de la déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042) et de ses annexes a été rendue progressivement **obligatoire** (CGI, art. 1649 quater B quinquies).

Ainsi, les personnes qui disposent d'un accès à internet au lieu de leur résidence principale sont tenues de déposer leur déclaration par voie électronique sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) (dans l'espace personnel de la rubrique "Particuliers") si leur revenu fiscal de référence apparaissant sur leur avis d'imposition de N-2 est supérieur à un certain seuil (voir tableau ci-après).

Les personnes qui ne seraient pas suffisamment familières avec cet outil peuvent néanmoins s'en dispenser (personnes âgées notamment).

### Mise en place progressive de 2016 à 2019 de la déclaration n° 2042 par voie électronique

Année de déclaration	Revenu fiscal de référence à prendre en compte	Montant du revenu fiscal de référence
2017	2015	> 28 000 €
2018	2016	> 15 000 €
<b>2019</b>	<b>2017</b>	<b>&gt; 0 €</b>

## B. - Recours obligatoire à la procédure TDFC

**9** - La procédure de transfert des données fiscales et comptables (TDFC) permet aux entreprises soumises à un régime réel d'imposition de transmettre sous forme dématérialisée leur déclaration de résultats et la plupart de ses annexes à un centre informatique de la DGFIP (BOI-BIC-DECLA-30-60-30-20, 7 juin 2017).

Les professionnels doivent obligatoirement transmettre par voie électronique leurs déclarations professionnelles et leurs annexes au service des impôts (CGI art. 1649 quater B bis).

- ▶ Les déclarations électroniques sont remplies par le contribuable depuis son espace professionnel sur le site internet de l'administration fiscale (Espace personnel de la rubrique "Professionnels").
- ▶ Les imprimés papier continueront à être utilisés pour préparer matériellement le remplissage de la déclaration électronique.

Les formulaires sont téléchargeables sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) (taper le numéro de l'imprimé recherché dans la barre de recherche).

### Remarque

Ne sont pas concernés par cette procédure et continuent à souscrire une **déclaration papier** :

- ▶ les titulaires de revenus non professionnels qui ne disposent pas de numéro SIRET ;
- ▶ les résidents de la principauté de Monaco.

**10** - Les professionnels de l'**expertise comptable** et les **associations agréées** ont également l'obligation de dématérialiser et de télétransmettre aux services fiscaux :

- les attestations qu'ils délivrent à leurs adhérents ou clients ;
- les déclarations de résultats, leurs annexes et les autres documents qui les accompagnent (lorsque ces documents sont adressés par l'expert-comptable ou l'association agréée pour le compte du client).

**11** - Les **déclarations dématérialisées** sont les suivantes :

- **déclaration de résultat BNC n° 2035-SD et ses annexes** (n° 2035-A-SD, n° 2035-B, n° 2035-E, n° 2035-F, n° 2035-G),
- déclaration n° 2069-RCI relative aux **crédits et réductions d'impôt**,
- déclaration n° 2036-SD destinée aux **sociétés civiles de moyens**,
- **attestation d'adhésion** délivrée par l'association agréée,
- tableaux de suivi pour bénéficiaire des dispositions de l'article 93 A du CGI (option pour les **créances acquises et les dépenses engagées**),
- **demandes d'agrément** et détermination du résultat de l'article 44 octies et 44 octies A du CGI, tableau de suivi des sursis et reports d'imposition,
- annexes libres, telles que mentions expresses, lettres d'option, exposés de situations particulières, détails de certains postes comptables,
- l'annexe n° 1330 CVAE qui doit être soustraite par les professionnels soumis à la **cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)**.

Les autres formulaires ou déclarations non visés ci-dessus continuent à être déposés sous format papier.

## C. - Conséquences d'un non-dépôt ou d'un dépôt hors délai

**12** - Le défaut ou le retard de souscription de la déclaration n° 2035-SD donne lieu à l'application, en sus de l'intérêt de retard au taux de 0,20 % par mois (CGI, art. 1727), de majorations définies dans le tableau ci-dessous :

Défaut ou retard de déclaration	
Déclaration tardive spontanée (avant mise en demeure ou réception d'un avis de vérification)	Majoration de 10 % (CGI, art. 1728) + intérêt de retard
Déclaration tardive non spontanée (dans les 30 jours d'une mise en demeure.) ou défaut de dépôt sans mise en demeure	Majoration de 20 % (CGI, art. 1758 A) + intérêt de retard
Déclaration non déposée dans les 30 jours de la mise en demeure (dépôt tardif ou défaut de déclaration)	Majoration de 40 % (CGI, art. 1728) + intérêt de retard + taxation d'office (LPF, art. L. 68)
<i>L'intérêt de retard n'est pas applicable lorsque le professionnel a établi une mention expresse ou bénéficie de la tolérance légale.</i>	

**13** - Le montant de l'amende fiscale applicable en cas de **défaut de production d'un document quelconque** (déclaration, état, relevé, pièces) ne servant pas à la détermination de l'assiette de l'impôt est de 150 € (CGI, art. 1729 B) (cette amende peut s'appliquer par exemple en cas de défaut ou de retard de production de la déclaration n° 2035-AS-SD qui sert à l'identification des associés d'une société relevant de l'impôt sur le revenu et la répartition des résultats).

Cette amende n'est pas applicable en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des 3 années précédentes, lorsque l'intéressé a réparé l'infraction, soit spontanément, soit dans les 30 jours suivant une demande de l'Administration (CGI, art. 1729 B, 3).

Lorsque ces documents comportent des omissions ou inexactitudes, il est également fait application d'une amende fixe de 15 € par omission ou inexactitude avec un minimum de 60 € et un maximum de 10 000 € (CGI, art. 1729 B).

## IV. - Situations particulières

### A. - Imposition par foyer

**14** - En France, le principe est une imposition à l'impôt sur le revenu du **foyer fiscal** et non du seul contribuable.

Le foyer fiscal est composé du professionnel, de son conjoint s'il est marié ou pacsé (et réside sous le même toit que celui-ci dans le cas où le couple est marié ou pacsé sous un régime de séparation de biens), des enfants mineurs et d'une manière générale des personnes à charge du couple (enfants majeurs poursuivant leurs études, cas de certaines personnes âgées ou invalides).

Les revenus (positifs ou négatifs) de l'ensemble des personnes composant le foyer fiscal sont alors additionnés et soumis à l'impôt sur le revenu.

**15** - Malgré la règle de l'imposition par foyer, une déclaration n° 2035-SD distincte doit être produite pour chacun des membres de la famille qui exerce une profession non commerciale et dont les revenus sont soumis à une imposition commune.

La déclaration des bénéficiaires doit être souscrite par celui des époux qui exerce la profession non commerciale.

### B. - Revenus provenant d'une autre activité que l'activité libérale

#### 1° Revenus provenant d'une activité non professionnelle

**16** - Le caractère professionnel d'une activité libérale s'apprécie au regard de deux critères :

- l'activité doit être exercée à **titre habituel et constant** ;

D'une manière générale, le caractère habituel et constant de l'activité résulte de la répétition pendant plusieurs années des opérations qui la caractérisent.

La circonstance que l'activité en cause puisse être exercée parallèlement à une autre profession procurant à l'intéressé son moyen principal de subsistance n'exclut pas, par principe, la reconnaissance de son caractère professionnel.

- et dans un **but lucratif**.

Ces deux conditions doivent être remplies simultanément.

Il n'est pas nécessaire pour admettre le caractère professionnel d'une activité que l'intéressé en tire l'essentiel de ses ressources (BOI-BNC-BASE-60, § 100,12 sept. 2012).

**17** - Les contribuables exerçant une profession libérale ou titulaires de charges et d'offices qui relèvent à ce titre du régime de la déclaration contrôlée doivent, lorsqu'ils disposent de revenus et /ou ont supporté des charges provenant d'**activités non professionnelles** (produits des opérations réalisées à titre habituel sur des marchés à terme d'instruments financiers ou de marchandises, produits de la sous-location d'immeubles, occupations lucratives, etc.), souscrire une **déclaration n° 2035-SD distincte** faisant apparaître les recettes et les dépenses afférentes à ces activités.

Le bénéfice ou le déficit est reporté sur la déclaration n° 2042 C PRO.

**18 - Déficit provenant de l'exercice d'une activité non professionnelle** - Les déficits provenant d'activités non professionnelles ne sont pas déductibles du revenu global, mais seulement **reportables sur les bénéficiaires** provenant d'activités de même nature et réalisés durant la même année ou les six années suivantes (CGI, art. 156, I, 2°).

## 2° Revenus provenant d'une activité salariée

**19** - Le contribuable est susceptible d'exercer plusieurs **activités simultanément ou successivement dans l'année.**

Lorsqu'un contribuable exerce simultanément une profession libérale et une profession salariée, la déclaration professionnelle n'est à produire qu'en ce qui concerne l'activité libérale.

Les revenus de l'autre activité seront déclarés selon les règles fiscales qui lui sont propres.

### Exemple

Un médecin qui possède un cabinet ouvert à la clientèle privée et exerce, à temps partiel, une activité salariée au sein d'un hôpital ou d'un dispensaire sera dans cette situation.

Il déposera une déclaration n° 2035-SD pour déclarer les revenus liés à son activité libérale, et reportera le montant de ses salaires imposables sur sa déclaration d'ensemble n° 2042.

## 3° Revenu provenant de l'exercice simultané de plusieurs activités libérales

**20 - Professions libérales organisées en Ordre** - Lorsqu'un membre de ces professions exerce son activité en conformité de la réglementation de l'Ordre, il est admis qu'il soit redevable de l'impôt dans la catégorie des BNC pour l'ensemble des revenus professionnels correspondant aux activités réglementées.

S'il exerce des activités pour lesquelles il n'est pas soumis à la réglementation de l'Ordre (opérations à caractère commercial effectuées par les notaires et les architectes, notamment), il est fait application des règles prévues à l'égard des membres des professions libérales non réglementées (BOI-BNC-CHAMP-10-20, § 90, 6 juill. 2016).

**21 - Autres professions** - S'agissant des autres professions exerçant simultanément plusieurs activités libérales, il convient de se reporter aux règles présentées dans la partie "Présentation des régimes d'imposition" (V. [21 \[Présentation des régimes d'imposition\]](#) et s.).

## C. - Cessation d'activité ou décès

**22** - Lorsqu'un professionnel qui exerce à titre individuel une profession non commerciale cesse l'exercice de son activité ou décède, les bénéfices réalisés jusqu'au jour de la cessation ou du décès sont en principe imposés immédiatement (CGI, art. 202).

Toutefois, des mécanismes d'atténuation ou de report de ce principe d'imposition immédiate sont prévus sous certaines conditions.

Les situations de cessation d'activité et les modalités de détermination du résultat spécifiques à la cession, à la cessation ou au décès ainsi que les obligations déclaratives font l'objet d'un examen particulier (V. BOI-BNC-CESS, 3 août 2016).

## D. - Territorialité de l'impôt

**23** - Qu'elles aient leur domicile fiscal en France ou non, les personnes de nationalité française ou étrangère qui recueillent des BNC dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative à l'élimination des doubles impositions sont soumises à l'impôt sur le revenu (CGI, art. 4 bis, 2°).

La situation est différente selon que le professionnel sera ou non résident fiscal de France.

## 1° Résidents de France ayant des BNC en provenance de l'étranger

**24** - Les personnes qui ont leur **domicile fiscal en France** y sont imposables sur l'ensemble de leurs revenus mondiaux. Ainsi, sauf application des conventions fiscales internationales, les revenus non commerciaux de source française ou étrangère réalisés par ces personnes sont intégralement **imposables en France**.

**25** - Les conventions fiscales réservent cependant, le plus souvent, au pays du « situs » l'imposition des revenus provenant d'une base fixe qui y est située ou d'une participation dans une société de personnes qui y est domiciliée.

Dans ce cas, les bénéfices des entités françaises et étrangères doivent être calculés séparément, comme si les établissements étaient complètement distincts l'un de l'autre.

Pendant la période d'installation à l'étranger, il est admis, pour les **quatre premiers exercices d'activité**, que les charges des deux entités puissent être ventilées au prorata de leurs chiffres d'affaires respectifs (BOI-BNC-BASE-40, § 50, 23 janv. 2019).

**26** -

### Remarque

Même si les BNC de source étrangère sont le plus souvent taxés à l'étranger, la France conserve le droit de tenir compte de ces revenus pour **calculer le taux effectif d'imposition** du professionnel en France applicable sur ses autres revenus imposables en France.

### Exemple

En 2018, un conseil en informatique réalise 30 000 € de bénéfices en Italie et 45 000 € en France.

Il est soumis à l'impôt sur le revenu en Italie à hauteur de 30 000 € de bénéfices (corrélativement exonérés en France).

L'Administration fiscale française calculera un taux d'imposition sur 75 000 € de revenus annuels, mais ne l'appliquera qu'aux seuls revenus de source française (45 000 €), soit un taux marginal d'imposition de 41 % (et non de 30 % si l'on n'avait tenu compte que de ses revenus de source française).

Cette méthode dite du taux effectif permet de conserver la progressivité du barème de l'impôt sur le revenu (V. 1) sans que la pays de réalisation du revenu n'ait d'influence.

**27 - Majoration de 25%** - Les bénéfices non commerciaux générés par une base fixe à l'étranger doivent être majorés de 25 % (CGI, art. 158, 7) pour être pris en compte dans le calcul de l'impôt français si ces revenus ne sont pas soumis à un **contrôle d'un organisme agréé**.

La majoration de 1,25 n'est pas applicable aux titulaires BNC qui font appel à un **certificateur étranger**, autorisé à ce titre par l'administration fiscale et ayant conclu avec elle une convention (CGI, art. 158, 7, 1°, c).

Cette dispense s'applique aux revenus de source étrangère provenant d'un **État membre de l'UE ou d'un autre État partie à l'accord sur l'EEE** ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre l'évasion et la fraude fiscales. La convention porte sur une période de trois ans (CGI, art. 1649 quater N).

Cette disposition est entrée en vigueur à la suite de la publication du décret en Conseil d'État qui en fixe les modalités d'application (D. n° 2016-1356, 11 oct. 2016). L'administration avait déjà modifié sa doctrine en précisant les conditions de délivrance d'un **visa fiscal** sur des revenus de source étrangère (UE ou EEE) par les **organismes agréés ou les professionnels de l'expertise comptable** (BOI-DJC-OA-20-30-10-10, § 460, 5 juill. 2017 ; BOI-DJC-OA-20-10-10-30, § 190, 30 janv. 2019 ; BOI-DJC-OA-20-10-20-20, § 310, 30 janv. 2019 ; BOI-DJC-EXPC-20-40-10, § 85, 30 janv. 2019).

## 2° Non-résidents ayant des BNC de source française

**28** - Les personnes fiscalement domiciliées hors de France sont imposables à l'impôt sur le revenu à raison de leurs seuls revenus de source française.

Sont considérés comme "revenus de source française" au titre des BNC, notamment :

- les revenus provenant de l'exercice en France de professions indépendantes (sommes perçues en rémunération d'une activité déployée en France, même si le contribuable a son installation professionnelle à l'étranger dès lors qu'il dispose en France d'une installation fixe d'affaires. Il convient dans ce cas de se reporter à la convention fiscale applicable) ;
- les revenus tirés d'opérations de caractère lucratif au sens de l'article 92 du CGI et réalisés en France (BOI-BNC-CHAMP-30, § 10, 12 sept. 2012).

Bien entendu, l'analyse de la convention fiscale liant la France au pays de résidence du professionnel validera le droit pour la France d'imposer ou non ces revenus non commerciaux de source française.

## V. - Récapitulation des éléments d'imposition

**29** - Outre les éléments nécessaires à l'identification du professionnel et de son entreprise (V. 39 [Principes d'imposition]), la page de garde de la déclaration n° 2035 récapitule les éléments d'imposition de l'exercice.

RÉCAPITULATION DES ÉLÉMENTS D'IMPOSITION (Ces résultats sont à reporter sur la déclaration de revenus n° 2042 C-PRO) voir renvois à la notice			
1- Résultat fiscal (report des lignes 46 ou 47 de l'annexe 2035 B) Bénéfice : .....		Déficit : .....	
Prélèvement à la source - Produits et charges exclus du calcul des acomptes d'impôt sur le revenu dus à compter de 2019 : - Produits : subvention d'équipement, indemnités d'assurance compensant la perte d'un élément d'actif immobilisé, produits ou recettes ayant la nature de plus-values définies à l'art. 39 duodecies, - Charges : les charges ou dépenses ayant la nature de moins-value définies à l'art. 39 duodecies.			
Revenus de capitaux mobiliers (y compris les crédits d'impôt) ② .....			
2- Plus-values ③ à long terme imposable au taux de 12,8 % .....	à long terme exonérées (art. 238 quinquies du CGI) .....	à long terme dont l'imposition est différée de 2 ans (art. 39 quinquies I-1 du CGI).....	
à long terme exonérées (art. 151 septies du CGI) .....	à long terme exonérées (art. 151 septies A du CGI).....	à long terme exonérées (art. 151 septies B du CGI).....	
3- Exonération et abattements ④ et ⑤ pratiqués (cocher la case ci-dessous correspondant à votre situation)			
Sur le bénéfice : ....		Sur les plus-values à long terme imposables au taux de 12,8 % .....	
Entreprise nouvelle, art. 44 sexies : ....	Activité exercée en zone franche urbaine, territoire entrepreneur art. 44 octies ou art. 44 octies A.....	Autres dispositifs : ...	Date de création (ou d'entrée) dans un des régimes visés ci-avant : .....
Entreprise nouvelle, art. 44 quinquies : ....			
Zones franches DOM, art. 44 quaterdecies : ....	Activité éligible à l'exonération en faveur des jeunes entreprises innovantes, art. 44 sexies A : .....		Date de début d'activité (ou de création) dans le régime visé ci-avant : .....

**30** - Ce cadre récapitule certains des éléments d'imposition de l'année 2018 déterminés sur l'annexe n° 2035-B-SD et qui seront reportés sur la déclaration n° 2042 du contribuable (déclaration d'ensemble des revenus de l'année).

Pour les **associés de sociétés d'exercice**, une note annexe doit être établie par chacun d'entre eux pour déterminer le résultat net non commercial imposable ou déductible à reporter sur la déclaration n° 2042 (l'état des frais professionnels personnels des associés).

S'agissant des rubriques 1 à 3 de ce cadre :

- résultat fiscal (V. ( *Détermination du résultat*));
- revenus de capitaux mobiliers (V. 19 [Recettes professionnelles]);
- plus-values (rubrique 2) (V. ( *Plus-values et moins-values professionnelles*));
- exonérations et abattements pratiqués (rubrique 3) (V. ( *Régimes spéciaux*)).

### 31 - Conséquences de la mise en place du prélèvement à la source -

**Nouveau**

Le prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu est entré en vigueur le **1er janvier 2019** et oblige les titulaires de BNC à payer un acompte d'impôt sur le revenu.

Les professionnels indépendants relevant de la catégorie des BNC (à l'exception de ceux soumis au régime des auto-entrepreneurs) sont concernés par cette mesure.

A compter de cette année, ils devront verser un acompte dit "**acompte contemporain**" qui sera prélevé par l'Administration fiscale. Son montant sera calculé sur la base du dernier bénéfice connu (diminué le cas échéant d'éventuels reports déficitaires), à savoir :

- pour les **prélèvements de janvier à août de l'année N**, sur la base du **bénéfice de l'année N-2** ;
- et pour les **prélèvements de septembre N à août N+1**, sur la base du **bénéfice de l'année N-1**.

**Important**

En raison de leur caractère non récurrent, le montant de certains produits et des plus-values et moins-values à court terme, compris dans le bénéfice imposable de l'année 2018, n'est pas retenu pour le calcul de l'acompte contemporain de l'impôt sur le revenu.

La **déclaration n° 2035-SD** a été adaptée afin que soient déclarés au **cadre 1 de la page 1**, les montants relatifs à l'année 2018 qui seront exclus de la base de calcul des acomptes contemporains, à savoir :

- les **plus-values à court terme**, subventions d'équipement, indemnités d'assurance compensant la perte d'un élément de l'actif immobilisé, à reporter également sur la déclaration n° 2042-C PRO, lignes 5XP à 5YQ (BNC professionnels) ou lignes 5XY à 5YZ (BNC non professionnels) ;
- les **moins-values à court terme** à reporter sur la déclaration n° 2042-C PRO, lignes 5XH à 5YL (BNC professionnels) ou lignes 5VM à 5WN (BNC non professionnels).

RÉCAPITULATION DES ÉLÉMENTS D'IMPOSITION (Ces résultats sont à reporter sur la déclaration de revenus n° 2042 C-PRO) voir renvois à la notice			
1- Résultat fiscal (report des lignes 46 ou 47 de l'annexe 2035 B) Bénéfice : .....		Déficit : .....	
<b>Prélèvement à la source</b> - Produits et charges exclus du calcul des acomptes d'impôt sur le revenu dus à compter de 2019 :			
- Produits : quote-part de subvention d'équipement et d'indemnités d'assurance compensant la perte d'un élément d'actif immobilisé, produits ou recettes ayant la nature de plus-values définies à l'art. 39 duodecies.			
- Charges : les charges ou dépenses ayant la nature de moins-value définies à l'art. 39 duodecies.			
Revenus de capitaux mobiliers (y compris les crédits d'impôt) ④ .....			

# Principes d'imposition

---

Date de publication : 1 févr. 2019

## I. - Règles générales de détermination du résultat fiscal

**1** - Le bénéfice imposable est déterminé en principe en tenant compte des **recettes perçues et des dépenses nécessitées par l'exercice de la profession**, de l'**amortissement** des éléments de l'actif professionnel et des pertes ou profits provenant de la **réalisation des éléments d'actif** affectés à l'exercice de la profession ou des cessions de charges et offices.

S'agissant des modalités de déduction des amortissements et des incidences de la réalisation d'éléments du patrimoine professionnel sur la détermination du résultat fiscal (V. (*Amortissements*)).

Le bénéfice imposable est en principe celui réalisé **au cours de l'année civile**, même lorsque l'exercice comptable est clos en cours d'année (CGI, art. 12).

### A. - Régime de droit commun (recettes encaissées / dépenses payées)

**2** - Le bénéfice non commercial à retenir dans les bases de l'impôt sur le revenu est normalement constitué par l'excédent des recettes totales encaissées au cours de l'année d'imposition sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession effectivement acquittées au cours de cette même année (CGI, art. 93).

Il est dérogé à ce principe dans les situations suivantes :

- option pour un résultat déterminé en fonction des **créances acquises** et des dépenses engagées (V. 15) ;
- **cessation d'activité ou décès** de l'exploitant (V. 22 [Généralités]) ;
- déduction de frais de **premier établissement** (V. 13 [Amortissements] et 5 [Détermination du résultat]) ;
- option pour l'amortissement des **frais d'acquisition des immobilisations** (V. 13 [Amortissements] et 5 [Détermination du résultat]) ;
- perception de **subventions d'équipement** dont l'imposition peut être échelonnée sur plusieurs années (CGI, art. 42 septies) ;
- étalement de revenus provenant de la **production littéraire, artistique, scientifique** ou de la **pratique d'un sport** qui peuvent être, sous certaines conditions, étalés sur 3 ou 5 ans sur option du contribuable (V. 28 [Régimes spéciaux]) ;
- option pour l'application du **système du quotient** (CGI, art. 163-0 A) aux revenus exceptionnels ou différés ;
- option pour la **déduction forfaitaire de certaines dépenses** (notamment frais de véhicules (V. 74 [Dépenses professionnelles] et s.), frais de blanchissage (V. 130 [Dépenses professionnelles], déduction forfaitaire dont bénéficient les médecins (V. 9 [Régimes spéciaux] et s.)).

### 1° Recettes imposables

**3** - Sont à comprendre dans les recettes imposables toutes les **recettes encaissées au cours de l'année d'imposition**, sans qu'il soit tenu compte de l'année au cours de laquelle les opérations ont été effectuées, du mode de perception (espèces, chèques, inscription au crédit d'un compte, remise de biens ou valeurs, etc.) ou de la nature des rémunérations.

Il résulte du principe général posé par l'article 12 du CGI qu'une somme est réputée encaissée à la **date où le bénéficiaire en a la libre disposition**.

**4 - Date de règlement à retenir** - La mise à disposition est réputée réalisée à la date :

- de la **remise du chèque**, lorsque celle-ci est effectuée directement au bénéficiaire, même si celui-ci ne le porte pas immédiatement au crédit de son compte bancaire (de la réception de la lettre, si le chèque est adressé par lettre) ;
- de l'**inscription au crédit du compte** du bénéficiaire lorsque le paiement s'effectue par virement ;
- du **paiement par carte**, pour les recettes dont le règlement est effectué par carte bancaire ;
- d'**échéance de l'effet** (même lorsque l'effet donne lieu à un endossement à titre de procuration), en cas de règlement par effet de commerce.

Sont également imposables les recettes qui, au cours de l'année, ont été inscrites au crédit d'un **compte courant** sur lequel l'intéressé a pu ou aurait pu, en fait ou en droit, effectuer un prélèvement au plus tard le 31 décembre.

**5 - Encaissement de recettes par un tiers** - Lorsqu'un contribuable a confié à un tiers le soin d'encaisser ses honoraires, les sommes correspondantes sont réputées être à sa disposition dès leur **encaissement par le mandataire**, même si ce dernier ne les reverse qu'au cours d'années ultérieures (CE, 29 juill. 1983, n° 24526 ; CE, 15 févr. 1989, n° 53180).

La jurisprudence admet que cette présomption de mise à disposition des recettes soit combattue par la preuve contraire.

**6 - Paiement en nature** - Dans le cas où un client s'est acquitté en cours d'année par l'attribution au contribuable de biens ou valeurs, mobiliers ou immobiliers, l'acquisition des biens ou valeurs ainsi reçus en paiement a le caractère d'une recette dont le montant est égal à la valeur au jour du transfert de propriété de ces biens ou valeurs (BOI-BNC-BASE-20-10-10, § 30, 6 juil. 2016).

De même, le paiement d'honoraires dus à un architecte pour la remise d'un appartement en état futur d'achèvement constitue une recette à retenir l'année de la vente pour le montant des droits sur le sol et du prix des constructions exécutées au cours de l'année (CE, arrêt du 13 juin 1990, n° 70018).

Le prix des constructions réalisées au cours des années ultérieures se rattache aux bénéfices non commerciaux de ces années.

**7 - Paiement litigieux** - Même si elle fait l'objet d'un litige, une somme perçue ne peut pas être exclue des résultats imposables au motif qu'une incertitude pèse sur son acquisition définitive du fait que le débiteur s'est pourvu en cassation (CE, 16 sept. 1998, n° 155270 ; CE, 16 sept. 1998, n° 156556).

**8 - Renonciation à recettes** - Dans un arrêt de principe de 2013, le Conseil d'État a procédé à une transposition aux professions libérales de la théorie de l'**acte anormal de gestion** applicable aux professions commerciales et artisanales.

La Haute juridiction considère ainsi que l'Administration est fondée à réintégrer dans le résultat imposable des titulaires de BNC le **montant des recettes non déclarées qu'ils n'auraient normalement pas dû renoncer à percevoir** (CE, 23 déc. 2013, n° 350075).

Tel est le cas lorsque :

- la renonciation en cause est dépourvue de contrepartie équivalente pour ces contribuables ;
- elle ne peut être regardée comme relevant de l'exercice normal de leur profession (d'une pratique normale) ;
- ou qu'elle n'est justifiée par aucun autre motif légitime.

Ont ainsi été réintégrées au bénéfice imposable d'un office notarial les **remises d'honoraires** consenties au personnel de ses principaux clients institutionnels (banques et compagnies d'assurance), à des confrères, des amis.

La Cour administrative d'appel de renvoi s'est prononcée (CAA Paris, 29 sept. 2015, n°14PAO5384). Se fondant sur les dispositions du décret du 8 mars 1978 relatif à la fixation du tarif des honoraires, elle a jugé que les **remises totales sur émoluments** afférents à un acte déterminé ou aux différents actes reçus à l'occasion d'une même affaire, qui reposent sur une faculté offerte par la réglementation, relèvent de l'exercice normal de la profession de notaire et sont donc déductibles, alors même qu'elles seraient dépourvues de contrepartie équivalente. En revanche, la Cour a considéré que l'Administration était fondée à rapporter au résultat les **remises partielles d'émoluments** afférents à un acte déterminé ou les remises partielles ou totales opérées sur l'un des actes reçus à l'occasion d'une même affaire, dès lors qu'elles avaient été accordées sans avoir requis l'**accord préalable de la chambre des notaires** exigé par le texte réglementaire et ne résultaient pas d'une faculté.

**9 - Abandon de droits d'auteur à une œuvre d'intérêt général** - Lorsqu'un auteur affecte tout ou partie de ses droits à une œuvre d'intérêt général, l'Administration fiscale admet qu'il n'a pas eu la disposition des sommes correspondantes, lorsque les droits sont **abandonnés directement et définitivement** à l'organisme bénéficiaire **sans transiter, tant du point de vue juridique que comptable, par son patrimoine propre**.

Cette exigence implique que l'œuvre bénéficiaire des droits soit **reconnue d'utilité publique**. La donation et l'acceptation de celle-ci -qui doivent être préalables à la mise à disposition des droits sous quelque forme que se soit- doivent faire l'objet d'**actes notariés et enregistrés**.

Dès lors que ces conditions ne sont pas remplies, le contribuable est considéré comme ayant eu la disposition des droits d'auteur préalablement à leur abandon et, par suite, les sommes en cause doivent être soumises à l'impôt sur le revenu. L'intéressé conserve alors seulement la faculté de déduire, soit de son revenu global, soit de son bénéfice professionnel, sur justification et dans les conditions et limites définies à l'article 200 du CGI et l'article 238 bis du CGI, les versements ainsi effectués (dons à des œuvres d'intérêt général ouvrant droit à une réduction d'impôt sur le revenu.

Sur la **réduction d'impôt mécénat** dont bénéficient les professionnels libéraux : V. [41 \[Crédits et réductions d'impôt\]](#) et s.

## 2° Dépenses déductibles

**10** - Le bénéfice imposable tient compte des **dépenses nécessitées par l'exercice de la profession, effectivement acquittées au cours de l'année d'imposition**. Plus généralement, les dépenses doivent avoir le caractère de charges nécessaires à l'acquisition du revenu.

En cas de paiement par chèque, espèces, virement ou carte bancaire, les dépenses sont prises en compte respectivement à la date de la remise du chèque ou des espèces, de l'inscription au débit du compte ou du paiement par carte bancaire.

**11** - La **constitution de provisions n'est pas admise** dès lors que les dépenses qui n'ont pas été effectivement acquittées au cours de l'année d'imposition ne peuvent, en principe, être déduites des recettes perçues au cours de ladite année.

Ainsi une provision constituée par un architecte pour **responsabilité décennale** ne peut être admise en déduction (CE, 8 juin 1990, n° 57666).

### Important

**Les dépenses afférentes aux immobilisations** (immeubles, matériel, mobilier, etc.) affectées à l'exercice de la profession et qui ne sont pas susceptibles de se renouveler annuellement font l'objet d'un

amortissement, c'est-à-dire une déduction étalée sur plusieurs exercices de la dépense d'investissement (V. [1 \[Amortissements\]](#) et s.).

Voir toutefois la remarque au paragraphe [3 \[Amortissements\]](#) sur les immobilisations de faible valeur.

**12** - Les dépenses admises en déduction sont retenues pour leur **montant réel**. Toutefois, l'évaluation **forfaitaire** est autorisée dans des cas limitativement énumérés (V. n°[29](#)).

**13 - Tolérance concernant la date d'enregistrement des dépenses** - Les exploitants individuels dont le montant annuel de recettes n'excède pas 238 000 € au cours de l'année civile ou de l'année civile précédente, peuvent procéder, au cours de l'année, à l'enregistrement de leurs recettes et dépenses professionnelles sur le livre-journal en retenant la date de l'opération figurant sur le **relevé qui leur est adressé par un établissement de crédit**, sous réserve d'enregistrer toutes leurs recettes et dépenses de l'année au plus tard le dernier jour de celle-ci (CGI, art. 99, al. 5).

#### Exemple

Montant des recettes N-1 = 200 000 €

Par principe, en N, le professionnel peut opérer une "saisie simplifiée" de ses écritures comptables et retenir la date des opérations telle qu'elle figure sur le relevé bancaire.

Le montant des recettes s'établit en septembre N à 240 000 €. Le professionnel est alors tenu d'effectuer une "saisie classique" avec enregistrement à la date réelle du paiement de ses recettes et de ses dépenses à compter du mois de septembre N mais également pour l'année N+1.

**14 - Opérations de fin d'exercice** - En fin d'exercice, il faut revenir aux principes traditionnels :

- ▶ les chèques non encaissés devront être réintégrés en comptabilité au plus tard le 31 décembre ;
- ▶ les paiements par chèques émis et non encaissés par les tiers seront pris en compte avant le 31 décembre ;
- ▶ les opérations par carte bancaire réalisées en fin d'exercice qui ne seraient prises en compte que l'année suivante en banque doivent être réintégrées à la comptabilité N.

## B. - Régime optionnel (créances acquises / dépenses engagées)

**15** - Par dérogation, il est admis que le bénéfice imposable des contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée soit déterminé en tenant compte, non pas des encaissements et décaissements, mais des créances acquises et des dépenses engagées au cours de l'année d'imposition (CGI, art. 93 A).

Ce régime dérogatoire s'applique sur **option de l'intéressé** auprès du service des impôts des entreprises.

**16** - L'exercice de l'option n'entraîne pas l'obligation de tenir un bilan au sens de la comptabilité commerciale et n'affecte pas la définition du patrimoine professionnel.

La notion de dépense nécessitée par l'exercice de la profession subsiste, les règles d'évaluation forfaitaire de certaines dépenses demeurent applicables ainsi que le principe selon lequel le bénéfice imposable s'entend du bénéfice net réalisé au cours de l'année civile d'imposition. Seule la date de rattachement d'une recette ou d'une dépense est modifiée par cette option.

## 1° Principes et modalités de l'option

**17** - Pour l'imposition des revenus 2018, l'option a dû être exercée avant le 1<sup>er</sup> février 2018, sur papier libre en un exemplaire auprès du service des impôts des entreprises dont dépend le lieu d'exercice de la profession ou le principal établissement du demandeur (CGI, ann. III, art. 41-0 bis A-I).

L'option est ensuite renouvelée par tacite reconduction jusqu'à sa dénonciation expresse selon les mêmes modalités (avant le 1<sup>er</sup> février de l'année au titre de laquelle le bénéfice est déterminé en fonction des recettes encaissées et des dépenses payées conformément aux dispositions de l'article 93 du CGI).

### Remarque

- ▶ **En cas de début d'activité**, l'option peut être formulée jusqu'à la date limite prévue pour le dépôt de la déclaration de bénéfice de la première année d'activité. Un contribuable qui a opté pour l'article 93 A du CGI pour sa première année d'activité et qui souhaite y renoncer pour la seconde année d'activité, peut dénoncer son option jusqu'à la date limite de dépôt de la déclaration du bénéfice de la première année d'activité.
- ▶ **L'option formulée par une société** produit ses effets pour tous les **associés**, mais n'a pas d'incidence sur les dépenses que les associés peuvent déduire de leur quote-part de résultat qui correspondent à celles qu'ils ont effectivement acquittées au cours de l'année d'imposition.

### a) Prise en compte des créances acquises et des dépenses engagées

**18 - Créances acquises** - Les créances acquises à rattacher au résultat imposable s'entendent de celles qui sont **certaines dans leur principe et déterminées dans leur montant**.

En pratique, le résultat imposable comprend :

- la rémunération des **prestations de services achevées** au cours de l'année d'imposition (même non facturées) ;
- s'agissant des **prestations discontinues à échéances successives** échelonnées sur plusieurs années, la part de produits correspondant aux prestations exécutées au cours de la même année ;
- les produits correspondant à des **ventes de biens** dont la livraison est intervenue au cours de la même année.

**19 - Dépenses engagées** - Les dépenses sont considérées "engagées" lorsqu'elles présentent le caractère d'une dette certaine dans son principe et dans son montant, ce qui implique que la créance soit considérée comme acquise par l'autre contractant et qu'elle soit susceptible d'être chiffrée avec précision, compte tenu de l'ensemble des données qui sont connues à la date de l'estimation.

### Important

L'exercice de l'option prévue à l'article 93 A du CGI n'autorise pas la constitution en franchise d'impôt de **provisions pour risques ou charges**.

En revanche, les **provisions pour dépréciation des créances douteuses ou litigieuses** régulièrement constatées ainsi que les pertes correspondant à des créances devenues irrécouvrables sont déductibles du résultat imposable dès lors que ces charges sont par nature inhérentes au mode de comptabilisation des recettes d'après les créances acquises (BOI-BNC-BASE-20-10-20, § 200, 30 sept. 2013).

## b) Obligations déclaratives

**20** - La première année au titre de laquelle le bénéfice est déterminé en fonction des créances acquises et des dépenses engagées, les contribuables sont tenus de fournir en annexe à la déclaration n° 2035-SD un **état des créances et des dettes** au 31 décembre de l'année qui précède celle au titre de laquelle l'option est exercée, conformément à un modèle fixé par l'Administration (BOI-BNC-DECLA-10-30, § 230, 7 juin 2017).

Tant que l'option n'a pas été dénoncée, ces contribuables doivent fournir un **état actualisé au 31 décembre** de l'année d'imposition des créances et des dettes nées antérieurement à la première année couverte par l'option (BOI-BNC-DECLA-10-30, § 240 et s., 7 juin 2017).

Cet état fait apparaître les créances et les dettes nées antérieurement à la première année couverte par l'option et qui ne sont pas éteintes au 31 décembre de l'année d'imposition.

Les sommes qui doivent figurer sur cet état s'entendent du montant résiduel des créances et des dettes, c'est-à-dire sous déduction des recouvrements et des paiements qui s'y apportent.

### Important

Cet état conserve son utilité jusqu'à extinction totale de ces créances et de ces dettes. Dans certains cas exceptionnels, les contribuables pourront donc être amenés à le servir au titre d'exercices postérieurs à celui de la dénonciation de l'option.

**21** - L'état actualisé des créances et des dettes doit être accompagné, lorsqu'il y a lieu, d'une note comportant le **détail des corrections extra-comptables opérées pour la détermination du bénéfice** de l'année de l'option ou de la dénonciation de l'option et, le cas échéant, des années suivantes.

- ▶ Cette note permet d'éviter une double imposition des recettes ou une double déduction des dépenses du fait du changement de méthode.

Elle doit mentionner le nom et l'adresse des **débiteurs** ou des **créanciers** concernés, la date de l'opération qui avait entraîné la constatation de la créance ou de la dette, son montant ainsi que le montant sur lequel porte chacune des corrections (BOI-BNC-DECLA-10-30, § 250 et 255, 7 juin 2017).

**22 - Sanction** - En cas de non-production de l'état ou de la note mentionnés ci-dessus, ou lorsqu'une omission ou inexactitude est relevée dans les renseignements que doivent comporter ces documents, les sanctions prévues à l'article 1729 B du CGI sont applicables :

- amende de 150 € pour défaut de production d'un document ;
- amende de 15 € par omission ou inexactitude.

**23** - Le modèle d'état fourni par l'Administration est le suivant (BOI-FORM-000046, 7 oct. 2013) :

État actualisé au 31 décembre des créances et des dettes nées antérieurement à la première année couverte par l'option

CADRE A	ÉTAT DES CRÉANCES	Montant brut
	Clients douteux ou litigieux	
	Autres créances clients	
	Personnel et comptes rattachés	
	Sécurité sociale et autres organismes sociaux	
États et autres collectivités publiques	Taxe sur la valeur ajoutée	
	Autres impôts, taxes et versements assimilés	
	Divers	
	Débiteurs divers	
	Charges constatées d'avance	
	Créances rattachées à des opérations financières	
	<b>TOTAL</b>	
CADRE B	ÉTAT DES DETTES	Montant brut
	Emprunts et dettes financières	
	Fournisseurs et comptes rattachés	
	Personnel et comptes rattachés	
	Sécurité sociale et autres organismes sociaux	
État et autres collectivités publiques	Taxe sur la valeur ajoutée	
	Autres impôts, taxes et versements assimilés	
	Produits constatés d'avance	
	<b>TOTAL</b>	

### C. - Justification des dépenses

**24** - Pour être déductibles, les dépenses doivent avoir été acquittées ou engagées en vue de l'**acquisition du revenu non commercial** et présenter le caractère de véritables charges. Elles doivent en outre se rattacher directement à la profession.

**25** - Ainsi, ne sont pas prises en compte :

- les **dépenses à caractère personnel** (dépenses afférentes à des biens meubles ou immeubles non affectés à l'exercice de la profession), les impôts personnels (impôt sur le revenu, taxe d'habitation, etc.), les frais de maladie, les frais de déplacement non justifiés par les besoins de la profession, etc. ;
- les pertes subies à l'occasion d'**actes ne relevant pas normalement de l'exercice de la profession** ;
- les **dépenses d'agrément ou somptuaires** dont le rapport avec la profession n'est pas établi ;
  - On pourra par exemple citer les achats d'œuvres d'art destinées à l'ornement d'un cabinet professionnel.
- les libéralités qui ne sont pas consenties dans l'intérêt direct de l'activité professionnelle ;

- les **acquisitions d'immobilisations** nécessaires à l'exercice de la profession (achats d'immeubles, de matériel ou de mobilier) qui donnent en principe lieu à amortissement déductible sur la durée probable d'utilisation du bien considéré (V. [1 \[Amortissements\]](#) et s.).

## 1° Éléments de justification et comptabilisation

**26 - Justification des dépenses professionnelles** - Les dépenses professionnelles doivent être appuyées, en principe, de pièces justificatives, c'est-à-dire, dans la plupart des cas, d'une **facture**.

### Important

Ne constituent pas des factures permettant la déduction d'une dépense : les **tickets de caisse** et les **reçus de carte bancaire** délivrés par les commerçants. Il vous est vivement recommandé de réclamer une facture à l'appui de votre comptabilité lorsque vous effectuez une dépense professionnelle.

Votre association de gestion agréée pourra effectuer des contrôles de vos pièces justificatives par sondage.

La modicité des sommes en cause et la difficulté de produire des justificatifs pour certaines catégories de dépenses ne dispensent pas de l'obligation de justification de la part du professionnel (CE, 8 août 1990, n° 57666). Toutefois l'Administration admet que les **menues acquisitions de produits consommables** puissent ne pas être assorties des factures correspondantes (BOI-BIC-CHG-10-20-20, § 40, 19 mai 2014 ; BOI-BIC-DECLA-30-10-20-10, § 250, 12 sept. 2012).

Ainsi à défaut de justifications appropriées, un médecin ne peut déduire ni les **dépenses relatives à un garage inclus dans son habitation**, ni un pourcentage de **frais de téléphone** supérieur à celui admis par l'Administration (CAA Nancy, 14 févr. 2002, n° 98-57).

**27 - Comptabilisation des dépenses professionnelles** - Pour être admises en déduction du bénéfice non commercial, les dépenses professionnelles doivent être comptabilisées. Elles doivent être enregistrées sur le **livre-journal des dépenses**, au fur et à mesure de leur paiement, en se référant à la nomenclature des comptes des professions libérales ou à un plan comptable professionnel agréé par le ministère de l'Économie et des Finances (cas des notaires par exemple).

En cas d'option pour le régime des créances acquises et des dépenses engagées, les principes de comptabilisation sont différents (CGI, art. 93 A) : V. [15](#).

L'absence de comptabilisation des dépenses ne constitue pas un obstacle à leur déduction dans certains cas. Ainsi, un contribuable dont le bénéfice non commercial a été évalué d'office peut demander la déduction des **salaires versés en espèces** qui ne figurent pas dans sa comptabilité, mais qu'il est en mesure de justifier (CE 11 juill. 1991, n° 69831).

### Important

En revanche, la **non-comptabilisation des amortissements** prive les titulaires de bénéfices non commerciaux de toute possibilité de déduction des charges d'amortissement correspondantes (CE 14 déc. 1988, n° 69033).

## 2° Dépenses à usage mixte

**28** - Certaines dépenses peuvent présenter un caractère mixte et sont alors de deux types :

- ▶ **les dépenses à usage privé et professionnel** (voiture à usage privé et professionnel, immeuble à usage professionnel et d'habitation, salarié, etc.) : le contribuable doit procéder, sous sa propre responsabilité, à une **ventilation** pour déterminer la part des dépenses se rapportant à l'exercice de la profession qui peut être portée en déduction.

Il doit calculer le prorata d'utilisation professionnelle pour chaque catégorie de dépenses mixtes, lequel peut résulter de critères différents selon la nature des dépenses concernées (temps passé, surface utilisée à titre professionnel par exemple) ;

- ▶ **les dépenses occasionnées par l'exercice simultané de plusieurs activités** (libérale, salariée, commerciale) : sauf application de l'article 155 du CGI (V. [23 \[Présentation des régimes d'imposition\]](#)), les contribuables qui exercent plusieurs activités distinctes relevant de catégories d'imposition différentes (BNC, BIC, salaires, etc.) :
  - peuvent répartir au prorata des recettes brutes de chaque profession l'ensemble des dépenses engagées indistinctement par eux ;
  - mais doivent rattacher à la catégorie appropriée celles qui se rapportent spécialement à une nature d'activité.

#### Remarque

Les frais professionnels exposés par un **médecin exerçant à la fois à titre libéral et à titre salarié** doivent être imputés, dans la proportion appropriée, sur les deux catégories de revenus.

En l'absence de renseignements nécessaires à cette répartition, l'Administration est fondée à appliquer la déduction forfaitaire de 10 % sur les revenus salariaux (abattement forfaitaire pour frais professionnels des salariés) et réduire les frais professionnels déductibles des recettes non commerciales du montant de cette déduction forfaitaire (CE 29 mars 1989, n° 83212).

### 3° Dépenses évaluées forfaitairement

**29** - Par dérogation au principe général de déduction des frais pour leur montant réel acquitté, il est possible de déduire certains frais de manière forfaitaire dans les cas suivants :

- les **frais de véhicules** (V. [74 \[Dépenses professionnelles\]](#) et s.) ;
- les **frais de blanchissage du linge professionnel** lorsque les travaux sont effectués à domicile (V. [130 \[Dépenses professionnelles\]](#)) ;
- les **frais exposés par les inventeurs** en vue de la réalisation de l'invention sous la forme d'un abattement de 30 % sur les produits d'exploitation (V. [33 \[Régimes spéciaux\]](#)) ;
- le régime particulier de déduction de certains frais (déduction de 2 %) pour les **médecins conventionnés du secteur 1** (V. [9 \[Régimes spéciaux\]](#)) ;
- la déduction forfaitaire de 10 % prévue pour les **écrivains et compositeurs** imposés selon les règles prévues en matière de traitements et salaires ;
- la déduction forfaitaire de 10 % prévue pour les **agents d'assurance** (V. [2 \[Régimes spéciaux\]](#)) ou les **fonctionnaires** apportant leur concours à une entreprise privée (V. [37 \[Régimes spéciaux\]](#)) lorsqu'ils optent pour une imposition selon le régime fiscal des traitements et salaires.

#### Important

Hormis les cas indiqués ci-dessus, aucune autre déduction forfaitaire de frais professionnels n'est admise par l'Administration.

## II. - Incidence de la TVA sur la déclaration n° 2035-SD

**30** - En souscrivant sa déclaration n° 2035-SD, le contribuable doit préciser sa situation au regard de la TVA au cadre 1 de l'annexe n° 2035-A-SD.

Le bénéfice imposable est déterminé, en principe, toutes taxes comprises. Toutefois, les contribuables assujettis à la TVA ont la faculté d'opter pour la déclaration hors taxe de leur résultat.

## A. - Situation regard de la TVA

### 1° Professionnels non assujettis à la TVA

**31** - Pour ces professionnels, la taxe grevant les achats et services utilisés dans l'exercice de la profession constitue un **élément du prix de revient** déductible dans les mêmes conditions que le prix hors taxe. Les dépenses sont ainsi enregistrées pour leur montant TTC.

Parallèlement, la taxe incluse dans le prix de revient des immobilisations amortissables est déduite du résultat sous la forme d'un amortissement (le montant TTC de l'immobilisation constitue alors la base amortissable).

### 2° Professionnels assujettis à la TVA

**32** - Pour les professionnels libéraux dont l'activité est soumise à TVA, on distingue selon que la **comptabilité est tenue TTC ou HT**.

Par ailleurs, les titulaires de revenus non commerciaux dont les **recettes sont partiellement soumises à la TVA** doivent procéder à la régularisation de la taxe déduite en cours d'année. Cette régularisation a une incidence sur la détermination du bénéfice non commercial ainsi que sur la base et le calcul des amortissements.

**33 - Comptabilité tenue TVA comprise (Annexe n° 2035-A-SD, case CW)** - Les recettes et les dépenses sont déclarées pour leur **montant TTC**.

L'**amortissement** des immobilisations qui ouvrent droit à récupération de la TVA est pratiqué et déduit à la ligne CH de l'annexe 2035-B-SD sur une base HT.

Sont déductibles au titre des dépenses professionnelles dans l'annexe n° 2035-A-SD à la ligne BD :

- le versement de TVA effectué au Trésor, constitué par la différence entre la taxe afférente aux recettes et celle ayant grevé les biens et services utilisés dans l'exercice de la profession ;
- la TVA grevant les immobilisations ayant fait l'objet d'une imputation effective au titre de l'année d'imposition.

**34 - Comptabilité tenue hors TVA (Annexe n° 2035-A-SD, case CV)** - Il est admis que les contribuables enregistrent leurs opérations et déclarent leurs **résultats hors taxe**, à condition de faire apparaître distinctement la TVA sur leurs documents comptables et sur leur déclaration de bénéfice professionnel.

L'**option** résulte de la simple souscription hors taxe de la déclaration n° 2035-SD ; elle est ouverte à tous les contribuables relevant de la catégorie des BNC et assujettis à la TVA (BOI-BNC-BASE-20-10-30, § 1 et s., 6 juil. 2016).

Les recettes et les dépenses sont déclarées pour leur montant hors TVA récupérable.

Si la TVA sur une dépense est partiellement récupérable (TVA sur les frais de carburant par exemple), la dépense professionnelle déductible du résultat fiscal intégrera la TVA qui n'aura pu être récupérée.

L'**amortissement** des immobilisations qui ouvrent droit à récupération de la TVA est pratiqué et déduit à la ligne CH de l'annexe 2035-B-SD sur une **base HT**.

Dans une déclaration présentée hors taxes, la TVA est neutralisée et aucune déduction ne peut être pratiquée au titre de la TVA payée.

**35 - Cas particuliers des assujettis et redevables partiels de TVA** - Les professionnels dont les recettes ne sont soumises qu'en partie à la TVA doivent procéder à la **régularisation de la taxe déduite en cours d'année**.

En effet, les règles de récupération de la TVA prévues pour les redevables partiels conduisent à pratiquer des déductions complémentaires ou à effectuer des reversements de taxe, susceptibles d'affecter le résultat de l'année au cours de laquelle ils interviennent, et le cas échéant, la base de calcul et le montant des amortissements (BOI-BNC-BASE-40-60-20, § 180, 1er avr. 2015).

## B. - Mentions de la TVA sur les annexes n°2035-A-SD et 2035-B-SD

**36 - Cadre 1 - Annexe n°2035-A-SD** - Les **professionnels non-assujettis à la TVA** et ceux bénéficiant de la franchise en base de TVA (CGI, art. 293 B) doivent cocher la **case AT** "non assujetti à TVA".

Cette situation vise les professionnels exonérés de TVA soit en raison de la nature de leur activité professionnelle (professions médicales et paramédicales, formation professionnelle continue notamment), soit en raison du montant de leurs recettes, inférieur au seuil de la franchise en base de TVA.

Dès lors qu'un contribuable collecte et/ou récupère la TVA dans le cadre de son activité professionnelle ("**assujetti à la TVA**"), il doit indiquer s'il tient une comptabilité HT ou TTC (**case CV ou CW**).

Formulaire obligatoire  
(article 40 A de l'annexe III  
au Code général des impôts)  
N° 15945 \* 01

**REVENUS 2018**

**COMPTE DE RÉSULTAT FISCAL**

pour AJ | | mois

**N° 2035-A-SD 2019**

Si ce formulaire est déposé sans informations chiffrées, cocher la case Néant ci-contre :  
Ne porter qu'une somme par ligne (ne pas porter les centimes)

<b>1 NOM ET PRÉNOMS OU DÉNOMINATION</b>											
Nature de l'activité (1)										Code activité pour les praticiens médicaux	
N° SIRET								si exercice en société (2) AV		Nombre d'associés AS	
Résultat déterminé (2) :		d'après les règles «recettes-dépenses» AK				d'après les règles «créances-dettes» AL					
Comptabilité tenue (2) :		Hors taxe CV		Taxe incluse CW		Non assujetti à la TVA AT					
Si vous êtes adhérent d'un organisme agréé (association ou organisme mixte) ou client d'un viseur fiscal		AM	Année d'adhésion AN		Nombre de salariés AP		Salaires nets perçus AR				
Montant des immobilisations (report du total des bases amortissables hors TVA déductible de la col. 4 du tableau I de la déclaration n° 2035)					DA						

**37 - Cadre 3 - Annexe n°2035-A-SD** - La ligne 11 (cellule BD) "Taxe sur la valeur ajoutée" est à servir uniquement par les professionnels assujettis à la TVA qui présentent leur déclaration n° 2035 toutes taxes comprises.

**38 - Cadre 5 - Annexe n° 2035-B-SD** - Ce cadre est à remplir seulement par les assujettis qui collectent et récupèrent la TVA sur leurs recettes et sur leurs dépenses.

<b>5</b>	Taxe sur la valeur ajoutée	Montant de la TVA afférente aux recettes brutes :	CX
		Montant de la TVA afférente aux achats (biens et services autres qu'immobilisations) :	CY
		- dont montant de la TVA afférente aux honoraires rétrocédés :	CZ

Il y a lieu d'indiquer dans la **case CX** la TVA sur les "recettes brutes".

La notion de recettes brutes consiste à incorporer dans la base non seulement les honoraires et remboursements de frais, mais aussi toutes les recettes qui ont donné lieu à perception de TVA (certaines d'entre elles pouvant être déclarées en gains divers à la ligne AF de l'annexe n° 2035-A-SD).

### Important

Les assujettis qui réalisent des **opérations taxables et des opérations exonérées** ou hors du champ d'application de la TVA doivent tenir une comptabilité permettant de distinguer ces deux catégories

d'opérations (CGI, ann. IV, art. 37). Dans le cas contraire, l'Administration est en droit d'exiger le paiement de la TVA sur la totalité des recettes (CE 6 juin 1979, n° 9338).

#### Important

De même, les entreprises qui **commercialisent des produits soumis à la TVA à des taux différents** ou, éventuellement, **exonérés de cette taxe**, sont tenues de répartir, dans leur comptabilité, les recettes qu'elles réalisent par catégories d'opérations et par taux d'imposition (BOI-TVA-DECLA-30-10-20, § 10, 17 nov. 2014).

Dans la **case CY**, le professionnel doit reporter la TVA récupérable sur les achats de biens et services, à l'exclusion de la TVA sur immobilisations.

La **case CZ** consiste à isoler la TVA récupérable sur les honoraires rétrocedés.

### III. - Identification du contribuable et de l'exploitation

**39** - Le contribuable doit **s'identifier** sur plusieurs pages de la déclaration et préciser les conditions dans lesquelles il exerce son **activité**.

#### Important

Un contribuable qui n'a **ni recettes ni dépenses** à déclarer au titre d'une année doit néanmoins produire la déclaration et ses annexes et cocher la case NÉANT.

Une case est prévue dans l'en-tête des annexes n° 2035-A-SD et n° 2035-B-SD : "Si ce formulaire est déposé sans informations chiffrées, cocher la case néant ci-contre".

#### A. - Page 1 du formulaire 2035-SD

**40** - Les contribuables qui ont déjà souscrit une déclaration de bénéfices non commerciaux recevront un imprimé n° 2035-SD pré-identifié.

Ils doivent vérifier et rectifier, le cas échéant, les renseignements préimprimés dans l'en-tête de la déclaration notamment le numéro SIRET qui est reproduit sur chaque page de l'imprimé.

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES



REVENUS NON COMMERCIAUX ET ASSIMILÉS  
RÉGIME DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE  
N° 2035-SD – 2019

Adresse du service

Adresse du déclarant  
(Quand celle-ci est différente de l'adresse du destinataire)

S.I.E.	N° dossier	Clé	Régime	IFU	Adresse mail
DÉCLARANT N° siret					N° de téléphone
<p>Attention : Toutes les entreprises soumises à un régime réel d'imposition en matière de résultats ont l'obligation de déposer par voie dématérialisée leur déclaration de résultats et ses annexes. Le non respect de cette obligation est sanctionné par l'application de la majoration de 0,2% prévue par l'article 1738 du code général des impôts. vous trouverez toutes les informations utiles pour télédéclarer sur le site <a href="http://www.impots.gouv.fr">www.impots.gouv.fr</a>.</p>					
Indiquez ci-contre les éventuelles modifications intervenues (ancienne adresse en cas de changement au 1 <sup>er</sup> janvier précédent, rectification des informations préidentifiées sur la déclaration, etc.):					
Adresse des cabinets secondaires :					
Adresse du domicile du déclarant :					
Nature de l'activité :					Date de début d'exercice de la profession :
SI VOUS ÊTES MEMBRE : Dénomination et adresse du groupement, de la société :					
<p>* d'une société ou d'un groupement exerçant une activité libérale et non soumis à l'impôt sur les sociétés</p> <p>* d'une société civile de moyens</p>					
RENSEIGNEMENTS RELATIFS À L'ANNÉE 2018 OU À LA PÉRIODE DU : AU (si l'activité a commencé ou cessé en cours d'année)					

**41 - Adresse professionnelle** - L'adresse professionnelle doit être indiquée, ainsi que celle des cabinets secondaires, et du domicile personnel du déclarant.

En cas de **changement d'adresse au cours de l'année 2018**, si la nouvelle adresse n'a pas été prise en compte par l'Administration, il convient de la reporter sur les lignes prévues à cet effet en dessous du cadre d'identification.

En cas de **changement d'adresse professionnelle entre le 1er janvier 2019 et la date de souscription de la déclaration n° 2035-SD**, la nouvelle adresse peut être mentionnée dans une note jointe à la déclaration.

Dans tous les cas, la déclaration n° 2035-SD doit être déposée au service des impôts des entreprises dont dépendait le contribuable à son ancienne adresse.

**42 - Modalités d'exercice de l'activité en 2018** - Les contribuables doivent également mentionner les éléments suivants, qui ne sont pas pré-identifiés :

- la **nature exacte** de l'activité exercée ;
- la **date de début** d'exercice de la profession ;
- la dénomination et l'adresse de la **société, du groupement d'exercice** ou de la **société civile de moyens** (en cas d'exercice au sein de plusieurs sociétés ou groupements il convient d'identifier chacun d'entre eux)
- **en cas de début d'exercice ou de cessation d'activité** courant 2018, il convient de mentionner la période d'activité en 2018.

**43 - Comptabilité informatisée** -



**47 - Professionnel percevant également des salaires - Cadre "Services assurés par vous"** - Les professionnels qui ont exercé une activité salariée en 2018 doivent indiquer la nature des services assurés de façon régulière en dehors de l'activité libérale et rémunérés par des salaires : désignation de l'employeur, montant des salaires nets perçus au cours de l'année.

**48 - Professionnel employeur - Cadre "Personnel salarié"** - Les professionnels qui emploient du personnel doivent mentionner dans le cadre "Personnel salarié" :

- le **nombre de salariés** qu'ils emploient (les salariés à temps partiel sont retenues à proportion du temps de travail) ;

Parmi les salariés il convient de distinguer le nombre d'apprentis et de personnes handicapées.

Seuls les **apprentis** munis d'un contrat d'apprentissage répondant aux prescriptions du Code du travail sont à retenir.

Les **personnes handicapées** s'entendent des travailleurs reconnus comme tels par la commission départementale technique d'orientation et de reclassement professionnel.

- le **montant des salaires bruts** extraits de la déclaration annuelle des salaires ("DADS") de 2018.

Il s'agit du montant brut des salaires, abstraction faite des sommes versées aux apprentis sous contrat et aux personnes handicapées.

**49 - Professionnel exerçant en SCM - Rubrique "Société civile de moyens"** - Lorsque le professionnel est membre d'une SCM et que cette dernière emploie des salariés, le professionnel doit reporter dans cette rubrique les quotes-parts de salariés et de salaires lui revenant.

À défaut de convention fixant une clé de répartition spécifique pour les salaires, cette quote-part est déterminée en proportion des droits sociaux détenus par les associés dans la SCM.

**Exemple**

Une SCM de 2 associés détenant chacun 50 % des droits sociaux et employant 1 salarié à temps complet pour une rémunération nette versée de 20 000 € conduira chaque associé à déclarer sur sa déclaration à cet endroit : 0,5 salarié (ou 1/2 salarié) et 10 000 €.

**C. - Annexe n° 2035-A-SD**

50 -

Formulaire obligatoire  
(article 40 A de l'annexe III  
au Code général des impôts)  
N° 15945 \* 01

**REVENUS 2018**

**COMPTE DE RÉSULTAT FISCAL**

pour AJ | | mois

**N° 2035-A-SD 2019**

Si ce formulaire est déposé sans informations chiffrées, cocher la case Neant ci-contre :  
Ne porter qu'une somme par ligne (ne pas porter les centimes)

<b>1 NOM ET PRÉNOMS OU DÉNOMINATION</b>												
Nature de l'activité (1)										Code activité pour les praticiens médicaux		
N° SIRET										si exercice en société (2) AV		Nombre d'associés AS
Résultat déterminé (2) :										d'après les règles «recettes-dépenses» AK		d'après les règles «créances-dettes» AL
Comptabilité tenue (2) :		Hors taxe		CV		Taxe incluse		CW		Non assujéti à la TVA AT		
Si vous êtes adhérent d'un organisme agréé (association ou organisme mixte) ou client d'un viseur fiscal			AM	Année d'adhésion AN		Nombre de salariés AP		Salaires nets perçus AR				
Montant des immobilisations (report du total des bases amortissables hors TVA déductible de la col. 4 du tableau I de la déclaration n° 2035)										DA		

**51 -** Il y a lieu de préciser dans l'en-tête de l'annexe n° 2035-A-SD :

- Case AJ : la **durée de l'exercice en mois** en vérifiant sa cohérence avec la période d'imposition mentionnée en page 1 de la déclaration n° 2035-SD ;

- "Code activité pour les praticiens médicaux" : le code sur deux cases situé à droite de la ligne "nature de l'activité" qui est à renseigner par les **omnipraticiens et les spécialistes médicaux et chirurgicaux**, pour préciser leur situation par rapport à la convention nationale médicale :
  - ▶ C1 : conventionné du secteur 1 sans droit à dépassement ;
  - ▶ C2 : conventionné du secteur 1 avec droit à dépassement ;
  - ▶ C3 : conventionné du secteur 2 avec honoraires libres ;
  - ▶ C0 : non conventionné.
- si la **déclaration est souscrite par une société ou un groupement d'exercice** (exemple : SCP, société en participation, etc.) il y a lieu de cocher la **case AV** et de préciser **case AS** le nombre d'associés.
- si le résultat a été déterminé selon les **recettes encaissées** et les dépenses payées (case AK) ou selon les **créances acquises** et les dépenses engagées (case AL) ;
- si la situation du contribuable **au regard de la TVA** qui est indiquée aux cases CV, CW ou AT (V. 30 et s.) ;
- les **salaires perçus** à la case AR qui ne correspondent pas aux salaires versés aux salariés, mais à ceux perçus par le professionnel au titre d'une activité salariée qu'il exerce (ou a exercée) par ailleurs pendant l'année ; ce montant doit correspondre au montant déjà déclaré page 2 de la déclaration n° 2035-SD (voir 47) ;
- le total des **bases amortissables hors TVA des immobilisations** en case DA, ce qui conduit à exclure les immobilisations non amortissables (exemple : valeur de la clientèle ou de parts sociales qui constituent des immobilisations mais ne sont pas amortissables).

Les professionnels non assujettis à la TVA indiquent le montant TTC des bases amortissables (V. 31).

# Recettes professionnelles

Date de publication : 1 févr. 2019

## I. - Déclaration 2035-A-SD - Cadre 2

1 - L'annexe n° 2035-A-SD comporte les rubriques de la **nomenclature comptable des professions libérales** prévue par l'arrêté du 30 janvier 1978, pour la déclaration des recettes imposables (cadre 2) et des dépenses déductibles (cadre 3), concourant à la détermination de l'excédent ou de l'insuffisance d'exploitation.

Formulaire obligatoire  
(article 40 A de l'annexe III  
au Code général des impôts)  
N° 15945 \* 01

**REVENUS 2018**

**COMPTE DE RÉSULTAT FISCAL**

pour  |  |  mois

**N° 2035-A-SD 2019**

Si ce formulaire est déposé sans informations chiffrées, cocher la case «Miant d'contre».  
Ne porter qu'une somme par ligne (ne pas porter les centimes)

<b>1 NOM ET PRÉNOMS OU DÉNOMINATION</b>												
Nature de l'activité (1)										Code activité pour les praticiens médicaux		
N° SIRET								si exercice en société (2) AV		Nombre d'associés AS		
Résultat déterminé (2) :				d'après les règles «recettes-dépenses» AK				d'après les règles «créances-dettes» AL				
Comptabilité tenue (2) :		Hors taxe CV		Taxe incluse CW		Non assujetti à la TVA AT						
Si vous êtes adhérent d'un organisme agréé (association ou organisme mixte) ou client d'un viseur fiscal				Année d'adhésion AN		Nombre de salariés AP		Salaires nets perçus AR				
Montant des immobilisations (report du total des bases amortissables hors TVA déductible de la col. 4 du tableau I de la déclaration n° 2035)										DA		
<b>R E C E T T E S</b>	1	Recettes encaissées y compris les remboursements de frais ❶										AA
	2	A déduire Débours payés pour le compte des clients ❷										AB
	3	Honoraires rétrocédés (dont suppléments rétrocédés (.....) ❸)										AC
	4	Montant net des recettes										AD
	5	Produits financiers ❹										AE
	6	Gains divers ❺										AF
	7	TOTAL (lignes 4 à 6)										AG

### 2 - Les recettes se composent :

- des recettes d'exploitation ;
- débours et honoraires versés ;
- des produits financiers ;
- et des gains divers.

### 3 - Les principes généraux de prise en compte des recettes pour la détermination du bénéfice imposable sont exposés aux 2 [Principes d'imposition] (nature, date d'enregistrement, etc.).

Concernant les modalités de prise en compte de la **TVA** sur recettes : V. 30 [Principes d'imposition] et s.

Des règles particulières de prise en compte des recettes sont prévues dans les situations suivantes :

- en cas d'option pour un résultat déterminé en fonction des **créances acquises et des dépenses engagées** (V.15 [Principes d'imposition] et s.) ;
- en cas de **cessation** de l'activité (V. BOI-BNC-CESS, 3 août 2016) ;
- en cas de **transformation** d'une société de personnes en société d'exercice libéral (V. BOI-BNC-SECT-70-10-40, II°, 12 sept. 2012) ;
- en cas de perception de **revenus exceptionnels ou différés** ;

Les auteurs bénéficient d'un régime d'imposition sur un résultat moyen : V.28 [Régimes spéciaux] ;

en cas d'**apport d'une activité non commerciale** à une société de personnes (V. BOI-BNC-SECT-70-10-30, 12 sept. 2012).

## II. - Recettes professionnelles (ligne 1, AA)

### A. - Nature des recettes à retenir

**4** - Quels que soient le mode d'encaissement et la qualification qui leur est donnée, seront à déclarer les honoraires, commissions, vacations, ristournes, intéressements, gratifications et autres rémunérations perçus dans le cadre de l'exercice de l'activité non commerciale, les remboursements de frais et de taxes, les avantages en nature ainsi que les profits divers provenant d'opérations directement liées à l'activité professionnelle et qui en constituent le prolongement.

Sont ainsi imposables :

- les cadeaux et dons en nature lorsqu'ils représentent la rémunération d'actes professionnels ;
- les produits de cession de droits d'auteur, non exploités directement ;
- les prix littéraires, artistiques ou scientifiques nationaux ou européens sauf lorsqu'ils sont expressément exonérés ;
- les profits réalisés à l'occasion de la suppléance d'un confrère ;
- les sommes perçues (rétrocessions) à l'occasion du remplacement d'un confrère.

#### Remarque

Les règles particulières applicables aux **agents généraux d'assurance**, aux **médecins**, aux **professions littéraires, artistiques ou sportives**, aux **vétérinaires** et aux **inventeurs** sont exposées dans l'étude des régimes spéciaux : V. [1 \[Régimes spéciaux\]](#) et s.

**5** - Sont en revanche exonérés d'impôt :

- les **prix Nobel** ou les prix internationaux équivalents (CGI, art. 92 A ; CGI, ann. II, art. 39 A) ;
- les **prix nationaux ou européens** récompensant un ouvrage ou l'ensemble d'une œuvre à caractère littéraire, artistique ou scientifique, décernés par un jury indépendant et attribués depuis au moins 3 ans (BOI-BNC-BASE-20-20, § 750, 3 fév. 2016).

Sont également exonérées les sommes versées par **BPI France** aux lauréats du prix "**French Tech Ticket**" destiné à attirer les entrepreneurs étrangers à Paris (L. fin. rect. 2015, n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 23). Ces sommes sont également exonérées de toute cotisation ou contribution sociale.

Outre une dotation en numéraire, les porteurs de projets de création de start-up retenus bénéficient d'un dispositif d'accueil offrant différentes prestations constitutives d'avantages en nature soumis en principe à l'impôt sur le revenu, tel l'hébergement gratuit dans une structure d'accompagnement partenaire.

L'Administration admet que l'exonération s'applique également aux divers avantages en nature accordés aux lauréats ((BOI-BNC-BASE-20-20, § 745, 3 fév. 2016).

**6** -

## Nouveau

Sont également exonérées les primes liées aux performances versées par l'État aux **sportifs de l'équipe de France médaillés aux jeux Olympiques et Paralympiques d'hiver** qui se sont déroulés en 2018 en Corée du Sud à PyeongChang et, le cas échéant, à leurs guides (CGI, art. 81, 39° nouveau ; L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 9 : JO 30 déc. 2018).

On rappelle qu'un dispositif pérenne d'étalement sur quatre ans de l'imposition de ces primes, applicable sur option, a été instauré par l'article 80 de la loi de finances pour 2016 (CGI, art. 163-0 A ter). Compte tenu de la présente exonération, il ne trouvera pas à s'appliquer aux primes versées aux médaillés des JO de PyeongChang. L'étalement pourra en revanche s'appliquer aux **primes versées à l'encadrement des sportifs médaillés** par les fédérations sportives délégataires, qui ne sont pas visées par la présente exonération.

**7 - Les remboursements de frais** perçus de la clientèle ou d'un organisme tiers (État, organisme professionnel) sont imposables, qu'ils aient fait l'objet d'une évaluation forfaitaire ou réelle.

Il s'agit par exemple :

- des allocations forfaitaires pour **frais de déplacement** perçues de ses clients par un ingénieur-conseil ;
- des **dégrèvements** accordés au titre d'impôts ou de taxes ayant eux-mêmes un caractère déductible (taxe sur les salaires, CET) ;
- des **avantages en nature** perçus dans le cadre de contrats de remplacement (valeur des dépenses de nourriture, de logement ou de véhicules consentis par un médecin à son remplaçant déclarées par lui au titre d'honoraires rétrocédés) ;
- des **allocations forfaitaires pour frais** versées par des organismes professionnels à des chirurgiens-dentistes au titre de la participation à certaines réunions ; toutefois, la jurisprudence reconnaît le caractère non imposable de certains remboursements de frais lorsqu'il peut être justifié de la réalité et du caractère professionnel des dépenses qu'ils sont censés couvrir.

## B. - Encaissements ne constituant pas des recettes

**8 -** Tous les mouvements de fonds qui affectent la trésorerie d'un exploitant dans l'exercice de son activité professionnelle ne constituent pas des recettes professionnelles

Ainsi, il n'y a pas lieu de tenir compte :

- du produit de la **cession d'immobilisations** (V. 1 [Plus-values et moins-values professionnelles] et s.)
- et des sommes qui ne font que **transiter par le cabinet** sans donner lieu à un encaissement effectif.

Il en est ainsi des sommes détenues par un **syndic ou administrateur judiciaire** à titre d'avances sur frais de procédure, alors même que l'intéressé les ferait fructifier pour son propre compte, les détournant ainsi de leur action normale (CE, 29 juill. 1983, n° 28849).

Ces sommes doivent être enregistrées à un compte spécial pour qu'elles puissent commodément être distinguées des honoraires lorsque, exceptionnellement, elles sont encaissées par le professionnel avant d'être versées à un tiers.

## III. - Débours et honoraires versés à des tiers

**9 -** Certaines sommes sont déduites directement du montant des recettes déclarées, il s'agit des débours et des honoraires rétrocédés.

Il convient de distinguer les débours des frais généraux.

**10** - Les débours sont essentiellement constitués par les **frais de procédures** engagés pour le compte de clients.

Ainsi, il s'agit de sommes dues à des tiers par le client et payées par l'avocat. Ils se distinguent des frais généraux par le fait qu'en cas de non-paiement des sommes, le client est poursuivi et non l'avocat.

#### Exemple

Les débours peuvent être les frais de procédure (timbres fiscaux, droits d'enregistrement) ; les frais de publicité légale, les frais de publicité judiciaire, les frais de greffe, les honoraires d'expert.

- ▶ Tel est notamment le cas des droits d'enregistrement et des sommes versées aux services de la publicité foncière par les notaires pour le compte de leurs clients, des droits de plaidoirie versés par les avocats, etc.

**11** - Les **frais généraux** sont considérés comme constituant l'accessoire indispensable de la réalisation de la prestation du professionnel.

#### Exemple

Les frais généraux peuvent être des frais de déplacements (billets de train, avion, frais d'hôtel), des frais de correspondance, des frais de téléphone et d'abonnement internet, qui même s'ils sont refacturés distinctement au client ne constituent pas des frais engagés au nom et pour le compte du client dans le cadre d'un mandat.

## A. - Débours payés pour le compte du client (ligne 2, AB)

**12** - Les débours correspondent aux sommes payées en 2018 par les titulaires de bénéfices non commerciaux à des tiers pour le compte de leurs clients.

## B. - Honoraires rétrocedés (ligne 3, AC)

**13** - Constituent des rétrocessions de recettes ou d'honoraires, les sommes reversées par un membre d'une profession libérale, de sa propre initiative et **dans le cadre de la mission qui lui est confiée par son client**, soit à un confrère, soit à une autre personne exerçant une profession libérale complémentaire à la sienne.

**14** - Les honoraires rétrocedés doivent faire l'objet d'une déclaration dans les conditions prévues à l'article 240 du CGI, sur l'imprimé DADS 1 ou DAS 2.

Les sommes versées à titre de commissions, courtages, ristournes, honoraires, droits d'auteur et d'inventeur doivent être déclarées sur l'imprimé DAS 2 seulement lorsqu'elles excèdent 1 200 € TTC par an, pour un même bénéficiaire (BOI-BIC-CHG-40-20-30, § 170, 15 juill. 2013 et BOI-BIC-DECLA-30-70-20, § 140, 6 déc. 2017).

Le défaut de déclaration des sommes versées à des tiers entraîne l'application d'une **amende égale à 50 %** des sommes non déclarées, mais n'entraîne plus la remise en cause de la déduction fiscale des sommes concernées (CGI, art. 1736, I, 1). L'amende n'est pas applicable en cas de **première infraction** commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes lorsque les intéressés ont réparé leur omission, soit spontanément, soit à la première demande de l'Administration, avant la fin de l'année au cours de laquelle la déclaration devait être souscrite.

### Nouveau

Le professionnel peut également régulariser les **déclarations des trois années précédentes** sans encourir d'amende si les conditions suivantes sont remplies (L. n° 2018-727, 10 août 2018, art. 7) :

- il présente une demande de régularisation pour la première fois,
- il est en mesure de justifier, notamment par une attestation des bénéficiaires, que les rémunérations non déclarées ont été comprises dans les propres déclarations de ces derniers déposées dans les délais légaux, à condition que le service puisse être en mesure de vérifier l'exactitude des justifications produites.

La demande de régularisation peut avoir lieu **au cours du contrôle fiscal** du professionnel.

## C. - Honoraires non rétrocedés (ligne 21)

**15** - La déclaration n° 2035-SD distingue les **honoraires rétrocedés** (qui viennent en diminution immédiate des recettes déclarées) des **honoraires non rétrocedés** à déduire parmi les dépenses professionnelles ("travaux, fournitures et services extérieurs").

Les honoraires non rétrocedés s'entendent des honoraires versés à des personnes non salariées dans l'exercice de l'activité, par exemple les sommes acquittées à titre de rémunération de prestations (honoraires d'un expert-comptable, avocat, agence de communication, etc.) pour les besoins de l'activité libérale.

**16** - Ainsi, ne constituent pas, à titre d'exemple, des honoraires rétrocedés :

- ▶ les honoraires versés par un collaborateur au titre d'un **contrat de collaboration** à un praticien titulaire : ces sommes doivent être portées à la ligne 16 BG du cadre 3 de l'annexe n° 2035-A-SD (location de matériel ou de mobilier), dans la case BW et sur la déclaration DAS 2 ;
- ▶ les **redevances** versées par les praticiens exerçant au sein d'un **établissement de santé** (public ou privé) qui constituent des charges locatives déductibles ;
- ▶ les sommes versées par les **chirurgiens-dentistes aux mécaniciens-dentistes ou aux prothésistes dentaires** en contrepartie des travaux effectués par ces derniers dès lors que ces derniers exercent une profession commerciale par nature (Cette précision ne figure plus dans la nouvelle doctrine administrative. Son application semble néanmoins pouvoir être maintenue) ;
- ▶ les honoraires versés par un **expert-comptable à un commissaire aux comptes** dont les professions sont totalement indépendantes l'une de l'autre (Rép. min. Schuman, JO Sénat, 30 oct. 1975, p. 3140 ; cette réponse n'est pas reprise dans la base BOFiP-Impôts mais son application semble néanmoins pouvoir être maintenue).

### Important

Ces sommes doivent faire l'objet d'une déclaration DADS 1 ou DAS dans les mêmes conditions et sous les mêmes sanctions que les honoraires rétrocedés (V. [14](#)).

**17** - La **cotisation versée à une association agréée** et les honoraires versés pour la tenue de la comptabilité sont à déclarer sous cette rubrique et peuvent donner lieu à une réduction d'impôt sous certaines conditions (V. [53 \[Crédits et réductions d'impôt\]](#)).

**18** -

### Important

Une confusion dans la déclaration entre les honoraires rétrocedés et non rétrocedés a une incidence sur le seuil de recettes pris en compte pour l'application du régime d'exonération des plus-values professionnelles réservé aux petites entreprises dont le montant des recettes n'excède pas un certain seuil (CGI, art. 151 septies : V. [47 \[Plus-values et moins-values professionnelles\]](#)).

Il est donc important de déclarer correctement ces montants pour ne pas perdre le bénéfice d'une exonération, ou au contraire s'exposer à un redressement fiscal.

## IV. - Produits financiers (ligne 5, AE)

**19** - En principe, les intérêts de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants sont assujettis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers conformément aux articles 124 et 125 du CGI. Toutefois, lorsqu'ils figurent dans les recettes provenant de l'exercice d'une profession non commerciale, ces intérêts doivent être soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BNC dès lors que les revenus de l'espèce se rattachent à l'activité non commerciale et qu'ils ont un lien direct avec l'exercice de la profession (BOI-BNC-BASE-20-20, § 770, 3 févr. 2016).

**20** - Il s'agit essentiellement des **produits de placement des sommes reçues en dépôt de la clientèle**, par exemple les intérêts portés au crédit des comptes d'études des **notaires**, quel que soit l'établissement chargé de la tenue du compte et des intérêts des fonds déposés auprès de ces établissements pour le compte de tiers ou le produit du placement des sommes qu'un **agent général d'assurance** reçoit en dépôt dans l'exercice de sa profession (CE, 4 févr. 1987, n° 44965).

**21** - Constituent également des revenus imposables au titre des BNC les **revenus d'actions ou de parts sociales** de sociétés relevant de l'impôt sur les sociétés (à l'exclusion des intérêts des créances, dépôts, cautionnement et comptes courants), qui ont été inscrites au **patrimoine professionnel**.

Toutefois, les contribuables peuvent opter chaque année l'imposition de ces revenus dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

Ils doivent dans ce cas :

- déduire le montant brut de ces revenus de la **ligne 43** CL "divers à déduire" de l'annexe n° 2035-B-SD, lorsqu'ils ont été mentionnés **ligne 5** AE "produits financiers" ;
- reporter dans la case "revenus de capitaux mobiliers" en **page 1** de la déclaration n° 2035-SD les montants correspondant aux revenus de capitaux mobiliers ;
- ces revenus doivent figurer pour les mêmes montants sur la déclaration n° **2042 à la page 3** (cadre 2 "revenus de capitaux mobiliers").

**22** - En revanche, les produits du **placement des recettes professionnelles** ne sont pas imposables dans la catégorie des BNC, mais dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ou dans celle des plus-values sur valeurs mobilières ou droits sociaux.

**23 - Cas particulier des intérêts moratoires** - Lorsque l'obligation principale consiste en un paiement de revenu imposable, les intérêts moratoires alloués par l'État sont eux-mêmes imposables dans la même catégorie de revenus que le principal. Inversement, quand le principal n'a pas la **nature d'un revenu imposable**, les intérêts moratoires sont affranchis d'impôt sur le revenu.

Toutefois, les intérêts moratoires dont sont assortis les **dégrèvements d'impôt** demeurent imposables si les droits dégrévés le sont (par exemple la taxe foncière ou la contribution

économique territoriale). Dans ce dernier cas, le dégrèvement obtenu et les intérêts moratoires s'y rapportant doivent être compris dans les recettes imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

## V. - Gains divers (ligne 6, AF)

**24** - Il s'agit des sommes encaissées à des titres divers, qui ne constituent pas des honoraires.

### Exemple

- ▶ les profits résultant d'**opérations commerciales réalisées à titre accessoire** sont imposables en BNC lorsqu'elles sont directement liées à l'exercice de l'activité libérale et en constituent strictement le prolongement (V. 7 [Présentation des régimes d'imposition] et 22 [Présentation des régimes d'imposition]);
- ▶ les redevances perçues par un praticien titulaire du cabinet dans le cadre d'un **contrat de collaboration** ;
- ▶ les redevances de **location-gérance** de la clientèle ;
- ▶ les **subventions d'équipement** ;
- ▶ l'**aide pérenne à la télétransmission** versée aux professionnels de santé annuellement par les caisses d'assurance maladie, imposable au titre de l'année de son encaissement ;

En cas d'option pour la détermination du bénéfice imposable en fonction des créances acquises et des dépenses engagées, l'aide est imposable, pour chaque feuille de soins électronique (FSE), au titre de l'année au cours de laquelle la télétransmission est intervenue.

L'aide est versée sur la base du nombre de FSE télétransmises au cours de l'année civile précédente et est plafonnée. Elle vient en complément de l'aide à l'informatisation qui a été versée aux professionnels médicaux.

- ▶ les **allocations de recherche ou bourses d'études** versées par les collectivités locales imposables en BNC lorsqu'elles rémunèrent une prestation fournie à titre indépendant à la collectivité ou à un tiers ;
- ▶ l'**aide juridictionnelle** versée aux avocats ;
- ▶ le **bonus automobile** perçu au titre de l'acquisition d'un véhicule non polluant lorsque ce véhicule est inscrit au registre des immobilisations et des amortissements ;
- ▶ les remboursements d'impôts et taxes (crédit de TVA lorsque la comptabilité est tenue TTC, par exemple).

**25** - Les travailleurs indépendants peuvent exclure de leur revenu imposable les **indemnités journalières** versées par les organismes de sécurité sociale aux personnes atteintes d'une **affection de longue durée**.

À ce titre, l'Administration précise que les indemnités journalières exonérées d'impôt sur le revenu sont celles qui sont versées aux assurés qui :

- sont reconnus atteints d'une des affections comportant un traitement prolongé et une thérapeutique particulièrement coûteuse (CSS, art. D. 160-4) ;
- ou sont reconnus atteints par le service du contrôle médical d'une affection grave caractérisée ne figurant pas sur la liste de l'article D. 160-4 du CSS ou de plusieurs affections entraînant un état pathologique invalidant, si cette ou ces affections nécessitent un traitement prolongé et une thérapeutique particulièrement coûteuse (CSS, art. L. 160-14, 4° ; BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-30, § 200, 2 mars 2016).

## A. - Prestations maternité

**26** - Les prestations perçues à l'occasion de la maternité sont toutes imposables en tant que bénéfiques non commerciaux l'année de leur perception, quel que soit le régime d'imposition.

Il s'agit de l'**allocation forfaitaire de repos maternel** versée aux femmes qui relèvent à titre personnel du régime d'assurance maladie maternité des travailleurs non salariés des professions non agricoles et aux conjointes collaboratrices des professionnels relevant de ce régime, des **indemnités journalières forfaitaires d'interruption d'activité** versées aux femmes qui relèvent à titre personnel de ce régime et qui interrompent toute activité professionnelle pendant une certaine période, des **indemnités de remplacement** versées aux conjointes collaboratrices des membres des professions relevant de ce régime lorsqu'elles font appel à du personnel salarié pour se faire remplacer dans les travaux qu'elles effectuent habituellement.

## B. - Indemnités d'assurance

**27** - Parmi les indemnités d'assurance, présentent un caractère imposable les prestations servies sous forme de **revenus de remplacement** ou de **rentes** au titre des régimes d'assurance vieillesse, de prévoyance complémentaire ou de perte d'emploi subie dans le cadre des contrats d'assurance de groupe ou des régimes facultatifs mis en place pour les mêmes risques (même si la déduction des cotisations est limitée).

**28 - Prévoyance complémentaire** - Sont imposables les prestations versées au titre de la prévoyance complémentaire sous forme de revenus de remplacement, **si l'activité professionnelle se poursuit**.

En revanche, en cas de **cessation de l'activité**, les indemnités sont imposables dans la catégorie des pensions et rentes viagères.

Les prestations servies sous forme de rente dans le cadre de l'assurance vieillesse ou de la perte d'emploi subie sont imposables dans la catégorie des pensions et rentes viagères.

**29 - Médecins** - Concernant plus particulièrement les médecins, l'Administration a rappelé que ces derniers peuvent souscrire volontairement à des **contrats d'entraide** leur permettant de percevoir un revenu de substitution en cas de maladie ou d'accident les empêchant d'exercer leur activité.

Les **versements perçus** au titre de ces contrats par les médecins malades ou accidentés ne constituent pas des revenus imposables, les sommes perçues étant exclues de l'assiette de l'impôt sur le revenu.

En contrepartie, les **primes versées** par ces professionnels pour bénéficier de ces contrats ne constituent ni des rétrocessions d'honoraires ni des dépenses fiscalement déductibles (BOI-BNC-CHAMP-10-40-20, § 300, 2 déc. 2015).

## C. - Dommages et intérêts

**30** - Les indemnités pour dommages-intérêts sont imposables lorsqu'elles ont pour but de compenser une **perte de revenus professionnels** :

- ▶ l'indemnité perçue d'une commune par un architecte au motif que les décisions du maire l'auraient illégalement privé de son succès à un concours pour la construction d'un centre sportif, dès lors qu'elle n'est pas destinée à réparer un préjudice autre que celui résultant d'une **perte temporaire de revenus** (CE, 24 nov. 1980, n° 16759) ;

- ▶ l'indemnité allouée par un maître d'ouvrage à un architecte à la suite de l'**abandon d'un projet** (CE, 3 juin 1992, n° 83803).

**31** - En revanche, ne sont pas imposables dans la catégorie des BNC les indemnités visant à **réparer un préjudice moral** :

- ▶ les dommages-intérêts alloués par un tribunal à un contribuable exerçant une profession libérale pour atteinte à son **honorabilité personnelle**, bien qu'ils concernent à la fois la personne de l'intéressé et l'exercice de sa profession (CE, 5 juill. 1944, n° 69320) ;
- ▶ d'une manière générale, les indemnités perçues au titre d'un **préjudice moral** fixées par décision de justice.

Toutefois, pour les indemnités perçues **à compter du 1er janvier 2011**, la fraction de l'indemnité qui excède un million d'euros est imposée dans la catégorie des traitements et salaires (CGI, art. 80, al. 4).

## D. - Indemnité d'éviction

**32** - Constitue une recette professionnelle imposable l'indemnité d'éviction perçue par un contribuable exerçant une profession non commerciale, à raison du local professionnel dont il dispose (BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-30, § 50, 2 mars 2016).

Il a été jugé que, dans le cas où un contribuable qui, exerçant une activité libérale, a consenti, par convention, à être évincé des bureaux dans lesquels il avait son cabinet et, en contrepartie, a reçu une indemnité destinée à réparer le préjudice résultant du fait qu'il devait s'installer ailleurs, cette indemnité ne peut être regardée :

- ni comme la compensation d'une perte en capital ;
- ni comme une indemnité "reçue en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert d'une clientèle", dès lors que l'intéressé avait seulement l'obligation de quitter les lieux et pouvait poursuivre ailleurs l'exercice de sa profession avec la même clientèle.

Elle constitue, dès lors, une recette professionnelle, dont il doit être tenu compte pour la détermination des bénéfices non commerciaux du contribuable (CE 7 juil. 1976, n° 94533 et CE 3 déc. 1986, n° 51458).

## E. - Indemnités de rupture de contrat

**33** - Constitue une recette professionnelle imposable dans sa totalité dans la catégorie des BNC, l'indemnité de rupture de contrat destinée à réparer non pas un préjudice permanent ou une atteinte à la réputation professionnelle mais une **perte temporaire de revenus professionnels** subie dans l'exercice d'une profession non commerciale.

### Important

Les indemnités de rupture de contrat destinées à compenser la perte d'un élément d'actif sont soumises au régime des **plus-values professionnelles** (V. 1 [Plus-values et moins-values professionnelles]).

**34 - Tolérance pour les agents commerciaux** - Les agents commerciaux sont statutairement réputés exercer, en toute indépendance et sans être liés par un contrat de louage de services, une profession libérale dont les revenus relèvent de la catégorie des BNC.

Par suite, l'indemnité compensatrice versée, en réparation du préjudice financier subi, à l'agent commercial en cas de **cessation de ses relations avec son mandant**, constitue en principe une recette professionnelle imposable.

L'Administration admet toutefois que l'indemnité de résiliation perçue de son mandant, à titre individuel, par un agent commercial puisse bénéficier du **régime d'imposition des plus ou moins-values à long terme**, sous réserve que le contrat ait été conclu depuis au moins 2 ans (BOI-BNC-BASE-20-20, § 70, 3 fév. 2016).

En ce qui concerne les **régimes d'exonération**, V.40 [*Plus-values et moins-values professionnelles*].

Doivent ainsi être comprises dans les recettes imposables :

- ▶ l'indemnité allouée par un jugement à un représentant de commerce, à la suite de la rupture de son contrat de représentation et destinée à tenir lieu des « **commissions futures éventuelles** » qui auraient pu lui être payées pendant la période restant à courir jusqu'à l'expiration du contrat (CE, 8 févr. 1960, n° 45895) ;
- ▶ une indemnité allouée à un contribuable chargé par un fabricant de scooters de l'exclusivité de sa représentation dans un pays étranger, à la suite de la **rupture de son contrat, intervenue moins d'un mois après sa conclusion** (CE, 20 mai 1966, n° 65608 et n° 66054) ;
- ▶ l'**indemnité dite "de préjudice"** perçue par un agent commercial lors de la cessation de ses fonctions intervenue à l'occasion de la réorganisation du réseau commercial de la société qu'il représentait dans un secteur géographique donné (CE, 7 juill. 1976, n° 1114).

## F. - Indemnité de cessation ou de transfert de clientèle

**35** - Les indemnités reçues en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert d'une clientèle sont imposables selon le régime des plus-values professionnelles (V. 1 [*Plus-values et moins-values professionnelles*] et s.).

# Dépenses professionnelles

Date de publication : 1 févr. 2019

## I. - Déclaration 2035-A-SD - Cadre 3

1 - Les dépenses professionnelles déductibles sont ventilées par nature au cadre 3 de l'annexe n° 2035-A-SD.

Les principes généraux de **prise en compte des dépenses** pour la détermination du bénéfice imposable sont exposés au 10 [Principes d'imposition].

Concernant les modalités de prise en compte de la **TVA sur dépenses** : V. 30 [Principes d'imposition].

D E P E N S E S  P R O F E S S I O N N E L L E S	3	8	Achats <b>6</b> .....						BA
	9	Frais de personnel	Salaires nets et avantages en nature <b>7</b> .....						BB
	10		Charges sociales sur salaires (parts patronale et ouvrière).....						BC
	11		Taxe sur la valeur ajoutée.....						BD
	12	Impôts et taxes <b>8</b>	Contribution économique territoriale.....						JY
	13		Autres impôts.....						BS
	14		<b>8</b> Contribution sociale généralisée déductible.....						BV
	15		Loyer et charges locatives.....						BF
	16		Location de matériel et de mobilier - dont redevances de collaboration <b>9</b> .....	BW					BG
	17		Entretien et réparations.....					TOTAL : travaux, fourniture et services extérieurs	BH
	18		Personnel intérimaire.....						
	19		Petit outillage <b>10</b> .....						
	20		Chauffage, eau, gaz, électricité.....					TOTAL : transport et déplacements	BJ
	21		Honoraires ne constituant pas des rétrocessions <b>11</b> .....						
	22		Primes d'assurances.....					TOTAL : frais divers de gestion	BM
	23		Frais de véhicules <b>12</b> (cochez la case si évaluation forfaitaire <input type="checkbox"/> .....)						
	24		Autres frais de déplacements (voyages.....)						
	25		Charges sociales personnelles <b>13</b> : dont obligatoires <b>BT</b> ..... dont facultatives <b>BU</b> .....						BK
	26		Frais de réception, de représentation et de congrès					TOTAL : frais divers de gestion	BN
	27		Fournitures de bureau, frais de documentation, de correspondance et de téléphone.....						
	28		Frais d'actes et de contentieux.....						
	29		Cotisations syndicales et professionnelles..... <b>BY</b>						BN
	30		Autres frais divers de gestion.....						BP
	31		Frais financiers <b>14</b> .....						BP
	32		Pertes diverses <b>15</b> .....						BR
	33		TOTAL (lignes 8 à 32).....						

2 - Des **dispositions particulières** sont prévues dans les situations suivantes :

- en cas d'option pour un résultat déterminé non pas en fonction des recettes encaissées et des dépenses payées, mais des **créances acquises** et des dépenses engagées (V. 15 [Principes d'imposition] et s.) ;
- dans certains **régimes spéciaux**, en cas de cessation de l'activité, de transformation d'une exploitation non commerciale en SEL, d'apport d'une activité non commerciale à une société de personnes (V. ( *Régimes spéciaux*)) ;
- pour certaines dépenses admises à déduction de **manière forfaitaire** (V. 29 [Principes d'imposition] et s.).

**3 - L'associé d'une société civile de moyens** doit ajouter aux dépenses professionnelles qu'il a personnellement supportées la quote-part de dépenses qui lui incombe au sein de la société.

Les dépenses communes réparties entre les associés figurent au cadre 5 de la déclaration n° 2036 souscrite par la SCM.

Les modalités de prise en compte des dépenses communes et du résultat de la SCM dans la déclaration n° 2035-SD de l'associé sont examinées dans le chapitre du guide consacrée à la déclaration n° 2036 des SCM : V. (*Déclaration n° 2036 - Sociétés civiles de moyens*) et s.

**4 -** Les modalités de déduction des dépenses professionnelles incombant personnellement aux **associés de sociétés d'exercice** sont examinées dans l'étude : V. (*Sociétés de personnes*).

## II. - Dépenses liées au personnel

### A. - Salaires nets et avantages en nature (ligne 9, BB)

**5 -** Sont déductibles pour les montants nets versés :

- ▶ les **salaires, appointements et rémunérations** versés au personnel salarié, dès lors que sa collaboration est exclusivement professionnelle et que les versements correspondent à des charges effectives et justifiées.

Les sommes versées à titre d'avances ou d'acomptes constituent des prêts et ne sont pas déductibles ; il en va de même des charges salariales exposées pour les besoins d'une autre entreprise et incombant normalement à celle-ci.

- ▶ les **indemnités** versées à l'expiration du contrat de travail, les indemnités de congés payés et indemnités diverses allouées au personnel ;
- ▶ les **remboursements de frais** pour leur montant réel ou un montant forfaitaire (frais de déplacement ou de transport, frais de mission, etc.) ;
- ▶ les indemnités de **congés payés** et indemnités diverses allouées au personnel ;
- ▶ les **avantages en espèces** (gratifications diverses, titres-restaurants, etc.) ne constituant pas des libéralités ;
- ▶ les **avantages en nature** (nourriture, logement, habillement, mise à disposition d'un véhicule ou d'outils issus des nouvelles technologies (téléphone portable, ordinateur), etc.) ;
- ▶ les gratifications versées aux **stagiaires** ;
- ▶ les sommes versées aux salariés dans le cadre d'un **accord d'intéressement** répondant aux conditions fixées par les articles L. 3311-1 à L. 3315-5 du Code du travail.

**6 -** Sont également déductibles :

- ▶ les **aides financières pour l'accès des salariés aux services à la personne** ;

Les professionnels ont la faculté d'accorder une aide financière à leurs salariés pour les encourager à recourir aux services à la personne (C. trav., art. L. 129-1 ; BOI-BIC-CHG-40-50-10, § 10 et s., 5 juil. 2017).

Il s'agit notamment des services aux personnes à leur domicile relatifs aux tâches ménagères et familiales : entretien de la maison et travaux ménagers, petits travaux de jardinage, garde d'enfants à domicile, soutien scolaire à domicile (C. trav., art. L. 7231-1).

Le montant de l'aide financière est plafonné à **1 830 € par an et par salarié**. L'aide financière, qui est exonérée de cotisations sociales, peut être accordée :

- directement sous la forme d'un versement direct au profit du salarié ;
- par l'intermédiaire d'un prestataire de services à la personne ;

-

par remise au salarié de **chèques-emploi service universel (CESU)** préfinancés par le professionnel selon le même principe que les tickets-restaurants.

Par ailleurs, l'aide ouvre droit, sous certaines conditions, au **crédit d'impôt famille** (V. 10 [Crédits et réductions d'impôt] et s.).

► la contribution de l'employeur à la **couverture complémentaire santé** .

Depuis le 1er janvier 2016, tout employeur doit proposer à ses salariés d'adhérer à une couverture complémentaire santé collective en complément de la couverture assurée en la matière par la Sécurité sociale (CSS, art. L. 911-7).

L'employeur doit contribuer à au moins 50 % du coût de cette mutuelle (le surplus étant à la charge du salarié). Le salarié a la faculté de refuser d'adhérer au contrat de l'entreprise s'il est déjà couvert par ailleurs (en tant qu'assuré ou ayant droit).

## 7 - Sommes non déductibles - Ne sont pas déductibles en tant salaires :

- les **avances ou acomptes sur salaires versés au personnel** ;

Ces sommes ont en effet le caractère de prêt, et non de rémunération.

- la quote-part qui correspond à l'**utilisation privée de la rémunération versée à du personnel de maison** employé à titre personnel et professionnel.

Le professionnel, qui utilise le concours d'un employé de maison à la fois pour son service personnel et à des fins professionnelles, est fondé à comprendre parmi les dépenses déductibles la quote-part de la rémunération versée à cet employé de maison correspondant à l'utilisation professionnelle de ce dernier. La quote-part correspondant à son service personnel est revanche exclue.

Concernant les dépenses mixtes et l'évaluation de la quote-part professionnelle : V. 28 [Principes d'imposition].

## 8 - Appointements que se verse le professionnel lui-même - Les appointements que pourrait se verser le professionnel libéral à raison de son activité libérale ne constituent pas des salaires. Il en est de même pour les appointements que pourraient s'allouer les **associés de sociétés de personnes** n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux.

Le bénéfice imposable de l'exploitant individuel ou associé d'une société de personnes est constitué par le bénéfice tel qu'il résulte de la déclaration n° 2035. Le prélèvements qu'il peut opérer sur le résultat sont traités comme une avance de trésorerie sur celui-ci, et non comme une dépense déductible.

### Remarque

Depuis le 1er janvier 2007, les CESU, initialement réservés aux salariés, peuvent être accordés aux **chefs d'entreprises**, ainsi que, pour les personnes morales, à leur(s) gérant, président, directeur général, directeurs généraux délégués, membres de leur directoire.

Les **CESU que le professionnel est autorisé à se verser à lui-même**, dans la limite de 1 830 € par an, sont assimilés à une rémunération et ne constituent donc pas une rémunération déductible du bénéfice professionnel.

## 1° Salaire du conjoint de l'exploitant

9 - La déduction de la rémunération versée au conjoint de l'exploitant est autorisée à condition de correspondre à un **travail effectif**, de ne pas être **excessive** eu égard à l'importance du service rendu et d'avoir donné lieu au versement des **cotisations et prélèvements sociaux** en vigueur.

## 10 -

**Nouveau**

La déduction du salaire du conjoint de l'exploitant était soumise à un plafond dans certaines situations (V. [11](#)), mais la loi de finances pour 2018 a supprimé cette limite à compter de l'**imposition des revenus de 2018** (L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 60 : JO 30 déc. 2018).

**Important**

Désormais, sous réserve de respecter les conditions évoquées au paragraphe précédent, le salaire versé au conjoint de l'exploitant est toujours déductible du bénéfice non commercial, quel que soit le régime matrimonial du couple.

**a) Ancien plafonnement du salaire du conjoint**

**11** - Jusqu'à l'imposition des revenus de 2017, la déduction du salaire versé au conjoint de l'exploitant était plafonnée à **17 500 €** lorsque le professionnel était **non adhérent d'une association agréée**, et qu'il exerçait individuellement ou au sein d'une société de personnes (CGI, art. 154).

En cas de **travail à temps partiel ou de début de l'activité salariée** en cours d'année, la limite de déduction était obtenue en appliquant au montant forfaitaire de 17 500 € la proportion entre le temps de travail effectif et la durée légale du travail (1 600 heures annuelles).

De même, en cas de **création ou de cessation de l'activité en cours d'année**, cette limite devait être ajustée au prorata de la durée d'exercice de l'activité pendant l'année considérée.

**Important**

Le plafonnement du salaire du conjoint ne s'appliquait que lorsque les époux étaient **mariés sous un régime de communauté ou de participation aux acquêts**. Il ne jouait que pour la déduction du salaire, les **charges sociales** étant intégralement déductibles quel que soit le régime matrimonial (BOI-BIC-CHG-40-50-10, § 240, 5 juil. 2017).

Toutefois, lorsque le professionnel était adhérent d'une association de gestion agréée, le salaire de son conjoint restait intégralement **déductible** (BOI-BNC-BASE-40-60-10, § 130, 5 juil. 2017).

**2° Autres dépenses**

**12** - Les rémunérations versées par l'exploitant à son **concubin** sont déductibles dans les conditions applicables à un salarié, sous réserve que la rémunération corresponde à un emploi réel et que son montant ne soit pas excessif.

**13** - Les rémunérations qui sont alloués aux **enfants**, aux gendres ou aux belles-filles du contribuable exerçant une profession non commerciale peuvent figurer parmi les charges déductibles si elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives par rapport à la rémunération des autres membres de l'entreprise, ou ne dépassent pas le montant des sommes généralement allouées à ce titre dans la région.

Les **frais exposés pour la nourriture et l'entretien des enfants mineurs**, dont le professionnel utilise le concours, ne sont pas déductibles car ils résultent de l'obligation naturelle d'assistance à laquelle celui-ci est tenu à leur égard.

En ce qui concerne les **enfants majeurs**, les sommes correspondant aux frais d'entretien et de nourriture sont déductibles, dans la mesure où le contribuable utilise le concours des intéressés dans l'exercice de son activité et ne leur a pas versé de salaire, ou leur a alloué un salaire insuffisant. La valeur réelle des frais supportés à ce titre étant difficile à établir, l'Administration admet, dans ce cas, la déduction d'une somme correspondant à l'évaluation de ces frais telle qu'elle est fixée en matière de législation sur la sécurité sociale (BOI-BNC-BASE-40-60-10, § 180 et 190, 5 juil. 2017).

## B. - Charges sociales sur salaires (ligne 10, BC)

**14** - Sont déductibles les charges sociales sur salaires constituées par les **cotisations patronales et salariales** (y compris les majorations de retard) versées au titre de l'assurance maladie, maternité, invalidité, décès, assurance vieillesse, allocations familiales et accidents du travail, de même que les sommes acquittées auprès des ASSEDIC et des régimes complémentaires de retraite et de prévoyance (AGIRC et UNIRS). Sont également déductibles les sommes acquittées au titre de la CSG et de la CRDS sur les salaires du personnel.

Sont également déductibles du bénéfice professionnel :

- la cotisation annuelle versée au titre de l'AGS ;

Les professionnels libéraux exerçant individuellement ou en société, employant un ou plusieurs salariés, sont tenus d'assurer leurs salariés contre le risque de non-paiement des sommes qui leur sont dues en exécution du contrat de travail en cas d'engagement d'une procédure collective.

Le régime de garantie des salaires géré par l'AGS prévoit une cotisation annuelle calculée au taux de 0,15 % depuis le 1er juillet 2017 (avant cette date, le taux était fixé à 0,20 %) sur la même assiette que les cotisations d'assurance chômage (L. n° 2005-845, 26 juill. 2005, art. 177).

- le **forfait social** (CSS, art. L.137-15 à L. 137-17).

Sont assujettis au forfait social, les **rémunérations ou gains exclus de l'assiette des cotisations sociales et de la CSG**. Le taux du forfait social est fixé à **20 %** sauf exceptions.

**15 - Dépenses de formation** - Les dépenses de formation engagées au **profit du personnel** ont un caractère déductible.

Sur les conditions dans lesquelles les professionnels libéraux peuvent bénéficier du **crédit d'impôt formation** sur leurs propres dépenses de formation : V. [6 \[Crédits et réductions d'impôt\]](#)

Les frais de formation professionnelle exposés pour le **conjoint** qui collabore à l'activité du contribuable peuvent être admis en déduction sous les conditions suivantes :

- le conjoint doit collaborer effectivement et exclusivement à l'exercice de l'activité libérale ;
- les frais de formation professionnelle du conjoint collaborateur doivent avoir un rapport direct avec l'activité de collaboration et être exposés dans l'intérêt direct de la profession libérale.

Ainsi, un médecin dont l'épouse assure la réception des patients et la tenue de la comptabilité peut déduire les frais d'un stage de secrétariat médical suivi par celle-ci. En revanche, les frais de participation de son épouse à des congrès médicaux ne sont pas admis en déduction dès lors que ces congrès n'ont pas un rapport direct avec l'activité exercée au sein du cabinet médical (RM Sergheraert, n° 30114, JO. déb. AN du 21 novembre 1983, p. 5009).

**16 - Versement au comité d'entreprise** - La contribution patronale destinée au financement du comité d'entreprise et des versements effectués en faveur des œuvres sociales réservées aux salariés est également déductible des résultats.

**17 - Plan d'épargne salariale** - Les sommes versées par le professionnel au profit de ses salariés dans le cadre d'un plan d'épargne salariale font l'objet d'un examen particulier (V. [46 \[Régimes spéciaux\]](#)).

**18 - Conjoint collaborateur non rémunéré** - Sur les conditions de déduction des **cotisations volontaires d'assurance vieillesse** du conjoint collaborateur non rémunéré : V. [119](#)

## C. - Personnel intérimaire (ligne 18, BH)

**19** - Sont déductibles les sommes acquittées auprès des entreprises de personnel intérimaire en rémunération de l'utilisation de personnel.

## III. - Impôts et taxes

**20** - Les impôts acquittés par un professionnel libéral dans le cadre de son activité professionnelle sont en principe déductibles de ses résultats imposables.

Bien entendu l'**impôt sur le revenu** du professionnel n'est pas déductible du bénéfice.

## A. - Contribution économique territoriale (CET) (ligne 12, JY)

**21** - La contribution économique territoriale (CET) est constituée de deux cotisations :

- la cotisation foncière des entreprises (CFE) ayant pour assiette la seule valeur locative des locaux professionnels ;
- la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE).

Les professionnels dont les recettes sont supérieures à 152 500 € sont soumis à l'obligation d'établir une déclaration n° 1330 CVAE, mais seuls les professionnels dont les recettes excèdent 500 000 € sont redevables de la cotisation calculée en fonction de la valeur ajoutée (CVAE).

**22 - Contribuables exonérés de cotisation foncière des entreprises** - Sont notamment visés par l'exonération de CFE :

- ▶ les **photographes-auteurs**, pour leur activité exonérée relative à la réalisation de prise de vues et à la cession de leurs oeuvres d'art définies à l'article 278 septies du CGI ou de droits mentionnés à l'article 279, g du CGI portant sur leurs œuvres photographiques (CGI, art. 1460, 2° bis) ;
- ▶ les **peintres, sculpteurs, graveurs et dessinateurs** considérés comme artistes et ne vendant que le produit de leur art (CGI, art. 1460, 2°) ;
- ▶ les **auteurs et compositeurs**, les **professeurs de lettres, sciences et arts d'agrément** (CGI, art. 1460, 3°) ;
- ▶ les **artistes lyriques et dramatiques** (CGI, art. 1460, 4°) ;
- ▶ les **sages-femmes** et les **garde-malades** (CGI, art. 1460, 5°) ;
- ▶ les **sportifs** pour la seule pratique d'un sport (CGI, art. 1460, 7°) ;
- ▶ les **avocats** ayant suivi la formation au centre régional de formation professionnelle, pour une période de deux ans à compter de l'année qui suit le début de l'exercice de la profession d'avocat (CGI, art. 1460, 8°) ;
- ▶ les **membres du corps de réserve sanitaire** constitué dans les conditions prévues au titre III du livre 1er de la 3e partie du Code de la santé publique pour leurs activités exercées à ce titre (CGI, art. 1460, 9°).

Ces contribuables doivent mentionner à la ligne AU du cadre 6 de l'annexe n° 2035-B-SD le montant de leurs recettes provenant d'activités exonérées à titre permanent.

**23 - Contribuables assujettis à la cotisation foncière des entreprises** - Les contribuables non exonérés doivent mentionner à la ligne 12 case JY de la déclaration n° 2035-A l'ensemble des sommes acquittées pendant l'année au titre de la cotisation foncière des entreprises (CFE) et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE).

**24 - Remboursements obtenus en 2018** - Les professionnels qui ont reçu en 2018 un remboursement de CET à la suite d'une demande de plafonnement de la CET 2017 doivent comptabiliser et déclarer le montant du dégrèvement en recettes professionnelles, ligne 6 AF du cadre 2 de l'annexe n° 2035-A-SD (BOI-BNC-BASE-20-20, § 620, 3 févr. 2016).

**25 - Situation des sociétés** - La CFE et la CVAE sont établies au nom de la société ou du groupement suivant les règles de droit commun (CGI, art. 1476).

Les **sociétés civiles de moyens** sont également imposées à la cotisation foncière des entreprises en leur nom propre pour leur activité de groupement de moyens.

Les **bases taxables d'une SCM** comprennent la valeur locative des locaux à usage non privatif des membres de la SCM (secrétariat et la salle d'attente utilisés par l'ensemble des membres de la SCM).

Les **associés de SCM** demeurent imposables à la CFE en leur nom propre dès lors qu'ils exercent une activité imposable. La CFE dont ils sont redevables est également calculée sur la fraction de la valeur locative des locaux de la SCM dont ils ont la jouissance exclusive (BOI-IF-CFE-20-20-10-10, § 50, 12 sept 2012).

## B. - Autres impôts (ligne 13, BS)

**26** - Doivent figurer sur la ligne 13 (cellule BS) le total des impôts déductibles acquittés au cours de l'exercice et qui ne sont pas visés dans une autre rubrique spécifique de la déclaration n° 2035-A (lignes 11, 12 et 14).

### 1° Impôts, taxes et droits déductibles

**27** - Les impôts et taxes tenant à la propriété des biens ne sont déductibles que si les biens en cause sont inscrits sur le registre des immobilisations et des amortissements.

**28** - Sont déductibles :

- la **taxe de balayage**,
- la **taxe foncière** et les taxes additionnelles sur les propriétés bâties et la **taxe d'enlèvement des ordures ménagères** afférentes aux immeubles affectés à l'usage de la profession,
- la **taxe sur les salaires**,
- la **participation des employeurs au financement de la formation professionnelle continue et à l'effort de construction** ainsi que la participation des professionnels libéraux à leur propre formation.

**29** - La **taxe sur les voitures des sociétés** (CGI, art. 1010) est déductible pour les sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu (et même en cas d'option de la société pour la déduction forfaitaire des frais de voiture).

Les professionnels qui s'acquittent du **malus** dit "écopastille" lors de l'achat d'un véhicule peuvent également déduire cette taxe (CGI, art. 1011 bis). Il en est de même pour malus annuel que doivent acquitter chaque année les contribuables utilisant une voiture polluante.

Sur les conditions et modalités de déduction du malus, V. 60.

**30** - Sont également déductibles les **droits d'enregistrement** afférents à l'acquisition à titre onéreux d'un office, d'une charge, d'une clientèle ou de locaux professionnels.

S'agissant des règles de déduction des frais d'établissement, V. 13 [Amortissements].

**31 - Majorations de retard et pénalités** - Les **majorations de retard** payées aux caisses de sécurité sociale et d'allocations familiales en raison d'un retard dans le dépôt d'une déclaration ou dans le paiement des **cotisations** n'ont pas le caractère de dépenses nécessitées par l'exercice de la profession et ne sont donc pas déductibles du résultat imposable (BOI-BNC-BASE-40-60-50-20, § 10, 7 oct. 2014).

L'**amende et le remboursement de prestations** qui ont, en réalité, pour objet de sanctionner la contravention à une disposition d'ordre public ne sauraient être assimilés à des cotisations de sécurité sociale et ne peuvent donc être regardés comme des charges normales de l'entreprise susceptibles d'être admises en déduction du bénéfice imposable.

Ne sont pas non plus déductibles, les **pénalités** pour infraction aux règles d'assiette et de recouvrement des **impôts et taxes** ainsi que les amendes disciplinaires ou pénales.

## 2° Impôts et taxes non déductibles

**32** - Les impôts non déductibles n'ont pas à figurer sur la ligne 13 (cellule BS) de la déclaration n° 2035-A.

**33** - L'**impôt sur le revenu** n'est pas déductible.

Il en est de même des **pénalités d'assiette** (qui sanctionnent le défaut ou le retard de production d'un document ou d'une déclaration, les omissions, inexactitudes ou insuffisances relevées dans les documents ou déclarations) ni les **pénalités de recouvrement** (qui sanctionnent le défaut ou l'insuffisance de paiement, le paiement tardif des impôts lorsque ce retard n'est pas consécutif au dépôt hors délai de la déclaration qui doit, le cas échéant, accompagner le paiement), ni les intérêts de retard, majorations et amendes.

**34** - Sont également exclues des dépenses déductibles les taxes suivantes :

- la **taxe d'habitation** en principe (puisqu'elle correspond à l'utilisation à titre personnel d'un logement) ;  
Le Conseil d'État admet toutefois qu'est déductible la part de la taxe d'habitation acquittée par un contribuable correspondant à ses locaux professionnels, soit le pourcentage professionnel de l'immeuble à usage mixte (CE 6 nov. 1991, n° 68393).
- les **taxes d'urbanisme** dues lors de la construction ou de l'aménagement d'un immeuble ;
- les **amendes disciplinaires** ;
- les amendes pénales ;
- les **infraction au code de la route** (même lors de déplacements professionnels) ;
- la **taxe sur les locaux à usage commercial ou de bureaux en Île-de-France** (L. fin. rect. 2014, n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 26).

## C. - CSG déductible (ligne 14, BV)

**35** - La particularité de la Contribution Sociale Généralisée (CSG) est qu'elle est partiellement déductible des résultats professionnels :

- ▶ la CSG acquittée sur les **revenus d'activité** au taux de 9,2 % est déductible à hauteur de 6,8 % ;
- ▶ la CSG acquittée sur les **revenus de remplacement** au taux de 6,2 % est déductible à hauteur de 3,8 % ;
- ▶ la CSG acquittée sur les **plus-values professionnelles à long terme** n'est jamais déductible.

La Contribution pour le remboursement de la Dette Sociale (CRDS) acquittée au taux de 0,5 % n'est jamais déductible quel que soit le revenu auquel elle s'applique (activité, remplacement ou plus-value).

#### Important

Seule la quote-part de la CSG déductible doit être renseignée ligné 14, cellule BV.

## IV. - Locaux professionnels

**36** - Les charges afférentes aux locaux dans lesquels le professionnel libéral exerce son activité sont déductibles à différents niveaux de la déclaration en fonction de leur nature.

### A. - Loyers et charges locatives (ligne 15, BF)

**37** - Sont à mentionner sous cette rubrique les loyers et les charges afférents aux locaux professionnels, y compris, le cas échéant, les redevances de crédit-bail immobilier et les charges de copropriété.

**38** - Les **loyers payés d'avance**, sous réserve qu'ils ne constituent pas un dépôt de garantie, peuvent être portés en déduction au titre de l'année au cours de laquelle ils ont été acquittés.

**39** - Lorsque les **locaux sont mixtes (profession et habitation privée)**, le contribuable doit procéder sous sa propre responsabilité à une ventilation et justifier auprès de l'Administration des éléments de calcul retenus afin de déterminer la fraction déductible du loyer.

**40** - Sont également déductibles (en fonction de leur nature dans les rubriques appropriées de la déclaration n° 2035-A) :

- les frais d'assurance ;
- les dépenses de réparation et d'entretien ;
- les frais de chauffage, d'électricité, d'eau ;
- l'amortissement du bien s'il est inscrit à l'actif professionnel.

**41 - Cas du professionnel se louant à lui-même** - Lorsque l'immeuble est conservé dans le patrimoine privé (c'est-à-dire non-inscrit à l'actif professionnel), seule la **fraction des charges** qui aurait été supportée par le locataire si le local avait été loué est admise en déduction ("charges récupérables" auprès du locataire).

Il est même admis, sous certaines conditions, la **déduction d'un loyer à soi-même** lorsque le local utilisé pour l'exercice de son activité professionnelle (CE, 11 avr. 2008, n° 287708 et n° 300302 ; BOI-BNC-BASE-10-20, § 280, 5 avr. 2017). Pour cela, il faudra respecter les conditions suivantes :

- ▶ justifier le **versement périodique** des loyers par la production d'écritures comptables, de copies de chèques et de relevés de comptes professionnels ;
- ▶ déclarer les loyers encaissés de soi-même en tant que **revenus locatifs** dans la catégorie des revenus fonciers.

Bien entendu, ce loyer doit avoir un caractère normal, l'administration étant en droit de contester un loyer excessif ou au contraire anormalement bas, compte tenu des prix pratiqués dans le même secteur pour un local similaire (BOI-BIC-CHG-40-20-10, § 130, 10 juin 2013).

Hormis le loyer, **aucune autre dépense ne sera admise en déduction** du bénéficiaire professionnel : frais d'acquisition de l'immeuble, commission versée à une agence immobilière, honoraires de notaire, droits de mutation et d'enregistrement, intérêts d'emprunt bancaire et frais bancaires ou de garantie, impôts liés à la propriété des biens...

**42 - Bien inscrit au registre des immobilisations et donné en location à une SCM - Un immeuble donné en location à une SCM par un médecin** doit être regardé comme appartenant au **patrimoine personnel** de ce dernier, alors même qu'il exerce sa profession dans une partie de celui-ci et qu'il l'a inscrit sur le **registre des immobilisations**.

Les charges d'intérêt et d'amortissement afférentes à ces locaux ne sont donc pas déductibles des bénéfices non commerciaux du médecin (CE 8 avr. 2001, n° 208672).

## B. - Frais de chauffage, d'eau, de gaz et d'électricité (ligne 20, BH)

**43** - Sont ici visés les frais afférents aux locaux professionnels nécessités par l'exercice de la profession, réglés pendant l'année.

### Important

Lorsque les **locaux sont à usage mixte** (habitation / professionnel), une répartition des frais doit être effectuée en fonction des critères physiques d'utilisation.

## V. - Moyens techniques

### A. - Achats et petit outillage (ligne 8, BA et ligne 19, BH)

#### 1° Achats (ligne 8, BA)

**44** - Cette rubrique concerne les **achats de fournitures et produits revendus à la clientèle** ou entrant dans la **composition des prestations** effectuées (médicaments, films, produits servant à la confection de prothèses, etc.), à l'exception de tout achat de matériel qui est à reporter en petit outillage ou à déduire sous forme d'un amortissement.

#### 2° Petit outillage (ligne 19, BH)

**45** - Sont déduites dans cette rubrique les dépenses de petit matériel, l'outillage et les équipements de bureau dont la valeur unitaire ne dépasse pas **500 € HT**. Il peut s'agir :

- de **matériels professionnels** (autres que le matériel de transport, matériels de bureau de valeur modique tels que corbeilles à papier, agrafeuses, pèse-lettres, timbres-dateurs, corbeilles à correspondance, boîtes à fiches, etc., ),
- des **meubles meublants de bureau** dont les achats au cours d'une même année sont limités, pour un bien déterminé, à un petit nombre d'unités. Ces achats doivent donc résulter du renouvellement constant du mobilier installé,
- de **logiciels**.

### Remarque

Les **professionnels exonérés de TVA** déduisent les dépenses pour leur montant TTC et doivent donc s'assurer que la facture mentionne un prix HT inférieur ou égal à 500 €.

**46** - La mesure n'est pas applicable à l'**équipement initial en mobilier** d'un immeuble de bureaux ni au **renouvellement complet de ce mobilier**, même si la valeur unitaire de chaque meuble est inférieure à 500 € HT (sauf lorsque le total des acquisitions de l'exercice n'excède pas cette limite).

Si un bien déterminé se compose de plusieurs éléments qui peuvent être achetés séparément (meubles de rangement modulables, par exemple), il y a lieu de prendre en considération le prix global de ce bien, et non la valeur de chaque élément pour apprécier la limite de 500 € HT.

**47** - Lorsque l'exploitant use de la faculté qui lui est offerte de déduire immédiatement les dépenses indiquées ci-dessus, il est **dispensé** de porter le prix d'acquisition de ces matériels, outillages, mobiliers et logiciels sur le **registre des immobilisations** (cadre I de la deuxième page de la déclaration n° 2035 "Immobilisations et amortissements").

## **B. - Location de matériel et de mobilier (ligne 16, BG)**

**48** - Sont déductibles sous cette rubrique les loyers payés dans le cadre d'un contrat de location ou de crédit-bail de matériel ou de mobilier professionnel.

Les loyers d'avance exigés à titre de cautionnement ne sont pas déductibles au moment de leur versement. Seules peuvent être déduites les sommes conservées par la société de crédit-bail en fin de contrat, pour couvrir les dettes de loyer et autres charges locatives.

En contrepartie, les sommes restituées en fin de bail ne sont pas comprises dans les recettes imposables.

**49 - Contrat de location et crédit-bail portant sur des véhicules de tourisme** - Des règles particulières de déductibilité s'appliquent aux loyers afférents à des contrat de location longue durée (plus de 3 mois) ou de crédit-bail de **véhicules de tourisme**.

Il est en effet prévu que le preneur d'un contrat de location longue durée ou de crédit-bail d'un véhicule de tourisme doit réintégrer la quote-part des loyers correspondant aux amortissements pratiqués par le bailleur pour la fraction du prix d'acquisition qui excède une certaine somme (CGI, art. 39, 4-b).

► **Pour les véhicules pris en crédit-bail ou loués avant le 1er janvier 2017**, le plafond est fixé à :

- **18 300 €** pour les véhicules ayant un taux d'émission de dioxyde de carbone inférieur à 200 g/km,
- **9 900 €** pour les véhicules les plus polluants.

► **Pour les véhicules pris en crédit-bail ou loués à compter du 1er janvier 2017**, quatre plafonds de déduction seront applicables au lieu de deux afin d'inciter l'utilisation de véhicules non polluants :

- **9 900 €** lorsque le taux d'émission de CO<sub>2</sub> est supérieur à 155g/km (progressivement abaissé pour atteindre 130g/km à compter de 2021),
- **18 300 €** pour les véhicules dont le taux d'émission de CO<sub>2</sub> est compris entre 60g/km et 155g/km en 2017 (ce dernier seuil étant diminué chaque année pour atteindre 130g/km en 2021),
- **20 300 €** lorsque le taux d'émission de CO<sub>2</sub> est supérieur ou égal à 20g/km et inférieur à 60g/km,
- **30 000 €** lorsque le taux d'émission de CO<sub>2</sub> est inférieur à 20g/km.

Pour plus de détails sur cette mesure : V. [17 \[Amortissements\]](#).

### Conseil pratique

Les loueurs et crédit-bailleurs communiquent tous les ans à leurs clients un relevé leur indiquant les quotes-parts de loyers déductibles et non déductibles en application de l'article 39, 4-b du CGI.

**50 - Frais de double résidence** - Les frais de double résidence constituent des dépenses supplémentaires de séjour et de déplacement qui résultent de la nécessité pour le contribuable de résider pour des **raisons professionnelles** dans un lieu distinct de son domicile habituel.

En principe, les frais exposés pour le logement personnel du contribuable ne sont pas déductibles car étrangers à l'exploitation. Toutefois, la déduction de ces frais est admise lorsque la double résidence ne résulte pas de **simples convenances personnelles**.

Ces frais sont ainsi déductibles lorsqu'ils sont nécessités par l'exercice de la profession et qu'ils résultent d'une **obligation légale, de motifs familiaux déterminants ou des conditions d'exercice de la profession**.

L'Administration admet également la déduction du **loyer à soi-même** lorsque l'immeuble (autre que la résidence principale), utilisé à titre de logement par le professionnel qui développe son activité sur des sites éloignés de sa résidence principale, est détenu en propriété (BOI-BNC-BASE-40-60-30, § 80, 12 sept. 2012).

**51 - Redevances au titre d'un contrat de collaboration** - Dans le cadre d'un contrat de collaboration, les redevances versées par le collaborateur au titulaire constituent des loyers payés en contrepartie de la mise à disposition du matériel et de la clientèle et présentent le caractère de charges déductibles (et non des rétrocessions d'honoraires figurant en moins des recettes).

Elles doivent être totalisées sur la **ligne 16 case BG**, pour la détermination du revenu non commercial.

Elles doivent également être individualisées dans la **case BW**.

#### Remarque

La même règle s'applique aux sommes versées par des praticiens libéraux au titre de la participation aux **frais d'utilisation** des moyens mis à leur disposition par l'établissement pour exercer leur activité professionnelle (**redevances cliniques**).

## C. - Entretien et réparation (ligne 17, BH)

**52** - Les dépenses d'entretien et de réparation visent les dépenses effectuées sur les locaux, les matériels ou le mobilier professionnels, à l'exclusion des dépenses d'aménagement, d'amélioration ou de grosses réparations, qui doivent être immobilisées et faire l'objet d'un amortissement déductible sur la durée probable d'utilisation du bien.

#### Important

Les dépenses d'entretien et de réparation s'entendent en réalité des dépenses qui ont pour but de **maintenir en état d'usage ou de fonctionnement** des éléments d'actif, partiellement ou totalement amortis, et qui n'ont pour effet ni de prolonger de manière notable la **durée probable d'utilisation** des éléments en cause, ni d'augmenter leur **valeur réelle**.

**53** - Ce type de dépenses est déductible quelle que soit l'importance des montants dépensés.

**54** - Peuvent être portées dans cette rubrique les dépenses liées à des contrats d'entretien pour le nettoyage des locaux, ou encore pour la maintenance du matériel et des équipements (comme le parc informatique).

**55 - Frais de blanchissage** - Les dépenses de blanchissage du **linge professionnel** (blouses, essuie-mains, etc.) peuvent être prises en compte pour la détermination du bénéfice imposable si :

- elles présentent le caractère d'une charge,
- sont nécessitées directement par l'exercice de la profession

- et sont justifiées.

Lorsque les travaux de blanchissage sont **effectués à domicile**, il est admis que ces dépenses soient évaluées par référence au tarif pratiqué par les blanchisseurs, à la condition qu'il soit conservé trace par une mention mensuelle dans le livre-journal des calculs effectués.

#### Important

Les frais de blanchissage sont couverts par la déduction forfaitaire de 2 % dont bénéficient les **médecins conventionnés du secteur 1** : V. [9 \[Régimes spéciaux\]](#). Ils ne peuvent donc être déduits en plus au titre des frais d'entretien.

**56 - Dépenses de mise aux normes** - Les dépenses de mise aux normes des matériels de production ne constituent pas des charges immédiatement déductibles, mais doivent être immobilisées et amorties sur la durée probable d'utilisation des **équipements de sécurité** (BOI-BIC-CHG-20-20-20, § 220, 12 sept. 2012).

- ▶ Lorsque le **bien est complètement amorti**, les travaux de mise aux normes sont regardés comme un bien autonome susceptible d'être amorti sur une durée d'utilisation propre.
- ▶ Lorsque le **bien est en cours d'amortissement**, les travaux en cause doivent être amortis sur la durée d'utilisation résiduelle du bien auquel ils s'incorporent.

#### 57 - Dépenses de grosses réparations -

- ▶ **Charges se rapportant aux éléments conservés dans le patrimoine privé** - Les grosses réparations se rapportant à des éléments non inscrits au patrimoine professionnel (registre des immobilisations) ne sont pas déductibles.

Par exception, sont déductibles les charges qui correspondent uniquement à l'utilisation des biens affectés à l'activité et qui incomberaient normalement à un locataire si le bien était loué (réparations locatives, entretien courant, etc.).

- ▶ **Dépenses de grosses réparations mises à la charge du locataire** - Les dépenses de grosses réparations incombant de droit au propriétaire, mais dont le paiement, par l'effet du bail, est mis à la charge du locataire, sont déductibles par ce dernier dans les mêmes conditions que le loyer, dont elles constituent l'accessoire (BOI-BIC-CHG-40-20-10, § 130, 10 juin 2013). Il n'est pas exigé que la prise en charge, par le locataire, des dépenses incombant au propriétaire résulte d'une convention écrite. Cette solution rendue en matière de BIC nous paraît transposable aux titulaires de BNC.

## D. - Primes d'assurance (ligne 22, BH)

**58** - Seules les primes versées en vertu de contrats destinés à couvrir des **risques inhérents à la profession** sont déductibles :

- l'assurance des locaux, du matériel et outillage destinés à l'exercice de la profession ;
- les primes afférentes à la responsabilité professionnelle de l'exploitant ;
- les primes afférentes à des contrats d'assurance vie lorsque le contrat a été souscrit en vue de garantir le remboursement d'un emprunt professionnel, sous réserve que la souscription de la police d'assurance ait été imposée par l'établissement financier prêteur (CE, 7 nov. 1986, n° 49800). Parallèlement, l'annulation d'une dette d'emprunt garantie par un contrat d'assurance vie n'a pas pour effet d'augmenter le bénéfice imposable (Rép. min. Mauger et Coussain, JO AN 20 nov. 1989, p. 5081).

**59** - Ne sont en revanche pas déductibles :

-

les primes afférentes à un **contrat d'assurance "homme-clé"** versées par les membres de professions libérales qui ne présentent pas le caractère de dépenses nécessitées par l'exercice de la profession (Rép. min. Collin, JO Sénat 15 avr. 1999, p. 1252 ; cette réponse n'est pas reprise dans la base BOFiP-Impôts mais son application semble néanmoins pouvoir être maintenue).

- les **sommes versées volontairement par un médecin généraliste** dans le cadre d'un contrat d'entraide lui assurant un revenu de remplacement en cas de maladie ou d'accident (BOI-BNC-CHAMP-10-40-20, § 300, 2 déc. 2015).

En contrepartie, les sommes reçues par les médecins malades ou accidentés, dont la perception s'inscrit dans le cadre d'un régime facultatif de prévoyance dont les cotisations ne sont pas déductibles, ne sont pas prises en compte pour la détermination du revenu professionnel et, d'une manière générale, sont exclues de l'assiette de l'impôt sur le revenu.

#### Remarque

En revanche, les primes versées dans le cadre de **contrats d'assurance de groupe** en vue de bénéficier de prestations de prévoyance complémentaire, d'indemnités en cas de perte d'emploi, ou d'une retraite complémentaire sont déductibles sous certaines conditions à la ligne 25, BK parmi les charges sociales personnelles de l'exploitant (V. [110](#)).

## VI. - Frais de véhicules (ligne 23, BJ)

**60** - Les frais de véhicules supportés par les professionnels obéissent à des règles particulières. Elles doivent être justifiées mais leur déduction peut, au choix du professionnel, être déduites selon un mode réel ou forfaitaire.

### A. - Justification des déplacements

**61 - Principes** - Quel que soit le moyen de transport utilisé (voiture, moto, train, ...), tous les **déplacements effectués dans le cadre de l'activité libérale** peuvent être pris en compte : déplacements en clientèle, formation professionnelle, déplacements chez les fournisseurs, déplacements liés à la représentation professionnelle, etc.

En revanche, ne présentent pas un caractère professionnel les déplacements effectués à titre privé, à titre bénévole ou dans le cadre d'une activité d'une autre nature (salariée ou commerciale par exemple).

Les professionnels sont tenus de **justifier du nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel** pour chacun des véhicules utilisés dans le cadre de leur activité libérale.

Ce kilométrage permet en effet de calculer :

- ▶ le coefficient d'utilisation professionnelle du (ou des) véhicule(s) à usage mixte ;
- ▶ l'évaluation forfaitaire des frais de voiture.

#### Important

La justification du kilométrage professionnel nécessite la **tenue quotidienne** d'un agenda précis et détaillé indiquant la nature des déplacements et le nombre de kilomètres parcourus dans ce cadre.

**62 - Frais mixtes** - Lorsqu'un véhicule est utilisé à la fois pour l'exercice de l'activité non commerciale et pour un usage privé ou encore pour une autre activité, il est dit "à usage mixte" :

- ▶ **lorsque les dépenses sont déduites pour leur montant réel**, une ventilation doit être opérée pour déterminer la part se rattachant à l'exercice non commercial. Elle s'opère en

appliquant au montant total des frais acquittés, le coefficient d'utilisation professionnelle qui résulte du rapport entre le kilométrage professionnel libéral et le kilométrage total effectué dans l'année ;

- ▶ **lorsque les dépenses sont déduites** sur la base d'un calcul effectué de **manière forfaitaire** (kilométrage × barème fiscal), seul le kilométrage parcouru pour l'activité non commerciale est retenu dans le calcul.

**63 - Trajets domicile - lieu de travail** - L'Administration admet la déductibilité des frais de transport exposés par un contribuable pour se rendre sur son lieu de travail, distant de moins de **40 km du domicile**. Cette distance est considérée comme normale.

Au-delà de 40 km, il faudra justifier de **circonstances particulières**. L'Administration tient compte de la configuration de l'agglomération où se trouvent le domicile et le lieu d'exercice de l'activité, des moyens de transport disponibles, des conditions de vie du professionnel et de sa famille, des ressources du foyer, de l'état de santé, de la scolarisation des enfants, de la localisation du travail des époux et des écarts de coût du logement entre l'agglomération et la périphérie.

Lorsque le domicile est situé à plus de 40 km du lieu d'exercice et que le contribuable **ne justifie pas le caractère normal de l'éloignement**, l'Administration admet la déduction des frais afférents aux 40 premiers kilomètres, sous réserve que la réalité et le montant des frais soient justifiés.

**64** - Cette mesure d'assouplissement ne concerne qu'un aller-retour quotidien (soit **80 km maximum par jour**).

Sauf causes particulières et situations examinées au cas par cas, justifiant de regarder le second aller-retour comme inhérent à la profession, la prise en compte du kilométrage au titre d'un **second aller-retour quotidien** (trajet effectué pour déjeuner au domicile par exemple) est rejetée par l'Administration (BOI-RSA-BASE-30-50-30-20, § 180, 24 fév. 2017).

Des horaires de travail atypiques, telles que des heures de travail réparties en début et en fin de journée, peuvent caractériser la nécessité professionnelle d'un second aller-retour quotidien.

## **B. - Régime de droit commun : déduction des frais réels**

**65** - Le contribuable peut être propriétaire du véhicule, locataire ou simplement utilisateur lorsque le véhicule est mis gracieusement à sa disposition.

### **1° Frais déductibles**

**66** - Sont déductibles à hauteur de l'usage professionnel, les frais réels appuyés d'une pièce justificative, parmi lesquels :

- ▶ les frais de carburant,
- ▶ les dépenses d'entretien et de réparation (sur la définition du caractère déductible ou amortissable de ces dépenses, V. [52](#)),
- ▶ les primes d'assurance,
- ▶ les frais d'acquisition d'accessoires automobiles sous réserve que l'acquisition soit liée à la réparation du véhicule,
- ▶ l'amortissement du véhicule,
- ▶ les loyers versés dans le cadre d'un contrat de location ou de crédit-bail,

Les contribuables titulaires d'un contrat de crédit-bail ou de location de plus de trois mois ou d'une durée inférieure, mais renouvelable, doivent réintégrer au résultat la fraction des loyers correspondant à l'amortissement pratiqué par le bailleur pour la partie du prix excédant le plafond légal : V. [49](#).

- ▶ les intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition du véhicule,
- ▶ les loyers de garages servant à abriter les voitures à usage professionnel,
- ▶ les frais de stationnement et de parking.

#### Important

La déduction des frais de stationnement et de parking ne peut se cumuler avec la déduction forfaitaire de 2 % dont bénéficient les médecins conventionnés soumis au régime de la déclaration contrôlée (RM Pervenche n° 43503, JO AN du 18 mai 1981, p. 2101).

Sur ce régime spécial : V. [8 \[Régimes spéciaux\]](#)

**67 - Taxe sur les véhicules polluants - Le malus automobile dit "écopastille"** acquitté lors de l'acquisition d'un véhicule de tourisme neuf est compris entre 50 € et 10 500 € pour les véhicules dont le taux d'émission de CO<sub>2</sub> est supérieur à 120 g / km (CGI, art. 1011 bis).

L'écopastille est déductible si le véhicule est inscrit dans le patrimoine professionnel, y compris par les professionnels qui optent pour la déduction des frais de véhicules selon le barème forfaitaire BNC (BOI-BNC-BASE-20-20, § 530, 3 fév. 2016).

En cas d'usage mixte de ce véhicule, il y a bien entendu lieu de ventiler ce malus pour ne déduire que la part se rattachant à l'exercice de la profession.

Le montant déductible de ce malus doit être porté sur la déclaration n° 2035-A-SD à la ligne "autres impôts" (ligne 13 BS).

#### Nouveau

**Au 1er janvier 2019**, le tarif du malus est à nouveau alourdi : il frappera les véhicules immatriculés à compter du 1er janvier 2019, dont le taux d'émission sera supérieur à 116 g de CO<sub>2</sub>/km. Son tarif sera compris entre 35 € et 10 500 € pour les véhicules ayant un taux d'émission de CO<sub>2</sub> de 191 g et plus par kilomètre (L. fin. 2019, n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 91).

S'agissant des véhicules de type **pick-up**, l'assujettissement au nouveau barème du malus automobile est décalé au **1er juillet 2019**.

Corrélativement, le **bonus écologique** est modifié par décret à compter 1er janvier 2019. Lorsqu'ils sont plus avantageux, les montants et modalités de versement de la prime à la conversion antérieurs restent applicables aux véhicules neufs commandés ou dont le contrat de location a été signé avant le 1er janvier 2019, à condition que leur facturation ou le versement du premier loyer intervienne au plus tard le 31 mars 2019.

**68 - Le malus annuel** dû en cas de **détention d'un véhicule polluant** (taux d'émission de CO<sub>2</sub> supérieur à 190 g / km) s'élève à 160 € par véhicule et par an (CGI, art. 1011 ter)

Cette taxe est déductible du bénéfice imposable l'année de son règlement sous réserve que le véhicule soit inscrit sur le registre des immobilisations et des amortissements.

En cas d'usage mixte, il y a lieu de ne déduire que la part de la taxe se rapportant à l'utilisation professionnelle.

Le montant du malus est à porter ligne 13 BS de la déclaration n° 2035-A-SD.

**69 - Aide à l'acquisition et la location de véhicules propres (bonus écologique)** - Le **bonus écologique** constitue une aide financière attribuée à tout acquéreur d'un véhicule peu polluant respectant un certain nombre de conditions : véhicules neufs, émettant une quantité limitée de

dioxyde de carbone (CO<sub>2</sub>) par kilomètre (C. énergie, art. D 251-1 et s., D. n° 2016-1980, 30 déc. 2016, D. n° 2017-196, 15 fév. 2017, D. n° 2017-1851, 29 déc. 2017).

Le même dispositif s'applique dans les mêmes conditions aux locations avec option d'achat et aux locations de longue durée (2 ans minimum).

#### Nouveau

**Depuis le 1er janvier 2018**, l'aide est réservée aux véhicules émettant moins de 20 g CO<sub>2</sub>/km, pour un montant de 6 000 €. Les véhicules commandés en 2017 bénéficient des avantages de 2017 s'ils sont livrés au plus tard le 31 mars 2018.

En complément du bonus écologique, une **prime de conversion pour le remplacement d'un véhicule diesel** par un véhicule propre est mise en place à compter du 1er avril 2015 (superbonus écologique) (D. n° 2015-361, 30 mars 2015 ; A. 30 mars 2015). Elle se substitue à l'aide de 200 € précédemment allouée (prime à la casse).

Ces primes sont imposables si le professionnel a choisi d'inscrire le véhicule à son patrimoine professionnel et qu'il relève de la déclaration contrôlée.

Le gain sera présenté sur la **ligne 6 AF "gains divers"** de l'annexe n° 2035-A-SD (à hauteur du pourcentage d'utilisation à titre professionnel du véhicule).

Le montant de ces primes n'est donc pas pris en compte dans la base amortissable du véhicule qui reste la valeur d'achat hors bonus et prime de conversion.

**70 - Co-voiturage** - Dans le cas où un professionnel libéral tire des revenus du co-voiturage à l'occasion d'un déplacement professionnel, l'Administration a précisé que les frais de déplacement déductibles de son revenu BNC doivent être retenus pour leur montant net des remboursements perçus des co-voiturés (BOI-IR-BASE-10-10-10-10, § 40 et 50, 28 nov. 2016).

## 2° Frais non déductibles

**71** - Ne peuvent jamais être déduits au titre des dépenses professionnelles :

- ▶ le **prix d'acquisition du véhicule** qui fait l'objet d'un amortissement étalé sur la durée probable d'utilisation (V. [17 \[Amortissements\]](#)) ;
- ▶ les **frais de mise à disposition et de transport** acquittés lors de l'acquisition qui doivent être rattachés au prix d'acquisition servant de base au calcul de l'amortissement (ils constituent un élément du prix d'acquisition de l'immobilisation et non des frais) ;
- ▶ le **prix d'acquisition des GPS et des radiotéléphones** installés dans un véhicule professionnel, qui doit donner lieu à la constatation d'un amortissement séparé de celui du véhicule lorsque leur valeur excède 500 € HT (si la valeur des équipements est inférieure à ce seuil, leur coût constitue des dépenses déductibles) ;
- ▶ les **contraventions et autres amendes pénales** (infractions au code de la route, même pendant un trajet professionnel) ;
- ▶ les sommes versées à titre de **dépôt** ou cautionnement dans un contrat de location (ces sommes sont en effet en principe restituables au professionnel à la fin du contrat).

## 3° Justification et comptabilisation des frais de véhicules

**72** - Pour être admises en déduction du revenu BNC, les dépenses relatives aux véhicules doivent :

- **être justifiées** par des factures ou des reçus (les facturettes de carte bancaire sont admises pour la justification des frais d'essence) ;
- **être comptabilisées** tout au long de l'année au poste frais de véhicules ;
- être retenues pour la part correspondant à l'**utilisation professionnelle** du véhicule.

## 4° Incidence de l'inscription ou non du véhicule sur le registre des immobilisations

**73** - Hormis le cas des **véhicules spécialement agencés** pour l'exercice d'une activité libérale qui constituent des biens affectés par nature au patrimoine professionnel et doivent être inscrits au registre des immobilisations (cas des exploitants d'auto-école avec les véhicules d'enseignement de la conduite), les titulaires de BNC ont le choix d'inscrire le véhicule dont ils sont propriétaires au patrimoine professionnel, ou au contraire de le conserver dans leur patrimoine privé.

Ce choix entraîne au plan fiscal des conséquences différentes :

- ▶ lorsque le véhicule professionnel est inscrit au **patrimoine professionnel**, l'ensemble des charges d'utilisation sont déductibles (V. 66), de même que les charges de propriété. Une plus ou moins-value professionnelle est déterminée au moment de la sortie du véhicule du patrimoine professionnel : V. 1 [*Plus-values et moins-values professionnelles*].
- ▶ lorsque le véhicule est conservé dans le **patrimoine privé**, seules les charges d'utilisation sont déductibles. En revanche, les charges liées à la propriété du véhicule ne peuvent pas être portées en déduction. En cas de cession du véhicule, la plus-value de cession est exonérée d'impôt sur le revenu et la moins-value ne peut être déduite.

Les **charges "de propriété"** comprennent les grosses réparations, les intérêts d'emprunt, l'amortissement (à hauteur de l'usage professionnel et dans les limites définies par la loi : V. 17 [*Amortissements*]) et, selon l'Administration, l'assurance et l'établissement de la carte grise.

## C. - Régime optionnel : déduction forfaitaire des frais

**74** - Dans un souci de simplification comptable, les titulaires de revenus non commerciaux sont autorisés à évaluer forfaitairement leurs frais de véhicules. Deux barèmes sont susceptibles d'être utilisés au choix du professionnel libéral :

- le "**barème BNC**" qui couvre l'essentiel des frais liés à l'utilisation d'un véhicule (amortissement, assurance, carburant, réparation...);
- et le "**barème carburant BIC**" qui couvre uniquement les dépenses de carburant des véhicules pris en location (location ordinaire, leasing, crédit-bail), et permet par ailleurs la déduction pour leur montant réel des autres dépenses liées à l'utilisation d'un véhicule à titre professionnel.

### 1° Barème kilométrique BNC

**75** - Les titulaires de BNC peuvent opter pour l'évaluation forfaitaire de leurs frais de véhicule en appliquant au nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel le barème forfaitaire publié à l'intention des salariés (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 110 et s., 30 août 2016).

Lorsque le professionnel est propriétaire du véhicule, ce barème s'applique que celui-ci soit affecté au patrimoine professionnel ou conservé dans le patrimoine privé.

S'agissant des véhicules pris en location, V. 80.

#### a) Frais réels couverts par le barème kilométrique BNC

**76 - Nature des frais couverts par le barème** - Les frais couverts par le barème sont :

- la dépréciation du véhicule (amortissement normal) ;
- les dépenses d'équipement et accessoires fournis avec le véhicule ou séparément ;
- les dépenses d'entretien et de réparation ;
- les dépenses de pneumatiques ;

- les frais de carburant ;
- les primes d'assurances ;
- les frais d'achat de casques et de protections.

#### Remarque

En ce qui concerne les **véhicules électriques**, la location de la batterie et les frais liés à la recharge (fourniture d'électricité) sont assimilés à des frais de carburant. Ces frais sont donc inclus dans le barème forfaitaire et ne peuvent donner lieu à une déduction complémentaire pour leur montant réel et justifié (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 125, 30 août 2016)

**77 - Nature des frais non couverts par le barème** - Les frais non couverts par le barème s'entendent (CGI, art. 83-3°) :

- des **frais de péage, de garage ou de parking** ;
- et des **intérêts** annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule utilisé et inscrit à l'actif.

Ces frais peuvent donc être déduits, au prorata de l'usage professionnel du véhicule, pour leur montant réel en sus du montant de la déduction résultant du barème kilométrique forfaitaire, sous réserve des justifications nécessaires.

En revanche, les **charges de propriété** (grosses réparations, frais d'immatriculation notamment) ne pourront être déduites en plus des indemnités kilométriques que si le véhicule est **affecté à l'activité professionnelle** : V. 73.

## b) Véhicules concernés par le barème

### 1) Nature des véhicules concernés par le barème

**78** - Le barème kilométrique BNC s'applique :

- ▶ aux **voitures de tourisme**,

Sont inclus dans cette catégorie :

- les voitures particulières (catégorie VP sur la carte grise),
- les véhicules utilitaires classés dans la catégorie N1 (véhicules de transport de 6 personnes maximum en plus du chauffeur),
- ainsi que les véhicules électriques (V. la remarque au 76).

- ▶ aux **motos, vélomoteurs et scooters**.

**79** - En revanche le barème kilométrique BNC ne s'applique pas :

- ▶ aux **véhicules utilitaires**
- ▶ et aux **poids lourds**.

Concernant les véhicules utilitaires classés dans la catégorie N1 : V. 78.

#### Important

Lorsqu'ils utilisent **à la fois des véhicules éligibles au barème kilométrique et des véhicules exclus**, les professionnels ne peuvent pas utiliser le barème forfaitaire BNC pour la détermination forfaitaire des dépenses afférentes aux seuls véhicules de tourisme (RM Bosson n° 59007, JO AN du 4 janvier 1993, p. 33). Ils sont alors tenus de déduire les frais réels pour l'ensemble de leurs véhicules professionnels.

### 2) Mode de détention du véhicule

**80** - Le barème kilométrique s'applique :

- ▶ aux véhicules appartenant au contribuable et affectés au patrimoine professionnel (inscrits sur le registre des immobilisations),
- ▶ aux véhicules appartenant au contribuable mais conservés dans le patrimoine privé,

Les véhicules spécialement agencés (voitures d'auto-école, par exemple) constituent, par nature, des éléments affectés à l'exercice de la profession. Ils doivent donc obligatoirement être inscrits au registre des immobilisations.

- ▶ aux véhicules loués ou pris en crédit-bail pour lesquels le contribuable renonce à déduire les loyers,

Le barème kilométrique couvrant l'amortissement du véhicule, le professionnel doit renoncer à la déduction du loyer pour pouvoir l'appliquer. Dans le cas contraire, il ne pourra appliquer que le barème carburant BIC (V. [82](#)).

Les loyers afférents aux véhicules spécialement agencés (auto-école notamment) loués ou pris en crédit-bail ont, par leur objet même, le caractère de dépenses professionnelles. Par suite, il n'est pas possible, pour ces véhicules, de renoncer à la déduction des loyers. En conséquence, l'option pour le barème ne peut être exercée pour ces véhicules (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 460, 30 août 2016). Ils peuvent en revanche appliquer le barème carburant BIC : V. [82](#).

**81** - En revanche, le barème kilométrique ne s'applique pas :

- ▶ aux véhicules pris en **location de courte durée** (moins de 3 mois) ;
- ▶ et aux véhicules **mis gracieusement à disposition**.

## 2° Barème carburant BIC

**82** - Le barème carburant BIC s'applique aux voitures de tourisme, aux vélomoteurs, scooters et motocyclettes, mais uniquement lorsqu'ils font l'objet d'un **contrat de location ordinaire, de leasing ou de crédit-bail**.

Le barème carburant ne couvre que les dépenses de carburant.

Les frais non couverts sont déductibles pour leur **montant réel** en plus du barème, à hauteur de l'usage professionnel et s'ils sont justifiés.

### Remarque

Les **exploitants d'une auto-école** qui utilisent des véhicules en location ou en crédit-bail ne peuvent pas utiliser le barème kilométrique BNC pour la déduction de leurs frais de véhicules (V. [80](#)), mais ils peuvent utiliser le barème carburant et déduire parallèlement les autres frais réels de véhicules (loyers, entretien, etc.).

## 3° Modalités d'option pour une déduction forfaitaire

**83** - L'option se prend a priori et s'applique obligatoirement à l'année entière ; elle peut être reconsidérée chaque année.

Pour les revenus 2018, l'option a donc dû être prise le **1er janvier 2018**.

**84** - L'option pour l'un ou l'autre des barèmes s'applique obligatoirement à l'**ensemble des véhicules** utilisés à titre professionnel.

- ▶ Les contribuables utilisant **un véhicule de tourisme et un véhicule utilitaire** ne peuvent donc pas opter pour le barème forfaitaire. La déduction des frais de voiture sera obligatoirement effectuée pour les montants réellement supportés.
- ▶ L'option pour le **barème carburant BIC** s'applique obligatoirement à l'ensemble des véhicules pris en location ou en crédit-bail et utilisés à titre professionnel. Aussi, l'option pour le barème carburant BIC pour ce type de véhicules entraîne obligatoirement **option pour le barème forfaitaire BNC** pour les véhicules détenus en pleine propriété et inversement (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 280, 30 août 2016).

**85 - En cas de changement de véhicule en cours d'année**, il n'est pas possible de comptabiliser les frais réels de l'ancien véhicule et d'utiliser le barème forfaitaire pour le nouveau véhicule.

À l'inverse, si l'option pour le barème forfaitaire a été formulée au 1er janvier, la forfaitisation s'applique pour le nouveau véhicule.

**86 - Lorsque le barème forfaitaire s'applique au sein d'une société de personnes**, le mode de prise en compte des frais doit être identique pour tous les véhicules utilisés pour l'exercice de l'activité sociale, qu'ils appartiennent à la société ou aux associés, et pour l'ensemble des dépenses afférentes à ces véhicules.

- ▶ Les associés ne peuvent donc pas retenir, pour la déduction de leurs dépenses de véhicule, un mode de comptabilisation différent de celui appliqué pour la prise en compte des frais de même nature dans la détermination du bénéfice social de la société (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 590, 30 août 2016).

#### **4° Obligations comptables**

**87 -** Les deux modes de déduction, réel ou forfaitaire, sont exclusifs l'un de l'autre. Ils ne peuvent ni coexister si plusieurs véhicules sont utilisés, ni être appliqués successivement au cours d'une même année.

**L'inscription des frais réels couverts par le barème à un compte de charges vaut renonciation à l'option.**

**88 - Les adhérents des associations de gestion agréées** sont tenus d'indiquer en comptabilité toutes les opérations réalisées sur les **comptes bancaires professionnels**.

S'ils désirent opter pour le barème forfaitaire BNC ou le barème forfaitaire carburant BIC, ils ont la possibilité d'inscrire les dépenses couvertes par l'évaluation forfaitaire au **compte de l'exploitant**. Cette manière de comptabiliser permet de démontrer que le contribuable a entendu se placer a priori sous ces systèmes forfaitaires.

À l'inverse, l'inscription de ces frais au compte de charges emporte option pour la déduction de leur montant réel.

#### **5° Barèmes forfaitaires pour 2018**

**89 -**

### Nouveau

Afin de promouvoir l'utilisation de véhicules électriques ou hybrides, la loi de finances pour 2019 prévoit la prise en compte d'un nouveau critère de différenciation des indices du barème kilométrique (L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 10 : JO 30 déc. 2018).

À compter de l'imposition des revenus de 2018, le barème sera différencié :

- ▶ en fonction de la **distance parcourue** et de la **puissance fiscale** du véhicule comme actuellement,
- ▶ mais également en fonction du **type de motorisation du véhicule** (essence, diesel, électrique ou hybride).

Parmi les mesures annoncées par Premier Ministre face aux protestations contre la monnaie du prix de l'essence dans le cadre du mouvement du 17 novembre, figure une majoration des indices du barème kilométrique pour les petites cylindrées. Cette information est précisée sur le site internet du ministère de la transition écologique et solidaire : le barème kilométrique sera revu à la hausse pour les "grands rouleurs" équipés de véhicules à faible puissance. Cette hausse devrait s'appliquer à hauteur de 10 % pour les véhicules de 3 CV et 5 % pour les véhicules de 4 CV.

L'Administration devra modifier son arrêté fixant le barème kilométrique pour l'évaluation forfaitaire des frais de voitures de l'année 2018 (CGI, ann. IV, art. 6 B).

**90** - A l'heure où nous rédigeons ce guide, le barème kilométrique BNC et le barème carburant BIC n'ont pas encore été publiés. Vous pourrez prochainement les consulter sur le site <http://bofip.impots.gouv.fr> :

- barème kilométrique BNC : BOI-BAREME-000001
- barème carburant BIC : BOI-BAREME-000003.

Ils seront actualisés à la hausse, conformément à l'engagement du Gouvernement annoncé en novembre 2018 lors du mouvement des Gilets jaunes.

### Important

**Nous publions donc ci-après les barèmes qui se sont appliqués pour la détermination des frais de véhicules de l'année 2017 afin de vous présenter des exemples de calcul.**

**Toutefois nous vous déconseillons d'utiliser ces barèmes obsolètes pour l'année 2018 et vous encourageons à attendre la publication imminente des deux nouveaux barèmes.**

**91** - La déduction forfaitaire est d'application simple :

- le montant des dépenses à déduire est obtenu en multipliant le **kilométrage professionnel** parcouru par le **tarif au kilomètre** correspondant à la puissance fiscale du véhicule utilisé et à la distance parcourue ;

Pour déterminer le tarif applicable, il y a lieu de retenir le seul kilométrage afférent à l'activité libérale.

A compter de 2018, le tarif par kilomètre tiendra également compte du type de motorisation utilisée (diesel, essence...).

- lorsque les contribuables utilisent à titre professionnel **plusieurs véhicules**, le barème doit être appliqué de façon séparée à chacun des véhicules, en fonction de chaque puissance fiscale et du kilométrage parcouru par chaque véhicule dans l'année. Il n'y a pas lieu de procéder à la globalisation des kilomètres parcourus par l'ensemble des véhicules pour déterminer les frais d'utilisation.

### a) Barème kilométrique BNC pour 2017

**92** -

**Important**

Nous présentons ci-après le barème kilométrique qui s'est appliqué au titre de l'année 2017. Pour l'année 2018, nous sommes encore dans l'attente du barème (V. 90).

**Barème kilométrique applicable aux véhicules automobiles**

Puissance fiscale	Frais de carburant (au km)		
	Jusqu'à 5 000 km	De 5 001 à 20 000 km	Au-delà de 20 000 km
3 CV et moins	$d \times 0,41$	$(d \times 0,245) + 824$	$d \times 0,286$
4 V	$d \times 0,493$	$(d \times 0,277) + 1\ 082$	$d \times 0,332$
5 CV	$d \times 0,543$	$(d \times 0,305) + 1\ 188$	$d \times 0,364$
6 CV	$d \times 0,568$	$(d \times 0,32) + 1\ 244$	$d \times 0,382$
7 CV et +	$d \times 0,595$	$(d \times 0,337) + 1\ 288$	$d \times 0,401$

d représente la distance parcourue à titre professionnel.

**Barème kilométrique applicable aux cyclomoteurs (cylindrée > 50 cm<sup>3</sup>)**

Puissance fiscale	Jusqu'à 3 000 km	De 3 001 à 6 000 km	Au-delà de 6 000 km
1 ou 2 CV	$d \times 0,338$	$(d \times 0,084) + 760$	$d \times 0,211$
3, 4 ou 5 CV	$d \times 0,4$	$(d \times 0,070) + 989$	$d \times 0,235$
Plus de 5 CV	$d \times 0,518$	$(d \times 0,067) + 1\ 351$	$d \times 0,292$

93 - d représente la distance parcourue à titre professionnel.

**Barème kilométrique applicable aux cyclomoteurs (cylindrée < 50 cm<sup>3</sup>)**

Jusqu'à 2 000 km	De 2 001 à 5 000 km	Au-delà de 5 000 km
$d \times 0,269$	$(d \times 0,063) + 412$	$d \times 0,146$

94 - d représente la distance parcourue à titre professionnel.

**b) Barème carburant BIC pour 2017**

95 -

**Important**

Nous présentons ci-après le barème carburant qui s'est appliqué au titre de l'année 2017. Pour l'année 2018, nous sommes encore dans l'attente du barème (V. 90).

**Barème frais de carburant applicable aux véhicules automobiles**

Puissance fiscale	Frais de carburant (au km)		
	Gazole	Super sans plomb	GPL
3 - 4 CV	0,068 €	0,091 €	0,056 €

5 à 7 CV	0,084 €	0,112 €	0,068 €
8 et 9 CV	0,100 €	0,133 €	0,081 €
10 et 11 CV	0,113 €	0,150 €	0,092 €
12 CV et +	0,125 €	0,166 €	0,102 €

**Véhicules deux-roues motorisés (vélomoteurs, scooters et motocyclettes)**

Cylindrée ou puissance fiscale	Frais de carburant (au km)
< 50 cm <sup>3</sup>	0,029 €
de 50 cm <sup>3</sup> à 125 cm <sup>3</sup>	0,060 €
entre 3 et 5 CV	0,076 €
Au-delà de 5 CV	0,105 €

**6° Obligations déclaratives sur les annexes 2035-A-SD et 2035-B-SD**

**96** - L'option pour la déduction forfaitaire des frais de véhicules est formalisée sur la déclaration n° 2035-SD à deux endroits.

- ▶ L'option doit être matérialisée en cochant la case figurant sous la **ligne 23 "frais de véhicules"** de l'annexe n° **2035-A-SD** ;
- ▶ Le détail du calcul de la déduction des frais forfaitaires est à fournir dans le tableau **cadre 7 de l'annexe n° 2035-B-SD** (l'indemnité kilométrique calculée est alors reportée sur la ligne 23 de l'annexe n° 2035-A-SD, et le montant de l'amortissement non déductible reporté sur la déclaration n° 2035-SD, Cadre I "Immobilisations et amortissements", cellule B).

7 Barèmes kilométriques (évaluation forfaitaire des frais de transport : autos et/ou motos) ③ et ⑫								
(1) Type : T (véhicule de tourisme) ; M (moto) ; V (vélomoteur, scooter); (2) mettre une croix dans la colonne; (3) indiquer : super, diesel, super sans plomb, GPL								
Désignation des véhicules :		Puissance fiscale	Barème BNC (2)	Barème BIC		Kilométrage professionnel	Indemnités kilométriques déductibles	Amortissements pratiqués à réintégrer (si véhicules inscrits au registre des immobilisations)
Modèle(s)	Types (1)			(2)	Type de carburant (3)			
- Frais réels non couverts par les barèmes kilométriques								
<b>Total A</b> à reporter ligne 23 de l'annexe 2035 A ; <b>Total B</b> à reporter au cadre B de la page 2 de la déclaration 2035							<b>A</b>	<b>B</b>

**97** - Outre les informations générales concernant la désignation et la puissance du véhicule, il y a lieu de cocher, au regard de chaque véhicule, le type de barème forfaitaire retenu (BNC ou BIC). Le barème carburant BIC diffère selon le carburant utilisé (super, diesel, super sans plomb, GPL) d'où la nécessité, si le barème BIC est retenu, de préciser le carburant utilisé (V. 95).

**98** - Le calcul des indemnités kilométriques résulte du produit du seul kilométrage parcouru à titre professionnel par le tarif au kilomètre correspondant à la puissance du véhicule, le type de motorisation et à la distance parcourue.

**99** - Les autres frais susceptibles d'être déduits pour leur montant réel en sus de l'évaluation forfaitaire doivent être ajoutés au pied du tableau.

**100** - Le total des frais case A est à reporter ligne 23 "frais de véhicules".

La ligne grisée qui figure sous la ligne 23 "frais de véhicules" doit être laissée vierge.

**101** - Dans l'hypothèse où le contribuable propriétaire du véhicule a choisi d'inscrire le (ou les) véhicule(s) à son patrimoine professionnel, il doit :

- ▶ **comptabiliser normalement l'amortissement du véhicule** dans le registre des immobilisations et l'indiquer comme tel sur le tableau des immobilisations et des amortissements, page 2, 2035-SD suite (le total des amortissements figurent au pied du tableau dans la case A) ;

L'amortissement sera pris en compte au moment de la sortie du véhicule du patrimoine professionnel pour le calcul de la plus-value ou moins-value professionnelle.

- ▶ porter dans la case B le **total des seuls amortissements pratiqués sur les véhicules pour lesquels le barème forfaitaire est utilisé** ;
- ▶ déterminer par différence, au pied du tableau des amortissements, le montant des amortissements déductibles qui sera à reporter ligne CH de l'annexe n° 2035-B-SD.

L'amortissement des véhicules ne doit pas être déduit puisque le barème BNC tient déjà compte de l'amortissement normal du véhicule. En ne déduisant que la différence entre la case A et la case B, il se trouve ainsi « réintégré ».

**102 - Production d'un état complémentaire (barème carburant BIC)** - L'option pour le barème carburant BIC doit donner lieu à la production d'un état complémentaire à annexer à la déclaration n° 2035-SD (voir modèle ci-dessous) (BOI-LETTRE-000054, 26 août 2013).

OPTION
Le soussigné : (nom, prénom)
Opte pour l'évaluation forfaitaire des frais de carburant supportés au cours des déplacements professionnels au titre de l'exercice ouvert le ..... et clos le .....
A ....., le .....
.
Signature du déclarant,
.

- type et immatriculation du véhicule<sup>(1)</sup> concerné :

- nombre total de kilomètres parcourus :

- nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel :

- montant forfaitaire des frais de carburant :

- montant des frais de carburant comptabilisés en cours d'exercice :

- montant et mode de comptabilisation des frais de carburant complémentaires à la clôture de l'exercice au débit du compte de frais de carburant par le crédit du compte de l'exploitant :

<sup>(1)</sup> Véhicule inscrit à l'actif du bilan : oui – non (rayer la mention inutile).

## VII. - Frais de déplacement et de représentation

### A. - Frais de réception, de représentation et de congrès (ligne 26, BM)

**103** - Ces frais sont déductibles s'ils ont un rapport direct et certain avec la profession exercée et sont justifiés dans leur montant.

Les médecins conventionnés du secteur I qui pratiquent la déduction forfaitaire de 2 % ne peuvent pas déduire les frais de cadeaux, réception et représentation qui sont réputés couverts par cette déduction forfaitaire (V. [8 \[Régimes spéciaux\]](#) et s.).

**104** - Peuvent notamment être portés en déduction ;

- ▶ les **frais de publicité** ;
- ▶ les frais de participation à des **congrès professionnels** ;

Il s'agit des frais d'inscription, de déplacement, de repas d'affaires sur le lieu de la manifestation.

Ils peuvent également concerner des dépenses engagées au profit du conjoint qui collabore effectivement et exclusivement à l'activité du cabinet, si le congrès ou le stage a un rapport direct avec son activité au sein du cabinet.

- ▶ les **frais de restaurant** correspondant à des **repas d'affaires** ou à des repas pris dans le cadre de **voyages professionnels** sont déductibles s'ils sont exposés dans l'intérêt de l'exploitation, s'ils sont dûment justifiés et s'ils se situent dans un rapport normal avec l'activité du contribuable et l'avantage qu'il en attend (CE, 7 nov. 2012, n° 338465).

#### Remarque

Les frais de congrès exposés par les **membres d'une SCP** doivent être considérés comme directement liés à l'exercice de l'activité sociale et incombent normalement à la société.

Leur prise en compte s'opère au niveau de la société avant répartition du résultat social entre les associés, que les dépenses soient supportées directement par la société ou remboursées par celle-ci à ses membres (Rép. min. Courrière, JO Sénat 9 sept. 1989, p. 226 ; cette réponse n'est pas reprise dans la base BOFiP-Impôts mais son application semble néanmoins pouvoir être maintenue).

## B. - Autres frais de déplacement (ligne 24, BJ)

### 1° Principes généraux

**105** - Il s'agit des frais engagés par le contribuable pour les besoins de l'exercice de la profession : taxis, billets de train, billets d'avion, etc., à l'exclusion des frais de véhicules qui doivent figurer distinctement sur la ligne 23 case BJ.

#### Remarque

Les frais de déplacement **remboursés aux salariés** pour un montant réel ou forfaitaire ne sont pas à indiquer ici mais à la ligne "salaires nets et avantages en nature".

### 2° Frais de repas

**106** - Les frais supplémentaires de repas exposés régulièrement **sur le lieu de travail** sont admis en déduction si les dépenses résultent de l'exercice normal de la profession et non de convenances personnelles.

C'est le cas lorsque la distance entre le lieu de travail et le domicile du contribuable fait obstacle à ce que le repas soit pris au domicile et lorsque l'éloignement n'est pas jugé anormal (la notion est appréciée au cas par cas).

**107** - La déduction des frais de repas est subordonnée à la production des pièces justificatives attestant de la nature et du montant des dépenses. A défaut aucune déduction ne sera possible, même forfaitaire.

**108** - Seuls les **frais supplémentaires de repas** sont réputés nécessités par l'exercice de la profession.

Ainsi, le professionnel doit exclure des dépenses déductibles la fraction du repas qui correspond aux frais qu'il aurait engagés s'il avait pris son repas au domicile.

De même, la valeur de chaque repas excédant un seuil fixé annuellement par l'Administration (et considéré comme excessif) ne sera pas déductible.

**109 -****Nouveau**

Le professionnel reprendra chacune de ses notes de repas pour déterminer, quotidiennement, le montant qu'il pourra porter en déduction au titre de ces frais professionnels.

**Pour 2018, l'Administration a actualisé les seuils relatifs aux frais de repas** de la manière suivante (BOI-BNC-BASE-40-60-60, § 170, 7 fév. 2018) :

- ▶ Évaluation d'un repas privé : 4,80 € TTC
- ▶ Plafond de déductibilité d'un repas : 18,60 € TTC
- ▶ Montant déductible d'un repas n'excédant pas le plafond : Prix du repas - 4,80 €
- ▶ Montant net déductible d'un repas excédant le plafond : 13,80 € TTC.

**Exemple**

En avril 2018, un architecte dont le cabinet et le domicile sont situés à Paris a visité un chantier dans le département de l'Oise. Il a exposé à cette occasion des frais de restaurant individuels d'un montant de 25 €. Le montant déductible au titre de cette dépense sera de 13,80 € (part personnelle non déductible de 4,80 €, et part supérieure à 18,60 € considérée comme excessive).

En revanche, si la note de restaurant avait été de 18 €, le repas aurait été déductible à hauteur de 13,20 € (18 € - 4,80 €).

## VIII. - Charges sociales personnelles et autres cotisations professionnelles

### A. - Charges sociales personnelles (ligne 25, BK)

**110** - Pour la détermination du bénéficiaire professionnel, certaines cotisations sont admises en déduction en totalité et d'autres dans la limite d'un plafond (CGI, art. 154 bis).

Elles doivent en toute hypothèse être **justifiées** (les organismes de retraite ou d'assurance peuvent établir une attestation qui permet de justifier du paiement et de la déductibilité des primes ou cotisations).

**111** - L'imprimé n° 2035-SD doit faire apparaître distinctement :

- ▶ les charges sociales obligatoires (ligne BT) ;
- ▶ et les charges sociales facultatives (ligne BU) ;
- ▶ le total des charges déductibles étant reporté à la ligne BK.

Cette distinction permet de faciliter la rédaction de la déclaration des revenus professionnels en matière sociale. Il ne doit pas y avoir de confusion entre les sommes déduites ligne 22 (primes d'assurance) et ligne 25 BK.

**Important**

Les cotisations déductibles sont prises en compte pour la détermination du bénéfice de l'année au cours de laquelle elles ont été **effectivement payées**.

En revanche, lorsque la comptabilité est tenue selon les règles commerciales (créances acquises / dépenses engagées, v. [15 \[Principes d'imposition\]](#)), il y a lieu de retenir les **dépenses engagées** au cours de l'année d'imposition, c'est-à-dire la dette certaine dans son principe et dans son montant (V. [19 \[Principes d'imposition\]](#)). Ainsi, les cotisations dues au titre de l'année 2018 mais non encore acquittées au 31 décembre peuvent néanmoins être déduites des recettes imposables.

**Remarque**

S'agissant des **sommes versées volontairement par un médecin généraliste** dans le cadre d'un contrat d'entraide lui assurant un revenu de remplacement en cas de maladie ou d'accident : V. 59.

**112** - La notice de la déclaration n° 2035-SD précise que **seule la part déductible des cotisations obligatoires et facultatives** doit être portée à la ligne BK de l'annexe n° 2035-A-SD de la déclaration.

- ▶ En d'autres termes, la méthode consistant à déduire à la ligne BK la totalité des cotisations acquittées puis à réintégrer à la ligne "divers à réintégrer" la part non déductible ne doit pas être retenue.

## 1° Régimes de cotisations concernés

### a) Régimes obligatoires (ligne 25, BK, BT)

**113** - Les cotisations (y compris les rachats de cotisations) aux régimes obligatoires sont déduites à la ligne BK, et isolées case BT sur l'annexe n° 2035-A-SD.

**114** - Sont ainsi visées :

- ▶ les cotisations d'**allocations familiales** (URSSAF) ;
- ▶ les cotisations d'assurance **maladie et maternité** ;
- ▶ les cotisations d'assurance **vieillesse** versées dans le cadre :
  - d'un régime obligatoire ;
  - d'un régime complémentaire obligatoire ;
  - d'un régime d'assurance invalidité décès obligatoire.

Les régimes complémentaires peuvent comprendre, selon les sections professionnelles, une cotisation unique ou des classes obligatoires ou optionnelles.

### b) Régimes facultatifs (ligne 25, BK, BU)

**115** - Les cotisations (y compris les rachats de cotisations) aux régimes facultatifs sont déduites à la ligne BK et isolées case BU sur l'annexe n° 2035-A-SD.

**116** - Les professionnels peuvent adhérer à des **contrats de groupe (contrats Madelin)** et verser des cotisations au titre de certains risques en vue de bénéficier du versement de prestations d'assurance vieillesse de prévoyance complémentaires.

La Caisse nationale d'assurance vieillesse des professions libérales et la Caisse nationale des barreaux français peuvent organiser des régimes facultatifs pour les mêmes risques que ceux couverts par les contrats d'assurance de groupe.

**117** - Sont ainsi visées les cotisations versées à des régimes facultatifs :

- ▶ d'**assurance vieillesse** en vue de compléter les prestations du régime obligatoire (de base ou complémentaire) en matière de retraite ;  
Seules les cotisations offrant des **prestations sous forme de rente viagère** sont susceptibles d'être déduites.
- ▶ de **prévoyance complémentaire** dans le but de garantir le paiement d'indemnités journalières en cas d'arrêt de travail consécutif à une maladie ou à une maternité, le paiement de prestations en nature supplémentaires à celles résultant d'un régime

obligatoire (complément de remboursement d'honoraires, de médicaments, de prothèses dentaires, etc.) ou encore le versement d'un capital ou d'une rente en cas de décès ou d'invalidité permanente ;

La prestation servie doit prendre la forme d'une prestation en nature, d'un **revenu de remplacement ou d'une rente** pour donner lieu à déduction des primes.

Les cotisations à un contrat d'assurance groupe couvrant les **conjoint**s et les **enfants**, qui ont la qualité d'ayant droit du régime d'assurance maladie maternité des travailleurs non salariés, sont admises en déduction. Il en va de même des concubins ou partenaires liés par un **PACS** qui ont la qualité d'ayant droit.

- ▶ d'**assurance "perte d'emploi"** pour compenser l'absence d'allocations de chômage et bénéficier du versement d'un revenu de substitution en cas de perte d'emploi résultant d'un événement extérieur.

## 2° Régime de déduction de droit commun

**118 - Contribuables concernés** - Sont concernés (CGI, art. 154 bis) :

- les contribuables qui exercent une activité professionnelle à titre individuel ou en tant qu'associé d'une société relevant de l'impôt sur le revenu,
- l'associé unique d'EURL n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés,
- et les conjoints collaborateurs ayant adhéré aux régimes sociaux obligatoires de l'exploitant à titre volontaire (BOI-BNC-BASE-40-60-50-10, § 10, 6 sept. 2017).

Les exploitants retraités ne peuvent pas déduire les cotisations facultatives qu'ils versent au titre de la prévoyance.

**119 - Cotisations déductibles sans limitation** - Peuvent faire l'objet d'une déduction totale :

- ▶ les cotisations aux **régimes obligatoires de base ou complémentaires** d'allocations familiales, invalidité-décès, maladie et maternité ;
- ▶ les cotisations au **régime obligatoire d'assurance vieillesse** de base ou aux régimes complémentaires d'assurance vieillesse et de prévoyance fonctionnant à titre obligatoire ;
- ▶ les cotisations au régime de base et au régime complémentaire obligatoire d'**assurance vieillesse** versées par le **conjoint collaborateur** qui a adhéré aux régimes sociaux obligatoires de l'exploitant à titre volontaire jusqu'au 30 juin 2007 et à titre obligatoire à compter du 1er juillet 2007 ;
- ▶ les **rachats de cotisations** :
  - correspondant aux années d'études qui précèdent l'affiliation au régime d'assurance vieillesse des professions libérales, ou aux années qui ont donné lieu à un versement inférieur à quatre trimestres ;
  - réalisés dans le cadre d'un régime obligatoire, par exemple les rachats de cotisations effectués par des conjoints collaborateurs (possibles dans certaines limites pour des périodes antérieures à l'adhésion à l'assurance vieillesse volontaire).

Les cotisations versées par les **conjoint**s collaborateurs sont également déductibles sans limitation de montant lorsqu'elles ont été versées à titre obligatoire à compter du 30 juin 2007 au régime d'assurance vieillesse et invalidité décès auquel ils doivent être affiliés personnellement.

**120 - Cotisations dont la déduction est plafonnée** - Sont déductibles dans la limite des plafonds définis ci-après :

- ▶

les cotisations versées aux **régimes obligatoires complémentaires d'assurance vieillesse** pour la part excédant la cotisation minimale obligatoire (sont visés les régimes dans lesquels le cotisant peut opter pour des niveaux différents de cotisations) ;

- ▶ les **cotisations facultatives** de l'exploitant et de son conjoint versées au titre des régimes facultatifs d'assurance vieillesse, de prévoyance ou perte d'emploi dues au titre d'un contrat d'assurance de groupe (**contrats Madelin**) et au titre des régimes facultatifs mis en place par les caisses de sécurité sociale ;

Pour que la déduction soit admise, ces régimes doivent répondre à la définition des **contrats d'assurance de groupe** visées à l'article L. 144-1 du Code des assurances (BOI-BNC-BASE-40-60-50-10, 6 sept 2017, § 540).

- ▶ les **rachats de cotisations à un régime facultatif** effectués dans le cadre d'un contrat Madelin au titre des années comprises entre la date d'affiliation au régime de base obligatoire d'assurance vieillesse des travailleurs non salariés non agricoles et la date d'adhésion de l'exploitant au contrat d'assurance groupe.

#### Remarque

Les cotisations versées par le conjoint collaborateur au titre des régimes facultatifs sont soumises au même plafonnement que celles versées par le professionnel.

**121** - Les cotisations excédant la limite de déduction non déductibles du bénéfice professionnel ne sont pas déductibles non plus du revenu global du contribuable à l'impôt sur le revenu (et notamment dans le cadre des plans d'épargne retraite populaire).

**122 - Modalités d'application du plafonnement** - Pour chacun des risques (vieillesse, prévoyance, perte d'emploi), un plancher de déduction est fixé en pourcentage du plafond de sécurité sociale et un plafond spécifique à chaque régime est fixé en pourcentage du bénéfice imposable.

Le plafond annuel de sécurité sociale (SS) à retenir est celui en vigueur au 1er janvier de l'année d'imposition.

#### Remarque

Le **bénéfice imposable** servant de base pour le calcul du plafonnement s'entend du bénéfice de l'année :

- avant déduction des cotisations versées aux régimes obligatoires complémentaires d'assurance vieillesse, pour la part de ces cotisations excédant la cotisation minimale obligatoire ;
- avant déduction des primes versées au titre de contrats d'assurance de groupe et des cotisations aux régimes facultatifs mis en place par les organismes de sécurité sociale ;
- après prise en compte des gains ou des pertes provenant de la réalisation des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession ou de la cession de charges ou d'offices, ainsi que de toutes les indemnités reçues en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert d'une clientèle (mais il n'est pas tenu compte des plus-values et moins-values professionnelles à long terme).
- avant prise en compte des déficits reportables d'exercices antérieurs.

**123 - Synthèse des règles -**

## Nouveau

**1. Cotisations facultatives d'assurance vieillesse**

Niveau de bénéfice en 2018	Limite de déduction en 2018
Inférieur au plafond annuel SS Bénéfice < 39 732 €	Plancher de déduction = 10 % du plafond annuel SS 39 732 € x 10 % = 3 973 €
Compris entre 1 fois et 8 fois le plafond annuel SS 39 732 € ≥ Bénéfice ≤ 317 856 €	Plancher de déduction + 25 % du bénéfice imposable diminué du plafond annuel SS 3 973 € + [25 % x (bénéfice - 39 732 €)]
Au-delà de 8 fois le plafond annuel SS Bénéfice > 317 856 €	Plancher de déduction + 25 % de 7 fois le plafond annuel SS 3 973 € + [25 % x (39 732 € x 7)] = 73 504 €

## Nouveau

**2. Cotisations facultatives de prévoyance complémentaire**

Plancher de déduction en 2018	Limite de déduction en 2018
7 % du plafond annuel SS 39 732 € x 7 % = 2 781 €	Cotisation déductible dans la limite de 3,75 % du bénéfice imposable + 7 % du plafond annuel SS, sans excéder 3 % de 8 fois le plafond annuel SS. <b>Soit le calcul suivant à effectuer :</b> Cotisation déductible = (bénéfice x 3,75 %) + 2 781 €, sans excéder 9 535 € (*) (*) (39 732 € x 8 x 3 % = 9 535 €)

## Nouveau

**3. Cotisations facultatives au titre de la perte d'emploi subie**

Plancher de déduction en 2018	Limite de déduction en 2018
2,5 % du plafond annuel SS 39 732 € x 2,5 % = 993 €	Cotisation déductible dans la limite de 1,875 % du bénéfice imposable sans excéder 1,875 % de 8 fois le plafond annuel SS. <b>Soit le calcul suivant à effectuer :</b> Cotisation déductible = (bénéfice x 1,875 %) sans excéder 5 959 € (*) (*) (39 732 € x 8 x 1,875 % = 5 959 €)

**B. - Cotisations syndicales et professionnelles (ligne 29, BM)**

**124** - Les cotisations versées à des ordres ou syndicats professionnels constituent des dépenses déductibles dans la mesure où elles sont réellement versées **dans l'intérêt de l'entreprise**.

La cotisation à l'Union des médecins (CUM) est déductible à cette rubrique.

## Remarque

L'Administration précise également que les cotisations ordinaires versées à titre obligatoire par les **sages-femmes libérales ou salariées**, appelées par leur ordre professionnel en vertu des

dispositions de l'article L. 4122-2 du Code de la santé publique, constituent par nature des frais professionnels déductibles et ne peuvent donner droit, à ce titre, à un crédit d'impôt (Rép. min. n° 815 : JOAN Q 19 avr. 2016).

**125 - Les autres dépenses** supportées par les travailleurs indépendants pour l'exercice de leur activité au sein de **syndicats professionnels** sont, en principe, exclues des charges déductibles.

Il a été ainsi jugé que les frais de déplacement et de restaurant exposés par un avocat lors de sa participation aux manifestations organisées par des associations de jeunes avocats qu'il présidait à titre bénévole ne peuvent être regardés comme nécessaires à l'exercice de la profession (CAA Paris, 11 juin 2003, n° 99-390).

Néanmoins, les responsables syndicaux sont choisis en considération de leur notoriété et de leur compétence personnelle, et leur entreprise est susceptible de bénéficier de leur action collective, il est donc admis, par mesure de tempérament, que ces dépenses soient prises en compte pour la détermination du bénéfice imposable de l'entreprise à la condition :

- que le contribuable apporte des **justifications suffisantes** quant à la nature et au montant des dépenses en cause,
- et, d'autre part, que ces dernières n'apparaissent **pas excessives eu égard à l'importance de l'entreprise**.

Les **allocations ou remboursements de frais** éventuellement perçus des syndicats sont compris dans les recettes imposables (BOI-BNC-BASE-40-10, § 480, 12 sept. 2012).

## IX. - Frais administratifs et de gestion

### A. - Fournitures de bureau, frais de documentation, de correspondance et de téléphone (ligne 27, BM)

**126 -** Sont déductibles :

- ▶ les frais de bureau (enveloppes, papier, etc.) ;
- ▶ les frais d'encaissement de notes d'honoraires sur factures ;
- ▶ les frais de PTT (abonnement et communications téléphoniques, internet, les frais d'affranchissement) ;
- ▶ les frais de documentation (prix d'achat d'ouvrages professionnels, abonnement à des publications professionnelles) ;
- ▶ les frais de télétransmission des feuilles de soins.

**127 -**

#### Remarque

S'agissant des frais relatifs aux achats d'**ouvrages ou revues non spécifiquement professionnels**, qui strictement ne devraient pas pouvoir être déduits du résultat imposable, leur déductibilité est néanmoins admise s'il est justifié que ces acquisitions ont été utilisées par les patients du professionnel lors de leurs séjours successifs et prolongés dans son établissement (CAA Lyon, 22 juin 1995, n° 94LY1430) ou tout simplement dans la salle d'attente du cabinet (CAA Lyon, 15 juill. 2010, n° 09LY01836).

Ces frais sont déductibles au titre des frais divers de gestion (ligne 30, totalisée en cellule BM de l'annexe n° 2035-A-SD).

## B. - Frais d'acte et de contentieux (ligne 28, BM)

**128** - Cette rubrique l'ensemble des frais d'acte et de procédure payés dans le cadre de l'exercice de la profession libérale.

Les frais engagés par un professionnel pour assurer sa défense devant une juridiction pénale présente nécessairement un caractère personnel, quand bien même il serait poursuivi pour des griefs touchant à son activité professionnelle (délit pénal de fraude fiscale par exemple).

Les sanctions ou amendes pénales ne sont jamais déductibles des bénéfices imposables.

**129** - Concernant les frais d'établissement, ces frais sont soumis à des règles particulières : V. 5 [*Détermination du résultat*].

## C. - Autres frais divers de gestion (ligne 30, BM)

**130** - Les autres frais divers de gestion recouvrent notamment :

- ▶ des **cadeaux professionnels** (clients, fournisseurs, salariés) et des **frais de publicité**, lorsqu'ils sont nécessaires à l'acquisition du revenu professionnel.

Le professionnel doit prouver par la production d'informations nominatives que le bénéficiaire des avantages consentis entretient avec lui une relation professionnelle. Les cadeaux doivent relever d'une gestion normale et doivent être faits dans l'intérêt de la bonne marche ou du développement du cabinet ;

- ▶ des dépenses engagées dans le cadre d'**opérations de parrainage** ("sponsoring") destinées à promouvoir l'image de marque de l'entreprise exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation (CGI, art. 39, 1, 7°).

L'identification de l'entreprise doit être assurée, peu importe le support (affiches, annonces de presse, effets médiatiques, etc.) et les dépenses doivent être en rapport avec l'avantage attendu. La justification résulte de l'analyse des circonstances de fait.

- ▶ les **frais d'acquisition de vêtements professionnels et de blanchissage** sous réserve qu'ils présentent un caractère spécial (blouses des médecins, robes des avocats, casques et bottes de chantier pour les architectes, etc.) ;

Les professionnels libéraux ne sont pas en mesure de fournir les justificatifs de paiement des frais de blanchissage du linge professionnel (exemple : blouses, essuie-mains, etc.) lorsqu'ils sont effectués à domicile.

L'Administration admet que ces dépenses puissent être évaluées par référence au tarif pratiqué par les blanchisseurs, à la condition qu'il soit conservé trace (par une mention mensuelle dans le livre-journal) des calculs effectués [exemple : x blouses à x €] et que le montant déduit ne soit pas surévalué (BOI-BNC-BASE-40-60-30, § 370, 12 sept. 2012).

- ▶ les **frais de documentation non professionnelle** sous certaines conditions : V. 127 ;
- ▶ les **frais de déménagement** sont admis en déduction dès lors qu'ils sont nécessités par l'exercice de la profession.

En cas de déménagement du domicile et du cabinet, le professionnel aura intérêt à faire établir des factures séparées ou, à défaut, à effectuer une réintégration correspondant à la partie privée des frais de déménagement.

**131** - Les **frais d'études et de formation** s'ils ont un **lien direct avec la profession exercée** ou sont susceptibles de conférer au contribuable des **avantages notoire**s pour l'exercice ou le développement de son activité (cours, stages de perfectionnement, frais d'inscription en faculté à

la condition que le diplôme préparé soit de nature à assurer à l'intéressé des avantages professionnels) (BOI-BNC-BASE-40-60-60, § 230, 23 janv. 2019).

- ▶ Tel est le cas des frais de formation exposés par les médecins en vue d'acquérir une **spécialité médicale**.
- ▶ A l'inverse, l'engagement de **frais de reconversion professionnelle** ne peut se concevoir que dans la perspective d'un changement d'activité ; la déduction de ces frais ne peut donc en principe être admise (RM Hubert n° 64472, JO AN du 25 janvier 1993 p. 291 ; RM Laguilhon n°31405, JO AN du 18 novembre 1996 p. 6029).

#### Remarque

Les frais de formation professionnelle exposés par le **conjoint qui collabore à l'activité du contribuable** peuvent être admis en déduction si la collaboration est effective et exclusive, s'il existe un rapport direct entre la formation poursuivie et l'activité exercée par le conjoint (ce qui exclut par exemple la déduction des frais de congrès médicaux pour la femme d'un médecin), et si la formation présente un intérêt direct pour l'exploitation (BOI-BNC-BASE-40-60-10, § 140, 5 juil. 2017).

**132** - Par exception, il est possible de déduire certaines dépenses pour les personnes tirant un revenu de la **pratique d'un sport** (CGI, art. 93, 1-5°). Cette mesure concerne les sportifs dont l'activité est rémunérée par des revenus non commerciaux, sans distinction entre les amateurs et les professionnels (BOI-BNC-BASE-40-60-60, § 250 et s., 23 janv. 2019).

Les dépenses de formation exposées doivent avoir un **lien direct avec l'activité professionnelle** que l'intéressé prévoit d'exercer au terme de sa **carrière sportive**. Elles doivent être exposées en vue de l'obtention d'un diplôme ou d'une qualification professionnelle dans la perspective d'une insertion ou d'une conversion professionnelle.

Dans l'hypothèse où l'exercice de l'activité professionnelle débiterait avant qu'il ne soit mis un terme à l'activité sportive rémunérée, les frais de formation exposés cesseraient d'être imputés sur les revenus de l'activité sportive. Ils devraient alors être déduits des revenus provenant de cette nouvelle activité, sous réserve de satisfaire aux règles générales de déduction exposées au paragraphe précédent.

**133** - Les **dépenses de mécénat** consistent en un don à vocation philanthropique (il n'existe pas ou peu de contrepartie). En revanche, les **dépenses de sponsoring** s'assimilent à des dépenses de publicité en ce qu'elles consistent à financer une action sportive, culturelle, scientifique, éducative ou humanitaire en associant le nom d'un produit à promouvoir.

Sur les modalités de déduction des dons et dépenses de mécénat, V. [41 \[Crédits et réductions d'impôt\]](#).

## X. - Frais financiers (ligne 31, BN)

**134** - Au titre des frais financiers déductibles du résultat du professionnel libéral, on compte les commissions et frais facturés par l'établissement bancaire pour la gestion courante des comptes (tenue de compte, accès internet, carte bancaire professionnelle...).

En outre, deux types de frais financiers supplémentaires peuvent être pris en compte :

- les intérêts d'emprunt ;
- les agios bancaires.

## A. - Intérêts d'emprunt

**135** - Les intérêts versés pour des emprunts dont l'objet présente un caractère **spécifiquement professionnel** sont déductibles dès lors que les intérêts sont susceptibles d'être soumis à l'impôt entre les mains de leur bénéficiaire.

Sont ainsi admis les emprunts contractés :

- ▶ pour l'acquisition, la construction, la réparation, l'amélioration des divers **éléments affectés à l'exercice de la profession** ;
- ▶ pour l'acquisition d'**éléments inscrits au patrimoine professionnel** (ex : acquisition d'un office, d'une charge ou d'une clientèle ou de locaux ou de matériels professionnels), ainsi que pour le financement de dépenses d'installation ;
- ▶ pour le financement d'un **immeuble à usage mixte** (professionnel et habitation) à proportion du prix des locaux professionnels dans le prix total ;
- ▶ pour le remboursement d'un emprunt initial ou en substitution de celui-ci ("**rachat de crédit**")
- ▶ pour acquérir directement les **parts sociales d'une SCP** au sein de laquelle le professionnel exerce son activité professionnelle, ou pour acquérir les biens qu'il a ensuite apportés à la société en contrepartie de l'attribution de parts sociales ;
- ▶ pour acquérir les **parts de société civile de moyens** affectées à l'exercice de la profession de même que ceux contractés pour souscrire une augmentation de capital destinée à permettre à la société d'assurer le financement de ses investissements ;
- ▶ pour l'**acquisition des droits sociaux** d'une société exploitant une clinique (cas des membres des professions médicales et paramédicales) lorsqu'il est établi que cette acquisition est une **condition nécessaire à l'exercice de l'activité** (en vertu des statuts ou du règlement intérieur).

## B. - Agios bancaires

**136** - La doctrine administrative n'envisage pas la déduction des agios de découvert bancaire, mais la jurisprudence est plus nuancée. Il a été admis des circonstances particulières pouvant justifier la déduction des agios bancaires en cas de **difficulté d'exploitation**, en présence d'une **activité en démarrage**, en raison de long **délais de paiement des clients**.

En revanche, lorsque le découvert bancaire est dû à des prélèvements excessifs du professionnel sur le compte de trésorerie de son entreprise, aucune déduction n'est possible.

Ainsi, il a été jugé :

- ▶ que ne constituent pas des charges déductibles des résultats imposables d'un dentiste les frais financiers résultant de découverts sur ses comptes bancaires mixtes dès lors que l'intéressé n'établit pas que ces dépenses ont pour origine des **difficultés d'exploitation** de son cabinet dentaire (CAA Nancy, 11 juin 1998, n° 94-1458) ;
- ▶ que les frais financiers afférents à des découverts bancaires supportés par un architecte pouvaient être admis en déduction des résultats pour la part imputable aux **longs délais de paiement** des honoraires facturés à ses clients, à l'exclusion de celle correspondant à des prélèvements personnels (CE, 30 nov. 1998, n° 183727) ;
- ▶ que ne constituent pas des charges déductibles des résultats imposables d'un vétérinaire exerçant son activité à titre libéral les frais financiers correspondant à des emprunts et découverts bancaires dès lors que, en se bornant à faire état, en termes généraux, des difficultés résultant de sa rupture avec le cabinet de groupe dont il faisait partie, l'intéressé

n'établit pas que ces dépenses ont été nécessitées par l'exercice de sa profession. En raison des prélèvements que l'intéressé avait effectués sur le compte de l'exploitant pour des montants plusieurs fois supérieurs aux bénéfices de l'entreprise, ces dépenses devaient être regardées comme rendues nécessaires par la **situation de trésorerie personnelle de l'intéressé et non par celle de son cabinet** (CAA Nantes, 19 oct. 1999, n° 96-1623).

## XI. - Pertes diverses (ligne 32, BP)

**137** - Cette rubrique ligne 32, case BP, permet de faire figurer les dépenses nécessitées par la profession n'appartenant à aucune autre catégorie visée dans l'annexe n° 2035-A-SD.

**138 - Pertes subies à raison de malversations commises par les salariés ou les associés** - Les **sommes détournées par des salariés** peuvent être admises en déduction seulement si le professionnel est en mesure de démontrer qu'il a procédé à tous les contrôles nécessaires en vue de déceler les éventuelles erreurs ou malversations de ce salarié.

En pratique, le professionnel doit démontrer que les malversations étaient indécélables ou très difficilement décelables.

L'indemnité versée par une société dont la responsabilité professionnelle a été mise en jeu afin de dédommager la victime des **agissements frauduleux de l'un des deux associés** sont déductibles dès lors que ces agissements ont été perpétrés à l'insu de l'autre associé et qu'il n'est pas établi que ce dernier aurait pu aisément les déceler (CAA Nantes, n° 06NT2108, 3 déc. 2007).

**139 - Non-recouvrement de quittances des agents d'assurance** - Les compagnies d'assurance laissent parfois à la charge des agents le montant de primes non payées par le client. La perte qui en résulte n'est pas une dépense "nécessitée par la profession" et ne devrait pas être déductible du résultat imposable (CE, 30 oct. 1995, n° 132617).

Toutefois, l'Administration les autorise à déduire le montant des quittances impayées au titre de l'année au cours de laquelle elles ont été portées au débit de leur compte par la compagnie, à la condition que les intéressés incluent dans leurs recettes imposables de l'année du recouvrement le montant des quittances récupérées sur les clients et qu'ils joignent, chaque année, en annexe à leur déclaration, un état comportant la liste nominative des quittances demeurées impayées (BOI-BNC-BASE-40-10, § 490 et s., 12 sept. 2012)

**140 - Prise en charge par les experts-comptables des pénalités fiscales de leurs clients** - Les dépenses résultant de la prise en charge par un expert-comptable des amendes fiscales encourues par ses clients en raison du retard apporté au dépôt de leurs déclarations fiscales, ne résultent pas, dans les circonstances de l'espèce, de l'exercice normal de la profession, dès lors que les retards sanctionnés proviennent d'un défaut d'organisation du cabinet et qu'ils se sont répétés sur une longue période (CE, 27 févr. 1991, n° 69971).

La solution peut être différente si les défaillances du contribuable sont accidentelles. En règle générale, il est admis qu'un professionnel répare le préjudice subi de son fait par ses clients et déduit la charge correspondante si la dépense est faite en vue de conserver sa clientèle et sa réputation.

**141 - Indemnités versées** - Les indemnités versées sont déductibles pour autant qu'elles soient **nécessitées par l'exercice de la profession**, et ne se traduisent pas par l'**acquisition d'un élément d'actif** (auquel cas elles sont immobilisées et peuvent faire l'objet d'un amortissement si les conditions en sont remplies).



Les indemnités versées pour réparer le préjudice subi par un client sont déductibles si la dépense est faite par le professionnel libéral pour **préserver sa clientèle et sa réputation** ;

- ▶ les **indemnités de rupture de SCM ou d'associations de médecins** dès lors que l'Administration ne démontre pas qu'elles constituent la contrepartie de l'acquisition d'éléments d'actif (CE, 14 déc. 1987, n° 46880 ; CE, 20 janv. 1989, n° 49994).

# Composition du patrimoine professionnel

Date de publication : 1 févr. 2019

## Sources :

CGI, art. 93

## I. - Définition des différentes catégories de biens

**1** - L'article 93, 1 du CGI prévoit qu'en matière de BNC, l'actif professionnel comprend les **"éléments affectés à l'exercice de la profession"**.

Trois catégories d'éléments doivent être distinguées parmi les biens détenus par les titulaires de BNC :

- les **biens affectés par nature** à l'exercice de la profession ;
- les **biens affectés par décision de gestion** ;
- les **biens privés**.

### A. - Biens affectés par nature

**2** - Les éléments d'actif affectés par nature à l'exercice de la profession doivent obligatoirement être inscrits sur le registre des immobilisations et des amortissements.

Une immobilisation doit ainsi être considérée comme affectée par nature à l'exercice d'une profession non commerciale lorsqu'elle **ne peut être utilisée que dans le cadre d'une activité professionnelle** et, en aucun cas, pour un autre usage.

Ainsi, pour être affectés par nature, les éléments doivent non seulement être réellement utilisés pour l'exploitation, mais aussi être affectés exclusivement à l'activité professionnelle.

#### Important

Même en l'absence d'inscription, ces éléments sont considérés comme faisant partie du patrimoine professionnel du contribuable.

#### Exemple

Il s'agit des biens suivants (BOI-BNC-BASE-10-20, § 100, 5 avr. 2017) :

- le droit de présentation de la **clientèle**, la finance d'une charge ou d'un office,
- les **parts de d'une société civile de moyens**,
- les **matériels et outillages spécifiques**,
- les **installations et biens d'équipement servant spécifiquement à l'exercice de l'activité professionnelle** (tels que les installations électriques particulières permettant l'emploi d'appareils de grande puissance, les standards téléphoniques),
- les contrats de **crédit-bail** dont les loyers ont été inclus dans les charges professionnelles et les biens acquis à l'échéance de ces contrats,
- les **valeurs mobilières** acquises par les membres des professions libérales à l'aide de fonds reçus en dépôt de leurs clients, contrairement aux valeurs mobilières acquises au moyen de recettes professionnelles qui constituent des éléments de leur patrimoine privé.

S'agissant des **parts de sociétés** : V. Z.

### B. - Biens affectés par décision de gestion

**3** - Les éléments non affectés par nature à l'exercice de la profession, mais utilisés dans le cadre de celle-ci peuvent être :

- affectés au patrimoine professionnel, par inscription au registre des immobilisations et des amortissements ;
- ou maintenus dans le patrimoine privé.

**4** - L'option exercée constitue une **décision de gestion opposable** à l'Administration. Le registre des immobilisations et des amortissements doit être régulièrement tenu, à défaut, l'intention du professionnel ne pourra être considérée comme clairement exprimée.

#### Exemple

Figurent dans cette catégorie à titre d'exemple :

- les **locaux** où est exercée l'activité professionnelle, qu'ils soient nus ou aménagés,
- les **véhicules automobiles** non aménagés pour l'apprentissage de la conduite,
- les **radiotéléphones** équipant ces véhicules et utilisés à des fins professionnelles (qui constituent des immobilisations distinctes de ces véhicules et sont amortissables séparément) ;
- les **parts ou actions de sociétés exploitant une clinique** dans le cadre de laquelle le contribuable exerce son activité libérale lorsque leur détention, sans être imposée par les statuts ou par le règlement intérieur, présente un intérêt pour l'exercice de la profession,
- les **parts de sociétés civiles immobilières** ou sociétés civiles autres que les sociétés civiles de moyens, qui mettent des locaux nus ou équipés à la disposition des professionnels.

## C. - Biens privés

**5** - Il s'agit des biens qui ne sont pas utilisés pour l'exercice de la profession (immeubles donnés en location, par exemple) et qui ne peuvent **jamais faire partie du patrimoine professionnel des intéressés**.

#### Exemple

Ainsi, selon le Conseil d'État, un professionnel propriétaire d'un local donné en location à une société civile de moyens n'a pas la faculté d'affecter ce local à son patrimoine professionnel (CE, 6 avr. 2001, n° 208672).

**6** - S'agissant de la possibilité pour un contribuable ayant conservé son local professionnel dans son patrimoine privé de déduire le loyer qu'il verse à lui-même (V. [13](#)).

## II. - Cas particulier des parts de sociétés

**7** - Les parts de sociétés peuvent selon les cas constituer des biens affectés par nature à la profession, ou au contraire être affectées au patrimoine professionnel par décision de gestion.

- ▶ Lorsque la détention d'actions ou parts d'une société exploitant une clinique est une **condition nécessaire à l'exercice d'une profession libérale**, ces droits sociaux constituent un actif incorporel affecté par nature à l'exercice de la profession libérale.
- ▶ Lorsque la détention de ces titres présente un **intérêt pour l'exercice de la profession**, le professionnel est en droit de les affecter à son patrimoine professionnel.

Ainsi, les parts des sociétés d'exercice relevant des dispositions des articles 8 du CGI, 8 ter du CGI (sociétés civiles professionnelles) et 238 bis L du CGI (sociétés créées de fait) constituent des biens professionnels par nature dès lors que le contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre de telles sociétés et qu'elles n'ont pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés (BOI-BNC-BASE-10-20, § 100 et 220, 5 avr. 2017).

**8 - Parts de sociétés civiles immobilières** - L'Administration admet que des parts de **sociétés civiles immobilières** puissent être affectées au patrimoine professionnel (BOI-BNC-BASE-10-20, § 170, 5 avr. 2017).

Lorsque des parts d'une SCI sont inscrites au patrimoine professionnel d'un titulaire de BNC, le résultat correspondant (bénéfice ou déficit) doit être déterminé et imposé au regard de la seule activité de cette société. Ces SCI ayant, dans la grande majorité des cas, une activité de location d'immeubles, les professionnels doivent donc déterminer les résultats issus de l'activité de la société en suivant les **règles applicables aux revenus fonciers** (CGI, art. 238 bis K, II).

### III. - Personnes concernées

**9** - La définition du patrimoine professionnel concerne **toutes les personnes physiques**, les associés de sociétés de fait qui n'ont pas apporté les immobilisations à la société, et les associés d'autres sociétés de personnes, imposables dans la catégorie des BNC, qu'elles relèvent de la déclaration contrôlée (de plein droit ou sur option) ou du régime micro-BNC.

**10 - En ce qui concerne les sociétés**, l'ensemble des biens professionnels dont elles sont propriétaires est affecté à l'activité professionnelle.

**11** - La définition du patrimoine professionnel s'applique également aux professionnels soumis aux obligations comptables propres au régime de la déclaration contrôlée (agents généraux d'assurance et sous-agents, titulaires de bénéfices provenant de la production littéraire, scientifique ou artistique ou provenant de la pratique d'un sport ayant opté pour le régime d'imposition de l'article 100 bis du CGI), même si leur **bénéfice non commercial est déterminé selon les règles prévues en matière de traitements et salaires**.

### IV. - Conséquences au regard de la déduction des charges

**12** - Les produits et les charges se rapportant aux éléments figurant dans le patrimoine privé du professionnel ne sont pas à prendre en compte pour la détermination du bénéfice professionnel imposable. Il y a donc lieu d'exclure les charges se rapportant à l'acquisition et à la propriété des biens concernés, par exemple :

- les frais financiers correspondant à l'acquisition de ces biens exclus ;
- les impôts et taxes liés à leur propriété (taxe foncière, TVA, etc.) ;
- les amortissements ;
- les autres charges de propriété telles que réparations, assurances.

**13 - Cas particuliers des loyers versés à soi-même** - L'Administration s'est ralliée officiellement à la jurisprudence du Conseil d'État autorisant, sous certaines conditions, la déduction d'un loyer à soi-même lorsque le local utilisé pour l'exercice de son activité professionnelle est conservé dans le patrimoine privé (CE, 11 avr. 2008, n° 287808 ; BOI-BNC-BASE-40-60-30, § 1, 12 sept. 2012).

**14** - Les titulaires de BNC sont donc autorisés à déduire les loyers qu'ils se versent à eux-mêmes, sans risque de redressement en cas de contrôle fiscal, sous réserve de respecter les **conditions suivantes** :

- ▶ **justifier le versement périodique des loyers** par la production d'écritures comptables, de copies de chèques et de relevés de comptes professionnels ;  
Il est également recommandé d'établir une **quittance mensuelle** permettant d'appuyer les enregistrements en comptabilité d'une pièce comptable.

► **déclarer dans la catégorie des revenus fonciers les loyers qu'ils se sont versés à eux-mêmes.**

Les professionnels dont les revenus fonciers (y compris ceux provenant de la location d'autres logements) ne dépassent pas 15 000 € peuvent bénéficier d'imposition du régime **micro-foncier**. Dans cette hypothèse, ils ont simplement à reporter leurs revenus fonciers dans la rubrique ad hoc de la déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042). Ils bénéficient automatiquement d'un abattement de 30 % qui couvre la totalité des charges.



- le total des bases amortissables (colonne 4) qu'il conviendra de reporter également au cadre 1 de l'annexe n° 2035-A-SD, case DA ;
- la fraction d'amortissement revenant à l'associé d'une SCM ;
- la réintégration de l'amortissement de véhicules en cas d'option pour la déduction forfaitaire ;  
Sur ce point : V. 74 [Dépenses professionnelles] et s., et en particulier sur la réintégration de l'amortissement V. 101 [Dépenses professionnelles].
- la dotation nette de l'année 2018 à reporter également à la ligne CH de l'annexe n° 2035-B-SD.

**3 - Biens amortissables** - Une dépense exposée par un professionnel doit être immobilisée, c'est-à-dire inscrite sur le registre des immobilisations et des amortissements, lorsque les quatre conditions suivantes sont remplies par rapport au bien considéré :

- le bien est **identifiable** ;
- il a une **valeur économique positive**, traduite par les avantages économiques futurs attendus par le professionnel ;
- il est **contrôlé** par le professionnel ;
- son coût et sa valeur peuvent être **évalués avec une fiabilité suffisante**.

#### Remarque

Il n'y a pas lieu d'amortir et donc de rechercher si les conditions générales d'immobilisation sont remplies pour :

- les biens dont la **durée probable d'utilisation n'excède pas 12 mois** (ils sont alors comptabilisés en charges déductibles au cours de l'année) ;
- certains biens (matériel et outillage, mobilier et matériel de bureau) dont la valeur n'excède pas **500 € HT**, qui ne constituent pas des immobilisations, mais des dépenses professionnelles déductibles au cours de l'année.

Seules peuvent donner lieu à la constatation d'un amortissement, les immobilisations :

- qui répondent à la définition ci-dessus ;
- affectées à l'exercice de la profession (V. ( *Composition du patrimoine professionnel*)) ;
- qui subissent une dépréciation effective.

#### Important

Ne peuvent ainsi donner lieu à un amortissement les **terrains**, la **clientèle**, le **fonds de commerce**, les **droits sociaux** qui seraient inscrits à l'actif professionnel, ces biens ne se dépréciant pas par nature de manière irréversible.

**4 - Nécessité de comptabiliser les amortissements** - A défaut d'amortissements effectivement comptabilisés, un professionnel n'est pas fondé à demander la déduction d'amortissements afférents aux matériels servant à l'exercice de sa profession, ni à contester le taux d'amortissement retenu par l'Administration (CE, 25 sept. 1989, n° 66140. - CE, 21 juin 2002, n° 222179).

L'**amortissement non comptabilisé et non déduit** à la date limite de dépôt de la déclaration n° 2035-SD est **définitivement perdu**.

**5 - Registre des immobilisations** - Le tableau des immobilisations figurant en page 2 de la déclaration n° 2035-SD peut constituer un registre des immobilisations sous réserve :

- ▶ que le titulaire de BNC le conserve chaque année ;
- ▶

qu'il comporte toutes les mentions obligatoires prévues par l'article 99 du CGI (CE, 28 juill. 2004, n° 244176).

L'administration a ainsi été reconnue fondée à redresser un professionnel qui n'avait pu justifier de son droit à amortir dès lors qu'il n'avait pu produire qu'une photocopie de l'imprimé n° 2035-SD ne comportant aucune indication permettant d'identifier le bien faisant l'objet de l'amortissement, le prix d'acquisition et les modalités de calcul pratiquées par le professionnel (CAA Nancy, 28 févr. 2008, n° 06-01163).

## II. - Règles fiscales relatives à l'amortissement

**6** - L'amortissement constitue la constatation de la dépréciation d'un élément de l'actif immobilisé. Il se traduit par la répartition sur plusieurs exercices d'une déduction fiscale permettant à l'entreprise de récupérer la valeur de son investissement.

### A. - Méthode d'amortissement par composant

**7** - Un bien est en principe amortissable dans sa globalité en fonction de sa dépréciation sur une durée de vie estimée.

Toutefois, en matière d'**immobilisations corporelles**, la méthode d'amortissement dite "par composants" trouve à s'appliquer (BOI-BIC-AMT-10-40-10, § 80, 13 déc. 2013). Cette méthode consiste à décomposer un bien en plusieurs éléments ayant des durées de vie différentes et ayant vocation à être remplacés au cours de la durée de vie globale du bien.

#### Exemple

Une construction pourra par exemple être décomposée en plusieurs éléments :

- le gros-œuvre, élément ayant la durée de vie la plus longue (appelé "la structure") ;
- la toiture (composant d'une durée de vie estimée à 30 ans) ;
- la façade et l'étanchéité (composant d'une durée de vie estimée à 15 ans) ;
- les agencements intérieurs (composant d'une durée de vie de 20 ans).

**8 - Définition des composants et de la structure** - Sont considérés comme « composants » les **éléments principaux** d'une immobilisation corporelle qui satisfont aux conditions suivantes (CGI, ann. II, art. 15 bis) :

- avoir une **durée réelle d'utilisation** différente de celle de l'immobilisation à laquelle ils se rattachent ;
- faire l'objet d'un **remplacement** au cours de la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation corporelle à laquelle ils se rattachent.

Par commodité, la partie non décomposée de l'immobilisation sera appelée la structure (élément résiduels s'amortissant sur la durée la plus longue).

Pour les titulaires de BNC, sont essentiellement concernés les **locaux professionnels** ou les **gros matériels**.

Un composant peut ne pas avoir été identifié lors de l'acquisition d'une immobilisation, mais il doit l'être à l'occasion d'un remplacement en cours d'utilisation de l'immobilisation.

**9 - Tolérance légale** - Il est admis que les composants d'une valeur inférieure à **500 € HT** ou inférieure à **15 % du prix de revient** de l'immobilisation (1 % pour les immeubles) ne soient pas identifiés en tant que tels.

**10 - Conséquences en matière d'amortissement** - Chaque composant sera amorti selon un plan d'amortissement qui lui est propre, de même pour la structure.

## 1° Incidence en matière de dépenses d'entretien et de réparation

**11** - Les dépenses réalisées sur des **immobilisations existantes** doivent être immobilisées si elles correspondent à un composant au regard des critères rappelés au n° 8 et ont pour objet de **prolonger la durée probable d'utilisation**, non à la date d'acquisition ou de création de l'immobilisation, mais à la date à laquelle intervient la dépense en cause.

**12** - Lors du **renouvellement d'un composant**, sa valeur résiduelle est portée en moins-value à court terme et la valeur du nouveau composant immobilisée et amortie.

Sur la **durée d'amortissement du composant** venant en remplacement : V. 23.

## 2° Incidence en matière de frais d'établissement

**13** - L'Administration a expressément rapporté sa doctrine selon laquelle les **frais d'acquisition des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession** pouvaient être déduits selon les mêmes modalités que les frais d'établissement (déduction échelonnée sur 5 ans) (BOI-BNC-BASE-40-30, § 40, 3 août 2016).

### Nouveau

Désormais, seuls les **frais de premier établissement et de constitution de sociétés** peuvent continuer à bénéficier de la mesure de déduction étalée sur 5 ans.

Les frais dits "de premier établissement" comprennent les frais de prospection, de recherche, d'étude et de publicité.

Les frais de constitution de société comprennent les droits d'enregistrement, les frais d'actes et honoraires.

Les **frais d'acquisition des divers éléments d'actif** (charge, office, clientèle, immobilisations corporelles) affectés à l'exercice de la profession (commissions versées à un intermédiaire, honoraires du notaire, droits de mutation et d'enregistrement, frais d'insertion, frais d'adjudication) doivent :

- ▶ soit être déduits en totalité l'année de leur paiement ;
- ▶ soit être amortis sur la même durée que l'élément d'actif auquel ils se rapportent.

### Important

Lorsqu'ils se rapportent à une **immobilisation décomposée**, les frais d'acquisition doivent être affectés proportionnellement à la valeur de chaque élément de l'immobilisation (structure et composants) au prorata de leur prix de revient HT.

## B. - Éléments amortissables

**14** - La plupart des **éléments corporels** du patrimoine professionnel peuvent donner lieu à la constatation d'un amortissement dès lors qu'ils subissent une dépréciation du fait de l'usure et du temps : locaux professionnels, matériel, mobilier, véhicules, matériel informatique.

### Important

Toutefois, les sommes payées au titre de l'acquisition d'**immobilisations corporelles de faible valeur** (petit matériel et outillage, matériel et mobilier de bureau, d'une valeur inférieure à **500 € HT**) peuvent, sous certaines conditions, être directement portées en déduction l'année de leur paiement (V. [45 \[Dépenses professionnelles\]](#)).

Les **éléments incorporels** peuvent également être amortis (frais de développement et dépenses de conception de logiciels, brevets d'invention).

**15** - Ne peuvent en aucun cas donner lieu à la constatation d'un amortissement les immobilisations suivantes :

- les **sols et terrains** ;
- certains éléments incorporels : **droit de présentation** à la clientèle, **droit au bail, parts de société, charge ou office, clientèle** ;
- les **œuvres d'art**.

## C. - Base amortissable

### 1° Principes

**16** - L'amortissement doit être calculé sur le **prix de revient**, c'est-à-dire le coût réel d'achat, augmenté, le cas échéant, des frais accessoires (droits de douane, frais de transport, frais d'installation, honoraires d'architecte, etc.) ainsi qu'en principe de la TVA supportée à l'achat lorsque le professionnel libéral n'a pu la récupérer.

Lorsque le professionnel libéral est **assujéti à la TVA** et que les biens amortissables ouvrent droit à déduction, le prix de revient est diminué de la déduction de TVA opérée.

### 2° Cas particuliers

**17 - Véhicules de tourisme** - La base amortissable des véhicules de tourisme est plafonnée fiscalement (CGI, art 39, 4).

Se trouve ainsi exclue des charges déductibles la quote-part d'amortissement correspondant à la part du prix de revient du véhicule qui excède ce plafond et qui aura été enregistrée comptablement.

Le montant du plafond actuellement applicable varie en fonction de la **date de première mise en circulation du véhicule** et, pour les acquisitions réalisées à compter du 1er janvier 2006, du **taux d'émission de CO2** du véhicule.

#### Important

Ainsi, pour les **véhicules acquis à compter du 1er janvier 2006** et mis en circulation après le 1er juin 2004, les plafonds sont les suivants :

- **18 300 €** lorsqu'ils émettent au plus 200 g/km de CO2 ;
- **9 900 €** lorsque le taux d'émission de CO2 est supérieur à 200 g/km.

## Nouveau

Pour les **véhicules de tourisme acquis à compter du 1er janvier 2017**, s'appliquent quatre nouveaux plafonds pour la détermination de la base amortissable (BOI-BIC-AMT-20-40-50, 1er mars 2017) (CGI, art. 39, 4-a) :

- **9 900 €** lorsque le taux d'émission de CO<sub>2</sub> est supérieur à 155g/km (progressivement abaissé pour atteindre 130g/km à compter de 2021).
- **18 300 €** pour les véhicules dont le taux d'émission de CO<sub>2</sub> est compris entre 60g/km et 155g/km en 2017 (ce dernier seuil étant diminué chaque année pour atteindre 130g/km en 2021) ;
- **20 300 €** lorsque le taux d'émission de CO<sub>2</sub> est supérieur ou égal à 20g/km et inférieur à 60g/km ;
- **30 000 €** lorsque le taux d'émission de CO<sub>2</sub> est inférieur à 20g/km.

En pratique, ces deux derniers seuils visent respectivement les véhicules électriques et les véhicules hybrides rechargeables.

Année d'acquisition (ou de location) du véhicule	Plafonds applicables en fonction du nombre de grammes de CO <sub>2</sub> émis par kilomètre			
	9 900 €	18 300 €	20 300 €	30 000 €
<b>2017</b>	Supérieur ou égal à 156 g	De 60 g à 155 g	De 20 à 59 g	De 0 à 19 g
<b>2018</b>	Supérieur ou égal à 151 g	De 60 g à 150 g		
<b>2019</b>	Supérieur ou égal à 141 g	De 60 g à 140 g		
<b>2020</b>	Supérieur ou égal à 136 g	De 60 g à 135 g		
<b>A compter de 2021</b>	Supérieur ou égal à 131 g	De 60 g à 130 g		

Taux d'émission de CO <sub>2</sub>	Plafonds 2018
Inférieur à 20 g/km	30 000 €
Égal ou supérieur à 20 g/km et inférieur à 60 g/km	20 300 €
Égal ou supérieur à 60 g/km et inférieur à 150 g/km	18 300 €
Supérieur à 150 g/km	9 900 €

### Exemple

Un véhicule particulier neuf, ayant un taux d'émission de dioxyde de carbone de 149 g/km, acquis le 1er janvier 2018 pour un prix total de 25 000 € TTC par une entreprise libérale.

L'amortissement s'effectue sur une durée de 5 ans, soit :  $25\,000 \times 20\% = 5\,000$  € de déduction annuelle.

La fraction de l'amortissement à réintégrer dans le résultat fiscal sera, pour chacun des exercices de 2018 à 2022, de :  $[5\,000 \times (25\,000 - 18\,300)] / 25\,000 = 1\,340$  €.

L'amortissement déductible annuellement est donc de  $5\,000 - 1\,340 = 3\,660$  €.

Si la voiture est vendue début 2020 pour 18 000 €, l'entreprise réalisera une plus-value imposable de :  $18\,000 - [25\,000 - (5\,000 \times 2)] = 3\,000$  €. Sans excéder le total des amortissements admis en déduction ( $3\,660 \times 2 = 7\,320$ ) et des amortissements exclus des charges déductibles ( $1\,340 \times 2 = 2\,680$ ), cette dernière aura en totalité le caractère d'une plus-value à court terme.

Sur le régime des plus-values : V. [26 \[Plus-values et moins-values professionnelles\]](#) et s.

**18 - Locaux mixtes** - Lorsque le professionnel est propriétaire des locaux qu'il a inclus dans son patrimoine professionnel, l'Administration l'autorise à ne faire figurer sur le registre des immobilisations et amortissements que la **fraction affectée à l'exercice de la profession**.

Dans ce cas, la valeur ou le prix de revient global de l'immeuble doit être réduit à due concurrence (BOI-BNC-DECLA-10-20, § 580, 12 sept. 2012).

En revanche, les **biens à usage mixte qui sont maintenus dans le patrimoine personnel** du contribuable ne doivent faire l'objet d'aucune mention au registre des immobilisations et des amortissements.

**19 - Amortissement des travaux réalisés dans un immeuble loué** - Un professionnel libéral peut déduire de ses bénéfices les annuités d'amortissement correspondant aux travaux d'aménagement réalisés sur un immeuble dont il n'est pas propriétaire, dès lors que ces travaux sont requis pour l'exercice de son activité (CGI, art. 93. - CE, 8 nov. 2017, n° 395407).

Ceci vise le cas des professionnels réalisant des travaux d'aménagement dans leur cabinet pris en location. Ces travaux ont la nature d'immobilisation et doivent être amortis.

## D. - Taux d'amortissement

**20** - Les taux d'amortissement les plus couramment pratiqués sont les suivants :

- **constructions** affectées à l'exercice de la profession : 2 à 3,5 % ;
- **matériel** : 10 à 15 % ;
- **outillage** : 10 à 20 % ;
- **matériel de bureau** : 10 à 20 % ;
- **matériel de transport automobile** : 20 à 25 % ;
- **meublé** : 10% ;
- **agencements, installations** : 5 à 10 %.

**21** - S'il retient une durée d'amortissement inférieure aux usages de la profession qui traduisent la durée normale d'utilisation des biens, le professionnel doit être en mesure de **justifier des circonstances particulières**.

Cela étant, l'Administration s'abstient de remettre en cause les durées d'amortissement retenues par les contribuables en raison de ces circonstances particulières lorsqu'elles **ne s'écartent pas de plus de 20 % des usages professionnels**.

**22 - Cas particulier des biens décomposés** - Le taux d'amortissement applicable est directement lié à la durée de l'amortissement, il correspond à 1 divisé par la durée exprimée en années.

Lorsque le contribuable a identifié une structure et des composants pour l'immobilisation qu'il souhaite amortir, la durée d'amortissement de chacun des éléments est par définition différente.

Dans cette hypothèse, il convient de retenir :

- ▶ pour la **structure** de l'immobilisation, la durée normale d'utilisation, soit la durée de vie de la structure ;
- ▶ pour les **composants** identifiés dès l'origine, la durée à courir jusqu'à son remplacement.

#### Remarque

En principe, la durée à retenir est la **durée normale d'utilisation déterminée d'après les usages** de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation compte tenu, le cas échéant, des circonstances particulières pouvant influencer sur cette durée.

Or, la **durée d'usage** n'est généralement connue que pour les immobilisations corporelles prises dans leur ensemble, et non pour des fractions d'entre elles.

Ainsi, **en l'absence d'usage identifié pour des éléments constitutifs de composants**, la durée d'amortissement retenue sur le plan fiscal pour ces éléments doit correspondre à la **durée normale d'utilisation du bien apprécié individuellement**, conformément au principe dégagé par la jurisprudence en ce qui concerne des biens pour lesquels aucun usage n'est référencé compte tenu de leur caractère innovant. En d'autres termes, en l'absence d'usage, la durée normale d'utilisation pour les composants correspond à la **durée de vie de l'élément** (CE, 25 nov. 1981, n° 11383 - CE, 18 mai 2005, n° 261623 et 261794).

**23 - Lors du renouvellement du composant d'origine**, trois situations doivent être distinguées :

- ▶ **le composant doit à nouveau être remplacé avant la fin de la période d'amortissement fiscal de la structure** : dans ce cas, le nouvel élément inscrit à l'actif (le coût de remplacement) doit être amorti sur la durée normale d'utilisation du composant d'origine, sauf changement des conditions d'utilisation ;
- ▶ **plus aucun remplacement du composant ne doit intervenir** : ce nouvel élément inscrit à l'actif est amorti sur la durée d'utilisation résiduelle (comptable) de la structure ;
- ▶ **le remplacement du composant intervient alors même que la structure est totalement amortie sur le plan fiscal**, ce nouvel élément inscrit à l'actif est amorti sur la durée normale d'utilisation plafonnée, le cas échéant, à la durée réelle d'utilisation résiduelle (comptable) de la structure (BOI-BIC-AMT-10-40-10, § 90, 16 déc. 2013).

**24 -**

#### Exemple

Un local professionnel est acheté par un professionnel libéral pour 300 000 €. Le local est inscrit à l'actif immobilisé.

Il est décomposé de la manière suivante :

- le terrain : 80 000 € (non amortissable)
- les agencements : 30 000 € (composant amortissable sur 15 ans)
- la toiture : 40 000 € (composant amortissable sur 25 ans)
- le gros-œuvre : 150 000 € (structure, élément résiduel, amortissable sur 50 ans)

L'annuité d'amortissement sera de **6 600 €** (= 150 000 € x 1/50 + 30 000 € x 1/15 + 40 000 € x 1/25).

## E. - Modes d'amortissement

### 1° Amortissement linéaire

**25** - L'amortissement est en principe déterminé selon le mode linéaire.

Cette technique consiste à déduire sur la durée d'amortissement une **annuité constante** au cours de chaque exercice (hormis durant la première et la dernière année où l'annuité doit être réduite prorata temporis).

**26 - Point de départ de l'amortissement linéaire** - Dès lors que la dépréciation des immobilisations résulte principalement de l'usure provoquée par leur utilisation, le point de départ de l'amortissement linéaire est calculé à compter du jour de la **mise en service effective** de chaque élément amortissable.

En pratique, cette date de début d'amortissement devrait correspondre à la date à laquelle l'immobilisation est en état de fonctionner suivant l'utilisation prévue par l'entreprise.

**27 - Annuité l'année de l'acquisition** - En ce qui concerne les **biens acquis en cours d'exercice**, la première annuité d'amortissement doit être réduite prorata temporis afin de ne tenir compte que de la période écoulée entre la mise en service de l'immobilisation et la date de clôture de l'exercice.

Pour le décompte de cette période, le temps couru s'apprécie en **nombre de jours**.

**28 - Annuité en cas de cession** - En cas de cession d'un bien amortissable en cours d'exercice, il convient en principe de prélever sur le résultat de l'exercice, l'amortissement correspondant à la période d'utilisation du bien cédé depuis l'ouverture de l'exercice et jusqu'à la date de la cession, au taux habituellement pratiqué.

Il est toutefois possible de s'en dispenser (sauf dans le cas où il s'agit de biens somptuaires visés par l'article 39, 4 du CGI : véhicules de tourisme, immobilisations liées à des résidences d'agrément ou à l'exercice non professionnel de la chasse ou de la pêche) (BOI-BIC-AMT-20-10, § 250, 12 sept. 2012).

### 2° Amortissement dégressif

**29** - Afin d'encourager ou soutenir certains types d'investissement, la loi prévoit des possibilités d'**amortissement accéléré**.

#### a) Biens éligibles

**30** - Les catégories de biens susceptibles de bénéficier du régime de l'amortissement dégressif sont limitativement visées (CGI, ann. II, art. 22). Relèvent ainsi de l'amortissement dégressif :

- ▶ les équipements utilisés par les professionnels libéraux, s'ils sont identiques à des matériels utilisés pour des **opérations industrielles de fabrication ou de transformation** ;
- ▶ certains matériels des **géomètres experts**, tels que les matériels de levé terrestre et de photogrammétrie, identiques à ceux utilisés par les entreprises industrielles pour leurs besoins topographiques, le positionnement d'ouvrages ou la représentation numérique d'environnements ;
- ▶ les **matériels de manutention**, tels que les ascenseurs et les monte-charges ;
- ▶ les installations destinées à l'**assainissement de l'atmosphère** ;
- ▶ les **installations productrices de chaleur et d'énergie** : installations de chauffage central, de chauffage à air chaud, radiateurs électriques, etc. ;

- ▶ les **installations de sécurité** destinées à assurer la sécurité de l'exploitation ainsi que la protection du personnel ;

Il s'agit notamment :

- des équipements d'extinction et de détection d'incendie (avertisseurs, pompes à incendie, etc.),
  - des appareillages permettant la détection des vols et la protection contre le vol,
  - des équipements audiovisuels de surveillance (BOI-BIC-AMT-20- 20-20-10, § 220, 12 sept. 2012),
  - des appareillages et systèmes de protection appliqués à certaines machines,
  - des installations à caractère médico-social qui ont pour objet d'assurer le contrôle médical du personnel, à l'exclusion des installations purement sociales, telles que les installations d'hygiène et de salubrité (lavabos, bains-douches, etc.), celles d'ordre purement sportif ou qui sont uniquement consacrées à l'organisation des loisirs.
- ▶ les matériels des **médecins électroradiologistes** relevant du régime de la déclaration contrôlée, sous réserve qu'ils soient identiques à ceux utilisés par les hôpitaux et les centres médico-sociaux se consacrant aux examens de dépistage ;
  - ▶ certains matériels, utilisés par les **chirurgiens-dentistes**, tels que les thermodésinfecteurs, bacs à ultrasons, pompes à salive, etc. ;
  - ▶ certains matériels utilisés par les **médecins spécialistes**, des endoscopes, échocardiographes et échographes dès lors qu'ils sont nécessaires au diagnostic médical ;
  - ▶ les équipements nécessaires à l'activité de biochimie, d'hématologie et d'immunoenzymologie des **laboratoires d'analyses médicales** dès lors qu'ils sont identiques à ceux utilisés par les hôpitaux et les centres médico-sociaux ;
  - ▶ les **machines de bureau** ;
- L'amortissement dégressif est applicable à toutes les machines de bureau, c'est-à-dire, sans que cette liste soit limitative : aux machines à calculer, à timbrer, à facturer et à affranchir, aux ordinateurs et les équipements relatifs à la micro-informatique.
- ▶ certains **matériels de téléphonie** assimilables à des « machines de bureau », au sens de l'article 22 de l'annexe II au CGI ;
- Il en est ainsi, notamment :
- des standards téléphoniques numériques,
  - des autocommutateurs téléphoniques,
  - des composeurs automatiques de numéros de téléphone,
  - des interphones,
  - des répondeurs enregistreurs.
- ▶ les matériels et outillages utilisés à des **opérations de recherche scientifique ou technique**.

Cette catégorie englobe les investissements effectués en vue de réaliser des opérations de recherche scientifique ou technique définies à l'article 16 de l'annexe II au CGI.

L'amortissement dégressif est applicable aux matériels utilisés à des recherches fondamentales, à des recherches appliquées ou à des opérations de développement, effectuées soit en bureaux d'études ou de calcul, soit en laboratoires, soit en ateliers pilotes, soit en stations expérimentales.

**31** - Dans le cas d'immobilisations décomposées, structure et composants peuvent être amortis selon le mode dégressif, si l'immobilisation est éligible à ce régime.

Le coefficient applicable est déterminé par référence à la durée d'amortissement propre à chacun des éléments de l'immobilisation, structure et composants (V. [33](#)).

## 1) Biens exclus du mode dégressif

**32** - Parmi la liste des biens figurant au n°30, sont exclus de l'amortissement dégressif :

▶ les **biens usagés au moment de leur acquisition** ;

Toutefois, ne sont pas visés les matériels rénovés par le fabricant, lorsque celui-ci leur a appliqué les derniers perfectionnements techniques et que leur prix de revient est sensiblement voisin de celui d'un matériel neuf équivalent.

▶ les biens dont la **durée normale d'utilisation est inférieure à 3 ans** (cette durée s'apprécie au regard des conditions effectives d'utilisation qui servent de base au calcul des amortissements linéaires).

## 2) Taux d'amortissement

**33** - Le taux applicable pour le calcul de l'amortissement dégressif est obtenu en multipliant le taux de l'amortissement linéaire correspondant à la durée normale d'utilisation de l'immobilisation considérée par un **coefficient** variable selon cette durée.

**34** - Les coefficients de droit commun applicables sont les suivants (CGI, 39 A) :

▶ pour les biens acquis **à compter du 1er janvier 2010**, les coefficients applicables sont égaux à :

- **1,25** lorsque la durée normale est de 3 ou 4 ans ;
- **1,75** lorsque la durée normale est de 5 ou 6 ans ;
- **2,25** lorsque cette durée est supérieure à 6 ans.

▶ pour les biens acquis **entre le 4 décembre 2008 et le 31 décembre 2009**, les coefficients applicables sont égaux à :

- **1,75** lorsque la durée normale d'utilisation est de 3 ou 4 ans ;
- **2,25** lorsque la durée normale d'utilisation est de 5 ou 6 ans ;
- **2,75** lorsque la durée normale d'utilisation est supérieure à 6 ans.

### Important

**Pour les biens décomposés**, il convient :

- pour la **structure**, de déterminer le coefficient de majoration du taux d'amortissement linéaire applicable par référence à la durée d'amortissement de l'immobilisation elle-même, en l'occurrence la **durée d'usage fiscale** ;
- pour les **composants**, de déterminer le coefficient applicable par référence à la **durée d'amortissement du composant**.

En pratique, il s'agit de la durée réelle d'utilisation telle que définie en matière comptable. Toutefois, lorsque le composant est amorti sur une durée plus courte, le coefficient d'amortissement dégressif applicable est celui correspondant à cette durée d'amortissement fiscale (BOI-BIC-AMT-20-20-40, § 20, 12 sept. 2012).

**35 - Point de départ de l'amortissement dégressif** - L'annuité dégressive afférente à l'exercice d'acquisition est ajustée en fonction de la durée de la période allant du **premier jour du mois de l'acquisition** ou de la construction de l'immobilisation à la date de clôture de l'exercice.

Pratiquement, l'annuité d'amortissement afférente à l'exercice d'acquisition ou de construction est donc déterminée en fonction du **nombre de mois de détention** de la propriété du bien à amortir.

De ce fait, l'application de la règle prorata temporis au système de l'amortissement dégressif diffère légèrement de l'application qui en est faite en matière d'amortissement linéaire :

- d'une part, les points de départ de l'amortissement demeurent distincts ;

- d'autre part, le temps couru s'apprécie en jours pour le calcul de l'amortissement linéaire et en mois pour le calcul de l'amortissement dégressif.

#### Exemple

Un professionnel acquiert une immobilisation le 27 juillet 2018. La première annuité d'amortissement dégressif sera de 6/12e d'une annuité normale (le mois de juillet étant compté pour un mois entier).

### 3° Amortissement exceptionnel

**36** - Un amortissement accéléré sur des durées très réduites est prévu pour certains types d'investissement. Ce troisième mode d'amortissement s'appelle "l'amortissement exceptionnel". Contrairement à l'amortissement dégressif qui est un amortissement tenant compte de la durée d'amortissement de l'immobilisation concernée en fonction de sa durée d'utilisation, la durée de l'amortissement exceptionnel est donnée par la loi elle-même pour encourager ou favoriser certains investissements.

#### a) Dépenses relatives aux logiciels

##### 1) Dépenses d'acquisition de logiciels

**37** - Lorsqu'il a été acquis par un contribuable en vue d'être utilisé pour les besoins de son exploitation durant plusieurs exercices, un **programme informatique** constitue normalement un **élément incorporel du patrimoine professionnel** devant faire l'objet d'un amortissement dont le taux est déterminé en fonction de la période pendant laquelle le programme en cause répond aux besoins (CE, 22 févr. 1984, n° 39535).

##### 38 - Logiciels acquis à compter du 1er janvier 2017 -

#### Nouveau

Pour les dépenses effectuées à compter du **1er janvier 2017**, l'amortissement exceptionnel des logiciels est supprimé (L. fin. 2017, n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 32).

Les acquisitions de logiciels s'amortissent donc selon le mode linéaire dans les conditions exposées aux n° 25 et s.

La durée à retenir doit être déterminée en fonction de la durée probable d'utilisation (2 ou 3 ans en pratique).

**39 - Logiciels acquis jusqu'au 31 décembre 2016** - Les professionnels peuvent pratiquer un **amortissement accéléré** des logiciels (CGI, art. 236 II). Ce mode d'amortissement demeure facultatif et ils peuvent continuer de procéder à un amortissement normal, selon le mode linéaire. L'amortissement exceptionnel est calculé, prorata temporis, sur une période de **douze mois**. Le mois de l'acquisition du logiciel est compté pour un mois entier.

**40 - Situation particulière des écrivains, compositeurs et titulaires de droits d'auteur** - Les écrivains, compositeurs et titulaires de droits d'auteur ont la possibilité de **déduire les dépenses d'acquisition de logiciels en totalité au titre de l'année de leur paiement** (BOI-BNC-SECT-20-10-40, § 180, 12 sept. 2012).

##### 2) Dépenses de conception de logiciels

**41** - Les opérations de conception de logiciels sont celles consistant d'une part, à définir et à décrire les spécifications fonctionnelles des logiciels à réaliser, et d'autre part, à assurer les travaux de programmation et les tests de contrôle préalables, soit à la fabrication et à la commercialisation

des logiciels, soit à leur utilisation par l'entreprise elle-même (BOI-BIC-CHG-20-30-30, § 50, 1er mars 2017).

- 42** - Les dépenses de conception de logiciels peuvent, au choix du professionnel (CGI, art. 236, I) :
- être immobilisées et **amorties linéairement** sur une période maximale de **5 ans**,
  - **ou déduites intégralement** des résultats de l'année au cours de laquelle elles ont été exposées .

En revanche, les dépenses d'enregistrement et de reproduction des logiciels sur un support doivent être comprises dans le coût de revient des immobilisations destinées à être utilisées par l'entreprise pour elle-même.

## **b) Dépenses de création ou d'acquisition d'un site internet**

**43** - L'ensemble des développements qui suivent concerne les dépenses engagées dans le cadre de la réalisation de sites internet, qui peuvent se décomposer comme suit :

- **site internet proprement dit** : site accessible par l'ensemble des connectés au réseau mondial internet,
- **site intranet** : site accessible uniquement aux employés d'une entreprise connectés à son réseau interne,
- **site extranet** : site intranet dont tout ou partie du contenu peut être accessible soit par internet par des utilisateurs identifiés, soit par un autre intranet.

Le site internet est caractérisé par :

- des **éléments incorporels** qui correspondent aux instructions-programmes nécessaires au traitement de l'information (images, sons, textes),
- et des **éléments corporels** constitués par les ordinateurs ou serveurs utilisés comme support matériel du site.

Les développements ci-après concernent le traitement fiscal des dépenses engagées par une entreprise libérale pour la création, l'acquisition et l'exploitation d'un **site pour son propre compte**

Ne sont donc pas concernés les professionnels qui réalisent des sites internet pour le compte de leurs clients (agence de développement web par exemple).

**44 - Création d'un site internet par l'entreprise libérale** - Les dépenses suivantes sont concernées (BOI-BIC-CHG-20-30-30, § 150 et s., 1er mars 2017) :

- ▶ **Phase de recherche préalable** : les dépenses exposées pendant cette phase, en amont de la création du site, sont liées à la détermination des objectifs et fonctionnalités du site ainsi qu'à l'identification du matériel approprié.  
Ces charges sont à déduire parmi les **dépenses professionnelles** à la rubrique correspondant à leur nature.

- ▶ **Phase de développement et de mise en production du site** : les dépenses visées ici comprennent notamment l'acquisition ou le développement du matériel et du logiciel d'exploitation qui se rapportent à la mise en fonctionnalité du site, l'acquisition ou le développement de logiciels spécifiques, les coûts de conception graphique des pages du site, la documentation technique.

Ces dépenses doivent être **comptabilisées à l'actif** parmi les immobilisations incorporelles. Elles sont **assimilées à des dépenses de conception de logiciels** (V. [42](#)) et peuvent donc faire l'objet d'une déduction immédiate et intégrale, ou faire l'objet d'un amortissement linéaire sur une période maximale de cinq ans (CGI, art. 236, I).

Concernant le traitement fiscal des coûts d'obtention ou d'immatriculation d'un nom de domaine : V. 47.

- **Phase d'exploitation** : les dépenses réalisées après l'achèvement du site comprennent notamment la formation des salariés participant à l'entretien du site, la mise à jour des graphiques du site, le versement des redevances d'utilisation du nom du domaine.

Ces dépenses sont constitutives de **charges**, sauf s'il s'agit d'adjonctions au site de nouvelles fonctions ou caractéristiques.

Par ailleurs, si la réalisation du site par l'entreprise libérale nécessite l'**acquisition de logiciels spécifiques**, ceux-ci peuvent être amortis dans les conditions prévues pour les dépenses d'acquisition d'un site (V. 45). Ces principes sont également applicables aux dépenses d'adaptation d'un site existant.

Il en est de même des frais engagés par l'entreprise pour **faire répertorier son site internet** sur des sites annuaires ou des moteurs de recherche qui s'apparentent à des dépenses de publicité.

Tel serait le cas notamment des dépenses liées à une campagne Ad Words auprès de Google. En revanche, dès lors qu'elles se traduisent par une modification des caractéristiques essentielles du site, par exemple par l'adjonction de fonctions ou de caractéristiques nouvelles, les dépenses engagées au cours de la phase d'exploitation doivent être analysées comme la création d'un nouveau logiciel et suivre le régime des dépenses exposées pendant la phase de développement et de mise en production.

Par exemple, il en est ainsi si une entreprise transforme un site de simple présentation de ses activités en un site de commerce électronique permettant la prise de commandes ou si elle adapte pour ses besoins propres un site acquis auprès d'un tiers.

**45 - Acquisition d'un site internet** - Lorsque l'entreprise libérale ne dispose pas de ressources internes suffisantes pour créer son site internet, elle doit alors conclure un contrat avec un ou plusieurs prestataires de services.

Lorsqu'il est acquis par l'entreprise en vue d'être utilisé pour les besoins de son exploitation pendant plusieurs exercices, le site constitue un **élément incorporel de l'actif immobilisé, assimilable sur le plan fiscal à un logiciel** (BOI-BIC-CHG-20-30-30, § 180, 1er mars 2017).

Les dépenses d'acquisition de site internet sont amorties selon le mode linéaire sur la durée probable d'utilisation du site.

La faculté de procéder à un amortissement exceptionnel sur 12 mois a été supprimée pour les dépenses réalisées à compter du 1er janvier 2017 (L. fin. 2017, n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 32).

**46 - Accès au réseau et hébergement du site internet** - Le **contrat d'accès au réseau** est le contrat passé entre un utilisateur et un fournisseur d'accès (Fournisseur d'Accès Internet ou FAI) par lequel celui-ci permet à ses clients d'accéder au réseau internet et d'utiliser ainsi tout ou partie des services disponibles sur le réseau.

Le **contrat d'hébergement** est le contrat passé entre un utilisateur et une entreprise possédant un serveur par lequel le fournisseur héberge sur ses propres machines le site internet de l'utilisateur. L'hébergement est le plus souvent le prolongement technique naturel de l'accès au réseau.

Les contrats d'accès au réseau et d'hébergement sont des contrats de prestations de services continues qui se rapprochent des contrats d'abonnement téléphonique. Le montant acquitté à ce titre constitue donc une **charge déductible au titre des exercices au cours desquels la prestation est rendue** (BOI-BIC-CHG-20-30-30, § 200, 1er mars 2017).

Dans l'hypothèse où le site internet est hébergé sur des matériels qui sont la propriété de l'entreprise, ceux-ci doivent, bien entendu, être portés à l'actif de l'entreprise et amortis sur leur durée normale d'utilisation.

### c) Obtention et immatriculation d'un nom de domaine

**47** - Les coûts relatifs à l'obtention et l'immatriculation d'un nom de domaine ne sont inscrits à l'actif que lorsque l'entreprise a choisi d'inscrire à l'actif, en tant qu'immobilisation incorporelle, l'ensemble des coûts éligibles engagés au titre de la phase de développement et de production du site internet correspondant (BOI-BIC-CHG-20-30-30, § 210, 1<sup>er</sup> mars 2017) (V. 44).

### d) Frais de développement et de recherche

**48** - Concernant les dépenses exposées pour des opérations de recherche scientifique ou technique, il y a lieu de distinguer (CGI, art. 236, I) :

- ▶ les **frais de recherche** qui doivent être portés en charges ;
- ▶ les **coûts de développement** qui peuvent être immobilisés dès lors que les projets s'y rapportant ont une forte probabilité d'aboutir à une commercialisation ; ils seront alors amortis sur une période maximale de 5 ans ; l'option exercée par le professionnel concerne tous ses projets.

**49** - Par ailleurs, les **coefficients d'amortissement dégressif** appliqués aux matériels et outillages acquis ou fabriqués à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004 qui sont utilisés à des opérations de recherche scientifique et technique éligibles au crédit d'impôt recherche sont **majorés** d'un quart de point (CGI, art. 39 AA quinquies. - BOI-BIC-AMT-20-20-50, § 240, 2 sept. 2015).

Les matériels et outillages éligibles sont en particulier ceux affectés à des opérations de recherche ayant notamment pour objet :

- la découverte et la mise au point de nouvelles techniques de production, de nouveaux procédés et appareils de fabrication, ainsi que le perfectionnement de tous appareils ou procédés de fabrication déjà utilisés ;
- la découverte et la mise au point de nouveaux procédés et appareils de contrôle des fabrications, ainsi que le perfectionnement des procédés et appareils de contrôle déjà utilisés ;
- l'amélioration des appareils et des techniques dans les domaines médical et vétérinaire ;
- l'amélioration des conditions humaines de travail et de vie.

Les coefficients à utiliser pour le calcul de l'amortissement dégressif majoré sont les suivants :

- 1,5 lorsque la durée normale est de trois ou quatre ans ;
- 2 lorsque la durée normale est de cinq ou six ans ;
- 2,5 lorsque cette durée est supérieure à six ans.

### e) Imprimantes 3D

**50** - Les "équipements de fabrication additive" sont très porteurs dans le domaine médical notamment, et permettent la fabrication de prototype ou de petites pièces à moindre coût.

Un amortissement exceptionnel sur **24 mois** est prévu pour les imprimantes 3D **acquises ou créées entre le 1<sup>er</sup> octobre 2015 et le 31 décembre 2017** par les PME au sens communautaire (CGI, art. 39-AI).

#### Remarque

Une PME communautaire est une entreprise dont l'effectif n'excède pas 250 salariés, et dont le chiffre d'affaires est inférieur à 50 millions d'euros ou le total bilan n'excède pas 43 millions d'euros.

# Plus-values et moins-values professionnelles

Date de publication : 1 févr. 2019

## I. - Tableau "Détermination des plus-values et moins-values" (2035-SD, cadre II, page 3)

1 - Tableau "Détermination des plus-values et moins-values", Cadre II, page 3 de la déclaration n° 2035-SD.

RÉGIME DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE							N° 2035-SD SUIITE (2019)	
NOM ET PRENOMS ou DÉNOMINATION :								
N° SIRET								
II - DÉTERMINATION DES PLUS ET MOINS-VALUES c								
Nature des immobilisations cédées	Date d'acquisition	Date de cession	Valeur d'origine	Amortissements	Valeur résiduelle	Prix de cession	Plus ou moins-values	
							à court terme	à long terme
			1	2	3	4	5	6
Plus ou moins-value nette à court terme (à reporter ligne CB ou CK de l'annexe 2035 B) →								
Vous optez pour l'étalement de la plus-value à court terme : →				Plus-value nette à long terme imposable (à reporter page 1 de la déclaration 2035) →				
Plus-values à court terme exonérées c			Plus-values nettes à long terme exonérées c (à reporter page 1 de la déclaration 2035)					
Article 151 septies du CGI .....		Article 238 quinquies du CGI .....		Article 151 septies du CGI .....		Article 238 quinquies du CGI .....		
Article 151 septies A du CGI .....				Article 151 septies A du CGI .....		Article 151 septies B du CGI .....		

2 - Ce tableau sert à déterminer les plus et moins-values réalisées au titre de l'année d'imposition à raison de la cession d'immobilisations appartenant à l'**actif professionnel**.

Sur la définition de l'actif professionnel : V. 1 [Composition du patrimoine professionnel] et s.).

Il peut être remplacé par un état annexé, sous réserve de porter la mention "Voir état joint" et de compléter les pieds de colonne du tableau.

Figurent sous le tableau :

- ▶ une case destinée à matérialiser l'**option prise d'étaler sur 3 ans** la plus-value nette à court terme réalisée en 2018, en y reportant les 2/3 qui sont différés ;
- ▶ la **plus-value nette à long terme imposable** dont le montant devra également être reporté en page 1 (cadre 2) ;
- ▶ les **plus-values à court terme exonérées** en application des articles 151 septies, 151 septies A et 238 quinquies du CGI ;
- ▶ les **plus-values à long terme exonérées** en application des mêmes articles et de l'article 151 septies B ;
- ▶ la **somme des plus-values à long terme exonérées** est également à reporter en page 1.

Concernant les **différents régimes de faveur** applicables aux plus-values professionnelles, voir l'étude d'ensemble : 46 et s.

3 - On utilisera le terme :

- de **plus-value** lorsque la contrepartie retirée de la réalisation d'un élément de l'actif professionnel sera supérieure à sa valeur nette comptable (gain) ;
- et de **moins-value** dans la situation inverse (perte).

**4 - Fait générateur des plus et moins-values** - Les plus-values et moins-values professionnelles sont constatées lors de la "réalisation" d'un élément du patrimoine professionnel immobilisé.

Par **réalisation d'un élément du patrimoine professionnel immobilisé**, on entend tout événement qui a pour effet de faire sortir ce bien de l'actif, c'est-à-dire non seulement la **vente** de cet élément, mais également la donation, l'apport en société, l'échange, le partage, l'expropriation, le retrait d'actif comme le transfert du bien dans le patrimoine privé par exemple, ou la **mise au rebut**.

**5 - La date de réalisation** à retenir est celle qui correspond au transfert de propriété :

- en principe c'est la **date à laquelle l'accord est intervenu entre les parties sur la chose et le prix** ;

La vente est parfaite entre les parties, et la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas encore été livrée ni le prix payé (C. civ., art. 1583).

Le Conseil d'État estime que la date de réalisation est celle du transfert de propriété et non celle de l'échange de consentement. En réalité, il y a souvent concordance entre ces deux notions, mais il peut y avoir divergence en cas d'anticipation du transfert de propriété ou lorsque celui-ci a été différé (CE, 6 juill. 1990, n° 63812 et 66143).

- à la **date de transfert de propriété stipulée dans l'acte de cession** lorsque les parties ont entendu anticiper ou différer ce transfert.

#### Important

Les **modalités de paiement du prix** sont sans influence sur la date de réalisation de la plus-value.

Ainsi une vente à crédit ne retarde pas la constatation de la plus-value si la vente est bien réalisée à cette date.

**6 - Pour les cessions de charges et offices**, la plus-value est réputée réalisée :

- soit à la date de la publication au Journal officiel de la nomination du successeur ;
- soit à la date de la cessation définitive si elle est postérieure (BOI-BNC-BASE-30-10, § 190, 12 sept. 2012).

**7 - Conditions suspensives et conditions résolutoires** - Les **conditions suspensives** consistent à prévoir dans l'acte de cession que la vente ne sera effective qu'à la date de réalisation d'une condition. Dans ce cas, le transfert de propriété est réputé réalisé à la **date de réalisation de la condition** (CE 30 juin 1976, n° 92674).

Le Conseil d'État a admis l'existence d'une "condition suspensive" dans le cas d'un **notaire** qui s'était engagé à céder son office au jour de la **prestation de serment de son successeur** (CE 23 janv. 1985, n° 43748). La transmission des offices de notaire étant subordonnée à l'agrément de l'autorité administrative (Loi du 28 avril 1816, art. 91), elle se trouve soumise à une condition suspensive qui n'est réalisée au plus tôt qu'à la date de publication de la nomination du successeur. Dans une autre affaire, un **expert-comptable** s'était engagé à céder la clientèle de son cabinet mais "pour être valable et exécutable, l'acte de cession devait être préalablement soumis à l'**agrément du conseil régional de l'Ordre des experts-comptables**". Le Conseil d'État a reconnu que cette condition de validité ne se trouvait réalisée qu'à la date de l'octroi de l'agrément. Dans ces conditions, la plus-value réalisée à l'occasion de la cession devait être rattachée au revenu

imposable de l'année d'obtention de l'agrément et non de l'année de conclusion de la convention (CE 11 avr. 2008, n° 283956).

Les **conditions résolutoires** consistent à prévoir dans l'acte de cession que, si un événement futur et incertain se réalise, la cession est annulée (par exemple une clause visant à annuler la vente si le cédant se réinstalle à proximité). Elles **ne produisent aucun effet**, ni sur la date du transfert de propriété, qui a lieu dès la cession, ni sur l'imposition de la plus-value à la date de la cession (CE, 6 déc. 1978, n° 5871 et n° 6835 ; CE 6 fév. 1981, n° 22189).

## II. - Détermination des plus-values ou moins-values

**8** - La plus-value ou la moins-value correspond à la différence entre :

- le prix de cession (ou la valeur vénale en cas de transmission à titre gratuit ou de retrait) ;
- et le prix de revient de l'élément cédé, diminué le cas échéant des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt sur le revenu.

**9** - Le **prix de cession** s'entend de la somme effectivement acquise au vendeur, c'est-à-dire du prix net, après déduction des frais spéciaux qui peuvent grever directement l'opération : commissions ou courtages versés à un intermédiaire qui a prêté son concours pour la réalisation de la vente par exemple.

Lorsque la cession est consentie moyennant la **constitution d'une rente viagère**, la plus-value éventuellement constatée doit être calculée en retenant le capital représentatif de la rente, tel qu'il a été fixé lors de la cession.

**10** - Le **prix de revient** (ou valeur d'origine) à retenir correspond, selon le cas, soit au prix effectif d'acquisition (ou coût réel d'achat), soit à la valeur vénale pour laquelle le bien est entré dans le patrimoine professionnel du contribuable.

Dans le cas des **biens amortissables**, le prix de revient correspond à la valeur nette comptable, c'est-à-dire à la valeur d'origine minorée des amortissements pratique (toutefois pour le cas des véhicules de tourisme dont la base amortissable est plafonnée : V. 26 et 26).

**11** - En cas de **cession d'un élément à usage mixte**, seule est prise en considération la plus-value correspondant à l'usage professionnel qui a été fait de l'élément considéré.

Cette plus-value est déterminée suivant les mêmes règles que pour les éléments affectés exclusivement à l'exercice de la profession.

## III. - Modalités d'imposition

**12** - Le régime d'imposition des plus et moins-values varie selon que la **durée de possession du bien cédé** (plus ou moins de 2 ans) et de son **caractère amortissable ou non**.

Les plus-values ou moins-values réalisées par les titulaires de BNC relèvent, en principe, du régime des plus-values ou moins-values à court terme ou à long terme prévu aux articles 39 duodécies à 39 quindecies du CGI pour les entreprises industrielles ou commerciales (CGI, art. 93 quater, I).

De **nombreux cas d'exonération** existent (V. 46 et s.).

On distingue ainsi :

- les **plus et moins-values à court terme** qui sont rattachées au résultat BNC imposable au **barème progressif** de l'impôt sur le revenu ;

Le taux d'imposition dépend donc du taux effectif du foyer fiscal.

- et les **plus et moins-values à long terme** qui sont, sauf exception, soumises à un taux d'imposition de **12,8 %**.

L'imposition totale supportée sur les plus-values à long terme s'élève à **30 %** si l'on tient compte des prélèvements sociaux dont le taux est fixé à 17,2 %.

#### Remarque

Certains **produits de la propriété industrielle** sont également soumis au régime des plus-values à long terme : V. 33 [Régimes spéciaux] et s.

**13** - Nous avons synthétisé dans le tableau ci-dessous le régime fiscal applicable aux plus-values professionnelles en fonction de l'élément de l'actif professionnel cédé et la durée de détention à l'actif par le professionnel libéral.

Nature de l'élément d'actif cédé	Régime fiscal en cas de plus-value		Régime fiscal en cas de moins-value	
	Durée de détention			
	- 2 ans	2 ans et plus	- 2 ans	2 ans et plus
<b>Bien amortissable</b>	<b>Court terme</b>	<b>Court terme</b> (à hauteur des amortissements) <b>Long terme</b> (pour la fraction qui excède les amortissements)	<b>Court terme</b>	<b>Court terme</b>
<b>Bien non amortissable</b>	<b>Court terme</b>	<b>Long terme</b>	<b>Court terme</b>	<b>Long terme</b>

## A. - Plus et moins-values à court terme

**14 - Plus-values à court terme** - Une plus-value est dite à court terme en présence :

- ▶ d'une part, des plus-values réalisées à l'occasion de la cession d'éléments d'actif de toute nature affectés à l'exercice de la profession, acquis ou créés depuis **moins de deux ans** ;
- ▶ d'autre part, des plus-values qui proviennent de la cession d'éléments acquis ou créés **depuis au moins deux ans**, dans la mesure où elles correspondent à des **amortissements** déduits pour l'assiette de l'impôt.

**15 - Moins-value à court terme** - Une moins-value est dite à court terme en cas :

- ▶ de moins-value subie lors de la cession d'éléments non amortissables détenus depuis moins de deux ans ;
- ▶ de moins-values subies à l'occasion de la cession d'éléments amortissables, **quelle que soit la durée de leur détention**.

**16 - Compensation** - Les plus-values et moins-values à court terme font l'objet, au titre de chaque année, d'une compensation générale consistant à effectuer la somme algébrique du montant total des plus-values et des moins-values de cette nature réalisées ou subies au cours de l'année d'imposition.

Cette opération dégage une plus-value ou une moins-value **nette à court terme**.

La **plus-value nette à court terme** est ajoutée, en principe, au résultat BNC et taxée dans les conditions de droit commun (c'est-à-dire ajoutée aux autres revenus du professionnel et soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu).

### Important

Le professionnel peut **répartir par parts égales le montant de cette plus-value** sur l'année de sa réalisation et les deux années suivantes (CGI, art. 39 quaterdecies). Il doit pour cela servir la case prévue à cette effet dans le cadre II de la page 3 de la déclaration 2035 de l'exercice.

Lorsque la compensation fait apparaître une **moins-value nette à court terme**, son montant est déduit du résultat BNC de l'année de sa réalisation.

Si le bénéfice de l'année n'est pas suffisant, la fraction non imputée (ou, en l'absence de bénéfices, la totalité de la moins-value) constitue un déficit imputable ou reportable dans les conditions de droit commun.

## 17 - Conséquences de la mise en place du prélèvement à la source -

### Nouveau

Le prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu est entré en vigueur le **1er janvier 2019** et oblige les titulaires de BNC à payer un **"acompte contemporain" d'impôt sur le revenu** (V. [31 \[Généralités\]](#)).

Pour déterminer le montant de cet acompte contemporain assis sur le dernier résultat BNC connu de l'Administration, certains gains n'ayant pas un caractère récurrent doivent être exclus.

Ainsi, notamment, le montant des plus-values et moins-values à court terme, compris dans le bénéfice imposable, n'est pas retenu pour le calcul de l'acompte d'impôt sur le revenu dû à compter de 2019.

### Important

Les plus et moins-values à court terme de l'année 2018 devront être reportées :

- ▶ dans le **cadre 1 de la page 1 de la déclaration n° 2035-SD** de l'année 2018 ("Prélèvement à la source" au sein du cadre "Récapitulation des éléments d'imposition") ;
- ▶ dans des **cases spécifiques de la déclaration n° 2042-C PRO** lorsque le titulaire du bénéfice non commercial est le contribuable ou son conjoint (déclarant 1 ou déclarant 2) :
  - **plus-values à court terme** à reporter sur la déclaration 2042-C PRO, lignes 5XP à 5YQ (BNC professionnels) ou lignes 5XY à 5YZ (BNC non professionnels) ;
  - **moins-values à court terme** à reporter sur la déclaration 2042-C PRO, lignes 5XH à 5YL (BNC professionnels) ou lignes 5VM à 5WN (BNC non professionnels).

## B. - Plus et moins-values à long terme

**18** - Ce sont les plus-values et moins-values autres que celles définies aux n° 11 et n° 12.

Certaines opérations sont soumises au régime des plus-values à long terme, il s'agit notamment des opérations concernant :

- certains produits de la propriété industrielle ainsi que les produits de cessions de droits portant sur des logiciels originaux réalisés par leur auteur (CGI, art 39 terdecies 1) ;
- les plus-values constatées en cas de décès (CGI, art 39 terdecies 2).

### Nouveau

La loi de finances pour 2019 a profondément modifié le régime des droits de propriété industrielle : V. [33 \[Régimes spéciaux\]](#) et s.

**19 - Compensation** - Les plus-values à long terme réalisées et les moins-values à long terme subies au titre de l'année 2018 font l'objet d'une compensation générale qui dégage une plus-value ou une moins-value nette à long terme.

Sur l'application de l'abattement annuel de 10 % sur les plus-values immobilières réalisées après cinq années de détention (V. [94](#)).

**20** - La plus-value nette à long terme peut être affectée à compenser :

- ▶ les moins-values à long terme subies au cours des dix années antérieures, qui n'ont pas encore été imputées ;
- ▶ le déficit non commercial de l'année de sa réalisation (qui tient compte, éventuellement, de la plus-value nette ou de la moins-value nette à court terme de l'année considérée) ou les déficits non commerciaux reportables dans les conditions de droit commun.

Cette compensation, effectuée euro pour euro, s'oppose au report, sur les bénéfiques des années ultérieures, des déficits ainsi utilisés.

**21** - La **plus-value nette à long terme** ou, le cas échéant, le solde de cette plus-value après compensation, est taxée séparément à l'impôt sur le revenu au taux de **12,8 %**.

Elle supporte également les **prélèvements sociaux** au taux global de **17,2 %**.

Les prélèvements sociaux s'entendent : du prélèvement social de 4,5 %, des contributions additionnelles au prélèvement social de 0,3 % et de 2 %, la CSG au taux de 9,9 % et la CRDS au taux de 0,5 %.

Le **taux d'imposition global**, prélèvements sociaux compris, s'établit donc à **30 %** en 2018.

**22** - La **moins-value nette à long terme** n'est pas déductible des revenus de l'année au cours de laquelle elle a été constatée, mais elle est **reportable** et s'impute sur les **dix années suivantes** sur des plus-values nettes à long terme.

En cas de cession ou de cessation d'activité, les moins-values à long terme subies au cours de l'année de la réalisation de cet événement ou des dix années antérieures peuvent être déduites des bénéfiques de l'année de la cession ou de la cessation pour une fraction de leur montant qui est fonction du rapport existant entre le taux d'imposition des plus-values à long terme au titre de l'exercice de réalisation des moins-values en cause, et le taux normal de l'impôt sur les sociétés prévu par l'article 219, I, 2e alinéa du CGI (CGI, art. 39 quinquies, 1, 2), soit actuellement 38,40 %.

En l'absence de rubrique particulière sur la déclaration n° 2035, le suivi des moins-values à long terme doit s'effectuer **sur le tableau figurant sur la dernière page de la notice de la déclaration n° 2035** :

AIDE AU SUIVI ET À L'AFFECTATION DES PLUS ET MOINS-VALUES					
I – Affectation des plus-values à court terme		Montants nets des plus-values réalisées	Montants antérieurement réintégrés	Montants compris dans le résultat de l'année	Montants différés (1)
Plus-values réalisées au cours de l'année	Imposition répartie sur 3 ans				
	Imposition répartie sur une durée différente (art 39 quaterdecies 1er du CGI)				
	Totaux				

II – Suivi des moins-values à long terme				
Origine		Moins-value à 12,8 %	Imputations sur les plus-values à long terme de l'année	Soldes des moins-values à 12,8 % à imputer
Moins-values nettes à long terme subies au cours des 10 années antérieures restant à déduire	2017			
	2016			
	2015			
	2014			
	2013			
	2012			
	2011			
	2010			
	2009			
	2008			
	2007			
	2006			

III - Affectation des moins-values et plus-values à long terme taxables à 12,8 %		
1/ Imputation des moins-values à long terme en cas de cession ou cessation		
Moins-value à long terme à 12,8 % (33,1/3 %) (A)	Bénéfice de l'année de cession ou cessation (B)	(A) – (B)
2/ Plus-value à long terme taxable au taux de 12,8 %		
Montant net de la plus-value à long terme de l'année (A) (3)		
À imputer éventuellement sur :		
Déficit de l'année (B)		
Sur les moins-values à long terme (C) des années antérieures		
Divers (déficits antérieurs) (D)		
Reste = A – (B+C+D) (A reporter page 1 de la déclaration n° 2035-SD)		

(1) Fraction totale de la plus-value à court terme dont l'imposition est décalée

(2) Fraction totale des plus-values à court terme dont l'imposition a été antérieurement différée et réintégrée dans le résultat de l'année.

(3) Il s'agit de la plus-value figurant au tableau de détermination des plus et moins-values de la déclaration n° 2035-SD.

La plus-value à long terme peut, le cas échéant, servir à absorber les déficits non encore imputés sur le revenu global.

## C. - Cas particuliers

**23** - Un certain nombre d'opérations ou de situations bénéficient de règles particulières et appellent des précisions.

### 1° Coexistence d'une plus-value à long terme et d'un déficit au titre du même exercice

**24** - Lorsque le résultat BNC de l'année est déficitaire, les professionnels ont la possibilité de **compenser totalement ou partiellement** le montant de ce déficit par la plus-value à long terme (BOI-PVMV-20-40-10, § 20 et s., 4 juil. 2018).

**25 -****Exemple**

En 2018, un professionnel réalise une plus-value à long terme de 30 000 € et au titre de la même année, son résultat est déficitaire de 7 000 €. Il aura la possibilité :

- soit de compenser le déficit et la plus-value à long terme, soit une plus-value à long terme imposable de 23 000 € et un résultat BNC nul ;
- soit d'imputer la totalité du déficit sur le revenu global et de soumettre la plus-value à l'imposition séparée au taux global de 30 % (impôt sur le revenu et prélèvements sociaux).

**2° Véhicules de tourisme**

**26 -** Pour les professionnels libéraux qui ont opté pour la déduction des frais réels de voiture, la **base d'amortissement** des véhicules professionnels immatriculés dans la catégorie des véhicules de tourisme est soumise à un plafond, dont le montant varie en fonction du taux d'émission de CO2 par kilomètre (V. [17 \[Amortissements\]](#)).

Le prix d'acquisition à retenir s'entend du prix d'achat, taxes comprises, augmenté le cas échéant du coût des équipements et accessoires, que ceux-ci soient fournis avec le véhicule ou qu'ils fassent l'objet d'une livraison distincte.

Lorsque le véhicule n'est que partiellement affecté à l'usage de la profession ("bien mixte"), l'amortissement est calculé sur le prix de revient intégral, c'est-à-dire sur la valeur afférente tant à la partie professionnelle qu'à la partie privée de ceux-ci. Il s'entend du prix TTC, sauf s'il ne s'agit pas d'un véhicule de tourisme.

**27 - Retraitement d'une quote-part de l'amortissement -** Il convient ensuite de réintégrer sur la ligne 36 de l'annexe n° 2035-B-SD (« divers à réintégrer ») :

- ▶ la fraction non déductible de l'annuité d'amortissement constatée comptablement pour les véhicules dont le prix de revient excède la limite légale ;
- ▶ et le montant de l'avantage en nature représenté par la quote-part de l'annuité d'amortissement correspondant à l'usage personnel du véhicule.

**28 -** Ainsi, en cas de cession d'un véhicule automobile, dont l'amortissement déductible est plafonné, la plus-value doit être déterminée en prenant en considération non pas les amortissements réellement déduits pour l'assiette de l'impôt, mais les **amortissements linéaires** qui auraient pu être pratiqués, en l'absence de toute limitation, sur le prix de revient total du véhicule en fonction de la durée d'utilisation de celui-ci.

**29 -** Par ailleurs, lorsque le **véhicule cédé est partiellement affecté à l'usage de la profession**, la plus-value ainsi calculée est ensuite réduite à proportion de l'usage personnel qui en est fait.

Ainsi seule la partie de la plus-value relative à une utilisation professionnelle sera taxée selon le régime des plus-values professionnelles (la plus-value correspondant à l'utilisation privée est quant à elle exonérée d'impôt).

**3° Cession d'un contrat de crédit-bail ou d'un bien acquis au terme d'un contrat de crédit-bail**

**30 -** Les contrats de crédit-bail sont assimilés à des immobilisations pour l'application du régime des plus-values professionnelles, lorsque les loyers ont été déduits pour la détermination du bénéfice (CGI, art. 93 quater, III).

**31 - Cession d'un contrat de crédit-bail** - En cas de cession du contrat, la plus-value est égale au prix de cession du contrat.

Si cette cession intervient moins de deux ans après la conclusion du contrat, la plus-value est à court terme. Si elle intervient plus de deux ans après la conclusion, la plus-value est à court terme à hauteur des amortissements que le cédant aurait pu pratiquer, selon le mode linéaire, s'il avait été propriétaire du bien, et à long terme pour l'excédent.

**32 - Cession d'un contrat de crédit-bail immobilier** - Le résultat de la cession de droits portant sur un contrat de crédit-bail immobilier est soumis au régime des plus-values professionnelles, sous réserve de l'application des dispositions de l'article 39 duodécies A du CGI.

**33 - Cession d'un bien acquis à l'échéance d'un contrat de crédit-bail** - Les biens acquis à l'échéance de contrats de crédit-bail constituent des éléments d'actif affectés à l'exercice de l'activité non commerciale (CGI, art. 93, 6).

Lorsque ces biens sont cédés, la plus-value réalisée est à court terme à hauteur des amortissements pratiqués sur le prix de revient, majoré des amortissements que le cédant aurait pu pratiquer s'il avait été propriétaire du bien pendant la période au cours de laquelle il était titulaire du contrat ("amortissements théoriques").

Si la cession intervient plus de deux ans après la levée de l'option d'achat, le surplus de la plus-value est considéré à long terme.

#### Exemple

Un dentiste souscrit un contrat de crédit-bail pour du matériel professionnel dans les conditions suivantes :

Valeur : 25 000 € - Durée du contrat : 4 ans - Prix de rachat : 5 000 €

Il lève l'option d'achat au bout de 4 ans et amortit le matériel sur une durée de 5 ans.

Il le revend au bout de 3 ans pour une valeur de 4 500 €.

#### Calcul de la plus-value

Valeur nette comptable du matériel sur le registre des immobilisations :

Prix de rachat : 5 000 €

Amortissements pratiqués :  $(5\,000\ € \times 20\ \% \times 3) = 3\,000\ €$

Valeur nette comptable : 2 000 €

Plus-value :  $4\,500\ € - 2\,000\ € = 2\,500\ €$

#### Qualification de la plus-value

Amortissements théoriques que le dentiste aurait pu pratiquer s'il avait été propriétaire du matériel :

Valeur du matériel : 25 000 € - Prix de rachat : 5 000 €

Base d'amortissement :  $(25\,000\ € - 5\,000\ €) = 20\,000\ €$

Taux (égal à la durée du contrat) : 4 ans soit 25 %

Amortissements théoriques :  $(20\,000\ € \times 25\ \% \times 4) = 20\,000\ €$

La plus-value (2 500 €) est inférieure aux amortissements théoriques et est donc à court terme.

## 4° Régime optionnel d'étalement en cas de crédit-vendeur

**34** - Le mécanisme du crédit-vendeur permet à l'acquéreur d'une entreprise d'échelonner ou de différer le paiement du prix auprès du cédant.

En principe, les modalités particulières de paiement du prix de vente n'ont pas d'incidence sur l'imposition de la plus-value de cession. Toutefois, le cédant peut, sous certaines conditions, bénéficier d'un **dispositif d'étalement du paiement de l'impôt sur les plus-values à long terme** résultant de la cession de son entreprise en cas de crédit-vendeur.

### Remarque

La cession doit porter :

- sur l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle
- sur une branche complète d'activité
- ou sur une clientèle.

En revanche, l'étalement de la plus-value à long terme ne peut concerner la cession de titres d'une société de personnes (SCI, SCP notamment) ou la cession réalisée par un vendeur ayant le statut de société de personnes ayant opté pour l'impôt sur les sociétés.

**35 - Pour les cessions intervenues depuis le 1er janvier 2016** (CGI, art. 1681 F), ce mécanisme a été aménagé :

- l'étalement est désormais réservé aux entreprises de moins de 10 salariés ayant un total de bilan ou un chiffre d'affaires n'excédant pas 2 millions d'euros ;
- le paiement de l'impôt peut être échelonné sur la durée du crédit-vendeur sans toutefois excéder 5 ans (au lieu de 2 ans antérieurement) ;
- les versements échelonnés donnent lieu au paiement de l'intérêt légal (au lieu d'une remise gracieuse de majoration).

La demande de plan de règlement échelonné doit être formulée au plus tard à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition.

**36 -**

### Nouveau

Pour les **cessions intervenues à compter du 1er janvier 2019**, la loi de finances pour 2019 étend l'application du dispositif d'étalement d'imposition aux crédit-vendeurs consentis pour la transmission d'entreprises sous forme sociétaire (cessions de droits sociaux) à condition que :

- la cession porte sur la majorité du capital social,
- et la société ne soit pas contrôlée par le cédant à l'issue de la cession.

En outre, sont désormais éligibles à ce dispositif les cessions d'entreprises ou de sociétés employant moins de 50 salariés, ayant un total de bilan ou de chiffre d'affaires n'excédant pas 10 millions d'euros et répondant à la définition communautaire de petite entreprise (L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 111 : JO 30 déc. 2018).

## 5° Biens ayant figuré dans le patrimoine privé du professionnel

**37 -** Lorsque le bien cédé a figuré, pendant une partie du temps écoulé depuis l'acquisition, dans le patrimoine privé du professionnel, la plus-value afférente à cette période est calculée suivant les règles prévues pour le régime des plus-values privées (CGI, art. 151 sexies)

**38 -** En pareil cas, il y a donc lieu de distinguer **deux plus-values** :

- ▶ la première, qui correspond à la plus-value acquise depuis la date d'inscription du bien considéré sur le registre des immobilisations et des amortissements (ou son affectation à l'exercice de la profession) jusqu'au jour de la vente ou du retrait, selon le cas, qui est soumise au régime des plus-values professionnelles ;
- ▶ la seconde, qui correspond à la plus-value acquise au cours de la période pendant laquelle le bien cédé a figuré dans le patrimoine privé de l'exploitant qui est imposable dans le cadre du régime des plus-values réalisées à titre privé.

## 6° Indemnités reçues pour cessation d'exercice ou transfert de clientèle

**39** - La plus-value imposable est constituée par la totalité de l'indemnité reçue, dans le cas où le cédant a créé sa clientèle ou, si le cédant a acquis la clientèle de son prédécesseur, par la différence entre l'indemnité qu'il perçoit et celle qu'il a lui-même payée à l'origine.

Mais si la clientèle disparaît sans qu'aucune indemnité puisse être perçue, il en résulte un simple manque à gagner et non une perte déductible (CE, 27 mai 1983, n° 33846. - CE, 6 mars 1989, n° 68896).

**40** - L'Administration admet que le versement d'une indemnité à un **agent commercial** par son mandant en cas de **cessation de leur contrat** relève du régime des plus-values à long terme dès lors que le contrat a été conclu depuis au moins 2 ans (BOI-BNC-BASE-20-20, § 570, 3 févr. 2016). Mais il ne bénéficie pas des dispositifs d'exonération (Note DLF à la DSF de Haute-Garonne, 28 déc. 2009, n° 202709).

**41** - L'indemnité versée par une **clinique à un médecin** lors de la rupture de son contrat d'exercice, égale à la moyenne des honoraires perçus par ce praticien au cours de ses trois dernières années d'exercice, a pour objet exclusif de **compenser la perte d'un élément d'actif**, et non la réparation d'un **préjudice moral**, dès lors qu'elle n'a pas pour finalité de réparer une atteinte à sa réputation et que ce départ n'a pas fait l'objet d'une quelconque publicité (CE, 7 mars 2012, n° 330169 sect., Blanchot et Kathy Blanchot).

L'indemnité est donc imposable selon le régime des plus-values professionnelles.

**42** - Dans le cadre d'un **transfert de la clientèle individuelle d'un avocat** exerçant sous forme d'association d'avocats (société de fait) à une société civile professionnelle (SCP), le Conseil d'État considère que l'opération génère une plus-value (modification du pacte d'associés) et confirme la revalorisation de la clientèle sur la base de 75 % du chiffre d'affaires (CE, 20 déc. 2013, n° 349787).

## 7° Perception d'indemnités d'assurance ou d'expropriation

**43** - La **plus-value nette à court terme** afférente à des biens amortissables et résultant de la perception d'indemnités d'assurance ou de l'expropriation d'immeubles figurant au patrimoine professionnel peut être **répartie, par parts égales, sur plusieurs années** à compter de celle suivant la réalisation de la plus-value (CGI, art. 39 quaterdecies, 1<sup>er</sup> ter).

La même règle s'applique dans le cas d'une cession amiable d'immeubles intervenue dans le cadre d'une opération déclarée d'utilité publique.

**44** - Ces règles font toutefois l'objet d'adaptations pour tenir compte de la nature particulière des événements qui motivent l'imposition.

Ainsi, les **plus-values à court terme** peuvent être réparties (CGI, art. 39 quaterdecies, 1<sup>er</sup> bis et 1<sup>er</sup> ter) sur une période correspondant à la **durée moyenne d'amortissement** déjà pratiquée sur les biens détruits ou expropriés, pondérée en fonction du prix d'acquisition de ces biens s'agissant des sinistres ou expropriations (CGI, art. 39 quaterdecies, 1<sup>er</sup> ter).

L'étalement susvisé se substitue bien entendu, en ce qui concerne les professionnels relevant de l'impôt sur le revenu, à l'étalement triennal de droit commun (V. [16](#)).

L'imposition des **plus-values nettes à long terme** réalisées à la suite de la perception d'indemnités d'assurance ou d'expropriation d'immeubles affectés à l'exercice de la profession est **différée de deux ans** dès lors qu'il n'y a pas cession totale ou cessation d'activité impliquant une imposition immédiate (CGI, art. 39 quindecies, I, 1, al. 4).

## 8° Dissolution d'une communauté conjugale

**45** - Il a été jugé que **les droits incorporels et la clientèle d'un cabinet médical** créés et développés par un médecin pendant son mariage font partie de la communauté réduite aux acquêts existant entre lui et son épouse (CE, 5 mars 1993, n° 90123).

En cas de dissolution de la communauté, les sommes perçues par le médecin à raison de la cession des droits incorporels et de la clientèle de son cabinet font partie de la masse commune à partager entre les ex-époux et seule la moitié de ces sommes est imposable comme plus-value professionnelle au nom du médecin.

### Remarque

La cession susceptible de donner lieu à taxation au titre des plus-values doit s'entendre non du divorce, en tant qu'il déterminerait instantanément dissolution de la communauté conjugale et dévolution au conjoint non exploitant d'une fraction de la valeur des biens en cause, mais du **partage effectif**, le cas échéant, au titre d'une année postérieure, de l'indivision post-conjugale.

## IV. - Régimes d'exonération et abattements sur les plus-values professionnelles

**46** - Les professionnels libéraux sont susceptibles de bénéficier de différents régimes d'exonération ou d'abattements sur les plus-values professionnelles :

- ▶ le régime d'exonération des **petites entreprises** (CGI, art. 151 septies) ;
- ▶ le régime d'exonération lié à la cession de l'activité d'une **branche complète d'activité** (CGI, art. 238 quinquies) ;
- ▶ le régime d'exonération lié au **départ en retraite** (CGI, art. 151 septies A : V. § 317) lequel a été assoupli à compter du 1er janvier 2009 ;
  - Un régime particulier est prévu pour l'exonération des indemnités de cessation de mandat des **agents généraux d'assurance** (V. 92).
- ▶ le régime d'exonération spécifique aux **plus-values sur les immeubles** (CGI, art. 151 septies B) ;
- ▶ le dispositif d'exonération temporaire des plus-values de cession de **droits de surélévation d'immeubles** (CGI, art. 238 octies A) pour les cessions réalisées entre le 1er janvier 2012 et le 31 décembre 2017 ;
- ▶ les régimes de **report et de sursis d'imposition** :
  - régime de sursis d'imposition en cas d'échange ou de conversion de titres (CGI, art. 38, 7) ;
  - régime de report d'imposition en cas d'apport en société d'une entreprise individuelle (CGI, art. 151 octies) ;
  - régime de report d'imposition des transmissions à titre gratuit de parts de sociétés de personnes ou d'une entreprise individuelle (CGI, art. 151 nonies ; CGI, art. 41) ;
  - report d'imposition des plus-values d'apport de titres en société par des exploitants individuels (CGI, art. 151 octies B) ou associés de sociétés de personnes (CGI, art. 151 nonies, IV bis).
- ▶ l'abattement sur les plus-values résultant de la cession de droits sociaux par les dirigeants partant à la retraite (V. 101 et s.).

Vous trouverez à la fin de l'étude un **tableau de synthèse** des 4 principaux régimes de faveur (V. 105).

## A. - Exonération en faveur des petites entreprises (CGI, art. 151 septies)

**47** - Les contribuables qui exercent leur activité depuis au moins 5 ans peuvent bénéficier d'une exonération :

- exonération totale lorsque leurs recettes n'excèdent pas 90 000 € HT ;
- exonération dégressive lorsque leurs recettes sont comprises entre 90 000 € HT et 126 000 € HT.

**48** - Le régime d'exonération s'applique aux montants :

- ▶ des plus-values nettes à court terme (soumises au barème progressif de l'IR) ;
- ▶ et des plus-values nettes à long terme taxées au **taux de 30 %** (12,8 % d'impôt sur le revenu % et 17,2 % de prélèvements sociaux).

### Important

On soulignera toutefois que la plus-value nette à court terme exonérée doit être réintégrée dans l'assiette des cotisations sociales personnelles (L. fin. séc. soc. 2012, n° 2011-1906, 21 déc. 2011, art. 37).

### 1° Professionnels concernés

**49** - Il s'agit des contribuables exerçant une activité libérale à titre professionnel, individuellement et/ou en société, qui réalisent des plus-values de cession d'éléments d'actif, en cours ou en fin d'activité.

Ce régime s'applique quel que soit le régime d'imposition (déclaration contrôlée, régime micro-BNC, régime des traitements et salaires pour les agents généraux d'assurance ayant opté pour ce régime).

**50** - Sont également visés les sociétés et groupements de personnes au titre des plus-values réalisées en leur nom. Il s'agit notamment, lorsqu'elles n'ont pas opté pour l'impôt sur les sociétés :

- des sociétés en nom collectif ;
- des sociétés civiles ;
- des sociétés en commandite simple pour la part de bénéfices revenant aux commandités ;
- des sociétés en participation (ou des sociétés créées de fait) à raison des droits des associés indéfiniment responsables et dont les noms et adresses ont été communiqués à l'Administration ;
- des entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée lorsque l'associé unique est une personne physique (EURL).

**51** - La condition d'exercice d'une **activité libérale à titre professionnel** impose que le contribuable participe personnellement, de manière directe et continue, à l'accomplissement des **actes nécessaires à l'activité**.

Cette condition vise principalement à exclure du régime d'exonération les contribuables qui mettent leur **clientèle en location** (contrats de location-gérance ou de commodat ou les professionnels seulement titulaires des parts de la société).

Ainsi, de manière générale, les personnes qui confient, en droit ou en fait, la gestion de cette activité à un tiers par l'effet d'un mandat, d'un contrat de travail ou de toute autre convention ne peuvent bénéficier du dispositif.

En revanche :

- les **sociétés civiles de moyens** qui fonctionnent conformément à leur objet, c'est-à-dire qui facilitent l'activité professionnelle de leurs membres, peuvent bénéficier de ces dispositions ;

- si la participation continue à la poursuite de l'activité suppose que le contribuable y consacre une grande partie de son temps, elle n'implique pas qu'il exerce là sa seule activité professionnelle ni que l'accomplissement des diligences en cause constitue sa **profession principale**.

## 2° Opérations concernées

**52** - L'exonération s'applique aux plus-values de cession réalisées en cours d'activité à l'occasion :

- ▶ de la cession isolée de biens appartenant au patrimoine professionnel, à l'exclusion des terrains à bâtir, ou de la cession de l'ensemble du **cabinet en cours d'activité** ;
- ▶ de la **cessation d'activité**.

**53** - L'exonération est susceptible de s'appliquer à toute opération ou tout événement ayant pour résultat de faire **sortir un élément de l'actif professionnel** :

- soit volontairement : vente, retrait d'actif, apport en société, donation, échange, etc. ;
- soit involontairement : éviction, confiscation, expropriation, sinistre, etc.

En revanche, ce dispositif ne s'applique pas aux plus-values réalisées en cas de transfert en fiducie (CGI, 151 septies VIII).

## 3° Condition de durée de l'activité

**54** - L'activité doit avoir été exercée pendant au moins 5 ans.

En cas d'exercice d'une même activité à titre individuel puis au sein d'une société de personnes, il est possible de cumuler les différentes périodes d'activités pour le décompte du délai de 5 ans (CE, 13 janv. 2010, n° 301985).

**55** - Dans le cadre de l'application de l'article 151 septies A (la solution semble pouvoir être étendue à l'article 151 septies), le Conseil d'État a jugé que les dispositions de cet article **interdisent** de prendre en compte, pour le calcul de la durée de 5 ans, la période pendant laquelle le contribuable a exercé son activité dans le cadre d'une **société assujettie à l'impôt sur les sociétés**.

Cette interdiction vaut également pour la période pendant laquelle le contribuable a exploité à titre individuel un premier fonds (d'officine en l'espèce) dès lors qu'il n'a pas apporté ce fonds à la SARL dans laquelle il a poursuivi son activité (CE, 19 juin 2015, n° 376137).

## 4° Condition relative au montant des recettes

**56 - Nature des recettes à retenir** - Les recettes à prendre en compte pour l'appréciation des limites applicables s'entendent des recettes proprement dites hors taxes :

- ▶ les **honoraires perçus dans le cadre de l'exercice de la profession** et les sommes reçues en contrepartie des services aux clients ;
- ▶ les **recettes accessoires** qui comprennent :
  - les **redevances perçues par le professionnel titulaire dans le cadre d'un contrat de collaboration** ;
  - les **indemnités assimilées à des recettes d'exploitation** (indemnités d'expropriation par exemple) ;
  - les **subventions, primes et indemnités ayant pour objet de compenser un manque à gagner**, telles que la perte de stocks, un surcroît de charges ou encore présentant le caractère d'un supplément de prix ;

-

- les **indemnités d'assurance visant à couvrir des frais de réparation d'un élément du patrimoine professionnel** qui constituent des charges déductibles ;
- les **indemnités d'éviction** pour la seule fraction ayant pour objet de **couvrir des frais engagés par l'exploitant pour le transfert de son exploitation** (frais de déménagement et de réinstallation, droits de mutation) ou de **compenser la perte temporaire de recettes** subie.

**57 - Nature des recettes à exclure** - Ne sont en revanche pas à prendre en compte :

- les débours (sommes payées par le professionnel pour le compte de son client)
- les sommes qui ne font que transiter chez le professionnel sans donner lieu à un encaissement effectif ;
- les rétrocessions d'honoraires à des confrères ;
- les produits financiers et les recettes exceptionnelles, notamment celles provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé ;
- les indemnités journalières versées en cas d'incapacité de travailler pour cause de maladie ou d'accident intervenu ou non dans le cadre de l'activité professionnelle du contribuable ;
- les remboursements de crédit de TVA ;
- les rabais, remises et ristournes d'ordre commercial ;
- les escomptes ;
- les versements reçus dans le cadre d'un emprunt souscrit auprès d'un établissement bancaire ou de tiers ou dans le cadre des assurances invalidité ;
- les subventions, primes et indemnités ayant pour objet de compenser la perte d'un élément d'actif immobilisé ou les frais de réparation de l'élément qui ne constituent pas des charges déductibles ;
- les subventions et primes d'équipement ;
- les indemnités versées dans le cadre d'une opération d'expropriation relevant du régime des plus-values professionnelles (que les plus-values soient ou non imposables) ;
- les indemnités d'éviction versées en contrepartie de la résiliation de son bail par le bailleur.

**58 - Seuils d'exonération** - Les seuils de recettes à ne pas dépasser pour bénéficier du régime d'exonération sont fixés à :

- **90 000 € HT** pour bénéficier d'une exonération totale ;
- et à **126 000 € HT** pour bénéficier de l'exonération dégressive.

Pour l'**appréciation de ces seuils**, il convient de retenir la moyenne des recettes HT réalisées au cours des deux années civiles qui précèdent l'année de réalisation des plus-values (N-1 et N-2).

**Synthèse :**

Moyenne des recettes des années N-1 et N-2 ("R")			
Recettes	$R \leq 90\,000 \text{ € HT}$	$90\,000 \text{ € HT} < R < 126\,000 \text{ € HT}$	$R \geq 126\,000 \text{ € HT}$
Régime fiscal de la plus-value	Exonération totale	Exonération dégressive à hauteur du rapport suivant : $(126\,000 - R) / 36\,000$	Pas d'exonération

**59 - Cas particuliers** - Pour les **contribuables pluriactifs** exerçant à la fois des **activités non commerciales et commerciales**, la moyenne des recettes doit être calculée en retenant le montant cumulé des recettes HT réalisées au titre de chaque activité et dans chaque catégorie d'imposition (BNC, BIC, BA) au cours des deux années (N-1 et N-2).

**60** - Afin de déterminer s'ils peuvent bénéficier du régime d'exonération en cas de **cession totale ou partielle de leurs parts sociales**, les contribuables exerçant exclusivement en société doivent, pour calculer la **moyenne de recettes**, retenir la quote-part des recettes de la société à proportion de leurs droits dans les bénéfices de la société au titre des deux années (N-1 et N-2).

**61** - Les **contribuables associés de plusieurs sociétés** doivent cumuler leurs quotes-parts de recettes dans chacune des sociétés.

**62** - Lorsque les plus-values sont **réalisées par la société de personnes**, la moyenne des recettes est calculée à partir du total des recettes sociales au titre des deux années (N-1 et N-2) (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20, § 610 et s., 4 juil. 2018).

**63** - Lorsque le contribuable **exerce à la fois individuellement et au sein d'une société**, il convient de retenir, pour calculer la moyenne des recettes :

- les recettes individuelles ;
- majorées de la quote-part des recettes de la société lui revenant au titre des années N-1 et N-2.

## 5° Cumul de l'exonération avec d'autres régimes

**64** - Le régime d'exonération des petites entreprises n'est pas cumulable avec le régime d'exonération des **cessions complètes d'activité** (V. [66](#) et s.).

De même, lorsqu'un contribuable a opté pour un régime de **report d'imposition** notamment en cas de transmission à titre gratuit (CGI, art. 41 et 151 nonies) ou d'apport de son activité ou de brevets en société (CGI, art. 151 octies, 151 octies A, 151 octies B et 93 quater, I ter), il ne peut plus demander également à bénéficier du présent régime d'exonération.

**65** - Les professionnels qui bénéficient de l'exonération partielle du régime des petites entreprises (recettes comprises entre 90 000 € HT et 126 000 € HT) peuvent en revanche, et s'ils en remplissent les conditions, bénéficier également :

- ▶ du régime d'exonération des plus-values réalisées lors du départ en retraite (CGI, art. 151 septies A) ;
- ▶ et/ou du régime d'exonération partielle des plus-values sur immeubles (CGI, art. 151 septies B).

### Important

Il est recommandé, lorsque ces régimes peuvent se cumuler, de les appliquer dans l'ordre suivant (du plus spécifique vers le plus général) :

- l'abattement pour durée de détention (CGI, art. 151 septies B) ;
- puis le dispositif d'exonération en cas de départ à la retraite (CGI, art. 151 septies A) ;
- et enfin, l'exonération de l'article 151 septies (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-30, § 300, 12 sept. 2012).

## B. - Exonération applicable en cas de cession de l'activité ou d'une branche complète d'activité (CGI, art. 238 quindecies)

**66** - Un régime d'exonération bénéficie aux plus-values réalisées lors de la **transmission d'entreprises individuelles, de branches complètes d'activités ou d'éléments assimilés** dont la valeur ne dépasse pas certaines limites (CGI, art. 238 quindecies - BOI-BIC-PVMV-40-20-50, 25 mars 2014).

Sont ainsi exonérées d'impôt sur le revenu, sous certaines conditions, les plus-values réalisées dans le cadre d'une activité libérale lors de la transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit, d'une entreprise individuelle, d'une branche complète d'activité ou, par assimilation, de l'intégralité des droits ou parts de sociétés de personnes considérés comme des éléments d'actif professionnels.

Lorsque les conditions posées par l'article 238 quindecies du CGI sont satisfaites, l'exonération est totale lorsque la valeur des éléments transmis est inférieure à **300 000 €** et partielle lorsque cette valeur est comprise **entre 300 000 € et 500 000 €**.

Cette exonération ne s'applique pas, en règle générale, aux plus-values portant sur des actifs immobiliers ou des droits ou parts d'une société à prépondérance immobilière.

Les transmissions d'activités faisant l'objet d'un contrat de location-gérance ou d'un contrat comparable peuvent bénéficier de cette exonération sous des conditions complémentaires particulières.

### 1° Opérations concernées par l'exonération

**67 - Notion de branche complète d'activité** - La plus-value doit résulter de la cession d'une branche complète d'activité qui doit être comprise comme en matière d'apports partiels d'actif (CGI, art. 210 B).

Elle se définit comme l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une **exploitation autonome**, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens.

La qualification d'une branche complète d'activité relève de l'appréciation des faits. Il convient d'identifier l'ensemble des **moyens matériels matériel et humains** liés à l'activité : clientèle, bail professionnel, matériel spécifique, personnel salarié nécessaire à la poursuite de l'activité cédée...

L'administration prévoit plusieurs mesures d'assouplissement pour la mise en œuvre des critères d'appréciation du caractère complet de la branche d'activité concernant les **immeubles** qui peuvent ne pas être inclus dans la cession ou la possibilité de ne pas tenir compte du **passif** et/ou de la trésorerie de la société.

**68 - Professionnels concernés** - Les professionnels pouvant bénéficier de l'exonération s'entendent des **titulaires de BNC exerçant individuellement** dès lors que l'activité est **poursuivie à l'identique** par un successeur pendant un délai raisonnable.

L'Administration appréciera les circonstances de fait en s'attachant particulièrement à vérifier :

- ▶ que l'acquéreur exerce son activité dans les locaux précédemment utilisés par le professionnel cédant ;
- ▶ et que les contrats de travail ont été repris par l'acquéreur.

Les titulaires de BNC exerçant individuellement ne seront pas tenus de céder la totalité du matériel de leur cabinet pour bénéficier du régime d'exonération dès lors que l'ensemble cédé permet au repreneur d'exercer l'activité. Ils pourront donc réintégrer certains éléments dans leur patrimoine privé.

## Important

**Les titulaires de BNC exerçant dans le cadre de SCM ou de GIE** ne répondent pas exactement à la notion de branche complète d'activité dès lors que l'activité de ces structures n'est **pas l'exploitation en commun d'une clientèle** (élément essentiel pour la notion de branche) mais le partage de moyens d'exploitation, et ne sont pas dotés d'une clientèle propre.

Néanmoins, peut être assimilée à une cession de branche complète d'activité la cession de sa clientèle par un associé ou un membre concomitamment à celle de l'intégralité de ses parts ou droits dans la structure de moyens (SCM ou GIE), si ces droits ou parts constituent un élément de son actif professionnel.

Cette dernière condition suppose que la structure de moyens ne soit pas soumise à l'impôt sur les sociétés. Ne peuvent pas bénéficier de cette tolérance les professionnels qui, au-delà de la mise en commun de moyens d'exploitation, ont conclu une convention, statutaire ou autre, prévoyant le **partage des bénéfices ou des honoraires**.

**69 - Cessions concernées** - Bénéficient de l'exonération les transmissions réalisées à titre gratuit ou à titre onéreux et portant :

- ▶ sur l'intégralité d'une **activité libérale exercée individuellement** par le contribuable ou sur une branche complète de cette activité ;
- ▶ sur l'intégralité des **droits ou parts** détenus par un professionnel associé d'une **société de personnes soumise à l'impôt sur le revenu** dans laquelle il exerce son activité professionnelle ;
- ▶ ou sur une activité faisant l'objet d'un **contrat de location-gérance**, ou d'un contrat comparable à condition que, outre le respect des conditions générales du dispositif, l'activité soit exercée depuis au moins cinq ans au moment de la mise en location et que la transmission soit réalisée au profit du locataire ou du titulaire du contrat comparable à la location-gérance (En ce sens, BOI-BIC-PVMV-40-20-50, § 90, 25 mars 2014).

Sont donc notamment exclues du dispositif les opérations de retrait d'éléments d'actif dans le patrimoine privé du professionnel, les opérations de rachat de ses propres parts ainsi que les simples cessions d'activité non autonome.

## 2° Conditions d'exonération

**70 - Condition de durée d'activité** - L'activité professionnelle doit avoir été exercée pendant **5 ans** au moment de la cession.

En cas de transmission d'un cabinet, dont la **clientèle a été mise en location**, l'activité doit avoir été exercée pendant cinq ans au moment de la mise en location, quel que soit le délai de location.

**Seules les transmissions réalisées au profit du locataire ouvrent droit à l'exonération.**

**71 - Condition relative à la valeur de la cession** - Les éléments transmis doivent avoir une valeur vénale inférieure ou égale :

- à **300 000 €** pour bénéficier d'une exonération totale de la plus-value ;
- ou **500 000 €** pour bénéficier d'une exonération partielle.

**72 - Les immeubles ou droits immobiliers** ne sont pas concernés par l'exonération.

Les droits afférents à un contrat de **crédit-bail** entrent dans le champ d'application du dispositif sous réserve qu'ils ne portent pas sur des biens immobiliers.

**73 - Ces seuils s'apprécient au regard de la valeur des éléments servant d'assiette aux droits d'enregistrement dus au titre de la cession, à savoir :**

- s'agissant des **cessions de fonds de commerce et de clientèle** (CGI, art. 719), le prix ou la valeur vénale réelle des éléments constitutifs du fonds, c'est-à-dire la clientèle, le droit au bail et les objets mobiliers servant à l'exploitation, à l'exception des marchandises neuves garnissant le fonds ; ne sont pas compris dans le prix soumis au droit de mutation notamment les créances commerciales, le numéraire en caisse et les valeurs mobilières ;
- s'agissant des **conventions assimilées à des cessions de clientèles** (CGI, art. 720), toutes les sommes dont le paiement est imposé au successeur du chef de la convention, sous quelque dénomination que ce soit, ainsi que toutes les charges lui incombant au même titre, sous réserve des marchandises neuves cédées par le précédent titulaire et soumises à cette occasion à la TVA ;
- s'agissant des **cessions d'offices publics ministériels** (CGI, art. 724), le prix ou la valeur vénale de tous les éléments qui entrent dans la valeur de l'office, c'est-à-dire le droit de présentation, la clientèle, les minutes, répertoires, recouvrements et autres objets en dépendant sans distinction entre ces différents biens.

**74 - Absence de lien avec le cessionnaire** - Afin d'éviter les abus et les transmissions d'activité à des fins purement fiscales, il est prévu que lorsque la cession est réalisée à titre onéreux, le cédant ne doit avoir aucun lien avec le cessionnaire.

Cette condition s'apprécie **au moment de la réalisation de la cession** mais aussi pendant les **trois années qui suivent** la cession.

Il est ainsi prévu que le cédant (en cas de transmission d'une entreprise individuelle) ou l'associé (si le cédant est une société de personnes) ne doit pas être dans l'une des situations suivantes :

- ▶ détenir, directement ou indirectement, plus de **50 % des droits** de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société, de la personne morale ou du groupement cessionnaire ;

S'agissant des cas où la transmission de la branche complète d'activité résulte en réalité, par assimilation, de la **cession de l'intégralité des droits ou parts que détient un associé**, cette condition est durcie, le cédant ne devant alors détenir, directement ou indirectement, aucun droit de vote ou droit dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire ;

- ▶ exercer en droit ou en fait la **direction effective de la société**, de la personne morale ou du groupement cessionnaire.

Sont visées les personnes qui exercent en droit les fonctions générales de gestion et d'administration en qualité de gérant, co-gérant, directeur général ou directeur général délégué, président du directoire, président ou membre du conseil d'administration de la société, de la personne morale ou du groupement cessionnaire et, de manière générale, toute personne désignée pour être responsable des actes de gestion et de leur résultat est réputée exercer en droit la direction de l'entreprise. Pour un gérant de droit, la participation à la direction est présumée (CE, 12 juill. 2013, n° 355677).

À défaut de respecter ces conditions l'année de la cession et les trois suivantes, l'exonération est remise en cause au titre de l'année au cours de laquelle le contrôle capitalistique ou fonctionnel de l'entreprise cessionnaire par le cédant est caractérisé.

### 3° Portée de l'exonération

**75** - L'exonération s'applique, sur option du professionnel :

- aux montants des **plus-values nettes à court terme** (soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu)
- et des **plus-values nettes à long terme** taxées au **taux de 30 %** réalisées à l'exclusion des plus-values portant sur des biens ou des droits immobiliers bâtis ou non bâtis (V. [72](#)).

**Important**

Le professionnel qui optera pour l'exonération de sa **plus-value nette à court terme** devra néanmoins la réintégrer dans l'assiette de ses **cotisations sociales personnelles** (CSS, art. L 131-6).

**76** - L'exonération est totale lorsque la valeur des éléments transmis est inférieure ou égale à 300 000 €.

Au-delà de 300 000 € et jusqu'à 500 000 €, l'exonération est dégressive.

Au-delà de 500 000 € la plus-value est imposable en totalité (à moins de bénéficier d'un autre dispositif d'exonération).

Le tableau ci-dessous précise les règles de calcul du pourcentage de la plus-value exonérée :

Valeur des éléments transmis (V)			
	$V \leq 300\,000\ \text{€}$	$300\,000\ \text{€} > V < 500\,000\ \text{€}$	$V \geq 500\,000\ \text{€}$
Plus-value exonérée à hauteur de :	100 %	$(500\,000 - V) / 200\,000$	0 %

**77 - Cumul avec d'autres dispositifs** - L'exonération se cumule avec :

- l'exonération en cas de **départ à la retraite** (CGI, art. 151 septies A) ;
- et en cas de **cession d'immeubles** (CGI, art. 151 septies B).

**Important**

En revanche, elle ne se cumule pas avec les autres dispositifs prévus en matière de report d'imposition des plus-values :

- lors de l'apport à titre gratuit d'une activité individuelle (CGI, art. 41) ;
- en cas d'apport à une société par une personne physique de brevets (CGI, art 93 quater I ter) ;
- en cas d'exonération des entreprises dont les recettes n'excèdent pas certains montants (CGI, art 151 septies) ;
- en cas d'apport d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité à une société (CGI, art. 151 octies) ;
- en cas de restructuration de SCP (CGI, art. 151 octies A) ;
- dans le cadre de l'article 151 nonies du CGI.

**C. - Exonération en cas de départ à la retraite (CGI, art. 151 septies A)**

**78** - Les titulaires de BNC peuvent, sur option, bénéficier d'un régime d'exonération des plus-values en cas de cession à titre onéreux de leur activité, sous réserve qu'ils fassent valoir leurs **droits à la retraite** dans les **vingt-quatre mois qui suivent ou qui précèdent la cession** (CGI, art. 151 septies A ; BOI-BIC-PVMV-40-20-20-40, 12 sept. 2012).

Cette exonération s'applique également aux contribuables qui exercent leur **activité au sein d'une société de personnes**, en cas de cession de l'intégralité des parts qu'ils détiennent, en vue de leur départ en retraite.

**79** - Le régime d'exonération s'applique enfin aux **cessions d'activité réalisées par les sociétés** ou groupements soumis au régime des sociétés de personnes, quel que soit le nombre d'associés (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-20, § 170 à 280, 5 avril 2017).

L'exonération est soumise à certaines conditions, notamment :

- l'activité doit avoir été exercée pendant **au moins 5 ans** à la date de la cession ;

- la **société doit être dissoute** de façon concomitante à la cession de l'activité ;
- l'associé doit faire valoir ses **droits à la retraite** dans les vingt-quatre mois qui précèdent ou qui suivent cette cession.

## 1° Professionnels concernés

### a) Modalités d'exercice de l'activité

**80** - Tous les professionnels exerçant dans un **cabinet individuel** ou dans une **société de personnes** relevant de l'impôt sur le revenu (SCP, SEP, SDF, etc.) peuvent bénéficier de ce régime d'exonération.

**81** - L'exonération est réservée aux **cessions à titre onéreux**, c'est-à-dire pour l'essentiel aux ventes et opérations d'apport en société.

#### Remarque

Les transmissions à titre gratuit (donations ou transmissions successorales) ou, de manière générale, les opérations sans contrepartie, comme les réintégrations d'éléments d'actif au patrimoine privé, sont exclues du régime d'exonération.

**82** - La cession d'un cabinet dont la **clientèle a été mise en location** peut également bénéficier du régime d'exonération dans les mêmes conditions que celles prévues pour l'application du régime des cessions complètes d'activité (V. [69](#)).

**83 - Agents généraux d'assurance** - Les agents généraux d'assurance sont soumis à des règles particulières lors de leur départ à la retraite : V. [92](#) et s.

### b) Conditions d'exonération

**84** - Outre une condition de durée minimale d'activité de **5 ans**, analogue à celle applicable dans le cadre du régime d'exonération des petites entreprises (V. [54](#) et s.), des conditions supplémentaires doivent être remplies.

Lorsque la cession est réalisée par une société relevant de l'impôt sur le revenu, le délai de 5 ans doit être respecté par l'associé.

**85 - PME communautaire** - L'entreprise doit répondre à la définition de la PME communautaire :

- effectif inférieur à 250 salariés,
- et chiffre d'affaires inférieur à 50 millions d'euros ou total bilan inférieur à 43 millions d'euros.

En outre, l'entreprise ne doit pas être détenue à 25 % ou plus par une société ne respectant pas ces critères.

**86 - Départ à la retraite** - Dans les deux années suivant ou précédant la cession, le professionnel doit :

- cesser toute fonction au sein du cabinet ou de la société ;
- et faire valoir ses droits à la retraite.

La date à laquelle l'exploitant fait valoir ses droits à la retraite s'entend de la **date d'entrée en jouissance des droits** qu'il a acquis auprès du régime de base auquel il est affilié à raison de son activité professionnelle, date qui est expressément définie par le Code de la sécurité sociale.

L'entrée en jouissance de la pension intervient dans le cadre du régime des professions libérales le 1<sup>er</sup> jour du trimestre civil qui suit la demande de l'intéressé.

La **cessation de fonction et le départ en retraite** peuvent intervenir indifféremment dans les 24 mois qui suivent, ou qui précèdent, la cession.

**87** - En pratique, il ne doit pas s'écouler un délai supérieur à vingt-quatre mois entre :

- la date à laquelle le professionnel cesse toute fonction en faisant valoir ses droits à la retraite ;
- et celle de la cession.

La cessation de fonctions puis le départ à la retraite doivent en principe intervenir, dans cet ordre, soit avant, soit après la cession.

#### Important

En principe, la cessation d'activité entraîne l'imposition immédiate du résultat et des plus-values à la date de la cessation d'activité (CGI, art. 201 et 202). L'Administration admet pour ce qui concerne exclusivement la liquidation des plus-values sur les actifs ou sur les parts présentant un caractère professionnel, et pour la seule application de la présente exonération, de ne pas tirer de conséquences de la cessation d'activité et de repousser la constatation des plus-values professionnelles à la date de la cession (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-40, § 20, 12 sept. 2012).

**88 - Absence de contrôle du capital du successeur** - En cas de **cession à une société**, le cédant ne doit pas détenir plus de 50 % des droits de vote ou des droits aux bénéfices sociaux dans cette société.

Pour l'appréciation de ce seuil, il est tenu compte des droits détenus directement par le professionnel et également de ceux détenus indirectement, via des personnes morales interposées entre le professionnel et la société qui bénéficie de la transmission.

Cette condition doit être respectée au moment de la cession de l'entreprise individuelle ou des parts, ainsi qu'au titre des **trois années** suivant la cession.

## 2° Portée de l'exonération

**89** - Le régime d'exonération s'applique :

- aux **plus-values brutes à court terme** relevant du taux progressif de l'impôt sur le revenu ;
- et aux **plus-values brutes à long terme** relevant du taux réduit de 12,8 %, à l'exclusion des plus-values portant sur des biens ou des droits immobiliers.

Ces plus-values immobilières peuvent cependant bénéficier du régime d'abattement pour durée de détention (V. 94).

#### Important

Le régime d'exonération ne vaut qu'en matière d'impôt sur le revenu. Aussi :

- la plus-value brute à court terme exonérée doit être réintégrée dans l'assiette des cotisations sociales personnelles ;
- la plus-value nette à long terme est soumise quant à elle aux prélèvements sociaux au taux global de 17,2 %.

**90 - Sort des plus-values en report d'imposition** - Certaines plus-values professionnelles placées en report d'imposition lors de la cession peuvent également bénéficier du régime d'exonération dès lors qu'elles répondent aux conditions prévues pour l'exonération des plus-values professionnelles en cas de départ en retraite.

Des conditions particulières sont prévues lorsqu'au moment de la cession des titres et du départ à la retraite, le **cédant n'exerce plus d'activité professionnelle et relève du régime des particuliers**.

Sont principalement concernés par ces conditions particulières :

- les professionnels ayant fait apport de leur clientèle ou de leurs parts à une société soumise à l'impôt sur les sociétés au moment de la cession ;
- les associés de sociétés de personnes ayant opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

Les plus-values professionnelles en report d'imposition susceptibles d'être exonérées sont les plus-values réalisées en cas :

- d'apport d'un brevet ou d'un élément assimilé à une société par un inventeur ;
- d'apport d'un cabinet individuel à une société ;
- de restructuration des sociétés civiles professionnelles ;
- d'option pour l'impôt sur les sociétés de la société de personnes dans laquelle l'associé exerçait son activité professionnelle.

**91 - Cumul avec d'autres régimes d'exonération** - Le régime d'exonération des cessions en vue de la retraite peut se cumuler avec les régimes d'exonération :

- ▶ en faveur des **petites entreprises** (CGI, art. 151 septies) : V. 47 ;
- ▶ en cas de **cession complète d'activité** (CGI, art. 238 quindecies) : V. 66 ;
- ▶ des **immeubles** (CGI, art. 151 septies B) : V. 94

En revanche, il ne peut pas se cumuler avec les dispositions prévues pour les régimes de report d'imposition prévus aux articles 93 quater I, ter, 151 octies et 151 octies A du CGI.

### 3° Règles particulières aux agents d'assurance

**92** - L'indemnité compensatrice versée à un agent général d'assurance par sa compagnie mandante à l'occasion de son départ en retraite ne constitue pas une cession d'entreprise et ne devrait donc pas bénéficier de l'exonération.

Toutefois, l'indemnité peut être exonérée sous réserve que les conditions décrites ci-dessus soient remplies et que l'activité soit continuée par un agent général (CGI, art. 151 septies A, V).

#### Remarque

L'exonération est susceptible de bénéficier :

- aux seules personnes physiques ayant le statut d'agent général d'assurance quel que soit leur régime d'imposition à l'exclusion notamment des intermédiaires, des sous-agents et des personnes morales ;
- aux associés de sociétés en participation qui répondent à certaines conditions.

Des précisions sont apportées sur les conditions d'application de l'exonération la **poursuite intégrale de l'activité par le repreneur** suppose le transfert des contrats d'assurance commercialisés et gérés dans l'agence, le maintien de l'exclusivité de production prévue au profit de la compagnie d'assurance et de la zone géographique d'activité privilégiée ainsi que le transfert du personnel et des moyens de l'exploitation.

L'Administration précise que l'exonération porte uniquement sur la plus-value afférente à l'indemnité compensatrice qui est égale à la différence entre le montant de l'indemnité reçue et le montant éventuellement versé par l'agent à l'origine (prix d'acquisition en cas d'achat de gré à gré ou droit de reprise).

Ce nouveau régime d'exonération peut se cumuler avec le **régime d'exonération des petites entreprises** (CGI, art. 151 septies) et le dispositif d'abattement sur les **plus-values afférentes aux immeubles** (CGI, art. 151 septies B).

S'agissant du régime d'exonération des **cessions d'entreprises ou de branches complètes d'activité** (CGI, art. 238 quindecies), il ressort des commentaires administratifs que les agents généraux d'assurance ne pourraient pas en bénéficier sauf dans le cadre de cessions de portefeuilles de gré à gré.

**93** - En outre, l'agent est redevable d'une **taxe proportionnelle** au montant de l'indemnité compensatrice reçue.

Le taux de cette taxe est fixé par référence au tarif des droits d'enregistrement mentionné à l'article 719 du CGI.

**Pour les indemnités acquises à compter du 1er janvier 2010**, le tarif de la taxe est le suivant :

- ▶ 0 % pour la fraction de l'indemnité n'excédant pas 23 000 € ;
- ▶ 2 % pour la fraction de l'indemnité comprise entre 23 000 € et 107 000 € ;
- ▶ 0,60 % pour la fraction de l'indemnité comprise entre 107 000 € et 200 000 € ;
- ▶ 2,60 % pour la fraction de l'indemnité supérieure à 200 000 €.

L'assiette de la taxe exceptionnelle, assise sur le **montant brut des indemnités compensatrices**, est distincte de celle de la plus-value exonérée (qui s'applique au montant net de l'indemnité, déduction faite le cas échéant de la valeur d'origine en cas d'achat de gré à gré ou de reprise d'une activité déjà existante).

Cette taxe est établie, recouvrée et contrôlée comme en matière d'impôt sur le revenu.

## **D. - Abattement sur les plus-values immobilières (CGI, art. 151 septies B)**

**94** - Il existe depuis 2006 un régime d'abattement sur les plus-values à long terme constatées à l'occasion de la cession d'immeubles ou de droits immobiliers affectés au patrimoine professionnel. Ce régime aboutit à une exonération totale des plus-values sur des biens immeubles détenus depuis au moins 15 ans.

Les prélèvements sociaux (CSG, CRDS, ...) ne sont pas dus sur la quote-part de plus-value exonérée.

**95** - Ce régime bénéficie aux titulaires de BNC exerçant à **titre individuel ou en tant qu'associé d'une société de personnes** relevant de l'impôt sur le revenu, ainsi qu'aux **sociétés de personnes**.

Aucune condition n'est requise quant à l'activité exercée, ou au régime d'imposition du professionnel (déclaration contrôlée ou micro-BNC).

**96 - Conditions d'application** - L'immeuble doit avoir été inscrit au moins 5 ans au patrimoine professionnel.

Au-delà de cette durée de 5 ans, il est pratiqué un abattement de 10 % par année pleine de détention.

**97 - Nature des biens concernés par l'abattement** - Les biens concernés s'entendent de tous les **immeubles** qu'ils soient bâtis (bureaux, locaux de stockage, parking..) ou non bâtis (terrains) dès lors qu'ils sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation (voir toutefois la remarque ci-après).

Sont également concernés :

- les droits ou parts de **sociétés à prépondérance immobilière** (société dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts) ;

- les droits afférents à un contrat de **crédit-bail immobilier** conclu dans les conditions prévues au 2. de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier, qui sont assimilés à des éléments de l'actif pour la présente mesure.

#### Remarque

##### **Sont toutefois exclus du dispositif les terrains à bâtir.**

Ils sont réputés ne pas être affectés à l'exploitation. Par conséquent, les plus-values résultant de la cession de tels biens sont systématiquement exclues de l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 151 septies B du CGI, qu'ils soient détenus directement ou dans une structure juridique interposée.

Les terrains à bâtir s'entendent des biens qui entrent dans le champ d'application du I du A de l'article 1594-0 G du CGI.

**98 - Cumul avec d'autres dispositifs** - L'abattement sur les plus-values immobilières se cumule avec :

- ▶ les mesures de report d'imposition (CGI, art. 41) et le cas échéant les mesures d'exonération en cas de **transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle** ;
- ▶ l'exonération applicable aux **petites entreprises** (CGI, art. 151 septies) ;
- ▶ l'exonération applicable en cas de **départ à la retraite** (CGI, art. 151 septies A) ;
- ▶ ou encore en cas de **cessation d'activité** (CGI, art. 238 quinquies).

#### Conseil pratique

**Lorsque ces régimes peuvent se cumuler, il convient de les appliquer dans l'ordre suivant** (du plus spécifique vers le plus général) :

- d'abord l'abattement pour durée de détention (CGI, art. 151 septies B),
- puis le régime d'exonération en cas de départ à la retraite (CGI, art. 151 septies A),
- et enfin l'exonération prévue en faveur des petites entreprises (CGI, art. 151 septies) ou en cas de transmission d'une branche complète d'activité (CGI, art. 238 quinquies).

## E. - Exonération en cas de cession de droits de surélévation d'immeubles (CGI, art. 238 octies A)

**99** - Les copropriétés d'immeubles peuvent céder à un promoteur ou à un constructeur le droit de surélévation de l'immeuble. Dans cette situation, chacun des copropriétaires bénéficie du versement d'une fraction du **prix du droit de surélévation cédé**.

L'indemnisation perçue à ce titre par un professionnel constitue en principe une **plus-value professionnelle** imposable lorsque le local a été inscrit à l'actif professionnel.

Une **mesure de faveur** a été prévue afin de favoriser le développement de l'offre de logements dans les grandes agglomérations marquées par la faiblesse de l'espace foncier disponible.

**100** - Les cessions de droits de surélévation d'immeubles réalisées **entre le 1er janvier 2012 et le 31 décembre 2017** ont pu bénéficier d'un régime d'exonération. **Le dispositif a donc définitivement cessé de s'appliquer aux cessions intervenues à compter du 1er janvier 2018.**

L'acquéreur devait s'engager à réaliser et à achever des locaux destinés à l'habitation dans un **délai de 4 ans** à compter de la date de l'acquisition du droit de surélévation.

En cas de manquement à cet engagement, l'acquéreur est redevable d'une **amende spécifique de 25 %** de la valeur de cession du droit de surélévation.

Les commentaires de l'Administration sur ce dispositif sont publiés au BOFIP : BOI-BIC-PVMV-40-10-80, 4 mars 2015.

## F. - Abattement en cas de cession de droits sociaux par les dirigeants partant en retraite (CGI, art. 150-0 D ter)

**101 - Pour les cessions réalisées entre le 1er janvier 2018 et le 31 décembre 2022**, les professionnels libéraux qui exercent des fonctions de direction dans une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qui veulent transmettre leurs droits dans la société à l'occasion d'un départ en retraite peuvent bénéficier d'un **abattement de 500 000 €** sur les plus-values constatées à l'occasion de la cession de ces titres et sur les compléments de prix afférents à ces mêmes cessions et perçus au cours de cette même période (CGI, art. 150-0 D ter).

### Nouveau

Cet abattement ne peut plus se cumuler avec l'abattement pour durée de détention classique applicable aux cessions de droits sociaux (abattement proportionnel pour durée de détention prévu par l'article 150-0 D du CGI).

**102 - Conditions tenant au dirigeant** - Les titres doivent être détenus depuis au moins **5 années**. Le professionnel doit en outre avoir exercé une **fonction de dirigeant** pendant les 5 dernières années et doit détenir directement ou indirectement au moins **25 % du capital** de la société cédée.

La date à laquelle le cédant fait valoir ses droits à la retraite s'entend de la date d'entrée en jouissance de ses droits dans le régime obligatoire de retraite auquel il est affilié comme dirigeant ou au titre de sa dernière activité (CGI ann. II art. 74-0 P).

Selon le Conseil d'État, cette date correspond, pour les personnes relevant des assurances sociales du régime général, sous réserve que les conditions d'octroi de la pension de vieillesse soient effectivement remplies, au 1er jour du mois suivant le dépôt de la demande ou, si l'assuré en fait la demande, à une date ultérieure qui sera nécessairement le premier jour d'un mois (CE 5 mars 2018, n°409970).

**103 - Condition tenant à la société dont les titres sont cédés** - La société doit répondre à la définition de PME communautaire à savoir :

- avoir un effectif inférieur à 250 salariés ;
- et un chiffre d'affaires inférieur à 50 millions d'euros ou un total bilan inférieur à 43 millions d'euros.

Elle doit exercer une des activités mentionnées à l'article 150-0 B ter, I, 2°-a du CGI.

Il s'agit des activités libérales, commerciales au sens des articles 34 ou 35 du CGI, industrielles, artisanale, agricole ou financière.

Les activités de gestion d'un patrimoine mobilier ou immobilier sont exclues (sociétés de gestion de portefeuille ou société foncière par exemple).

- ▶ un abattement fixe spécifique de 500 000 € ;
- ▶ puis un abattement dit "renforcé"

**104 - Calcul de l'abattement** - La plus-value nette imposable est alors soumise au barème progressif de l'impôt sur le revenu, majoré des prélèvements sociaux calculés au taux de 17,2 % sur la plus-value avant abattement

### Nouveau

Il est appliqué sur la plus-value au choix du professionnel :

- ▶ un **abattement fixe spécifique de 500 000 €** suivie d'une imposition de la plus-value au **prélèvement forfaitaire unique de 12,8 %** (majoré des prélèvements sociaux de 17,2 %, le taux global ressortant à 30 %) ou option du contribuable pour l'application du barème progressif de l'impôt sur le revenu pour l'ensemble de ses revenus de capitaux mobiliers de l'année (dividendes, intérêts et plus-values mobilières) ;

Aucun abattement pour durée de détention supplémentaire ne sera pris en compte.

- ▶ **ou un abattement renforcé** si les titres ont été acquis avant le 1er janvier 2018, et soumission de la plus-value nette au **barème progressif de l'impôt sur le revenu** .

L'abattement renforcé pour durée de détention est le suivant :

- 50 % pour une durée de détention de 1 an à moins de 4 ans,
- 65 % pour une durée de détention de 4 ans à moins de 8 ans,
- 85 % à partir de 8 ans.

### Important

**Les abattements fixe ou renforcé ne jouent qu'en matière d'impôt sur le revenu. Pour le calcul des prélèvements, la base imposable reste la plus-value avant abattement.**

### Exemple

Un dirigeant partant à la retraite cède ses titres et réalise une plus-value de 700 000 €.

**Option 1 :** Le dirigeant choisit l'abattement forfaitaire de 500 000€ et le prélèvement forfaitaire unique.

Plus-value nette imposable : 200 000 € (700 000 - 500 000).

Impôt sur le revenu (PFU 12,8 %) : 25 600 € (200 000 x 12,8 %)

Prélèvements sociaux (17,2 %) : 120 400 € (700 000 x 17,2 %)

L'imposition totale s'élève à 146 000 €, soit 20,9 % de la plus-value.

**Option 2 :** Le dirigeant choisit l'abattement renforcé et le barème progressif de l'impôt sur le revenu. On supposera que son taux marginal d'imposition est de 45 %.

Plus-value brute : 700 000 €

Abattement renforcé : 595 000 € (700 000 x 85 %)

Plus-value nette imposable : 105 000 € (700 000 - 595 000).

Impôt sur le revenu (45 %) : 47 250 € (105 000 x 45 %)

Prélèvements sociaux (17,2 %) : 120 400 € (700 000 x 17,2 %)

L'imposition totale s'élève à 167 650 €, soit 23,95 % de la plus-value.

## G. - Synthèse des régimes de faveur en matière de plus-values professionnelles

**105** - Le tableau ci-dessous compare les quatre principaux régimes de faveur intéressant les professions libérales.

**106** -

	Petites entreprises (CGI, art. 151 septies)	Cessions complètes d'activité (CGI, art. 238 quidecies)	Cessions en vue de la retraite (CGI, art. 151 septies A)	Cessions d'immeubles (CGI, art. 151 septies B)
--	--	--	---	---

Professionnels concernés	Professionnels exerçant une activité libérale individuellement ou en société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu			
		Sociétés soumises à l'IS qui répondent à la définition de la PME communautaire	Sociétés répondant à la définition de PME communautaire	
	Activité professionnelle exercée pendant au moins 5 ans (sauf si expropriation ou sinistre)	Activité exercée au minimum pendant 5 ans		Durée d'inscription minimale de l'immeuble de 5 ans
	<p><b>Seuil de recettes :</b> (moyenne réalisée au cours des 2 dernières années N-1 et N-2)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- moyenne des recettes inférieure à 90 000 € HT : exonération totale</li> <li>- moyenne des recettes inférieure à 126 000 € HT : exonération partielle</li> </ul> <p>% d'exonération = <math>(126\ 000 - V) / 36\ 000</math></p>	<p><b>Valeur maximale de transmission</b> (valeur des éléments pris en compte pour le calcul des droits d'enregistrement) :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- inférieure à 300 000 € : exonération totale</li> <li>- comprise entre 300 000 et 500 000 € : exonération partielle</li> </ul> <p>% d'exonération = <math>(500\ 000 - V) / 200\ 000</math>.</p>		
Conditions d'exonération		<p><b>En cas de cession des parts sociales :</b> prise en compte de la valeur des parts cédées au cours des 5 années précédentes.</p>	<p><b>Conditions :</b> départ à la retraite dans le délai de 2 ans qui suit ou qui précède la cession.</p>	
		<p><b>Conditions :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- si cession à titre onéreux,</li> </ul>		

		<p>absence de lien avec le cessionnaire au moment de la réalisation de l'opération et pendant les 3 ans qui suivent la cession,</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>si cession à une société</b>, pas de contrôle de la société (50 % droits de vote...) ou direction effective (pas de co-gérance),</li> <li>- <b>si cession de parts</b>, aucun droit de vote / bénéfice.</li> </ul>	<p>Si cession à une société de moins de 50 % des droits de vote / bénéfice directement ou indirectement dans la société. Absence de <b>contrôle</b> du capital au moment de la cession, ainsi que dans les 3 ans.</p>	
Nature des opérations exonérées	Tous les biens appartenant au patrimoine professionnel, à l'exclusion des terrains à bâtir	<b>Transmission à titre gratuit ou onéreux</b> (à l'exception des locaux) : d'un cabinet individuel, d'une branche complète d'activité, de l'intégralité des parts dans une société de personnes.	Transmission à titre onéreux (à l'exception des locaux) : d'un cabinet individuel, de l'intégralité des parts dans une société de personnes.	Plus-values professionnelles de nature immobilière (à l'exception des terrains à bâtir) : immeubles bâtis ou non, parts de sociétés à prépondérance immobilière (SCI), droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier.

	<b>Petites entreprises (CGI, art. 151 septies)</b>	<b>Cessions complètes d'activité (CGI, art. 238 quidecies)</b>	<b>Cessions en vue de la retraite (CGI, art. 151 septies A)</b>	<b>Cessions d'immeubles (CGI, art. 151 septies B)</b>
--	--	--	---	---

Professionnels concernés	Professionnels exerçant une activité libérale individuellement ou en société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu			
		Sociétés soumises à l'IS qui répondent à la définition de la PME communautaire	Sociétés répondant à la définition de PME communautaire	
Portée et calcul de l'exonération	Plus-value brute à court terme Plus-value brute à long terme Prélèvements sociaux Les PVCT sont à réintégrer au résultat pour le calcul des cotisations sociales	Plus-value brute à court terme Plus-value brute à long terme Prélèvements sociaux Les PVCT sont à réintégrer au résultat pour le calcul des cotisations sociales	Plus-value brute à court terme Plus-value brute à long terme Prélèvements sociaux Les PVCT sont à réintégrer au résultat pour le calcul des cotisations sociales et les prélèvements sociaux restent dus sur les PVL	Plus-value brute à long terme. Prélèvements sociaux Abattement de 10 % au bout de 5 ans. Exonération totale au terme de la 15e année.
Cumul avec d'autres régimes	Cumulable avec : 151 septies A 151 septies B	Cumulable avec : 151 septies A 151 septies B	Cumulable avec : 151 septies A 151 septies B 238 quidecies	Cumulable avec : 151 septies A 151 septies B 238 quidecies 41
	Non cumulable avec : 238 quidecies 41 93 quater, I ter 151 nonies 151 octies 151 octies A 151 octies B	Non cumulable avec : 41 93 quater, I ter 151 septies 151 octies	Non cumulable avec : 93 quater, I ter 151 octies 151 octies A	151 octies
Location-gérance	Non	Oui si 5 ans d'exercice individuel avant la mise en location, cession au locataire	Oui si 5 ans d'exercice individuel avant la mise en location, cession au locataire	Non

# Détermination du résultat

Date de publication : 1 févr. 2019

## I. - Déclaration 2035-B-SD - Cadre 4

1 - Les recettes et les dépenses déclarées sur l'imprimé n° 2035-A-SD aboutissent sur l'imprimé n° 2035-B-SD à un **excédent (ligne 34 CA)** ou une **perte (ligne 39 CF)**

Il faut ensuite procéder à un nombre limitatif de **réintégrations** ou de **déductions**, opérées sur les lignes 35 à 44, pour arriver au **résultat fiscal de l'exercice** : bénéfice fiscal (lignes 46 CP) ou perte fiscale (ligne 47 CR).

Formulaire obligatoire  
(article 40 A de l'annexe III  
au Code général des Impôts)

N° 15945 \* 01

### REVENUS 2018

COMpte DE Résultat Fiscal

N° 2035-B SD 2019

Si ce formulaire est déposé sans informations chiffrées, cocher la case néant ci-contre :

Ne porter qu'une somme par ligne (ne pas porter les centimes)

NOM ET PRÉNOMS OU DÉNOMINATION																					
N° SIRET																					
D É T E R M I N A T I O N	4 34	Excédent (ligne 7 - ligne 33) .....			CA																
	35	Plus-values à court terme <sup>16</sup> .....			CB																
	36	Divers à réintégrer <sup>17</sup> .....			CC																
	37	Bénéfice Ste civile de moyens <sup>18</sup> .....			CD																
	38	TOTAL (lignes 34 à 37) .....			CE																
	39	Insuffisance (ligne 33 - ligne 7) .....			CF																
	40	Frais d'établissement <sup>19</sup> .....			CG																
	41	Dotations aux amortissements <sup>20</sup> .....			CH																
	42	Moins-values à court terme .....			CK																
	D U R É S U L T A T	43	Divers à déduire	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="font-size: x-small;">dont exonération sur le bénéfice « zone franche urbaine-territoire entrepreneur »</td> <td style="font-size: x-small;">CS</td> <td style="font-size: x-small;">dont exonération sur le bénéfice « pôle de compétitivité » Hors CICE</td> <td style="font-size: x-small;">AX</td> </tr> <tr> <td style="font-size: x-small;">dont exonération sur le bénéfice « entreprise nouvelle »</td> <td style="font-size: x-small;">AW</td> <td style="font-size: x-small;">dont abondement sur l'épargne salariale</td> <td style="font-size: x-small;">CT</td> </tr> <tr> <td style="font-size: x-small;">dont exonération « jeunes entreprises innovantes »</td> <td style="font-size: x-small;">CU</td> <td style="font-size: x-small;">dont exonération sur le bénéfice « jeunes artistes »</td> <td style="font-size: x-small;">CO</td> </tr> <tr> <td style="font-size: x-small;">dont exonération médecins « zones déficitaires en offre de soins »</td> <td style="font-size: x-small;">CI</td> <td style="font-size: x-small;">dont déductions « médecins conventionnés de secteur I »</td> <td style="font-size: x-small;">CQ</td> </tr> </table>	dont exonération sur le bénéfice « zone franche urbaine-territoire entrepreneur »	CS	dont exonération sur le bénéfice « pôle de compétitivité » Hors CICE	AX	dont exonération sur le bénéfice « entreprise nouvelle »	AW	dont abondement sur l'épargne salariale	CT	dont exonération « jeunes entreprises innovantes »	CU	dont exonération sur le bénéfice « jeunes artistes »	CO	dont exonération médecins « zones déficitaires en offre de soins »	CI	dont déductions « médecins conventionnés de secteur I »	CQ	CL
dont exonération sur le bénéfice « zone franche urbaine-territoire entrepreneur »		CS	dont exonération sur le bénéfice « pôle de compétitivité » Hors CICE	AX																	
dont exonération sur le bénéfice « entreprise nouvelle »		AW	dont abondement sur l'épargne salariale	CT																	
dont exonération « jeunes entreprises innovantes »		CU	dont exonération sur le bénéfice « jeunes artistes »	CO																	
dont exonération médecins « zones déficitaires en offre de soins »		CI	dont déductions « médecins conventionnés de secteur I »	CQ																	
44	Déficits Ste civile de moyens <sup>18</sup> .....			CM																	
45	TOTAL (lignes 39 à 44) .....			CN																	
46	Bénéfice (ligne 38 - ligne 45) .....			CP																	
47	Déficit (ligne 45 - ligne 38) .....			CR																	

## II. - Réintégrations (lignes 35 à 37)

### A. - Plus-values à courts terme (ligne 35 CB)

2 - Il convient de porter sur cette ligne le montant des plus-values nettes à court terme constatées au cours de l'année 2018 déterminé sur le tableau II figurant en page 3 de l'imprimé n° 2035-SD (V. 1 [Plus-values et moins-values professionnelles] et s.).

### B. - Divers à réintégrer (ligne 36 CC)

3 - Cette ligne doit notamment comporter :

- ▶ la quote-part afférente à l'utilisation privée des **dépenses mixtes** (dépenses exposées pour un usage à la fois personnel et professionnel) lorsque le montant total de cette dépense a été déduit sur l'annexe n° 2035-A-SD ;

- ▶ la quote-part privée des amortissements concernant des **immobilisations à usage mixte** ;
- ▶ la fraction d'amortissement non déductible pour les **véhicules de tourisme** dont le prix excède les limites fiscalement admises (V. [17 \[Amortissements\]](#)) ;
- ▶ la quote-part des **plus-values nettes à court terme** réalisées au titre d'années antérieures et ayant fait l'objet à la demande du professionnel d'un étalement sur 3 ans (V. [2 \[Plus-values et moins-values professionnelles\]](#)) ;
- ▶ la fraction des **frais de tenue de comptabilité et d'adhésion à une association agréée** éligible à la réduction d'impôt dont bénéficient certains adhérents (le bénéfice de la réduction d'impôt entraîne en effet la non-déductibilité des frais servant de base au calcul de la réduction) (V. [53 \[Crédits et réductions d'impôt\]](#)) ;
- ▶ la totalité des dépenses de **mécénat** (si elles ont été déduites) (V. [41 \[Crédits et réductions d'impôt\]](#)) ;
- ▶ le montant de la régularisation de la **TVA** déductible lors du passage d'une comptabilité TTC à une comptabilité HT ;
- ▶ les régularisations de **TVA** pour les assujettis et/ou redevables partiels en cas de variation du prorata de déduction ou de la proportion d'utilisation initialement retenue ;
- ▶ les dépenses de CESU payées pour les besoins du professionnel lorsqu'elles ont été comptabilisées (V. [50 \[Régimes spéciaux\]](#)).

## C. - Bénéfice des sociétés civiles de moyens (ligne 37 CD)

4 - Les associés de sociétés civiles de moyens reportent sur la ligne 37 CD la part de bénéfice correspondant à leurs droits dans la société qui a été déterminée au cadre III de la déclaration n° 2036 souscrite par la société (V. [1 \[Déclaration n° 2036 - Sociétés civiles de moyens\]](#) et s.).

## III. - Déductions (lignes 40 à 44)

### A. - Frais d'établissement (ligne 40 CG)

5 - Les frais d'établissement, s'entendent uniquement des frais de **premier établissement** (frais de prospection, de recherches, d'études, de publicité) le cas échéant, les **frais de constitution de société** (les droits d'enregistrement, les frais d'actes, les honoraires versés à un avocat).

Les **frais d'établissement** exposés par un contribuable lors de son installation professionnelle doivent en principe être déduits intégralement en une seule fois, au titre de l'année de leur paiement.

Toutefois, il est admis, sous réserve que le contribuable en fasse expressément la demande, que la déduction de ces frais soit faite de manière échelonnée sur une **période maximale de 5 ans**, suivant un plan d'amortissement linéaire.

Dans ce cas, il convient de déduire sur la ligne CG la quote-part des frais d'établissement déductible au titre de l'exercice considéré.

Les **frais d'acquisition des éléments d'actif** affectés à l'exercice de la profession s'entendent des commissions, honoraires, droits de mutation et d'enregistrement, frais d'insertion. **Ils n'appartiennent plus à la catégorie des frais d'établissement et n'ont donc plus à figurer sur la ligne CG.**

Ces frais sont en principe immédiatement déductibles. Mais sur option du contribuable, ils peuvent être incorporés au prix de revient de l'immobilisation et amortis sur la même durée via la dotation aux amortissements de l'exercice (BOI-BNC-BASE-40-30, § 40, 3 août 2016).

L'**option** pour l'immobilisation des frais d'acquisition résulte de leur comptabilisation en immobilisations.

Elle doit également être formalisée sur papier libre, joint à la déclaration des résultats du premier exercice au titre duquel ont été comptabilisés des frais d'acquisition d'immobilisation.

- ▶ A titre pratique, l'entreprise pourra joindre à sa déclaration de résultats l'annexe aux comptes sociaux qui mentionne l'option comptable si les comptes sont tenus par un expert-comptable.

## B. - Dotation aux amortissements (ligne 41 CH)

6 - Cette ligne reprend le total des amortissements pratiqués au titre de l'année, tel qu'il figure au tableau I de la page 2 de la déclaration n° 2035-SD.

## C. - Moins-values à court terme (ligne 42 CK)

7 - Cette ligne comprend le montant des moins-values nettes à court terme (après imputation des plus-values) constatées au cours de l'année, qui est déterminé sur le tableau II de la page 3 de la déclaration n° 2035-SD (V. 1 [Plus-values et moins-values professionnelles] et s.).

## D. - Divers à déduire (ligne 43 CL)

8 - Sont notamment à porter sur cette ligne :

- ▶ les **2/3 des plus-values à court terme** réalisées au titre de 2018 pour lesquelles l'étalement est demandé ;
- ▶ le montant de la **régularisation de la TVA** lors du passage d'une comptabilité TTC à une comptabilité HT ;
- ▶ les régularisations de TVA en cas de variation de déduction des redevables partiels ;
- ▶ la déduction forfaitaire de **2 %** et les abattements conventionnels de **3 %** et du groupe III réservés aux seuls médecins conventionnés du secteur 1, à reporter case CQ (V. 8 [Régimes spéciaux]) ;
- ▶ le montant des rémunérations perçues par des médecins au titre de la **permanence des soins**, exonérées à hauteur de 60 jours de garde par an ; la fraction de recettes exonérées doit être reportée case CI ;
- ▶ la fraction de bénéfice exonérée pour les professionnels exerçant dans une **zone franche urbaine territoire entrepreneur** (V. 54 [Régimes spéciaux]), qui doit également être reportée :
  - dans la case CS,
  - en page 1 de la déclaration n° 2035-SD dans le cadre "Récapitulation des éléments d'imposition" ;
  - et sur la déclaration complémentaire des revenus n° 2042 C PRO.
- ▶ la fraction de bénéfice exonérée pour les professionnels ayant créé une activité dans une **zone de revitalisation rurale** (V. 88 [Régimes spéciaux]), qui doit également être reportée :
  - dans la case AW,
  - en page 1 de la déclaration n° 2035-SD dans le cadre "Récapitulation des éléments d'imposition",
  - et sur la déclaration complémentaire des revenus n° 2042 C PRO.
- ▶ la fraction de bénéfice exonérée pour les professionnels bénéficiant du statut de **jeune entreprise innovante** (V. 112 [Régimes spéciaux]) qui doit également être reportée :
  - dans la case CU,
  - en page 1 de la déclaration n° 2035-SD dans le cadre "Récapitulation des éléments d'imposition",

- et sur la déclaration complémentaire des revenus n° 2042 C PRO.
- ▶ la fraction de bénéfice exonérée pour les professionnels exerçant leur activité au sein d'un **pôle de compétitivité** (V. 103 [Régimes spéciaux]), qui doit également être reportée :
  - dans la case AX,
  - en page 1 de la déclaration n° 2035-SD dans le cadre "Récapitulation des éléments d'imposition",
  - et sur la déclaration complémentaire des revenus n° 2042 C PRO.
- ▶ les versements effectués sur un **plan d'épargne entreprise (abondement)** qui doivent également être reportés dans la case CT ;
- ▶ l'abattement sur le bénéfice des **jeunes artistes à la création plastique** (V ; 117 [Régimes spéciaux]) à reporter également dans la case CO.

## IV. - Résultat fiscal (lignes 46 CP ou 47 CR)

**9 - Bénéfice fiscal** - Si la période dégage un bénéfice fiscal, celui-ci doit être porté sur la ligne 46 CP et reporté :

- ▶ à la page 1 de la déclaration n° 2035-SD dans le cadre "Récapitulation des éléments d'imposition"
- ▶ et sur la déclaration complémentaire des revenus n° 2042 C PRO.

**10 - Déficit fiscal** - Si la période dégage au contraire un déficit fiscal, celui-ci doit être indiqué sur la ligne 47 CR et reporté :

- ▶ à la page 1 de la déclaration n° 2035-SD dans le cadre "Récapitulation des éléments d'imposition,
- ▶ et sur la déclaration complémentaire des revenus n° 2042 C PRO.

### Important

Le déficit constaté au titre d'une **activité exercée à titre professionnel** est imputé sur le **revenu global**. Si ce dernier n'est pas suffisant pour que le déficit puisse y être intégralement imputé, le solde du déficit sera reporté sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la 6e année inclusivement (CGI, art. 156, I, al. 1).

En revanche, les déficits provenant d'**activités non professionnelles** imposables dans la catégorie des BNC ne sont imputables ni sur les bénéfices non commerciaux provenant d'une activité professionnelle, ni sur le revenu global. Ces déficits sont seulement imputables sur des **bénéfices tirés d'activités semblables** réalisés au cours de la même année ou au cours des 6 années suivantes (CGI, art. 156, I, 2°)

## 11 - Conséquences de la mise en place du prélèvement à la source -

### Nouveau

Le prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu est entré en vigueur le **1er janvier 2019** et oblige les titulaires de BNC à payer des acomptes d'impôt sur le revenu.

Les professionnels indépendants relevant de la catégorie des BNC (à l'exception de ceux soumis au régime des auto-entrepreneurs) sont concernés par cette mesure.

Ils doivent désormais verser un acompte dit "**acompte contemporain**" qui sera prélevé par l'Administration fiscale. Son montant sera calculé sur la base du dernier bénéfice connu (diminué le cas échéant d'éventuels reports déficitaires), à savoir :

- pour les **prélèvements de janvier à août de l'année N**, sur la base du **bénéfice de l'année N-2** ;
- et pour les **prélèvements de septembre N à août N+1**, sur la base du **bénéfice de l'année N-1**.

**Important**

En raison de leur caractère non récurrent, le montant de certains produits et des plus-values et moins-values à court terme, compris dans le bénéfice imposable, n'est pas retenu pour le calcul de l'acompte d'impôt sur le revenu dû en 2019.

La **déclaration n° 2035-SD** a été adaptée afin que soient déclarés au **cadre 1 de la page 1**, dans les **nouvelles cellules créées à cet effet**, les montants relatifs à l'année 2018 qui seront exclus de la base de calcul des acomptes contemporains de 2019, à savoir :

- les **plus-values à court terme**, subventions d'équipement, indemnités d'assurance compensant la perte d'un élément de l'actif immobilisé, à reporter également sur la déclaration n° 2042-C PRO, lignes 5XP à 5YQ (BNC professionnels) ou lignes 5XY à 5YZ (BNC non professionnels) ;
- les **moins-values à court terme** à reporter sur la déclaration n° 2042-C PRO, lignes 5XH à 5YL (BNC professionnels) ou lignes 5VM à 5WN (BNC non professionnels).

RÉCAPITULATION DES ÉLÉMENTS D'IMPOSITION (Ces résultats sont à reporter sur la déclaration de revenus n° 2042 C-PRO) voir renvois à la notice	
1- Résultat fiscal (report des lignes 46 ou 47 de l'annexe 2035 B) Bénéfice : .....	Déficit : .....
<b>Prélèvement à la source</b> - Produits et charges exclus du calcul des acomptes d'impôt sur le revenu dus à compter de 2019 :	
- Produits : quote-part de subvention d'équipement et d'indemnités d'assurance compensant la perte d'un élément d'actif immobilisé, produits ou recettes ayant la nature de plus-values définies à l'art. 39 duodecies.	
- Charges : les charges ou dépenses ayant la nature de moins-value définies à l'art. 39 duodecies.	
Revenus de capitaux mobiliers (y compris les crédits d'impôt) ② .....	

# Détermination de la valeur ajoutée

Date de publication : 1 févr. 2019

## I. - Annexe n°2035-E-SD

1 -

Formulaire obligatoire  
(article 40A de l'annexe III  
au Code général des impôts)

N° 15945 \* 01

**ANNEXE À LA DÉCLARATION N° 2035**

**DÉTERMINATION DE LA VALEUR AJOUTÉE PRODUITE AU COURS DE L'EXERCICE**

**N° 2035-E-SD 2019**

Si ce formulaire est déposé sans  
informations d'offres, cocher la  
case "révisé incorrect".  
Ne porter qu'une somme par ligne.  
En cas de doute, voir le site cerfa.fr

N° SIRET

Nom et prénom du déclarant ou dénomination:

Adresse professionnelle:

Code postal :  Ville

RENSEIGNEMENTS RELATIFS À L'ANNÉE	20	OU À LA PERIODE DU :	AU :
<b>A. RECETTES</b>			
Montant net des honoraires ou recettes provenant de l'exercice d'une profession non commerciale		EF	
Gains divers (à l'exclusion des remboursements de crédit de TVA)		EG	
TVA déductible afférente aux dépenses mentionnées aux lignes EJ à EP ①		EH	
Plus-values de cession d'éléments d'immobilisations corporelles et incorporelles lorsqu'elles se rapportent à une activité normale et courante		EN	
<b>TOTAL 1</b>		EI	
<b>B. DÉPENSES</b>			
Achats		EJ	
Variation de stock ②		EK	
Services extérieurs à l'exception des loyers et redevances ③		EL	
Loyers et redevances, à l'exception de ceux afférents à des immobilisations corporelles mises à disposition dans le cadre d'une convention de location-gérance ou de crédit-bail ou encore d'une convention de location de plus de 6 mois ④		EM	
Frais de transport et de déplacement ⑤		EO	
Frais divers de gestion		EP	
TVA incluse dans les recettes mentionnées ligne EF ①		EQ	
Taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées, contributions indirectes, taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques		ER	
Dotations aux amortissements afférentes à des immobilisations corporelles mises à disposition dans le cadre d'une convention de location-gérance ou de crédit-bail ou encore d'une convention de location de plus de 6 mois en proportion de la seule période de location-gérance, de crédit-bail ou de location		EU	
Moins-values de cession d'éléments d'immobilisations corporelles et incorporelles lorsqu'elles se rapportent à une activité normale et courante		EV	
<b>TOTAL 2</b>		EW	
<b>C. VALEUR AJOUTÉE</b>			
Calcul de la valeur ajoutée		TOTAL 1 – TOTAL 2	EX
<b>D. COTISATION SUR LA VALEUR AJOUTÉE DES ENTREPRISES</b>			
Valeur ajoutée assujettie à la CVAE (reporter sur la déclaration n° 1330-CVAE pour les multi-établissements et sur les relevés n° 1329-DEF et 1329-AC)			JU
<b>Cadre réservé au mono-établissement au sens de la CVAE</b>			
<small>Si vous êtes assujettis à la CVAE et êtes un mono établissement au sens de la CVAE (cf. notice de la déclaration n° 1330-CVAE), compléter le cadre ci-dessous. Vous serez alors dispensé du dépôt de la déclaration n° 1330-CVAE.</small>			
MONO ÉTABLISSEMENT au sens de la CVAE		AH	
Chiffre d'affaires de référence CVAE		AJ	
Chiffre d'affaires du groupe économique (entreprises répondant aux conditions de détention fixées à l'article 223 A du CGI)		AS	
Effectifs au sens de la CVAE		AK	
Période de référence	KA	/ /	LA
Date de cessation		/ /	MA

**2 - Professionnels concernés par cet imprimé** - L'annexe n° 2035-E doit être établie par les professionnels qui sont tenus de souscrire une déclaration n° 1330-CVAE.

Sont donc visés ici les professionnels :

- ▶ qui ont réalisés en 2018 un montant de recettes de référence supérieure à **152 500 € HT**,
- ▶ et qui ne sont pas expressément dispensés de cette obligation déclarative, à savoir :

- les professionnels qui bénéficient d'une **exonération permanente de cotisation foncière** des entreprises (peintres, sculpteurs, graveurs dessinateurs, auteurs, etc.) ;
- les professionnels qui exploitent **un seul cabinet** et qui n'emploient pas de **salariés** exerçant une activité de plus de trois mois dans plusieurs communes.

**3** - L'imprimé n° 2035-E permet de déterminer le montant de la valeur ajoutée (ligne EX) produite au cours de l'année 2018 qui sert de base au calcul de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) établie au titre de 2018.

La valeur ajoutée se détermine hors TVA pour les professionnels assujettis à cet impôt.

Le montant de la valeur ajoutée et celui du chiffre d'affaires de référence doivent être reportés sur les imprimés n° **1330 CVAE** et n° **1329** (imprimés spécifiques à la CVAE).

## II. - Souscription de l'imprimé

**4** - Le calcul de la valeur ajoutée sur l'imprimé n° 2035-E s'effectue à partir des montants portés sur la déclaration n° 2035-SD et ses annexes n° 2035-A-SD et n° 2035-B-SD.

Certaines corrections que nous mentionnerons ci-après sont cependant à apporter.

### A. - Cadre A "RECETTES"

**5** - Pour les titulaires de bénéfices non commerciaux qui n'exercent pas l'option mentionnée à l'article 93 A du CGI (option pour un résultat déterminé en fonction des créances acquises et des dépenses engagées), le montant des recettes s'entend du montant hors taxes des honoraires ou des recettes encaissés en leur nom diminué des rétrocessions ainsi que des gains divers (CGI, art. 1586 sexies).

#### 1° Ligne EF "Montant des recettes provenant de l'exercice d'une profession non commerciale"

**6** - Il convient de reporter le montant net des recettes figurant ligne AD de l'annexe n° 2035-A-SD.

**7 - Cas des contrats de collaboration** - Pour les praticiens libéraux (médecins, kinésithérapeute notamment) exerçant leur activité dans le cadre d'un contrat de collaboration, les redevances de collaboration versées constituent des **rétrocessions d'honoraires** venant en moins de ses recettes (alors que sur la déclaration n° 2035-SD, la redevance de collaboration apparaît dans les charges déductibles, et non en moins des recettes).

Il convient donc pour la détermination du chiffre d'affaires du **collaborateur**, de déduire des honoraires qu'il perçoit, les redevances de collaboration versées (BOI-CVAE-BASE-20, § 85, 4 juil. 2018).

Symétriquement le **praticien titulaire** quant à lui devra de son côté ajouter les redevances qu'il perçoit à ses autres recettes provenant d'opérations commerciales réalisées à titre accessoire.

#### Important

Dans le cadre d'un contrat de collaboration, afin de favoriser son installation, un médecin Y (le collaborateur) s'engage à verser une redevance de 15 % de ses honoraires au médecin X (le praticien titulaire) en échange de la mise à sa disposition de l'ensemble des moyens de son lieu d'exercice et d'un accès à la clientèle de celui-ci.

Pour déterminer son chiffre d'affaires en matière de CVAE, le collaborateur Y devra soustraire les redevances versées au médecin X de la totalité des honoraires qu'il a encaissés.

Le praticien titulaire devra de son côté ajouter les mêmes redevances à ses autres recettes.

## 2° Ligne EG "Gains divers"

8 - Il convient de reporter le montant net des gains divers figurant à la ligne AF de l'annexe 2035-A-SD.

## 3° Ligne EH "TVA déductible afférente aux dépenses visées aux lignes EJ à EP"

9 - Cette ligne ne doit être servie que par les professionnels assujettis à la TVA qui tiennent une **comptabilité TTC**.

## 4° Ligne EN "Plus-value"

10 - Cette ligne ne devrait pas être servie par les professionnels libéraux en principe.

En effet, seules doivent être reportées ici les cessions d'immobilisations présentant un **caractère normal et courant**, c'est-à-dire celles entrant dans le cycle de production de l'entreprise, ce qui ne correspond pas aux professionnels libéraux (BOI-CVAE-BASE-20, § 50, 4 juil. 2018).

## 5° Ligne EI "Total 1"

11 - Le montant figurant à la ligne EI constitue le **chiffre d'affaires de référence de 2018** à reporter en case AJ de la déclaration n° 2035-E-SD.

## B. - Cadre B "DÉPENSES"

12 - Seules les **dépenses listées** dans le cadre B viennent en diminution de la valeur ajoutée.

Ainsi sont **exclus** du calcul de la valeur ajoutée les dépenses de personnel, les dotations aux amortissements et provisions, les charges sociales de l'exploitation, les impôts et les loyers correspondant à des locations de plus de 6 mois.

### 1° Ligne EJ "Achats"

13 - Sur cette ligne doit être reporté le montant net des achats figurant à la ligne BA de l'annexe n° 2035-A-SD.

### 2° Ligne EK "Variation de stock"

14 - Cette ligne ne doit être servie que par les professionnels qui exercent une activité commerciale accessoire à leur activité libérale.

### 3° Ligne EL "Services extérieurs"

15 - Sur cette ligne sera reporté le montant figurant à la ligne BH de l'annexe n° 2035-A-SD pour la seule **quote-part professionnelle** de ces dépenses et à l'exclusion des **frais de blanchissage évalués forfaitairement**.

### 4° Ligne EM "Loyers et redevances"

16 - Il convient de reporter le montant figurant sur l'annexe n° 2035-A-SD en ligne BG (location de matériel) et ligne BF (loyers et charges locatives) en ne retenant que les seules dépenses correspondant à des locations de biens (y compris les biens immeubles) pour une **durée inférieure ou égale à 6 mois** et à hauteur de la **quote-part professionnelle**.

#### Important

► Le loyer du local professionnel n'est donc pas déductible de la valeur ajoutée.

## 5° Ligne EO "Frais de transports et de déplacement"

17 - On reprendra ici le montant figurant à la ligne BJ de l'annexe n° 2035-A-SD, à hauteur de la **quote-part professionnelle**, à l'exclusion des **dépenses évalués forfaitairement** à partir des barèmes kilométriques de l'Administration et des **loyers** de locations de véhicules versées au titre de conventions de plus de 6 mois.

## 6° Ligne EP "Frais divers de gestion"

18 - Sera reporté en ligne EP le montant figurant à la ligne BM de l'annexe n° 2035-A-SD à hauteur de la quote-part professionnelle.

## 7° Ligne EQ "TVA incluse dans les recettes mentionnées en ligne EF"

19 - La ligne EQ ne doit être servie que par les professionnels assujettis à la TVA qui tiennent une **comptabilité TTC**.

Ils doivent y reporter le montant de TVA incluse dans les recettes mentionnées lignes EF et le cas échéant EG.

## 8° Ligne ER "TCA et assimilées"

20 - La ligne ER ne doit pas, selon nous, être servie par les professionnels libéraux.

## 9° Ligne EU - Certaines dotations aux amortissements

21 - Sur la ligne EU "Fraction des dotations aux amortissements afférentes à des immobilisations corporelles mises à disposition dans le cadre d'une location- gérance, d'un crédit-bail ou d'une location de plus de 6 mois", il convient de reporter le montant des amortissements pratiqués les immobilisations mises à la disposition d'un confrère dans le cadre d'une des conventions citées ci-avant.

Les autres dotations aux amortissements ne sont pas déductibles de la valeur ajoutée.

## 10° Ligne EV "Moins-values"

22 - La ligne EV ne devrait pas être servie par des professionnels libéraux (V. 10).

## 11° Ligne EW "Total 2"

23 - La ligne EW constitue le montant des charges à déduire du total 1.

## C. - Cadre C "VALEUR AJOUTÉE"

24 - Sera portée sur cette ligne en case EX la différence entre le montant du total 1 figurant en EI et celui du total 2 figurant en EW.

## D. - Cadre D "CONTRIBUTION SUR LA VALEUR AJOUTÉE DES ENTREPRISES"

25 - La cadre D doit être complété de la manière suivante :

- la case AH doit être cochée pour les entreprises mono-établissement (dispense de déclaration n° 1330-CVAE) ;
- l'effectif au sens de la CVAE doit être indiqué en case AK ;
- les périodes de référence doivent être précisées en cases KA et LA (en principe 1er janvier au 31 décembre de l'année) ;

- le cas échéant, la date de cessation d'activité doit être précisée en case MA.

# Crédits et réductions d'impôt

Date de publication : 31 janv. 2018

## I. - Déclaration 2069-RCI-SD

**1** - La déclaration n° 2069-RCI est, depuis 2016, la **déclaration récapitulative des crédits et réductions d'impôt** dont dispose le titulaire de BNC.

Elle doit être **obligatoirement souscrite par voie électronique** (CGI, art. 1649 quater B).

Certains dispositifs donnent lieu au dépôt d'une **déclaration complémentaire spécifique** (mentionnés au cadre 2 de la déclaration n° 2069-RCI-SD) , tandis que d'autres dispositifs sont uniquement déclarés sur l'imprimé n° 2069-RCI-SD (mentionnés au cadre 1 de l'imprimé).

Les crédits et réductions d'impôt déterminés sur la déclaration n° 2069-RCI sont ensuite reportés sur la déclaration n° 2042-C PRO souscrite en annexe à l'établissement de la déclaration d'ensemble des revenus de l'année (n° 2042).

**2** - Les dispositifs de crédits et réductions d'impôt intéressant les titulaires de BNC sont les suivants :

- ▶ Crédit d'impôt formation du professionnel (V. 6) ;
- ▶ Crédit d'impôt famille (V. 10) ;
- ▶ Crédit d'impôt apprentissage (V. 15) ;
- ▶ Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale (V. 24) ;
- ▶ Crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE) (V. 25) ;
- ▶ Crédit d'impôt intéressement (V. 34) ;
- ▶ Crédit d'impôt métiers d'art (V. 35) ;
- ▶ Réduction d'impôt mécénat (V. 41) ;
- ▶ Crédit d'impôt pour investissement en Corse (V. 47)
- ▶ Réduction d'impôt pour acquisition de biens culturels (V. 58).

### Nouveau

Le crédit d'impôt pour **dépenses de prospection commerciale** a été supprimé pour les dépenses réalisées à compter du 1er janvier 2018 (L. fin. 2018, n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 94).

## 3 - Imprimé 2069-RCI-SD -



15252\*05



DFIIP N° 2069-RCI-SD 2019

Formulaire obligatoire

### RÉDUCTIONS ET CRÉDITS D'IMPÔT

Le formulaire récapitulatif des réductions et crédits d'impôt doit être transmis obligatoirement par voie électronique.

Exercice du		au		ou Année :		
Dénomination de l'entreprise :						Néant <input type="checkbox"/>
SIREN de l'entreprise				PME au sens communautaire		Cocher la case <input type="checkbox"/>
Régime de l'intégration fiscale (article 223 A du CGI) : la société mère du groupe doit souscrire le formulaire n°2069-RCI-SD pour chacune des sociétés du groupe y compris sa propre déclaration ( article 49 septies Q de l'annexe III au CGI)						
Si vous êtes la société mère, cocher la case ci-contre <input type="checkbox"/>						
Dans ce cas, indiquer la dénomination, adresse et SIREN de la société du groupe pour laquelle les réductions et crédits d'impôt sont déclarés (y compris pour les crédits et réductions d'impôt de la société mère)						
Dénomination et adresse						
SIREN						
<b>I – RÉDUCTIONS ET CRÉDITS D'IMPÔT NE DONNANT PAS LIEU AU DÉPÔT D'UNE DÉCLARATION SPÉCIALE (1)</b>						
<b>CRÉANCES NON REPORTABLES ET NON RESTITUABLES</b>						
Réduction d'impôt pour mise à disposition d'une flotte de vélos (article 220 <i>undecies</i> A du CGI)						
<b>CRÉANCES REPORTABLES</b>						
Réduction d'impôt en faveur du mécénat						
Dont montant des dons et versements consentis à des organismes dont le siège est situé au sein de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen.						
Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (Montant total [ligne 1 x 6 % <sup>2</sup> ] + [ligne 2 x 9 % <sup>2</sup> ] + [[ligne 3 x 6 % <sup>2</sup> ] + [ligne 4 x 9 % <sup>2</sup> ] ] x 10/90 + ligne 5)						
dont crédit d'impôt relatif aux rémunérations versées à des salariés affectés à des exploitations situées dans les DOM						
dont montant préfinancé						
Montant total des rémunérations versées n'excédant pas 2,5 SMIC et ouvrant droit à crédit d'impôt hors rémunérations versées à des salariés affectés à des exploitations situées dans les DOM						1
Montant des rémunérations n'excédant pas 2,5 SMIC versées à des salariés affectés à des exploitations situées dans les DOM						2
Montant des rémunérations (hors DOM) éligibles à la majoration pour les salariés des professions pour lesquelles le paiement des congés et des charges sur les indemnités de congés est mutualisé entre les employeurs affiliés obligatoirement aux caisses de compensation prévues à l'article L 3141-30 du code du travail						3
Montant des rémunérations versées à des salariés affectés à des exploitations situées dans les DOM éligibles à la majoration pour les salariés des professions pour lesquelles le paiement des congés et des charges sur les indemnités de congés est mutualisé entre les employeurs affiliés obligatoirement aux caisses de compensation prévues à l'article L 3141-30 du code du travail						4
Quote-part de crédit d'impôt résultant de la participation de l'entreprise dans des sociétés de personnes ou groupements assimilés						5
<b>CRÉANCES NON REPORTABLES ET RESTITUABLES AU TITRE DE L'EXERCICE OU DE L'ANNÉE</b>						
Crédit d'impôt formation des dirigeants d'entreprise						
Crédit d'impôt pour le rachat d'une entreprise par ses salariés						
Crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage						

(1) Les déclarations spéciales des réductions et crédits d'impôt figurants au I ont été supprimées. Le formulaire n° 2069-RCI-SD constitue le seul support déclaratif de ces réductions et crédits d'impôt.

(2) Taux général de 6 % et taux de 9 % pour les rémunérations versées en 2018 à des salariés affectés à des exploitations situées dans les départements d'Outre-mer (DOM).



Crédit d'impôt en faveur des maîtres restaurateurs	
Crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres cinématographiques (article 220 <i>sexies</i> du CGI)	
Crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres audiovisuelles (article 220 <i>sexies</i> du CGI)	
Crédit d'impôt pour dépenses de production de films et d'œuvres audiovisuelles étrangers (article 220 <i>quaterdecies</i> du CGI)	
Crédit d'impôt en faveur des entreprises de spectacles vivants musicaux ou de variétés (article 220 <i>quindécies</i> du CGI)	
<b>II – CRÉDITS D'IMPÔT AVEC DÉPÔT OBLIGATOIRE D'UNE DÉCLARATION SPÉCIALE (3)</b>	
<b>CRÉANCES NON REPORTABLES ET NON RESTITUABLES</b>	
Crédits d'impôt afférents aux valeurs mobilières	
<b>CRÉANCES REPORTABLES</b>	
Crédit d'impôt pour investissement en Corse	
Crédit d'impôt en faveur de la recherche	
dont montant du crédit d'impôt pour les dépenses exposées dans des exploitations situées dans les DOM	
<b>CRÉANCES NON REPORTABLES ET RESTITUABLES AU TITRE DE L'EXERCICE OU DE L'ANNÉE</b>	
Crédit d'impôt famille	
Crédit d'impôt en faveur de la première accession à la propriété	
Crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique	
Crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres phonographiques	
Crédit d'impôt en faveur des métiers d'art	
Crédit d'impôt en faveur des créateurs de jeux vidéo	
Crédit d'impôt sur les avances remboursables pour travaux d'amélioration de la performance énergétique	
Crédit d'impôt prêt à taux zéro renforcé	
Crédit d'impôt en faveur du remplacement temporaire de l'exploitant agricole	
Crédit d'impôt pour investissements outre-mer dans le secteur productif	
Crédit d'impôt pour investissements outre-mer dans le secteur du logement social	

(3) Les crédits d'impôt figurant au II doivent faire l'objet d'une déclaration spéciale distincte du formulaire n° 2069-RCI-SD.

**NOUVEAUTÉS**

- Le crédit d'impôt pour les dépenses de prospection commerciale prévu à l'article 244 quater H du CGI est supprimé à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018 (article 94 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018).

- Le crédit d'impôt en faveur des entreprises ayant conclu un accord d'intéressement prévu à l'article 244 quater T du CGI ne s'applique plus pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018.

- Le taux du CICE passe de 7 % à 6 % pour les rémunérations versées en 2018 (article 244 quater C du CGI). Le taux reste à 9 % pour les rémunérations versées à des salariés affectés à des exploitations situées dans les départements d'Outre-mer (DOM).

**RAPPELS**

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018, le formulaire n° 2069-RCI-SD doit être souscrit obligatoirement par voie électronique (article 1649 quater B quater du CGI modifié par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016).

**INFORMATIONS**

Certaines données du formulaire sont susceptibles d'être transmises à la Commission européenne dans le cadre de la transparence des aides d'État :

- case "dont crédit d'impôt relatif aux rémunérations versées à des salariés affectés à des exploitations situées dans les DOM" ( CICE à taux majoré dans les DOM prévu à l'article 244 quater C du CGI);
- case "dont crédit d'impôt pour les dépenses exposées dans des exploitations situées dans les DOM"(article 244 quater B du CGI);
- case "crédit d'impôt pour investissements outre-mer dans le secteur productif"(article 244 quater W du CGI)

**4 - Ces avantages fiscaux sont réservés aux professionnels relevant du régime de la déclaration contrôlée (à l'exclusion de la réduction d'impôt pour acquisition de biens culturels, V. 58).**

Par ailleurs, on relèvera les caractéristiques suivantes :

- ▶ lorsqu'ils **exercent en société**, les professionnels bénéficient en général d'une quote-part du montant du crédit d'impôt de la société à hauteur de leur quote-part dans le capital de la société ;

Cette quote-part se cumule par ailleurs avec les crédits et réductions d'impôt que le professionnel pourrait avoir à raison d'une autre activité qu'il exercerait à titre individuel.



les crédits d'impôt sont **imputables** sur l'impôt sur le revenu dû par le professionnel au titre de l'année considérée. En cas d'excédent, celui-ci est immédiatement **remboursé** par le Trésor ;

Les réductions d'impôt ne sont en revanche jamais remboursées.

- ▶ les dépenses qui ouvrent droit à un crédit d'impôt sont en principe déductibles des bénéfices imposables (à l'exception des dépenses de mécénat, et des frais d'adhésion à une AGA et de tenue de comptabilité) ;
- ▶ certains de ces dispositifs sont soumis non seulement aux limites et plafonds qui leur sont propres mais également au **plafond communautaire dit « de minimis »** qui limite le montant cumulé des aides d'État (crédits d'impôt, exonérations, abattements, subventions, etc.) que peut percevoir le professionnel à **200 000 €** sur une période glissante de **3 ans**.

5 -

### Synthèse des crédits et réductions d'impôt applicables au titre de 2018

	Mode d'exercice de l'activité libérale	Conditions	Montant	Plafond	Obligations déclaratives
<b>Crédit d'impôt formation du dirigeant</b>	Individuel ou en société si le gérant est associé	Suivre une formation relevant de la formation professionnelle continue	Nombre d'heures de formation x SMIC horaire au 31 décembre	40 heures / an (soit 395 € en 2018)	Déclaration n° 2069-RCI + Déclaration n° 2042 C PRO case 8 WD
<b>Crédit d'impôt famille</b>	Individuel ou en société	Permettre aux salariés de mieux concilier vie familiale et vie professionnelle	50 % des dépenses de crèches ou haltes garderies et 25 % des dépenses de financement de service d'aides à la personnes (CESU).	500 000 € / an	Déclaration n° 2069-RCI + Déclaration n° 2069-FA + Déclaration n° 2042 C PRO case 8 UZ
<b>Crédit d'impôt apprentissage</b>	Individuel ou en société	Employer au moins un apprenti	1 600 € (ou 2 200 €) x nombre moyen d'apprentis	Montant des rémunérations versées déduction faite des subventions publiques reçues	Déclaration n° 2069-RCI + Déclaration n° 2042 C PRO case 8 TZ
<b>Crédit d'impôt compétitivité emploi</b>	Individuel ou en société	Employer des salariés dont la rémunération est $\leq 2,5$ SMIC	6 % des salaires versés en 2018 9 % dans les DOM	Règlement général d'exemption par catégorie n° 651/2014 du 17 juin 2014 pour le taux majoré dans les DOM	Déclaration n° 2069-RCI + Déclaration n° 2042 C PRO case 8 TB ou 8 TC
<b>Crédit d'impôt des métiers d'art</b>	Individuel ou en société	Les salariés exerçant un métier d'art doivent représenter au	10 % des dépenses éligibles	Plafond communautaire "de minimis"	Déclaration n° 2069-RCI + Déclaration n° 2079-ART + Déclaration n° 2042 C

		moins 30 % de la masse salariale			PRO case 8 WR
<b>Réduction d'impôt mécénat</b>	Individuel (sauf pour les acquisitions d'œuvres originales d'artistes vivants) ou en société	Réaliser un don en argent ou en nature Investir dans l'art contemporain	60 % du montant du don 1/5 du prix d'acquisition de l'œuvre d'art	5 pour mille des recettes de l'année	Déclaration n° 2069-RCI + Déclaration n° 2042 C PRO case 7 US
<b>Réduction d'impôt pour acquisition de biens culturels</b>	Individuel ou en société	Investir dans l'achat de biens culturels présentant le caractère de "trésors nationaux" et faisant l'objet d'un refus de certificat d'exportation	40 % du montant des dépenses éligibles		Déclaration n° 2042-C PRO, cellule 7 UO (pas de dépôt de la déclaration n° 2069-RCI)
<b>Crédit d'impôt pour investissement en Corse</b>	Individuel ou en société	Réaliser et exploiter en Corse pendant au moins 5 ans certains investissements neufs, autres que de remplacement, entre le 1 <sup>er</sup> janvier 2002 et le 31 décembre 2020	20 % du prix de revient HT des investissements concernés (Taux porté à 30 % pour les TPE)	Règlement général d'exemption par catégorie n° 651/2014 du 17 juin 2014.	Déclaration n° 2069-RCI + Déclaration n° 2069-D + Déclaration n° 2042 C PRO case 8 TS, 8 TO, 8 TG, 8 TP
<b>Réduction d'impôt pour frais d'adhésion à une association de gestion agréée et de tenue de comptabilité</b>	Individuel	Relever du régime micro-BNC mais avoir opté pour le régime de la déclaration contrôlée	2/3 des dépenses	915 € / an	Déclaration n° 2042-C PRO, case 7 FF (pas de dépôt de la déclaration n° 2069-RCI)

## II. - Crédit d'impôt formation du professionnel

**6** - Le crédit d'impôt pour dépenses de formation vise à encourager la formation du professionnel libéral.

Il est égal au produit du nombre d'heures passées en formation, dans la limite de 40 heures par année civile, par le taux horaire du SMIC brut en vigueur au 31 décembre de l'année au titre de laquelle est calculé le crédit d'impôt (CGI, art. 244 quater M ; BOI-BIC-RICI-10-50, 6 avr. 2016).

▶ **Pour l'année 2018, le crédit d'impôt au maximum est de 395 € (40 heures x 9,88 €)**

**7 - Professionnels concernés** - Ce crédit d'impôt concerne uniquement les professionnels soumis au régime de la déclaration contrôlée :

- ▶ qui exercent individuellement ;
- ▶ en cas d'exercice en société, seuls les associés gérants peuvent en bénéficier.

**8 - Les dépenses de formation** ouvrant droit au crédit d'impôt sont celles (CGI, ann. III, art. 49 septies ZD) :

- ▶ qui entrent dans le champ d'application des dispositions relatives à la formation professionnelle continue mentionnées à l'article L. 6313-1 du Code du travail ;
- ▶ réalisées dans les conditions prévues par l'article L. 6353-1 et L. 6353-2 du Code du travail ;
- ▶ dont les dépenses correspondantes sont admises en déduction du bénéfice imposable.

### Remarque

L'administration précise que le crédit d'impôt n'a pas vocation à s'appliquer aux formations qui sont **délivrées à titre gratuit** et, a fortiori, aux **formations rémunérées** (RES n° 2011/26 (FE), 6 sept. 2012 : BOI-BIC-RICI-10-50, § 25, 6 avr. 2016).

Les types d'actions de formation éligible sont notamment les suivants :

- les **actions de préformation et de préparation à la vie professionnelle** ;  
Elles ont pour objet de permettre à toute personne, sans qualification professionnelle et sans contrat de travail, d'atteindre le niveau nécessaire pour suivre un stage de formation professionnelle proprement dit ou pour entrer directement dans la vie professionnelle.
- les actions de **promotion professionnelle** ;  
Elles ont pour objet de permettre à des travailleurs d'acquérir une qualification plus élevée.
- les **actions de prévention** ;  
Elles ont pour objet de réduire les risques d'inadaptation de qualification à l'évolution des techniques et des structures des entreprises, en préparant les travailleurs dont l'emploi est menacé à une mutation d'activité, soit dans le cadre, soit en dehors de leur entreprise.
- les **actions d'acquisition, d'entretien ou de perfectionnement des connaissances** ;  
Elles ont pour objet d'offrir aux travailleurs les moyens d'accéder à la culture, de maintenir ou de parfaire leur qualification et leur niveau culturel ainsi que d'assumer des responsabilités accrues dans la vie associative.
- les **actions de formation relatives à l'économie et à la gestion de l'entreprise** ;
- les **actions de formation relatives à l'intéressement, à la participation et aux dispositifs d'épargne salariale et d'actionnariat salarié** ;
- les **actions permettant de réaliser un bilan de compétences** ;  
Elles ont pour objet de permettre à des travailleurs d'analyser leurs compétences professionnelles et personnelles ainsi que leurs aptitudes et leurs motivations afin de définir un projet professionnel et, le cas échéant, un projet de formation.

les actions permettant aux travailleurs de faire **valider les acquis de leur expérience** en vue de l'acquisition d'un diplôme, d'un titre à finalité professionnelle ou d'un certificat de qualification figurant sur une liste établie par la commission paritaire nationale de l'emploi d'une branche professionnelle, enregistrés dans le répertoire national des certifications professionnelles visé à l'article L. 335-6 du code de l'éducation ;

- les **actions d'accompagnement, d'information et de conseil dispensées aux créateurs ou repreneurs d'entreprises libérales**, exerçant ou non une activité ;
- les actions de lutte contre l'illettrisme et l'**apprentissage de la langue française**.

**9 - Obligations déclaratives** - Le montant du crédit d'impôt doit uniquement être porté sur la déclaration n°**2069-RCI-SD** puis sur la déclaration n°**2042 C PRO**.

### III. - Crédit d'impôt famille

**10** - Les titulaires de BNC qui relèvent du régime de la **déclaration contrôlée** et qui exercent individuellement ou dans le cadre d'une société de personnes peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt pour les dépenses destinées à permettre à leurs salariés de mieux **concilier leur vie professionnelle et leur vie familiale** (CGI, art. 244 quater F ; CGI, ann. III, art. 49 septies Y à 49 septies YC ; BOI-BIC-RICI-10-130, 12 sept. 2012).

#### Remarque

Les professionnels qui bénéficient d'un régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices (ZFU, ZRR, Corse, jeunes entreprises innovantes, pôle de compétitivité) sont admis au bénéfice de ce crédit d'impôt.

**11 - Dépenses éligibles** - Les dépenses éligibles au crédit d'impôt sont les suivantes :

- ▶ les **aides financières aux services à la personne (CESU)** versées par le professionnel à ses salariés ou à lui-même ;

#### Remarque

Sont éligibles au crédit d'impôt les dépenses engagées au titre de l'aide financière du comité d'entreprise et celle de l'entreprise versée en faveur des salariés et destinée soit à faciliter l'accès des services aux salariés (C. Trav. art. L 7233-4 et L. 7233-5) servant à financer :

- des activités entrant dans le champ des **services à la personne** ;
- des activités de services assurées par **établissements d'accueil d'enfants de moins de 6 ans** (C. Santé Publique, art. L. 2324-1 du CSP) ;
- ou par des **assistants maternels agréés** (C. Act. Soc. Fam., art. L 421-1).

Le montant de l'aide financière est plafonnée à **1 830 € par an et par bénéficiaire**.

Elle n'a pas le caractère d'une rémunération et se trouve exonérée de cotisations sociales, de la CSG et de la CRDS (C. Trav., art. L 7233-4).

L'employeur doit établir chaque année :

- un état **récapitulatif individuel** des aides versées aux salariés et à lui-même ;
- communiquer à ses salariés avant le **1<sup>er</sup> février de l'année** une attestation mentionnant le montant total de l'aide et son caractère non imposable.

- ▶ les dépenses de financement d'établissement assurant l'**accueil (crèche ou halte-garderie) des enfants des salariés de moins de 3 ans**.

Doivent être retranchées les **subventions publiques** perçues par l'entreprise libérale à raison des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt.

Les dépenses ouvrant droit du crédit d'impôt restent déductibles des bénéfices non commerciaux.

**12 - Calcul du crédit d'impôt** - Le taux du crédit d'impôt applicable est variable en fonction de la nature des dépenses supportées par le professionnel :

- 50 % pour les dépenses de financement de crèches ou de haltes garderies ;
- 25 % pour les dépenses de financement de service d'aides à la personne.

Le crédit d'impôt famille est **plafonné à 500 000 €** par professionnel et par an.

**13 - Utilisation du crédit d'impôt** - Le crédit d'impôt est imputable sur l'impôt sur le revenu de l'année. L'excédent non utilisé est remboursable immédiatement.

**14 - Obligations déclaratives** - Le montant du crédit d'impôt doit être reporté sur la déclaration n° **2069-RCI-SD** et ensuite sur la déclaration n° **2042 C PRO**.

Par ailleurs, une **déclaration spéciale n° 2069-FA-SD** doit être souscrite : un exemplaire revient au service des impôts des entreprises compétent, un second doit être adressé par le contribuable au ministre chargé de la Famille (Délégation générale de la cohésion sociale). La date de dépôt est fixée au plus tard au deuxième jour ouvré suivant le 1er mai) (CGI, ann. III, art. 49 septies YC).

N° 2069-FA-SD  
(2019)

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

**CREDIT IMPOT FAMILLE**  
(Article 244 *quater* F du code général des impôts)

Le formulaire n° 2069-FA-SD est à déposer auprès du service des impôts des entreprises et une copie doit être adressée dans le même délai au ministre chargé de la famille<sup>1</sup> (art 49 septies YC annexe III au CGI)

Exercice du                      au

Année civile       

Dénomination de l'entreprise :	N° SIREN :
Adresse :	Nature de l'activité exercée :
Nom et adresse du déclarant (pour les exploitants individuels)	

SOCIÉTÉ BÉNÉFICIAIRE DU RÉGIME FISCAL DES GROUPES DE SOCIÉTÉS (COCHER LA CASE) 

Dénomination de la société mère :
Adresse :
N° SIREN :

**I - DÉTERMINATION DES DÉPENSES OUVRANT DROIT À CRÉDIT D'IMPÔT<sup>2</sup>**

Dépenses ayant pour objet de financer la création et le fonctionnement d'établissements mentionnés aux deux premiers alinéas de l'article L 2324-1 du code de la santé publique et assurant l'accueil d'enfants de moins de trois ans de leurs salariés	1	
Déduction des subventions publiques reçues à raison des dépenses ouvrant droit à crédit d'impôt <sup>3</sup>	2	
<b>Crédit d'impôt (ligne 1 – ligne 2) x 50 %</b>	3	

Dépenses engagées au titre de l'aide financière de l'entreprise mentionnée aux articles L 7233-4 et L 7233-5 du code du travail	4	
Déduction des subventions publiques reçues à raison des dépenses ouvrant droit à crédit d'impôt <sup>3</sup>	5	
<b>Crédit d'impôt (ligne 4 – ligne 5) x 25 %</b>	6	

**II - CALCUL DU CRÉDIT D'IMPÔT**

Montant du crédit d'impôt (lignes 3 + 6)	7	
Quote-part de crédit d'impôt résultant de la participation de l'entreprise dans des sociétés de personnes ou groupement assimilés (reporter le montant indiqué ligne 13)	8	
<b>Montant total du crédit d'impôt plafonné à 500 000 € (somme des lignes 7 + 8 dans la limite de 500 000 €)</b>	9	

<sup>1</sup> L'exemplaire à destination du ministre de la famille est à transmettre à l'adresse suivante : Bureau des familles et de la parentalité – Sous-direction de l'enfance et de la famille – Direction générale de la Cohésion Sociale – 14, avenue Duquesne – 75350 PARIS SP 07

<sup>2</sup> Porter les dépenses engagées au titre d'une année civile.

<sup>3</sup> Les subventions qui peuvent être directement rattachées à une dépense particulière doivent être déduites des bases de calcul du crédit d'impôt calculé au titre de la dépense à laquelle elles sont rattachées. Les subventions qui ne peuvent pas être rattachées à une dépense particulière doivent être réparties entre chaque catégorie de dépenses éligibles au prorata de celles-ci.

**III - EMPLOI DE CERTAINES DÉPENSES OUVRANT DROIT À CRÉDIT D'IMPÔT**

Nombre de places financées en établissements mentionnés aux deux premiers alinéas de l'article L. 2324-1 du code de la santé publique et assurant l'accueil des enfants de moins de trois ans des salariés	10	
Nombre d'heures de garde d'enfants financées au titre de l'aide financière de l'entreprise mentionnée aux articles L. 7233-4 et L. 7233-5 du code du travail	En accueil collectif <sup>4</sup>	11
	En accueil individuel <sup>5</sup>	12

**IV - PARTICIPATIONS DES SOCIÉTÉS DÉCLARANTES DANS DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES OU GROUPEMENTS ASSIMILÉS**

Nom et adresse des sociétés de personnes ou groupements assimilés et n° SIREN (pour les entreprises)	% de droits détenus dans la société	Quote-part du crédit d'impôt
<b>Montant total du crédit d'impôt dérogé</b>		13

**V - UTILISATION DU CRÉDIT D'IMPÔT**

**Entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés :** reporter le montant du crédit d'impôt déterminé ligne 9 sur le relevé de solde n° 2572-SD et sur la déclaration n° 2069-RCI-SD.

*Les demandes de restitution du crédit d'impôt non imputé sur l'impôt sur les sociétés sont formulées sur l'imprimé n°2573-SD par voie dématérialisée ou sur l'imprimé n°2573-SD disponible sur le portail fiscal [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr).*

**Entreprises individuelles :** reporter le montant du crédit d'impôt déterminé ligne 9 sur la ligne prévue à cet effet des déclarations n° 2042 C-PRO et n° 2069-RCI-SD.

**Répartition du crédit d'impôt famille entre les associés de la société de personnes (ou assimilée)<sup>6</sup>**

Nom et adresse des associés et n° SIREN (pour les entreprises)	% de droits détenus dans la société	Quote-part du crédit d'impôt
<b>Total</b>		

<sup>4</sup> Par exemple : crèche, halte-garderie, micro-crèche.

<sup>5</sup> Par exemple : garde au domicile d'un assistant maternel, en maison d'assistant maternel, au domicile des parents.

<sup>6</sup> Seuls les associés personnes morales ou associés personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1° bis du I de l'article 156 du CGI peuvent faire valoir leur part dans le crédit d'impôt. Le montant global déterminé est réparti entre tous les associés, mais seuls ceux cités ci-avant peuvent prétendre au bénéfice de ce crédit d'impôt. Dès lors, le total de la répartition entre les associés peut être différent du montant déterminé ligne 9.

## IV. - Crédit d'impôt apprentissage

**15 -** Les titulaires de BNC imposables selon le régime de la déclaration contrôlée de plein droit ou sur option, exerçant individuellement ou dans le cadre d'une société de personnes, peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt apprentissage (CGI, art. 244 quater G ; CGI, ann. III, art. 49 septies YJ à 49 septies YO ; BOI-BIC-10-40, 6 avr. 2016).

**Remarque**

Les professionnels qui bénéficient d'un régime d'exonération totale ou partielle d'impôt sur les bénéfices (ZFU, ZRR, Corse, jeunes entreprises innovantes, pôle de compétitivité) sont admis au bénéfice de ce crédit d'impôt.

**16 -**

### Nouveau

L'année 2018 est la dernière année où les entreprises pourront bénéficier du crédit d'impôt apprentissage.  
En effet, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019, le crédit d'impôt apprentissage sera définitivement supprimé (Loi pour la liberté de choisir son avenir professionnel, n° 2018-771, 5 sept. 2018, art. 27, III).

### 17 - Le crédit d'impôt apprentissage est égal au produit de **1 600 € par le nombre moyen annuel d'apprentis** :

- n'ayant pas achevé la **première année** de leur cycle de formation dans l'entreprise, et qui préparent un **diplôme ou un titre à finalité professionnelle** équivalent au plus à un brevet de technicien supérieur (BTS) ou un diplôme des instituts universitaires de technologie (DUT), enregistré au répertoire national des certifications professionnelles (C. éduc. art. L. 335-6) (CGI, art. 244 quater G, I, al. 2).

### Important

Les apprentis en deuxième ou troisième année du cycle de formation ne sont donc plus concernés par le dispositif.

En pratique, il s'agit des apprentis de **16 à 25 ans** en première année du cycle de formation, qui préparent un diplôme de niveau inférieur ou égal à BAC+2 (niveau III).

### Remarque

La "Loi Travail" a prévu d'ouvrir l'accès à l'apprentissage **jusqu'à 30 ans**, et à titre expérimental ce dispositif est testé actuellement en Bretagne, en Bourgogne-Franche-Comté, dans le Centre-Val de Loire, le Grand Est, les Hauts-de-France, la Nouvelle-Aquitaine, le Pays de la Loire, l'Île-de-France et l'Occitanie (L. n° 2016-1088, 8 août 2016, art. 46 ; D. n° 2016-1998, 30 déc. 2016 ; D. n° 2017-355, 20 mars 2017 ; A. 17 janv. 2017).

- ▶ Ces contrat devraient ouvrir droit au dispositif du crédit d'impôt apprentissage mais il conviendra de demander **confirmation par écrit à l'Administration fiscale** avant d'envisager l'embauche d'un apprenti entrant dans cette nouvelle catégorie.

### 18 - Le contrat d'apprentissage doit être établi **par écrit** et prévoir :

- que le professionnel employeur s'engage au versement d'un salaire et à assurer au jeune une formation professionnelle complète, dispensée pour partie au sein de l'entreprise libérale et pour partie en centre de formation d'apprentis ;
- que l'apprenti s'engage, en vue de sa formation, à travailler pour cet employeur pendant la durée du contrat et à suivre la formation dispensée en centre de formation d'apprentis et au sein de l'entreprise libérale.

### 19 - Le montant du crédit d'impôt est **porté à 2 200 € quel que soit le niveau du diplôme préparé**, lorsque l'apprenti est :

- ▶ soit un travailleur handicapé,
- ▶ soit un apprenti sans qualification bénéficiant de l'accompagnement personnalisé et renforcé,
- ▶ soit un apprenti employé par une entreprise portant le label « Entreprise du patrimoine vivant »,
- ▶ soit un apprenti dont le contrat d'apprentissage est signé à l'issue d'un contrat de volontariat pour l'insertion (BOI-BIC-RICI-10-40, § 120, 6 avr. 2016).

### 20 - **Détermination du nombre moyen annuel d'apprentis** - Le nombre moyen annuel d'apprentis correspond au temps de présence cumulé des apprentis au cours de l'année civile chez un professionnel libéral divisé par douze.

Le temps de présence est calculé en mois, tout mois commencé est comptabilisé comme un mois entier (CGI, ann. III, art. 49 septies YJ).

Le calcul doit être fait distinctement pour chaque catégorie d'apprentis (apprentis relevant du crédit d'impôt de 1 600 € / apprentis relevant de celui de 2 200 €).

#### Exemple

Au cours de l'année 2018, un professionnel emploie :

- un apprenti A en première année de BTS du 1/09 au 31/12,
- un apprenti B du 1/01 au 31/12 préparant un DUT (en première année du 1/01 au 31/08, et en seconde année du 1/09 au 31/12),
- un apprenti C ayant le statut de travailleur handicapé en première année de formation (quel que soit le diplôme) du 15/04 au 31/12
- et un apprenti D bénéficiant d'un protocole d'accueil personnalité en deuxième année de formation du 1/09 au 31/12.

Les apprentis pouvant être retenus pour le calcul du crédit d'impôt sont l'apprenti A en première année de formation (4 mois), l'apprenti B mais uniquement du 1er janvier au 31 août (8 mois), l'apprenti C qui est en première année (9 mois) mais pas l'apprenti D qui est en seconde année de formation.

Deux calculs distincts doivent être effectués :

- ▶ Pour le crédit d'impôt de 1 600 €, le nombre moyen d'apprentis est de 1 [= (4+8)/12].
- ▶ Pour le crédit d'impôt de 2 200 €, le nombre moyen d'apprentis est de 0,75 (= 9/12).

Le crédit d'impôt apprentissage dont peut bénéficier le professionnel employeur au titre de 2018 s'élève à 3 250 € [(1 600 € x 1) + (2 200 € x 0,75)].

**21 - Plafonnement du crédit d'impôt** - Le crédit d'impôt calculé est plafonné au montant des dépenses de personnel afférentes aux apprentis employés, minoré des aides publiques reçues en contrepartie de leur accueil.

#### Remarque

Pour le calcul de ce plafond, les **dépenses de personnel afférentes aux apprentis** retenues comprennent les rémunérations des apprentis et leurs accessoires, ainsi que les **charges sociales** correspondantes dans la mesure où celles-ci correspondent à des cotisations obligatoires effectivement prises en charge par l'entreprise (CGI, ann. III, art. 49 septies YK). Sont donc pris en compte :

- les salaires proprement dits,
- les avantages en nature,
- les primes,
- les cotisations sociales obligatoires (sécurité sociale, assurance chômage, caisses de retraite complémentaire).

En revanche, les dépenses afférentes au **maître d'apprentissage** ne sont pas prises en compte.

S'agissant des **aides publiques** à retrancher des dépenses de personnel, sont notamment visées les indemnités compensatrices forfaitaires reçues, et les aides spécifiques perçues pour l'emploi d'apprentis reconnus comme travailleurs handicapés par l'AGEFIPH ou par les collectivités territoriales.

**22 - Obligations déclaratives** - Le montant du crédit d'impôt doit être porté uniquement sur la déclaration n° **2069-RCI-SD**, puis sur la déclaration n° **2042 C PRO**.

### Nouveau

La déclaration spéciale n° **2079-A-SD** n'a pas plus à être adressée à l'Administration mais permet de déterminer le montant du crédit d'impôt apprentissage à reporter sur la déclaration n° 2069-RCI-SD. Elle devra être conservée pour pouvoir être communiquée à l'Administration en cas de demande d'information.

**23 - Utilisation du crédit d'impôt** - Le crédit est imputable sur l'impôt sur le revenu de l'année. L'excédent non imputé est remboursé.

## V. - Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale

**24** - Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2017, les titulaires de BNC qui relevaient du régime de la **déclaration contrôlée de plein droit ou sur option** et qui exerçaient individuellement ou dans le cadre d'une société de personnes, pouvaient bénéficier d'un crédit d'impôt pour les dépenses de prospection commerciale (CGI, art. 244 quater H ; BOI-BIC-RICI-10-30, 12 sept. 2012).

### Nouveau

Ce dispositif a été supprimé pour les périodes d'imposition ouvertes **à compter du 1er janvier 2018** (L. fin. 2018, n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 94).

Le crédit d'impôt s'élevait à **50 % du montant des dépenses** de prospection commerciale engagées en vue de développer l'activité professionnelle en dehors des frontières.

## VI. - Crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE)

**25** - Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013, un crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE) est institué en vue de diminuer le coût du travail supporté par les entreprises et d'améliorer la situation de l'emploi et de la compétitivité des entreprises (CGI, art. 244 quater C ; LPF, art. L 172 G ; BOI-BIC-RICI-10-150, 4 avr. 2018).

**26** -

### Nouveau

2018 est la dernière année d'application du CICE. En effet, celui-ci sera définitivement **supprimé** pour les rémunérations versées **à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019** (L. fin. 2018, n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 86).

La loi de financement de la Sécurité sociale pour 2018 a prévu de le remplacer par un **allègement de charges patronales**.

Cet allègement de charges se traduira de la manière suivante :

- allègement uniforme de 6 points des cotisations sociales d'assurance maladie pour l'ensemble des salariés relevant du régime général de sécurité sociale, applicable sur les salaires dans la limite de 2,5 SMIC pour les rémunérations dues au titre des périodes d'emploi à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019.

Contrairement au CICE, cet allègement bénéficiera à tous les employeurs, quel que soit leur régime d'imposition.

- allègements généraux de cotisations sociales de 4,05 points au niveau du SMIC pour les rémunérations dues au titre des périodes d'emploi à compter du 1<sup>er</sup> octobre 2019. Ces allègements porteront sur les contributions d'assurance chômage et de retraite complémentaire, ce qui se traduira par un allègement supplémentaire du coût du travail pour tous les salariés rémunérés en dessous de 1,6 SMIC.

**27 - Professionnels éligibles** - Sont éligibles au CICE les professionnels relevant du régime de la **déclaration contrôlée** qui emploient des salariés (BOI-BIC-RICI-10-150-10, § 10, 4 avr. 2018).

Les micro-entrepreneurs relevant du régime déclaratif spécial en sont donc exclus.

#### Remarque

Les professionnels qui bénéficient d'une exonération totale ou partielle d'impôt sur les bénéfices peuvent bénéficier du CICE (ZFU-territoires entrepreneurs, ZRR, Corse ou DOM, jeune entreprise innovante).

**28 -**

#### Important

Pour être éligibles au crédit d'impôt, les rémunérations versées doivent être des dépenses retenues pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur bénéfices dans les conditions de droit commun. Ainsi, les rémunérations ouvrant droit au crédit d'impôt doivent avoir le caractère de charges, être **exposées dans l'intérêt de l'exploitation**, être régulièrement **comptabilisées** et appuyées de **pièces justificatives**.

Elles doivent correspondre à un **travail effectif** et ne doivent **pas être excessives** eu égard à l'importance du service rendu (CGI, art. 39, 1-1°-al. 2 et BOI-BIC-CHG-40-40-10, 12 sept. 2012). Compte tenu des règles de territorialité de l'imposition des bénéfices, elles doivent être rattachées une activité libérale imposable en France métropolitaine ou dans un DOM.

Enfin, les rémunérations versées doivent avoir été régulièrement déclarées auprès des organismes de sécurité sociale.

#### Remarque

Pour ouvrir droit au crédit d'impôt, les rémunérations concernées doivent être déclarées sur chacune des **déclarations URSSAF** tout au long de l'année sur une ligne spécifique "Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi" (CTP 400) en base incrémentée : V. [32](#).

**29 - Base de calcul** - Le CICE est calculé en proportion de la **masse salariale brute** de l'entreprise, à l'exclusion des salaires supérieurs à **2,5 fois le SMIC** sur la base de la durée légale du travail. Si ce plafond est respectée, la rémunération totale est retenue.

Ces éléments (rémunération, valeur du SMIC) sont déterminés sur la base des règles qui s'appliquent pour le calcul des cotisations de sécurité sociale et de l'allègement général.

Le CICE est calculé, pour l'ensemble de l'année, sur les **rémunérations versées** au titre de l'année civile, quelle que soit la date de clôture des exercices et quelle que soit leur durée.

Par exception, pour les entreprises ayant 9 salariés au plus qui pratiquent le **décalage de la paie avec rattachement** (CSS, art. R 243-6), le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi est calculé sur les rémunérations se rapportant à la période d'emploi correspondant à l'année civile et non sur les rémunérations versées pendant cette année civile.

#### Sont exclus :

- les rémunérations qui excèdent le plafond de 2,5 fois le SMIC ;
- les rémunérations non déductibles des BNC imposables ou non régulièrement déclarées ;
- les frais professionnels non soumis à cotisations sociales
- les primes liées à l'intéressement et la participation des salariés aux résultats de l'entreprise, et les gains acquis dans le cadre de l'actionnariat salarié.

**30 - Salariés concernés** - Sont retenues les rémunérations versées **aux salariés du professionnel** ainsi que les salaires suivants versés :

- aux **salariés mis à la disposition** d'un autre professionnel ;
- aux **salariés détachés à l'étranger** ;

- aux **apprentis ou aux titulaires de contrat de professionnalisation** ;
- aux titulaires de **contrats aidés** pour le montant net des aides de l'État et des Conseils Généraux.

Sont en revanche exclues les rémunérations versées aux **stagiaires**.

Pour l'année 2018, la **rémunération versée au conjoint de l'exploitant** est prise en compte dans la base de calcul du CICE (la limitation à 17 500 € étant supprimée : V. [9 \[Dépenses professionnelles\]](#)). Elle reste néanmoins soumise au plafond de 2,5 SMIC.

### **31 - Taux du CICE** - Le taux du CICE est fixé à **6 %** pour les rémunérations versées **au cours de l'année 2018**.

#### Remarque

Pour les exploitations situées dans les **départements d'outre-mer**, le taux du CICE est majoré et s'établit **9 %**.

Les exploitations visées s'entendent d'une installation physique (siège de direction de l'entreprise, usine, atelier de fabrication, bureau, magasin, agence...) qui présente un caractère de permanence, possède une certaine autonomie au sein de l'entité constituée par l'entreprise et "dispose de moyens matériels et humains pour exercer une activité" (BOI-BIC-CHAMP-80-10-80, § 100, 4 juil. 2018).

### **32 - Obligations déclaratives fiscales et sociales** - Le montant du crédit d'impôt doit être porté uniquement sur la déclaration n° **2069-RCI-SD** puis sur la déclaration n° **2042 C PRO**.

Le formulaire n° 2079-CICE-FC permet de déterminer le montant du CICE à reporter sur la déclaration n° **2069-RCI-SD**. Ce formulaire ne constitue pas une déclaration et n'a pas à être transmis spontanément à l'Administration. Il devra être conservé pour pouvoir être communiqué à l'Administration en cas de demande d'information.

Pour le versement des cotisations sociales, les employeurs déposent d'une manière générale un bordereau récapitulatif des cotisations (BRC) ou une déclaration unifiée de cotisations sociales (DUCS) pour les employeurs qui effectuent cette déclaration par voie dématérialisée.

Ces déclarations, mensuelles ou trimestrielles en fonction de l'effectif salarié et de la date de versement des rémunérations, sont déposées auprès des URSSAF ou des caisses générales de sécurité sociale (CGSS) dans les DOM.

Pour bénéficier du CICE, l'employeur doit compléter les informations indiquées sur ces déclarations du montant des rémunérations cumulées ouvrant droit au crédit d'impôt et de l'effectif salarié correspondant. Une catégorie de données (code type de personnel : "CTP") a été créée ("CTP 400") dans la déclaration de cotisations sociales pour renseigner les informations demandées.

### **33 - Utilisation du crédit d'impôt** - Les entreprises pourront imputer le CICE sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle les rémunérations ont été versées et les 3 années suivantes. Le remboursement de l'excédent est effectué à l'expiration de cette période.

La créance de CICE est mobilisable auprès des établissements de crédit.

Sous certaines conditions, la créance future de CICE avant liquidation de l'impôt sur le revenu peut également être cédée ou nantie.

Un remboursement immédiat de l'excédent est cependant prévu pour certaines catégories d'entreprises (CGI, art. 199 ter C, II) : PME au sens communautaire, entreprises nouvelles répondant à certaines conditions, jeunes entreprises innovantes et entreprises faisant l'objet d'une procédure de conciliation, de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire.

Sur cette question : V. BOI-BIC-RICI-10-150-30-10, § 30 et s., 1er juin 2016.

## VII. - Crédit d'impôt intéressement

34 -

### Nouveau

Le crédit d'impôt intéressement a été supprimé à compter du 1er janvier 2018.

Il permettait aux professionnels employant **moins de 50 salariés** qui concluaient un accord d'intéressement avec leurs salariés ou amélioreraient par avenant un accord existant, de bénéficier sous certaines conditions d'un crédit d'impôt égal à **30 % de la différence** entre (CGI, art. 244 quater T) :

- le montant des primes dues au titre de l'exercice ;
- la moyenne des primes dues au titre de l'accord précédent ou, si leur montant est plus élevé, les primes dues au titre de l'exercice précédent.

## VIII. - Crédit d'impôt des métiers d'art

**35** - Les titulaires de BNC qui relèvent du régime de la **déclaration contrôlée** de plein droit ou sur option et qui exercent individuellement ou dans le cadre d'une société de personnes, peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt en faveur des métiers d'arts (CGI, art. 244 quater O).

Ce crédit d'impôt est égal à **10 %** (voire 15 %) de certaines dépenses de conception engagées par les professionnels (BOI-BIC-RICI-10-100, 7 juin 2017).

### Remarque

Les entreprises qui bénéficient d'un régime spécifique d'exonération d'impôt sur le revenu sont également éligibles au crédit d'impôt.

### Remarque

Ce dispositif s'applique aux **dépenses réalisées jusqu'au 31 décembre 2019**.

**36 - Entreprises concernées** - Les entreprises pouvant en bénéficier sont les entreprises dont les charges de personnel afférentes aux **salariés qui exercent un métier d'art** représentent au moins **30 % de la masse salariale totale**.

Sont visés les métiers d'art énumérés par l'arrêté du 24 décembre 2015 modifié, pris en application de la loi n° 96-603 du 5 juillet 1996.

Sont également éligibles (mais elles ne devraient pas concerner les professions libérales) :

- les entreprises industrielles exerçant leur activité dans les **secteurs de l'horlogerie, de la bijouterie, de la joaillerie, de l'orfèvrerie, de la lunetterie, des arts de la table, du jouet, de la facture instrumentale et de l'ameublement** ;
- les entreprises portant le label "**entreprise du patrimoine vivant**" au sens de l'article 23 de la loi n° 2005-882 du 2 août 2005 en faveur des petites et moyennes entreprises.

Pour les **dépenses exposées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017**, afin de soutenir l'activité de restauration du patrimoine, qui n'entrait pas dans le champ du dispositif, le crédit d'impôt est étendu aux activités de **restauration du patrimoine**.

Le "domaine de la restauration" comprend les métiers de restaurateur de peintures, de documents graphiques et imprimés, de photographies, de sculptures, de textiles, de cuirs, de métal, de meubles, de mosaïques, de céramiques, de verre et de cristal, de vitraux, ou encore d'objets scientifiques, techniques et industriels.

**37 - Dépenses éligibles** - Ouvrent droit au crédit d'impôt les dépenses :

- ▶ de **salaires et charges sociales** afférents aux salariés directement affectés à la création d'ouvrages réalisés en un seul exemplaire ou en petite série ;
- ▶ de dotations aux **amortissements** des immobilisations, corporelles et incorporelles, créées ou acquises à l'état neuf, qui sont directement affectées à la création d'ouvrages précités et à la réalisation de prototypes ;
- ▶ de frais de dépôt des **dessins et modèles** relatifs aux ouvrages réalisés en seul exemplaire ou en petite série ;
- ▶ de **frais de défense** des dessins et modèles, dans la limite de 60 000 € par an ;
- ▶ liées à l'élaboration d'**ouvrages réalisés en seul exemplaire ou en petite série** confiées à des stylistes ou bureaux de style externes.

### 38 - Non cumul avec d'autres crédits d'impôt -

#### Important

Les mêmes dépenses ne peuvent à la fois entrer dans la base de calcul du crédit d'impôt au titre des métiers d'art et dans celle d'un autre crédit d'impôt (notamment le CICE au titre des salaires : V. [25](#) et s.).

Ainsi, une même dépense ne sera retenue que dans la base d'un seul crédit d'impôt au choix du professionnel (soit dans la base de calcul du crédit d'impôt en faveur des métiers d'art, soit dans la base de calcul d'un autre crédit d'impôt).

**39 - Calcul du crédit d'impôt** - Le crédit d'impôt des métiers d'art est égal à **10 %** des dépenses éligibles définies ci-dessus.

Il est porté à **15 %** pour les entreprises portant le label "Entreprise du patrimoine vivant" au 31 décembre de l'année considérée (BOI-BIC-RICI-10-100, § 180, 7 juin 2017).

**40 - Obligations déclaratives** - Le montant du crédit d'impôt doit être reporté sur la déclaration n° **2069-RCI-SD** et ensuite sur la déclaration n° **2042 C PRO**.

Le professionnel doit joindre une déclaration spéciale n° **2079-ART-SD** à sa déclaration n° 2035-SD.

**cerfa**  
 Formulaire obligatoire N° 13342\*12  
 Art 49 septies ZO de l'annexe III au CGI



N° 2079-ART-SD  
 (2019)

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

**CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DES MÉTIERS D'ART**  
 (Article 244 quater O du code général des impôts)  
 Au titre de l'année.....<sup>1</sup>

Nombre d'intercalaires

Dénomination de l'entreprise	Nature de l'activité exercée
Adresse	
N° SIREN :	Exercice clos le
Nom et adresse personnelle de l'exploitant <sup>2</sup>	

**SOCIÉTÉ BÉNÉFICIAIRE DU RÉGIME FISCAL DES GROUPES DE SOCIÉTÉS (COCHER LA CASE)**

Dénomination de la société mère	N° SIREN
Adresse	

**I - ENTREPRISES<sup>3</sup> CONCERNÉES PAR LE DISPOSITIF**

Entreprises dont les charges de personnel afférentes aux salariés qui exercent un des métiers d'art énumérés dans un arrêté du ministre chargé des petites et moyennes entreprises représentent au moins 30 % de la masse salariale totale de l'entreprise (mentionner le % des charges de personnel correspondantes) <sup>4</sup>	%
Entreprises industrielles des secteurs de l'horlogerie, de la bijouterie, de la joaillerie, de l'orfèvrerie, de la lunetterie, des arts de la table, du jouet, de la facture instrumentale et de l'ameublement <sup>5</sup> (se référer à la nomenclature)	
Entreprises portant le label « entreprise du patrimoine vivant » : cocher la case <input type="checkbox"/>	
- Date du dépôt de la demande d'octroi du label « entreprise du patrimoine vivant » :	
- Date d'octroi du label « entreprise du patrimoine vivant » :	

**II - DÉTERMINATION DE LA BASE DE CALCUL DU CRÉDIT D'IMPÔT**

Nature des dépenses ouvrant droit à crédit d'impôt*	Montant	
Salaires et charges sociales afférents aux salariés directement affectés à la création d'ouvrages réalisés en un seul exemplaire ou en petite série <sup>6</sup>	1	
Dotations aux amortissements des immobilisations créées ou acquises à l'état neuf qui sont directement affectées à la création d'ouvrages réalisés en un seul exemplaire ou en petite série et à la réalisation de prototypes	2	
Frais de dépôt des dessins et modèles relatifs aux ouvrages réalisés en un seul exemplaire ou en petite série	3	

\* Les mêmes dépenses ne peuvent entrer à la fois dans la base de calcul du crédit d'impôt en faveur des métiers d'art et d'un autre crédit d'impôt.  
<sup>1</sup> Préciser l'année civile concernée.  
<sup>2</sup> Pour les entreprises individuelles.  
<sup>3</sup> Les entreprises éligibles au crédit d'impôt en faveur des métiers d'art sont celles mentionnées au III de l'article 244 quater O du CGI qui exercent une activité de production de biens meubles corporels fabriqués en un exemplaire ou en petite série ainsi que celles mentionnées aux 1° et 3° du même III lorsqu'elles œuvrent dans le domaine de la restauration du patrimoine, en application respectivement du I et du I bis de l'article 244 quater O du CGI.  
<sup>4</sup> Cf arrêté du 24 décembre 2015 fixant la liste des métiers de l'artisanat de l'art.  
<sup>5</sup> Cf arrêté du 14 juin 2006 fixant la nomenclature des activités et des produits concernés.  
<sup>6</sup> La notion de création d'ouvrages uniques est définie selon deux critères cumulatifs. Il s'agit d'ouvrages pouvant s'appuyer sur la réalisation de plans, maquettes, prototypes, tests ou encore de mise au point manuelle particulière à l'ouvrage et ne figurant pas à l'identique dans les réalisations précédentes de l'entreprise.



Les dépenses liées à l'élaboration d'ouvrages réalisés en un seul exemplaire ou en petite série confiées à des stylistes ou bureaux de style externes	4	
Salaires et charges sociales afférents aux salariés directement affectés à l'activité de restauration du patrimoine <sup>7</sup>	5	
Dotations aux amortissements des immobilisations créées ou acquises à l'état neuf qui sont directement affectées à l'activité de restauration du patrimoine	6	
Frais de dépôt des dessins et modèles relatifs à l'activité de restauration du patrimoine	7	
Les dépenses liées à l'activité de restauration du patrimoine confiées à des stylistes ou à des bureaux de style externes	8	
Frais de défense des dessins et modèles (dans la limite de 60 000 € par an)	9	
Subventions publiques reçues par les entreprises à raison des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt	10	
Total (lignes 1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 - 10)	11	

**III - CALCUL DU CRÉDIT D'IMPÔT**

Montant du crédit d'impôt (montant ligne 11 × 10 %)	12	
Montant du crédit d'impôt à taux majoré (montant ligne 11 × 15 %) <sup>8</sup>	13	
Quote-part de crédit d'impôt métiers d'art résultant de la participation de l'entreprise dans des sociétés de personnes ou groupements assimilés (reporter le montant indiqué ligne 20)	14	0
Montant du crédit d'impôt brut avant plafonnement (montant ligne 12 ou ligne 13 + ligne 14)	15	
Montant du crédit d'impôt net après plafonnement : si montant ligne 15 < 30 000 €, reporter à la ligne 16 le montant déterminé ligne 15 si montant ligne 15 > 30 000 €, reporter à la ligne 16 le montant de 30 000 €	16	
Montant des aides de minimis accordées à l'entreprise [ensemble des aides obtenues au titre de l'exercice au cours duquel la déclaration est déposée et au cours des deux exercices précédents dans la limite de 200 000 € et dans les conditions du règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission, du 18 décembre 2013, relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne <sup>9</sup>	17	
Montant cumulé du crédit d'impôt et des aides de minimis (montant ligne 16 + montant ligne 17)	18	
Montant du crédit d'impôt net après plafonnement : si montant ligne 17 = 200 000 € <sup>9</sup> reporter zéro ligne 19 si montant ligne 18 < 200 000 €, reporter à la ligne 19 le montant déterminé ligne 16 Si montant ligne 18 > 200 000 €, le montant à reporter ligne 19 est égal à (200 000 € - montant ligne 17)	19	

**IV - PARTICIPATION DE L'ENTREPRISE DÉCLARANTE DANS DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES OU GROUPEMENTS ASSIMILÉS**

Nom et adresse des sociétés de personnes ou groupements assimilés et n° SIREN (pour les entreprises)	% de droits détenus dans la société	Quote-part du crédit d'impôt
<b>Montant total du crédit d'impôt dégagé</b>		20

<sup>7</sup> L'activité de restauration du patrimoine ouvre droit au crédit d'impôt en faveur des métiers d'art lorsqu'elle est exercée sur le patrimoine matériel défini au premier alinéa de l'article L.1 du code du patrimoine. Il s'agit de l'ensemble des biens, immobiliers ou mobiliers, relevant de la propriété publique ou privée, qui présentent un intérêt historique, artistique, archéologique, esthétique, scientifique ou technique.

<sup>8</sup> Le taux est porté à 15 % lorsque les dépenses engagées au cours d'une année sont exposées par une entreprise portant le label « entreprise du patrimoine vivant » au 31 décembre de cette même année.

<sup>9</sup> En particulier, le seuil est de 100 000 € pour les entreprises du secteur du transport routier de personnes ou de marchandises.

## IX. - Réduction d'impôt mécénat

**41** - Les titulaires de BNC imposables selon le régime de la déclaration contrôlée peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt au titre de leurs dépenses de mécénat (CGI, art. 238 bis).

**42** - Le crédit d'impôt est égal à **60 %** des dons que le professionnel octroie.

Le don est un soutien matériel ou financier apporté à une œuvre ou une personne morale pour l'exercice d'activité présentant un **intérêt général**.

Les bénéficiaires doivent en effet être des œuvres ou d'organismes ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises.

Le don peut être effectué **en numéraire ou en nature**.

#### Nouveau

La loi de finances pour 2019 a étendu le bénéfice de la réduction d'impôt mécénat aux dons effectués au profit d'organismes ayant pour activité principale la **présentation au public d'œuvres audiovisuelles** (festivals de séries). Cette mesure s'applique aux versements effectués au titre de l'année 2018 et des années suivantes pour les entreprises imposables à l'impôt sur le revenu.

**43 - L'élément déterminant est que le versement doit être effectué sans contrepartie directe ou indirecte en retour** (BOI-BIC-RICI, 20-30-10-20, § 120, 3 janv. 2018).

Le don se distingue ainsi du **parrainage ("sponsoring")** qui a pour vocation de promouvoir l'image du parraineur dans un but commercial.

Les versements faits dans le cadre d'opérations de parrainage ne sont pas éligibles à la réduction d'impôt mécénat dès lors que la personne ou l'organisme bénéficiaire octroie une contrepartie au versement résidant dans la promotion de l'image ou des services de la partie versante.

**44 - Plafonnement des dons éligibles** - La réduction d'impôt est égale à **60 %** du montant des versements effectués dans la **limite de 5 pour mille des recettes HT**.

Lorsque cette limite est dépassée au cours d'un exercice, l'excédent de versement peut donner lieu à réduction d'impôt au titre des cinq exercices suivants après prise en compte des versements effectués au titre de chacun de ces exercices, sans qu'il puisse en résulter un dépassement du plafond pour ces exercices.

#### Nouveau

A partir de 2019, un second plafond sera mis en place et fixé à 10 000 € en valeur absolue. Il sera alternatif au plafond de 5 pour mille des recettes qui restera applicable s'il est plus avantageux pour le professionnel.

**45 - Non déductibilité des dons éligibles à la réduction d'impôt -**

#### Important

Les sommes versées au titre des dépenses de mécénat ne sont pas déductibles du bénéfice imposable et devront donc être réintégrées en totalité à la **ligne 36 "divers à réintégrer" de l'annexe n° 2035-B-SD**.

Dès règles particulières s'appliquent lorsque le don est fait par le biais de la **remise d'une immobilisation** : voir BOI-BIC-RICI-20-30-10-20, § 110, 3 janv. 2018.

**46 - Obligations déclaratives** - Le montant de la réduction d'impôt doit être porté uniquement sur la déclaration n° **2069-RCI-SD** puis sur la déclaration n° **2042 C PRO**.

Depuis 2016, la déclaration spéciale n° 2069-M-SD est supprimée. Ce formulaire permettait de déterminer le montant de la réduction d'impôt mécénat à reporter sur la déclaration n° 2069-RCI-SD, ainsi que le suivi de l'excédent de la réduction d'impôt. Il n'a plus à être transmis à l'Administration mais devra néanmoins être conservé et communiqué en cas de demande d'information de sa part.

#### Nouveau

**Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019**, les entreprises versant plus de 10 000 € de dons au cours d'un même exercice devront effectuer une déclaration détaillée de ces dons (montant, date, identification du bénéficiaire, contrepartie éventuelles). Cette déclaration sera transmise à partir de 2020

sur un support électronique dans le même délai que celui prévu pour le dépôt de la déclaration n°2035 (CGI, art. 238 bis, 6, al. 2 nouveau).

Le défaut de production de cette déclaration entraînera l'application d'une amende de 1 500 € (CGI, art. 1729 B, 1 modifié). Les omissions ou inexactitudes constatées dans la déclaration entraîneront l'application d'une amende de 15 € par omission ou inexactitude, avec un minimum de 60 € et un plafond de 10 000 € (CGI, art. 1729 B, 2). L'amende ne sera pas applicable, en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, si le professionnel répare l'infraction, soit spontanément, soit dans les 30 jours suivant une demande de l'Administration (CGI, art. 1729 B, 3).

## X. - Crédit d'impôt pour investissement en Corse

**47** - Les titulaires de BNC imposables sous le régime de la **déclaration contrôlée** de plein droit ou sur option peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt pour investissement en Corse (CGI, art. 244 quater E ; CGI, art. 199 ter D ; BOI-BIC-RICI-10-60, 7 juin 2017).

### Important

Ce crédit d'impôt se cumule avec le dispositif de la **zone franche de Corse** jusqu'à l'expiration de ce dernier régime.

En revanche, son application est subordonnée à une option expresse irrévocable du professionnel qui emporte renonciation au bénéfice des régimes des **jeunes entreprises innovantes** et des **entreprises nouvelles implantées en Corse**.

**48** - Les entreprises bénéficient d'un crédit d'impôt de **20 %** assis sur les investissements réalisés et exploités en Corse **entre le 1<sup>er</sup> janvier 2002 et le 31 décembre 2020** qui ne constituent pas des investissements de remplacement, financés sans aides publiques pour 25 % au moins de leur montant.

Pour bénéficier du dispositif, le professionnel doit, au cours de la période d'imposition :

- employer moins de 250 salariés ;
- réaliser un montant de recettes annuelles hors taxes inférieur à 40 millions d'euros ou avoir un total de bilan inférieur à 27 millions d'euros.

### Nouveau

Pour les investissements réalisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, la définition des entreprises éligibles au crédit d'impôt Corse est alignée sur la définition de la PME communautaire. Ainsi, le plafond de chiffre d'affaires sera remonté à 50 millions d'euros, et le total bilan à 43 millions d'euros (le plafond de 250 salariés étant maintenu).

**49 - À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017**, un taux majoré de **30 %** est prévu pour les **très petites entreprises** (L. fin. 2017, n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 74) :

- ▶ qui ont employé **moins de 11 salariés** ;

L'effectif de l'entreprise est apprécié par référence au nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice ou de la période d'imposition.

- ▶ et qui ont :

- soit réalisé un **chiffre d'affaires** n'excédant pas 2 millions d'euros au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené le cas échéant à 12 mois lors de la réalisation des investissements éligibles,
- soit un **total de bilan** n'excédant pas 2 millions d'euros ;

▶

et, **s'il s'agit de sociétés**, dont le capital est entièrement libéré et détenu de manière continue, pour **75 %** au moins, par des personnes physiques ou par une société répondant aux mêmes conditions (CGI, art. 244 quater E, I, 3° bis nouveau, al. 1er).

Par ailleurs, une **neutralisation temporaire des effets du franchissement du seuil d'effectif** est prévue. Ainsi, au titre des exercices clos entre le 31 décembre 2017 et le 31 décembre 2018, lorsqu'une entreprise constate, à la date de la clôture de son exercice, un dépassement du seuil d'effectif (c'est-à-dire emploi 11 salariés ou plus), cette circonstance ne lui fait pas perdre le bénéfice du crédit d'impôt au titre de cet exercice et des 2 exercices suivants (CGI, art. 244 quater E, I, 3° bis nouveau, al. 2). Elle peut ainsi continuer à bénéficier du taux de 30 % au titre de cette période.

**50** - Les investissements éligibles à ce dispositif sont les biens d'équipement amortissables selon le mode dégressif, les agencements et installations de locaux commerciaux habituellement ouverts à la clientèle, les logiciels constitutifs d'éléments d'actif immobilisé nécessaires à l'utilisation de ces biens ainsi que les travaux de rénovation d'hôtel.

Les commentaires de l'Administration sur les investissements concernés sont publiés dans BOI-BIC-RICI-10-60-10-20, 7 juin 2017.

#### Nouveau

Pour les investissements réalisés à compter du 1er janvier 2019, la loi de finances pour 2019 a exclu les investissements réalisés pour les activités de gestion et de location de **meublés de tourisme** situés en Corse.

**51 - Utilisation du crédit d'impôt** - Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année de réalisation de l'investissement. L'excédent éventuel est reportable au titre des neuf années suivantes.

La créance peut être cédée à un établissement de crédit.

Le crédit d'impôt excédentaire résultant d'investissements réalisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012 peut faire l'objet d'un **remboursement immédiat**, sous certaines conditions, lorsque le professionnel :

- crée une activité nouvelle ;
- ou bénéficie du statut d'entreprises innovantes ;
- ou remplit les critères de la PME communautaire ;
- ou encore, fait l'objet d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire.

#### Remarque

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013, le remboursement immédiat de l'excédent de crédit d'impôt peut également être demandé par les professionnels qui ont ouvert une **procédure de conciliation** (C. com., art. L 611-4).

**52 - Obligations déclaratives** - Le montant du crédit d'impôt doit être reporté sur la déclaration n° **2069-RCI-SD**, et ensuite sur la déclaration n° **2042 C PRO**.

Une déclaration spéciale n° **2069-D-SD** doit également être jointe à la déclaration n° 2035-SD.

<p><b>Formulaire obligatoire N° 12562*110</b> Art. 49 septies WB annexe III au CGI</p>	 <small>Liberté • Égalité • Fraternité</small> <b>RÉPUBLIQUE FRANÇAISE</b>	<p><b>N° 2069-D-SD</b> <b>(2018)</b></p> <p style="text-align: center;"><b>DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES</b>  <b>CREDIT IMPOT POUR CERTAINS INVESTISSEMENTS EN CORSE</b>  <i>(Article 244 quater E du code général des impôts)</i></p>
--	--	--

**Investissements réalisés au cours de l'exercice ouvert le :  clos le**

Nom et prénoms ou dénomination de l'entreprise :		N° SIREN :	
		Activité exercée :	
Adresse :		Ancienne adresse en cas de changement :	

Option (irrévocable) pour le crédit d'impôt (à souscrire lors du premier dépôt) :

Date de l'option pour le crédit d'impôt (s'il ne s'agit pas des premiers investissements)	Le soussigné, déclare que l'entreprise opte au titre de l'exercice clos le .....pour le crédit d'impôt pour investissement en Corse prévu à l'article 244 quater E du code général des impôts et renonce au bénéfice des régimes prévus aux articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 quindecies et 208 sexies du même code.
---	--

**I – CALCUL DU CRÉDIT D'IMPÔT**

**POUR LES ENTREPRISES NE POUVANT PAS BÉNÉFICIER DU TAUX À 30 %<sup>1</sup> :**

Nature des investissements éligibles réalisés au titre de l'exercice	Prix de revient hors taxes net de subventions publiques (a)	Taux du crédit d'impôt (b)	Reprise <sup>2</sup> (c)	Montant [(a x b)-c]
Biens d'équipements amortissables selon le mode dégressif <sup>3</sup>		20 %		1
Agencements et installations de locaux commerciaux habituellement ouverts à la clientèle <sup>3</sup>		20 %		2
Logiciels <sup>4</sup>		20 %		3
Travaux de rénovation d'hôtel		20 %		4
<b>Total (1 + 2 + 3 + 4)</b>		<b>20 %</b>		<b>5</b>

**POUR LES ENTREPRISES BÉNÉFICIAIRE DU TAUX À 30 %<sup>1</sup> :**

Nature des investissements éligibles réalisés au titre de l'exercice	Prix de revient hors taxes net de subventions publiques (a)	Taux du crédit d'impôt (b)	Reprise <sup>2</sup> (c)	Montant [(a x b)-c]
Biens d'équipements amortissables selon le mode dégressif <sup>3</sup>		30 %		6
Agencements et installations de locaux commerciaux habituellement ouverts à la clientèle <sup>3</sup>		30 %		7
Logiciels <sup>4</sup>		30 %		8

<sup>1</sup> A compter des exercices clos au 31 décembre 2017, le taux du crédit d'impôt est porté à 30 % (au lieu de 20 %) pour les entreprises qui ont employé moins de onze salariés et réalisé soit un chiffre d'affaires n'excédant pas 2 millions d'euros au cours de l'exercice ou de la période d'imposition (ramené le cas échéant à douze mois en cours lors de la réalisation des investissements éligibles), soit un total de bilan n'excédant pas 2 millions d'euros. Le capital des sociétés bénéficiaires doit être entièrement libéré et détenu de manière continue, pour 75 % au moins, par des personnes physiques ou par une société répondant aux mêmes conditions. Les entreprises qui constatent un dépassement du seuil d'effectif à la clôture des exercices clos entre le 31 décembre 2017 et le 31 décembre 2018 conservent le bénéfice du crédit d'impôt au taux de 30 % au titre de l'exercice de dépassement et des deux exercices suivants.

<sup>2</sup> Si dans un délai de cinq ans de son acquisition ou de sa création ou pendant sa durée normale d'utilisation si elle est inférieure, un bien ayant ouvert droit au crédit d'impôt est cédé ou cesse d'être affecté à l'activité pour laquelle il a été acquis ou crée ou si l'acquéreur cesse son activité, le crédit d'impôt fait l'objet d'une reprise au titre de l'exercice ou de l'année où interviennent ces événements.

<sup>3</sup> Créés ou acquis à l'état neuf ou pris en location auprès d'une société de crédit-bail régie par le chapitre V du titre I<sup>er</sup> du livre V du code monétaire et financier.

<sup>4</sup> Ne sont visés que les logiciels constituant des éléments de l'actif immobilisé et nécessaires à l'utilisation des investissements (mentionnés ligne 1 et 2).

Travaux de rénovation d'hôtel	30 %	9
Total (6 + 7 + 8 + 9)	30 %	10

**II – CADRE À SERVIR POUR LA RÉPARTITION DU CRÉDIT D'IMPÔT ENTRE LES ASSOCIÉS MEMBRES DE SOCIÉTÉS DE PERSONNES OU GROUPEMENTS ASSIMILÉS<sup>5</sup>**

Nom et adresse des associés et n° SIRET (pour les entreprises)	% de droits détenus dans la société	Quote-part du crédit d'impôt
<b>Total</b>		

**III – UTILISATION DU CRÉDIT D'IMPÔT**

**III-1. Entreprises à l'impôt sur les sociétés :** reporter le montant du crédit d'impôt sur le relevé de solde n° 2572-SD et sur la déclaration n° 2069-RCI-SD.

CAS GÉNÉRAL		
Montant du crédit d'impôt (report de la ligne 5 ou de la ligne 10)	11	
Montant imputé sur l'impôt sur les sociétés (pour les entreprises à l'IS)	12	
Montant restant à imputer (ligne 11 – ligne 12)	13	
CAS PARTICULIERS : ENTREPRISES NOUVELLES, JEUNES ENTREPRISES INNOVANTES, PME AU SENS COMMUNAUTAIRE, ENTREPRISES AYANT FAIT L'OBJET D'UNE PROCÉDURE DE CONCILIATION, DE SAUVEGARDE, D'UN REDRESSEMENT OU D'UNE LIQUIDATION JUDICIAIRE (article 199 ter D. II du CGI)		
Montant du crédit d'impôt (report de la ligne 5 ou de la ligne 10)	14	
Montant imputé sur l'impôt sur les sociétés (pour les entreprises à l'IS)	15	
Montant dont la restitution est demandée (ligne 14 - ligne 15)	16	
MOBILISATION DE LA CRÉANCE AUPRÈS D'UN ÉTABLISSEMENT DE CRÉDIT		
Montant des créances dont la mobilisation est demandée	17	

*Les demandes de restitution anticipées ou à l'issue de la période d'imputation du crédit d'impôt non imputé sur l'impôt sur les sociétés sont formulées sur l'imprimé n°2573-SD par voie dématérialisée (procédure EDI ou EFi) ou sur l'imprimé n°2573-SD disponible sur le portail fiscal [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr).*

**III-2. Entreprises à l'impôt sur le revenu :** reporter le montant du crédit d'impôt déterminé sur les déclarations n° 2042 C-PRO et n° 2069-RCI-SD.

**Mobilisation de créances**

MOBILISATION DE LA CRÉANCE AUPRÈS D'UN ÉTABLISSEMENT DE CRÉDIT		
Montant des créances dont la mobilisation est demandée	18	

## XI. - Réduction d'impôt pour frais de tenue de comptabilité et frais d'adhésion à une AGA

**53** - Les adhérents des associations de gestion agréées bénéficient sous certaines conditions d'une réduction d'impôt, plafonnée à 915 € par an, pour frais de tenue de comptabilité et frais d'adhésion à une association de gestion agréée (CGI, art. 199 quater B ; BOI-IR-RICI-10, 1er juin 2018).

Cette réduction d'impôt est réservée aux adhérents réalisant **moins de 70 000 € HT de recettes annuelles et relevant, sur option, du régime de la déclaration contrôlée.**

La réduction s'applique donc aux contribuables relevant du micro-BNC qui optent pour le régime de la déclaration contrôlée.

Les titulaires de BNC dont les résultats sont obligatoirement soumis au régime de la déclaration contrôlée sont donc exclus du dispositif (V. [39 \[Présentation des régimes d'imposition\]](#)).

**54** - La réduction d'impôt est égale aux 2/3 du montant des dépenses exposées (déduction faite de la TVA récupérée le cas échéant) :

- ▶ pour la **tenue de la comptabilité** ;

Il s'agit des honoraires versés à un **professionnel de la comptabilité** ou le cas échéant à une association de gestion agréée ou un tiers pour une prestation concourant directement à l'établissement de la comptabilité.

► pour l'adhésion à une **association agréés**.

Il s'agit ici de toutes les sommes versées à une association agréée : cotisations proprement dites, droits d'entrée, cotisations ou honoraires particuliers versés en rémunération et prestations personnalisées (assistance en cas de contrôle fiscal, établissement de la déclaration fiscale).

► d'une manière générale, tous les **achats et frais concourant directement à l'établissement de la comptabilité** (achats de livres comptables, documentation) qui ont le nature de charges déductibles.

► pour la **rémunération** (et les charges sociales correspondantes) qui est allouée à un salarié de l'entreprise (ou le conjoint de l'exploitant) lorsque celui-ci tient la comptabilité de l'exploitant.

Seule sera retenue la quote-part de salaire chargé de cette personne correspondant au temps consacré à la tenue de la comptabilité.

**55 - Cette réduction d'impôt est plafonnée à 915 € par an.**

Elle est imputable sur l'impôt sur le revenu du professionnel et dans la limite de ce montant (l'excédent de réduction d'impôt n'étant pas restituable en cas d'insuffisance d'impôt).

Remarque

Le montant de la réduction d'impôt n'a pas à être ajustée en cas de création ou de cessation d'entreprise.

**56 - En contrepartie, les frais éligibles à la réduction d'impôt ne sont pas déductibles du résultat imposable.**

► Ils doivent donc être réintégrés sur la ligne 36 case CC "divers à réintégrer" (voir [3 \[Détermination du résultat\]](#)).

Exemple

Au titre de 2018, un masseur-kinésithérapeute a réglé 1 200 € à un expert-comptable pour la tenue de sa comptabilité et 200 € de cotisations à son association de gestion agréée.

La réduction d'impôt sera de 2/3 des dépenses éligibles, soit  $1\,400 \times 2/3 = 933$  € plafonnés à 915 €.

La différence entre les frais (1 400 €) et la réduction d'impôt obtenue (915 €), soit 475 € reste déductible du résultat imposable.

**57 - Obligations déclaratives -** Le montant des frais éligibles sera reporté sur la déclaration n° **2042 C PRO** dans la rubrique "**Réductions ou crédits d'impôt**", **case 7 FF**.

Il conviendra également d'indiquer en ligne 7 FG le nombre de cabinets exploités par le professionnel.

Le montant de la réduction d'impôt n'a pas à être reporté sur l'imprimé 2069-RCI-SD.

## XII. - Réduction d'impôt pour acquisition de biens culturels

**58 -** Les titulaires de BNC, soumis à l'impôt sur le revenu quel que soit leur régime d'imposition, peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt égale à **40 %** du montant des dépenses consacrées à l'achat de biens culturels présentant le caractère de "**trésors nationaux**" et faisant l'objet, à la date d'acquisition, d'un refus de certificat d'exportation (CGI, art. 238 bis-0 AB).

Ce dispositif est soumis à l'agrément du Ministre de la Culture.

Pour plus de détails sur ce régime : V. BOI-BIC-RICI-20-20, 12 sept. 2012.

**59 - Obligations déclaratives -** Le montant des frais éligibles sera reporté sur la déclaration n° **2042 C PRO** dans la rubrique "**Réductions ou crédits d'impôt**", **case 7 UO**.

Le montant de la réduction d'impôt n'a pas à être reporté sur l'imprimé 2069-RCI-SD.

# Régimes spéciaux

Date de publication : 1 févr. 2019

## I. - Régimes particuliers à certaines professions

**1** - Des régimes spéciaux d'imposition ou de calcul de la base imposable sont prévus pour les professions suivantes :

- agents généraux d'assurance (V. 2 et s.) ;
- médecins (V. 8 et s.) ;
- vétérinaires (V. 25 et s.) ;
- professions littéraires, artistiques ou sportives (V. 28 et s.) ;
- inventeurs et concepteurs de logiciels (V. 33 et s.) ;
- fonctionnaires apportant leur concours à des entreprises privées (V. 37 et s.).

### A. - Agents généraux d'assurance

#### 1° Option pour le régime des traitements et salaires

**2** - Les agents généraux d'assurance et leurs sous-agents peuvent opter pour que le revenu imposable provenant des **commissions versées par les compagnies d'assurances** qu'ils représentent, ès qualités, soit déterminé selon les règles prévues en matière de traitements et salaires (CGI, art. 93, 1<sup>er</sup> ter).

#### Remarque

Pour l'imposition des revenus 2018, cette option a dû être formulée **avant le 1<sup>er</sup> mars 2018**.  
L'option reste valable jusqu'à ce qu'elle soit expressément dénoncée dans le même délai.

**3 - Obligations déclaratives** - Ils doivent alors :

- porter au cadre "traitements et salaires" de leur déclaration d'ensemble de revenus n° **2042** le montant des **commissions perçues** au cours de l'année ;
- et joindre à cette déclaration :
  - ▶ un état des commissions rétrocédées à des confrères,
  - ▶ un état détaillé de leurs dépenses professionnelles lorsqu'ils ont opté pour la déduction des frais réels ;
 

En cas de pluralité d'activité (par exemple courtages et commissions), les dépenses professionnelles sont à prendre en compte au prorata des recettes respectives sauf s'il est possible de les imputer de manière spécifique à une activité particulière.
- ▶ un état des plus-values ou moins-values réalisées en 2016.

#### Important

Les **courtages et rémunérations accessoires** ne bénéficient pas de l'option pour l'imposition selon les traitements et salaires. Par conséquent, les revenus tirés des opérations de courtage doivent toujours être soumis à l'impôt sur le revenu distinctement au titre des bénéficiaires industriels et commerciaux (BOI-BNC-SECT-10-20, 3 févr. 2016, § 120).

**4 - Cas particulier des revenus provenant de l'activité de mandataire financier** - L'acquisition de ces revenus ne remet pas en cause le bénéfice de l'imposition dans la catégorie des traitements et salaires pour autant que l'établissement financier dont ils émanent soit une **filiale à plus de 50 % de la compagnie d'assurance** (BOI-BNC-SECT-10-10, § 220, 12 sept. 2012).

- ▶ Les évolutions actuelles dans le secteur de l'assurance font que cette condition n'est plus remplie pour un nombre grandissant d'agents.

Un agent d'assurance qui ne peut plus bénéficier de l'imposition dans la catégorie des traitements et salaires a toujours la possibilité d'adhérer à une association de gestion agréée. Ses revenus seront alors déclarés dans les conditions communes aux BNC.

## 2° Autres particularités fiscales

**5 - Versement d'une indemnité compensatrice** - Un agent peut devoir verser à un confrère une **indemnité compensatrice** lorsqu'il reprend un de ses dossiers à l'occasion d'un changement de domicile. Cette indemnité est à porter en "honoraires rétrocedés" **ligne 3 de l'annexe n° 2035-A-SD** et est à déclarer sur la DAS 2.

**6 - Perception d'une indemnité compensatrice à l'occasion de la cessation d'activité** - Cette indemnité ne peut bénéficier du régime d'exonération prévu en cas de cession de leur portefeuille (Rép. min. Bur, JOAN Q 7 juin 2005).

Toutefois, les dispositions de l'article 151 septies A du CGI peuvent s'appliquer aux agents d'assurance qui exercent seuls leur activité à l'occasion de leur **départ en retraite** (V. 78 [Plus-values et moins-values professionnelles] et en particulier 92 [Plus-values et moins-values professionnelles]).

**7 - Sociétés constituées entre agents généraux d'assurance** - L'activité d'agent général d'assurance n'est plus une activité civile (CE avis, 23 mars 1982). Les agents généraux ne peuvent donc plus constituer de sociétés civiles de moyens ou de sociétés civiles professionnelles.

Les instances professionnelles ont donc mis en place des sociétés en participation de 3 types :

- les **sociétés en participation de moyens** et les **sociétés en participation de moyens et de gestion**, les associés conservent le bénéfice de l'option pour l'imposition dans la catégorie des traitements et salaires ;
- les **sociétés en participation d'exercice conjoint**, les associés sont exclus de ce régime et doivent, pour bénéficier de la dispense de majoration forfaitaire de 25 % du bénéfice, faire adhérer la société à une association de gestion agréée.

## B. - Médecins conventionnés

**8** - La convention nationale des médecins offre aux médecins conventionnés le choix entre deux possibilités :

- établir leurs honoraires conformément aux tarifs fixés par la convention (**médecins conventionnés du secteur I**) ;  
 Les intéressés s'interdisent tout dépassement d'honoraires en dehors des cas suivants : circonstances exceptionnelles de temps ou de lieu dues à une exigence particulière du malade (le motif du dépassement est indiqué sur la feuille de soins (DE)), médecins bénéficiaires d'un droit permanent à dépassement (DP).
- choisir de pratiquer des tarifs différents des tarifs conventionnels (**médecins conventionnés du secteur II**).

Les médecins conventionnés du secteur I soumis au régime de la déclaration contrôlée (de plein droit ou sur option) bénéficient de certains avantages fiscaux.

## 1° Déduction forfaitaire de 2 % couvrant certains frais

**9** - Les médecins conventionnés du secteur I sont autorisés à ne pas tenir la comptabilité réelle des **frais de représentation, réception, prospection, cadeaux professionnels, travaux de recherche, blanchissage, petits déplacements.**

**10** - Ces frais sont alors déduits sous forme d'une déduction forfaitaire de 2 % calculée sur le montant des **honoraires conventionnés et des honoraires libres**, ainsi que sur toutes les **recettes encaissées** en contrepartie de services rendus aux patients ou clients et notamment :

- les **honoraires de dépassement** auxquels ces médecins ont droit en vertu de circonstances exceptionnelles (DE) ou d'un droit permanent (DP) (ligne 1 AA de l'annexe n° 2035-A-SD) ;
- les **honoraires d'expertise ou de laboratoires.**

**11** - Cette déduction de 2 % couvre les frais visés ci-dessus non seulement lorsqu'ils sont engagés pour l'activité du médecin mais également pour celle de ses salariés.

### Remarque

S'agissant des **frais de petits déplacements**, la déduction de 2 % ne concerne que les dépenses exposées par l'usage, à l'intérieur de l'agglomération, d'un moyen de transport autre qu'un véhicule professionnel (autobus, taxi) et celles liées au stationnement de véhicules professionnels (frais de parcètre).

Les frais d'utilisation du **véhicule professionnel** restent donc déductibles dans les conditions habituelles (frais réels ou barèmes fiscaux : V. [60 \[Dépenses professionnelles\]](#) et s.) (BOI-BNC-SECT-40, § 120, 4 mai 2016).

**12 - Sociétés de personnes** - Lorsque l'activité est exercée en société de personnes, le bénéfice imposable est déterminé au niveau de la société. En conséquence, l'abattement de 2 % n'est applicable qu'aux sociétés civiles de personnes exclusivement composées de médecins conventionnés du secteur I ou de praticiens admis à pratiquer cet abattement (BOI-BNC-SECT-40, § 150, 4 mai 2016).

## 2° Abattement du groupe III et déduction de 3 %

### a) Abattement du groupe III

**13** - Les médecins conventionnés, soumis au régime de la **déclaration contrôlée**, bénéficient d'un abattement sur leurs revenus BNC dénommé « groupe III » dont le montant est déterminé à partir d'un barème.

Le montant de cet abattement varie selon la spécialité du praticien et le montant de ses recettes.

**14** - La déduction du groupe III s'applique à la base brute des sommes perçues, **avant déduction des honoraires rétrocedés aux remplaçants.**

**15 - Seuls sont pris en compte les honoraires dont le tarif est fixé par la voie conventionnelle.**

Ceci revient à exclure les honoraires libres des praticiens liés par une convention et notamment :

- les honoraires de dépassement ;
- les sommes versées par des confrères ;
- les sommes perçues au titre des frais de justice par les médecins experts près des tribunaux ;
- les honoraires versés par les compagnies d'assurance à l'occasion des expertises consécutives à des accidents ou lors de la souscription d'assurance vie ;
- les honoraires versés par les administrations (médecins assermentés) ;
- les honoraires versés par les malades non assurés sociaux.

**16** - Le barème de la déduction opérée au titre du groupe III est le suivant (BOI-BAREME-000025, 5 août 2015) :

Catégorie de médecins	Total des recettes provenant d'honoraires conventionnels	Montant de la déduction en euros
Omnipraticiens	N'excédant pas 9 100 €	770 €
	Compris entre 9 100 € et 12 150 €	920 €
	Compris entre 12 150 € et 15 200 €	1 220 €
	Compris entre 15 200 € et 18 250 €	1 530 €
	Compris entre 18 250 € et 21 300 €	1 830 €
	Compris entre 21 300 € et 24 350 €	2 140 €
	Compris entre 24 350 € et 27 400 €	2 440 €
	Compris entre 27 400 € et 30 450 €	2 750 €
	Supérieur à 30 450 €	3 050 €
	Spécialistes médicaux	N'excédant pas 9 100 €
Compris entre 9 100 € et 12 150 €		920 €
Compris entre 12 150 € et 16 750 €		1 220 €
Compris entre 16 750 € et 19 800 €		1 530 €
Compris entre 19 800 € et 22 850 €		1 830 €
Compris entre 22 850 € et 25 900 €		2 140 €
Compris entre 25 900 € et 28 950 €		2 440 €
Compris entre 28 950 € et 32 000 €		2 750 €
Supérieur à 32 000 €		3 050 €
Chirurgiens et spécialistes médicaux		N'excédant pas 9 100 €
	Compris entre 9 100 € et 15 200 €	920 €
	Compris entre 15 200 € et 18 250 €	1 220 €
	Compris entre 18 250 € et 22 850 €	1 530 €
	Compris entre 22 850 € et 27 400 €	1 830 €
	Compris entre 27 400 € et 30 450 €	2 140 €
	Compris entre 30 450 € et 33 500 €	2 440 €
	Compris entre 33 500 € et 36 550 €	2 750 €
	Supérieur à 36 550 €	3 050 €
Electro-radiologistes qualifiés	N'excédant pas 15 200 €	770 €
	Compris entre 15 200 € et 24 350 €	920 €
	Compris entre 24 350 € et 33 500 €	1 220 €
	Compris entre 33 500 € et 41 150 €	1 530 €
	Compris entre 41 150 € et 48 750 €	1 830 €
	Compris entre 48 750 € et 51 800 €	2 140 €
	Compris entre 51 800 € et 57 900 €	2 440 €
	Compris entre 57 900 € et 64 000 €	2 750 €
Supérieur à 64 000 €	3 050 €	

#### Remarque

Le barème n'a pas été actualisé depuis août 2015.

#### **b) Déduction complémentaire de 3 %**

**17** - Cette déduction de 3 % peut être opérée sur la même assiette que l'abattement du groupe III.

**18 - Exemple** - Un omnipraticien a réalisé au cours de l'année les recettes suivantes :

- honoraires perçus dans le cadre de la convention nationale : 195 000 €,
  - honoraires provenant de la clientèle libre : 10 000 €.
- Total : 205 000 €

Si l'intéressé ne désire pas tenir la comptabilité réelle de ses frais de représentation, réception, etc., il peut forfaitairement déduire à ce titre : **2 %** de 205 000 € = 4 100 €.

Les déductions auxquelles il peut prétendre au titre du groupe III sont calculées comme suit :

- déduction correspondant au **barème** (V. 13 et s.) : 3 050 €,
  - déduction complémentaire de **3 %** : 195 000 € x 3 % = 5 850 €
- Total : 8 900 €.

### c) Principe de non-cumul avec l'absence de majoration de 25 %

**19** - Les médecins conventionnés du secteur I adhérents d'une association agréée doivent **choisir entre** :

- ▶ la déduction de l'abattement du groupe III et la déduction complémentaire de 3 %, qui entraînera l'application de la majoration de 25 % de leur bénéfice ;  
Ceux qui choisissent de déduire les abattements conventionnels doivent veiller à reporter le montant de leur bénéfice après déduction de ces abattements sur la déclaration complémentaire des revenus n° 2042 C PRO, case « sans AA ».
- ▶ la dispense de majoration de leur bénéfice de 25 % à laquelle ouvre droit l'adhésion à une association agréée.

Quelle que soit l'option choisie les médecins conventionnés du secteur I peuvent bénéficier de la déduction forfaitaire de 2 % représentative de frais professionnels (V. 9 et s.).

**20 - Exception à la règle du non-cumul** - Pour inciter les médecins conventionnés du secteur I à adhérer à une association agréée, il est admis qu'au titre de la première année d'adhésion, il puisse cumuler non majoration de 25 % de leur bénéfice au titre de leur adhésion à une AGA et bénéficier de la déduction complémentaire de 3 % de leurs recettes conventionnelles (BOI-BNC-SECT-40, § 270 à 320, 4 mai 2016).

#### Important

S'agissant d'un avantage fiscal important, le médecin qui adhère pour la première fois à une association agréée doit penser à pratiquer cette déduction, **ligne 43 de la déclaration n° 2035-B-SD**.

### 3° Exonération de 60 jours de garde au titre de la permanence des soins

**21** - La rémunération perçue au titre de la permanence des soins exercée en application de l'article L. 6314-1 du Code de la santé publique par **les médecins ou leurs remplaçants installés dans une zone déficitaires en soins** (CSS, art. L. 1434-7) est exonérée de l'impôt sur le revenu à hauteur de 60 jours de permanences par an (CGI, art. 151 ter).

**22** - Cette mesure concerne :

- les médecins libéraux installés dans une **zone urbaine ou rurale déficitaire en offre de soins** ;
- la **rémunération de l'astreinte et les majorations spécifiques des actes**, dans une limite de 60 jours de permanence par an.

Les rémunérations d'astreintes et les majorations spécifiques de permanence de soins ainsi exonérées ne sont pas comprises dans la base de calcul de la déduction spéciale du groupe III et de la déduction complémentaire de 3 % applicables aux médecins conventionnés du secteur I. En

revanche, l'exonération est sans incidence sur l'assiette de l'abattement de 2 % représentatifs de certains frais professionnels.

Bien entendu, seuls les **praticiens ayant personnellement participé** à la permanence des soins peuvent bénéficier de cette exonération. Les rémunérations perçues par les **médecins régulateurs** qui participent aux gardes médicales de régulation dans le cadre de la permanence des soins peuvent également bénéficier de l'exonération (BOI-BNC-CHAMP-10-40-20, § 110, 2 déc. 2015).

#### 4° Revalorisation des honoraires perçus dans une zone déficitaire en offre de soins

**23** - Les médecins généralistes (secteur I ou secteur II ayant opté pour la coordination des soins) installés ou qui s'installent en groupe dans certaines zones déficitaires en soins bénéficient, sur option, d'une **aide égale à 20 % du montant des honoraires** qu'ils perçoivent au titre de l'activité exercée dans la zone au cours de l'année civile (le cas échéant au prorata de la date d'entrée du praticien dans l'option).

En l'absence de dispositions fiscales spécifiques ou de précisions administratives, le montant de cette aide devrait être imposé selon les règles de droit commun et rattaché aux gains divers du praticien.

Cette aide devrait s'analyser comme un complément de rémunération, et pourrait à ce titre faire l'objet, pour les médecins du secteur I, de la déduction pour frais de 2 %, de la déduction complémentaire de 3 % et de l'abattement groupe III.

##### Important

En l'absence de commentaires de l'Administration, il est impératif de joindre une **mention expresse** à la déclaration n° 2035-SD.

#### 5° Précisions concernant les médecins remplaçants

**24** - N'étant pas personnellement adhérents à la convention nationale, les médecins remplaçants sont exclus du champ d'application du régime spécial des médecins conventionnés (V. 8 et s.)

- ▶ Lorsqu'ils s'installent (achat ou création de clientèle), s'ils choisissent de pratiquer des honoraires conventionnels, le système des groupes de frais et déductions forfaitaires leur devient accessible.
- ▶ Les médecins remplaçants adhérents d'une association agréée qui s'installent (achat ou création de clientèle) et choisissent de pratiquer des honoraires conventionnels (secteur I), sont susceptibles de bénéficier des abattements conventionnels.
- ▶ S'ils restent adhérents d'une association agréée après cette installation, ils bénéficient à titre exceptionnel au titre de la première année civile suivant celle au cours de laquelle ils ont été conventionnés, du cumul (V. 20) :
  - de la dispense de majoration de 25 % de leur bénéfice ;
  - et de la déduction complémentaire de 3 %.

Les médecins remplaçants de titulaires exerçant dans une zone franche urbaine peuvent bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu pour les revenus perçus lors de ces remplacements (V. 54). Il en est de même pour les rémunérations perçues au titre de la permanence de soins (V. 23).

### C. - Vétérinaires

**25 - Imposition dans la catégorie des BNC** - Les honoraires perçus par les vétérinaires constituent des profits imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. Il en est ainsi

de leurs activités de soins mais également des rémunérations perçues en contrepartie des actes accomplis dans le cadre d'opérations de prophylaxie collective des maladies des animaux dirigées par l'État ou d'opérations de police sanitaire relatives à ces maladies.

**26 - Imposition dans la catégorie des traitements et salaires** - Sont imposées dans cette catégorie :

- ▶ les indemnités allouées par les communes aux vétérinaires chargés de l'**inspection des viandes dans les abattoirs municipaux** sans distinguer suivant que l'activité qu'elles rémunèrent constitue ou non le prolongement de la profession libérale des intéressés ;
- ▶ les rémunérations versées aux inspecteurs vétérinaires aux frontières pour le contrôle de la **salubrité des animaux importés** (BOI-BNC-CHAMP-10-30-10, § 340 à 360, 3 fév. 2016).

**27 - Imposition dans la catégorie des BIC** - Constituent des recettes commerciales :

- ▶ les ventes de médicaments qui ne sont pas consécutives à la délivrance d'une ordonnance ;
- ▶ les ventes de produits autres que les médicaments ;
- ▶ les recettes provenant d'opérations non thérapeutiques telles que prises en pension d'animaux ou toilettage.

En revanche, la vente de médicaments aux propriétaires des animaux ayant reçu des soins ainsi que la prise en pension pour surveillance post opératoire ne sont pas des actes de commerce (et doivent être imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux).

## D. - Professions littéraires, artistiques ou sportives

**28 - Option pour l'imposition sur la moyenne triennale** - Les bénéfices provenant de la production littéraire, scientifique ou artistique de même que ceux provenant de la pratique d'un sport peuvent, à la demande des professionnels soumis au régime de la déclaration contrôlée, être déterminés en retranchant de la **moyenne des recettes** de l'année de l'imposition et des deux années précédentes, la **moyenne des dépenses** de ces mêmes années (CGI, art. 100 bis ; BOI-BNC-SECT-20-20, 12 sept. 2012).

Les contribuables peuvent également demander à ce qu'il soit tenu compte de la moyenne des recettes et des dépenses de l'année d'imposition et des quatre années précédentes (CGI, art. 100 bis, II).

Ils ont donc le choix entre deux méthodes de détermination de leur bénéfice moyen : sur 3 ans ou sur 5 ans.

### Important

En matière de production littéraire, artistique ou scientifique, seuls les bénéfices retirés par les contribuables de leur propre production sont concernés.

Les **héritiers et légataires** ne peuvent donc demander l'application de ce régime particulier de détermination du bénéfice.

**29 - Précision concernant les sportifs** - Cette mesure concerne les sportifs qui tirent de la pratique d'un sport des revenus imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, sans qu'il soit opéré de distinction entre les **amateurs** et les **professionnels**.

Elle s'applique aux seuls revenus provenant directement de la **pratique d'un sport**, à l'exclusion par conséquent des autres produits perçus par ces contribuables, notamment dans le cadre de contrats publicitaires ou de parrainage qui constituent, en règle générale, des bénéfices industriels et commerciaux.

**30 - Régime d'imposition BNC** - Les professionnels qui adoptent ce mode d'évaluation pour une année quelconque sont obligatoirement soumis au régime de la déclaration contrôlée en ce qui concerne les bénéfices provenant de leur production littéraire, scientifique ou artistique ou ceux provenant de la pratique d'un sport.

**31 - Effets de l'option** - L'option reste valable tant qu'elle n'a pas été expressément révoquée. En cas de révocation, ces dispositions continuent toutefois de produire leurs effets pour les bénéfices réalisés au cours des années couvertes par l'option.

**32 - Modalités de détermination du bénéfice moyen** - En cas d'option, le revenu imposable de l'année doit être immédiatement établi d'après la moyenne des recettes et des dépenses des trois (ou cinq) dernières années, même si les recettes et dépenses des deux (ou quatre) premières de ces années ont été déjà retenues pour l'établissement de l'imposition des deux (ou quatre) années correspondantes ou si, antérieurement à l'année d'option, le contribuable n'a pas été soumis à l'impôt sur le revenu au titre des revenus non commerciaux tirés d'une activité littéraire, scientifique ou artistique ou de la pratique d'un sport.

Dans ce dernier cas, le bénéfice imposable de l'année d'option (année N) est égal à la moyenne des recettes et des dépenses de l'année d'option et des deux (ou quatre) années précédentes qui sont, bien entendu, retenues pour un montant nul.

Pour l'année suivante (année N + 1), la base imposable est déterminée en fonction des recettes et des dépenses de l'année N + 1 et de l'année N, et d'un revenu nul pour l'année N - 1 (ou les années N - 1, N - 2 et N - 3).

Le bénéfice imposable de l'année N + 2 est déterminé en fonction des recettes et des dépenses de ladite année et des années antérieures (N + 1 et N ou N + 1, N, N - 1 et N - 2).

Les modalités de prise en compte et de détermination des recettes selon les différents régimes d'imposition ou de détermination des dépenses sont identiques à celles retenues pour calculer le bénéfice imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux ou des traitements et salaires (s'agissant des auteurs d'œuvres de l'esprit).

#### Exemple

Soit un écrivain dont les bénéfices provenant des droits d'auteur (montant net) sont les suivants :

- N-4 : 0 € ; N-3 : 30 000 € ; N-2 : 90 000 € ; N-1 : 150 000 € ; N : 300 000 €.

S'il a opté pour le régime de l'article 100 bis du CGI, la base d'imposition de l'année N est déterminée comme suit :

#### Option trois ans :

$[\text{année N-2 ( 90 000 €)}] + [\text{année N-1 (150 000 €)}] + [\text{année N (300 000 €)}] / 3 = 540 000 \text{ €} / 3 = 180 000 \text{ €}$

#### Option cinq ans :

$[\text{N - 4 ( 0)}] + [\text{N - 3 (30 000 €)}] + [\text{N - 2 (90 000 €)}] + [\text{N - 1 (150 000 €)}] + [\text{N (300 000 €)}] / 5 = 570 000 \text{ €} / 5 = 114 000 \text{ €}$

## E. - Produits de la propriété industrielle

**33** - Les produits perçus par les inventeurs et auteurs de logiciels peuvent être soumis bénéficiaire d'un régime de faveur prévu par l'article 39 terdecies du CGI.

**34 - Produits de la propriété industrielle définis à l'article 39 terdecies du CGI** - Sont soumis au régime des plus-values à long terme les produits retirés de la cession de droits portant sur des **logiciels originaux** ainsi que les produits de la propriété industrielle suivants :

- produits de **cessions de brevets ou d'inventions brevetables**,

- produits de la **concession de licences d'exploitation de brevets ou d'inventions brevetables,**
- produits de la **cession ou de la concession d'un procédé de fabrication industriel.**

Le taux d'imposition des plus-values à long terme s'établit à **12,8 %**.

**35 - Autres produits** - Les autres produits de la propriété industrielle perçus par les inventeurs et concepteurs de logiciels sont imposables, dans les conditions de droit commun, dans la catégorie des BNC (notamment les produits provenant de la cession ou de la concession de marques de fabrique ou de dessins et de modèles).

Lorsque ces produits sont perçus par des personnes autres que l'inventeur ou ses héritiers, la taxation s'effectue dans la catégorie des BIC.

**36 - Modification à venir du régime de faveur à compter de l'imposition des revenus de 2019**

-

## Nouveau

**Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019**, la loi de finances pour 2019 a profondément modifié le régime fiscal applicables à ces produits (L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 37 : JO 30 déc. 2018 ; CGI, art. 238 nouveau).

- ▶ Tout d'abord les **logiciels protégés par le droit d'auteur** sont ajoutés à la liste des droits éligibles au régime de faveur. De plus, les inventions brevetables non brevetées peuvent également être concernées si la **brevetabilité de l'invention** a été certifiée par l'Institut national de la propriété industrielle ("INPI").
- ▶ Les cessions doivent porter sur des droits de propriété industrielle détenus depuis au moins **deux ans**. En revanche, cette condition de durée n'est plus exigée en cas de concession ou de sous-concession.
- ▶ Le régime de faveur devient **optionnel**. Le professionnel peut donc y renoncer s'ils y a intérêt, et les produits seront taxés comme des recettes classiques et soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu.
- ▶ Le taux d'imposition est ramené de 12,8 % à **10 %**.
- ▶ L'assiette imposable pouvant bénéficier du taux réduit est modifiée pour la mettre en conformité avec le cadre défini par l'OCDE. Ainsi, l'application du régime de faveur est désormais conditionnée à la réalisation par le professionnel de dépenses de R&D génératrices de revenus.

Le résultat net taxé au taux réduit est déterminé en **deux étapes**.

L'entreprise calcule tout d'abord le "**résultat net de la concession**", lequel correspond à la différence entre les revenus, acquis au cours de l'exercice, tirés de l'actif éligible et les dépenses de recherche et de développement qui se rattachent directement à celui-ci et qui sont réalisées, directement ou indirectement par l'entreprise, au cours du même exercice.

Il s'agit tant des dépenses de création ou de développement que de celles d'acquisition de l'actif visé . Pour le premier exercice concerné par l'option, l'entreprise doit également imputer les dépenses correspondantes engagées antérieurement (mais postérieurement à l'entrée en vigueur du nouveau régime). Les dépenses ainsi imputées ne peuvent toutefois être antérieures à l'exercice d'option pour le régime d'imposition atténuée : les dépenses de recherche-développement exposées au cours d'exercices antérieurs à celui de l'option ne sont en conséquence pas prises en compte (CGI, art. 238 nouveau, II, 1°).

Dans un second temps, qui permet d'arriver au résultat net imposable au taux réduit, le résultat net précédemment calculé est **multiplié par un rapport** déterminé comme suit :

- au numérateur figurent les dépenses de recherche-développement engagées, au cours de l'exercice concerné et d'exercices antérieurs, « en lien direct avec la création et le développement » de l'actif visé. Il convient d'inclure les dépenses réalisées directement par l'entreprise (salaires, coûts directs, frais de prise et de maintenance de brevets, frais généraux liés aux installations de R&D,...) ainsi que celles externalisées auprès d'entreprises sans lien de dépendance au sens de l'article 39, 12 du CGI (CGI, art. 238 nouveau, III, 1°).

**Le total des dépenses figurant au numérateur est majorée de 30 %.**

- au dénominateur est inscrite "l'intégralité des dépenses de recherche et de développement ou d'acquisition en lien direct avec la création, l'acquisition et le développement de l'actif (...) et réalisées directement ou indirectement" par l'entreprise.

Le ratio obtenu est **plafonné à 100 %**.

## F. - Fonctionnaires apportant leur concours à des entreprises privées

**37** - Les fonctionnaires qui sont autorisés à apporter leur concours scientifique à une entreprise qui assure la valorisation de leurs travaux au titre de l'article L. 413-8 du Code de la recherche et

les rémunère à ce titre, peuvent demander à ce que le revenu provenant de cette activité soit soumis à l'impôt sur le revenu selon les règles prévues en **matière de traitements et salaires** (CGI, art. 93, 1 bis ; BOI-BNC-CHAMP-10-30-60, § 30 et s., 3 févr. 2016).

**38** - Cette option est réalisée sur papier libre et reste valable tant qu'elle n'est pas dénoncée dans les mêmes délais et sous la même forme.

L'option n'est possible que si les rémunérations perçues sont **intégralement déclarées par l'entreprise qui les verse**.

L'option doit être formulée auprès du service des impôts du lieu de résidence avant le 1<sup>er</sup> mars de l'année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est établie.

L'Administration admet néanmoins que l'option puisse être exercée jusqu'à la date de dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 (BOI-BNC-CHAMP-10-30-60, § 80, 3 févr. 2016).

**39** - Les recettes à déclarer sur la **déclaration n° 2042** dans le cadre réservé aux salaires correspondent aux montants nets perçus.

Il est possible de retenir une évaluation réelle des frais professionnels ou d'opter pour la déduction forfaitaire de 10 %.

## II. - Régimes particuliers à certains revenus

### A. - Revenus exceptionnels ou différés

**40** - On entend par revenu exceptionnel un revenu qui, par sa nature, n'est pas susceptible d'être recueilli annuellement (CGI, art. 163-0 A).

L'article 163-0 A du CGI dispose que, pour l'année de réalisation d'un revenu exceptionnel ou différé, l'imposition afférente à un tel revenu est calculée en ajoutant une fraction (généralement le quart) du montant net de ce revenu au revenu net imposable ordinaire et en multipliant par le diviseur utilisé la cotisation supplémentaire ainsi obtenue.

Ce régime dit **système du quotient** est purement **facultatif**.

**41** - Le caractère de revenus exceptionnels est reconnu aux profits provenant de **créances acquises et non encore recouvrées** qu'un officier ministériel a fait figurer dans la déclaration qu'il a souscrite après la cessation de l'exercice de sa profession (BOI-IR-LIQ-20-30-20, § 100, 20 juil. 2016).

Il en est de même des honoraires perçus par un **médecin psychiatre** au titre d'une activité exercée hors de son cabinet et impliquant la mise en œuvre de méthodes, techniques et moyens inhabituels (CE, 12 oct. 1994, n° 128402).

**42** - Conformément à une jurisprudence constante du Conseil d'État, l'administration fiscale a admis que l'**attribution d'un prix littéraire à un écrivain** est susceptible de conférer le caractère de revenus exceptionnels aux droits d'auteur provenant de la vente de l'œuvre primée (BOI-IR-LIQ-20-30-20, § 100, 20 juil. 2016).

### B. - Noms de domaine

**43** - Une réponse ministérielle précise les conséquences fiscales attachées à la **cession isolée d'un nom de domaine** par des personnes physiques domiciliées en France lorsque ce nom de domaine a été acquis par l'entremise de prestataires spécialisés et qu'il n'a **jamais été exploité** (Rép. min. n° 20601, JO Sénat Q 30 mars 2017, Morhet-Richaud).

Le revenu tiré de la cession par une personne physique d'un nom de domaine internet qu'elle a déposé sans l'exploiter, constitue une plus-value de cession imposable en BNC (CGI, art. 93 quater). Par ailleurs, les bénéficiaires retirés de cette cession doivent, au cas particulier, être considérés comme ceux d'une activité exercée à titre non professionnel.

Les conséquences sont donc les suivantes :

- la plus-value réalisée est à court terme si le bien cédé est détenu depuis moins de 2 ans et à long terme dans le cas inverse (CGI, art. 39 duodécies) ;
- l'exonération des plus-values des petites entreprises (CGI, art. 151 septies) ne peut pas s'appliquer, l'activité n'étant pas exercée à titre professionnel ;

Sur le régime d'exonération des plus-values des petites entreprises : V. [47 \[Plus-values et moins-values professionnelles\]](#) et s.

- le déficit ne peut s'imputer que sur des revenus de même nature de la même année et des 6 années suivantes (CGI, art. 156, I, 2°).

## C. - Opérations de lease-back

**44** - Pour les plus-values réalisées jusqu'au 31 décembre 2012, les professionnels pouvaient opter pour un dispositif temporaire d'étalement de la plus-value résultant de la cession d'un immeuble réalisé dans le cadre d'une opération de cession-bail (CGI, art. 39 novodécies).

La plus-value est alors étalée par parts égales sur les exercices clos pendant la durée du contrat de crédit-bail, retenue dans la limite de 15 ans.

**Ce régime peut donc encore produire ses effets sur les résultats de l'année 2018.**

## III. - Epargne salariale et CESU

**45** - Les titulaires de BNC bénéficient des dispositifs spéciaux d'épargne salariale et des CESU sous certaines conditions et limites.

### A. - Epargne salariale

**46** - L'épargne salariale fait l'objet d'un dispositif fiscal particulier dont les professions non commerciales bénéficient.

Les professionnels libéraux qui emploient habituellement **un salarié au moins et 100 au plus** peuvent avoir accès au plan d'épargne entreprise (PEE) ou interentreprises (PEI), au plan d'épargne retraite collectif (PERCO ou PERCOI).

Les professionnels eux-mêmes ont, comme leur conjoint collaborateur et leurs salariés, la faculté de se constituer une épargne tout en bénéficiant d'avantages fiscaux et sociaux.

**47** - Les professionnels qui exercent leur activité professionnelle dans le cadre d'une société civile professionnelle (SCP) ou d'une société civile de moyens (SCM) ont la possibilité d'adhérer au **PEE mis en place dans la SCP et la SCM** dans les mêmes conditions que les salariés de ces sociétés (Circ. intermin., 14 sept. 2005).

Les versements effectués sur un PERP ont un caractère privé et ne peuvent en aucun cas être déduits des revenus professionnels.

**48** - Seuls sont déductibles les versements supplémentaires ("**abondements**") effectués par le professionnel en 2018 pour ses salariés, son conjoint ou pour son propre compte (case CT et ligne 43 CL de l'annexe n° 2035-B-SD) dans une limite annuelle par bénéficiaire fixée en pourcentage du plafond annuel de la Sécurité sociale (PASS fixé à 39 732 € en 2018) :

- ▶ 3 178,56 € pour les PEE et PEI (8 % du PASS)
- ▶ 6 357,12 € pour les PERCO et PERCOI (16 % du PASS) ;
- ▶ 19 866 € pour les sommes perçues par le professionnel au titre de l'intéressement qui ont été affectées à un plan d'épargne salariale en 2018 (CGI, art. 81, 18° bis) (50 % du PASS).

Toutefois le plafond de déductibilité de ces versements doit être diminué des cotisations déduites des revenus professionnels au titre d'autres dispositifs d'épargne retraite.

L'abondement versé par l'employeur ne peut en tout état de cause dépasser trois fois la **contribution personnelle du salarié**.

**49** - Les sommes versées aux salariés au titre de l'intéressement sont déductibles sans limitation.

La CSG/CRDS doit être précomptée sur l'abondement versé pour les salariés et reversée à l'URSSAF. Depuis le 1er janvier 2016, la gestion et l'alimentation du PERCO sont facilitées. Ainsi, l'employeur peut par exemple abonder périodiquement le PERCO en l'absence de versement du salarié (C. trav., art. L. 3334-6 ; L. n° 2015-990, 6 août 2015, art. 148, 149, 152, 161, 162).

## B. - Chèque emploi-service universel (CESU)

**50** - L'aide financière au titre des services à la personne, y compris le CESU préfinancé, que **s'alloue un professionnel** est assimilée à une rémunération qu'il s'octroie.

Elle ne constitue donc pas une dépense professionnelle déductible du résultat professionnel.

### Important

**Les sommes qui ont pu être portées en dépenses sur l'annexe n° 2035-A-SD à ce titre doivent donc être réintégrées.**

**51** - Toutefois, l'aide financière étant exonérée d'impôt sur le revenu, il convient de considérer que le bénéfice imposable de l'entreprise individuelle est **exonéré à hauteur du montant de l'aide financière attribuée au chef d'entreprise**, c'est-à-dire au maximum à hauteur de 1 830 € par année civile (C. trav., art. L 7233-7 ; BOI-BIC-CHG-40-50-10, § 130, 5 juil. 2017).

- ▶ En pratique, le bénéfice imposable à reporter sur la déclaration n° **2042 C PRO** par l'entrepreneur individuel sera minoré du montant de l'aide financière qu'il s'est attribuée.
- ▶ Toutefois, cette minoration du bénéfice imposable ne saurait conduire à faire naître un déficit au titre de l'exercice d'attribution ni à augmenter le déficit de cet exercice.

**52** -

### Exemple

Un professionnel libéral emploie 4 salariés auxquels il attribue des "CESU préfinancés" à hauteur de 1 830 € chacun. Il se verse également un "CESU préfinancé" pour un montant identique.

**Cas n° 1 :** Le résultat comptable s'établit à 30 000 € après déduction faite des "CESU préfinancés" de 9 150 € (5 x 1 830 €).

Le résultat fiscal s'établira donc, après réintégration sur le tableau n° 2035-A, du montant correspondant au CESU attribué à l'entrepreneur individuel à 31 830 € (30 000 € + 1 830 €).

Toutefois, sur sa déclaration d'impôt sur le revenu, le professionnel libéral reportera 30 000 €, son bénéfice imposable de 31 830 € étant exonéré à hauteur du "CESU préfinancé" qu'il s'est attribué (1 830 €).

**Cas n° 2 :** Le résultat comptable s'établit à - 330 € après déduction faite des "CESU préfinancés" de 9 150 € (5 x 1 830 €).

Le résultat fiscal s'établira donc après réintégration sur le tableau n° 2035-A du montant correspondant au CESU attribué à l'entrepreneur individuel à 1 500 € (- 330 € + 1 830 €).

Le bénéfice est exonéré à hauteur du CESU, sans que cela ne dégage de déficit reportable. L'entrepreneur individuel reportera donc un résultat de 0 sur sa déclaration d'impôt sur le revenu.

## IV. - Régimes particuliers d'exonération liés à la localisation ou au statut de jeune entreprise

**53** - Des régimes spéciaux d'imposition s'appliquent aux titulaires de BNC qui s'installent dans certaines régions du territoire :

- les zones franches urbaines (V. 54 et s.) ;
- les zones franches dans les DOM (V. 80 et s.) ;
- les zones de revitalisation rurale (V. 89 et s.) ;
- les pôles de compétitivité (V. 103 et s.) ;

D'autres dispositifs s'appliquent aux jeunes entreprises dans certaines domaines :

- jeunes entreprises innovantes (V. 112 et s.) ;
- jeunes entreprises à la création plastique (V. 117 et s.).

### A. - Zones franches urbaines

**54 - Présentation** - Créées en 1996, les zones franches urbaines (ZFU) constituent un dispositif important du volet économique de la politique de la ville.

Modifié et étendu à de nouvelles zones à plusieurs reprises, le dispositif fait aujourd'hui coexister plusieurs régimes fiscaux en fonction de la date d'installation au sein des **100 ZFU** (CGI, art. 44 octies et art. 44 octies A ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-30, 2 sept. 2015).

Les bénéfices provenant des activités professionnelles, y compris les activités non commerciales, implantées dans une ZFU peuvent être exonérés d'impôt sur le revenu (ou d'IS) pendant une première période puis faire l'objet d'un abattement dégressif pendant une seconde.

La **première génération de 44 ZFU** a été créée **au 1<sup>er</sup> janvier 1997**. Ces zones correspondent à des quartiers de plus de 10 000 habitants particulièrement défavorisés au regard de leur très faible (ou faible) densité de population et caractérisées par l'un des trois critères socio-économiques suivants :

- déclin de la population ;
- déclin de la population active ;
- forte proportion d'emplois agricoles.

Le seuil de 10 000 habitants n'est pas retenu pour la délimitation des zones franches urbaines des départements d'outre-mer.

Elle concerne les entreprises libérales :

- **implantées au 1<sup>er</sup> janvier 1999**
- ou qui s'y implantent jusqu'au **31 décembre 2020**.

La **deuxième génération de 41 ZFU** créées à compter du **1<sup>er</sup> janvier 2004** sont venues s'ajouter aux 44 zones de première génération. Elle concerne les professionnels :

- **implantés dans ces zones au 1<sup>er</sup> janvier 2004 ;**
- ou, qui s'y implantent jusqu'au **31 décembre 2020**.

Ainsi les professionnels implantés dans ces zones relèvent :

- de l'article 44 octies du CGI lorsqu'ils se sont implantés entre le 1<sup>er</sup> janvier 2004 et le 1<sup>er</sup> janvier 2006 (avec une possibilité d'application du maintien de ce dispositif pour les entreprises implantées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2006 et le 2 avril 2006) ;
- de l'article 44 octies A du CGI lorsqu'ils se sont implantés entre le 1<sup>er</sup> janvier 2006 et le 31 décembre 2020.

**A compter du 1er janvier 2006, 15 nouvelles zones**, dites "**de troisième génération**" ont été créées portant le **nombre total des ZFU à 100**.

Elle concerne les professionnels :

- **implantés** dans ces zones **au 1<sup>er</sup> janvier 2006 ;**
- ou, qui **s'y implantent jusqu'au 31 décembre 2020**.

Les zones sélectionnées suivent les mêmes règles que précédemment si ce n'est que désormais, elles visent des quartiers moins peuplés, à savoir ceux de plus de 8 500 habitants (et non plus 10 000 habitants comme auparavant).

Ces nouvelles zones ont été délimitées avec précision par le décret n° 2006-1623 du 19 décembre 2006.

#### Important

Depuis le **1<sup>er</sup> janvier 2016**, le dispositif des ZFU ne s'applique (quelle que soit la zone concernée) aux nouvelles activités qui s'y implantent que si un "**contrat de ville**" est en vigueur au 1er janvier de l'année d'implantation.

La carte, ainsi que la liste des villes ayant signé un contrat de ville peuvent être consultées à l'adresse suivante : [http://www.ville.gouv.fr/IMG/pdf/liste\\_des\\_contrats\\_de\\_ville\\_signes\\_2016-01-07.pdf](http://www.ville.gouv.fr/IMG/pdf/liste_des_contrats_de_ville_signes_2016-01-07.pdf)

**55** - Sont concernés par le dispositif des ZFU de troisième génération dont les exonérations fiscales et sociales diffèrent en fonction de la date d'implantation en ZFU :

- les cabinets **créés entre le 1<sup>er</sup> janvier 2006 et le 31 décembre 2020** dans les trois générations de ZFU (zones créées en 1996, 2003 et 2006) ;
- les cabinets **implantés à la date du 1<sup>er</sup> janvier 2006** dans les ZFU de troisième génération (zones créées en 2006) ;
- les cabinets **existants au 1<sup>er</sup> janvier 2007** dans les parties de communes correspondant aux extensions du périmètre des ZFU de première et deuxième génération opérées en 2007. Le régime leur est applicable dans les conditions prévues pour les cabinets existants au 1er janvier 2006 dans les ZFU de troisième génération (décret n° 2007-895, 15 mai 2007).

## Nouveau

Un changement de terminologie est opéré : les zones franches urbaines deviennent les "**zones franches urbaines - Territoires entrepreneurs**" dans toutes les dispositions législatives en vigueur (Loi de finances rectificative pour 2014, art. 48).

## 1° Conditions d'application

**56 - Conditions tenant à l'entreprise** - Pour bénéficier de l'exonération, le cabinet doit avoir la qualification de PME :

- il doit ainsi employer au plus **50 salariés** au 1<sup>er</sup> janvier 2006 ou à la date de sa création,
- et réaliser un **chiffre d'affaires** inférieur à 10 000 000 €, ou avoir un total de bilan inférieur à 10 000 000 €.
- Pour les sociétés, une condition supplémentaire est prévue : son **capital** ou ses droits de vote ne doivent pas être détenus, directement ou indirectement, à 25 % ou plus par une ou plusieurs entreprises dont l'effectif salarié dépasse 250 salariés et dont le chiffre d'affaires excède 50 000 000 € ou dont le total de bilan est supérieur à 43 000 000 €.

**57 - Conditions tenant aux salariés** - Pour les **activités créées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2012 et le 31 décembre 2014**, les cabinets qui **emploient au moins un salarié** doivent remplir les conditions leur permettant d'être exonérés de cotisations sociales patronales.

Il en résulte notamment qu'à partir de la 2<sup>e</sup> embauche, ces entreprises doivent employer au moins 50 % de salariés en ZFU ou en ZUS.

Lorsque le cabinet bénéficie de cette exonération sociale :

- uniquement pour une partie de son personnel, l'exonération d'impôt sur les bénéfices lui est applicable en totalité, sous réserve qu'il remplisse toutes les autres conditions requises ;
- temporairement au cours d'un exercice, l'exonération d'impôt sur les bénéfices ne lui est applicable que pour la même durée, au prorata temporis.

Les **cabinets n'employant aucun salarié** ne sont pas soumis à cette nouvelle condition (BOI-BIC-CHAMP-80- 10-30, § 80, 2 sept. 2015).

## Nouveau

Une clause d'emploi ou d'embauche locale est exigée pour les contribuables qui créent ou implantent des activités dans une «ZFU - Territoire entrepreneur» **à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015**.

L'exonération fiscale n'est plus subordonnée au bénéfice d'une exonération sociale qui, arrivée à échéance le 31 décembre 2014, n'est pas reconduite.

Pour les **activités créées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016**, le bénéfice de l'exonération d'impôt sur les bénéfices est conditionné à l'existence, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'implantation, d'un contrat de ville, tel que prévu par l'article 6 de la loi n° 2014-173 du 21 février 2014.

**58 - Condition d'implantation dans la zone** - Les professionnels doivent disposer dans la zone d'une **implantation matérielle** (bureau, cabinet, atelier) et de moyens d'exploitation susceptibles de générer des recettes professionnelles et y exercer une activité effective (réalisation de prestations, réception de clientèle...).

**59 - N'est pas implantée en ZFU** une infirmière qui dispense ses soins en zone sans y disposer de cabinet

Une infirmière libérale qui dispose d'une simple adresse de domiciliation en ZFU et qui n'y exerce pas les tâches administratives et comptables inhérentes à sa profession ne peut être regardée

comme ayant implanté son activité professionnelle dans cette zone alors même qu'elle y dispense la totalité de ses soins. En l'espèce, le local, dont elle ne disposait pas en permanence, n'était pas signalé par sa plaque professionnelle et ne comportait pas les moyens spécifiques à son activité (fauteuil d'examen, réfrigérateur pour la conservation des produits...). (CAA Bordeaux 14-10-14, n° 12BX01256, 3e ch.)

**60 - Cas particulier des entreprises non sédentaires** - S'agissant des professionnels exerçant une activité non sédentaire dont l'activité est matériellement implantée en ZFU mais exercée en tout ou partie hors zone (praticiens médicaux et paramédicaux notamment), cette condition est présumée satisfaite s'ils remplissent une des deux conditions suivantes :

- ils emploient au moins un salarié sédentaire à temps plein, ou équivalent, exerçant ses fonctions dans les locaux affectés à l'activité ;
- ils réalisent au moins 25 % de leurs recettes (HT) auprès de clients situés en ZFU.

#### Remarque

Un expert immobilier qui réalise des missions d'expertise nécessitant des déplacements dans une vaste zone géographique et dont l'activité de rédaction de rapports n'est effectuée qu'en partie dans un cabinet secondaire situé en ZFU exerce une activité non sédentaire (CAA Bordeaux 27-5-2014, n° 12BX03043, 3e ch.).

**61 - Reprises d'activité jusqu'au 31 décembre 2020** - Les professionnels qui reprennent jusqu'au 31 décembre 2020 une activité dans une ZFU peuvent bénéficier du régime de faveur lorsque l'activité a été placée sous ce régime, quelle que soit la forme de la reprise (transformation, apport en société, fusion, etc.).

Le repreneur est alors exonéré pour la durée d'application du dispositif restant à courir.

**62 - Mise en location d'une clientèle libérale** - Elle s'analyse pour le bailleur comme la poursuite de son activité sous une autre forme. Pour le preneur, il s'agit de la reprise d'une activité.

En conséquence, dans l'hypothèse où l'activité précédemment exercée par le bailleur et celle exercée par le locataire répondent à toutes les autres conditions pour bénéficier des exonérations en ZFU, le bailleur continue à bénéficier des allègements et le preneur est éligible au régime dans le cadre de la reprise d'une activité en ZFU.

Le régime s'applique pour la durée du dispositif restant à courir pour les deux parties et chacun pour ce qui le concerne, le plafond d'exonération s'appliquant distinctement pour chaque contribuable.

**63 - Contrat de collaboration ou de remplacement** - Pour les professionnels collaborateurs ou remplaçant, les conditions de leur admission au régime des ZFU ainsi que les modalités de leur exonération suivent celles applicables au professionnel titulaire auquel ils sont liés.

Ainsi, l'appartenance au champ d'application du régime des ZFU du professionnel titulaire conditionne celle du collaborateur ou remplaçant. De même, les modalités d'exonération dégressive applicables au titulaire sont transposables au collaborateur ou remplaçant.

Dans le cas où un contribuable est lié à plusieurs professionnels titulaires, seuls les bénéficiaires retirés des collaborations ou des remplacements de titulaires entrant dans le champ d'application du régime des ZFU sont susceptibles d'être exonérés. (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20, 25 juin 2014, § 400 et s.).

### a) Synthèse des exonérations fiscales en zones franches urbaines

**64** - L'administration a publié un tableau synthétisant les différents régimes qui se sont succédé (BOI-ANX-000160, 3 janv. 2018) :

		Exonération d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés (CGI, art. 44 octies A)		Exonération de cotisation foncière des entreprises (ou de taxe professionnelle) (CGI, art. 1465 A, I sexies) <sup>(3)</sup>	Exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties (CGI, art. 1383 C bis)	Encadrement communautaire « de minimis » <sup>(6)</sup>
		- Exonération totale de 5 ans suivie d'une exonération partielle de 3 ans <sup>(1)</sup> ou 9 ans <sup>(2)</sup>  - Plafond de bénéfice exonéré de 50 000 € <sup>(1)</sup> ou 100 000 € <sup>(2)</sup> majoré le cas échéant de 5 000 €	Exonération fiscale subordonnée à l'exonération sociale <sup>(4)</sup>	- Exonération totale de 5 ans  - Exonération partielle de 3 ans pour les entreprises d'au moins 5 salariés et de 9 ans pour les entreprises de moins de 5 salariés  - Plafond en base <sup>(5)</sup>	Exonération totale de 5 ans	
Activités déjà implantées au 1 <sup>er</sup> janvier 2006	ZFU-TE 1	Les entreprises implantées dans les ZFU-TE 1 et 2 au 1 <sup>er</sup> janvier 2006 sont régies par les dispositions de l'article 44 octies du CGI				
	ZFU-TE 2					
	ZFU-TE 3	oui	non	oui	oui	oui
Activités créées entre le 1 <sup>er</sup> janvier 2006 et le 31 décembre 2011	ZFU-TE 1	oui <sup>(7)</sup>	non	oui	oui	non
	ZFU-TE 2					
	ZFU-TE 3					
Activités créées en ZFU-TE à compter du 1 <sup>er</sup> janvier 2012 jusqu'au 31 décembre 2014	ZFU-TE 1	oui	oui	oui	oui	oui
	ZFU-TE 2					
	ZFU-TE 3					
Activités créées en ZFU-TE à compter du 1 <sup>er</sup> janvier 2015 jusqu'au 31 décembre 2020	ZFU-TE 1	oui	non	non	non	oui
	ZFU-TE 2					
	ZFU-TE 3					

- (1) Pour les activités créées en ZFU-TE à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2015.
- (2) Pour les activités créées en ZFU-TE jusqu'au 31 décembre 2014.
- (3) Les entreprises exonérées de CFE peuvent demander à être exonérées de CVAE (CGI, art. 1586 nonies).
- (4) Les entreprises créées dans les ZFU-TE entre le 1<sup>er</sup> janvier 2006 et le 31 décembre 2011 et entre le 1<sup>er</sup> janvier 2015 et 31 décembre 2020 ne sont pas soumises à cette condition.
- (5) Plafond de base défini au § 60 du BOI-IF-CFE-10-30-50.
- (6) Comme pour les activités déjà existantes au 1<sup>er</sup> janvier 2006 dans les ZFU-TE 3, l'encadrement communautaire « de minimis » s'applique, dans les trois générations de ZFU-TE, aux exonérations d'IR/IS pour les activités créées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2012 et le 31 décembre 2020 et aux exonérations de CFE et de TFPB prenant effet à compter de 2013.
- (7) Les entreprises créées entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 2 avril 2006 inclus pouvaient choisir de se placer sous le régime de l'article 44 octies du CGI ou sous le régime de l'article 44 octies A du CGI.

## 2° Calcul de l'exonération

**65** - Différentes méthodes de calcul de l'exonération sont prévues en fonction de la date d'installation en ZFU.

### a) Implantations jusqu'au 31 décembre 2014

**66** - Sur une période de **14 années**, le régime de faveur consiste en :

- ▶ une **exonération totale** d'impôt sur les bénéfices **pendant 5 ans** à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 si le cabinet était déjà implanté dans la ZFU lors de la création de celui-ci, ou du début d'activité dans le cas contraire.
- ▶ A l'issue de cette période, est pratiqué un **abattement dégressif** qui s'élève à :
  - 60 % pour les bénéfices réalisés au cours des 6<sup>e</sup> à 10<sup>e</sup> années suivant le point de départ de l'application du régime,
  - 40 % pour les bénéfices réalisés au cours des 11<sup>e</sup> et 12<sup>e</sup> années suivant cette date,
  - et 20 % au titre des 13<sup>e</sup> et 14<sup>e</sup> années suivant cette même date.

**67** - L'exonération concerne les **bénéfices** et les **plus-values** régulièrement déclarés par l'entreprise, après imputation des déficits reportables.

**68 - Le bénéficiaire exonéré ne peut excéder un **plafond de 100 000 € par période de 12 mois.****

Ce plafond peut être majoré de 5 000 € par nouveau salarié embauché depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006, domicilié dans une zone urbaine sensible (ZUS) ou une ZFU et employé à temps plein pendant une période d'au moins 6 mois. Cette condition s'apprécie à la date de clôture de l'exercice au titre duquel s'applique l'exonération.

**Remarque**

Dans le cas où l'entreprise ne bénéficie pas de l'**exonération sociale** durant toute la période d'imposition (pour les activités créées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2012 et le 31 décembre 2014, V. [57](#)), elle bénéficie néanmoins d'une exonération d'impôt sur les bénéfices partielle et les seuils de 100 000 € et 5 000 € sont alors ajustés dans les mêmes proportions.

A titre d'exemple, lorsque le cabinet n'est exonéré d'impôt sur les bénéfices qu'à hauteur des 3/12<sup>e</sup> de son bénéfice fiscal, les seuils sont ramenés respectivement à 25 000 € (100 000 x 3/12) et à 1 250 € (5 000 x 3/12). (BOI-BIC-CHAMP-80-10-30, § 230, 4 juil. 2018)

**b) Implantations à compter du 1er janvier 2015**

**69 - La durée d'application du régime de faveur est de **8 ans**** (contre 14 dans le régime précédent). Le régime de faveur consiste dans l'application des abattements suivants :

- ▶ 100 % au titre des 5 premières années ;
- ▶ 60 % la 6<sup>e</sup> année ;
- ▶ 40 % la 7<sup>e</sup> année ;
- ▶ 20 % la 8<sup>e</sup> année.

**70 - Plafond de bénéfice exonéré** - Pour les entreprises qui créent des activités à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015 dans une "ZFU - territoires entrepreneurs", le montant maximal du bénéfice exonéré par période de douze mois est ramené de **50 000 €** (contre 100 000 € dans le régime applicable jusqu'au 31 décembre 2014).

La majoration de ce plafond à hauteur de **5 000 € par nouveau salarié embauché**, domicilié dans l'une des zones visées par la loi et employé à temps plein pendant une période d'au moins 6 mois, n'est pas modifiée (V. [68](#)).

Le salarié doit être domicilié dans l'une des "ZFU - Territoires entrepreneurs" ou l'un des quartiers prioritaires de la politique de la ville (l'article 26 de la loi n° 2014-173 du 21 février 2014 ayant en effet remplacé les zones urbaines sensibles par les "quartiers prioritaires de la politique de la ville").

**c) Calcul du bénéfice exonéré en cas d'exercice partiel de l'activité en dehors des ZFU**

**71 - Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2013**, les bénéfices réalisés par les entreprises sont soumis à l'impôt sur le revenu en proportion du montant hors taxes des recettes réalisées en dehors des ZFU, si elles remplissent l'un des deux critères légaux mentionnés [60](#).

Seule la part du bénéfice correspondant à l'activité réalisée dans la ZFU est exonérée.

**Exemple**

Un médecin spécialiste dispose d'un cabinet en zone franche urbaine. Il reçoit ses patients en ZFU et opère dans une clinique située en dehors de la zone. Il réalise un bénéfice imposable de 80 000 € au titre de l'année 2016.

Les recettes qu'il réalise dans la ZFU correspondent à 35 % de ses recettes totales.

Le bénéfice susceptible d'être exonéré d'impôt sur le revenu s'élève à 28 000 € (80 000 x 35 %).

### Remarque

Pour les exercices clos avant le 31 décembre 2013, la règle de ventilation du bénéfice (dans la zone / hors zone) était différente. Le bénéfice réalisé dans la zone était ainsi déterminé en fonction de la base d'imposition à la cotisation foncière des entreprises (CFE) afférente aux immobilisations implantées dans la zone.

- ▶ Si cette solution s'avère plus favorable, les entreprises implantées en ZFU **avant le 31 décembre 2013**, peuvent continuer à bénéficier de l'exonération d'impôt sur les bénéfices au prorata des éléments d'imposition à la CFE afférents à l'activité implantée en ZFU.

**72 - Situation des membres de SCM "SOS Médecins"** - Même si les médecins membres des SCM "SOS Médecins" doivent être considérés comme ne disposant pas d'une implantation professionnelle propre en ZFU, l'exonération d'impôt sur les bénéfices peut leur être accordée lorsque les quatre conditions suivantes sont simultanément satisfaites (Rep. min. Ciotti, JO AN, 16 mars 2010, page 3006) :

- la SCM dont est membre le médecin considéré dispose de locaux implantés dans une ZFU ;
- cette SCM exerce l'intégralité de la partie administrative de l'activité de cabinet au moyen d'au moins un agent salarié sédentaire exerçant une activité à plein temps et à titre exclusif dans les locaux situés dans cette zone ;
- le médecin considéré exerce une part significative et régulière de son activité en ZFU (en pratique, cette condition est réputée satisfaite lorsque les recettes relatives à cette activité exercée en ZFU représentent au moins 25 % de ses recettes totales) ;
- son adresse professionnelle figurant sur ses feuilles de soins correspond à l'adresse du cabinet situé dans les locaux de la SCM dont il est membre.

En ce qui concerne les médecins qui rempliraient ces conditions à l'exception de celle relative au pourcentage de leur activité exercée en ZFU, le bénéfice imposable pourra être limité en proportion des recettes réalisées en dehors des ZFU, sous réserve de justifier, à la demande des services de l'administration fiscale, de la ventilation des recettes dans et en dehors des ZFU (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20, § 320, 25 juin 2014).

**73 - Précisions concernant les reprises d'activité en ZFU** - Les professionnels qui reprennent jusqu'au 31 décembre 2020 une activité dans une ZFU peuvent bénéficier de l'exonération de l'article 44 octies A du CGI lorsque l'activité a été placée sous ce régime ou celui de l'article 44 octies du CGI, quelle que soit la forme de la reprise (transformation, apport en société, fusion, ...). Le repreneur est alors exonéré pour la durée d'application du dispositif restant à courir.

Les cabinets peuvent s'assurer auprès de l'administration qu'ils sont en droit de bénéficier du régime. L'absence de réponse dans les trois mois vaut accord tacite (BOI-BIC-CHAMP-80-10-30, § 420, 4 juil. 2018)

**74 - Mise en location d'une clientèle libérale** - Cette opération s'analyse pour le bailleur comme la poursuite de son activité sous une autre forme, et pour le preneur comme une reprise d'activité (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20, § 120 et s., 25 juin 2014).

En conséquence, dans l'hypothèse où l'activité précédemment exercée par le bailleur et celle exercée par le locataire répondent à toutes les autres conditions pour bénéficier des exonérations en ZFU, le bailleur continue à bénéficier des allègements et le preneur est éligible au régime dans le cadre de la reprise d'une activité en ZFU.

Le régime s'applique pour la durée du dispositif restant à courir pour les deux parties et chacun pour ce qui le concerne, le plafond d'exonération s'appliquant distinctement pour chaque contribuable.

**75 - Situation des collaborateurs et remplaçants exerçant en ZFU** - Pour les **professionnels en contrat de collaboration ou de remplacement**, les conditions de leur admission au régime des ZFU ainsi que les modalités de leur exonération suivent celles applicables au professionnel titulaire auquel ils sont liés (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20, § 400 et s., 25 juin 2014).

Ainsi, l'appartenance au champ d'application du régime des ZFU du professionnel titulaire conditionne celle du collaborateur ou remplaçant. De même, les modalités d'exonération dégressive applicables au titulaire sont transposables au collaborateur ou remplaçant.

Dans le cas où un contribuable est lié à plusieurs professionnels titulaires, seuls les bénéficiaires retirés des collaborations ou des remplacements de titulaires entrant dans le champ d'application du régime des ZFU sont susceptibles d'être exonérés

**76 - Cas des conjoints et partenaires de PACS soumis à une imposition commune** - Dans leur cas, le plafond s'applique aux bénéficiaires revenant à chacun d'eux, lorsqu'ils exercent des activités distinctes éligibles au régime d'allègement. En revanche, le plafond s'applique une seule fois si les époux ou les partenaires soumis à une imposition commune exercent leur profession au sein de la même entreprise individuelle ou du même cabinet (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-40, § 300, 5 août 2015).

### 3° Obligations déclaratives

**77** - Le montant du bénéfice exonéré doit être retranché au titre des "déductions diverses" sur l'état n° 2035-B-SD (ligne 43 cellule CS et CL) (voir [8 \[Détermination du résultat\]](#)).

Ce montant doit également être porté sur la première page de la déclaration n° 2035-SD.

#### Important

Les professionnels qui entendent se prévaloir du dispositif d'exonération doivent joindre à leur déclaration de résultat une **fiche de calcul** du résultat exonéré en application du dispositif ZFU.

Cette fiche doit être conforme au modèle de l'administration figurant au BOFip :

- Régime "ZFU" : fiche de calcul (BOI-FORM-000078, 5 août 2015) ;
- Régime "ZFU - territoires entrepreneurs" : fiche de calcul principale (BOI-FORM-000072, 5 août 2015) et fiche de calcul complémentaire (BOI-FORM-000032, 5 août 2015).

**78** - La fraction du bénéfice réalisé de l'année d'imposition qui n'a pas fait l'objet d'une déclaration est exclue de l'exonération. Cette exclusion porte :

- sur les bases correspondant aux impositions établies par l'Administration **en cas d'absence ou de retard de déclaration**, même dans le cas où la procédure de taxation ou d'évaluation d'office ne serait pas applicable ;
- sur les redressements effectués par l'Administration dans le cadre d'un **contrôle sur pièces ou d'une vérification sur place**, quelle que soit la procédure de redressement suivie ; cette exclusion porte également sur les redressements faisant suite aux indications portées par le contribuable lors du dépôt de sa déclaration, en vertu de l'article 1732 du CGI.

**79** - Les bénéficiaires exonérés doivent être mentionnés sur la déclaration complémentaire n°**2042 C PRO**.

## B. - Zones franches dans les DOM

**80** - Il existe des zones franches d'activités (ZFA) dans les territoires suivants (CGI, art. 44 quaterdecies ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-80, 4 juil. 2018) :

- Guadeloupe,
- Martinique,
- Guyane,
- La Réunion,
- Mayotte.

La liste des communes de Guadeloupe et de Martinique visées par ce dispositif figure à l'article 49 ZA de l'annexe III au CGI.

#### Nouveau

Une nouvelle génération de zones franches d'activité (ZFA-NG) est créée à compter de 2019 (L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 19 : JO 30 déc. 2018).

Pour une présentation du nouveau régime : V. [87](#).

**81** - Les professionnels libéraux bénéficient d'un abattement sur les bénéfices s'ils sont implantés dans ces zones, quel que soit leur régime d'imposition, et qu'ils exercent à titre principal une **activité de comptabilité, de conseil aux entreprises** (juridique, en communication, en stratégie, en développement, etc.) d'**ingénierie ou d'études techniques** à destination des entreprises.

- ▶ Le montant de cet abattement varie en fonction de la localisation et de la date d'ouverture de l'exercice.

#### Nouveau

Initialement prévu pour s'éteindre au 31 décembre 2017, la loi de programmation relative à l'égalité réelle outre-mer et portant autres dispositions en matière sociale et économique proroge l'application du dispositif aux exercices ouverts en 2018 et 2019 (L. n° 2017-256 du 28 février 2017, art. 124).

Cet abattement est réservé aux entreprises employant moins de 250 salariés et dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 50 millions d'euros.

**82** - Le bénéfice de l'abattement est réservé aux professionnels qui :

- réalisent, en sus de celles qui leur sont imposées par la loi, des **dépenses de formation professionnelle** en faveur de leur personnel ou des dirigeants au titre de la période d'imposition qui suit celle au cours de laquelle les bénéfices ont fait l'objet d'un abattement ;
- versent une **contribution au Fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes** créé par la loi n° 2008-1249 du 1er décembre 2008 généralisant le revenu de solidarité active et réformant les politiques d'insertion au titre de la période d'imposition qui suit celui au cours duquel les bénéfices ont fait l'objet d'un abattement.
  - ▶ Ces deux premières conditions sont cumulatives et doivent représenter ensemble **au moins 5 % de la quote-part des bénéfices exonérés** par l'abattement sauf si la quote-part des bénéfices exonérés est inférieure à 500 €. Les dépenses de formation exposées pour remplir les conditions d'application de ce dispositif ne doivent pas être prises en compte pour l'application du crédit d'impôt formation des dirigeants.
- enfin, seuls les professionnels qui respectent leurs obligations déclaratives en matière de TVA peuvent bénéficier de cet abattement.

### Remarque

Au sujet de l'application de ce dispositif aux **avocats**, un courrier de l'Administration fiscale à l'ANAAFA du 27 septembre 2011 précise que :

- la **représentation d'entreprise devant une juridiction** peut être considérée comme une activité de conseil éligible au régime ;
- s'agissant de l'application de ce régime aux **avocats collaborateurs**, l'abattement s'applique aux bénéficiaires professionnels de ceux-ci tirés de la collaboration, étant précisé qu'il convient de tenir compte des conditions d'éligibilité appréciées au niveau du cabinet du professionnel titulaire des contrats de collaboration en ce qui concerne le chiffre d'affaires, le nombre de salariés et la localisation géographique ;

En ce qui concerne les autres modalités d'application du régime, les avocats collaborateurs sont assimilés à des avocats indépendants.

**83 - Abattement de droit commun** - Le taux de l'abattement est en principe fixé à :

- 50 % entre le 1er janvier 2008 et le 31 décembre 2014 ;
- 40 % en 2015 ;
- **35 %** en 2016, 2017, 2018 et 2019.

Le montant de l'abattement est toutefois plafonné à **150 000 €** par exercice ou pour une période d'imposition de douze mois.

**84 - Abattement majoré - Dans certaines zones particulières** (Guyane, îles des Saintes, Mayotte, Marie-Galante, La Désirade, dans les communes de La Réunion définies par l'article 2 du décret n° 78- 690 du 23 juin 1978 portant création d'une zone spéciale d'action rurale dans le département de La Réunion, ainsi que dans certaines autres zones qui doivent être définies par décret) le taux de l'abattement est fixé à :

- 80 % au titre des exercices ouverts entre le 1er janvier 2008 et le 31 décembre 2014 ;
- 70 % au titre des exercices ouverts en 2015 ;
- **60 %** au titre des exercices ouverts en 2016, 2017, 2018 et 2019.

Dans ces zones le montant de l'abattement est plafonné à **300 000 €** par exercice ou pour une période d'imposition de douze mois.

### Remarque

Lorsque l'entreprise réalise des bénéfices soumis à des taux d'abattement différents, l'abattement total ne peut excéder 300 000 €, dont 150 000 € au plus sur les bénéfices éligibles à l'abattement de droit commun.

**85 - Cumul avec d'autres régimes incitatifs** - Lorsque le professionnel peut prétendre au bénéfice du régime d'exonération des entreprises nouvelles ou celui des professionnels implantés en ZFU (V. [54](#) et s.), celui-ci doit opter pour ce nouveau dispositif dans les 6 mois suivant celui du début de son activité.

Cette option est irrévocable et emporte renonciation définitive aux autres régimes.

À défaut d'option pour ce régime d'abattement dans le délai imparti, c'est au terme de la période d'application du régime sous lequel est placé le professionnel que cet abattement s'appliquera de plein droit jusqu'à son terme.

**86 - Obligations déclaratives** - Le formulaire n° **2082-SD** doit être joint à la déclaration de BNC n° **2035-SD**, comportant notamment :

- les recettes de la période d'imposition, ramenées le cas échéant à 12 mois, et l'effectif salarié à la fin de la période d'imposition ;

- l'adresse et l'activité principale, le montant des bénéfices et le taux d'abattement qui leur est applicable ainsi que les modalités de répartition du bénéfice global ;
- le montant des dépenses versé au Fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes ;  
Les professionnels qui ont bénéficié du dispositif au titre de la période d'imposition précédente doivent joindre à leur déclaration n° 2035-SD le reçu délivré par la Caisse des dépôts et consignations au titre des sommes versées au Fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes.
- la nature, le montant et les bénéficiaires des dépenses de formation réalisées au cours de la période d'imposition.

Les bénéficiaires de l'abattement doivent reporter en page 1 de la déclaration n° 2035-SD, le montant de celui-ci dans la case réservée à cet effet au cadre 3 de la "récapitulation des éléments d'imposition" "exonération et abattements" zones franches DOM -article 44 quaterdecies du CGI.

#### Remarque

Lorsque le professionnel ne relève pas du régime de la déclaration contrôlée, ces documents sont joints à la déclaration d'ensemble des revenus du contribuable.

**87 - Nouveau régime à compter de 2019** - Les avantages fiscaux applicables en outre-mer sont recentrés et renforcés, sous la forme d'une nouvelle génération de zones franches d'activité (ZFANG). En application de ce dispositif, les entreprises établies en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique, à Mayotte et à La Réunion bénéficieront, **à compter de 2019 et sans limitation de durée**, sous certaines conditions :

- ▶ d'un **abattement sur les bénéfices** (soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés) au taux de 50 %, dans la limite de 150 000 €.  
Ce taux est majoré pour certaines activités ou dans certains secteurs à 80 %, le plafond étant alors fixé à 300 000 € ;
- ▶ d'un **abattement de cotisation foncière des entreprises** au taux de 80 %, majoré pour certaines activités ou dans certains secteurs à 100 % ;
- ▶ d'un **abattement de taxe foncière sur les propriétés bâties** au taux de 50 %, majoré pour certaines activités ou dans certains secteurs à 80 % ;
- ▶ d'une **exonération de taxe foncière sur les propriétés non bâties** à concurrence de 80 % de la base imposable.

Corrélativement, les dispositifs de faveur applicables en zone de revitalisation rurale et en zone franche urbaine-territoires entrepreneurs cessent de s'appliquer dans ces collectivités d'outre-mer à compter du 1er janvier 2019.

## C. - Zone de revitalisation rurale

**88** - Deux régimes de faveur distincts s'appliquent dans les zones de revitalisation rurale :

- celui concernant les créations d'entreprises entre 2004 et 2010 ;
- et celui concernant les créations et reprises d'entreprises entre 2011 et 2020.

Le nouveau dispositif est moins avantageux que le précédent puisque la durée maximale d'exonération totale ou partielle est de 8 ans (contre 14 dans le précédent dispositif). Il a en revanche l'avantage d'être ouvert à plus de professionnels puisqu'aucune condition n'est posée quant au mode d'exercice de l'activité (individuelle ou en société), ou au régime d'imposition (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés).

## 1° Création d'entreprises entre le 1er janvier 2004 et le 31 décembre 2010

**89 - Création d'entreprises entre le 1er janvier 2004 et le 31 décembre 2010** - Un régime de faveur en matière d'imposition des bénéficiaires a été accordé aux créations d'activités non commerciales réalisées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2004 et le 31 décembre 2010 dans les zones de revitalisation rurale (CGI, art. 44 sexies ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-10, § 560 et s., 3 juin 2015). Il prévoyait une exonération totale puis dégressive pendant 14 années.

**90 - À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005**, les ZRR comprennent les communes membres d'un établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre, incluses dans un arrondissement ou un canton caractérisé par une très faible (ou faible) densité de population et satisfaisant à l'un des trois critères socio-économiques suivants :

- déclin de la population ;
- déclin de la population active ;
- forte proportion d'emplois agricoles.

Une nouvelle liste des communes classées en **ZRR, applicable au 1<sup>er</sup> janvier 2009**, a été définie par un arrêté du 9 avril 2009. Ce texte a été complété par un arrêté du 30 décembre 2010 dont l'entrée en vigueur a été fixée au 1<sup>er</sup> janvier 2010. La liste des communes classées en ZRR depuis 2011 est identique à celle de 2010 (Arrêté 28 déc. 2011 ; Arrêté 4 déc. 2012).

- ▶ Le **zonage détaillé commune par commune** des ZRR peut également être consulté à l'adresse suivante : <http://www.territoires.gouv.fr/zonages>.

### a) Conditions d'application

**91 - Conditions tenant à l'entreprise** - Les professionnels concernés sont ceux :

- relevant du régime de la **déclaration contrôlée** ;
- exerçant, individuellement ou dans le cadre d'une société de personnes, une **activité professionnelle**, c'est-à-dire l'ensemble des professions libérales ;
- lorsque l'activité est créée sous forme de société, son capital ne doit pas être détenu, directement ou indirectement, pour plus de 50 % par d'autres sociétés.

**92 - Conditions tenant à l'implantation dans la ZRR** - L'ensemble de l'activité et des moyens matériels et humains doit être implanté dans la ZRR.

La condition d'implantation exclusive en ZRR est réputée satisfaite lorsque le professionnel réalise au plus 15 % de ses recettes en dehors de la ZRR. Au-delà de 15 %, les bénéfices réalisés en dehors de la zone éligible sont imposables dans les conditions de droit commun à l'impôt sur le revenu.

#### Remarque

Il n'est pas prévu de tolérance pour les professionnels qui exercent une partie de leur activité hors zone comme c'est le cas pour le régime d'exonération applicable dans les zones franches urbaines.

**93 - Condition tenant à l'activité** - Les professionnels qui souhaitent bénéficier du régime d'exonération doivent procéder à la **création d'une activité libérale réellement nouvelle**.

Sont donc notamment exclues :

- ▶ les **reprises** d'activités préexistantes (rachat d'un cabinet déjà implanté dans une ZRR) ;
- ▶ les **transferts** d'activités préexistantes (simple transfert géographique d'un cabinet dans une ZRR) ;
- ▶ les **extensions** d'activités préexistantes (création d'un cabinet secondaire) ;
- ▶ ainsi que les opérations de **concentration** ou de **restructuration** d'activités préexistantes.

## b) Modalités de calcul de l'exonération

**94** - L'exonération s'applique aussi bien au bénéfice professionnel qu'aux plus-values à court terme et à long terme de l'activité libérale.

**95** - Le régime de faveur consiste :

- ▶ en une **exonération totale** d'impôt jusqu'au terme du 59<sup>e</sup> mois suivant celui de la création de l'activité ;
- ▶ puis application d'un **abattement dégressif** :
  - 60 % pour les bénéficiaires réalisés au cours des 5 premières périodes de 12 mois suivant le terme de la période d'exonération initiale de 5 ans ;
  - 40 % pour les 6<sup>e</sup> et 7<sup>e</sup> périodes de 12 mois ;
  - 20 % pour les 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> périodes de 12 mois.

## 2° Création et reprise d'entreprise entre le 1er janvier 2011 et le 31 décembre 2020

**96** - Un dispositif d'exonération fiscale est institué en faveur des créations et des reprises d'entreprises implantées dans des zones de revitalisation rurale (ZRR) entre le 1<sup>er</sup> janvier 2011 et le 31 décembre 2020 et employant moins de 11 salariés (CGI art. 44 quindecies ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-70, 6 juil. 2016).

Le régime de faveur consiste dans une exonération totale puis dégressive d'imposition du bénéfice professionnel sur 8 ans, ainsi qu'une exonération d'impôts locaux.

### a) Conditions d'application

**97 - Conditions tenant à l'effectif** - L'entreprise doit employer moins de **11 salariés**.

Sont visés les salariés bénéficiant d'un **contrat de travail à durée indéterminée ou d'une durée d'au moins 6 mois** à la date de clôture du premier exercice et au cours de chaque exercice de la période d'application de l'exonération.

En cas de variation de l'effectif en cours d'exercice, le décompte est effectué en fonction de la durée de présence des salariés en cause pendant l'exercice (CGI, art. 44 quindecies, II, b).

#### Nouveau

Pour les exercices clos **avant le 31 décembre 2015**, la limite d'effectif était de moins de 10 (contre 11 pour les exercices clos à compter de cette date).

En outre, en cas de **dépassement de cette limite d'effectif**, l'exonération peut être maintenue temporairement. Ainsi, lorsque, au titre des exercices clos entre le 31 décembre 2015 et le 31 décembre 2018, une entreprise bénéficiant déjà de l'exonération constate, à la date de clôture de l'exercice, un dépassement de la limite, elle continue de bénéficier de l'exonération pour l'exercice au cours duquel ce dépassement est constaté ainsi que pour les deux exercices suivants (L. fin. 2016, n° 2015-1785, 29 déc. 2015, art. 15, I, 1° et VIII).

**98 - Condition liée à l'implantation en ZRR** - L'entreprise doit être implantée dans une ZRR telle que définie dans le régime précédent (voir [90](#)) jusqu'au 30 juin 2017.

De nouveaux critères de classement en ZRR liés uniquement à la densité et à la richesse des habitants sont définis (L. fin. rect. 2015, n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 45). Ainsi, **à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2017**, les communes membres d'un EPCI à fiscalité propre seront classées en ZRR si ce dernier satisfait aux conditions suivantes :

- sa **densité de population** est inférieure ou égale à la densité médiane nationale des EPCI à fiscalité propre métropolitains ;

La loi de finances pour 2018 a introduit un critère alternatif à la densité de population. Le classement pourra ainsi s'appliquer à un EPCI dont la population connaît depuis les quatre dernières décennies un **déclin de 30 % ou plus** à condition qu'il se trouve dans un arrondissement composé majoritairement de communes classées en ZRR et dont la **population** est supérieure à 70 % de l'arrondissement (L. n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 27).

- son **revenu fiscal par unité de consommation médian** est inférieur ou égal à la médiane des revenus médians par EPCI à fiscalité propre métropolitain.

Le classement des communes en ZRR, établi par arrêté ministériel, est révisé tous les 6 ans, au 1er janvier de l'année qui suit le renouvellement général des conseils communautaires (CGI, art. 1045 A, II).

En outre, la modification du périmètre d'un EPCI à fiscalité propre n'emporte d'effet sur le classement qu'à compter de cette révision.

#### Nouveau

Les **communes de montagne** sortant de la liste du classement en ZRR au 1<sup>er</sup> juillet 2017 continuent de bénéficier des effets du dispositif pendant une **période transitoire de trois ans** (L. n° 2016-1888, 28 déc. 2016, art. 7).

Les **communes autres** que les communes de montagne sortant de la liste du classement en ZRR le 1<sup>er</sup> juillet 2017 continuent de bénéficier des effets du dispositif pendant une période transitoire courant du **1<sup>er</sup> juillet 2017 au 30 juin 2020** (L. n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 27).

- **Toutes les communes sorties du classement au 1<sup>er</sup> juillet 2017 y sont donc réintégrées et restent classées jusqu'au 30 juin 2020.**

**99 - Opérations éligibles** - Le dispositif s'applique à la fois aux entreprises créées en ZRR et aux reprises d'entreprises existantes en ZRR.

L'entreprise ne doit pas avoir été créée dans le cadre d'une **extension d'activités préexistantes**.

**Certains opérations sont également exclues :**

- créations et reprises d'activités dans des ZRR consécutives au **transfert d'une activité** précédemment exercée par un contribuable ayant bénéficié au titre d'une ou plusieurs des **5 années précédant celle du transfert** (CGI, art. 44 quindecies, III, al. 1er) :
  - soit d'une prime d'aménagement du territoire,
  - soit du régime d'exonération applicable :
    - aux entreprises nouvelles dans certaines zones d'aménagement du territoire (CGI, art. 44 sexies).  
Sont notamment visées les entreprises bénéficiant du précédent dispositif d'exonération en ZRR.
    - aux jeunes entreprises innovantes (CGI, art. 44 sexies A) ;
    - aux entreprises créées pour reprendre des entreprises en difficulté (CGI, art. 44 septies) ;
    - en zone franche urbaine (CGI, art. 44 octies A) ;
    - en Corse (CGI, art. 44 decies) ;
    - dans les pôles de compétitivité (CGI, art. 44 undecies) ;
    - dans les bassins d'emploi à redynamiser (CGI, art. 44 duodecies) ;
    - dans les zones de restructuration de la défense (CGI, art. 44 terdecies) ;

- dans les zones franches outre-mer (CGI, art. 44 quaterdecies).

- ▶ Si le **cédant et son cercle familial** (conjoint, partenaire de PACS, leurs ascendants et descendants, frères et soeurs) détiennent ensemble, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de l'entité issue de la reprise.

#### Nouveau

Le régime est ouvert aux entreprises individuelles localisées dans une ZRR qui font l'objet d'une **première transmission au profit d'un membre de la famille du cédant** (même si ce dispositif s'est déjà appliqué avant la reprise) (L. n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 27).

Cet assouplissement s'applique depuis l'**imposition des revenus de l'année 2017**.

L'exclusion des reprises au sein du cercle familial continue en revanche de s'appliquer aux transmissions familiales ultérieures, en vue d'éviter des comportements abusifs afin de bénéficier de façon permanente de l'exonération d'impôt sur les bénéfices en transmettant tous les 5 ans une entreprise au sein de la même famille.

**100 - Option** - Lorsqu'elle répond également aux conditions requises pour bénéficier des dispositions de l'un des régimes prévus aux articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies A, 44 duodecies, 44 terdecies, 44 quaterdecies, l'entreprise peut opter pour l'article 44 quindecies dans les **6 mois suivant le début d'activité**.

L'option est irrévocable et emporte renonciation définitive aux autres régimes (CGI, art. 44 quindecies, IV).

#### b) Exonérations prévues en ZRR

**101 - Exonération d'impôt sur le revenu** - Les entreprises éligibles bénéficient :

- d'une **exonération totale** des bénéfices réalisés au cours des 60 premiers mois d'activité,
- puis d'un **abattement dégressif** sur une durée de 36 mois s'élevant à respectivement 75 %, 50 % et 25 % sur les bénéfices réalisés au cours de chacune des 3 périodes de 12 mois suivantes.

**102 - Exonération d'impôts locaux** - Le dispositif ZRR octroie également une exonération temporaire d'impôts locaux (CFE, CVAE et taxe foncière sur les propriétés bâties) et de taxes pour frais de chambres de commerce et d'industrie et pour frais de chambres de métiers, pour la seule part revenant à la collectivité ou à l'organisme ayant pris une délibération en ce sens (CGI, art. 1465 A).

#### D. - Pôles de compétitivité

**103** - Un régime d'exonération bénéficie aux entreprises implantées dans un pôle de compétitivité et participant à un **projet de recherche agréé au 16 novembre 2009** (CGI, art. 44 undecies ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-40, 5 févr. 2013)

Les professionnels libéraux répondant à ces deux conditions bénéficieront :

- de l'**exonération totale d'impôt sur les bénéfices** pour les résultats des 3 premiers exercices bénéficiaires,
- puis, **à hauteur de 50 %**, au titre des 2 exercices bénéficiaires suivants.

Les pôles de compétitivité sont constitués par le regroupement dans une zone géographique donnée d'entreprises, y compris de professionnels libéraux, consacrant dans un ou plusieurs domaines industriels tout ou partie de leur activité à la recherche et au développement, et d'organismes publics ou privés exerçant une activité identique et/ou complémentaire.

Dans le cadre de ces pôles de compétitivité, des projets de recherche et de développement coopératifs peuvent être agréés par les services de l'État en fonction de critères relatifs à la nature même de ces projets, à leur impact et aux modalités de leur financement. Ils seront conduits par l'association de plusieurs entreprises et d'au moins l'un des partenaires suivants :

- laboratoire public ou privé,
- établissement d'enseignement supérieur,
- ou organisme concourant aux transferts de technologies.

**104 - Non cumul** - Ce régime d'exonération n'est pas cumulable avec le bénéfice des exonérations applicables dans les **zones franches urbaines** (V. 54 et s.) ou en faveur des **jeunes entreprises innovantes** (V. 112 et s.).

**105 - Option** - Les professionnels libéraux concernés qui souhaiteraient bénéficier du dispositif d'exonération des pôles de compétitivité doivent exercer une option en ce sens dans les 7 premiers mois d'activité.

## E. - Zones de restructuration de la défense

**106** - Afin d'aider le développement économique des territoires concernés par le redéploiement des armées, il est prévu un dispositif d'exonération d'impôt sur les bénéfices pour certaines activités implantées dans les zones de restructuration de la défense (ZRD) consistant (CGI, art. 44 terdecies ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-60, 4 juil. 2018) :

- en une **exonération totale** de cinq ans,
- puis une **exonération partielle** de deux ans.

### Remarque

Le régime consiste également en une exonération de cotisation foncière des entreprises, de taxe foncière sur les immeubles bâtis situés dans la zone, et une exonération de cotisations patronales dont le montant est fonction du montant du salaire versé.

**107** - Les ZRD sont délimitées par un arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie, du budget et de l'aménagement du territoire qui détermine, pour chaque zone, celle des années au titre de laquelle elle est reconnue.

- ▶ Arrêté du 1<sup>er</sup> septembre 2009 relatif à la délimitation des zones de restructuration de la défense, complété par trois arrêtés : A. 1<sup>er</sup> fév. 2013, A. 28 mai 2015 et A. 8 fév. 2016.
- ▶ Les ZRD peuvent être reconnues au titre des années comprises entre 2009 et 2019.

**108 - Conditions d'application** - Le dispositif d'exonération est ouvert aux contribuables exerçant une activité non commerciale au sens de l'article 92, 1<sup>o</sup> du CGI, individuellement ou en société, qui crée une activité pendant une **période de 6 ans** à compter de la reconnaissance de la zone qui débute :

- soit à compter de la date de publication de l'arrêté ;
- soit, si cette seconde date est postérieure, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année précédant celle au titre de laquelle le territoire ou la commune est reconnu comme ZRD par cet arrêté.

Pour l'imposition des revenus perçus au titre de l'**année 2017**, le délai d'installation dans la zone a été allongé de 3 à **6 ans** (Loi de finances pour 2017, n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 76). Autrement dit, cette prorogation de délai concernera la création d'activité en ZRD :

-

déjà existantes et reconnues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015, qui sont les seules pour lesquelles le délai de 3 ans actuellement en vigueur n'est pas encore expiré ;

- ou qui seront, le cas échéant, reconnues à l'avenir.

Le régime d'imposition du professionnel est indifférent (déclaration contrôlée ou micro-BNC).

Pour le professionnel ayant une **activité non sédentaire** exercée en tout ou en partie en dehors de la zone, l'exonération s'applique :

- s'il emploie au moins un salarié sédentaire à plein temps ou équivalent, exerçant ses fonctions dans les locaux affectés à l'activité,
- ou s'il réalise au moins 25 % de son chiffre d'affaires auprès des clients situés dans la zone.

**109 - Exercice d'une option** - Si le professionnel peut bénéficier de plusieurs régimes d'exonération dont il remplit les conditions (ZRD, Zones franches urbaines, ...) il peut alors opter expressément pour le régime des ZRD dans les **6 mois** suivant celui du début d'activité. Cette option est irrévocable (BOI-BIC-CHAMP-80-10-60, § 160, 4 juil. 2018).

**110 - Régime d'exonération accordé** - L'exonération d'impôt sur le revenu des bénéfices réalisés au sein de la ZRD (à l'exclusion de ceux réalisés hors de la zone) sont :

- exonérés totalement pendant 5 ans,
- exonérés à hauteur des deux tiers la 6<sup>e</sup> année,
- exonérés à hauteur d'un tiers la 7<sup>e</sup> année

Lorsque le contribuable n'exerce pas l'ensemble de son activité dans la ZRD, les **bénéfices réalisés hors zone** sont soumis à l'impôt sur le revenu en proportion du montant hors taxes des recettes réalisées en dehors de ces zones.

**111 - Obligations déclaratives** - Il convient de remplir le cadre 3 de la première page de la déclaration **n° 2035-SD** (bénéfices exonérés) et cocher la case "Autres dispositifs").

Les bénéfices exonérés doivent être mentionnés sur la déclaration complémentaire n° **2042 C PRO**. Par ailleurs, au titre de chacune des années concernées par l'exonération d'impôt, le professionnel doit joindre à sa déclaration **n° 2035-SD** un document comportant les éléments nécessaires à la détermination et au suivi du bénéfice ouvrant droit à exonération ainsi qu'à la vérification du respect des conditions prévues par l'article 44 terdecies du CGI (CGI, ann. III, art. 49 Y).

L'Administration a publié un **modèle de cet état** : V. BOI-FORM-00085, 5 oct. 2016.

## F. - Jeunes entreprises innovantes

**112** - Un régime fiscal de faveur est prévu pour les professionnels répondant à la définition de "jeune entreprise innovante" (CGI, art. 44 sexies-0 A).

Cette qualification concerne les titulaires de BNC relevant du régime de la déclaration contrôlée ou micro-BNC.

**113** - Les titulaires de BNC peuvent bénéficier de ce dispositif si :

- l'entreprise répond à la définition de la **PME communautaire** (effectif inférieur à 250 salariés, et chiffre d'affaires inférieur à 50 millions d'euros ou total de l'actif brut inférieur à 43 millions d'euros) ;
- l'activité est exercée depuis **moins de 8 ans** ;
- l'entreprise a été créée **entre le 1<sup>er</sup> janvier 2004 et le 31 décembre 2019** ;
-

et l'entreprise consacre au moins **15 %** de ses charges totales fiscalement déductibles à des dépenses de recherche et de développement définies par l'article 244 quater B du CGI (dépenses éligibles au crédit d'impôt recherche).

#### Remarque

Les **rémunérations que se verse l'exploitant individuel** participant **directement et personnellement à des projets de R&D** ne peuvent en principe être retenues dans le calcul des 15 % car ces rémunérations ne constituent pas des charges mais une modalité de répartition du résultat (cas des exploitants individuels ou des professionnels exerçant au sein d'une société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu et n'ayant pas opté pour l'IS).

Toutefois l'administration a décidé d'apprécier avec souplesse le dispositif et d'admettre que la rémunération du professionnel libéral soit ajoutée au total des charges de l'entreprise pour une somme correspondant à une évaluation forfaitaire de cette rémunération à partir du salaire moyen annuel des cadres issu des données de l'INSEE.

Ce montant est majoré d'un coefficient représentatif de charges sociales de 1,35.

Cette rémunération forfaitaire sera ensuite plafonnée au montant du résultat que le professionnel s'est effectivement attribué (BOI-BIC-CHAMP-80-20-20-10, § 245, 7 juin 2017).

**114 - Exonération d'impôt sur le revenu** - L'exonération d'impôt sur le revenu s'applique à hauteur de :

- l'intégralité du résultat de la première année d'imposition bénéficiaire, pendant une durée limitée à 12 mois ;
- 50 % du résultat de l'année bénéficiaire suivante, pendant une durée limitée à 12 mois.

L'exonération totale puis partielle s'applique à des exercices bénéficiaires et concerne les bénéfices et les plus-values déclarés.

Pour plus de détails sur ce sujet : V. BOI-BIC-CHAMP-80-20-20-20, § 170 et s., 4 juil. 2018.

**115 - Option** - Le professionnel devra donc opter dans un délai de 9 mois suivant la date de son début d'activité. L'option est irrévocable.

**116 - Obligations déclaratives** - Le bénéfice exonéré doit être mentionné à la case CU (ligne 43) de l'annexe n° 2035-B-SD, dans le cadre 3 de la déclaration n° 2035-SD, puis reporté sur la déclaration n° 2042 C PRO ainsi que la plus-value à long terme ou la fraction de la plus-value exonérée.

## G. - Jeunes artistes à la création plastique

**117** - Les personnes physiques qui ont la qualité d'auteurs d'œuvres d'art bénéficient d'un **abattement de 50 %** jusqu'à 100 000 € de bénéfice imposable à l'impôt sur le revenu, au titre de la **première année d'activité et des 4 années suivantes** (CGI, art. 93, 9 ; BOI-BNC-SECT-20-30, 8 oct. 2012).

**118 - Conditions d'application** - L'abattement s'applique :

- aux activités commencées à **compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006**
- et concerne les créateurs d'**œuvres d'art plastique ou graphique**.

### Remarque

Sont donc exclus du bénéfice de l'abattement :

- les ayants droit ou le conjoint survivant de l'artiste,
- et les personnes qui ont acquis à titre onéreux ou à titre gratuit les œuvres d'art.

**119** - L'artiste doit être imposé selon le régime de la déclaration contrôlée, de plein droit ou sur option (V. 39 [Présentation des régimes d'imposition] et s.).

**120** - Le bénéfice de l'abattement n'est pas remis en cause si l'activité n'est **pas exercée à titre professionnel**.

En revanche, il ne s'applique pas en cas d'option pour l'application du régime d'imposition d'après le **bénéfice moyen** prévu à l'article 100 bis du CGI (V. 28).

**121 - Détermination de l'abattement** - L'abattement s'applique aux bénéfices réalisés au cours de la première année d'activité et des 4 années suivantes.

Ce délai n'est pas prolongé si, au cours de cette période de 5 ans, le professionnel ne peut bénéficier de l'abattement (application du régime micro-BNC (V. 1 [Présentation des régimes d'imposition] et s.) ou option pour le régime prévu à l'article 100 bis du CGI par exemple : V. 28 et s.) ou qu'il cesse toute activité.

**122** - Peuvent bénéficier de l'abattement :

- les revenus provenant de la **cession des œuvres d'art** concernées ;
- ceux réalisés à l'occasion de la **cession** ou de l'**exploitation des droits patrimoniaux** reconnus par la loi sur ces mêmes œuvres ;
- les sommes reçues en **substitution ou dédommagement** de ces revenus, à la suite d'un sinistre notamment ;
- si l'activité artistique est exercée à titre non professionnel, les déficits éventuels ne sont pas déductibles du revenu professionnel ni du revenu global, mais sont imputables sur les bénéfices tirés d'activités semblables durant la même année ou sur les six années suivantes.

**123** - L'abattement de 50 % s'applique **jusqu'à 100 000 € de bénéfice imposable**.

- ▶ La quote-part de bénéfice qui excède ce montant est imposable en totalité.

Le montant de l'abattement ne peut donc excéder 50 000 € par an.

La fraction du plafond de 50 000 € qui n'aurait pas été utilisée au titre d'une année ne peut être reportée sur les années suivantes.

**124 - Obligations déclaratives** - L'artiste plasticien qui bénéficie de l'abattement doit le mentionner sur sa déclaration des revenus non commerciaux n° **2035-B-SD, case CO** (ligne 43 "Divers à déduire") (V. 8 [Détermination du résultat]).

# Sociétés de personnes

---

*Date de publication* : 1 févr. 2019

## I. - Principes d'imposition

### A. - Sociétés et groupements concernées

1 - Les sociétés de personnes dont il est question ici sont celles mentionnées aux articles 8 et 8 ter du CGI, et notamment pour les professions libérales et non commerciales :

- ▶ les **sociétés en nom collectif** ;
- ▶ les **sociétés en commandite simple** pour la part de bénéfices revenant aux commandités ;
- ▶ les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (**EURL**) dont l'associé unique est une personne physique ;
- ▶ les **sociétés civiles** mentionnées au 1° de l'article 8 du CGI ;
- ▶ les **sociétés civiles professionnelles** ;
- ▶ les groupements d'intérêt économique (**GIE**) ;
- ▶ les **sociétés en participation** pour la part des bénéfices sociaux correspondant aux droits des participants indéfiniment responsables et dont l'identité a été révélée à l'Administration ;
- ▶ les **sociétés de fait** ;
  - lorsque leurs associés sont connus de l'Administration et indéfiniment responsables,
  - les bénéfices sont imposés selon les règles prévues pour les sociétés en participation en application des articles 238 bis L et 238 bis M du CGI.

### 1° Précisions concernant les EIRL

2 - Le statut d'entrepreneur individuel à responsabilité limitée (**EIRL**) peut également être adopté par les professionnels.

L'EIRL permet d'affecter à son activité professionnelle un patrimoine dit "patrimoine d'affectation" séparé de son patrimoine personnel (C. com., art. L. 526-6) par le dépôt d'une simple déclaration effectué à un registre spécial tenu au greffe du tribunal de commerce (C. com., art. L. 526-7).

Ce patrimoine d'affectation peut comprendre les biens, droits, obligations ou sûretés nécessaires ou utiles à l'exercice de l'activité.

3 - D'un point de vue fiscal, l'EIRL est **soumise à l'impôt sur le revenu** au titre des BNC selon le régime du déclaratif spécial ou le régime de la déclaration contrôlée (CGI, art. 1655 sexies ; BOI-BIC-CHAMP-70-30, 12 sept. 2012).

Les EIRL peuvent également opter pour l'imposition de leurs bénéfices à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 1655 sexies).

### 2° Précisions concernant les sociétés de fait

4 - L'existence d'une société de fait suppose cumulativement que les associés de fait participent :

- aux apports (qu'il s'agisse d'apports en capital ou en industrie) ;
- à la gestion (c'est-à-dire à la direction et au contrôle de l'entreprise) ;
- et aux résultats (qu'ils soient bénéficiaires ou déficitaires).

5 - **Cabinet de groupe** - Les **cabinets de groupe** peuvent être requalifiés en société de fait par l'Administration.

Les cabinets de groupe ont pour objet de permettre aux participants de réduire le montant de leurs dépenses par le biais d'une utilisation en commun de matériels et de locaux professionnels.

En principe, les membres de ces cabinets sont censés exercer leur profession à titre individuel et indépendant, et sont ainsi imposables en leur nom personnel.

Une société de fait sera en revanche constituée entre eux lorsque le contrat de groupe ou d'association prévoit la **répartition entre les membres**, selon des règles déterminées au contrat, **des recettes réalisées par ceux-ci dans le cadre de l'association**.

Dans cette hypothèse, les professionnels ne perçoivent plus seulement des rémunérations constituant la contrepartie effective de leur propre activité, mais une part du produit d'une exploitation commune.

Lorsque le contrat prévoit une **simple égalisation des recettes** portant sur une très faible proportion des honoraires, l'Administration admet qu'il n'est pas constitutif d'une société de fait. Cette condition est considérée comme remplie lorsque la clause d'égalisation porte sur une fraction n'excédant pas **10 % des honoraires** perçus par chacun des membres du groupe ou de l'association (BOI-BNC-DECLA-10-10, § 220, 1er juin 2018).

La clause d'égalisation partielle des recettes doit être prévue dans le contrat de groupe pour être opposable à l'Administration.

#### Remarque

Enfin, chacun des membres de l'association doit joindre à sa déclaration n° 2035-SD une note indiquant les modalités de cette répartition, pour permettre le contrôle de l'application de la disposition (BOI-BNC-DECLA-10-10, § 220, 1er juin 2018).

**6 - Société entre époux** - Il existe une société de fait entre époux lorsqu'il est établi que chacun participe à la direction ou au contrôle de l'affaire, ainsi qu'aux bénéfices et aux pertes.

En revanche, lorsque chaque époux dispose d'une clientèle distincte et demeure seul maître dans la gestion de son affaire, l'Administration considère qu'aucune société de fait n'est pas établie entre eux.

L'existence de dépenses communes (immobilisations, électricité, chauffage, loyers) ne constitue pas une présomption de l'existence d'une société de fait (BOI-BNC-SECT-70, § 60, 12 sept. 2012).

### 3° Précisions concernant les sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires (SISA).

**7** - Les SISA sont des **sociétés civiles** (C. civ., art. 1832 ; CSP, art. L. 4041-1 à L. 4043-2). Elles sont constituées uniquement entre personnes physiques qui exercent une profession médicale, d'auxiliaire médical ou de pharmacien et doit comprendre au minimum deux médecins et un auxiliaire médical.

Son objet social doit consister en dans la **mise en commun de moyens** pour faciliter l'exercice de l'activité professionnelle de chacun des associés, et dans l'**exercice en commun**, par ses associés, d'activités de coordination thérapeutique, d'éducation thérapeutique ou de coopération entre les professionnels de santé (CSP, art. R. 4041-1).

**8** - Sur le plan fiscal, les SISA relèvent du **régime fiscal des sociétés de personnes**. Leurs bénéficiaires sont, en principe, imposés au nom de chacun des professionnels de santé associés, à proportion de leurs droits dans ces sociétés, à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie qui leur est propre :

- bénéficiaires non commerciaux pour les professionnels de santé ;

- bénéfiques industriels et commerciaux (si un pharmacien est associé de la société par exemple).

**9 - Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2017**, les SISA ont la possibilité d'opter pour leur assujettissement à l'**impôt sur les sociétés** (CGI, art. 206, 3, j).

## **B. - Régime d'imposition des sociétés de personnes**

**10** - Les sociétés de personnes exerçant une activité non commerciale sont obligatoirement soumises au **régime de la déclaration contrôlée**, quel que soit le montant des recettes.

Elles sont en effet exclues par principe du régime micro-BNC (CGI, art. 103).

Les obligations comptables imposées aux sociétés civiles et à leurs membres sont en effet incompatibles avec le régime micro-BNC (absence de tenue de livres comptables, simple livre de recettes).

**11 - Associés uniques d'EURL** - Par exception, les associés uniques, personnes physiques, d'EURL peuvent bénéficier du micro-BNC si le montant de leurs recettes est inférieur à la limite de prévu pour l'application de ce régime (CGI, art. 103).

## **II. - Résultat fiscal de la société et imposition des associés**

**12** - La particularité du régime fiscal applicable aux sociétés de personnes réside dans le fait que le résultat fiscal est déterminé à son niveau, mais le recouvrement de l'impôt est effectué au niveau de chacun des associés sur sa quote-part de résultat.

### **A. - Détermination du résultat fiscal de la société**

**13** - Le **bénéfice des sociétés de personnes** doit être déterminé, dans tous les cas, selon les règles d'assiette prévues pour les exploitants individuels prévues aux articles 93 et suivants du Code Général des Impôts (CGI, art. 60).

**14** - Le résultat fiscal est déterminé au niveau de la société.

Sont pris en compte les **frais directement liés à l'exercice de l'activité sociale** et incombant normalement à la société (frais de visite de la clientèle, amortissement et assurance des véhicules sociaux).

Corrélativement, les remboursements, par la société, de frais engagés pour son compte par ses membres n'ont pas à être ajoutés à la quote-part du bénéfice social revenant à chaque associé.

**15** - La **rémunération allouée aux associés** et les intérêts qui leur sont servis ne sont pas déductibles des recettes (il s'agit en effet d'un prélèvement sur le résultat, et non d'une dépenses nécessitée par l'exercice de l'activité libérale).

**16** - Le patrimoine professionnel de la société de personnes obéit aux mêmes règles que celles prévues pour les exploitants individuels (V. [1 \[Composition du patrimoine professionnel\]](#) et s.).

En découlent les mêmes règles d'amortissement et d'imposition des plus-values, sauf particularités qui seront signalées ci-après.

## B. - Répartition du résultat au 31 décembre entre les associés

### 1° Règles de répartition

**17 - Les associés des sociétés de personnes** sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu sur la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société (CGI, art. 8 ter).

Ces bénéfices sont obligatoirement imposés selon le régime de la **déclaration contrôlée**, quel que soit le montant des recettes réalisées par la société.

Lorsque l'associé ou le membre du groupement exerce par ailleurs, à titre personnel, une activité libérale, il convient de tenir compte, en principe, non seulement des recettes réalisées par celui-ci à titre personnel, mais également de la part qui lui revient dans celles de la société ou du groupement pour déterminer le régime d'imposition applicable à ce contribuable (V. [1 \[Présentation des régimes d'imposition\]](#)).

**18 -**

#### Remarque

En principe, la répartition des bénéfices réalisés par la société entre les associés est fixée par les statuts et n'est **pas nécessairement effectuée en proportion des droits** des intéressés dans le capital social.

À défaut de clauses spéciales prévues dans les statuts de la société, les bénéfices sont répartis **par parts égales** entre les associés.

**19 - La part des bénéfices doit être regardée comme étant acquise dès la clôture de chaque exercice.**

- ▶ La répartition est faite entre les **seuls associés présents** au 31 décembre de l'année d'imposition, y compris lorsque l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile.
- ▶ En cas de **transmission ou rachat des droits d'un associé** en cours d'année, ce principe n'est pas remis en cause, l'associé imposable sur la quote-part de bénéfices de la société de personnes est l'**associé présent au 31 décembre** de l'année d'imposition et pour l'année entière.

L'associé entrant sera seul imposable sur la totalité de sa quote-part dans le résultat de la société au 31 décembre de l'année au cours de laquelle il a racheté les parts.

En cas de **décès d'un associé** et lorsque la société continue sans les héritiers, ces derniers, qui n'acquièrent à aucun moment la qualité d'associé, ne sont pas imposés sur les résultats réalisés au cours de l'exercice du décès et au cours des exercices suivants (RM de Courson n° 53707, JO débats AN du 2 avril 2001, p. 1963).

## Remarque

**Cette règle d'imposition du seul associé présent au 31 décembre souffre une exception.**

Les sociétés qui exercent une activité professionnelle non commerciale et qui relèvent de l'impôt sur le revenu peuvent déterminer, **sur option, un résultat fiscal intermédiaire** en cas de transmission (à titre gratuit ou à titre onéreux) ou de rachat des droits d'un associé personne physique (CGI, art. 93 B ; BOI-BNC-CES-10-10, § 100 et 110, 28 avr. 2014). Ce résultat intermédiaire tient compte des plus et moins-values de cession d'actifs.

L'option est établie sur papier libre et signée conjointement par l'associé sortant (ou les ayants cause de l'associé décédé) et par les bénéficiaires de la transmission (ou par les associés présents dans la société à la date du rachat des titres par la société). Elle doit être adressée dans les **60 jours de la transmission**.

Le résultat réalisé par la société jusqu'à la date de la transmission est déterminé sur la déclaration n° 2035-SD et la part revenant à l'associé sortant est inscrite sur le formulaire afférent à la répartition du résultat fiscal entre les associés (n° **2035-AS-SD** ou tableau III, page 3 de la déclaration n° **2035-SD**).

- ▶ L'**associé sortant** fait l'objet d'une **imposition immédiate** (si la transmission résulte du décès de l'associé, l'imposition est établie au nom du défunt). L'imposition vient en déduction du montant de l'impôt sur le revenu établi ultérieurement à raison de l'ensemble des revenus réalisés au cours de l'année de la transmission ou du rachat.

Dans les 60 jours de la transmission, l'associé sortant doit déclarer à l'impôt sur le revenu la part de résultat lui revenant sur l'imprimé n° 2042 C PRO et joindre une copie de la demande d'option, ainsi qu'une note établie sur papier libre mentionnant le détail de la détermination de la part du résultat de la société imposable à son nom.

- ▶ Le **bénéficiaire de la transmission** des titres est imposable sur la part correspondant à ses droits dans le bénéfice social de l'année d'imposition, diminuée de la part du résultat imposée au nom de l'associé sortant.
- ▶ Les **autres associés** sont imposables dans les conditions de droit commun à raison de la part leur revenant dans les résultats réalisés par la société au 31 décembre.

Ils doivent joindre à leur déclaration de revenus n° 2042 C PRO une note établie sur papier libre mentionnant le détail de la détermination de la part du résultat de la société imposable à leur nom.

### Exemple

Une société civile professionnelle est composée de trois associés A, B et C. Au 1er janvier de l'année d'imposition chaque associé détient le tiers des parts sociales. Le 30 juin, C cède ses parts à D. Une option conjointe est formulée pour l'application des dispositions de l'article 93 B du CGI. Le résultat intermédiaire à cette date s'élève à 900 000 €.

Au 31 décembre, le résultat de l'exercice s'élève à 1 800 000 €.

► **Première hypothèse : C cède la totalité de ses parts à D.**

C est imposable au 30 juin sur la part du résultat intermédiaire correspondant à la totalité des droits cédés, soit  $900\,000\text{ €} \times 1/3 = 300\,000\text{ €}$ .

Au 31 décembre :

- A et B sont imposables à raison de leurs parts respectives, soit  $1\,800\,000\text{ €} \times 1/3 = 600\,000\text{ €}$  chacun ;
- D est imposable à hauteur de :  $(1\,800\,000\text{ €} \times 1/3) - 300\,000\text{ €} = 300\,000\text{ €}$ .

► **Seconde hypothèse : C cède le quart de ses parts à D (soit 1/12e du capital) et en conserve donc les trois-quarts (soit 3/12e du capital de la société).**

C est imposable au 30 juin sur la part du résultat intermédiaire correspondant à la proportion de ses droits cédés, soit  $900\,000\text{ €} \times 1/12 = 75\,000\text{ €}$ .

Au 31 décembre :

- la situation de A et B reste inchangée par rapport à la première hypothèse, Leur part imposable s'élève toujours à 600 000 € chacun ;
- C est imposable à hauteur de :  $1\,800\,000\text{ €} \times 3/12 = 450\,000\text{ €}$  ;
- D est imposable à hauteur de :  $(1\,800\,000\text{ €} \times 1/12) - 75\,000\text{ €} = 75\,000\text{ €}$ .

## 2° Prise en compte des dépenses professionnelles individuelles

**20** - Constituent des **biens professionnels par nature affectés à l'exercice de la profession** les droits qu'un professionnel a dans le capital d'une société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu et dans laquelle il exerce son activité (CGI, art. 151 nonies, I). Le professionnel est imposé à l'impôt sur le revenu dans la catégories des BNC sur sa quote-part de revenus.

**21** - Le professionnel peut **déduire de sa quote-part** dans les résultats de la société les dépenses qu'il aurait lui-même effectuées au cours de l'année d'imposition :

- les **intérêts des emprunts** qu'il a contractés pour acquérir les parts sociales, ou pour acquérir des biens qu'il a ensuite apportés à la société (à la constitution ou lors d'une augmentation de capital) ;
- les **frais exposés pour la souscription ou l'acquisition** de droits sociaux, à l'exclusion de ceux qui constituent un élément du coût d'acquisition de ces droits ;
  - Il s'agit des frais d'actes et d'enregistrement, des frais de notaire, droits d'enregistrement, commissions et honoraires versés.
- les **frais professionnels** dont il a lui-même supporté la charge à la triple condition :
  - qu'ils lui incombent personnellement ;
  - qu'ils aient le caractère de dépenses déductibles dans le cadre d'une entreprise individuelle (cotisations sociales personnelles, frais de transport domicile / travail (Sur ce dernier point : V. [23](#) sur les frais de véhicules) ;
  - qu'ils n'aient pas déjà été pris en compte lors de la détermination du bénéfice social.

**22 - Modalités de paiement des dépenses** - Les dépenses professionnelles individuelles peuvent être acquittées de différentes manières :

- ▶ **lorsqu'elles sont payées par l'associé lui-même**, directement ou par l'intermédiaire de son compte courant dans la société, le bénéfice social n'est pas affecté par le paiement de ces charges qui sont alors directement déductibles de la part du bénéfice qui lui est attribuée ;
- ▶ **lorsqu'elles sont prises en charge par la société pour le compte de l'associé**, cette prise en charge constitue un complément de rémunération, auquel cas ces dépenses doivent être ajoutées à la quote-part du bénéfice comptable correspondant aux droits de l'associé. Dans ce cas, les dépenses concernées sont déductibles de la quote-part imposable des bénéfices de l'associé (BOI-BNC-SECT-70-10-10, § 160, 6 déc. 2017).

### a) Particularités concernant les frais de véhicules

**23** - Le barème kilométrique BNC et le barème carburant BIC (V. [60 \[Dépenses professionnelles\]](#)) peuvent être utilisés par les sociétés de personnes qui exercent une activité relevant de la catégorie des BNC.

Dans cette hypothèse, le mode de prise en compte des frais doit être identique pour tous les véhicules utilisés pour l'exercice de l'activité sociale (il n'est pas possible pour chaque associé d'opter pour le mode d'évaluation qu'il préfère), que ces véhicules appartiennent à la société ou aux associés, et pour l'ensemble des dépenses afférentes à ces véhicules.

#### Important

Ainsi, le mode retenu par la société de personne s'impose :

- aux frais engagés directement par la société avec ses véhicules,
- aux frais engagés par les associés avec leurs véhicules pour le compte de la société,
- et aux frais professionnels de véhicule qui incombent personnellement à chacun des associés qui sont, à ce titre, déductibles de leur quote-part de bénéfice.

**24** - La méthode de prise en compte des frais de véhicule est la suivante. En vue d'établir un calcul correct des frais de voiture déductibles et de procéder à leur répartition équitable, il convient :

- d'appliquer le barème à la totalité de la distance parcourue avec le véhicule personnel de l'associé ;
- puis de répartir ces frais au prorata de la distance parcourue :
  - d'une part, pour effectuer les déplacements auprès de la clientèle ;
  - et d'autre part, pour effectuer les déplacements domicile-lieu de travail propres à chaque associé.

#### Exemple

Pour un parcours professionnel total de 6 000 km avec un véhicule de 6 CV dont 4 500 km pour les déplacements en clientèle et 1 500 km pour les déplacements domicile-lieu de travail (calcul effectué au regard du barème kilométrique applicable aux revenus de l'année 2017 : BOI-BAREME-000001, 24 janv. 2018) :

- $1\,244 \text{ €} + (6\,000 \times 0,32) = 3\,164 \text{ €}$  ;
- $3\,164 \text{ €} \times (4\,500 / 6\,000) = 2\,373 \text{ €}$  déductibles au niveau du bénéfice non commercial de la société au titre des déplacements en clientèle ;
- $3\,164 \text{ €} \times (1\,500 / 6\,000) = 791 \text{ €}$  déductibles au niveau de la quote-part de bénéfice de l'associé au titre des déplacements domicile-lieu de travail.

### III. - Déclarations fiscales à souscrire

#### A. - Déclaration 2035-SD

**25** - Lorsque l'activité non commerciale est exercée au sein d'une société de personnes (société civile professionnelle, par exemple), la déclaration **n° 2035-SD** et ses annexes sont à produire par la société (et non par chaque associé).

La société doit également déclarer les **comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger** retraçant des opérations à caractère privé ou professionnel.

Cette déclaration, réalisée sur le formulaire n° 3916, datée et signée, ou établie sur papier libre, doit être jointe à la déclaration de résultats (CGI, art. 1649 quater A).

**26** - Les sociétés et groupements d'exercice comprenant **moins de 9 associés** ne sont plus tenus de souscrire une annexe **n° 2035-AS-SD**. Ces sociétés peuvent utiliser le cadre III figurant en page 3 de la déclaration **n° 2035-SD**.

En revanche les sociétés et groupements comprenant 9 associés et plus continuent de souscrire une annexe n° 2035-AS-SD.

Sur l'annexe n° 2035-A-SD, la case AV doit être cochée et le nombre d'associés doit être mentionné.

**27** - Le résultat fiscal de la société est déterminé page **2035-B-SD** (ligne CP ou CR) et reporté en page 1 de la déclaration dans le cadre récapitulatif des éléments d'imposition.

Le bénéfice ou le déficit, et, le cas échéant, la plus-value à long terme réalisée sont ensuite répartis entre les associés dans le **tableau III en page 3 de la déclaration n° 2035-SD**.

La société peut mentionner dans la colonne "**charges professionnelles individuelles**", le total des dépenses personnelles supportées par chaque associé, dès lors qu'elles n'ont pas déjà été prises en charge au niveau du résultat social. Cette mention est facultative.

Le tableau permet de déterminer le résultat fiscal net de chaque associé dans la colonne "montant net" à reporter sur sa déclaration n° **2042 C PRO**.

**28 - Déclaration 2035-SD - Cadre III - Tableau de répartition du résultat entre les associés :**

III - RÉPARTITION DES RÉSULTATS ENTRE LES ASSOCIÉS (tableau réservé aux sociétés) D					
Nom, Prénom, domicile des associés	Part dans les résultats en %	Répartition			de la plus-value nette à long terme
		du résultat fiscal			
		Quote-part du résultat	Charges professionnelles individuelles	Montant net	
Report des totaux de la dernière annexe					
Totaux →					

**29 - Déclaration 2035-AS** - Tableau de répartition dans les sociétés de personnes comptant plus de 9 associés :

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES



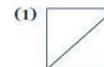
N° 10299 \* 18



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

N° 2035-AS-SD 2019



**IMPÔT SUR LE REVENU**  
**REVENUS NON COMMERCIAUX**  
**Régime de la déclaration contrôlée**

ANNEXE À LA DÉCLARATION N° 2035-SD  
RÉSERVÉE AUX SOCIÉTÉS, AUX ASSOCIATIONS ET AUX GROUPEMENTS

SIREN

Dénomination :

Adresse professionnelle :

Code postal :  Ville :

RENSEIGNEMENTS RELATIFS À L'ANNÉE : 20..... OU À LA PÉRIODE DU ..... AU .....

RÉPARTITION DES RÉSULTATS ENTRE LES ASSOCIÉS (tableau réservé aux sociétés)					
Nom, prénom, domicile des associés	Parts dans les résultats en %	Répartition			De la plus-value nette à long terme
		du résultat fiscal			
		Quote-part du résultat	Charges professionnelles individuelles	Montant net	
Report des totaux de l'année précédente					
Totaux de l'annexe →					
À _____, le _____					
Nom et qualité du signataire <input type="text"/>					
Signature <input type="text"/>					

(1) Il convient de numéroter chaque tableau en haut et à gauche de la case prévue à cet effet et de porter le nombre total de tableaux n°..... souscrits en bas à droite de cette même case.

## B. - État détaillé des charges professionnelles individuelles des associés

**30** - L'associé d'une société de personnes qui exerce son activité professionnelle au sein de celle-ci n'exploite pas individuellement une entreprise distincte de la société et n'est pas soumis aux obligations comptables et déclaratives auxquelles sont tenus les exploitants individuels (Compte rendu d'une réunion du comité fiscal de la Mission d'organisation administrative (MOA) du 3 avril 1997).

L'administration admet qu'une note détaillant les frais professionnels des associés, jointe à leur déclaration n° 2042 C PRO, permet de justifier le résultat net imposable mentionné sur cette déclaration.

**31** - Lorsque l'associé exerce parallèlement une activité professionnelle à titre individuel, il doit souscrire à son nom personnel une déclaration n° 2035-SD pour cette activité.

Il reporte ainsi sur sa déclaration n° 2042 C PRO la quote-part du résultat social lui revenant, diminuée des frais professionnels venant en déduction (dont le détail est à annexer comme indiqué ci-dessus) et il y ajoute le résultat fiscal de son activité individuelle déterminé sur sa déclaration n° 2035-SD individuelle.

#### Important

L'associé doit adhérer personnellement à une association agréée s'il veut éviter la majoration de son bénéfice individuel de 25 %.

### C. - Déclarations n°2035-F-SD et n°2035-G-SD

**32** - Les sociétés de personnes sont soumises à l'obligation de souscrire deux annexes supplémentaires à la déclaration n° 2035-SD présentant les participations de la société dans d'autres sociétés, et les liens capitalistiques de la société elle-même.

**33** - Le tableau **n° 2035-F-SD** indique l'identification des associés, personnes morales et personnes physiques, de la société ainsi que le nombre de parts détenues.

Formulaire obligatoire  
(article 40 A de l'annexe III  
au Code général des impôts)  
N° 15945 \* 01

**COMPOSITION DU CAPITAL SOCIAL**

(liste des personnes ou groupements de personnes de droit  
ou de fait détenant directement au moins 10 % du capital de la société)

N° 2035-F-SD 2019  
(1)

Si ce formulaire est déposé sans informations,  
cocher la case néant ci-contre:

N° DE DÉPÔT  EXERCICE CLOS LE

N° SIRET

DÉNOMINATION DE L'ENTREPRISE

ADRESSE (voie)

CODE POSTAL  VILLE

NOMBRE TOTAL D'ASSOCIÉS OU ACTIONNAIRES PERSONNES MORALES DE L'ENTREPRISE <input type="text"/>	NOMBRE TOTAL DE PARTS OU D'ACTIONS CORRESPONDANTES <input type="text"/>
NOMBRE TOTAL D'ASSOCIÉS OU ACTIONNAIRES PERSONNES PHYSIQUES DE L'ENTREPRISE <input type="text"/>	NOMBRE TOTAL DE PARTS OU D'ACTIONS CORRESPONDANTES <input type="text"/>

**I. CAPITAL DÉTENU PAR LES PERSONNES MORALES :**

Forme juridique  Dénomination

N° SIREN (si société établie en France)  % de détention  Nb de parts ou actions

Adresse : N°  Voie

Code postal  Commune  Pays

---

Forme juridique  Dénomination

N° SIREN (si société établie en France)  % de détention  Nb de parts ou actions

Adresse : N°  Voie

Code postal  Commune  Pays

---

Forme juridique  Dénomination

N° SIREN (si société établie en France)  % de détention  Nb de parts ou actions

Adresse : N°  Voie

Code postal  Commune  Pays

---

Forme juridique  Dénomination

N° SIREN (si société établie en France)  % de détention  Nb de parts ou actions

Adresse : N°  Voie

Code postal  Commune  Pays

**II. CAPITAL DÉTENU PAR LES PERSONNES PHYSIQUES :**

Titre(2)  Nom patronymique  Prénom(s)

Nom marital  % de détention  Nb de parts ou actions

Naissance: Date  N° Département  Commune  Pays

Adresse : N°  Voie

Code postal  Commune  Pays

---

Titre(2)  Nom patronymique  Prénom(s)

Nom marital  % de détention  Nb de parts ou actions

Naissance: Date  N° Département  Commune  Pays

Adresse : N°  Voie

Code postal  Commune  Pays

---

Titre(2)  Nom patronymique  Prénom(s)

Nom marital  % de détention  Nb de parts ou actions

Naissance: Date  N° Département  Commune  Pays

Adresse : N°  Voie

Code postal  Commune  Pays

N° 2035-F-SD - (SDNC-DGFP) - Octobre 2017

(1) Lorsque le nombre d'associés excède le nombre de lignes de l'imprimé, utiliser un ou plusieurs tableaux supplémentaires. Dans ce cas, il convient de numérotter chaque tableau en haut et à gauche de la case prévue à cet effet et de porter le nombre total de tableaux souscrits en bas à droite de cette même case.  
 (2) Indiquer : M pour Monsieur, Mme pour Madame ou Mlle pour Mademoiselle.

**34 - Le tableau n° 2035-G-SD indique l'identification des filiales et participations dont la société détient au moins 10 % du capital.**

Formulaire obligatoire  
(article 40 A de l'annexe III  
au Code général des impôts)

N° 15945 \* 01

**[FILIALES ET PARTICIPATIONS]**

(liste des personnes ou groupements de personnes de droit  
ou de fait dont la société détient directement au moins 10 % du capital)

N° 2035-G-SD 2019

(1)

N° DE DÉPÔT  EXERCICE CLOS LE

Si ce formulaire est déposé sans informations, cocher la case néant ci-contre :

N° SIRET

DÉNOMINATION DE L'ENTREPRISE

ADRESSE (voie)

CODE POSTAL  VILLE

NOMBRE TOTAL DE FILIALES DETENUES

Forme juridique <input type="text"/> Dénomination <input type="text"/> N° SIREN (si société établie en France) <input type="text"/> % de détention <input type="text"/> Adresse : N° <input type="text"/> Voie <input type="text"/> Code postal <input type="text"/> Commune <input type="text"/> Pays <input type="text"/>
Forme juridique <input type="text"/> Dénomination <input type="text"/> N° SIREN (si société établie en France) <input type="text"/> % de détention <input type="text"/> Adresse : N° <input type="text"/> Voie <input type="text"/> Code postal <input type="text"/> Commune <input type="text"/> Pays <input type="text"/>
Forme juridique <input type="text"/> Dénomination <input type="text"/> N° SIREN (si société établie en France) <input type="text"/> % de détention <input type="text"/> Adresse : N° <input type="text"/> Voie <input type="text"/> Code postal <input type="text"/> Commune <input type="text"/> Pays <input type="text"/>
Forme juridique <input type="text"/> Dénomination <input type="text"/> N° SIREN (si société établie en France) <input type="text"/> % de détention <input type="text"/> Adresse : N° <input type="text"/> Voie <input type="text"/> Code postal <input type="text"/> Commune <input type="text"/> Pays <input type="text"/>
Forme juridique <input type="text"/> Dénomination <input type="text"/> N° SIREN (si société établie en France) <input type="text"/> % de détention <input type="text"/> Adresse : N° <input type="text"/> Voie <input type="text"/> Code postal <input type="text"/> Commune <input type="text"/> Pays <input type="text"/>
Forme juridique <input type="text"/> Dénomination <input type="text"/> N° SIREN (si société établie en France) <input type="text"/> % de détention <input type="text"/> Adresse : N° <input type="text"/> Voie <input type="text"/> Code postal <input type="text"/> Commune <input type="text"/> Pays <input type="text"/>
Forme juridique <input type="text"/> Dénomination <input type="text"/> N° SIREN (si société établie en France) <input type="text"/> % de détention <input type="text"/> Adresse : N° <input type="text"/> Voie <input type="text"/> Code postal <input type="text"/> Commune <input type="text"/> Pays <input type="text"/>
Forme juridique <input type="text"/> Dénomination <input type="text"/> N° SIREN (si société établie en France) <input type="text"/> % de détention <input type="text"/> Adresse : N° <input type="text"/> Voie <input type="text"/> Code postal <input type="text"/> Commune <input type="text"/> Pays <input type="text"/>

N° 2035-G-SD - (SDNC-CGIFP) - Octobre 2017

(1) Lorsque le nombre de filiales et participations excède le nombre de lignes de l'imprimé, utiliser un ou plusieurs tableaux supplémentaires. Dans ce cas, il convient de numéroter chaque tableau en haut et à gauche de la case prévue à cet effet et de porter le nombre total de tableaux souscrits en bas et à droite de cette même case.

## IV. - Mesures spécifiques en matière de plus-values

**35** - Nous ne ferons ici que recenser les mesures particulières concernant les plus-values professionnelles impliquant des sociétés de personnes.

Pour les règles générales en ce domaine : V. 1 [Plus-values et moins-values professionnelles].

## **A. - Report d'imposition des plus-values d'apport en société d'une activité individuelle**

**36** - La transformation d'une entreprise individuelle en société entraîne la taxation immédiate des plus-values constatées à l'occasion de la réalisation de l'apport et cette imposition est de nature à faire obstacle à la réalisation de l'opération.

Pour remédier à cette situation, l'article 151 octies du CGI prévoit un mécanisme qui permet d'**éviter l'imposition immédiate des plus-values** constatées du fait de l'apport en société des éléments de l'actif affectés à une activité professionnelle exercée à titre individuel.

Pour plus de détails sur le mécanisme de report : V. BOI-BIC-PVMV, 12 sept. 2012.

## **B. - Report d'imposition des plus-values d'apport ou d'échange réalisées par une SCP**

**37** - L'article 151 octies A, I du CGI prévoit un dispositif optionnel de report d'imposition des plus-values constatées par une SCP à l'occasion de l'apport de ses éléments d'actif à une autre société, qui sont imposables au nom de ses associés en application de l'article 8 ter du CGI (BOI-BNC-SECT-70-10-20-10, § 30, 20 mars 2015).

## **C. - Plus-values résultant de la transmission à titre gratuit de parts sociales**

**38** - L'article 151 nonies, II du CGI prévoit un report d'imposition en faveur des plus-values réalisées à l'occasion de la transmission à titre gratuit de leurs parts par les associés de sociétés de personnes qui exercent leur activité professionnelle au sein de la société.

## **D. - Report d'imposition des plus-values d'apport de titres en société par les professionnels exerçant à titre individuel**

**39** - Les exploitants individuels titulaires de revenus professionnels imposés dans la catégorie des BNC peuvent bénéficier, sous certaines conditions, d'un régime de report d'imposition des plus-values réalisées à l'occasion de l'apport à une société de titres inscrits au registre des immobilisations et des amortissements (CGI, art. 151 octies B)

## **E. - Report d'imposition des plus-values d'apport de titres en société par des associés de sociétés de personnes**

**40** - Un report d'imposition est également applicable, sous certaines conditions, à l'apport de l'intégralité des droits ou parts de la société de personnes dans laquelle le contribuable exerce son activité professionnelle (CGI, art. 151 nonies, IV bis).

## **F. - Neutralisation fiscale des transformations de SCP en associations d'avocats à responsabilité professionnelle individuelle (AARPI)**

**41** - Un régime de neutralité fiscale est prévu pour la transformation d'une SCP en association d'avocats à responsabilité professionnelle individuelle (AARPI) (CGI, art. 151 octies C et art. 749 B ; BOI-BNC-SECT-70-50-20, 12 sept. 2012).

# Déclaration 2042 C PRO - Régime micro-BNC

Date de publication : 1 févr. 2019

## Sources :

CGI, art. 102 ter

## I. - Généralités

**1** - Les contribuables qui relèvent du régime déclaratif spécial dit "micro-BNC" sont soumis à des obligations comptables simplifiées et sont dispensés du dépôt d'une déclaration n° 2035-SD.

**2** - Les professionnels relevant de ce régime doivent être en mesure de présenter un **détail journalier des recettes professionnelles** (CGI, art. 102 ter, 4). Ce document qui n'est soumis à aucun formalisme particulier doit comporter la somme versée par chaque client, l'identité déclarée par ce dernier ainsi que le montant, la date et la forme du versement des honoraires.

**3** - Cette règle comporte une double atténuation :

- les **recettes d'un montant unitaire inférieur à 76 €** peuvent être comptabilisées globalement en fin de journée, à condition qu'elles aient fait l'objet d'un **paiement en espèces au comptant** et que les justificatifs du détail de ces opérations soient conservés (BOI-CF-CPF-10, § 190, 7 fév. 2018) ;
- et les **personnes tenues au secret professionnel** peuvent mentionner en lieu et place de l'identité des clients : soit une référence à un document annexe permettant de retrouver l'identité du client, à la condition que l'administration ait accès à ce document, soit le nom du client, dans la mesure où son identité complète (nom, prénom usuel et adresse) figure dans un fichier couvert par le secret professionnel (BOI-BNC-DECLA-10-20, § 280, 12 sept. 2012).

## II. - Détermination du résultat imposable

**4** - Le résultat imposable selon le régime micro-BNC est calculé de manière forfaitaire, avant prise en compte des plus-values ou moins-values professionnelles qui restent soumises aux règles d'imposition de droit commun (CGI, art. 102 ter, 1) (V. 1 [Plus-values et moins-values professionnelles] et s.).

### A. - Déclaration des recettes

**5** - Les contribuables portent directement le montant de leurs recettes hors taxes à la rubrique prévue à cet effet sur la déclaration d'ensemble des revenus **n° 2042 C PRO** (V. 11 et s., ci-après).

Le montant des recettes à déclarer n'inclut pas :

- les débours (V. 9 [Recettes professionnelles]) et s. ;
- les sommes qui ne font que transiter chez le professionnel sans donner lieu à un encaissement effectif (V. 8 [Recettes professionnelles]) ;
- les rétrocessions d'honoraires à des confrères (CGI, art. 240) (V. 13 [Recettes professionnelles]) ;
- et les plus-values de cession d'éléments d'actif ou de transfert de clientèle (V. 1 [Plus-values et moins-values professionnelles]).

## B. - Abattement pour frais

**6** - Une déduction forfaitaire pour frais professionnels est appliquée automatiquement lors du traitement informatique par l'Administration sur le montant des recettes déclarées.

**Pour l'imposition des revenus de 2018, le bénéfice est égal au montant des recettes hors taxes diminué d'un abattement de 34 % qui ne peut pas être inférieur à 305 €.**

Cet abattement est réputé tenir compte de toutes les charges, y compris les cotisations sociales et les amortissements des biens affectés au patrimoine professionnel. Aucune autre déduction des recettes n'est donc possible.

**7** - L'abattement est applicable à la totalité des recettes.

En cas de dépassement au cours d'une année de la limite de 70 000 € HT, l'abattement de 34 % n'est pas plafonné tant que le professionnel reste bien soumis au régime micro-BNC (BOI-BNC-DECLA-20-10, § 130, 2 janv. 2019).

### Exemple

Un contribuable exerçant une activité non commerciale encaisse des recettes de 60 000 € en 2017 et de 80 000 € en 2018.

Le régime micro-BNC est applicable en 2018 dès lors que le montant des recettes de l'année précédente était inférieur au plafond de 70 000 €.

Le bénéfice imposable en 2018 est de 80 000 – (80 000 x 34 %) soit 52 800 €.

Le taux d'abattement forfaitaire de 34 % s'applique à la totalité des recettes perçues en 2018, y compris au montant des recettes (10 000 €) excédant le plafond.

## C. - Patrimoine professionnel

**8** - L'actif professionnel des contribuables placés sous le régime déclaratif spécial est défini dans les mêmes conditions que celles prévues pour le régime de la déclaration contrôlée.

La jurisprudence distingue :

- les biens affectés par nature à l'exercice de la profession (la clientèle, le droit au bail, le matériel spécifiques),
- les biens non affectés par nature à l'exercice de la profession, mais utilisés dans le cadre de celle-ci,
- les biens non utilisés pour l'exercice de la profession.

Pour plus de précisions sur la **définition du patrimoine professionnel** : V. [1 \[Composition du patrimoine professionnel\]](#) et s.

### Remarque

L'Administration n'apporte aucune précision sur les règles de forme à observer pour affecter une immobilisation au patrimoine professionnel dès lors que les contribuables soumis au régime micro-BNC ne sont pas astreints à la tenue d'un registre des immobilisations et des amortissements.

## D. - Régime des plus-values et moins-values professionnelles

**9** - Les plus-values et moins-values sont déterminées et déclarées dans les conditions de droit commun (v. [1 \[Plus-values et moins-values professionnelles\]](#) et s.).

Pour la détermination des plus-values sur éléments d'actif amortissables, l'abattement forfaitaire pour frais de 34 % est réputé tenir compte des amortissements pratiqués selon le mode linéaire.

### Important

La valeur d'origine à prendre en compte pour le calcul de la plus-value doit dès lors être diminuée du montant de l'amortissement théorique recalculé selon le mode linéaire.

## III. - Obligations déclaratives

**10** - Les contribuables relevant du régime micro-BNC doivent uniquement souscrire une déclaration **n° 2042 C PRO** auprès du centre des impôts dont dépend leur domicile personnel. En cas de **cession ou de cessation d'activité en cours d'année**, la déclaration doit être déposée dans un délai de 60 jours.

### A. - Déclaration n°2042 C PRO

**11** - L'imprimé n° 2042 C PRO est organisé autour de deux rubriques.

**12 - "Revenus non commerciaux professionnels", "Régime déclaratif spécial ou micro-BNC" -**

Il convient de mentionner dans cette rubrique le montant :

- ▶ des recettes annuelles hors taxes ;
- ▶ des plus-values nettes à court terme ;
- ▶ des plus-values de cessions taxables à 12,8 % ;
- ▶ des moins-values à long terme ;
- ▶ des moins-values à court terme du foyer.

**13 - "Revenus non commerciaux non professionnels", "Régime déclaratif spécial ou micro-BNC" -**

#### Remarque

Lorsque le contribuable est **associé d'une société civile de moyens (SCM)** et relève par ailleurs pour son activité professionnelle du régime micro-BNC, la fraction du bénéfice ou du déficit social de la société n'est pas prise en compte pour la détermination du montant des recettes imposables selon le régime micro-BNC. Cette fraction doit être déclarée distinctement sous la rubrique « Revenus non commerciaux professionnels », « Régime de la déclaration contrôlée » de la déclaration 2042 C PRO.

### B. - Plus-values professionnelles

**14** - Sauf exercice d'une activité depuis moins de 5 ans, les plus-values professionnelles sont généralement exonérées en application de l'article 151 septies du CGI (elles peuvent aussi l'être en application des régimes d'exonération prévus aux articles 151 septies A, 151 septies B et 238 quinquies du CGI).

Pour une étude complète du régime des plus-values professionnelles : V. [8 \[Plus-values et moins-values professionnelles\]](#) et s.

Seules les **plus-values imposables** doivent être indiquées sur la déclaration n° 2042 C PRO, à l'exclusion des plus-values professionnelles bénéficiant de l'un des régimes d'exonération.

## IV. - ANNEXE - Déclaration n° 2042 C PRO

**15** - À la date de la présente étude, la déclaration n° 2042 C PRO pour l'imposition des revenus de l'année 2018 n'a pas encore été publiée par l'Administration.

Nous présentons donc ci-après la déclaration relative aux revenus de l'année 2017.

**Déclaration 2042 C PRO :**





<b>1   TRAITEMENTS, SALAIRES, PENSIONS ET RENTES</b>				
	DÉCLARANT 1	DÉCLARANT 2	1 <sup>ER</sup> PERS. À CHARGE	2 <sup>E</sup> PERS. À CHARGE
<b>TRAITEMENTS, SALAIRES</b>				
Revenus d'activité .....	1AJ	1BJ	1CJ	1DJ
Abattement forfaitaire Assistants maternels/familiaux, Journalistes .....	1GA	1HA	1IA	1JA
Autres revenus imposables Préretraite, chômage .....	1AP	1BP	1CP	1DP
Frais réels <i>Joignez la liste détaillée sur papier libre</i> .....	1AK	1BK	1CK	1DK
Demandeur d'emploi de plus d'un an .....	1AJ COCHEZ	1BJ COCHEZ	1CJ COCHEZ	1DJ COCHEZ
Revenus des associés et gérants <i>article 62 du CGI</i> , agents généraux d'assurance, droits d'auteur .....	1GB	1HB	1IB	1JB
Salaires perçus par les non-résidents. Salaires de source étrangère avec crédit d'impôt égal à l'impôt français .....	1AF	1BF	1CF	1DF
Autres salaires imposables de source étrangère .....	1AG	1BG	1CG	1DG
<b>PENSIONS, RETRAITES, RENTES</b>				
Pensions, retraites, rentes .....	1AS	1BS	1CS	1DS
Pensions de retraite en capital taxables à 7,5% .....	1AT	1BT		
Pensions d'invalidité .....	1AZ	1BZ	1CZ	1DZ
Pensions alimentaires perçues .....	1AO	1BO	1CO	1DO
Pensions perçues par les non-résidents. Pensions de source étrangère avec crédit d'impôt égal à l'impôt français .....	1AL	1BL	1CL	1DL
Autres pensions imposables de source étrangère .....	1AM	1BM	1CM	1DM
<b>RENTES VIAGÈRES À TITRE ONÉREUX</b>				
<i>Montant perçu par le foyer par âge d'entrée en jouissance</i>				
	<i>moins de 50 ans</i>	<i>de 50 à 59 ans</i>	<i>de 60 à 69 ans</i>	<i>à partir de 70 ans</i>
Rentes <i>cas général</i> .....	1AW	1BW	1CW	1DW
Rentes perçues par les non-résidents. Rentes de source étrangère avec crédit d'impôt égal à l'impôt français .....	1AR	1BR	1CR	1DR
<b>2   REVENUS DES VALEURS ET CAPITAUX MOBILIERS</b>				
Produits d'assurance-vie et de capitalisation soumis au prélèvement libératoire de 7,5% .....				2DH
Autres produits de placement soumis à un prélèvement libératoire .....				2EF
<b>REVENUS OUVRANT DROIT À ABATTEMENT <i>ne le déduisez pas</i></b>				
Revenus des actions et parts .....				2DC
Revenus imposables des titres non cotés détenus dans le PEA ou le PEA-PME .....				2FU
Produits des contrats d'assurance-vie d'une durée d'au moins 8 ans .....				2CH
<b>REVENUS N'OUVRANT PAS DROIT À ABATTEMENT</b>				
Produits des contrats d'assurance-vie d'une durée inférieure à 8 ans et distributions .....				2TS
Intérêts et autres produits de placement à revenu fixe .....				2TR
Intérêts des prêts participatifs et des minibons .....				2TT
Intérêts et autres produits de placement à revenu fixe n'excédant pas 2 000 € taxables sur option à 24% .....				2FA
<b>AUTRES</b>				
Revenus des lignes 2DC, 2CH, 2TS, 2TR, 2FA déjà soumis aux prélèvements sociaux sans CSG déductible .....				2CG
Revenus des lignes 2DC, 2CH, 2TS, 2TR, 2TT déjà soumis aux prélèvements sociaux avec CSG déductible .....				2BH
Frais et charges déductibles .....				2CA
Crédits d'impôt sur valeurs étrangères .....				2AB
Crédit d'impôt égal au prélèvement forfaitaire non libératoire effectué en 2017 .....				2CK
<b>3   PLUS-VALUES DE CESSON DE VALEURS MOBILIÈRES, DROITS SOCIAUX ET GAINS ASSIMILÉS</b>				
Plus-value <i>après application éventuelle de l'abattement pour durée de détention de droit commun</i> .....				3VG
Abattement pour durée de détention de droit commun .....				3SG
Moins-value 2017 .....				3VH
<b>4   REVENUS FONCIERS <i>Location non meublée. Lignes 4BA, 4BB, 4BC, 4BD: report du résultat déterminé sur la déclaration n°2044</i></b>				
Micro foncier : recettes brutes sans abattement <i>n'excédant pas 15 000 €</i> .....				4BE
- dont recettes de source étrangère ouvrant droit à un crédit d'impôt égal à l'impôt français .....				4BK
<i>Nom du locataire et adresse</i> <input type="text"/>				
Revenus fonciers imposables .....				4BA
- dont revenus de source étrangère ouvrant droit à un crédit d'impôt égal à l'impôt français .....				4BL
Déficit imputable sur les revenus fonciers .....				4BB
Déficit imputable sur le revenu global .....				4BC
Déficits antérieurs non encore imputés .....				4BD
Vous ne percevez plus de revenus fonciers après le 31.12.2017 .....				4BN COCHEZ
Vous souscrivez une déclaration n°2044 spéciale .....				4BJ COCHEZ

**6 | CHARGES DÉDUCTIBLES**

CSG déductible calculée sur les revenus du patrimoine ..... GDE

Pensions alimentaires versées à des enfants majeurs: *décision de justice définitive avant 2006* ..... GGI  1<sup>ER</sup> ENFANT ..... GGJ  2<sup>ES</sup> ENFANT

Autres pensions alimentaires versées à des enfants majeurs ..... GEL

Autres pensions alimentaires versées (*enfants mineurs, ascendants,...*) sur décision de justice définitive avant 2006 ..... GGP

Autres pensions alimentaires versées (*enfants mineurs, ascendants,...*) ..... GGU

*Nom et adresse des bénéficiaires*

Déductions prévues par les articles 156,II et 156bis du code général des impôts ..... GDD

*Nature des déductions*

**ÉPARGNE RETRAITE: PERP ET PRODUITS ASSIMILÉS**

	DÉCLARANT 1	DÉCLARANT 2	PERS. À CHARGE
Cotisations PERP, PRÉFON, COREM, CGOS et produits assimilés ..... GRS <input type="text"/>	GRT <input type="text"/>	GRU <input type="text"/>	
Plafond de déduction ..... GPS <input type="text"/>	GPT <input type="text"/>	GPU <input type="text"/>	
Vous souhaitez bénéficier du plafond de votre conjoint .....			GQR <input type="checkbox"/> COCHEZ
Vous êtes nouvellement domicilié en France en 2017 après avoir résidé à l'étranger pendant les 3 années précédentes .....			GQW <input type="checkbox"/> COCHEZ
Cotisations aux régimes obligatoires d'entreprise de retraite supplémentaire ou aux contrats « Madelin » et versements exonérés sur un PERCO ..... GQS <input type="text"/>	GQT <input type="text"/>	GQU <input type="text"/>	

**7 | RÉDUCTIONS ET CRÉDITS D'IMPÔT**

**Vous trouverez les réductions et crédits d'impôt sur le formulaire n°2042 RIC1, disponible également sur [impots.gouv.fr](http://impots.gouv.fr)**

**8 | DIVERS**

Non-résidents:

- retenue à la source prélevée en France *Joignez l'annexe n° 2041E* ..... 8TA
- revenus de source française et étrangère retenus pour le calcul du taux moyen *Report de la déclaration n° 2041TM* ..... 8TM

Revenus de source étrangère imposables en France, ouvrant droit à un crédit d'impôt égal à l'impôt étranger:

- impôt payé à l'étranger sur revenus de capitaux mobiliers et plus-values ..... 8VL

	DÉCLARANT 1	DÉCLARANT 2	PERS. À CHARGE
- impôt payé à l'étranger sur autres revenus ..... 8VM <input type="text"/>	8WM <input type="text"/>	8UM <input type="text"/>	

Revenus exonérés retenus pour le calcul du taux effectif *autres que les salaires et pensions* ..... 8TI

Revenus de source étrangère imposables en France, ouvrant droit à un crédit d'impôt égal à l'impôt français ..... 8TK

Plus-values en report d'imposition non expiré ..... 8UT

Revenus exonérés non retenus pour le calcul du taux effectif *organismes internationaux, missions diplomatiques ou consulaires* ..... 8FV  COCHEZ

Contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger *Joignez la liste des contrats* ..... 8TT  COCHEZ

Comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger *Joignez la déclaration n° 3916 ou la liste des comptes sur papier libre* ..... 8UU  COCHEZ

**REVENUS EXCEPTIONNELS OU DIFFÉRÉS** *à imposer suivant le système du quotient*

Montant total des revenus à imposer *n'incluez pas ces revenus dans les autres rubriques de votre déclaration* ..... 0XX

*Nature, détail et année d'échéance normale de ces revenus. Pour les bénéfices agricoles indiquez le nom du titulaire et s'il est adhérent d'un organisme de gestion agréé.*

4      9 YF      YG      YH      YK      YT      YU      YW      YZ

## ATTESTATION D'HÉBERGEMENT

Les soussignés

Domiciliés à

Attestent avoir hébergé

À leur domicile depuis le

  
  
 jusqu'à ce jour    ou jusqu'au 

Fait à

Signature

le

**JOIGNEZ OBLIGATOIREMENT LA COPIE DU DERNIER AVIS DE TAXE D'HABITATION, DE TAXE FONCIÈRE OU DU CONTRAT DE BAIL DE LA PERSONNE QUI VOUS HÉBERGE.**

*L'article 441-7 du code pénal sanctionne d'une peine d'un an d'emprisonnement et de 15 000 € d'amende toute personne ayant établi une attestation ou un certificat faisant état de faits matériellement inexacts.*

**SI VOUS DÉPOSEZ UNE DÉCLARATION DE REVENUS POUR LA PREMIÈRE FOIS  
COMPLÉTEZ CE FORMULAIRE ET FOURNISSEZ LES DOCUMENTS INDIQUÉS**

**SI VOUS ÊTES LOCATAIRE OU COLOCATAIRE**

> Copie du contrat de bail de votre logement au 31 décembre 2017

**SI VOUS ÊTES HÉBERGÉ À TITRE GRATUIT**

- > Copie du dernier avis de taxe d'habitation, de taxe foncière ou du contrat de bail de la personne qui vous hébergeait au 31 décembre 2017
- > Attestation d'hébergement (voir au verso) signée par la personne qui vous hébergeait au 31 décembre 2017

**SI VOUS RÉSIDEZ DANS UN HÔTEL**

> Attestation d'occupation d'une chambre d'hôtel délivrée par le gérant de l'hôtel où vous résidez au 31 décembre 2017

**SI VOUS ÊTES HÉBERGÉ DANS UN FOYER**

> Attestation délivrée par le foyer qui vous hébergeait au 31 décembre 2017

**SI VOUS ÊTES DOMICILÉ AUPRÈS D'UN CENTRE COMMUNAL D'ACTION SOCIALE OU D'UN ORGANISME AGRÉÉ À CET EFFET**

> Attestation d'élection de domicile en cours de validité au 31 décembre 2017

**SI VOUS ÉTIEZ RATTACHÉ JUSQU'À MAINTENANT AU FOYER FISCAL DE VOS PARENTS**

Nom et prénoms des parents

Adresse des parents

**CES ÉLÉMENTS SONT INDISPENSABLES AU TRAITEMENT DE VOTRE DÉCLARATION DE REVENUS.**

**SANS RÉPONSE DE VOTRE PART, VOTRE DÉCLARATION NE SERA PAS PRISE EN COMPTE.**

**VOUS NE RECEVREZ DONC PAS D'AVIS D'IMPOSITION OU DE NON IMPOSITION.**

**16** - La notice complète accompagnant les déclarations n° 2042, 2042-C et 2042 C PRO est téléchargeable sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr).

# Déclaration n° 2036 - Sociétés civiles de moyens

*Date de publication* : 1 févr. 2019

## I. - Présentation

**1** - Les sociétés civiles de moyens (SCM) doivent souscrire annuellement une déclaration spéciale **n° 2036** qui sert à la fois de déclaration de résultats et de déclaration des éléments nécessaires à l'application de l'exonération de TVA prévue à l'article 261 B du CGI.

Cette déclaration comporte un certain nombre de renseignements concernant l'identification des associés et la répartition, entre ces derniers, du bénéfice ou du déficit social ainsi que des dépenses engagées pour leur compte par la société.

**2** - La déclaration n° 2036 doit être produite en un seul exemplaire, auprès du service des impôts dont dépend le siège de la société.

Depuis 2015, toutes les SCM ont l'obligation de **transmettre par voie électronique** leur déclaration. Le non-respect de cette obligation est sanctionné par l'application d'une majoration de 0,2 % avec un minimum de 60 € (CGI art. 1738).

**3** - Lorsque les droits dans une SCM sont affectés à l'exercice d'une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des BNC, la part de bénéficiaires correspondant à ces droits est déterminée selon le régime de la déclaration contrôlée des BNC, c'est-à-dire, en principe, d'après les **règles d'une comptabilité d'encaissement** (CGI, art. 239 quater A).

**4** - Les SCM doivent déclarer les **comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger** retraçant des opérations à caractère privé ou professionnel (CGI, art. 1649 A, al. 2).

Cette déclaration, datée et signée, à établir sur un imprimé spécifique **n° 3916** ou sur papier libre reprenant les mentions figurant sur cet imprimé, doit être jointe à la déclaration de résultats.

## II. - Règles générales d'imposition des SCM

### A. - Sociétés tenues de souscrire une déclaration n° 2036

**5** - La déclaration n° 2036 doit être produite par les sociétés civiles de moyens définies par l'article 36 de la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966, **quel que soit le montant des recettes** qu'elles réalisent.

Les SCM sont des sociétés qui ont pour **objet exclusif** de faciliter à leurs membres l'exercice de leur activité libérale par la **mise en commun** du personnel, du matériel, des locaux et de tous les autres éléments nécessaires à leur activité.

Seules sont concernées les SCM qui bénéficient de l'exonération conditionnelle de TVA visée à l'article 261 B du CGI.

Les SCM qui fonctionnent conformément à leur objet bénéficient également d'une exonération d'impôt sur les sociétés (CGI, art. 239 quater A). L'exonération n'est pas remise en cause tant que les recettes provenant d'opérations réalisées avec des tiers non associés n'excèdent pas 10 % des recettes totales.

## 1° Sociétés bénéficiant de l'exonération de TVA des remboursements de frais reçus des associés

**6** - L'exonération de TVA s'applique aux remboursements de frais effectués par les membres de la société en contrepartie des services qui leur sont rendus et qui **concourent directement et exclusivement à la réalisation de leurs opérations professionnelles exonérées de TVA**, ou qui sont placées hors du champ d'application de cette taxe (CGI, art. 261 B).

L'exonération de TVA n'est pas remise en cause si les associés réalisent moins de 20 % de recettes taxables par rapport à leurs recettes totales.

### Important

Une SCM ne comprenant que des associés ne relevant pas de la TVA est hors champ au regard de cette taxe. Mais, si l'un des associé a plus de 20 % de ses recettes assujetties à la TVA (cas par exemple de certains chirurgiens dentistes percevant plus de 20 % de chiffre d'affaires provenant d'assistants collaborateurs), **c'est toute la SCM qui devient redevable de la TVA.**

**7** - Les membres de professions libérales **associés d'une société civile de moyens** et placés sous le régime de la déclaration contrôlée doivent également déposer une déclaration n° 2035-SD et la déclaration d'ensemble de leurs revenus n° 2042 et n° 2042 C.

## 2° Incidence du régime d'imposition des associés

**8** - La déclaration n° 2036 doit être souscrite par les SCM :

- lorsqu'elles sont composées exclusivement d'associés dont les activités non commerciales sont soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des **BNC**, ou d'associés dont les activités commerciales sont soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des **BIC ou à l'impôt sur les sociétés ("IS")** ;
- ou lorsqu'elles comprennent des associés dont les activités sont imposées dans la catégorie des **BNC** et des associés imposés dans la catégorie des **BIC ou à l'IS**.

**9** - Dans la mesure où leur **chiffre d'affaires excède 55 000 € HT**, les SCM sont tenues de joindre à leur déclaration de résultats un bilan simplifié n° 2033 A.

Cette obligation n'est pas exigée lorsque les sociétés comprennent exclusivement des associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables en BNC.

## 3° Sociétés autorisées à opter pour le régime réel normal BIC

**10** - Lorsque la SCM comprend **à la fois des associés relevant des BNC et des BIC et/ou l'IS**, elle peut exercer une option pour le régime réel normal BIC au titre de la détermination du résultat des associés relevant de la catégorie des BIC ou de l'IS.

Dans cette situation, la SCM doit joindre la déclaration n° 2036 à la déclaration de résultat n° 2031 (déclaration fiscale des commerçants).

Lorsque la SCM est **exclusivement** constituée entre **associés relevant de la catégorie des BIC et /ou de l'IS**, elle peut également exercer une option pour le régime réel normal.

Dans cette situation, elle doit souscrire :

- une déclaration de résultat n° 2031 ;
- les tableaux annexes comptables et fiscaux n° 2050 à n° 2059 G ;
- une déclaration n° 2036 bis pour bénéficier de l'exonération de TVA sur les remboursements de dépenses effectués par les associés.

## 4° SCM dont l'objet consiste uniquement à mettre à la disposition des associés des locaux nus

**11** - Ces sociétés sont tenues de souscrire une déclaration n° 2036 dans les conditions de droit commun.

L'Administration fiscale a rapporté sa doctrine selon laquelle les SCM qui se bornent à mettre à la disposition de leurs membres, pour l'exercice de leur profession, des locaux nus dont elles sont propriétaires, sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

## B. - Modalités de détermination du résultat

**12** - Les règles d'imposition des SCM varient en fonction de la qualité de leurs associés.

### 1° SCM constituées exclusivement entre associés BNC

**13** - Ces SCM sont placées de plein droit, quel que soit le montant de leurs recettes, sous le régime de la **déclaration contrôlée des BNC**.

Elles ne peuvent en aucun cas relever du régime déclaratif spécial ("micro-BNC") prévu à l'article 102 ter du CGI.

**14** - Les SCM dont tous les associés sont imposés dans la catégorie des BNC sont soumises aux mêmes **obligations comptables** que les contribuables relevant du régime de la déclaration contrôlée :

- tenue d'un livre journal des recettes et des dépenses ;
- et d'un registre des immobilisations et des amortissements.

**15** - Les SCM doivent en principe déterminer leur résultat d'après les recettes et remboursements encaissés, et les dépenses payées.

Elles conservent toutefois la faculté d'opter pour la détermination de leur résultat non commercial en fonction des **créances acquises et des dépenses engagées** (CGI, art. 93 A : V. [15 \[Principes d'imposition\]](#) et s.).

L'option doit être exercée avant le **1<sup>er</sup> février** de l'année au titre de laquelle le bénéfice est déterminé en fonction des créances acquises et des dépenses engagées et s'applique tant qu'elle n'a pas été dénoncée dans les mêmes conditions.

Elle a donc dû être exercée avant le **1<sup>er</sup> février 2018** pour prendre effet lors de l'imposition des résultats de l'année 2018.

### 2° SCM comprenant des associés relevant des BNC et des BIC ou de l'IS

**16** - Leurs associés relevant de régimes d'imposition différents, ces SCM doivent calculer :

- un résultat en fonction des recettes encaissées et des dépenses payées pour la quote-part de résultat revenant aux associés qui exercent une activité BNC ;
- et un résultat en fonction des créances et des dettes pour la quote-part de résultat revenant aux associés qui exercent une activité relevant des BIC ou de l'IS.

**17 - Obligations comptables** - Les SCM doivent respecter les obligations comptables des contribuables relevant du régime de la **déclaration contrôlée**.

Elles sont également soumises aux **obligations comptables** des contribuables relevant du **régime simplifié d'imposition des BIC** (tenue d'une comptabilité commerciale, établissement d'un bilan lorsque leurs recettes excèdent 55 000 € HT).

Elles peuvent **opter pour la tenue d'une comptabilité super simplifiée**. Les sociétés concernées ont alors la faculté :

- de tenir au cours de l'année une simple **comptabilité de trésorerie** (recettes encaissées /dépenses payées) ;
- de constater les créances et les dettes au 31 décembre de chaque année ;
  - Les dépenses relatives à des frais généraux, payées à échéances régulières et dont la périodicité n'excède pas un an (loyers, primes d'assurance, factures EDF, abonnements à des revues, contrats d'entretien) peuvent être enregistrées « définitivement » à la date de leur paiement, sans donner lieu à la constatation d'une dette au 31 décembre.
- d'évaluer forfaitairement :
  - les **dépenses de carburants** à partir du barème publié chaque année par l'Administration (V. 82 [Dépenses professionnelles] et s.) ;
  - et de déduire sans justification les **frais généraux accessoires payés en espèces** (pourboires, frais de parking, cadeaux, réception, etc.) à 1 pour mille du montant annuel des recettes de la société avec un minimum de 150 €.

### 3° SCM constituées exclusivement entre associés relevant des BIC ou de l'IS

**18** - La SCM relève de plein droit du **régime simplifié d'imposition des BIC** quel que soit le montant de ses recettes :

- tenue d'une comptabilité commerciale (créances/ dettes) sous réserve d'une option pour la tenue d'une comptabilité super simplifiée ;
- et établissement d'un bilan simplifié (imprimé n° 2033 A) lorsque les recettes excèdent 55 000 €.

Une option peut être exercée pour le régime réel normal.

## III. - Établissement de la déclaration n° 2036

**19 - Date limite de dépôt de la déclaration** - C'est au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai que doit être souscrite la déclaration n° 2036.

Pour la déclaration de l'exercice 2018, la date limite est ainsi fixée au **3 mai 2019**.

### A. - Identification et renseignements divers

**20** - Les cadres figurant en entête de la première page de la déclaration reprennent des renseignements permettant l'identification de la société :

- dénomination sociale
- adresse
- coordonnées du service des impôts des entreprises auquel sera adressée la déclaration et numéro d'identification fiscale (numéro de dossier, clé, régime d'imposition et numéro d'IFU)
- numéro SIRET de la SCM
- exercice déclaré avec dates d'ouverture et de clôture

**21** - Au bas de la page 1 figurent divers renseignements :

- date et lieu d'établissement de la déclaration fiscale ;
- le contribuable doit préciser le nom et l'adresse du comptable ou du conseil ;

- une case permet aux sociétés qui le souhaitent d'opter pour la tenue d'une comptabilité super simplifiée.

## B. - Cadre I : détermination du résultat fiscal

**22** - La détermination du résultat fiscal de la SCM obéit à des règles différentes selon que les associés relèvent de la catégorie des BNC, ou de la catégorie des BIC ou de l'impôt sur les sociétés.

### 1° Colonne 1 : Bénéfices non commerciaux

**23** - Le résultat fiscal des SCM dont tous les associés sont imposés dans la **catégorie des BNC** et qui n'ont pas opté pour la comptabilité d'engagement doit être déterminé colonne 1.

#### Remarque

En cas d'option pour la détermination du résultat en fonction des créances acquises et des dépenses engagées (CGI, art. 93 A : V. 15 [Principes d'imposition] et s.), le résultat doit être déterminé colonne 2.

La colonne 1 doit également être utilisée dans le cas de SCM comprenant à la fois des **associés relevant des BNC** n'ayant pas opté pour une comptabilité d'engagement et des associés relevant des BNC qui ont opté.

La colonne 1 ne concerne alors que les associés imposés dans la catégorie des BNC qui n'ont pas opté.

**24** -

#### Remarque

Les lignes 3, 4 et 6 n'ont pas à être renseignées (ces lignes étant réservées aux SCM servant la colonne 2).

### a) Ligne 1 "dépenses réparties entre les associés"

**25** - Cette ligne comprend le total des dépenses réparties entre les associés dégagé au cadre V page 3 de la déclaration (voir ci-après).

Ce total doit correspondre aux dépenses communes **payées par la société** au cours de l'année civile et **effectivement remboursées par les associés**.

#### Important

En pratique, lorsqu'un ou plusieurs associés n'ont pas remboursé la totalité des dépenses effectivement payées par la SCM (compte courant débiteur au 31 décembre), il n'est pas possible de déterminer au cadre V de la déclaration n° 2036 la nature des dépenses qui n'ont pas fait l'objet d'un remboursement.

**26** - Pour déterminer la **quote-part de dépenses effectivement imputable à chaque associé**, la solution suivante peut être mise en œuvre :

- tenir compte des dépenses payées par la SCM, même si elles n'ont pas fait l'objet d'un remboursement, au cadre V de la déclaration n° 2036 ;
- dégager un déficit correspondant à l'insuffisance de remboursement, à répartir entre tous les associés (ligne 14 du cadre I de la déclaration n° 2036) ;
- déduire sur la déclaration n° 2035-SD de chaque associé, la quote-part de dépenses payées par la SCM et le déficit ;
- réintégrer globalement les sommes non remboursées par chaque associé sur la déclaration n° 2035-SD à la ligne "divers à réintégrer" ;
- augmenter le résultat de la SCM lorsque le ou les associés remboursent leur insuffisance (ce qui équivaut à répartir un bénéfice entre les associés) ;

- déduire le remboursement de l'insuffisance l'année de son paiement dans la rubrique "divers à déduire" de la déclaration n° 2035-SD.

Pour l'application de cette solution, il convient bien entendu de distinguer la nature des versements en compte courant, une insuffisance de versement ayant pour objet une opération en capital ou l'acquisition d'immobilisations ne pouvant donner lieu à la constatation d'un déficit à répartir entre les associés.

### b) Ligne 2 "autres dépenses"

**27** - Cette ligne correspond aux dépenses afférentes à des opérations réalisées avec des tiers à la société (voir ligne 10).

### c) Ligne 5 "dotation aux amortissements"

**28** - Cette ligne enregistre la dotation de l'exercice aux comptes d'amortissements des immobilisations appartenant à la société.

Il s'agit des amortissements autres que ceux répartis entre les associés qui figurent déjà ligne 1.

### d) Ligne 7 "pertes"

**29** - Cette ligne comprend le cas échéant le montant des **moins-values à court terme** de l'exercice. Il s'agit des pertes résultant de la cession par la SCM d'une immobilisation lui appartenant (vente, mise au rebut, ...).

### e) Ligne 8 "divers à déduire"

**30** - Cette ligne comprend :

- les **charges diverses**,
- la fraction des **plus-values à court terme** dont l'imposition est différée, lorsque la société civile de moyens opte pour la répartition sur trois ans de cette plus-value (année de réalisation et deux années suivantes) (voir n° 16 [Plus-values et moins-values professionnelles]).

### f) Ligne 9 "remboursements par les associés"

**31** - La ligne 9 "remboursement par les associés" comprend les sommes effectivement payées par les associés au cours de l'exercice correspondant à des dépenses professionnelles, à l'exclusion des avances de trésorerie et apports destinés à financer des immobilisations.

### g) Ligne 10 "autres produits"

**32** - Cette ligne enregistre les recettes provenant d'**opérations réalisées avec des tiers**.

L'Administration prévoit que pour bénéficier de l'exonération d'impôt sur les sociétés, les sociétés civiles de moyens ne doivent pas réaliser d'opérations de ce type pour plus de 10 % de leurs recettes totales (Doc. adm. 5 G-4822, 15 sept. 2000). Cette précision n'a pas été reprise dans la nouvelle documentation administrative BOFiP-Impôts (BOI-BNC-SECT-70-20, § 1 et s., 7 juin 2017). S'agissant vraisemblablement d'une omission, il nous paraît préférable de continuer à respecter cette règle.

### h) Ligne 11 "profits"

**33** - La ligne 11 comprend les **produits financiers** (placements effectués par la société) et les **profits exceptionnels** (plus-values à court terme par exemple).

**34 - Régime d'étalement de l'imposition des plus-values à court terme** - La SCM demander l'étalement sur trois ans de l'imposition des plus-values à court terme réalisée au cours de l'exercice (CGI, art. 39 quaterdecies : V. [16 \[Plus-values et moins-values professionnelles\]](#)).

Les deux tiers de la plus-value seront donc indiqués en ligne 8 (divers à déduire).

Ils seront ensuite réintégrés dans les bénéfices des deux exercices suivants par moitié (en ligne 12 "divers à réintégrer").

#### Exemple

Une SCM réalise une plus-value à court de 15 000 € en 2018 et souhaite bénéficier de l'étalement sur 3 ans.

Au titre des revenus de 2018, elle inscrira :

- ▶ en ligne 11 : 15 000 €
- ▶ en ligne 8 : 10 000 € (correspondant aux deux tiers de la plus-value, et qui viendront en déduction du résultat imposable)

Au titre de la déclaration de revenus 2019 (déposée en 2020), elle réintégrera 5 000 € en ligne 12, et fera de même sur la déclaration 2036 de l'exercice 2020 (déposée en 2021).

**35 - Exonération totale des plus-values** - Les SCM peuvent bénéficier de l'exonération des plus-values nettes, c'est-à-dire après prise en compte des moins-values de l'exercice, pour la part revenant à des associés soumis à l'impôt sur le revenu. Les conditions à remplir pour en bénéficier sont les suivantes (CGI, art. 151 septies) :

- le montant des recettes réalisées par la société n'excède pas **90 000 € HT** ;
- elle exerce son activité depuis au moins cinq ans.

Cette dernière condition n'est pas requise en cas d'expropriation ou de perception d'indemnités d'assurance.

Lorsque les **recettes sont comprises entre 90 000 € HT et 126 000 € HT**, les plus-values bénéficient d'une **exonération partielle**. Une fraction de la plus-value est alors imposable au taux normal ou au taux réduit selon qu'elle est à court terme ou à long terme.

Cette fraction est obtenue en divisant par 36 000 € le montant des recettes qui excède 90 000 €.

#### Remarque

Pour plus de détails sur ce régime d'exonération : V. [47 \[Plus-values et moins-values professionnelles\]](#) et s.

#### i) Ligne 12 "divers à réintégrer"

**36** - La ligne 12 enregistre notamment les fractions de plus-values à court terme dont l'imposition a été différée dans le cadre de l'étalement sur trois ans (V. [34](#)).

#### j) Ligne 13 "bénéfice fiscal", ligne 14 "perte fiscale" et ligne 15 "plus-values à long terme"

**37** - Le bénéfice fiscal (ligne 13) ou la perte fiscale (ligne 14), ainsi que le montant des plus-values nettes à long terme (ligne 15) sont à répartir entre les associés dans le cadre III page 2.

Les moins-values nettes à long terme (ligne 16) ne sont pas déductibles du revenu global et seront compensées avec les plus-values à long terme réalisées au cours des exercices suivants.

## 2° Colonne 2 : Bénéfices industriels et commerciaux et bénéfices non commerciaux "créances-dettes"

**38** - Lorsque la SCM comprend uniquement des associés relevant de la catégorie des BNC ayant opté pour la comptabilité d'engagement, ou des associés relevant des BIC ou de l'IS, seule la colonne 2 doit être remplie.

En revanche, si la SCM comprend également des associés imposés dans la catégorie des BNC et qui n'ont pas opté pour la détermination de leur résultat en fonction des créances acquises et des dépenses engagées, la colonne 1 doit également être servie selon les modalités décrites précédemment pour ces associés.

#### a) Ligne 1 "dépenses réparties entre les associés"

**39** - La ligne 1 "dépenses réparties entre les associés" comprend le total des dépenses effectivement payées par la société au cours de l'exercice et réparties entre les associés, dégagé au cadre V page 3 de la déclaration (V. 25).

#### b) Ligne 2 "autres charges"

**40** - Cette ligne comprend en particulier les charges afférentes à des opérations réalisées avec des tiers à la société (voir ligne 10).

#### c) Ligne 3 "charges payées d'avance"

**41** - Cette ligne reprend la fraction à retrancher des dépenses payées au cours de l'exercice et figurant en ligne 1, mais qui se rapportent à l'exercice suivant.

##### Exemple

Ceci pourrait être le cas d'une police d'assurance à cheval sur deux exercices et dont la cotisation annuelle aurait été payée d'avance par l'entreprise.

#### d) Ligne 4 "fournisseurs et charges à payer"

**42** - La ligne 4 "fournisseurs et charges à payer" comprend le montant à ajouter aux charges déductibles correspondant à des sommes dues aux fournisseurs et les charges à payer, c'est-à-dire le montant des frais engagés au cours de l'exercice mais qui seront payés au cours de l'exercice suivant.

#### e) Ligne 5 "dotation aux amortissements"

**43** - Cette ligne enregistre la dotation de l'exercice aux comptes d'amortissements. Il s'agit des amortissements autres que ceux répartis entre les associés qui figurent déjà ligne 1.

#### f) Ligne 6 "dotations aux provisions"

**44** - La ligne 6 "dotations aux provisions" mentionne les provisions éventuellement constituées. Dans ce cas, il faut joindre le relevé des provisions prévu en BIC pour le régime réel simplifié (modèle n° 2033 D).

Les charges à payer ne constituent pas des provisions.

Pour les sociétés qui déterminent un BNC selon une comptabilité d'engagement, seule la déduction des provisions pour **dépréciation des créances douteuses ou litigieuses** est admise par l'Administration.

#### g) Ligne 7 "pertes"

**45** - Cette ligne comprend le cas échéant le montant des moins-values à court terme.

#### h) Ligne 8 "divers à déduire"

**46** - La ligne 8 comprend la fraction des plus-values à court terme dont l'imposition est différée, lorsque la société civile de moyens opte pour la répartition sur trois ans de cette plus-value (année de réalisation et deux années suivantes).

Sur le régime d'étalement des plus-values à court terme, V. 16 [Plus-values et moins-values professionnelles].

### **i) Ligne 9 "remboursements par les associés"**

**47** - Cette ligne comprend les sommes payées par les associés au cours de l'exercice ainsi que celles dues au titre de l'exercice sous déduction, le cas échéant, des remboursements effectués au cours de l'année mais concernant un exercice précédent.

Ne doivent pas être portés lignes 9 les versements effectués par les associés sous forme d'apport ou d'avance en compte courant en vue de financer notamment des éléments de l'actif immobilisé ou de constituer un fonds de trésorerie.

### **j) Ligne 10 "autres produits"**

**48** - Cette ligne permet d'inscrire les recettes provenant d'**opérations réalisées avec des tiers**.

L'Administration prévoit que pour bénéficier de l'exonération d'impôt sur les sociétés, les sociétés civiles de moyens ne doivent pas réaliser d'opérations de ce type pour plus de 10 % de leurs recettes totales (Doc. adm. 5 G-4822, 15 sept. 2000). Cette précision n'a pas été reprise dans la nouvelle documentation administrative BOFiPImpôts (BOI-BNC-SECT-70-20, § 1 et s., 7 juin 2017). S'agissant vraisemblablement d'une omission, il nous paraît préférable de continuer à respecter cette règle.

### **k) Ligne 11 "profits"**

**49** - La ligne 11 comprend les produits financiers (placements effectués par la société) et les profits exceptionnels (plus-values à court terme par exemple).

Sur la possibilité de demander l'étalement de la plus-value à court terme, V. 16 [Plus-values et moins-values professionnelles].

### **l) Ligne 12 "divers à réintégrer"**

**50** - La ligne 12 "divers à réintégrer" enregistre, notamment, les fractions de plus-values à court terme dont l'imposition a été différée dans le cadre de l'étalement sur trois ans (V. 16 [Plus-values et moins-values professionnelles]).

### **m) Ligne 13 "bénéfice fiscal", ligne 14 "perte fiscale" et ligne 15 "plus-values à long terme"**

**51** - Le bénéfice fiscal (ligne 13) ou la perte fiscale (ligne 14), ainsi que le montant des plus-values nettes à long terme (ligne 15) sont à répartir entre les associés dans le cadre III page 2.

Les moins-values nettes à long terme (ligne 16) ne sont pas déductibles du revenu global et seront compensées avec les plus-values à long terme réalisées au cours des exercices suivants.

## **C. - Cadre II : immobilisations et amortissements**

**52** - Ce tableau retrace l'ensemble des immobilisations appartenant à la SCM ainsi que les dotations aux amortissements pratiqués sur ces biens quand ils sont amortissables.

Le total des amortissements est reporté colonne 23 du cadre V pour la fraction répartie entre les associés et ligne 5 du cadre I pour la fraction non répartie.

## **D. - Cadre III : répartition du résultat entre les associés**

**53** - La répartition est opérée entre les associés en fonction de leurs droits dans le capital social de la SCM.

Les remboursements effectués par les associés ainsi que la part du résultat fiscal (bénéfice ou déficit et, le cas échéant, plus-values taxables) leur revenant sont à prendre en compte pour la détermination de leur **résultat fiscal professionnel**.

Une subdivision de ce cadre doit être utilisée pour chaque associé :

- ▶ à la première ligne figurent ses nom, prénoms et profession ;
- ▶ à la deuxième ligne doit être mentionnée l'adresse du lieu où il exerce sa profession à titre principal et où il souscrit la déclaration de résultat fiscal relative à son activité professionnelle.

Ce cadre mentionne, pour chaque associé :

- ▶ le régime d'imposition dont il relève à titre individuel (BNC, BIC ou IS),
- ▶ le nombre de parts,
- ▶ la quote-part de bénéfice ou de déficit lui revenant,
- ▶ et, le cas échéant, de plus-value nette à long terme.

## E. - Cadre IV : divers

54 - Ce cadre doit comporter :

- ▶ l'effectif du personnel à la clôture de l'exercice (y compris les dirigeants salariés) ;
- ▶ le montant des apports effectués au cours de l'exercice.

## F. - Cadre V : état détaillé des dépenses réparties entre les associés

55 - Il s'agit des **dépenses communes** payées par la société et qui lui ont été **effectivement remboursées** par les associés.

Ne sont donc pas concernées les dépenses propres à ceux-ci (charges sociales personnelles, frais de déplacement, etc.).

Les dépenses doivent être réparties entre les associés dans le même ordre que celui du cadre III pour la répartition du résultat fiscal entre les associés.

La répartition des dépenses communes entre les associés se fait en imputant à chacun le coût des achats, fournitures ou services le concernant. Les amortissements régulièrement comptabilisés sont reportés de la même manière.

Les dépenses communes dont le remboursement est exonéré de TVA doivent être distinguées en les soulignant d'un trait.

### Remarque

S'agissant de la situation des **associés qui n'ont pas effectivement remboursé la totalité des dépenses** payées par les SCM en 2018 : V. 25.

56 - **L'associé imposable dans la catégorie des BNC** doit ventiler sur sa déclaration personnelle n° 2035-SD (dont les rubriques de dépenses sont identiques à celles de la déclaration n° 2036) pour chaque rubrique de dépenses, la quote-part lui incombant telle qu'elle figure dans ce cadre V.

## IV. - ANNEXES : déclarations fiscales intéressant les SCM

### A. - Déclaration n°2036 - Déclaration de résultats et répartition entre les associés

57 -



DIRECTION GÉNÉRALE  
DES FINANCES PUBLIQUES



**SOCIÉTÉS CIVILES DE MOYENS**  
*(définies à l'article 36 de la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966)*

IMPÔT SUR LE REVENU  
N° 2036-SD (2019)

Jours et heures de réception du service →

Adresse du service où cette déclaration doit être déposée →

Identification du destinataire →

Adresse du déclarant (Quand celle-ci est différente de l'adresse du destinataire) →

**ATTENTION:** toutes les entreprises ont désormais l'obligation de déposer leur déclaration de résultats et les annexes par voie dématérialisée. Le non respect de cette obligation est sanctionné par l'application de la majoration de 0,2% prévue par l'article 1738 du CGI. Vous trouverez toutes les informations utiles pour télédéclarer sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr).

N° siret

Rayer les indications imprimées par ordinateur qui ne correspondent plus à la situation exacte de l'entreprise (dénomination, activité, adresse, n° siret, ...) et signaler ci-contre le changement intervenu.

EXERCICE OUVERT LE  ET CLOS LE

I — DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL	Bénéfices non commerciaux	Bénéfices industriels et commerciaux et bénéfices non commerciaux "créances-dettes"
	Colonne I	Colonne II
1 - Dépenses réparties entre les associés	<input type="text"/>	<input type="text"/>
2 - Autres dépenses	<input type="text"/>	<input type="text"/>
3 - Charges payées d'avance	<input type="text"/>	- <input type="text"/>
4 - Fournisseurs et charges à payer	<input type="text"/>	+ <input type="text"/>
5 - Dotations aux amortissements	<input type="text"/>	<input type="text"/>
6 - Dotations aux provisions	<input type="text"/>	<input type="text"/>
7 - Pertes	<input type="text"/>	<input type="text"/>
8 - Divers à déduire	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<b>I - Total des charges</b>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
9 - Remboursements par les associés	<input type="text"/>	<input type="text"/>
10 - Autres produits	<input type="text"/>	<input type="text"/>
11 - Profits	<input type="text"/>	<input type="text"/>
12 - Divers à réintégrer	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<b>II - Total des produits</b>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
13 - Bénéfice fiscal (II - I)	<input type="text"/>	<input type="text"/>
14 - Perte fiscale (I - II)	<input type="text"/>	<input type="text"/>
15 - Montant des plus-values nettes à long terme à 16 %	<input type="text"/>	<input type="text"/>
16 - Montant des moins-values nettes à long terme à 16 %	<input type="text"/>	<input type="text"/>

**NOM ET ADRESSE**

du comptable  \_\_\_\_\_ à \_\_\_\_\_, le \_\_\_\_\_

du conseil  \_\_\_\_\_ Signature, \_\_\_\_\_

① Préciser dans la case ci-dessous si le fait est ou non partie du personnel de l'entreprise (S: salarié; I: indépendant)

**OPTION POUR LA COMPTABILITÉ SUPER-SIMPLIFIÉE** (cocher la case)

**Arrondis fiscaux :** Attention, ne portez pas les centimes d'euro, l'arrondissement s'effectue à l'unité la plus proche. (Les fractions d'euro inférieures à 0,50 sont négligées, celles supérieures ou égales à 0,50 sont comptées pour 1).

Les dispositions des articles 39 et 40 de la loi n°78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés, modifiée par la loi n°2004-801 du 6 août 2004, garantissent les droits des personnes physiques à l'égard des traitements des données à caractère personnel.

MINISTÈRE DE L'ACTION  
ET DES COMPTES PUBLICS



<b>V — ÉTAT DÉTAILLÉ DES DÉPENSES RÉPARTIES ENTRE LES ASSOCIÉS DES SOCIÉTÉS CIVILES DE MOYENS ①</b> <i>(si ce cadre est insuffisant, joindre un état de même modèle)</i> <b>CES DÉPENSES SONT À VENTILER SUR LA DÉCLARATION PROFESSIONNELLE DE CHACUN DES ASSOCIÉS</b>								
N° d'ordre des associés ①	Achats (à l'exclusion des dépenses de matériel et d'outillage)	Frais de personnel		Impôts et taxes			Loyer et charges locatives (baux professionnels)	Location de matériel et de mobilier
		Salaires nets et avantages en nature	Charges sociales sur salaires (parts patronales et ouvrières)	Taxes foncières sur les propriétés bâties	Taxe sur les salaires	Autres impôts		
	1	2	3	4	5	6	7	8
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								
8								
N° d'ordre des associés ①	Entretien et réparations	Personnel intérimaire	Matériel et petit outillage (valeur unitaire < 500 € HT)	Chauffage, eau, gaz, électricité	Honoraires ne constituant pas des rétrocessions	Primes d'assurances	Frais de véhicules	Autres frais de déplacements (voyages)
	9	10	11	12	13	14	15	16
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								
8								
N° d'ordre des associés ①	Frais de réception, de représentation et de congrès	Fournitures de bureau, frais de documentation, de correspondance et de téléphone	Frais d'actes et de contentieux	Cotisations syndicales et professionnelles	Autres frais divers de gestion	Frais financiers	Amortissements (fraction répartie entre les associés)	Total par associé (Total des colonnes 1 à 23)
	17	18	19	20	21	22	23	24
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								
8								
<b>MONTANT TOTAL DES DÉPENSES RÉPARTIES ENTRE LES ASSOCIÉS</b>								

① IMPORTANT: l'ordre des associés doit être identique à celui déjà mentionné au tableau III. S'agissant des associés dont l'activité est soumise à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, les dépenses doivent être reportées sur le formulaire n° 2035-SD (annexe 2035-A-SD).

② Cet état détaillé doit être servi conformément à l'article 261 B du code général des impôts et aux articles 46 *ter* et 96 A de l'annexe III au même code. Les dépenses à répartir sont les dépenses communes payées par la société en vue de mettre à la disposition de ses membres les moyens nécessaires à l'exercice de leur profession et effectivement remboursées par ces derniers. Elles ne comprennent pas les dépenses particulières des associés tels que les cotisations personnelles ou la contribution économique territoriale et les frais de déplacement. La répartition des dépenses communes entre les associés doit se faire en imputant à chacun le coût des achats, fournitures ou services le concernant et en répartissant de la même manière les amortissements régulièrement comptabilisés. Il convient de distinguer (en les soulignant d'un trait), les dépenses communes dont le remboursement est exonéré de TVA, à savoir les dépenses correspondant uniquement à des prestations de services qui concourent directement et exclusivement à la réalisation d'opérations professionnelles exonérées de TVA ou placées hors du champ d'application de cette taxe.

## B. - Déclaration n°2036 - Notice 2019

58 -

**NOTICE**

**Sociétés concernées :**

La déclaration 2036-SD doit être souscrite par les sociétés civiles de moyens, définies à l'article 36 de la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 quel que soit le montant des recettes qu'elles réalisent, dans les cas suivants :

- lorsqu'elles sont composées exclusivement d'associés dont les activités non commerciales sont soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, ou d'associés dont les activités commerciales sont soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou à l'impôt sur les sociétés ;
- ou lorsqu'elles comprennent des associés dont les activités sont imposées dans la catégorie des bénéfices non commerciaux et des associés imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (ou à l'impôt sur les sociétés).

Dans la mesure où leur chiffre d'affaires excède 55 000 € hors taxes, les sociétés civiles de moyens sont tenues de joindre à leur déclaration de résultats un bilan simplifié n° 2033-A SD (ce formulaire est disponible sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) ou à retirer auprès du service des impôts des entreprises). Cette obligation n'est pas exigée lorsque les sociétés comprennent exclusivement des associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Les sociétés civiles de moyens qui ne comprennent pas exclusivement des associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux peuvent opter pour la détermination de leur résultat selon le régime réel normal des bénéfices industriels et commerciaux et souscrire la déclaration n° 2031-SD (et tableaux annexes 2050-SD et suivants). Elles doivent joindre à cette déclaration un état détaillé des dépenses à répartir entre les associés (formulaire n° 2036 bis-SD) et, le cas échéant, le formulaire n° 2036-SD dûment rempli pour la détermination du bénéfice revenant aux associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

**CADRE I : DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL**

Ce cadre permet de déterminer le bénéfice dégagé par la société civile de moyens selon les règles propres aux bénéfices non commerciaux – dépenses payées/recettes encaissées – (colonne I) ou aux bénéfices industriels et commerciaux (et aux bénéfices non commerciaux déterminés selon les règles prévues à l'article 93 A du Code général des impôts) – créances /dettes – (colonne II) dans les conditions suivantes :

- Servir uniquement la colonne I lorsque la société civile de moyens comprend exclusivement des associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux ;
- Servir uniquement la colonne II lorsque la société comprend exclusivement des associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou relevant de l'impôt sur les sociétés, ou dont les revenus imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux sont déterminés selon les règles décrites à l'article 93 A du Code général des impôts ;
- Servir les colonnes I et II lorsque la société comprend à la fois des associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux et des associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou relevant de l'impôt sur les sociétés, ou dont les revenus imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux sont déterminés selon les règles décrites à l'article 93 A du Code général des impôts.

**Les dépenses (colonne I) et les charges (colonne II) :**

Ligne 1 : faire apparaître les dépenses supportées par la société pour le compte des associés. Pour la colonne I, il s'agit des dépenses effectivement payées au cours de l'année civile. Pour la colonne II, il s'agit, des dépenses engagées au titre de l'exercice.

Ligne 2 : faire apparaître les dépenses correspondant aux opérations réalisées avec les tiers selon les mêmes règles que celles prévues pour la ligne 1.

Ligne 3 : retrancher, (colonne II) uniquement, le montant des charges payées d'avance, c'est-à-dire la fraction des dépenses payées en cours d'exercice, comprises ligne 1, mais qui se rapportent à l'exercice suivant.

Ligne 4 : ajouter, (colonne II) uniquement, le montant des sommes dues aux fournisseurs et les charges à payer, c'est-à-dire le montant des frais engagés au cours de l'exercice mais qui seront payés lors du prochain exercice.

**Rappel :** Option pour la comptabilité super simplifiée. Les sociétés civiles de moyens soumises au régime simplifié peuvent tenir une comptabilité de trésorerie n'enregistreant journalièrement que le détail des encaissements et des paiements ; en fin d'exercice, elles doivent constater leurs créances et leurs dettes.

Ligne 5 : porter, colonnes I et II, la fraction des dotations aux amortissements des biens dont la société est propriétaire, non répartie entre les associés.

Ligne 6 : colonne II : si des provisions sont constituées, joindre le relevé prévu en matière de bénéfice industriel et commercial réel simplifié (modèle 2033-D-SD) ; Ce formulaire est disponible sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) ou auprès du service des impôts des entreprises. Il est précisé que les charges à payer ne constituent pas des provisions.

Pour les sociétés qui déterminent un bénéfice non commercial en fonction des créances/dettes, seule la déduction des provisions pour dépréciation des créances douteuses ou litigieuses est autorisée.

Ligne 7 : porter, en colonnes I et II, les pertes exceptionnelles déductibles, telles les moins-values à court terme.

**Les recettes (colonne I) et les créances (colonne II) :**

Ligne 9 : faire apparaître les remboursements, par les associés, des charges supportées par la société pour leur compte. Pour la colonne I, il s'agit, des sommes remboursées par les associés au titre de l'année civile. Pour la colonne II, il s'agit, des sommes dues au titre de l'exercice par les associés, qu'elles aient ou non été payées.

Ligne 10 : faire apparaître les produits correspondant aux opérations réalisées avec les tiers, selon les mêmes règles que celles prévues pour la ligne 9.

Ligne 11 : porter, en colonnes I et II, les profits financiers et les profits exceptionnels, dont les plus-values à court terme.

Ligne 12 : produits divers à réintégrer tels que les versements effectués dans le cadre des dépenses de mécénat, comptabilisés en charge, qui ne sont pas déductibles du bénéfice mais donnent lieu à une réduction d'impôt (article 238 bis du CGI).

**Cession d'une immobilisation :**

Lignes 15 et 16 : Le régime d'imposition de la plus-value ou la moins-value diffère selon la durée de détention et la nature du bien. Le tableau suivant résume les critères de distinction :

Nature des biens cédés	Plus-values		Moins-values	
	Durée de détention			
	moins de 2 ans	2 ans et plus	moins de 2 ans	2 ans et plus
Éléments amortissables	Court Terme (ligne 11)	Court Terme dans la limite des amortissements déduits (ligne 11) et Long Terme pour le surplus (ligne 15)	Court Terme (ligne 7)	Court Terme (ligne 7)
Éléments non amortissables	Court Terme (ligne 11)	Long Terme (ligne 15)	Court Terme (ligne 7)	Long Terme (ligne 16)

- Les plus-values à long terme sont reportées cadre III, après compensation éventuelle avec les moins-values à long terme relevant du même taux, ou d'un taux plus élevé et réalisées au cours de l'un des dix exercices antérieurs, si elles n'ont pas encore été imputées ;

Seules ouvrent droit au régime d'exonération prévu à l'article 151 *septies* du CGI, les plus-values réalisées dans le cadre d'une activité professionnelle.

Les limites d'exonération s'apprécient au niveau de la SCM.

Les recettes à prendre en compte pour l'appréciation des seuils s'entendent de la moyenne des recettes hors taxes réalisées au cours des deux années civiles qui précèdent l'année de réalisation des plus-values (BNC) ou réalisées au titre des exercices clos, ramenés le cas échéant à douze mois, au cours des deux années civiles qui précèdent la date de clôture de l'exercice de réalisation des plus-values (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20 n° 430 et suivants). Par ailleurs, et sous réserve qu'elles exercent leur activité depuis au moins cinq ans (sauf exceptions), les SCM peuvent bénéficier de l'exonération totale des plus-values lorsque le montant des recettes de l'année civile n'excède pas 90 000 €. Lorsque les recettes excèdent ce seuil sans dépasser 126 000 €, les plus-values bénéficient d'une exonération partielle dégressive. (BOI-BNC-SECT-70-20 et BOI-BNC-BASE-30-30-30-10).

- L'imposition des plus-values à court terme peut être répartie sur 3 ans ; dans ce cas, le total est porté ligne 11 et les deux tiers différés sont mentionnés ligne 8 (ils sont portés ligne 12 sur les déclarations des exercices suivants).

**CADRE II : IMMOBILISATIONS ET AMORTISSEMENTS**

Ce cadre est utilisé lorsque la société possède des immobilisations. Les dotations aux amortissements dégagés colonne 6 sont totalisées puis ventilées, en une fraction répartie entre les associés (le montant est reporté colonne 23, cadre V), et une fraction non répartie entre associés (le montant est reporté ligne 5, cadre I).

**CADRE III : RÉPARTITION DES RÉSULTATS ENTRE LES ASSOCIÉS**

Renseignements concernant les associés : utilisez un cadre par associé en indiquant respectivement pour chacun d'entre eux : à la 1<sup>ère</sup> ligne le nom et prénom et la profession et à la 2<sup>e</sup> ligne, l'adresse complète du lieu où il exerce sa profession à titre principal et où il souscrit la déclaration de résultat fiscal relative à son activité professionnelle.

La répartition du résultat fiscal de la société s'effectue en principe au prorata des droits des associés. Les remboursements effectués par les associés ainsi que la part du résultat fiscal – bénéfice ou déficit et le cas échéant plus-values taxables – leur revenant, sont à prendre en compte pour la détermination de leur résultat fiscal professionnel.