Organisme Mixte de Gestion Agréé par
l'Administration Fiscale n°210350

GUIDE FISCAL B.N.C.

BÉNÉFICES NON COMMERCIAUX

Édition Février 2023



ARCOLIB
ORGANISME DE GESTION AGRÉÉ AU SERVICE
DES AGRICULTEURS, ARTISANS, COMMERÇANTS
ET PROFESSIONS LIBÉRALES
www.arcolib.fr

02 23 300 600

contact@arcolib.fr

www.arcolib.fr

Du lundi au vendredi de 8h à 18h

SOMMAIRE

1ÈRE PARTIE : GÉNÉRALITÉS		**4**
1001	Chapitre 1 : INSTALLATION DU PROFESSIONNEL LIBÉRAL	5
1200	Chapitre 2 : ACTIVITÉS ET REVENUS IMPOSABLES	16
1400	Chapitre 3 : RÉGIMES D'IMPOSITION	21
1700	Chapitre 4 : CALENDRIER DES PRINCIPALES ÉCHÉANCES DU PROFESSIONNEL LIBÉRAL	34
1800	Chapitre 5 : MODES D'EXERCICES DE LA PROFESSION	38
1940	Chapitre 6 : STATUT DE L'ADHÉRENT	75
2ÈME PARTIE : BASE D'IMPOSITION		**84**
2000	Chapitre 1 : DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE	85
2050	Chapitre 2 : PATRIMOINE PROFESSIONNEL	95
2100	Chapitre 3 : RECETTES	107
2150	Chapitre 4 : DÉPENSES	115
2400	Chapitre 5 : FRAIS DE VÉHICULES	152
2600	Chapitre 6 : PLUS ET MOINS-VALUES PROFESSIONNELLES	176
2800	Chapitre 7 : DÉFICITS	210
3ÈME PARTIE : TVA		**213**
3000	Chapitre 1 : CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA	214
3110	Chapitre 2 : MODALITÉS D'IMPOSITION À LA TVA	227
3230	Chapitre 3 : DROIT À DÉDUCTION	240
3270	Chapitre 4 : OBLIGATIONS DES REDEVABLES	248
4ÈME PARTIE : CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE (CET)		**260**
4000	Chapitre 1 : COTISATION FONCIÈRE DES ENTREPRISES (CFE)	261
4070	Chapitre 2 : COTISATION SUR LA VALEUR AJOUTÉE DES ENTREPRISES (CVAE)	269
5ÈME PARTIE : RÉDUCTIONS ET CRÉDITS D'IMPÔT		**273**
5000	Chapitre 1 : RÉDUCTIONS D'IMPÔT	274
5015	Chapitre 2 : CRÉDITS D'IMPÔT	278
6ÈME PARTIE : CHARGES SOCIALES DE L'EXPLOITANT		**282**
	INDEX	**303**
	PRINCIPALES ABRÉVIATIONS	**312**

AVANT-PROPOS

Le présent Guide Fiscal des Bénéfices Non Commerciaux se veut un référentiel synthétique et pratique, non seulement au niveau des aspects fiscaux (2ème à 5ème partie), mais également au niveau social (6ème partie), en dressant au préalable un état des lieux des particularités des professions libérales (1ère partie).

Entièrement réalisé par les équipes d'ARCOLIB, ce guide regorge d'exemples concrets, et se veut le plus pédagogique possible.
Les nombreuses références documentaires permettront au lecteur de retourner aisément aux sources de documentation.

La composition de ce guide, en parties bien identifiées, elles-mêmes sous divisées en chapitres, rappelés en en-tête de chaque page, doit permettre d'accéder aisément aux éléments recherchés.

Le référencement en paragraphes numérotés permettra également de consulter les renvois faits à l'intérieur du guide.

Enfin, la présence du sommaire, en début d'ouvrage, et d'un index thématique, en fin d'ouvrage, permettent également des recherches aisées.

Nous espérons que cette nouvelle édition satisfera vos attentes.

Bonne lecture.

L'équipe d'ARCOLIB

Conception - Réalisation : ARCOLIB

Directeur de la publication : Yves MAINGUET

Rédaction initiale :
Nicolas ETIENNE
Frédéric CHESNAY

Mise à jour : Alexandre COTTIER

Couverture : ARC EN CIEL Imprimeurs
FOUGÈRES (35)

Impression : ARC EN CIEL Imprimeurs
FOUGÈRES (35)

© ARCOLIB - 2023
Toute reproduction INTERDITE sauf accord expresse de la direction d'ARCOLIB

GÉNÉRALITÉS

PLAN DE LA PREMIÈRE PARTIE

CHAPITRE 1 : INSTALLATION DU PROFESSIONNEL LIBÉRAL 1001

Section n° 1 : Démarches administratives inhérentes à l'activité 1001

A. Le Guichet Unique 1001
B. Responsabilité Civile Professionnelle (RCP) 1020
C. Autres démarches propres à chaque activité 1030

Section n° 2 : Démarches liées au local professionnel 1038

Section n° 3 : Autres démarches 1060

A. Ouverture d'un compte bancaire 1060
B. Adhésion à un Organisme de Gestion Agréé 1070
C. Recours à un tiers 1080
D. Acquisition de la clientèle 1090

Section n° 4 : Aides à la création 1100

A. ACCRE 1100
B. NACRE 1110
C. Mesures fiscales 1120
D. Mesures diverses 1130

CHAPITRE 2 : ACTIVITÉS ET REVENUS IMPOSABLES 1200

CHAPITRE 3 : RÉGIMES D'IMPOSITION 1400

Section n° 1 : Régime Micro-BNC 1400

A. Principe 1400
B. Conditions d'application 1420
C. Cas particuliers 1480
D. Obligations comptables et déclaratives 1500
E. Articulation des régimes Micro-BNC et Micro-social 1580

Section n° 2 : Régime de la déclaration contrôlée 1600

A. Principe 1600
B. Obligations comptables et déclaratives 1620
C. Comparaison entre les régimes Micro-BNC et déclaration contrôlée 1650

CHAPITRE 4 : CALENDRIER DES PRINCIPALES ÉCHÉANCES DU PROFESSIONNEL LIBÉRAL 1700

CHAPITRE 5 : MODES D'EXERCICE DE LA PROFESSION 1800

Section n° 1 : Activité exercée à titre individuel 1800

A. Entreprise individuelle 1800
B. Statuts propres à certaines activités 1810
C. Statut Unique d'Entrepreneur Individuel 1830
D. Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée (EURL) 1840

Section n° 2 : Groupements de Moyens 1850

A. Contrat d'exercice à frais communs 1850
B. Société Civile de Moyens (SCM) 1860

Section n° 3 : Groupements d'Exercice 1870

A. Convention d'exercice conjoint 1870
B. Société de fait (SDF) et Société en participation (SEP) 1876
C. Société Civile Professionnelle (SCP) 1890
D. Société d'Exercice Libéral (SEL) 1910
E. Société Interprofessionnelle de Soins Ambulatoires (SISA) 1920
F. Sociétés de capitaux ayant opté pour le régime des sociétés de personnes 1930

CHAPITRE 6 : STATUT DE L'ADHÉRENT 1940

Section n° 1 : Adhérents « Bénéficiaires » 1940

A. Principes 1940
B. Avantages fiscaux 1945
C. Obligations 1950
D. Missions d'ARCOLIB 1955

Section n° 2 : Adhérents « Conformité » 1960

Section n° 3 : Adhérents « Utilisateurs » 1963

SECTION N° 1 DÉMARCHES ADMINISTRATIVES INHÉRENTES À L'ACTIVITÉ

A - LE GUICHET-UNIQUE

Le guichet-unique est un service permettant de réaliser les formalités d'entreprises en lien avec les administrations concernées.

1001 Immatriculation au Guichet Unique :

Jusqu'à fin décembre 2022, les CFE remplissaient le rôle de guichet unique. L'immatriculation pouvait être effectuée directement en ligne ou être matérialisée, en cas de dépôt papier, par l'établissement d'un imprimé (P0 PL, PEIRL, M0 ou AC0) auprès du CFE compétent. Il transmettait les pièces justificatives aux organismes destinataires :

- le **Service des Impôts des Entreprises**,
- l'**INSEE**,
- la **Sécurité Sociale des Indépendants** (SSI, ex-RSI), sauf pour les Praticiens et Auxiliaires Médicaux (immatriculation auprès de la CPAM),
- l'**URSSAF**, sauf pour les entreprises ayant l'URSSAF pour CFE compétent,
- la **CNAVPL**, sauf pour les Avocats (immatriculation auprès du barreau) et les Artistes et Auteurs (Sécurité Sociale des Artistes-Auteurs),
- l'**Ordre** de certaines professions

Depuis le 1er janvier 2023, **un guichet unique** accessible depuis le site l'Institut National des la Propriété Industrielle (procédure.inpi.fr) permet d'effectuer ces missions. Quel que soit le secteur d'activité ou le statut juridique de l'entreprise, les démarches de création, de modification et de cessation de l'entreprise se font via ce guichet unique (formalites.entreprises.gouv.fr).

Le but est notamment de :

- Faciliter les formalités liées aux entreprises (création, transformation, cession de l'activité),
- Suivre et centraliser les informations de l'entreprise depuis des tableaux de bords,
- Simplifier l'envoi de dossiers complémentaires : INSEE, GREFFE, chambre des métiers et de l'artisanat, mutualité sociale agricole, services des impôts ou sécurité sociale,
- Rendre visible l'état d'avancement du traitement des demandes.

1010 Registre National des Entreprises (RNE)

Le Registre National des Entreprises (RNE) devient l'unique organisme d'immatriculation des entreprises françaises exerçant une activité économique. Il permet de répertorier les informations relatives à toutes les entreprises situées sur le territoire français. Il regroupe les différents registres (Registre du Commerce et des Sociétés, répertoire des métiers, registres des actifs agricoles…).

Pour les entreprises créées avant 2023, elles devront communiquer au RNE les informations de son immatriculation :

- **Personne physique** : nom, prénom, date et lieu de naissance, nationalité, numéro d'inscription au répertoire national d'identification des personnes physiques, adresse…
- **Entreprise individuelle** : dénomination, description de l'activité, adresse de l'établissement principal…
- **Etablissement principal** : nature principale de l'établissement, adresse, description de l'activité principale, date de commencement des activités déclarées, indication de création ou de reprise de l'activité, indication du mode d'exploitation…
- **Personne morale** : raison sociale, forme juridique, montant du capital social, adresse du siège social, description de l'activité principale, durée fixée par les statuts, nom de domaine du site internet..

Pour les entreprises créées depuis 2023, ces informations seront alimentées par le Guichet unique, également opéré par l'INPI.

Ces renseignements seront accessibles par les différentes autorités (DGFiP, notaires, directions interministérielles régionales et départementales en charge de l'économie, de l'emploi, du travail, des solidarités et de la protection des populations…).

La transmission d'informations inexactes ou incomplètes en vue d'une immatriculation, d'une modification de sa situation ou de la radiation du RNE est passible d'une amende de 4 500 € et de 6 mois d'emprisonnement.

B - RESPONSABILITÉ CIVILE PROFESSIONNELLE (RCP)

1020 Professions règlementées

La souscription d'une assurance responsabilité civile professionnelle est obligatoire pour les professions règlementées. Ce sont les professions régies par des dispositions législatives et règlementaires spécifiques qui requièrent l'obtention d'un diplôme ou une condition spécifique de qualification. Il s'agit notamment des :

- **a. Professionnels de santé :** Chirurgien-Dentiste, Infirmier(e), Masseur-Kinésithérapeute, Médecin, Chirurgien, Orthophoniste, Pédicure-Podologue, Sage-Femme,…***Art. L 1142-2 du CSP***
- **b. Professions juridiques :** Avocats ***(Loi 71-1130 du 31/12/1971 - Art. 27)***, Experts-Comptables (***Décret 2012-432 du 30/3/2012 - Art. 134 à 140***,…).
- **c Architectes :** Les Architectes sont tenus de souscrire une RCP, sauf lorsqu'ils sont salariés d'un autre Architecte ou d'une société d'architecture (à justifier auprès du Conseil de l'Ordre dans le mois suivant l'inscription) ***Loi 77-2 du 3/1/1977 - Art. 16***.
- **d Autres professions de santé :** Les professions nécessitant une inscription au répertoire Adeli (Chiropracteur et Ostéopathe) ***Décret 2014-1347 du 10/11/2014***.
- **e Vétérinaires** - ***Art. R 242-48, VII du Code Rural***.
- **f Géomètres-Experts** - ***Décret 96-478 du 31/5/1996 - Art. 33 à 35***

En cas de manquement à cette obligation, le professionnel s'expose à des sanctions tant pénales que disciplinaires.
L'***article L. 1142-25 du CSP*** prévoit notamment, pour les professionnels de santé, une amende de **45 000 €** ainsi que l'interdiction d'exercice professionnel à titre de peine complémentaire.

1021 Huissiers de Justice

La responsabilité des Huissiers de Justice ***(Ordonnance 45-2592 du 2/11/1945 - Art. 2, Al. 3)*** et des Notaires ***(Décret 55-604 du 20/5/1955 - Art. 11 s.)*** est garantie par la bourse commune de leur compagnie.

1022 Agents d'assurances

Les Agents d'Assurances doivent souscrire un contrat d'assurance les couvrant contre les conséquences pécuniaires de leur responsabilité civile professionnelle, sauf si cette assurance ou une garantie équivalente leur est déjà fournie conformément aux conditions énoncées à l'***article L 512-6 du Code des Assurances***.

1023 Autres professions

Une assurance responsabilité civile professionnelle peut également être contractée par les professionnels pour lesquels cette formalité n'est pas obligatoire. En effet, la souscription d'une telle assurance garantie le paiement des dommages et intérêts auxquels peut être condamné un professionnel en cas de fautes avérées préjudiciables à des clients ou des tiers.

C - AUTRES DÉMARCHES PROPRES À CHAQUE ACTIVITÉ

D'autres démarches nécessaires peuvent être demandées aux créateurs en fonction de la nature de l'activité.

1030 Agents d'assurances

Les Agents d'Assurances sont tenus de s'immatriculer auprès de l'ORIAS (Registre unique des intermédiaires d'assurances, Banque et Finance). **Cette immatriculation doit être renouvelée chaque année -** ***Article R 512-1 s. du Code des Assurances***.

1031 Auto-Écoles

Les exploitants d'auto-écoles doivent obtenir une autorisation d'enseigner. Elle est valable sur l'ensemble du territoire national et est délivrée pour une durée de 5 ans. Elle mentionne, en fonction des diplômes et mentions détenus par le professionnel, la ou les catégories de véhicules concernés pour l'enseignement de la conduite.
Cette demande doit être effectuée auprès de la Direction Départementale des Territoires de la Préfecture du lieu de résidence du demandeur (ou Direction Régionale et Interdépartementale de l'Équipement et de l'Aménagement pour Paris et les départements de la petite couronne).
Toute demande de renouvellement doit être effectuée au moins deux mois avant l'expiration de l'autorisation.
Arrêté du 8/1/2001 **et** ***Articles L 212-1 et R 212-1 du Code de la Route***

1032 Experts-Judiciaires

Les Experts-Judiciaires doivent, pour être inscrit sur la liste d'experts judiciaires, adresser une demande par lettre simple avant le 1er mars de chaque année (pour une inscription l'année suivante) au procureur de la République du TGI compétent (lieu de l'activité professionnelle).

1033 Chirurgiens-Dentistes

Les professionnels qui utilisent des appareils de radiodiagnostic médical ou dentaire (**Chirurgiens-Dentistes**) sont tenus d'effectuer une déclaration de l'installation radiologique à la Division de la Sûreté Nucléaire et de la Radioprotection (DSNR). L'agrément obtenu est valable 5 ans (*www.asn.fr*)

1034 Inscription au répertoire ADELI

Tous les professionnels de santé [1], **quel que soit leur mode d'exercice, ont l'obligation de faire enregistrer leur diplôme** (+ CERFA et pièces justificatives) auprès de la délégation départementale de l'ARS du Département de l'adresse professionnelle, ou du domicile pour les professionnels exerçant en qualité de remplaçant, dans le mois suivant la prise de fonction.

> *Pour les professionnels exerçant leur activité dans au moins deux départements, l'enregistrement doit être effectué à l'ARS du département où ils déclarent consacrer le plus de temps. En aucun cas, un professionnel ne peut être enregistré dans deux départements simultanément.*

[1] Professions concernées :
- Médecins, Chirurgiens-Dentistes et Sages-femmes : ***Art. L 4113-1 du CSP***
- Infirmier(e)s : ***Art. L 4311-15 du CSP***
- Masseurs-Kinésithérapeutes, Pédicures-Podologues : ***Art. L 4321-10 et L 4322-2 du CSP***
- Orthophonistes et Orthoptistes : ***Art. L 4341-2 et L 4342-2 du CSP,***
- Ergothérapeutes, Psychomotriciens : ***Art. L 4333-1 du CSP***
- Médecins Radiologistes : ***Art. L 4351-10 du CSP***

Doivent également enregistrer leur diplôme auprès de l'ARS, les Chiropracteurs ***(Décret n° 2011-32 du 7/1/2011 - Art. 5)***, les Psychologues ***(Décret 2010-534 du 20/5/2010 - Art. 7)*** et les Ostéopathes ***(Décret 2007-435 du 25/3/2007 - Art. 5)***.

1035 Inscription à la CPAM

Certaines professions doivent procéder à leur inscription auprès de la caisse d'Assurance Maladie du lieu d'exercice. Il s'agit des Chirurgiens-Dentistes, des Infirmier(e)s, des Masseurs-Kinésithérapeutes, des Orthophonistes, des Pédicures-Podologues, des Sages-femmes, des Orthoptistes et des Directeurs de laboratoires d'analyses médicales.

SECTION N° 2 DÉMARCHES LIÉES AU LOCAL PROFESSIONNEL

Au préalable, le professionnel, qu'il soit propriétaire ou locataire, doit s'assurer que l'usage du local à titre professionnel ne soit interdit, ni par la loi, ni par le règlement de copropriété.
De même, les locataires doivent s'assurer que le bail ne soit pas à usage exclusif d'habitation.

> *La domiciliation de l'entreprise (adresse administrative de l'entreprise), qui doit être déclarée au CFE, ne modifie pas la destination du local et ne constitue pas l'exercice d'une activité professionnelle à son domicile.*

1038 Immeuble pris en location

Généralement, les professions libérales ont recours au **bail professionnel**. Plus souple que le **bail commercial** ou le bail à usage d'habitation, il est néanmoins règlementé.
Il concerne notamment les locaux à usage exclusivement professionnel. En cas de local à usage mixte (habitation et usage professionnel), c'est un **bail mixte** qui doit être signé.
Bien qu'étant généralement conclu par des commerçants et des artisans, le bail commercial peut également être conclu par les professionnels libéraux en accord avec le propriétaire des locaux.
Dès lors, les règles régissant le bail commercial s'appliquent.

1039 Comparaison des différents types de baux

	Bail Professionnel	Bail Mixte	Bail Commercial
	Art. 1713 s. du Code Civil	*Art. 1713 s. du Code Civil Loi 89-462 du 6/7/1989*	*Article L 145-1 s. du Code de Commerce*
Forme	Écrit Sous-seing privé, SAUF si d'une durée supérieure à 12 ans qui oblige d'avoir recours à un Notaire (⇨ Acte Authentique)		
Conditions	Le locataire doit utiliser la totalité des locaux pour l'exercice de sa profession	Le locataire doit exercer sa profession dans une partie de son habitation. Le locataire qui n'occupe pas la partie à usage d'habitation peut se voir opposer un refus de renouvellement ☞Le congé doit avoir été adressé plus de **6 mois** avant l'expiration du bail, par lettre recommandée avec avis de réception ou acte d'huissier. Ce délai court à compter de la date de réception par le locataire.	Le Bailleur doit remettre au futur locataire un état des risques naturels et technologiques. Le locataire ne peut exercer dans un local commercial que l'activité ou les activités mentionnées dans le bail. En cas de modification, une procédure de déspécialisation doit être mise en œuvre. ☞Un bail "tous commerces" peut cependant être envisagé SAUF interdictions éventuelles du règlement de copropriété
Durée et renouvellement	6 ans minimum. Au terme : reconduction pour la même durée (sauf dénonciation du bailleur).	• Bailleur personne physique : 3 ans minimum • Bailleur personne morale : 6 ans minimum Au terme : reconduction pour la même durée (sauf dénonciation du bailleur).	9 ans minimum. Il ne peut pas être à durée indéterminée.
Montant	Non règlementé : librement négocié entre le bailleur et le locataire. En cours de bail, le loyer peut faire l'objet d'une révision chaque année si une clause d'indexation est prévue au contrat. À défaut, le montant est fixe pour toute la durée du bail.		Non règlementé. En cours de bail, le loyer fait l'objet d'une révision annuelle ou triennale.
Dépôt de garantie	Facultatif : Il peut être fixé librement par les parties et doit être remboursé par le bailleur quand le locataire quitte le local si ce dernier a rempli ses obligations contractuelles .		À préciser sur le contrat. Il n'est pas plafonné, mais si le montant excède deux termes de loyer, l'excédent porte intérêt au profit du locataire.
Cession du bail et sous location	Le locataire peut sous louer ou céder son bail si cela n'est pas interdit par une clause du bail. La cession ou la sous location du bail doivent être signifiées au bailleur .	Le locataire ne peut ni céder le contrat de location, ni sous-louer le logement sauf avec l'accord écrit du bailleur, y compris sur le prix du loyer.	Une clause peut prévoir l'interdiction de céder le bail seul. La sous location est interdite sauf si une clause l'autorise expressément.
Fin du Bail	• Le **locataire** peut mettre un terme à tout moment au contrat : ☞Préavis de **6 mois** : par lettre recommandé avec avis de réception ou acte d'huissier	☞Préavis de **3 mois** : par lettre recommandé avec avis de réception ou acte d'huissier	• Le locataire peut résilier le contrat : - Tous les 3 ans (le bailleur peut retirer ce droit au locataire sous conditions) - À tout moment (préavis de 6 mois), s'il fait valoir ses droits à la retraite Les ayants droits du locataire décédé peuvent également résilier le bail. • En principe, le bailleur ne peut pas résilier le bail. Néanmoins, certains cas exceptionnels l'y autorise : • Une résiliation amiable peut être envisagée même avant les échéances prévues au contrat • Des clauses résolutoires ou de non rétablissements peuvent être fixées ☞Le locataire bénéficie d'un droit à renouvellement (versement d'indemnités).
	• Le **bailleur** ne peut mettre un terme au contrat qu'à son expiration ☞Préavis de **6 mois** : par lettre recommandé avec avis de réception ou acte d'huissier **principal inconvénient du bail professionnel :** contrairement à un bail commercial, le locataire n'aura dans ce cas aucun droit à renouvellement (versement d'indemnités)	Au terme du bail, le **bailleur** peut : • reconduire le bail de par son silence • proposer une augmentation de loyer dans la limite de la différence avec les loyers constatés dans le voisinage • donner congé 6 mois avant pour reprendre, vendre (droit de préemption du locataire) ou pour un motif légitime et sérieux	

Compte tenu du caractère non exhaustif de ce comparatif, nous vous recommandons de vous faire accompagner d'un spécialiste juridique dans vos démarches.

1040 Assurance du local

Bien que n'étant pas obligatoire, l'assurance du local professionnel reste vivement conseillée. Les propriétaires et copropriétaires peuvent ainsi assurer leurs murs pour leur valeur de reconstruction à neuf. Les locataires et occupants à titre gratuit peuvent, quant à eux, s'assurer contre les risques locatifs. En pratique, il s'agit généralement d'une obligation fixée dans le bail.
Les professionnels peuvent également souscrire d'autres assurances comme, par exemple, les assurances pertes d'exploitation **(n° 2186-b.)**

1050 Établissements Recevant du Public (ERP)

Les ERP correspondent aux bâtiments et locaux destinés à recevoir des personnes extérieures à l'entreprise.
Ils doivent répondre à des obligations et normes administratives dans toute une série de domaines :

- l'accessibilité des personnes handicapées ;
- les normes de sécurité incendie (extincteur, système d'alarme incendie, détecteur de fumée, sortie et évacuation..);
- les normes électriques (norme NF C 15-100 : schéma de l'installation, disjoncteur différentiel..) ;
- la confidentialité et le secret professionnel ;
- les affichages obligatoires (honoraires, qualité d'adhérant d'un OGA, acceptation des règlements par chèques ou carte bancaire;
- le traitement des déchets de soins (conditionnement, stockage, collecte et traçabilité des déchets de soins à risque infectieux (DASRI)).

En cas de non conformité avérée, les sanctions suivantes sont appliquées :

- personnes physiques : 45 000 € ***(Art. L 152-4 du CCH)***
- personnes morales : 225 000 € ***(Art. 131-41 du Code pénal)***

Les locaux d'un professionnel libéral sont en principe des ERP de 5ème catégorie, soumise aux normes précédentes, sauf dans les cas suivants :

- local qui ne reçoit pas de clientèle ou de patientèle ;
- local implanté dans un centre commercial (pharmacie par exemple) ;
- local utilisé au moins partiellement pour la vie familiale.

Pour en savoir plus : contacter la Préfecture du Département

1055 Affichage des tarifs

Tous les professionnels de santé sont tenus à l'affichage des honoraires dans leur salle d'attente ou, à défaut, dans leur lieu d'exercice.
Cet affichage doit être visible et lisible, et doit mentionner les tarifs des honoraires ou fourchettes des tarifs d'honoraires qu'ils pratiquent. Il doit également préciser les tarifs de remboursement par l'assurance maladie.
Une sanction, d'un montant maximum de 3 000 €, peut être appliquée en cas de manquement.

> *Le professionnel dispose d'un délai de 15 jours pour se mettre en conformité avec la règlementation*

Modèles d'affichages par profession disponibles sur www.arcolib.fr (rubrique Documentation) dont l'entreprise dépend.

SECTION N° 3 AUTRES DÉMARCHES

A - OUVERTURE D'UN COMPTE BANCAIRE

1060 Travailleurs indépendants

Bien que n'étant pas obligatoire, l'ouverture d'un compte bancaire dédié à l'activité professionnelle est à notre avis indispensable. En effet, l'utilisation d'un compte bancaire à usage mixte (regroupement d'opérations personnelles et professionnelles) implique de devoir comptabiliser l'ensemble des opérations et donc, alourdit considérablement la comptabilité.
L'ouverture d'un compte bancaire professionnel n'est en aucun cas une obligation, mais peut s'avérer nécessaire dans certains cas compte tenu des limites du compte bancaire personnel : impossibilité de proposer le paiement par carte bancaire aux clients et encore moins de souscrire un prêt professionnel.

> *Seuls les* ***Micro-Entrepreneurs*** ***(Art. L613-10 du CSS)*** *et les EIRL* ***(Art. L 526-13 du Code de Commerce)*** *ont l'obligation d'ouvrir un compte bancaire dédié lorsque leur chiffre d'affaires dépasse 10 000 € annuel pendant deux années consécutives.*

1061 Personnes morales

Le capital social d'une société doit obligatoirement être déposé sur son compte bancaire et non sur le compte personnel de son gérant. Cette obligation impose, de fait, l'ouverture d'un compte professionnel au nom de la société.

B - ADHÉSION À UN ORGANISME DE GESTION AGRÉÉ

Comme tout Organisme Mixte de Gestion Agréé, l'objet d'ARCOLIB, est de développer l'usage de la comptabilité et de faciliter l'accomplissement des obligations administratives et fiscales des membres des professions libérales et des titulaires des charges et offices qui y ont adhéré. ARCOLIB a aussi l'obligation de fournir aux adhérents une information économique, comptable et financière en matière de prévention des difficultés des entreprises (voir également **n° 1940 et s.**).

1070 Avantages Fiscaux

- **Absence de majoration de 10 % en 2022 du résultat** pour les professionnels établissant une déclaration contrôlée (contrairement aux professionnels n'ayant pas adhéré) ***(Art. 34 de la Loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021).***
- **Absence de majoration à compter de 2023 pour tous**, et mise en place de l'Examen de Conformité Fiscale (ECF) (rendez-vous sur www.fisca-pass.fr).
- **Réduction d'impôt** pour frais d'adhésion et de tenue de la comptabilité pour les professionnels établissant une déclaration contrôlée n°2035 sur option :
  ⇨ égale aux **DEUX TIERS** des dépenses engagées **plafonnée à 915 €** dans la limite de l'impôt sur le revenu.
  Ainsi, si le professionnel est non-imposable, il convient de ne pas l'appliquer puisqu'une réduction d'impôt ne fait pas l'objet d'un remboursement par le Service des Impôts du professionnel.
- Médecins Généralistes conventionnés de secteur I : possibilité de déduire un abattement égal à 3 % des recettes conventionnelles au titre de la première année d'adhésion, ou pour les remplaçants adhérents qui s'installent, au titre de la première année **complète** d'installation **(n° 2282 et s.)**.
- Dispense de pénalités pour les nouveaux Adhérents qui signalent spontanément les inexactitudes, insuffisances et omissions de leurs déclarations fiscales.
- Pas de pénalité et amende en cas de réalisation de l'ECF et diminution du risque de contrôle fiscal (www.fisca-pass.fr)
- Télétransmission de la déclaration fiscale professionnelle n° 2035 aux services fiscaux.

1075 Délai d'adhésion OGA pour les adhérents « bénéficiaires » de la réduction d'impôt pour frais d'adhésion à un OGA et tenue de la comptabilité - *Art. 371 Z quaterdecies annexe II au CGI et BOI-DJC-OA-20-30-10-20 § 150 s.*

Situation	Délais d'adhésion pour une année N
Début d'activité	Dans les **5 premiers mois d'activité**
En cours d'activité	Avant le **31 Décembre de l'année précédente**, SAUF : · **1ère Adhésion à un OGA :** Avant le **31 Mai N** ☞ Le contribuable ayant repris une activité après cessation est considéré comme adhérant pour la première fois · **Démission volontaire d'un OGA :** Dans les **30 jours maximum suivant la date de démission** du précédent OGA · **Radiation d'un OGA pour motif autre qu'une démission volontaire :** Adhésion avant le 1er jour de l'exercice fiscal concerné (exemple : adhésion avant le 31 Décembre 2022 pour l'exercice 2023) ou dans les 30 jours de la fin d'adhésion. · **Installation d'un remplaçant en cours d'année :** Dans les **5 premiers mois suivant l'installation** ☞ Le remplaçant doit s'être conformé aux obligations que confèrent son statut d'adhérent, y compris sur la période couverte par des remplacements
Transformations d'entreprises	· **Transformation d'une entreprise individuelle en société :** Adhésion de la nouvelle structure dans les **5 mois suivants sa constitution** SAUF **EIRL** dès lors que l'entrepreneur n'opte pas pour l'assimilation au statut de l'EURL · **Transformation d'une société de fait en société de droit :** Adhésion de la nouvelle structure dans les **5 mois suivants sa constitution**, SAUF : ☞ Transformation d'une société de personnes en société de capitaux (exemple : transformation d'une SNC en EURL) ☞ Changement d'associé unique au sein d'une EURL
Décès Activité poursuivie par les héritiers	Dans les **6 mois suivant le décès** ☞ Ce délai supplémentaire ne peut pas avoir pour effet de reporter la date d'adhésion pour la première déclaration se rapportant à l'activité personnelle du successeur En pratique, pour couvrir les années N et N+1, le délai d'adhésion diffère selon la date du décès : - Du 1/1 au 1/7 = 6 mois - Du 2/7 au 1/8 = Jusqu'au 31/12 - Du 2/8 au 31/12 = 5 mois

Lorsqu'une personne adhère à un centre de gestion agréé en lieu et place d'une association agréée ou inversement, la rectification de l'adhésion doit intervenir **au plus tard** dans les cinq mois de l'ouverture de l'exercice suivant celui au titre duquel l'erreur est attachée. Cette régularisation n'entraîne pas de remise en cause des avantages liés à l'adhésion.

> *Étude complète sur le statut d'adhérent d'un OGA : **n° 1940 et s.***

Pour en savoir plus : contactez nous directement ou rendez-vous sur www.arcolib.fr

C - RECOURS À UN TIERS

1080 Expert-comptable

Le recours à un Expert-comptable peut s'avérer nécessaire compte tenu des difficultés à appréhender l'évolution permanente de la règlementation tant au niveau fiscal que social.

1085 Commissaire Aux Comptes

Les sociétés morales de droit privé ayant une activité non commerçante (notaires, huissiers,…) doivent nommer un commissaire aux comptes si elles excèdent deux des trois seuils suivants fixés par décret :

- Effectif de plus de 50 salariés
- Chiffre d'affaires HT supérieur à 3 100 000 €
- Total du bilan supérieur à 1 550 000 € (somme des montants nets des éléments d'actifs)

Article L 612-1 du Code de Commerce

D - ACQUISITION DE LA CLIENTÈLE

1090 Évaluation de la clientèle

Seul le marché, c'est-à-dire les niveaux d'offres et de demandes, peut fixer les valeurs de ces éléments incorporels.

> *Nous tenons à votre disposition, sur simple demande, la moyenne des cessions réelles des clientèles libérales.*
> *☞ Cette évaluation n'a qu'une valeur indicative et statistique qu'il convient d'appréhender avec les précautions d'usage*

1095 Droits d'enregistrement

Les cessions de clientèles, de droits au bail, d'offices publics ou ministériels et de parts de sociétés, sont soumises aux droits d'enregistrement. L'assiette de calcul correspond au prix augmenté des charges, ou à la valeur vénale, lorsque celle-ci est supérieure.

Les droits exigibles, et à la charge de l'acquéreur, sont les suivants :

Fraction de la valeur taxable	Taux Normal	Acquisition de clientèle en ZFU ou ZRR (1)
n'excédant pas 23 000 €	0 %	0 %
	minimum de 25 € - ***BOI-ENR-DMTOM-10-20-20 § 10***	
comprise entre 23 000 € et 107 000 €	3 %	1 %
comprise entre 107 000 € et 200 000 €	3 %	3 %
supérieure à 200 000 €	5 %	5 %

(1) sous réserve que l'acquéreur prenne l'engagement de maintenir l'exploitation du fonds pendant 5 ans

> *Bénéficient d'un abattement de 300 000 € sur la valeur taxable, les cessions au profit :*
> *- d'un membre de la famille (conjoint, partenaire de PACS, ascendants ou descendants en ligne directe, frères ou sœurs)*
> *- d'un salarié titulaire d'un contrat à durée indéterminée depuis plus de 2 ans ou d'un contrat d'apprentissage en cours au jour de la cession lorsque les conditions suivantes sont réunies :*
> * *la vente porte sur une clientèle ou des parts acquises à titre onéreux et détenues depuis plus de 2 ans par le vendeur*
> * *l'acquéreur maintienne l'exploitation du fond à titre d'activité professionnelle unique pendant 5 ans à compter de la vente*
>
> ***Art. 732 ter du CGI***

1097 **Lieu de l'enregistrement**

Doivent être enregistrés au SIE de la situation des biens, les actes établis sous seing privé accompagnés de l'imprimé 2672 (en triple exemplaire). À défaut d'acte, la cession fait l'objet, dans le mois du transfert de propriété, d'une déclaration n° 2672 établie en triple exemplaire.
Les actes notariés sont, quant à eux, enregistrés au SIE de résidence du Notaire.

Le délai court à compter de la date du transfert de propriété si celui-ci est antérieur à la date de l'acte (sauf pour les actes notariés établis dans le mois de l'entrée en possession).

En complément, un imprimé n° 2676 doit obligatoirement être établi en trois exemplaires
☞ état détaillé et estimatif du matériel

SECTION N° 4 AIDES À LA CRÉATION

A - EXONÉRATION DE DÉBUT D'ACTIVITÉ
Art. L131-6-4 du CSS

1100 **Principe**

L'ACCRE est devenue l'aide aux créateurs et repreneurs (ACRE) au 1er janvier 2019 puis « Exonération de début d'activité » depuis le 1er Janvier 2020. Il s'agit toujours d'un dispositif d'encouragement à la création d'entreprise qui consiste en une exonération de cotisations sociales.

1101 **Bénéficiaires**
Art. L611-1 du CSS

Tous les créateurs libéraux peuvent bénéficier du dispositif.

Cas particulier des Micro-entrepreneurs
Pour bénéficier du dispositif, les Micro-entrepreneurs doivent remplir l'une des conditions suivantes :
- *être indemnisé par Pôle Emploi,*
- *être demandeur d'emploi non indemnisé inscrit sur la liste des demandeurs d'emploi depuis plus de 6 mois ces 18 derniers mois,*
- *percevoir l'allocation d'Aide au Retour à l'Emploi (ARE) ou l'Allocation de Sécurisation Professionnelle (ASP) ou l'Allocation de Solidarité Spécifique (ASS) ou le Revenu de Solidarité Active (RSA) ou la prestation partagée d'éducation de l'enfant (PreParE),*
- *avoir entre 18 et 25 ans révolus,*
- *avoir moins de 30 ans non indemnisé(e) ou être reconnu(e) handicapé(e),*
- *créer une entreprise implantée au sein d'une zone urbaine sensible (ZUS) ou Quartier Prioritaire de la Politique de la Ville (QPPV),*
- *Avoir été licencié d'une entreprise en sauvegarde, redressement ou liquidation judiciaire.*

1102 **Portée de l'exonération**

Pour tous les bénéficiaires, l'attribution de ce dispositif ouvre droit à une exonération des cotisations sociales (Maladie, Maternité, Invalidité, Décès, Veuvage, Vieillesse de base et Allocations familiales).
Pour les créations et reprises intervenant à compter du 1er janvier 2017, l'aide est réservée aux personnes éligibles à l'exonération de début d'activité dont les revenus d'activité sont inférieurs au plafond annuel de la sécurité sociale (PASS), soit 43 992 € en 2023.
De plus, l'exonération devient :
- totale, lorsque les revenus ou les rémunérations des bénéficiaires sont inférieurs à 3/4 du PASS **(soit 32 994 € en 2023)**.
- puis dégressive, lorsque les revenus sont supérieurs à 3/4 du PASS et inférieurs à 1 PASS **(soit entre 32 994 € et 43 992 € en 2023)**
- nulle, lorsque les revenus sont supérieurs à 1 PASS.

Formule de calcul de la dégressivité :
Exonération = (montant total des cotisations dues pour un revenu égal au 3/4 du PASS / 0,25 PASS) × (PASS - revenu d'activité).
Article D131-6-1 du CSS

Restent dues :

- La CSG-CRDS
- La Contribution à la Formation Professionnelle
- Les cotisations de retraite complémentaire
- Les cotisations FNAL et Versement transport (pour salariés ou assimilés)

1103 Prolongation du dispositif

Le professionnel pouvait, jusqu'au 31 Décembre 2019, demander le prolongement de l'exonération initiale sur une durée de 24 mois maximum à condition de relever du régime de la micro-entreprise, soit un dispositif complet qui pouvait aller jusqu'à 36 mois…

Depuis le 1er Janvier 2020, le dispositif ne fait plus l'objet de prolongation… peu importe le régime d'imposition.

1105 Maintien des revenus sociaux

Les bénéficiaires du RSA, de l'ASS ou de l'ATA, continuent à percevoir ces allocations pendant les premiers mois d'activité de leur entreprise :

- Le RSA : Le montant du RSA est recalculé tous les 3 mois en fonction de la déclaration des revenus d'activité
- Maintien de l'ASS au maximum un an à partir de la date de création ou de reprise de l'entreprise
- Maintien de l'ATA pendant les 6 premiers mois d'activité de l'entreprise

1106 Formalisme

Depuis 2019, il n'y a plus de formalité à effectuer pour en bénéficier contrairement aux créations et reprises d'entreprises effectuées avant le 1er Janvier 2019

> ***Micro-entrepreneurs :***
> *À compter des créations d'activité 2020 sous le statut micro-entrepreneur, il convient à nouveau de compléter le formulaire « DEMANDE DE L'AIDE A LA CREATION ET A LA REPRISE D'UNE ENTREPRISE (ACRE) POUR LES AUTO-ENTREPRENEURS » lors de la création d'activité sous un délai maximum de 45 jours.*
> *[Il faut normalement compter 1 mois pour recevoir la confirmation du Centre de Formalités des Entreprises (CFE)]*

Vous trouverez la liste des CFE compétents en fonction de votre activité, sur Internet :
http://www.insee.fr/fr/service/default.asp?page=entreprises/sirene/liste-CFE.htm

1107 Micro-Entrepreneurs

	Taux de cotisations en 2023	
	4 Premiers Trimestres	**4 Trimestres suivants**
Création depuis le 1/1/2023	**10,60%** SSI et **12,10 %** CIPAV	**21,10 %** SSI et **21,20 %** CIPAV

❶ Conformément au 1er alinéa de l'Article L613-7 du CSS, le taux global ne peut pas être inférieur au taux de la CSG-CRDS applicable (9,7 % x 66 % = 6,4 %). Ici le taux ne correspond donc pas au taux normal divisé par 4.

Une contribution à la formation professionnelle s'ajoute aux cotisations sociales exigées. Elle est égale à 0,2 % du chiffre d'affaires annuel pour les professionnels qui relevant de la CIPAV (0,1 % pour les professionnels qui relevant de la sécurité sociale des indépendants..

B - NACRE

1110 Principe

Le parcours NACRE (Nouvel Accompagnement pour la Création et la Reprise d'Entreprise) consiste à accompagner les porteurs de projet, son objectif étant d'aider les intéressés à concrétiser leur projet de création ou reprise d'entreprise, et donner à l'entreprise toutes les chances de se développer durablement.

1111 Bénéficiaires

- Personnes sans emploi
- Personnes qui rencontrent des difficultés pour s'insérer durablement dans l'emploi (demandeurs d'emploi, bénéficiaires ASS et RSA, salariés repreneurs de leur entreprise,...).

1112 **Le parcours NACRE**

Le dispositif d'accompagnement est structuré en 3 phases :

Phase 1	Phase 2	Phase 3
AIDE AU MONTAGE DU PROJET	**AIDE À LA STRUCTURATION FINANCIÈRE**	**ACCOMPAGNEMENT DU DÉMARRAGE ET DU DÉVELOPPEMENT DE L'ENTREPRISE**
- Finaliser techniquement le projet de création - Présenter le projet à un tiers - Anticiper le démarrage de l'activité **Durée maximale :** - Création : 4 mois - Reprise : 6 mois	- Vérifier la pertinence économique du projet - Élaborer le plan de financement - Être accompagné dans les recherches de financement auprès des banques - Obtenir un prêt à taux 0 % couplé obligatoirement à un prêt bancaire complémentaire remboursable dans un délai de 5 ans maximum L'obtention de ce prêt implique d'être accompagné durant les 3 années qui suivent la création ☛ **Le plan de financement des projets individuels de création est plafonné à 75 000 €** **Seuls les projets de création sont concernés par ce plafond** **Durée maximale :** - Création : 4 mois - Reprise : 6 mois	- Avoir accès à un support technique permettant de répondre aux questions liées au démarrage et au développement de l'activité - Anticiper les éventuelles difficultés financières - Être épaulé dans les choix de développement **Durée maximale :** 36 mois maximum (3 périodes de 12 mois)

Depuis le 1er Janvier 2017, la Loi n° 2015-991 du 7/8/2015 a transféré aux régions la compétence en matière de financement d'actions d'accompagnement. Il est donc conseillé aux créateurs de contacter le Conseil Régional dont ils dépendent pour connaitre les éventuelles aides dont ils peuvent bénéficier.

C - MESURES FISCALES

1120 **Zones de Revitalisation Rurale (ZRR)**
Article 44 quindecies du CGI

Les entreprises créées en ZRR à compter du 1/1/2011 peuvent bénéficier d'une exonération du bénéfice sur 8 ans. Contrairement à l'ancien dispositif ***(Article 44 sexies du CGI)***, le régime **n'est pas réservé** aux entreprises réellement nouvelles.
Il peut donc s'agir d'une activité déjà existante, transférée en ZRR, à condition que le contribuable n'ait pas bénéficié, au titre d'une ou plusieurs des 5 années précédentes, d'une prime d'aménagement du territoire ou d'un autre régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices.
Communes situées en ZRR : http://carto.observatoire-des-territoires.gouv.fr/

L'exonération du bénéfice est de :
- 100 % pendant 5 ans (périodes de 12 mois à compter de l'implantation en ZRR)
- 75 % la 6ème année
- 50 % la 7ème année
- 25 % la 8ème année

Étude complète sur les ZRR : n° 2240 et s.

1122 **Zones Franches Urbaines (ZFU)**
Article 44 Octies du CGI

Les bénéfices provenant des activités professionnelles implantées dans une ZFU peuvent être exonérés d'impôt sur le revenu pendant une première période puis faire l'objet d'un abattement dégressif pendant une seconde.

Pour voir l'Atlas des zones situées en ZFU : http://sig.ville.gouv.fr/Atlas/ZFU/

L'exonération du bénéfice est de :

- 100 % pendant 5 ans (périodes de 12 mois à compter du premier jour du mois de début d'activité dans la zone)
- 60% la 6ème année
- 40 % la 7ème année
- 20 % la 8ème année

> ***Étude complète sur les ZFU : n° 2220 et s.***

1124 **Zones déficitaires en offre de soins**
Article 151 Ter du CGI

Les Médecins, ou leurs remplaçants, peuvent bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu des rémunérations perçues au titre de la permanence des soins lorsqu'ils sont installés dans une zone rurale ou urbaine déficitaire en offre de soins (zones définies par la Mission Régionale de Santé en application de l'***Article L 1434-4 du CSS***).

> *La condition d'exercice dans une zone déficitaire est remplie lorsque le secteur pour lequel le médecin est inscrit au tableau de permanence des soins comprend au moins une zone urbaine ou rurale telles que définies par les missions régionales de santé.*

Cette mesure concerne la rémunération de l'astreinte et les majorations spécifiques des actes, dans **une limite de 60 jours** de permanence par an.

> ***Étude complète sur la permanence des soins : n° 2250 et s.***

1126 **Jeunes Artistes de la création plastique**
BOI-BNC-SECT-20-30

Les personnes physiques, soumises au régime de la déclaration contrôlée, auteurs d'œuvres d'art au sens de l'***Article 297 A du CGI***, bénéficient d'un abattement de 50 % sur leur bénéfice imposable, provenant de la cession ou de l'exploitation de leurs œuvres d'art originales. Il s'agit des œuvres d'art plastiques ou graphiques bénéficiant du taux réduit de TVA (voir liste au § 40 du BOI).

L'abattement s'applique au titre des **cinq premières années d'activité** et est plafonné à **50 000 €** par an. Il s'applique **aux activités débutées à compter du 1er Janvier 2006**.

> ***Étude complète : n° 2260 et s.***

1128 **Zones d'Aide à Finalité Régionale (ZAFR)**
Article 44 Sexies du CGI

L'exonération de bénéfice pour les entreprises situées en ZAFR ne s'applique pas aux professionnels libéraux qui relèvent de l'Impôt sur le Revenu. En effet, seules les activités industrielles, commerciales ou artisanales au sens de l'***Article 34 du CGI*** et les activités non commerciales soumises à l'impôt sur les sociétés sont éligibles à ce dispositif.

D - MESURES DIVERSES

1130 **Association de gestion du fonds pour l'insertion des personnes handicapées (Agefiph)**

Une aide à la création d'entreprise destinée aux demandeurs d'emploi handicapés peut être attribuée sous forme de subvention.
Montant : 5 000 € maximum, versée en complément d'un apport minimum de 1 500 €.
Conditions : - être demandeur d'emploi handicapé ***(Art. L 5213-12 du Code du Travail)***
- détenir au moins 50 % du capital en cas d'exercice en société

> *Pour bénéficier de cette aide, le demandeur d'emploi handicapé doit créer ou reprendre une entreprise, quelle que soit sa forme juridique (Entreprise Individuelle, EURL, SASU,...) et son régime fiscal (Réel ou Micro-Entrepreneur).*

Pour en savoir plus : www.agefiph.fr

1132 **Aide à la Reprise et à la Création d'Entreprise (ARCE)**

Les demandeurs d'emploi indemnisés qui créent ou reprennent une entreprise peuvent bénéficier de l'ARCE (versée par Pôle Emploi).

Conditions : Être bénéficiaire de l'ARE.

1200 **Relèvent des BNC :**

- Les bénéfices des professions libérales
- Les revenus des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçant
- Les exploitations lucratives et sources de profit ne se rattachant pas à une autre catégorie de revenus
  Art. 92 du CGI

1210 **Définition des professions libérales :**

Sont qualifiées de professions libérales, les professions qui présentent un caractère intellectuel et qui consistent en la pratique personnelle d'une science ou d'un art.
Les recettes provenant de l'exercice d'une profession libérale constituent en principe la rémunération d'un travail personnel.
Par conséquent, lorsque les moyens matériels et humains mis en œuvre par le professionnel sont trop importants, les revenus tirés ne peuvent être considérés comme provenant d'une profession libérale (spéculation sur les éléments mis en œuvre).
Certaines professions libérales sont organisées en ordres professionnels, lesquels ont pour mission de lutter contre l'exercice illégal de la profession. Dès lors, les professionnels concernés sont tenus de respecter les règles déontologiques de la profession.

1220 **Charges et offices**

Les titulaires de charges et offices sont nommés en général par le Garde des Sceaux.
Il s'agit essentiellement des Notaires, des Huissiers de Justice, des Commissaires-Priseurs, des Avocats auprès du Conseil d'État et de la Cour de Cassation et des Greffiers du Tribunal de Commerce.

Les revenus perçus par les Greffiers du Tribunal de Commerce constituent des revenus imposables en BNC à l'exclusion des revenus suivants considérés comme des Salaires :
- *Traitements et indemnités alloués par l'État*
- *Émoluments versés par les Administrations de l'État pour l'exécution des formalités de greffe les concernant* ***(CE n° 50948 du 11/4/1962)***
- *Sommes reçues pour la tenue d'audiences foraines*
- *Sommes reçues en rémunération des fonctions de secrétaire du Ministère Public*

1230 **Autres sources de profit**

Il s'agit des revenus tirés d'activités qui ne relèvent d'aucune autre catégorie de revenus.

- **a. Opérations de bourse :** Les produits et gains nets réalisés par des particuliers à l'occasion de la cession à titre onéreux de valeurs mobilières sont imposables dans la catégorie des BNC lorsque le contribuable réalise ces opérations personnellement et de manière habituelle.
  Pour être considérées comme habituelle, ces opérations doivent être effectuées dans des conditions analogues à celles qui caractérisent une activité exercée par une personne se livrant à titre professionnel à ce type d'opérations. ***(CE n° 189572 du 14/2/2001)***
  En pratique, l'imposition en BNC de ces profits revêt un caractère exceptionnel.

- **b. Auteurs, écrivains et compositeurs :** Les produits perçus par les **auteurs**, **écrivains** ou **compositeurs** et par leurs héritiers ou légataires sont imposables dans la catégorie des BNC. Il en est de même des produits perçus par les **inventeurs**. ***(Article 92, 2-2° et 3° du CGI)***

- *Lorsque leurs revenus sont intégralement déclarés par les tiers, les écrivains et compositeurs sont tenus de déclarer leurs revenus en Traitements et Salaires.*
  Sont exclus de ce dispositif :
  - *Les héritiers ou légataires*
  - *Les interprètes d'œuvres de l'esprit (chanteurs, acteurs, comédiens ou artistes du spectacle)*
- *Les écrivains ou compositeurs dont les revenus sont intégralement déclarés par les tiers peuvent renoncer au régime spécial d'imposition (Traitements et Salaires) en optant pour le régime de droit commun*

c. Collaborateurs Occasionnels du Service Public (COSP) : Ils contribuent à l'exécution d'une mission de service public à caractère administratif pour le compte d'une personne publique ou privée, lorsque cette activité revêt un caractère occasionnel. L'employeur « occasionnel » verse à l'employeur « habituel » du salarié participant à la mission, les cotisations patronales et salariales relatif à la période de la mission. Ainsi l'employeur « habituel » maintient le salaire de celui-ci.

Sur option, dès lors qu'une activité libérale est existante, le rattachement des rémunérations perçues peut-être effectué afin de cotiser auprès du régime des indépendants **SAUF pour certaines catégories de travailleurs non salariés (TNS) visées aux 1 à 5 de l'Article D311-1 du Code de la Sécurité Sociale** (dont font partie les psychologues, les traducteurs-interprètes, les médecins psychiatres...) qui sont rattachés au régime général de Sécurité Sociale ***(Décret 2015-1869 du 30/12/2015).*** Mais les revenus restent imposables fiscalement au titre de l'activité indépendante (***Réponse Ministérielle à la Question n°16168 – Assemblée Nationale***). Concernant la TVA, les sommes perçues sont à soumettre à TVA, sauf franchise en base de TVA ***(Art. 256 A du CGI).***

1240 **Sont imposables dans la catégorie des BNC, les activités suivantes** (liste non exhaustive) **:**

- Les activités juridiques (Avocats, Administrateurs et Mandataires Judiciaires),
- Les Agents d'Assurances et les sous-agents qui, pour le compte des agents généraux, procèdent à la recherche des clients, encaissent les primes et règlent les litiges.

Les Agents et sous-agents peuvent cependant opter, sous conditions, pour le régime des Traitements et Salaires.

- Les activités techniques (Architectes, Maitres d'Œuvres, Géomètres-Experts, Bureaux d'Études, Traducteurs-Interprètes),
- Les Experts-Comptables et Commissaires aux Comptes,
- Les professions médicales et paramédicales (Médecins Généralistes et Spécialistes, Chirurgiens-Dentistes, Sages-Femmes, Vétérinaires, Infirmiers, Masseurs-Kinésithérapeutes, Pédicures-Podologues, Orthophonistes, Orthoptistes, Ergothérapeutes, Psychomotriciens et Diététiciens),
- Les autres activités de soins (Ostéopathes, Chiropracteurs et Etiopathes),
- Les Officiers Publics Ministériels (Notaires, Huissiers de Justice, Commissaires-Priseurs, Avocats auprès du Conseil d'État et de la Cour de Cassation et Greffiers du Tribunal de Commerce),
- Les activités d'Enseignement (Chefs d'Établissements scolaires **(sauf s'ils emploient un nombre important de collaborateurs caractérisant l'activité de BIC)**, Professeurs libres et d'arts d'agréments, Professeurs donnant des leçons particulières **(enseignement scolaire, sportif, universitaire, professionnel ou artistique),** Exploitants d'Auto-École, Moniteurs de Ski, Exploitants indépendants d'École de Coiffure),

  Seuls sont imposés en BNC, les exploitants d'Auto-école qui prennent une part réelle et effective à la marche de leur établissement. Les exploitants qui n'assurent que la gestion administrative relèvent quant à eux des BIC.

- Les professions artistiques (Peintres, Sculpteurs, Graphistes, Photographes, Conservateurs-Restaurateurs d'œuvres d'art, Artistes du spectacle),
- Les Sportifs professionnels : revenus tirés de la pratique du sport (prix, primes et cachets), revenus de parrainage et sponsoring lorsqu'ils sont accessoires et sont directement liés à l'activité professionnelle.
  Bien entendu lorsqu'ils sont sous contrat, les revenus des sportifs sont imposables en Traitements et Salaires.
- Les activités de Conseils et Ingénieurs-Conseils,

  Les actes d'entremise auxquels se livrent un conseiller technique sont imposables en BIC

- Les Conseils en Propriété Industrielle qui effectuent des opérations de nature commerciale doivent faire l'objet d'une imposition en BIC.
- Les commissions perçues par les Agents Commerciaux

  Les Agents Commerciaux en Immobilier, imposables en BNC, ne sont pas à confondre avec les Agents Immobiliers qui agissent en qualité d'agents d'affaires et sont imposables en BIC.

- Les Astrologues ***(CE n° 92182 du 22/10/1976)***, les Cartomanciens ***(CE n° 1179 du 21/11/1930)***, les Enquêteurs de la Sécurité Sociale n'appartenant pas au personnel de la caisse ***(CE n° 48091 du 6/3/1961)***, les rémunérations versées aux mannequins à l'occasion de la vente ou de l'enregistrement de leur interprétation dès lors que la présence physique du Mannequin n'est plus requise ***(BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40 § 470)***,
- Les sous-locations d'immeubles nus,
- Les revenus des gérants agréés et exploitants titulaires des débits de tabac provenant des profits qui résultent de la vente des produits du monopole,
- Les Correspondants Locaux de Presse qui ne sont pas placés dans un état de subordination vis-à-vis d'une entreprise de presse,
- Les gains retirés de la pratique habituelles du jeu de poker ainsi que les revenus tirés de l'exploitation du nom et de l'image d'un joueur de poker ***(CE n° 412124 et n° 409427 du 21/6/2018).*** Les gains des paris sportifs ne sont, par contre, pas imposables en BNC ***(TA Marseille, 20/07/2020, n°1803646),***
- Les gains générés par la cession habituelle de crypto monnaie, à compter du 1/1/2023, seront imposables en BNC **(Article 70 de la Loi de Finances pour 2022).**

1250 **Limites avec les Traitements et Salaires**

Les revenus imposables dans la catégorie des Traitements et Salaires concernent les rémunérations perçues dans le cadre d'un contrat de travail.
Ce contrat se caractérise par l'existence d'un lien de subordination entre l'employeur et l'employé.

En cas d'exercice simultané d'une activité libérale et d'une activité salariée, chacun des revenus est imposable dans la catégorie qui lui est propre.

1260 **Limites avec les BIC**

Les revenus imposables dans la catégorie des BIC s'entendent des revenus perçus par une personne physique provenant de l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale ***(Art. 34 du CGI)***.
Par ailleurs, certaines opérations définies au ***I de l'article 35 du CGI*** sont également rattachées à cette catégorie d'imposition (marchands de bien, …).

- **a. Activité BIC accessoire à l'activité BNC prépondérante :** Lorsqu'un professionnel libéral exerce également une activité commerciale accessoire (normalement imposable en BIC), les revenus provenant de cette activité sont imposés en BNC à la double condition qu'elle soit directement liée à l'activité libérale prépondérante et qu'elle en constitue le prolongement direct ***(Art. 155, I-2 du CGI)***.

- **b. Activité BNC accessoire à l'activité BIC prépondérante :** Les profits tirés d'une activité non commerciale exercée accessoirement à une activité commerciale doivent être imposés en BIC à condition que l'activité qui relève normalement des BNC puisse être considérée comme une simple extension de l'activité commerciale prépondérante.

1270 **Limites avec les Bénéfices Agricoles (BA)**

- **a. Activité BNC accessoire à l'activité BA prépondérante :** Les profits tirés de l'activité BNC peuvent être rattachés au BA au titre d'un exercice N, lorsque la moyenne des recettes accessoires (BNC et BIC le cas échéant) des 3 années civiles précédant la date d'ouverture de l'exercice N, n'excède pas les seuils suivants ***(Art. 75 du CGI)*** :
  - 50 % de la moyenne des recettes provenant de l'activité agricole sur la même période

  ET
  - 100 000 €

  En cas de dépassement de l'un de ces seuils ⇨ impositions séparées

Lorsque l'activité agricole est exercée depuis moins de 3 ans, il convient de retenir :
- le CA accessoire au titre de l'année civile précédant la date d'ouverture de l'exercice
- les recettes agricoles réalisées au titre de l'année civile précédant la date d'ouverture de l'exercice
Pour leur premier exercice d'activité les exploitants agricoles peuvent prendre en compte les produits de leurs activités accessoires (BNC et BIC le cas échéant) pour la détermination de leur bénéfice agricole.

Cas particulier des sociétés civiles agricoles : Lorsque les produits des activités accessoires (BIC et BNC) excèdent les seuils précisés ci-dessus ***(Art. 75 du CGI)****, l'ensemble des revenus est obligatoirement soumis à l'IS ;*
SAUF en l'absence de recettes accessoires BIC ⇨ Imposition séparée

- **b. Activité BA accessoire à l'activité BNC prépondérante :** Lorsqu'un professionnel libéral exerce également une activité agricole accessoire (normalement imposable en BA), les revenus provenant de cette activité sont imposés en BNC à la double condition qu'elle soit directement liée à l'activité libérale prépondérante et qu'elle en constitue le prolongement direct ***(Art. 155, I-2 du CGI)***.

Tableau récapitulatif des catégories d'imposition en cas d'activités accessoires constituant le prolongement direct de l'activité prépondérante

ACTIVITÉ PRÉPONDÉRANTE	ACTIVITÉ ACCESSOIRE	CATÉGORIE D'IMPOSITION
BNC	**BIC ou BA**	⇨ Imposition globale en BNC
BIC	**BNC**	⇨ Imposition globale en BIC
BA	**BNC Seul**	Si CA moyen BNC des 3 années précédentes < 50 % du CA moyen BA des 3 années précédentes **ET** < 100 000 € ⇨ Imposition globale en BA Sinon, ⇨ Imposition de chacune des activités dans la catégorie d'imposition qui lui est propre
	BNC et BIC	Si CA moyen BNC+BIC des 3 années précédentes < 50 % du CA moyen BA des 3 années précédentes **ET** < 100 000 € ⇨ Imposition globale en BA **ATTENTION :** Si l'activité BA est exercée sous la forme d'une société civile ⇨ Imposition globale à l'IS Sinon, ⇨ Imposition de chacune des activités dans la catégorie d'imposition qui lui est propre

A noter que lorsque l'activité accessoire ne constitue pas le prolongement direct de l'activité prépondérante, chacun des revenus est imposé dans la catégorie d'imposition qui lui est propre (dispositions du tableau non applicables).

1280 **Le régime BNC s'applique :**

- aux personnes physiques,
- aux sociétés visées à l'article 8 du CGI (SEP, SDF, SNC), 8 ter du CGI (SCP) et 239 quater - I du CGI (GIE) qui relèvent du régime des sociétés de personnes et qui n'ont pas opté pour l'assujettissement à l'IS,
- aux EURL dont l'associé est une personne physique,
- aux SISA.

1290 **Territorialité :**

Les bénéfices provenant d'activités non commerciales exercées en France métropolitaine et dans les DOM [Guadeloupe (971), Martinique (972), Guyane (973), La Réunion (974) et Mayotte (976)] sont imposables en France, que le domicile fiscal soit ou non, situé en France.
En principe, les revenus perçus par les personnes ayant leur domicile fiscal en France sont soumis à l'impôt en France, que leurs revenus non commerciaux soient de sources françaises ou étrangères.

Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France :
- les personnes qui ont en France leur foyer ou leur lieu de séjour principal,
- les personnes qui exercent en France une activité professionnelle sauf si celle-ci y est exercée à titre accessoire,
- les personnes qui ont en France leurs intérêts économiques.

Toutefois, les conventions fiscales internationales réservent le plus souvent l'imposition des revenus dans le pays où est situé le lieu d'établissement fixe.
En cas d'existence d'une convention internationale, les revenus tirés d'une activité non commerciale provenant de deux établissements fixes, situés en France et à l'étranger, sont imposables séparément comme si les deux établissements étaient complètement distincts l'un de l'autre.

En cas d'implantation à l'étranger, il est admis que les charges puissent être ventilées au prorata des chiffres d'affaires des deux entités durant les quatre premiers exercices.

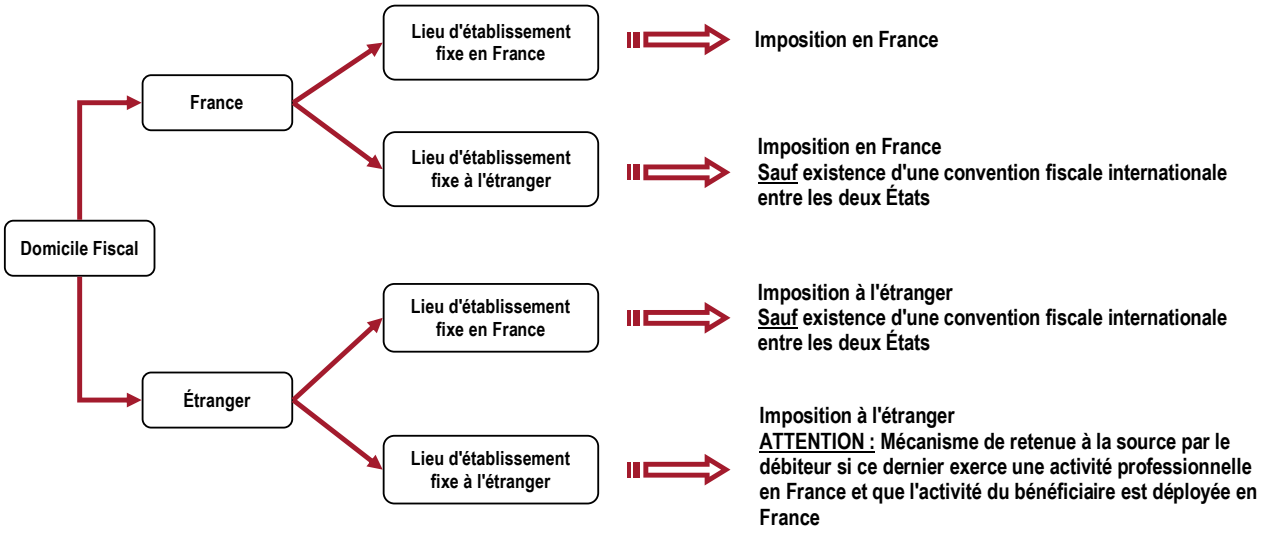
Lorsque leurs revenus de sources étrangères proviennent d'un des **28 États membres de l'Union Européenne** ou d'un des 3 États membres de l'Association Européenne de Libre Échange ayant ratifié le traité sur l'Espace Économique Européen (**Islande**, **Liechtenstein** et **Norvège**), les contribuables peuvent adhérer à ARCOLIB à condition que cette activité soit conforme à la notion de profession libérale définie au ***considérant 43 de la Directive 2005/36/CE*** **(n° 1941 et s.)**.
Sous réserve des conventions internationales destinées à éviter les doubles impositions, certaines sommes versées par un débiteur exerçant son activité en France à un bénéficiaire qui relève de l'IR (ou de l'IS) et qui ne dispose pas d'une installation professionnelle permanente en France donnent lieu à l'application d'une retenue à la source ***(Art. 182 B du CGI)***.

Il s'agit :

- des sommes versées en rémunération d'une activité déployée en France pour l'exercice d'une profession définie aux **n° 1010 à 1040**,
- des produits définis à l'article 92 du CGI perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteurs (perçus par leurs héritiers ou par eux-mêmes),
- des sommes payées en rémunération des prestations de toutes natures fournies ou utilisées en France (lieu d'exécution de la prestation en France),
- des prestations sportives fournies ou utilisées en France qu'il s'agisse de rémunérations salariées ou de revenus d'activités indépendantes.

> *Sont soumises au dispositif de retenue à la source, les sommes versées à l'occasion de compétitions sportives par un débiteur établi en France à des sportifs (le cas échéant leur mandataire), domiciliés à l'étranger et n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en France* ***(RM Herment n°00014 - Sénat - 31 Octobre 1981** et **CE n° 24751 du 22 Décembre 1982)***

Lieu d'imposition des activités BNC déployées en France :



SECTION N° 1 RÉGIME MICRO-BNC

A - PRINCIPE

1400 **Présentation**

Le Régime Micro-BNC est un régime simplifié d'imposition qui consiste en l'imposition des seules recettes encaissées auxquelles l'Administration applique un abattement forfaitaire de 34 %. Les dépenses comprises dans l'abattement sont les charges professionnelles déductibles **(n°2150 et s.)**, y compris les amortissements **(n°2065 et s.)**, avec un minimum à 305 €.

> *Le contribuable est imposable sur 66% de ses recettes. Ainsi, si les frais réels (frais de voiture, cotisations sociales,…) excèdent 34 % des encaissements, ce régime n'est pas intéressant fiscalement* **(n° 1650)**.

Les professionnels soumis à ce régime bénéficient de contraintes comptables et fiscales allégées.

> *Les professionnels soumis de plein droit au régime Micro-BNC qui relèvent de la CIPAV ou de la SSI au niveau de la retraite peuvent opter pour le régime du micro-entrepreneur* ***(n° 1580 et s.)***.

A noter que la cessation d'un professionnel déclarant ses revenus sous un régime réel d'imposition n'entraine pas l'exclusion du régime Micro-BNC pour la création de sa nouvelle activité ***(Rép.DGFiP BERCY du 16/11/2020).***

1410 **Sont exclus du régime Micro-BNC :**
BOI-BNC-DECLA-20-10 § 350 à 570

- **a.** Les professionnels soumis de plein droit au régime de la déclaration contrôlée :
  - en raison de leur chiffre d'affaires **(n° 2020 et 2030)**
  - en raison de la nature de l'activité.
    Il s'agit des Officiers Publics ou Ministériels et des activités occultes telles que définies à l'article L169 de LPF (Alinéa 3)
  - en raison de leur mode d'exercice.
    Il s'agit des professionnels exerçant au sein de sociétés ou groupements (sociétés de personnes visées aux articles 8 et 8 ter du CGI).
    Les EURL dont l'associé unique **n'est pas** une personne physique. En effet, les EURL dont l'associé est une personne physique peuvent désormais bénéficier du régime Micro-BNC (Ils peuvent également bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 quater B du CGI : **n° 5002**).

  > *Ne sont pas exclus du régime, les associés de SCM et membres de structures ayant pour seul objet la mise en commun des dépenses et les EIRL qui n'ont pas opté à l'IS.*

- **b.** Les professionnels soumis sur option à la déclaration contrôlée **(n° 1610-b.)**.

- **c.** Les professionnels imposés selon les règles des Traitements et Salaires :
  - les agents généraux d'assurances ayant opté pour le régime prévu au ***1 Ter de l'Article 93 du CGI*** **(n° 1944-a.)**.
  - les auteurs et compositeurs dont les produits sont intégralement déclarés par les tiers ***(Article 93 du CGI-1 quater)***.

  > *Comme précisé ci-après, lorsqu'ils optent pour le régime de droit commun, les auteurs et compositeurs peuvent bénéficier du régime Micro-BNC uniquement s'ils renoncent à l'application de la retenue à la source de TVA.*

- **d.** Les professionnels dont tout ou partie des biens affectés à l'exploitation sont compris dans un patrimoine fiduciaire en application d'une opération de fiducie au sens de l'***article 2011 du Code Civil***.

- **e.** Les professionnels qui optent pour l'imposition selon un revenu moyen ***(Article 100 bis du CGI)***.

B - CONDITIONS D'APPLICATION

1420 **Recettes à retenir**
BOI-BNC-DECLA-20-10 § 50 à 70

Les recettes à retenir pour la détermination du régime imposable s'entendent des sommes effectivement encaissées au cours de l'année ou dont le professionnel a eu la libre disposition dans le cadre de son activité sans qu'il soit tenu compte ni de la date de réalisation des opérations ni du mode de perception des recettes.

Cette règle s'applique également :
- *En cas d'option créances-dettes **(n° 2005 et s.)***
- *l'année de la cessation d'activité*

En conséquence, doivent être retenus :
- les honoraires et remboursements de frais reçus de la clientèle
- les provisions et acomptes sur prestations futures encaissées
- les prestations réglées en nature sous forme de dons ou cadeaux
- les honoraires rétrocédés par des confrères
- les produits financiers,
- les indemnités perçues dans le cadre de la profession ***(n° 2130 et s.)***
- les prix et récompenses ne bénéficiant pas de l'exonération prévue en faveur de certains prix littéraires, scientifiques ou artistiques ***(n° 2135-e.)***
- les recettes non commerciales réalisées en tant qu'associé d'une société de personnes et selon les cas, les recettes d'une activité individuelle exercée parallèlement ***(n° 2080)***

Les recettes sont toujours à apprécier hors TVA, que le professionnel soit, ou non, redevable de la TVA.

1430 **Appréciation de la limite**
BOI-BNC-DECLA-20-10 § 100 et 110

- **a. Seuils applicables :** Les seuils de la micro-entreprise à compter de l'imposition des revenus 2023 ***(Articles 50-0 et 102 Ter du CGI)*** sont les suivants :
  - **188 700 €** (au lieu de 176 200 € jusqu'au 31/12/2022) pour les activités dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement (à l'exclusion de la location meublée autre que les meublés de tourisme et les chambres d'hôtes) ;
  - **77 700 €** (au lieu de 72 600 € jusqu'au 31/12/2022) pour les autres entreprises BIC et pour les BNC.

  Contrairement au mécanisme antérieur, il n'est plus prévu de second seuil (limite majorée).

  Professionnels assujettis à TVA :
  *Ces seuils ne s'appliquent pas au régime de la franchise en base de TVA **(Art. 293 B du CGI)**. Ainsi, pour les assujettis à TVA, ces seuils sont **déconnectés** du régime de la franchise en base de TVA. Il est donc possible de bénéficier d'un régime micro en matière d'imposition sur les bénéfices tout en étant soumis à la TVA.*

- **b. Activités mixtes :** Lorsque l'activité d'une entreprise se rattache aux deux catégories (cas des activités mixtes), le régime micro n'est applicable que si le chiffre d'affaires hors taxes global de l'entreprise respecte la limite de 188 700 € **et** si le chiffre d'affaires hors taxes afférent aux activités de prestations de services n'excède pas la limite de 77 700 €.

- **c. Période de référence :** La période de référence pour apprécier le seuil est désormais constituée de l'année précédente (N-1) et de la pénultième année (N-2). De ce fait, pour l'appréciation des seuils des régimes micro-BIC et micro-BNC, un dépassement est autorisé au cours d'une seule année. En cas de dépassement du seuil à la fin de la seconde année consécutive à la première année de dépassement, le professionnel perd le bénéfice du régime Micro-BNC.
  En pratique, un professionnel cesse de bénéficier du régime micro pour une année N lorsque ses chiffres d'affaires des années N-2 **ET** N-1 excèdent les seuils de 77 700 € (BNC) ou de 188 700 € (BIC).

  Entreprises nouvelles :
  Un professionnel peut prétendre au régime Micro quel que soit son chiffre d'affaires au cours de ses deux premières années d'activité. En effet, en l'absence d'activité en N-1 et N-2, les recettes à prendre en compte sont considérées comme nulles. C'est donc à compter de la troisième année d'activité qu'il conviendra d'apprécier les modalités d'application du régime micro. Précisons qu'en cas d'année incomplète, le chiffre d'affaires réalisé au cours de la première année d'activité doit être ajusté au prorata du temps d'activité pour déterminer le régime applicable la troisième année.

1440 **Recettes exclues**
BOI-BNC-DECLA-20-10 § 80

Sont exclues des recettes à retenir :
- les débours ***(n° 2115 et s.)***
- les honoraires rétrocédés ***(n° 2120 et s.)***

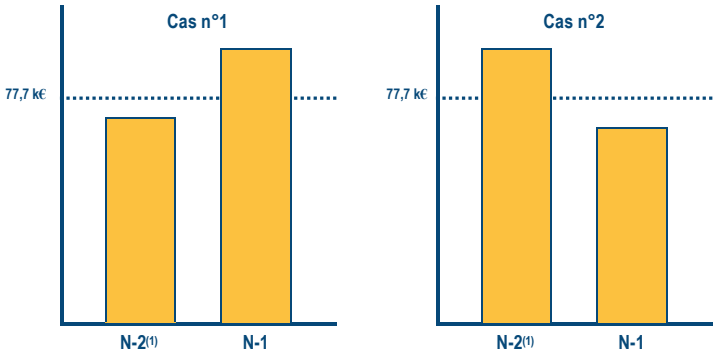
  *Les redevances de collaboration versées au titulaire ne constituent pas des rétrocessions d'honoraires mais de la location de matériel et de mobilier. Ces dépenses sont à comptabiliser en charges et ne doivent donc pas venir en diminution du Chiffre d'affaires pour apprécier le bénéfice du régime Micro-BNC **(BOI-BNC-SECT-70-30 § 20).***
- les recettes exceptionnelles constituant le prix de cession des éléments d'actif

- les remboursements de charges ne constituant pas des recettes imposables ***(n° 2135-a.)***.

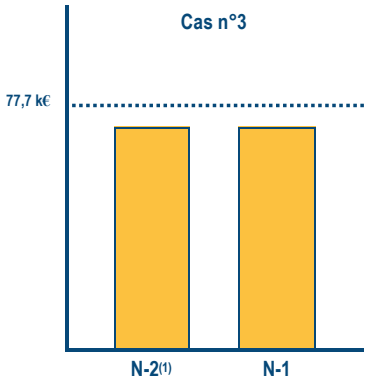
Recettes et revenus exonérés *(permanence des soins, zone franche urbaine, zone de revitalisation rurale, …)*
En pratique, dans le cadre d'un médecin généraliste qui a perçu 73 000 € au cours d'une année N dont 3 000 € au titre de la permanence des soins, la somme à retenir pour apprécier le bénéfice du régime Micro-BNC s'entend du total des recettes perçues soit 73 000 € (et non 70 000 € correspondant à 73 000 – 3 000)

1460 **ÉTUDE SYNTHÉTIQUE DES RÈGLES D'APPLICATION DU RÉGIME MICRO-BNC**

▪ **a. Cas dans lesquels le régime Micro-BNC est applicable :**

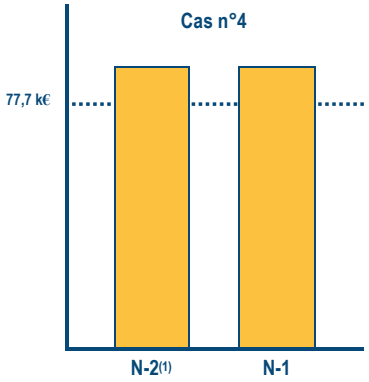


Cas n° 1 et n° 2 :
RÉGIME MICRO-BNC APPLICABLE EN N
car le Chiffre d'Affaires du professionnel n'excède le seuil de 77 700 € (BNC) qu'une seule année au cours des deux années précédentes.



Cas n° 3 :
RÉGIME MICRO-BNC APPLICABLE EN N
car le Chiffre d'Affaires du professionnel n'excède jamais le seuil de 77 700 € (BNC) au cours des deux années précédentes.

▪ **b. Cas dans lesquels le régime Micro-BNC n'est pas applicable :**



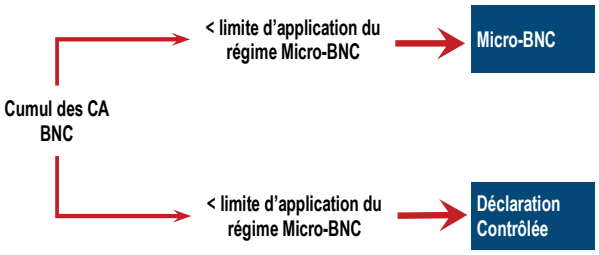
Cas n° 4 :
RÉGIME MICRO-BNC NON APPLICABLE EN N
car le Chiffre d'Affaires du professionnel excède le seuil de 77 700 € (BNC) au cours des deux années précédentes.

(1) Le cas échéant, le chiffre d'affaires de N-2 est ajusté au prorata de la durée d'activité lorsque N-2 constitue la première année d'activité

C - CAS PARTICULIERS

1480 Pluralités d'activités

- **a. Cumul d'activités non commerciales**
  BOI-BNC-DECLA-20-10 § 170 à 200

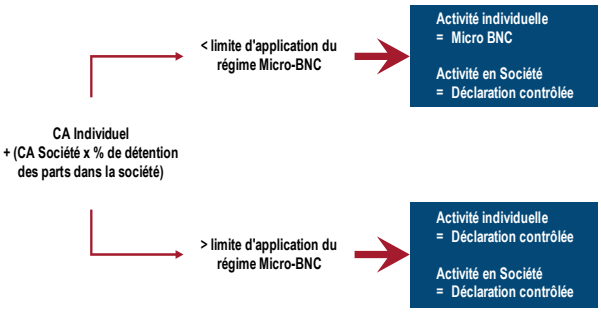


En cas d'exercice de plusieurs activités non commerciales, il convient de cumuler les chiffres d'affaires pour la limite d'application du régime micro-BNC.

Ainsi, lorsque l'ensemble des recettes non commerciales excède le chiffre d'Affaires limite, le régime Micro-BNC ne peut s'appliquer même si les recettes provenant d'une des activités sont inférieures aux seuils.
Si, au contraire, l'ensemble des recettes n'excède pas la limite d'application, le régime Micro-BNC s'applique à l'ensemble des activités.

Les Officiers Publics ou Ministériels sont soumis de plein droit au régime de la déclaration contrôlée. Par conséquent, en cas d'exercice simultané d'une autre activité non commerciale, seules les recettes provenant de cette activité doivent être retenues pour apprécier la limite d'application du régime Micro-BNC.
Un notaire peut donc déposer une déclaration contrôlée pour son activité notariale et une 2042-C-PRO (Micro-BNC) pour son autre activité non commerciale.

- **b. Cumul d'activités exercées à titre individuel et dans le cadre d'une société de personnes.**
  BOI-BNC-DECLA-20-10 § 170 à 200 et BOI-BNC-DECLA-10-10 § 170 et 280



En cas d'exercice d'une activité BNC à titre individuel et dans le cadre d'une société de personnes, il convient de cumuler les recettes perçues à titre individuel par le professionnel et les recettes correspondant à ses droits (% de détention des parts) dans la société pour apprécier la limite d'application du régime Micro-BNC.

Dès lors, si le cumul excède cette limite, les recettes provenant de l'activité exercée à titre individuel sont exclues du régime Micro-BNC. Si au contraire le cumul est inférieur à la limite hors-taxes, le professionnel peut bénéficier du régime Micro-BNC sur la seule activité exercée à titre individuel, les activités exercées dans le cadre d'une société de personnes étant exclues du régime Micro-BNC.

- **c. Cumul d'activités BIC et BNC dans le cadre d'une même entreprise**

  - Activités accessoires :

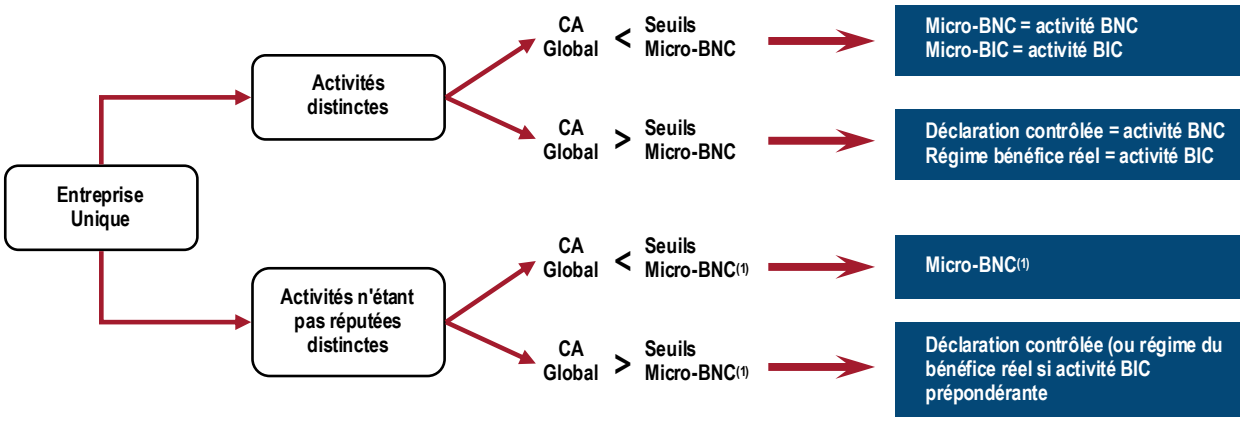
Lorsqu'un professionnel libéral exerce une activité commerciale accessoire de l'activité BNC prépondérante et qu'elle en constitue le prolongement direct en application de l'***article 155, I-2 du CGI***, il doit être fait masse des chiffres d'affaires pour apprécier la limite d'application du régime Micro-BNC.
Le raisonnement est identique lorsque l'activité BIC est prépondérante et que l'activité BNC accessoire en constitue le prolongement direct ***(article 155, I-1 du CGI)***. Dans ce cas, il convient de cumuler les chiffres d'affaires pour apprécier la limite d'application du régime Micro-BNC.

  - Activités distinctes :

Lorsque les activités sont réputées distinctes, chacune des activités doit faire l'objet d'une imposition dans la catégorie qui lui est propre. S'agissant d'activités exercées dans le cadre d'une même entreprise, il convient de faire masse des recettes BIC et BNC pour apprécier la limite hors taxes prévue à l'***article 102 ter du CGI*** :

- La somme des recettes excède la limite d'application du régime micro-BNC
  ⇨ Activité BNC = régime de la déclaration contrôlée
  ⇨ Activité BIC = régime du bénéfice réel

- La somme des recettes est inférieure à la limite d'application du régime Micro-BNC
  - ⇨ activité BNC = Micro-BNC
  - ⇨ activité BIC = Micro-BIC



(1) ou Micro-BIC si l'activité BIC est prépondérante

- **d. Cumul d'activités commerciales et non commerciales dans le cadre d'entreprises séparées**
  BOI-BNC-DECLA-20-10 § 290 et 300

En cas d'exercice d'activités distinctes dans des entreprises séparées (exemples : clientèles différentes, locaux différents, organisations et services distincts), le montant des recettes est à apprécier au niveau de chaque activité sans qu'il soit tenu compte des cumuls des chiffres d'affaires.

1490 **Plus-values professionnelles**
BOI-BNC-DECLA-20-20 § 50 à 90

Les plus-values réalisées sur les biens affectés à l'exercice professionnel n'ont pas à être intégrées aux recettes déclarées selon le régime Micro-BNC. Par conséquent, le forfait de 34 % représentatif des charges ne s'applique pas sur ces plus-values. De même, les éventuelles moins-values ne viennent pas diminuer le chiffre d'affaires déclaré en Micro-BNC.
Ces éléments sont à déclarer distinctement sur la déclaration n° 2042-C-Pro.

> *À l'instar des plus-values professionnelles des contribuables établissant une déclaration contrôlée, les plus-values imposées par les professionnels soumis au régime Micro-BNC peuvent bénéficier des régimes d'exonération prévus aux articles 151 septies du CGI **(n° 2640 et s.)**, 151 septies A du CGI **(n° 2670 et s.)**, 151 septies B du CGI **(n° 2680 et s.)** et 238 quindecies du CGI **(n° 2650 et s.)**.*

D - OBLIGATIONS COMPTABLES ET DÉCLARATIVES

1500 **Obligations comptables**
BOI-BNC-DECLA-20-30 § 1 à 50

Les contribuables qui relèvent du régime Micro-BNC sont tenus de présenter, sur demande du SIE, un document donnant le détail de leurs recettes professionnelles.

Ce document doit comporter les mentions suivantes ***(Article 102 ter du CGI, Al 2 du 4.)*** :

- l'identité du client,
- le montant,
- la date,
- la forme du versement des honoraires.

Il est admis que les professionnels puissent comptabiliser globalement, en fin de journée, les paiements au comptant, en espèces, d'une valeur unitaire inférieure à 76 € ***(Article 286 du CGI - 3° du I)***.
Concernant les honoraires perçus par chèque, seul le total des bordereaux de remise peut être comptabilisé.

> *Ne sont pas de nature à justifier le montant des honoraires perçus :*
> - *un agenda seul **(CE n° 40 180 du 28/11/1984)***
> - *des feuilles volantes récapitulant mois par mois le total quotidien des recettes **(CE n° 31 986 du 10/12/1984)**.*

1510 **Médecins Secteur 1**
BOI-BNC-DECLA-20-30 § 70 à 120

Les Médecins conventionnés de secteur I n'ayant pas adhéré à un OGA peuvent substituer leurs relevés individuels établis par les organismes de Sécurité Sociale au document journalier des recettes.

Cette tolérance ne couvre que les honoraires provenant de l'activité conventionnée.

> *Le décalage qui existe entre la date d'encaissement des honoraires et celle du remboursement des soins perçu par le patient ne peut conduire à exclure des recettes celles qui ont été effectivement perçues au cours de la période d'imposition.*

1520 **Professionnels bénéficiant de la franchise en base de TVA**
BOI-BNC-DECLA-20-30 § 130

Les professionnels dont l'activité entre dans le champ d'application de la TVA mais qui bénéficient de la franchise en base (article 293 B du CGI) doivent tenir un registre annuel des dépenses présentant le détail des achats de biens et de services ainsi qu'un journal, servi au jour le jour, présentant le détail des recettes professionnelles.
Ces documents doivent être appuyés par des factures ou toutes autres pièces justificatives.

1530 **Obligations déclaratives**
BOI-BNC-DECLA-20-40

Les professionnels soumis au régime Micro-BNC déclarent leur Chiffre d'Affaires sur une déclaration n° 2042-C-Pro dans la partie "REVENUS NON COMMERCIAUX PROFESSIONNELS - Régime déclaratif spécial ou micro-BNC".

> *Les contribuables relevant du régime Micro-BNC sont dispensés de produire toutes déclarations annexes et ne sont donc pas tenus de mentionner les biens affectés au patrimoine professionnel*

L'abattement de 34 % représentatif des charges est appliqué directement par l'Administration **(n° 1400)**. Cet abattement, d'un montant minimum de 305 €, s'applique sur la totalité du Chiffre d'Affaires y compris lorsque celui-ci excède la limite de 77 700 € ***(BOI-BNC-DECLA-20-10 § 340)***.

1540 **Réductions et crédits d'impôts**

En principe, les mécanismes de réductions et crédits d'impôts s'appliquent aux entreprises soumises à un régime réel d'imposition.
Les professionnels relevant du régime Micro-BNC ne peuvent donc pas bénéficier des crédits et réductions d'impôts à l'exception de la réduction d'impôt pour l'acquisition d'un trésor national ainsi que de la réduction d'impôt pour les dons en faveur d'œuvres ou organismes visés à l'***Article 238 Bis du CGI***.

1550 **Cessation d'activité**
BOI-BNC-CESS-10-20 § 340 à 430

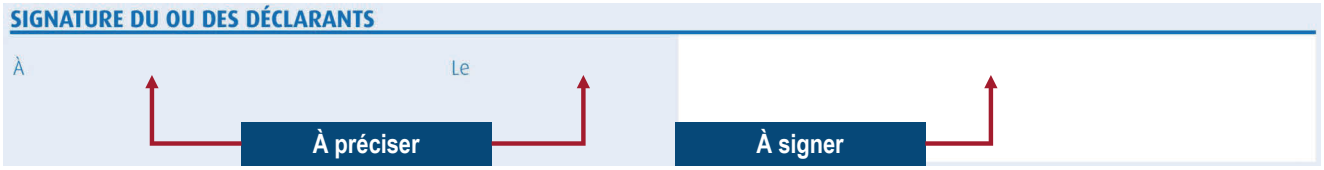
Les contribuables soumis au régime Micro-BNC sont tenus d'établir une déclaration n° 2042-C Pro dans un délai de 60 jours suivant la date de cessation d'activité.
En cas de décès du contribuable, cette déclaration doit être établie par les ayants droits du défunt dans un délai de six mois.

1560 **Imprimés Fiscaux**

Dépôt d'une déclaration n° 2042-C-Pro **au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er Mai (n° 1550 pour les autres délais)**.



Ne pas oublier la signature en bas de la première page :



Déclaration des revenus :



① En cas d'exercice incomplet (début ou cessation d'activité en cours d'année), reporter le nombre de mois d'exercice
② À cocher en cas de cessation d'activité
③ Montant du bénéfice non imposable (après abattement de 34 %) correspondant aux exonérations prévues en faveur des activités exercés en zones franches urbaines ***(Art. 44 octies et 44 octies A du CGI)***.
④ Montant des recettes imposables avant application de l'abattement de 34 %
⑤ Plus-values nettes à court terme imposables
⑥ Moins-values nettes à court terme
⑦ Plus-values nettes à long terme imposables
⑧ Moins-values nettes à long terme

E - ARTICULATION DU RÉGIME MICRO-BNC ET DU RÉGIME MICRO-SOCIAL : LE "MICRO-ENTREPRENEUR"

Depuis le 1er Janvier 2016, le régime dit « Micro-Entrepreneur » s'est substitué au régime populaire de l'« Auto-Entrepreneur »., même si ce dernier reste utilisé dans le milieu professionnel.

1580 Bénéficiaires

Il s'agit des professionnels exerçant sous la forme d'une Entreprise Individuelle, ou d'une EIRL, soumis au régime Micro-BNC et qui relèvent de la SSI ou de la CIPAV pour leur assurance vieillesse.

Depuis le 1er Janvier 2016, les intéressés qui débutent leur activité sous le régime Micro-BNC sont soumis de plein droit au régime Micro-Social.
Les professionnels concernés ont néanmoins la possibilité de renoncer au régime Micro-Social et d'opter pour le régime de droit commun **(voir n° 1585 - e)**.

A noter qu'il existe une incompatibilité entre un statut de gérant majoritaire de SARL et le statut de micro-entrepreneur du fait de l'inscription au SSI, ce qui n'est pas le cas d'un gérant minoritaire de SARL, assimilé salarié, non inscrit au RSI et pouvant donc opter pour le régime micro-entrepreneur en parallèle. ***Rep. Lefranc n°89143 - Assemblée Nationale du 12/04/2011***

1582 Cumul avec une activité salariée

- **a. Fonctionnaires :** Pour exercer une activité complémentaire en tant que Micro-Entrepreneur, un fonctionnaire doit, au préalable, obtenir une autorisation de la commission de déontologie. Cette autorisation, valable deux ans, est renouvelable pour un an. Au terme de ces 3 ans, le fonctionnaire doit choisir entre son activité salariée et son activité indépendante, sauf pour les activités suivantes qui ne sont pas limitées dans le temps :
  - Expertise ou consultation,
  - Enseignement ou Formation,
  - Services à la personne.

> *Les fonctionnaires à temps partiel imposé (< 70 % de la durée légale du travail) n'ont pas à obtenir cette autorisation. En effet, les intéressés ont pour seule obligation d'en informer leur hiérarchie.*
> ☞ *Pas de limitation dans le temps pour l'activité indépendante*

- **b. Salariés de droit privé :** L'activité indépendante doit être exercée en dehors des horaires de travail du salarié.
  Étant juridiquement lié par des clauses de loyauté, d'exclusivité et de non-concurrence, le salarié ne peut pas, en pratique, exercer une activité identique à celle de son employeur sauf accord de ce dernier. Le manquement à ces obligations peut entrainer le licenciement du salarié.

  > *Le droit du travail interdit formellement au Micro-Entrepreneur de facturer des prestations à son employeur dans le cadre de son activité indépendante*

  Les personnes en arrêt maladie ou en congé parental à temps plein ne sont pas autorisées à reprendre une activité, qu'elle soit salariée ou indépendante, dans la mesure où elles perçoivent des indemnités pour pallier la perte de leur salaire.

1583 Cumul avec une pension retraite

- **a. Cumul libre (ou intégral) :** Le cumul intégral du montant de la pension retraite et de revenus provenant d'une activité indépendante exercée en tant que Micro-Entrepreneur n'est possible, pour un retraité, que lorsque celui-ci :
  - bénéficie d'une retraite à taux plein ;
  - a liquidé toutes ses pensions vieillesse (de base et complémentaires).

- **b. Cumul plafonné :** Les retraités qui ne remplissent pas les conditions pour bénéficier du cumul intégral peuvent néanmoins bénéficier d'un cumul plafonné.
  Dès lors, la pension est maintenue à condition que les revenus provenant de l'activité indépendante soient inférieurs à 1 PASS (43 992 € en 2023), soit un Chiffre d'Affaires de 66 655 € pour 2023 ⇨ [66 655 - (66 655 x 34 %)] = 43 992 €.

  > *En cas de dépassement, le versement de la pension retraite est suspendu.*

1585 Régime Micro-Social

- **a. Principe** : Les cotisations sociales des Micro-Entrepreneurs sont payées, mensuellement ou trimestriellement, en appliquant au Chiffre d'affaires les taux suivants :
  - Professionnels relevant de la CIPAV : 21,20 % (+ 0,2 % correspondant à la Contribution Formation Professionnelle)
  - Professionnels relevant de la SSI : 21,10 % (+ 0,2 % correspondant à la Contribution Formation Professionnelle)

  Pour les taux de cotisations des Micro-Entrepreneurs bénéficiant de l'ACCRE, **voir n° 1107.**

A noter que les micro-entrepreneurs installés en Outre-mer (Guyane, Réunion, Guadeloupe, Martinique et Mayotte) bénéficient de taux spécifiques pour le calculs de leurs cotisations sociales (SSI : 3,70 % jusqu'à la fin du 7ème trimestre civil ; 11 % jusqu'à la fin de la 3ème année civile ; 14,70 % à compter de la 4ème année // CIPAV : 7,40 % jusqu'à la fin du 7ème trimestre civil ; 11,10 % jusqu'à la fin de la 3ème année civile ; 14,80 % à compter de la 4ème année) - *www.federation-auto-entrepreneur.fr*

- **b. Cotisations couvertes :** Les cotisations versées correspondent aux cotisations sociales obligatoires des travailleurs indépendants :
  - Assurance maladie-maternité,
  - Allocations familiales,
  - Invalidité-décès,
  - Retraite de base,
  - Retraite complémentaire,
  - CSG et CRDS,

...auxquelles s'ajoute la Contribution Formation Professionnelle (CFP).

- **c. Validation des droits à la retraite en 2023**

Activités	CA pour valider 1 trimestre	CA pour valider 2 trimestres	CA pour valider 3 trimestres	CA pour valider 4 trimestres
Activités libérale relevant de la Sécurité Sociale des Indépendants	2 880 €	5 062 €	7 266 €	9 675 €
Activités libérale relevant de la CIPAV	2 571 €	5 142 €	7 713 €	10 284 €

- **d. Déclaration et règlement**

♦ **Périodicité :**

Les travailleurs indépendants déclarent et procèdent au paiement de leurs cotisations selon une périodicité mensuelle ou, sur demande de l'intéressé, selon une périodicité trimestrielle.
Cette demande doit être formulée par écrit auprès de l'organisme chargé du recouvrement (SSI ou URSSAF) dans un délai d'un mois suivant la date à compter de laquelle le professionnel est soumis au régime Micro-BNC.
En cas de début d'activité, cette demande peut être directement formulée auprès du CFE.

> *En l'absence de chiffre d'affaires, les Micro-Entrepreneurs doivent porter sur leur formulaire déclaratif la mention "néant", en lieu et place du montant du chiffre d'affaires* ***(Art. R 133-30-2 du CSS)****.*

♦ **Retard de déclaration :**

En cas de retard de déclaration, une pénalité égale à 1,5 % du Plafond Mensuel de la Sécurité Sociale peut être appliquée (arrondie à l'euro supérieur). Cette pénalité s'élève à 55 € pour 2023 (3 666 x 1,5 %).

En cas de défaut, pour une année civile, d'une ou plusieurs déclarations à la dernière date d'exigibilité, les cotisations sont évaluées forfaitairement sur les bases suivantes :

- Périodicité mensuelle : second seuil de franchise prévu à l'article 293 B du CGI / 12, soit **3 258** € pour 2023 à 2025
- Périodicité trimestrielle : second seuil de franchise prévu à l'article 293 B du CGI / 4, soit **9 775** € pour 2023 à 2025

Les montants ainsi déterminés sont majorés de 5 % pour les déclarations mensuelles et de 15 % pour les déclarations trimestrielles.

Lorsque le travailleur indépendant effectue sa déclaration après avoir reçu cette notification, le montant de la pénalité de 1,5 % est porté à 3 % des cotisations et contributions dues.

Tableau récapitulatif des différentes périodicités :

		Mensuelle	Trimestrielle
Début d'activité	**Période**	De la date de début d'activité jusqu'à la fin du 3ème mois civil qui suit le début d'activité	De la date de début d'activité jusqu'à la fin du trimestre civil qui suit le début d'activité
	Paiement	Dernier jour du mois suivant la date de déclaration	Dernier jour du mois suivant la date de la déclaration
	Exemple : ***Début d'activité le 1er Février***	Période : 1/2 au 30/5 Paiement : 30/6	Période : 1/2 au 30/6 Paiement : 31/7
En cours d'activité	**Période**	Mois concerné	Trimestre civil
	Paiement	Au dernier jour de chaque mois qui suit celui auquel le paiement se rapporte	1er trimestre : 30/4 2ème trimestre : 31/7 3ème trimestre : 31/10 4ème trimestre : 31/1/N+1
Cessation d'activité	**Période**	De la date de début du mois jusqu'à la date de cessation d'activité	Du début du trimestre civil jusqu'à la date de cessation d'activité
	Paiement	Dernier jour du mois suivant la date de déclaration	Dernier jour du mois suivant la date de déclaration
	Exemple : ***Fin d'activité le 17 Mai***	Période : 1/5 au 17/5 Paiement : 30/6	Période : 1/4 au 17/5 Paiement : 30/6

- **e. Sortie du régime**

♦ **Sortie volontaire :**

Les professionnels peuvent renoncer au régime Micro-Social. Cette demande doit être formulée via le Guichet Unique (***n° 1001***):

- au plus tard le dernier jour du troisième mois qui suit celui de la création en cas de début d'activité (professionnels ayant créé leur activité à compter du 1er Janvier 2017)

OU

- avant le 31 Décembre de l'année précédant le changement de régime en cours d'activité.

Art. L 613-7 du CSS

♦ **De plein droit :**

Le régime Micro-Social cesse de s'appliquer à compter de la date à laquelle le professionnel cesse de bénéficier du régime Micro-BNC, c'est-à-dire, lorsque les seuils du régime Micro-BNC sont dépassées sur 2 années consécutives.

Concernant la perte du régime Micro-BNC : **n° 1460 b.**

Contrairement au régime Micro-BNC, les professionnels ont ainsi la faculté de déduire de leur Chiffre d'Affaires, les dépenses réellement payées au cours de l'année.
Lorsque le travailleur indépendant ne réalise aucun chiffre d'affaires au cours d'une période d'au moins deux années civiles consécutives, une procédure de radiation peut être engagée par l'organisme chargé du recouvrement (SSI ou URSSAF). ***Art. L 613-4 du CSS***

1590 **Versement libératoire de l'impôt sur le revenu**

Option supplémentaire ouverte aux professionnels libéraux ayant opté pour le régime Micro-Social, l'option pour le versement libératoire de l'IR permet à ses bénéficiaires de régler leur impôt sur le revenu sous forme de versements libératoires, égaux à un pourcentage des recettes encaissées le mois ou le trimestre précédent.

- **a. Conditions :** L'option pour le versement libératoire de l'IR n'est ouverte qu'aux professionnels sous le régime Micro-Social et dont le montant des revenus nets du foyer fiscal de N-2 (revenu fiscal de référence), pour une part du quotient familial, est **inférieur ou égal à la limite supérieure de la 2ème tranche du barème de l'IR de l'année N-1** (Pour une option en 2023 : 26 070 € de revenu fiscal de référence 2021, cette limite est majorée de 100% par part ; 50% par demi-part supplémentaire).

  Barème de l'impôt 2023 sur le revenu 2022 :
  Jusqu'à 10 777 € —> taux d'imposition 0 %
  De 10 778 € à 27 478 € —> taux d'imposition 11 %
  De 27 479 € à 78 570 € —> taux d'imposition 30 %
  De 78 571 € à 168 994 € —> taux d'imposition 41 %
  Supérieur à 168 995 € —> taux d'imposition 45 %

- **b. Délai d'option pour le versement libératoire de l'IR**
  - Création d'activité : Pour une application dès la première année d'activité, l'option est à formuler dans les trois mois suivant le début d'activité.
  - En cours d'activité : L'option pour le régime du prélèvement libératoire de l'IR est à exercer avant le 31 Décembre de l'année, pour une application à compter du 1er Janvier de l'année suivante.

- **c.** Pour les professionnels libéraux, **le taux** du versement libératoire est de **2,2 %**.

- **d. Prise en compte dans le revenu fiscal de référence :** Il convient de porter le montant du Chiffre d'Affaires soumis au prélèvement libératoire de l'IR dans la case 5TE, 5UE ou 5VE - « MICRO-ENTREPRENEUR (auto-entrepreneur) AYANT OPTÉ POUR LE VERSEMENT LIBÉRATOIRE DE L'IMPÔT SUR LE REVENU - Revenus Non Commerciaux Professionnels - *Recettes brutes* » de la déclaration n° 2042-C-PRO.
  En effet, bien qu'il n'entraîne pas une imposition supplémentaire, ce chiffre d'affaires, auquel il est appliqué un abattement forfaitaire de 34 %, doit être pris en compte dans les revenus imposables du foyer fiscal, afin de déterminer la tranche d'imposition du foyer.

  > *Il convient, également, de faire figurer les éventuelles plus ou moins-values soumises à l'IR dans le régime de droit commun*

1591 **Contrôle des comptabilités**
BOI-IF-IOR-60-40-10 § 55

Par mesure de tolérance, les micro-entrepreneurs sont également dispensés de fournir un Fichier des Écritures Comptables lorsqu'ils tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés.

1595 **Cotisation Foncière des Entreprises**
BOI-IF-CFE-20-50-10 § 20

Les micro-entrepreneurs ne bénéficient de l'exonération de CFE qu'au titre de la première année d'activité, à l'exception des micro-entrepreneurs n'ayant ni salarié ni recettes **(n° 4001-b.)**.

> *Depuis 2019, une exonération de la CFE minimum est appliquée aux micro-entrepreneurs réalisant moins de 5 000 € de recettes annuelles.*

SECTION N° 2 RÉGIME DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE

A - PRINCIPE

1600 Présentation

Le régime de la déclaration contrôlée est un régime réel d'imposition, matérialisé par le dépôt d'une déclaration n°2035.
Les contribuables placés sous ce régime sont tenus de déterminer leur résultat fiscal de la manière suivante :

Chiffre d'Affaires
- (Dépenses déductibles + Amortissements +/- Values professionnelles +/- Retraitements Fiscaux)
= Résultat Fiscal

1610 Sont soumis au régime de la déclaration contrôlée

- **a.** Les professionnels soumis de plein droit au régime de la déclaration contrôlée ***(BOI-BNC-DECLA-10-10 § 1 à 110)*** :
  - en raison de leur chiffre d'affaires **(n° 1420 et s.)**
  - en raison de la nature de l'activité.
    Il s'agit des Officiers Publics ou Ministériels et des activités occultes telles que définies à l'article L169 de LPF (Alinéa 3)
  - en raison de leur mode d'exercice.
    Il s'agit des professionnels exerçant au sein de sociétés ou groupements (sociétés de personnes visées aux ***articles 8 et 8 ter du CGI***).

- **b.** Les professionnels soumis sur option à la déclaration contrôlée ***(BOI-BNC-DECLA-10-10 § 120 à 160)*** : Lorsque le Chiffre d'Affaires réalisé ne fait pas obstacle au régime Micro-BNC, le contribuable conserve la faculté d'opter pour le régime de la déclaration contrôlée.

A noter que **l'article 13 de la Loi de Finances pour 2022** autorise les entrepreneurs individuels, au régime réel et dont les bénéfices sont soumis à l'impôts sur le revenu dans la catégorie dont relève leur activité (BIC, BNC, BA) ont la possibilité d'opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés (option 5 ans).

- Modalités d'option :

L'option pour le régime de la déclaration contrôlée doit être exercée au plus tard avant le second jour ouvré suivant le 1er Mai (date de dépôt légal de la déclaration n° 2035).
N'étant pas soumise à un formalisme particulier, cette option peut résulter de la seule souscription d'une déclaration n° 2035.

> *L'option pour le régime de la déclaration contrôlée est globale. Elle concerne l'ensemble des revenus non commerciaux perçus par le professionnel à l'exception de ceux faisant l'objet d'une imposition en Traitements et Salaires. Il est conseillé d'aviser le SIE au préalable, les opérations de télétransmission de la 2035 risquant en effet d'être rejetées.*

- Durée de l'option :

Lorsqu'en raison du Chiffre d'Affaires réalisé, le contribuable peut bénéficier de plein droit du régime Micro-BNC, l'option pour le régime de la déclaration contrôlée est valable pour une période d'**un an** renouvelable par tacite reconduction.
Lorsque le professionnel ne peut plus bénéficier du régime Micro-BNC en raison de son Chiffre d'Affaires, le régime de la déclaration contrôlée ne s'applique plus sur option mais de plein droit.

Exemple : Un professionnel relevant du régime micro-BNC a opté pour le régime de la déclaration contrôlée au titre de l'année 2023. L'option de l'intéressé est reconduite tacitement pour l'année 2024 sauf s'il dénonce cette option, au plus tard, à la date de dépôt de la déclaration souscrite au titre des résultats de 2023, donc avant le 31/05/2024.

- Dénonciation de l'option :

Les contribuables qui souhaitent renoncer au régime de la déclaration contrôlée peuvent, si le Chiffre d'Affaires le leur permet, dénoncer cette option à l'issue de la période d'option pour bénéficier du régime Micro-BNC, par écrit (via la messagerie sécurisé du SIE en ligne).
L'article 7 de la Loi de Finances pour 2022 a précisé que les contribuables peuvent désormais renoncer à l'option dans les délais applicables au dépôt de la déclaration souscrite au titre des résultats de la période précédant celle au titre de laquelle la renonciation s'applique.
En effet, cette renonciation devait, jusque là, impérativement être adressée au SIE compétent avant le 1er Février suivant la période d'option. Pour dénoncer l'option pour la déclaration contrôlée n°2035, il est désormais possible de le faire lors du délai limite de la déclaration au 18/05/2023 pour les revenus 2023 et non plus avant le 1er février 2023.

Exemple : Un professionnel ayant opté pour le régime réel en 2023 pour ses revenus 2022 devra, s'il veut repasser au régime Micro-BNC pour ses revenus 2023, dénoncer l'option avant le 18/05/2023.

- **c.** Les professionnels dont tout ou partie des biens affectés à l'exploitation sont compris dans un patrimoine fiduciaire en application d'une opération de fiducie au sens de l'***article 2011 du Code Civil***.

- **d.** Les professionnels qui optent pour l'imposition selon un revenu moyen ***(Article 100 bis du CGI)***.

B - OBLIGATIONS COMPTABLES ET DÉCLARATIVES

1620 **Obligations comptables**
BOI-BNC-DECLA-10-20

- **a. Tenue d'un livre journal des recettes et des dépenses :** Le livre journal doit obligatoirement :
  - être servi au jour le jour dans l'ordre chronologique,
  - présenter le détail des recettes professionnelles :
    Le contribuable se doit d'y porter l'identité du client (ou du patient) ainsi que la date, le montant et le mode de règlement.
    Il est admis que les professionnels puissent comptabiliser globalement, en fin de journée, les paiements au comptant, en espèces, d'une valeur unitaire inférieure à 76 € ***(Art. 286 du CGI - 3° du I)***.

    > *Concernant les paiements reçus par chèque, il est admis que seul le total du bordereau de remise en banque soit comptabilisé à condition que ces bordereaux soient conservés et qu'ils comportent l'identité des clients* ***(BOI-BNC-DECLA-10-20 § 80)***.

  - présenter le détail des dépenses professionnelles,
  - être rempli sans blancs, ni ratures ***(CE n°30053 du 27/5/1983)***.

- **b. Fichiers des Écritures Comptables :** *Les contribuables qui tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés visés par un contrôle de l'Administration Fiscale pour lequel l'avis de vérification est adressé, sont tenus de présenter leurs documents comptables sous forme de fichiers dématérialisés respectant les normes fixées par l'**article A47 A-1 du LPF** (Fichier des Écritures Comptables - FEC). En cas de contrôle par l'Administration Fiscale, un professionnel qui ne dépose pas son FEC ou dont le FEC n'est pas conforme aux dispositions de l'article A. 47 A-1 du LPF, encourt une amende de 5 000 €. Pour la conformité du FEC, rendez-vous sur www.fisca-pass.fr.*

  > *Les Agents d'Assurances ne tenant pas leur comptabilité au moyen d'un livre journal bénéficient d'une mesure de tempérament concernant le détail des primes encaissées ainsi que le nom de chaque assuré au jour le jour. En effet, il n'est pas insisté pour l'inscription du montant des commissions correspondantes lorsque, s'agissant de quittances à terme, lesdites commissions figurent déjà sur les bordereaux mensuels des quittances établis par les compagnies d'assurances.*
  >
  > *En revanche, lorsqu'il s'agit de quittances au comptant, les agents généraux doivent faire figurer, dans une colonne appropriée du livre d'encaissement, le montant prévisionnel des commissions auxquelles ils estiment avoir droit.*
  >
  > *Néanmoins, ce calcul peut ne pas être opéré à l'occasion de chaque recouvrement de primes, mais être effectué selon une périodicité qui n'excède pas un mois. Cette écriture doit être régularisée, lorsque l'agent général d'assurances reçoit de sa compagnie le document définitif comportant le montant de ses commissions.*

- **c.** Tenue d'un registre des immobilisations **(n° 2060)**.

1630 **Formulaires déclaratifs**
BOI-BNC-DECLA-10-30

- **2035 (Page 1):**
  - Renseignements administratifs permettant l'identification du professionnel
  - Report du résultat fiscal, des Plus-values à LT et des revenus exonérés

- **2035 (Page 2):**
  - Détails portant sur le personnel salarié et sur les salaires nets perçus par ailleurs par le professionnel
  - Détail des immobilisations et des amortissements

- **2035 (Page 3):**
  - Détail des plus et moins-values professionnelles
  - Répartition du résultat entre les associés d'une société de personnes

- **2035-A :**
  - Détails des recettes et des dépenses

- **2035-B :**
  - Détermination du résultat fiscal
  - Détail des réintégrations et déductions extra-comptables
  - Report des principaux éléments liés à la TVA
  - Détail des frais de véhicules en cas d'option pour le barème kilométrique

- **2035-E :** - Détermination de la valeur ajoutée
- **2035-F :** - Détail des personnes physiques (ou morales) composant le capital social

- **2035-G :** - Détail des filiales et participations dans laquelle la société d'exercice détient au moins 10 % du capital

1640 **Personnes tenues d'établir une déclaration n° 2035**

- **a. Personnes physiques :** La déclaration n° 2035 doit être établie par le titulaire des revenus non commerciaux lui-même. Dès lors, pour les contribuables mariés, la déclaration doit être établie par celui des époux qui exerce l'activité.
  Concernant les enfants à la charge du contribuable au sens de l'***article 196 du CGI***, il est admis que la déclaration n° 2035 soit établie par l'enfant qui exerce l'activité.

  Lorsque plusieurs personnes composant le foyer fiscal exercent une activité non commerciale à titre individuel, il convient d'établir une déclaration n° 2035 par professionnel.

- **b. Personnes morales :** Les sociétés et groupements d'exercice soumis à l'IR doivent souscrire en leur nom la déclaration n° 2035.
  Bien que l'imposition des résultats soit établie aux noms de chacun des associés à raison de la quote-part du bénéfice qui leur revient, c'est à la société qu'il appartient de produire la déclaration n° 2035.
  Concernant les règles d'adhésion à ARCOLIB des sociétés et groupements d'exercice, voir ***n° 1070 et suivants***.

1645 **Sont dispensés d'établir une déclaration n° 2035 :**

- Les agents généraux et les sous-agents d'assurances ayant opté pour le régime prévu au ***1 ter de l'Article 93 du CGI***.
- Les auteurs et compositeurs dont les produits sont intégralement déclarés par les tiers ***(Article 93 du CGI-1 quater)***.

C - COMPARAISON ENTRE LES RÉGIMES MICRO-BNC ET DÉCLARATION CONTRÔLÉE

1650 **Étude comparative**

	Micro-BNC	Déclaration Contrôlée
Résultat	= CA - (CA x 34 %)	= CA - **Dépenses réelles - Amortissements +/- Values professionnelles +/- Retraitements fiscaux**
Assiette charges sociales	Résultat forfaitaire	Résultat réel
Obligations	· Tenue d'un détail des recettes · Dépôt de la déclaration n° 2042-C-PRO	· Tenue d'une comptabilité complète · Dépôt de la déclaration n° 2035 et report du résultat sur la déclaration n° 2042-C-Pro
Avantages	· Pas de déclaration à établir : simple report des recettes sur la déclaration n° 2042-C-Pro · Abattement forfaitaire de 34 % si les dépenses réelles sont inférieures à l'abattement, avec un minimum de 305 €	· Déduction des dépenses réelles (charges sociales, frais de voiture, location, fournitures de bureau, téléphone,...) · Si Adhérent d'ARCOLIB : non majoration de 10 % sur les revenus 2022 du bénéfice imposable et possibilité de bénéficier d'une réduction d'impôt pour frais d'adhésion à Arcolib et tenue de la comptabilité si déclaration contrôlée sur option (égale à deux tiers des frais, dans la limite de 915 € par an) · Imputation de l'éventuel déficit sur le revenu global · Réduction et Crédit d'Impôt applicables
Inconvénients	· Pas de possibilité de réduction d'impôt pour frais d'adhésion et de comptabilité · Exclusion de toute notion de déficit · Abattement forfaitaire de 34 % même si les dépenses réelles sont supérieures à l'abattement · Aucune réduction ou crédit d'impôt applicable	· Tenue d'une comptabilité complète · Établissement de la déclaration n° 2035 · Déduction des dépenses réelles même si celles-ci sont inférieures à 34 % du CA

Étude complète de la déclaration n° 2035 ⇨ Deuxième partie "Base d'imposition" ***n° 2000 et s.***

1700 **Tableau des échéances (1er Semestre) :**

	FISCALES	SOCIALES
JANVIER	· **Nouvelle taxe sur les Véhicules de Sociétés** (⇨ CA3) **(10)** · **Taxe sur les Salaires** : – Déclaration mensuelle (⇨ 2502) : 15/1 – Déclaration trimestrielle (⇨ 2502) : 15/1 – Déclaration annuelle (⇨ 2502) : 15/1 · **TVA** : – Déclaration mensuelle **(3)** (⇨ CA3) – Déclaration trimestrielle **(3)** (⇨ CA3) · **DEB** (devenue déclaration statistique et déclaration fiscale au 1/1/2023) et **DES (4)** · **Paiement IR (8)** : Option pour le paiement mensuel	· **DSN (7)**
FÉVRIER	· **Taxe sur les Salaires** : Déclaration mensuelle (⇨ 2501) : 15/2 · **TVA** : Déclaration mensuelle **(3)** (⇨ CA3) · **DEB** et **DES (4)** · **Paiement IR :** – Option pour le paiement mensuel – Option pour le paiement trimestriel	· **DSN (7)** · **TNS - Paiement Urssaf (1) :** 5/2 · **TNS - Paiement SSI (1) :** 5/2 · **TNS - Paiement Vieillesse (1)** : – CARMF : 28/2
MARS	· **Taxe sur les Salaires** : Déclaration mensuelle (⇨ 2501) : 15/3 · **TVA** : Déclaration mensuelle **(3)** (⇨ CA3) · **DEB** et **DES (4)** · **Paiement IR** : Option pour le paiement mensuel	· **DSN (7)** · **TNS - Paiement Vieillesse (1)** : – CPRN : 15/3 – CARPV : 15/3 – CARCDSF : 15/3 – CARPIMKO : 31/3 – CAVOM : 31/3
AVRIL	· **Taxe sur les Salaires** : – Déclaration mensuelle (⇨ 2501) : 15/4 – Déclaration trimestrielle (⇨ 2501) : 15/4 · **TVA** : – Déclaration mensuelle **(3)** (⇨ CA3) – Déclaration trimestrielle **(3)** (⇨ CA3) · **DEB** et **DES (4)** · **Paiement IR** : Option pour le paiement mensuel	· **Artistes et Auteurs :** Déclaration des revenus professionnels à adresser avant le 30/4 · **DSN (7)** · **TNS - Paiement Vieillesse (1)** : – CIPAV : 15/4
MAI	· **Déclaration de résultat BNC (2)** (⇨ 2035) · **Déclaration de revenus (5)** (⇨ 2042 et 2042 C-Pro) · **Déclaration des sommes versées à des tiers (2)** (⇨ DAS-2-T) · **Déclaration CVAE (2)** (⇨ 1330-CVAE) · **Paiement du solde de la CVAE (2)** (⇨ 1329-DEF) · **Taxe sur les Salaires** : Déclaration mensuelle (⇨ 2501) : 15/5 · **TVA** : – Déclaration mensuelle **(3)** (⇨ CA3) – Déclaration annuelle **(2)** : Solde (⇨ CA12) · **DEB** et **DES (4)** · **Paiement IR :** – Option pour le paiement mensuel – Option pour le paiement trimestriel · **CSSS** (ou "C3S") : Avant le 15/5	· **Déclaration des revenus professionnels (6)** : – Praticiens et Auxiliaires Médicaux : **DS-PAMC** (URSSAF) – Autres professions : **DSI** (SSI) · **DSN (7)** · **TNS - Paiement Urssaf (1) :** 5/5 · **TNS - Paiement SSI (1) :** 5/5
JUIN	· **CVAE (9)** : Premier acompte · **Taxe sur les Salaires** : Déclaration mensuelle (⇨ 2501) : 15/6 · **TVA** : Déclaration mensuelle **(3)** (⇨ CA3) · **DEB** et **DES (4)** · **Paiement IR** : Option pour le paiement mensuel	· **DSN (7)** · **TNS - Paiement Vieillesse** : – CPRN : 15/6 – CARPV : 15/6 – CARCDSF : 15/6

1710 **Tableau des échéances (2nd Semestre) :**

	FISCALES	SOCIALES
JUILLET	▪ **Taxe sur les Salaires** : - Déclaration mensuelle (⇨ 2501) : 15/7 - Déclaration trimestrielle (⇨ 2501) : 15/7 ▪ **TVA** : - Déclaration mensuelle **(3)** (⇨ CA3) - Déclaration trimestrielle **(3)** (⇨ CA3) - Déclaration annuelle **(3)** : Premier acompte ▪ **DEB** et **DES (4)** ▪ **Paiement IR** : Option pour le paiement mensuel	▪ **DSN (7)**
AOÛT	▪ **Taxe sur les Salaires** : Déclaration mensuelle (⇨ 2501) : 15/8 ▪ **TVA** : Déclaration mensuelle **(3)** (⇨ CA3) ▪ **DEB** et **DES (4)** ▪ **Paiement IR :** - Option pour le paiement mensuel - Option pour le paiement trimestriel	▪ **DSN (7)** ▪ **TNS - Paiement Urssaf (1) :** 5/8 ▪ **TNS - Paiement SSI (1) :** 5/8 ▪ **TNS - Paiement Vieillesse (1)** : - CARMF : 31/8
SEPTEMBRE	▪ **CVAE** : Deuxième acompte ▪ **Taxe sur les Salaires** : Déclaration mensuelle (⇨ 2501) : 15/9 ▪ **TVA** : Déclaration mensuelle **(3)** (⇨ CA3) ▪ **DEB** et **DES (4)** ▪ **Paiement IR :** Option pour le paiement mensuel	▪ **DSN (7)** ▪ **TNS - Paiement Vieillesse (1)** : - CPRN : 15/9 - CARPV : 15/9 - CARCDSF : 15/9 - CARPIMKO : 30/9
OCTOBRE	▪ **Taxe sur les Salaires** : - Déclaration mensuelle (⇨ 2501) : 15/10 - Déclaration trimestrielle (⇨ 2501) : 15/10 ▪ **TVA** : - Déclaration mensuelle **(3)** (⇨ CA3) - Déclaration trimestrielle **(3)** (⇨ CA3) ▪ **DEB** et **DES (4)** ▪ **Paiement IR** : Option pour le paiement mensuel ▪ **Paiement Taxe Foncière**	▪ **DSN (7)** ▪ **TNS - Paiement Vieillesse (1)** : - CIPAV : 15/10 - CAVOM : 15/10
NOVEMBRE	▪ **Taxe sur les Salaires** : Déclaration mensuelle (⇨ 2501) : 15/11 ▪ **TVA** : Déclaration mensuelle **(3)** (⇨ CA3) ▪ **DEB** et **DES (4)** ▪ **Paiement IR :** - Option pour le paiement mensuel - Option pour le paiement trimestriel	▪ **DSN (7)** ▪ **TNS - Paiement Urssaf (1) :** 5/11 ▪ **TNS - Paiement SSI (1) :** 5/11 ▪ **TNS - Paiement Vieillesse (1)** : - CARPV : 15/11
DÉCEMBRE	▪ **Taxe sur les Salaires** : Déclaration mensuelle (⇨ 2501) : 15/12 ▪ **TVA** : - Déclaration mensuelle **(3)** (⇨ CA3) - Déclaration annuelle **(3)** : Deuxième acompte ▪ **DEB** et **DES (4)** ▪ **Déclaration CFE** (⇨ 1447-C-SD) : ☞Uniquement l'année de création ▪ **Paiement IR :** Option pour le paiement mensuel ▪ **Paiement CFE** : 15/12	▪ **DSN (7)** ▪ **TNS - Paiement Vieillesse (1)** : - CPRN : 15/12 - CARCDSF : 15/12

(1) Sauf adhésion au prélèvement mensuel

(2) Délai : Avant le deuxième jour ouvré suivant le 1er Mai

(3) ▪ Entreprise Individuelle :
- nom exploitant commençant par lettres de A à H inclus : le 15 du mois
- nom exploitant commençant par lettres de I à Z inclus : le 17 du mois

- Société :
  - n° Insee commençant par 00 à 68 inclus : le 19 du mois
  - n° Insee commençant par 69 à 78 inclus : le 20 du mois
  - n° Insee commençant par 79 à 99 inclus : le 21 du mois

(4) Déclaration au service des douanes, chaque mois au plus tard le 10ème jour ouvrable du mois suivant

(5) Délais fixés selon Département par voie de communiqué de presse (revenus de 2022) :
- Département 1 à 19 inclus : 24/5
- Département 20 à 54 inclus : 31/5
- Autres Départements y compris DOM et non résidents: 8/6

(6) Date limite fixée chaque année par arrêté ministériel

(7) Déclaration à adresser :
- avant le 5 du mois qui suit celui auquel elle se rapporte - *avant midi* - pour les employeurs d'au moins 50 salariés et dont la paie est versée au cours du même mois que la période de travail.
- avant le 15 - *avant midi* - pour les autres...

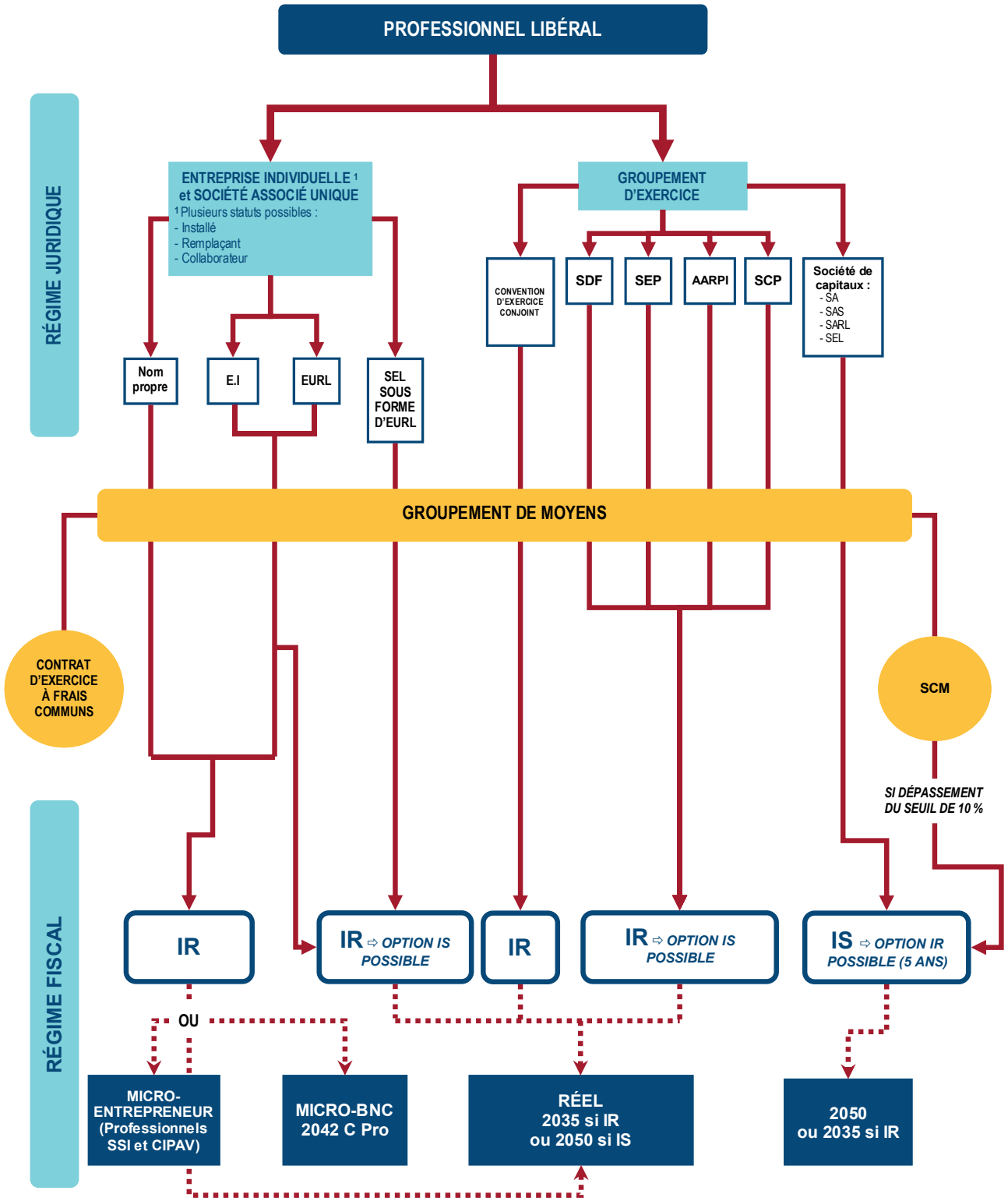
(8) Prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu : Depuis le 1er janvier 2019, les travailleurs indépendants payent leur impôt via des acomptes (mensuels ou trimestriels) calculés par l'Administration sur la base de la dernière situation connue des services fiscaux :
- Acomptes mensuels : le 15 de chaque mois,
- Acomptes trimestriels : le 15/2, 15/5, 15/8 et 15/11

(9) Deux acomptes à verser correspondant à 50 % chacun de la dernière CVAE :
- 15/6
- 15/9

*Aucun acompte n'est dû lorsque la dernière CVAE est **inférieure** à 3 000 €*

(10) Depuis le 1er janvier 2018, la période d'imposition de la TVS coïncide avec l'année civile : Les redevables de la taxe doivent dorénavant déclarer celle-ci sur l'annexe 3310 A-SD à la déclaration CA3 pour les non redevables de la TVA et les assujettis soumis au régime réel normal, ou sur un imprimé n° 3517-SD pour les assujettis soumis au régime simplifié d'imposition (des formulaires d'aide au calcul existent : 2857-FC-SD et 2858-FC-SD).

SCHÉMA INTRODUCTIF DES DIFFÉRENTES FORMES D'EXERCICE DES PROFESSIONS LIBÉRALES



Il est parfois difficile de choisir le statut fiscal et la structure juridique répondant aux attentes des professionnels.
En effet, les options se présentant aux créateurs professionnels libéraux sont nombreuses.
Le recours aux services d'un expert-comptable peut s'avérer judicieux.

SECTION N° 1 ACTIVITÉ EXERCÉE À TITRE INDIVIDUEL

A - ENTREPRISE INDIVIDUELLE

Pour les professionnels libéraux, l'exercice en qualité d'entrepreneur individuel (entreprise en nom propre) est le mode d'exercice le plus répandu.

1800 Responsabilité

Le professionnel est responsable de ses dettes professionnelles sur l'ensemble de son patrimoine (professionnel et personnel).

Le choix du régime matrimonial est donc primordial en cas d'exercice en Entreprise Individuelle.
Les professionnels ont cependant la possibilité d'établir une déclaration d'insaisissabilité.

1801 Régime fiscal

Les professionnels libéraux exerçant sous la forme d'une Entreprise Individuelle peuvent déclarer leurs revenus selon le régime fiscal du Micro-BNC **(n° 1400 et s.)** ou de la Déclaration Contrôlée **(n° 1600 et s.)**.

1802 Cotisations sociales

Les entrepreneurs individuels sont soumis au régime social des TNS (Travailleurs Non Salariés).
Ils peuvent également, sous conditions, payer leurs cotisations forfaitairement selon le régime Micro-Social **(n° 1585 et s.)**.

B - STATUTS PROPRES À CERTAINES ACTIVITÉS

Certains professionnels (médicaux, paramédicaux, avocats…) peuvent faire le choix d'exercer leur activité en tant que remplaçant ou collaborateur. Ces deux statuts nécessitent toutefois la conclusion préalable d'un contrat entre les parties concernées.

1810 Remplaçant

- **a. Définition :** Constituent des rétrocessions de recettes et d'honoraires, les sommes versées par un titulaire conformément aux usages, de sa propre initiative et dans la 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.

  Le remplaçant libéral n'est pas le salarié du professionnel qu'il remplace. Il est donc, bien que n'étant pas installé, considéré comme un travailleur indépendant.

  Du fait de son statut, le professionnel libéral exerçant en qualité de remplaçant a très peu de charges de fonctionnement. Par conséquent, ses charges les plus courantes seront :
  - Frais de déplacements
  - Charges sociales
  - Honoraires comptables

  Le remplaçant peut donc se retrouver dans la situation d'avoir moins de 34 % de dépenses réelles. Le régime micro-BNC peut alors être plus avantageux.

- **b. Obligations :**

  - Signature d'un contrat de remplacement.
  - Obligation d'immatriculation auprès de l'URSSAF, à effectuer dans les 8 jours qui suivent le premier remplacement.
  - Honoraires rétrocédés à déclarer sur la DAS2-T, **par le remplacé**.

  Ne pas confondre contrat de remplacement et contrat de travail. Dans le contrat de remplacement, il n'existe pas de lien de subordination.

  - Pour les médicaux et paramédicaux, le remplacement du titulaire n'est possible que pour la durée correspondant à l'indisponibilité du remplacé. Il y a donc interdiction, pour le remplacé, d'exercer son activité en même temps que le remplaçant. Par conséquent, selon le Code de la Sécurité Sociale, les remplacements doivent être ponctuels.

  Des redressements de TVA ont été appliqués sur la base de remplacements « de longue durée » (un seul contrat de remplacement sur plusieurs années) : requalification des honoraires en redevances de collaboration.

- **c. Modalités d'imposition :** Le remplaçant reçoit, pour le compte du titulaire, les règlements des patients. Le titulaire, après les avoir encaissés, lui reversera une rétrocession d'honoraires dans laquelle une quote-part correspondant à la mise à disposition des moyens matériels a été prise en compte.

  Si les rétrocessions sont fixes, et non en proportion des recettes réalisées, l'URSSAF considère que le remplaçant ne supporte pas l'aléa économique de son activité, et le considère comme SALARIÉ.

  Les honoraires rétrocédés viennent, sur la déclaration n° 2035, en diminution des recettes totales du remplacé. Ces honoraires sont imposables pour le bénéficiaire.

Exemple : Durant la période pendant laquelle il s'est fait remplacer, un titulaire perçoit 2 500 €. Il reverse 70 % de rétrocessions à son remplaçant, soit 1 750 €.

☞ **Présentation sur la déclaration n° 2035 du titulaire (le remplacé) :**

2				
RECETTES	1	Recettes encaissées y compris les remboursements de frais ❶	AA	2 500
	2	A déduire Débours payés pour le compte des clients ❷	AB	
	3	A déduire Honoraires rétrocédés (dont suppléments rétrocédés ⌊⌋) ❸	AC	1 750
	4	Montant net des recettes	AD	750
	5	Produits financiers ❹	AE	
	6	Gains divers ❺	AF	
	7	**TOTAL** (lignes 4 à 6)	AG	750

☞ **Présentation sur la déclaration n° 2035 du remplaçant :**

2				
RECETTES	1	Recettes encaissées y compris les remboursements de frais ❶	AA	1 750
	2	A déduire Débours payés pour le compte des clients ❷	AB	
	3	A déduire Honoraires rétrocédés (dont suppléments rétrocédés ⌊⌋) ❸	AC	
	4	Montant net des recettes	AD	1 750
	5	Produits financiers ❹	AE	
	6	Gains divers ❺	AF	
	7	**TOTAL** (lignes 4 à 6)	AG	1 750

Les honoraires rétrocédés n'entrent pas en compte pour l'appréciation du seuil du régime Micro-BNC de 77 700 € (seuil 2023 à 2025) pour le remplacé.

- **d. Contribution Économique Territoriale (CET) :** La **Cotisation Foncière des Entreprises (CFE)** due par les professionnels libéraux remplaçants est établie au lieu du principal établissement mentionné sur leur déclaration fiscale professionnelle : il s'agit généralement du domicile. Toutefois, selon le Conseil d'Etat, il s'agit du lieu de remplacement où les recettes ont été prépondérantes dans l'année. ***(CE n°333677 du 15/02/2012)***

  Pour être imposables à la Contribution Économique Territoriale, les remplaçants doivent exercer leur activité de façon habituelle ***(Article 1447 du CGI).***

- **e. Cas particulier des Médecins Remplaçants :** Les Médecins exerçant en qualité de remplaçants ne peuvent pas bénéficier de l'abattement de 2% représentatif des frais de représentation, réception, prospection, cadeaux professionnels, travaux de recherche, blanchissage, petits déplacements **(n° 2270 et s.)**.

  Voir n° 2280 et suivants concernant l'application des abattements de 2% et 3 % pour les médecins remplaçants qui s'installent.

- **f. Délai spécifique d'adhésion d'un remplaçant qui s'installe en cours d'année : n° 1075**

1820 Collaborateur

- **a. Définition :** Contrat par lequel un praticien met à la disposition d'un confrère les locaux et le matériel nécessaire à l'exercice de la profession, ainsi que généralement la clientèle qui y est attachée, moyennant une redevance, souvent en pourcentage sur les honoraires encaissés par le collaborateur.

Le contrat de collaboration concerne un membre non-salarié d'une profession libérale qui exerce auprès d'un autre professionnel, personne physique ou personne morale, la même profession.
Un contrat de collaboration peut donc être conclu avec une SEL mais jamais avec une SCM, celle-ci n'ayant pas pour objet d'exercer une quelconque profession.

- **b. Obligations :** La **loi N°2005-882 du 2 Août 2005** en faveur des Petites et Moyennes Entreprises a légalisé le statut du collaborateur libéral. Cette loi prévoit notamment que le collaborateur pourra désormais constituer sa propre patientèle, parallèlement à l'exploitation de celle du titulaire.
  Le contrat de collaborateur libéral est, à peine de nullité, conclu par écrit et dans le respect des règles spécifiques à chaque profession.
  Il doit préciser notamment :
  - la durée du contrat ;
  - les conditions de l'exercice et sur ce point il conviendra notamment de préciser que le collaborateur peut constituer sa propre patientèle ;
  - les modalités de la rémunération ;
  - les conditions et les modalités de rupture.

  Il peut s'avérer utile de prévoir que la redevance versée est considérée TTC ou HT.

- **c. Modalités d'imposition :**

♦ **Redevances de collaboration versées - COLLABORATEUR :**

- Charges déductibles pour le praticien collaborateur **(pour appréciation du régime Micro-BNC : n°1440)**.
- Redevances à porter sur la ligne 16 « Location de matériel et de mobilier » et dans la rubrique BW « Dont redevances de collaboration » sur la déclaration N° 2035.

♦ **Redevances de collaboration perçues - TITULAIRE :**

- Redevances à porter en « Gains divers », ligne 6 de la déclaration n° 2035.
- Recettes à caractère commercial qui devraient donc faire l'objet d'une imposition en BIC.

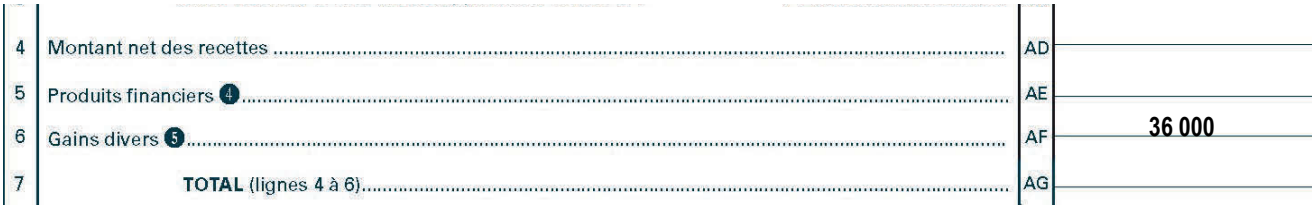
*L'Administration autorise le rattachement de ces redevances en BNC si elles ne représentent pas une part prépondérante des recettes totales **(Réponse KUCHEIDA - AN - 7 Juin 1999)**.*
*Ce rattachement des revenus BIC aux revenus BNC est en effet prévu par l'**article 155 du CGI**.*

Exemple : Un collaborateur a perçu 90 000 € et reverse à ce titre 40 % à son titulaire, correspondant à la redevance de collaboration.

☞ **Présentation sur la déclaration n° 2035 du Collaborateur :**



☞ **Présentation sur la déclaration n° 2035 du Titulaire :**



- **d. Assujettissement à la TVA :** Les redevances de collaboration perçues par le titulaire sont soumises à la TVA, sous réserve du bénéfice de la franchise en base de TVA (seuils de 36 800 € / 39 100 € de 2023 à 2025).

Il convient, pour l'appréciation de la franchise en base de TVA, de ne tenir compte que des recettes normalement soumises à la TVA. Ainsi, pour les médicaux et paramédicaux, le seuil de franchise en base est à apprécier en fonction des seules redevances perçues (les recettes exonérées de TVA perçues dans le cadre de l'activité principale étant exclues).
Au contraire, il convient d'apprécier le chiffre d'affaires global (chiffre d'affaires provenant de l'activité exonérée + redevances de collaboration) pour déterminer la périodicité des déclarations :
Déclarations mensuelles au 1/1/N si CA global > 287 000 € et au 1/1/N+1 si CA global > 254 000 € (seuils de 2023 à 2025)

En cas de dépassement de la limite de la franchise en base pour l'activité non exonérée, le professionnel devient un redevable partiel.
Le redevable partiel devra régler la TVA à l'Administration Fiscale.
Dans le cas où le professionnel ne bénéficie pas de la franchise, il est en droit de procéder à la récupération d'une partie de la TVA déductible, selon la règle du coefficient de déduction **(n° 3240 et s.)**.

> *En cas de passage à la TVA, un mécanisme de régularisation de la TVA déductible sur immobilisations est également prévu **(n° 3250)**.*

- **e. Contribution Économique Territoriale :** Les redevances **perçues** par les titulaires majorent les recettes servant de base d'appréciation des seuils de 152 500 € et 500 000 €.

A. RECETTES		
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 deTVA)	EG	x
TVA déductibles afférentes aux dépenses visées aux lignes EJ à EP ❶	EH	
Plus-values de cession d'éléments d'immobilisations corporelles et incorporelles	EN	
TOTAL 1	EI	

Montant des redevances de collaborations perçues

Les redevances **versées** par les praticiens collaborateurs sont déductibles des bases d'appréciation des seuils de 152 500 € et 500 000 € lorsqu'elles sont inscrites au poste "Location de Matériel - dont redevances de collaboration" (Déclaration n° 2035 A : cadre BW de la ligne 16).

A. RECETTES		
Montant net des honoraires ou recettes provenant de l'exercice d'une profession non commerciale	EF	x
Gains divers (à l'exclusion des remboursements de crédit deTVA)	EG	
TVA déductibles afférentes aux dépenses visées aux lignes EJ à EP ❶	EH	
Plus-values de cession d'éléments d'immobilisations corporelles et incorporelles	EN	
TOTAL 1	EI	

Recettes (ligne 4 - 2035-A) = Redevances de collaboration versées (cadre BW ligne 16 - 2035 A)

- **f. Formulaire DAS2-T :** Toutes personnes physiques ou morales qui, à l'occasion de l'exercice de leur profession, versent à des tiers des commissions, courtages, ristournes, honoraires (honoraires rétrocédés à des confrères notamment) et autres rémunérations doivent déclarer ces sommes à l'Administration Fiscale par le biais d'une déclaration DAS2-T dès lors que les sommes versées excèdent 1 200 € TTC par an et par bénéficiaire.
  Les redevances de collaboration sont à déclarer sur la DAS2-T.
  Depuis le 1er janvier 2018, cette déclaration doit obligatoirement être déposée par procédé informatique (**Art. 89 A du CGI**).

C - STATUT UNIQUE D'ENTREPRENEUR INDIVIDUEL
Loi n° 2022-172 du 14/2/2022

Le 8 Février 2022, le Sénat a adopté le projet de loi en faveur de l'activité professionnelle indépendante.
Cette loi vise à créer un statut unique d'entrepreneur individuel avec un environnement juridique, fiscal et social simplifié et protecteur pour les indépendants qui exercent en leur nom propre.

1830 Séparation du patrimoine personnel et professionnel

Actuellement, un entrepreneur individuel ne dispose que d'un seul patrimoine, composé de biens personnels et de biens professionnels.

Avec le nouveau statut, les biens, droits, obligations et sûretés dont l'entrepreneur individuel sera titulaire et qui seront utiles à son activité ou à ses activités professionnelles indépendantes constitueront son patrimoine professionnel.

Les éléments du patrimoine de l'entrepreneur individuel non compris dans le patrimoine professionnel constitueront son patrimoine personnel.
En clair, toute personne physique exerçant une ou plusieurs activités professionnelles indépendantes, que l'activité soit commerciale, artisanale, libérale, agricole, bénéficiera automatiquement de la protection de son patrimoine personnel, qui deviendra par défaut insaisissable par les créanciers professionnels.
Seuls les éléments utiles à l'activité professionnelle de l'entrepreneur individuel pourront être saisis en cas de défaillance professionnelle.

- **a. Biens utiles :** ils se décomposent en 2 catégories : ***(BOI-BIC-CHAMP-70-30 § 30)***

  - les biens, droits et obligations ou sûretés dont l'entrepreneur individuel est titulaire, qui sont **nécessaires** à l'exercice de son activité professionnelle et doivent obligatoirement faire partie du patrimoine professionnel. Il s'agit notamment des biens affectés par nature (fonds de commercial, droit de présentation de la clientèle..)
  - les biens, droits et obligations ou sûretés dont l'entrepreneur individuel est titulaire, qui sont **utilisés** pour l'exercice de son activité professionnel, sans pour autant y être nécessaire. Il s'agit notamment des biens à usage mixte (véhicule…).

- **b. Compte bancaire séparé :** le loi ne fait pas obligation à l'entrepreneur individuel d'ouvrir un compte bancaire séparé pour l'exercice de son activité. Toutefois, cette obligation s'applique toujours pour les micro-entrepreneurs dont le chiffre d'affaires annuel dépasse 10 000 € pendant deux années consécutives ***(Art. L613-10 du Code de la Sécurité Social).***

- **c. Créanciers professionnels :** l'entrepreneur individuel n'est tenu de remplir son engagement à l'égard de ses créanciers dont les droits sont nés à l'occasion de son exercice professionnel.
  Les dettes dont il est redevable envers les organismes de recouvrement des cotisations et contributions sociales sont des dettes nées à l'occasion de son exercice professionnel.
  La limitation du gages des créanciers professionnels au patrimoine professionnel de l'entrepreneur individuel s'applique aux créances postérieurs au 15 Mai 2022 ***(Art. L526-22 du Code de Commerce).***

- **d. Créanciers personnels :** seul le patrimoine personnel de l'entrepreneur individuel constitue le gage général des créanciers dont les droits ne seront pas nés à l'occasion de son exercice professionnel ***(Art. L526-22 du Code de Commerce).***

- **e. Procédures civiles d'exécution :** en cas de mesure conservatoire sur l'un de ses biens, l'entrepreneur individuel peut, s'il conteste l'inclusion ou non du bien dans le périmètre du droit de gage général du créancier, le prouver.
  La preuve de la composition des patrimoines peut résulter des documents comptables (bilan) de l'entrepreneur individuel notamment ***(Art. L123-12 du Code de Commerce).***

- **f. Renonciation à la limitation du gage des « créanciers professionnels » :** sur demande écrite de l'un d'eux, pour un engagement spécifique dont le créancier doit rappeler le terme et le montant qui doit être déterminé.

- **g. Cas des biens communs :** le bien commun peut intégrer le patrimoine professionnel de l'entrepreneur individuel sans que son conjoint ait nécessairement donné son accord ***(Art. L526-26 du Code de Commerce).***

- **h. Cessation d'activité :** lorsque l'entrepreneur individuel cesse son activité, le patrimoine professionnel et le patrimoine personnel sont réunis. Il en est de même en cas de décès ***(Art. L526-22 du Code de Commerce).***
  L'administration fiscale peut saisir l'ensemble des biens de l'entrepreneur individuel pour le recouvrement de l'impôt sur le revenu, les prélèvements sociaux (sauf en cas d'option pour l'impôt sur les sociétés) et la taxe foncière. En revanche, les dettes dont l'entrepreneur individuel est redevable auprès des organismes de recouvrement des cotisations et contributions sociales ne relèvent que du patrimoine professionnel.

La séparation des patrimoines s'effectuera automatiquement, sans démarche administrative ou information des créanciers.

1831 Transmission universelle du patrimoine professionnel

La loi permet à l'entrepreneur individuel de donner, vendre ou apporter son patrimoine professionnel à une société ***(Art. L526-31 du Code de Commerce).***

Il peut céder à titre onéreux, transmettre à titre gratuit ou apporter en société l'intégralité de son patrimoine professionnel, sans même procéder à la liquidation celui-ci sous certaines conditions ***(Art. L526-30 du Code de Commerce) :***

- le patrimoine professionnel ne peut être scindé (intégralité du patrimoine professionnel) ;
- l'actif du patrimoine professionnel doit permettre de faire face au passif exigible de ce patrimoine, en cas d'apport à une société nouvellement créée ;
- l'auteur du transfert et le bénéficiaire ne doivent pas avoir fait l'objet d'une faillite personnelle ou d'une condamnation (exercice de fonction publique).

Le transfert du patrimoine professionnel emporte cessions des droits, biens, obligations et sûretés.
Sur le plan fiscal, il s'agit d'une cessation d'activité avec les conséquences fiscales liées.

1832 Suppression de l'EIRL

L'article 6 de la loi prévoit l'extinction progressive du statut du régime de l'EIRL.
Ce statut, institué par la loi 2010-658 du 15 Juin 2010, n'a pas eu le succès attendu, notamment en raison du formalisme qui y est attaché.
De puis le 15 Février 2022, il n'est donc plus possible d'opter pour le statut d'EIRL. Les professionnels exerçant déjà leur activité sous le régime de l'EIRL continue toutefois de bénéficier de ce régime.

Jusqu'alors, si l'entrepreneur individuel exerçait son activité professionnelle avant d'opter pour le régime de l'EIRL, il pouvait justifier son patrimoine affecté avec le bilan de son dernier exercice clos depuis moins de 4 mois à la date de dépôt de la déclaration d'affectation. Ces éléments étaient compris dans le premier exercice de l'EIRL.
Aujourd'hui, l'EIRL peut céder son patrimoine affecté à une personne morale ou en fait apport en société, sans maintient de l'affectation. Il est possible de céder ce patrimoine à un entrepreneur individuel soumis au nouveau statut.

Dans le cadre de la réforme du statut de l'entrepreneur individuel, la faculté de créer de nouvelles EIRL est donc supprimée.

1833 Option à l'Impôt sur les Sociétés (IS)

En marge de la loi en faveur des indépendants, **l'article 13 de la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022**, offre la possibilité pour les entreprises individuelles d'opter à l'impôt sur les sociétés.
Afin de maintenir l'ensemble des options ouvertes pour les entrepreneurs individuels quant à leur régime fiscal, l'article 13 de la Loi de Finances pour 2022 permet l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés en optant pour l'assimilation à une EURL ou une EARL, à l'instar des dispositions qui étaient applicables aux EIRL, sans modification de statut juridique.

- **a. Option :** il convient d'envoyer une demande d'option au SIE. La notification de l'option indique la dénomination et l'adresse de l'entreprise individuelle ainsi que les nom et prénom et la signature de l'entrepreneur individuel.
L'option est notifiée avant la fin du troisième mois de l'exercice au titre duquel l'entrepreneur individuel souhaite bénéficier de l'option.

- **b. Dénonciation :** la renonciation doit être adressée au SIE avant la fin du mois précédant la date limite de versement du premier acompte d'IS de l'exercice au titre duquel le professionnel souhaite être de nouveau soumis à l'impôt sur le revenu.
La dénonciation indique la dénomination, l'adresse, le lieu d'établissement principal ainsi que l'indication de l'exercice auquel elle s'applique.

> Attention : L'option pour être assimilé à une EURL (IS) est irrévocable. En revanche, il est possible de décider de renoncer à l'impôt sur les sociétés durant les 5 premiers exercices suivant l'activation de l'option **(Article 350 bis du CGI).**

Lorsque l'entrepreneur individuel opte pour son assimilation à une EURL et donc à l'IS, il doit supporter les charges qui grèvent la dissolution de la société. La liquidation de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL emporte les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise ***(Article 1655 sexies du CGI).***

1834 Mention « EI »
Décret n° 2022-725 du 28/04/2022

Le décret n°2022-725 du 28 Avril 2022 a instauré, en outre, une nouvelle mention obligatoire à inscrire sur les documents commerciaux.
Ainsi, le nom de l'entrepreneur doit désormais être suivi de la mention « Entrepreneur Individuel » ou des initiales « EI » sur les documents suivants **(Article R123-237 du Code de Commerce) :**

- les bons de commande et devis ;
- les contrats (CGV, CGU, contrats de prestations de service) ;
- les bons de livraison ;
- Les factures, les livres de recettes ;
- toutes correspondances liées à l'activité (URSSAF, Administration Fiscale..) ;
- les documents publicitaires ;
- les comptes bancaires dédiés à l'activité professionnelle.

En cas d'absence de l'une de ces mentions, le professionnel s'expose à une amende pouvant aller jusqu'à 750 €.

1835 Accès à l'Allocation Travailleurs Indépendants (ATI)

L'article 11 de la loi donne élargit l'accès à l'ATI (assurance chômage des indépendants) puisque cette allocation est ouverte aux travailleurs indépendants en cessation totale et définitive d'activité pour liquidation ou redressement judiciaire (activité devenue non viable, c'est-à-dire une baisse du revenu fiscal de 30 % d'une année à l'autre), justifiant l'exercice d'une activité non salarié d'une durée minimum de 2 ans, de revenus minimum de 10 000 € sur une des deux années précédentes, d'être inscrit au Pôle Emploi et de disposer, à titre personnel, de ressources inférieures au montant mensuel du RSA pour une seule personne.

L'entrepreneur individuel doit obtenir une attestation indiquant que son activité n'est pas viable économiquement. Cette attestation doit être émise par un « tiers de confiance » qui peut être un expert-comptable ou une personne habilitée par un établissement du réseau consulaire du secteur d'activité en question.

Un délai de carence de 5 ans est prévu entre deux demandes d'ATI.
Son montant varie entre 600 € et 800 € pendant 6 au maximum. Ce montant varie selon le montant moyen annuel des revenus d'activité antérieurs perçus sur la durée d'activité concernée.
Ces dispositions s'appliquent pour ceux qui remplissent les conditions d'ouverture depuis le 1er avril 2022.

1836 Simplification du financement de la formation

La fusion du Fonds d'Assurance Formation des Chefs d'Entreprises Artisanale (FAFCEA) et les Conseils de la Formation des Chambres de Métiers et de l'Artisanat (FAF des CMAR) permet la création d'un seul et unique Fonds d'Assurance Formation (FAF) géré par France Compétences depuis le 1/9/2022, facilitant ainsi l'accès à la formation des indépendants ***(Article 12 de la loi).***

D - ENTREPRISE UNIPERSONNELLE À RESPONSABILITÉ LIMITÉE

1840 Constitution

Constituée par un associé unique, personne physique ou morale, l'Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée (EURL) a un statut similaire à celui de la SARL.
Les statuts de l'EURL doivent être établis par écrit et comporter toutes les mentions requises : forme, durée, dénomination, objet, siège, capital, etc...

Après la signature des statuts, il convient de procéder aux formalités suivantes :
- Insertion dans un journal d'annonces légales,
- Dépôt du dossier d'immatriculation au greffe du tribunal de commerce.

> *Aucun délai n'est prévu pour ces formalités, mais la société n'acquérant la personnalité morale qu'à compter de l'immatriculation, celles-ci sont à effectuer le plus rapidement possible.*

L'EURL doit être désignée par une dénomination sociale, celle-ci doit être précédée ou suivie immédiatement des mots "société à responsabilité limitée" ou des initiales "SARL" ainsi que de l'énonciation du capital social.

1841 Obligations

- **a. Réserve légale :** L'associé d'une EURL est tenu d'affecter une partie du bénéfice social au compte « Réserve Légale » (5% au moins de ce bénéfice). Cette obligation demeure jusqu'à ce que cette réserve atteigne au moins 10% du capital social.

- **b. Dépôt des documents au Greffe du Tribunal de Commerce :** Chaque année, l'associé unique dispose d'un délai de 6 mois à compter de la clôture de l'exercice pour approuver les comptes sociaux. Les comptes devront ensuite être déposés au Greffe du Tribunal de Commerce dans le mois qui suit cette approbation (délai porté à 2 mois si dépôt électronique).
  Les EURL doivent, par ailleurs, respecter l'obligation de dépôt des comptes annuels (tenus selon une comptabilité classique d'engagements) posée par l'***article 44-1 du décret du 23 mars 1967*** (bilan et compte de résultat).

  > *Afin d'éviter une double détermination du résultat des EURL exerçant une activité BNC et imposées à l'IR, il semble intéressant d'opter pour le régime des créances acquises et des dépenses engagées pour l'établissement des comptes fiscaux.*

- **c. Compte courant de l'associé :** Le compte courant de l'associé d'une EURL ne peut normalement pas présenter un solde débiteur ***(Art. L 223-21 du Code de Commerce)***.
  Il convient de comptabiliser les rémunérations de l'associé unique par l'intermédiaire d'un compte de charges du type « Rémunération du dirigeant » sous division d'un compte 641. Cette rémunération, évidemment **non déductible**, est alors à réintégrer fiscalement sur l'annexe n°2035 B. En procédant ainsi, le compte courant d'associé n'est pas impacté **(n° 1843 a. et b.)**.

1842 Régime Fiscal

Le régime fiscal de l'EURL diffère selon que l'associé unique est une personne physique ou une personne morale :

- **a. L'associé unique est une personne physique :** Dans ce cas, la société est soumise au régime fiscal des sociétés de personnes. Les bénéfices sociaux sont donc directement imposables à l'impôt sur le revenu entre les mains de l'associé unique avec possibilité pour l'EURL d'adhérer à ARCOLIB et de faire bénéficier l'associé unique des mêmes avantages qu'un entrepreneur individuel.

L'activité prédomine sur la forme juridique, donc en cas d'exercice d'une activité libérale, les revenus sont imposables dans la catégorie des BNC (sauf option pour l'IS).

> *Depuis le 11 décembre 2016, date d'entrée en vigueur de la **Loi 2016-1691 (Art.124)**, les EURL dont l'associé unique est une personne physique peuvent bénéficier du régime Micro-BNC. Dès lors, les EURL adhérentes à un OGA peuvent bénéficier de la réduction d'impôt pour frais de comptabilité et d'adhésion lorsqu'elles déposent une déclaration contrôlée sur option.*

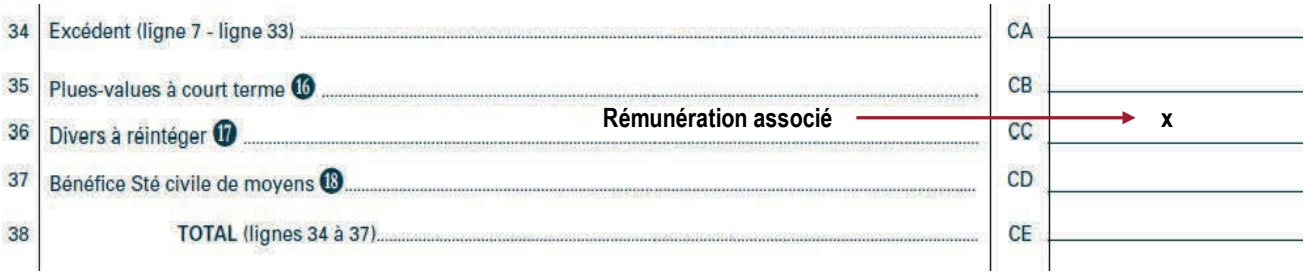
- **b. <u>L'associé unique est une personne morale :</u>** Dans ce cas, quelle que soit la forme juridique de l'associé, la société est de plein droit passible de l'IS sans possibilité d'option pour le régime des sociétés de personnes.
  Précisons qu'une EURL peut désormais avoir pour associé unique une autre EURL ***(Ordonnance n° 2014-863)***.

1843 <u>Présentation de la 2035</u>

- **a. 2035-A :**



- **b. 2035-B :**



- **c. 2035-Suite :**



Comme toute société, le tableau III "Répartition des résultats entre les associés" de la déclaration n°2035-suite doit être complété :

Report du résultat

En pratique, les charges individuelles de l'associé (frais de véhicule, charges sociales ...) sont généralement déduites sur la 2035-A de l'EURL. Elles peuvent néanmoins être déduites sur l'annexe des frais personnels de l'associé.

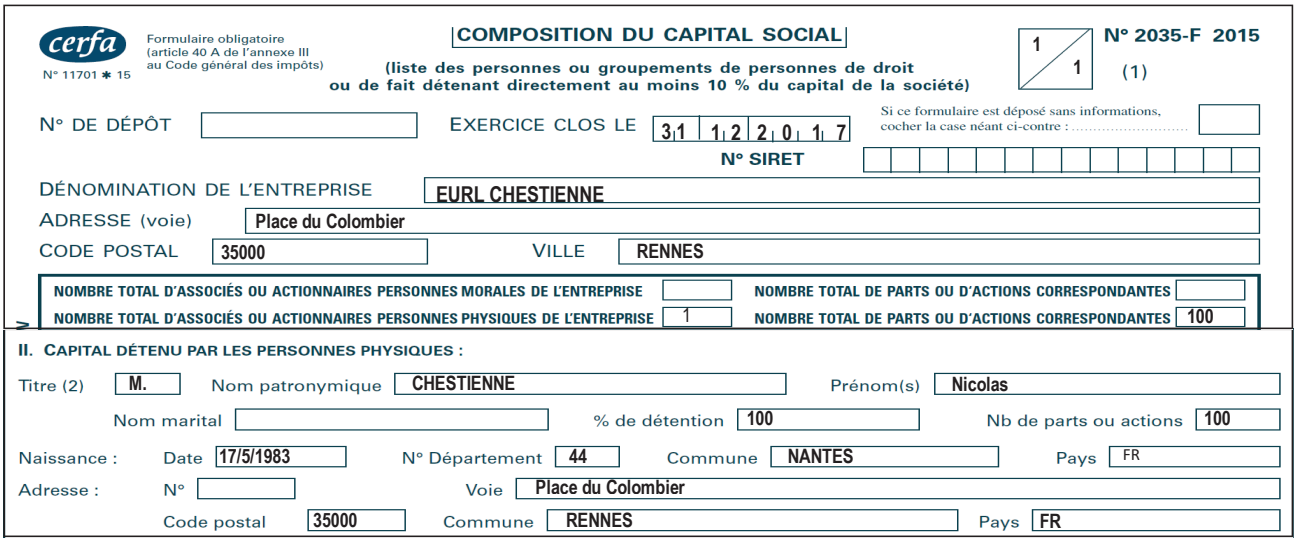
III - RÉPARTITION DES RÉSULTATS ENTRE LES ASSOCIÉS (tableau réservé aux sociétés) D

Nom, Prénom, domicile des associés	Part dans les résultats en %	Répartition du résultat fiscal – Quote-part du résultat	Répartition du résultat fiscal – Charges professionnelles individuelles	Répartition du résultat fiscal – Montant net	Répartition de la plus-value nette à long terme
M. CHESTIENNE Nicolas Place du Colombier 35 000 RENNES	100 %	40 000	X	40 000	
Totaux	100	40 000			

Quote part du résultat
- Charges professionnelles individuelles
= Montant net
⇨ à reporter sur la déclaration n° 2042-C-Pro de l'associé unique

- **d. 2035-F :**

Le décret du 21 Mars 2000, modifiant l'art.40 A de l'annexe III du CGI, a par ailleurs institué, pour les personnes morales, l'obligation de joindre à la 2035 une liste indiquant la répartition du capital social entre les associés détenant au moins 10% du capital (2035-F). Cette annexe doit donc également être complétée pour les EURL.



cerfa N° 11701 ✱ 15 — Formulaire obligatoire (article 40 A de l'annexe III au Code général des impôts)

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 2015 — 1/1 (1)

N° DE DÉPÔT

EXERCICE CLOS LE 31 12 2017

Si ce formulaire est déposé sans informations, cocher la case néant ci-contre :

N° SIRET

DÉNOMINATION DE L'ENTREPRISE : EURL CHESTIENNE

ADRESSE (voie) : Place du Colombier

CODE POSTAL : 35000 VILLE : RENNES

NOMBRE TOTAL D'ASSOCIÉS OU ACTIONNAIRES PERSONNES MORALES DE L'ENTREPRISE : NOMBRE TOTAL DE PARTS OU D'ACTIONS CORRESPONDANTES :

NOMBRE TOTAL D'ASSOCIÉS OU ACTIONNAIRES PERSONNES PHYSIQUES DE L'ENTREPRISE : 1 NOMBRE TOTAL DE PARTS OU D'ACTIONS CORRESPONDANTES : 100

II. CAPITAL DÉTENU PAR LES PERSONNES PHYSIQUES :

Titre (2) : M. Nom patronymique : CHESTIENNE Prénom(s) : Nicolas

Nom marital : % de détention : 100 Nb de parts ou actions : 100

Naissance : Date : 17/5/1983 N° Département : 44 Commune : NANTES Pays : FR

Adresse : N° : Voie : Place du Colombier

Code postal : 35000 Commune : RENNES Pays : FR

1844 Comptabilisation

- **a. Comptabilisation de la rémunération de l'associé :**

Compte	Libellé	Débit	Crédit
641100	Rémunération dirigeant	2 500	
512	Banque		2 500

- **b. Comptabilisation de la réserve légale :**

Cette comptabilisation est effectuée après l'Assemblée Générale.

Exemple : ***Capital social = 100 000 €***
Réserve légale déjà affectée = 8 500 €

Compte	Libellé	Débit	Crédit
120	Résultat	35 400	
1061	Réserve légale		1 500 (1)
110	Report à nouveau		33 900

(1) La dotation théorique à la réserve est de 1 770 € (35 400 x 5 %). Néanmoins, étant plafonnée à 10 % du capital, elle ne peut être supérieure à 1 500 € [**Plafond** (100 000 x 10 % = 10 000 €) - **Déjà affectée** (8 500 €) = **1 500 €**]

1845 Associé

- **a. Statut :** Comme tout associé d'une société relevant du régime fiscal des sociétés de personnes, l'associé d'une EURL est imposé à l'IR à raison des bénéfices sociaux.

> *Sa rémunération ne constitue pas une charge d'exploitation mais une attribution du bénéfice de la société.*

Lorsque l'EURL a opté à l'IS, le statut de l'associé est celui du gérant majoritaire de SARL.

> *Sa rémunération est déductible du bénéfice social et imposable dans la catégorie des traitements et salaires* - ***Art. 62 du CGI***

- **b. Responsabilité :** La responsabilité de l'associé unique est, en principe, limitée au montant de ses apports. Il existe toutefois de nombreuses exceptions :
  - Engagement financier incohérent avec les exigences économiques du projet
  - Faute de gestion
  - Demande d'une caution personnelle par les établissements financiers
  - Limitation écartée en cas de redressement ou liquidation judiciaire

- **c. Le Régime social du gérant diffère selon la fonction qu'il occupe :**
  - La fonction de gérant est occupée par l'associé unique : Dans ce cas l'associé relève du **régime des TNS**.
  - La fonction de gérant est occupée par un tiers : Dans ce cas l'associé relève du **régime des TNS** à condition qu'il **exerce une activité professionnelle réelle au sein de la société**.
    Le gérant non associé est quant à lui normalement titulaire d'un contrat de travail et relève donc du **régime général des salariés**.

SECTION N° 2 GROUPEMENTS DE MOYENS

A - CONTRAT D'EXERCICE À FRAIS COMMUNS

1850 **Définition**

Ce contrat a pour but la seule mise en commun de certaines dépenses professionnelles sans partage des honoraires. Chaque partie exerce son activité professionnelle individuellement et perçoit donc directement les honoraires liés aux prestations qu'elle effectue.

1851 **Contrat**

Le Contrat d'Exercice à Frais Communs n'est pas constitutif d'une société même s'il s'apparente par son objet à la Société Civile de Moyens. Son organisation est plus souple qu'une SCM dont l'objet est plus large.

Principales clauses du contrat :
- modalités de mise en commun et d'utilisation des moyens ;
- répartition des charges ;
- sort des biens acquis en indivision ;
- durée et causes d'extinction du contrat.

1852 **Imposition des revenus**

Ce contrat n'entraîne aucune conséquence fiscale particulière, chaque partie étant soumise personnellement à l'impôt sur son résultat.
La limite de 77 700 € (seuil 2023 à 2025), pour l'application du régime Micro-BNC, est appréciée individuellement.

> *Il convient de joindre, en annexe à la déclaration de chaque associé, un état détaillant les charges communes et leurs quotes-parts rapportées sur la déclaration.*

1853 **TVA**

Normalement non assujettie à la TVA, la répartition des dépenses doit cependant être effectuée très exactement en fonction des dépenses réelles engagées. En cas de **répartition forfaitaire** : imposition à la TVA.

> *La mise à la disposition, par un associé, de locaux meublés ou d'installations professionnelles, à ses co-contractants, constitue une opération passible de la TVA (location de locaux nus ⇨ non imposable à la TVA, sauf option).*

1854 **Contribution Économique Territoriale**

Elle est établie individuellement au nom de chaque associé.

B - SOCIÉTÉ CIVILE DE MOYENS

1860 **Définition**

L'objet de la SCM est la mise en commun du personnel, du matériel, des locaux et de tous les autres éléments nécessaires à l'exercice de l'activité de ses membres qui conservent par ailleurs leur indépendance.

La SCM **ne peut exercer elle-même la profession**. Il n'y a pas de partage de la clientèle. La SCM étant constituée librement, la répartition des frais généraux se fait conformément à l'accord intervenu entre les associés - ***Cass. Civ 25-2-1992***.

Les associés, personnes physiques ou personnes morales indéfiniment et conjointement responsables, ne peuvent être que des membres d'une profession libérale.

A noter que conformément à ***l'article 36 de la Loi n°66-879 du 29/11/1966 relative aux sociétés civiles professionnelles,*** « les personnes physiques ou morales exerçant des professions libérales, peuvent constituer entre elles des sociétés civiles ayant pour objet exclusif de faciliter à chacun de leurs membres l'exercice de son activité ».
Par conséquent, une SCM ne peut pas être associée d'une autre SCM, l'objet de la SCM n'étant pas l'exercice de la profession mais la prestation de services ou la fournitures de moyens.

1861 Fonctionnement

La SCM ayant pour objet la mise à disposition de moyens nécessaires pour l'exercice de la profession de ses associés, son activité peut être assimilée à une activité de fournitures de services, ce qui devrait entraîner son assujettissement à l'IS.
Toutefois, l'***article 239 Quater A du CGI*** précise qu'une SCM n'est jamais soumise à l'IS, même si celle-ci adopte le statut de coopérative ; elle ne doit cependant pas s'écarter de son objet légal c'est à dire la mise à disposition de moyens pour ses associés.

> *Bien qu'aucune option pour l'IS ne soit possible (**Art. 239, I du CGI**), les SCM peuvent être assujetties à l'IS si elles mettent des moyens à la disposition de tiers non associés moyennant rémunération, mais uniquement, selon l'Administration, lorsque ces opérations représentent **plus de 10%** des recettes totales **(BOI-IS-CHAMP-20-10-20 § 20)**.*

1862 Modalités d'imposition

- **a. Obligations déclaratives :**
  - Dépôt d'une déclaration N° 2036 au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er Mai de chaque année.
  - Présentation d'un bilan si CA > 54 000 €, sauf pour les SCM composées exclusivement de membres titulaires de BNC qui en sont dispensées.

- **b. Détermination des résultats :** Les associés peuvent déduire du bénéfice réalisé dans le cadre de leur activité professionnelle les sommes versées à la SCM en l'acquit des dépenses nécessitées par l'exercice de leur profession. Ne sont donc pas déductibles les sommes versées à titre d'apport pour l'acquisition d'immobilisations ou d'avances en compte courant afin de constituer un fond de trésorerie.
  La déduction est limitée **au montant des remboursements réellement effectués par l'associé**.

  > *Cas particulier des Médecins pratiquant la déduction forfaitaire de 2 % :*
  > *Les frais de réception de la SCM doivent apparaître sur la 2036. Par contre, ils ne peuvent pas être comptabilisés en charges dans la comptabilité des associés optant pour le forfait de 2% (à comptabiliser dans le compte de l'exploitant «108 000»).*

  En cas de dissolution d'une SCM, la Cour de Cassation, par un jugement du 9 janvier 2019, rappelle que les associés sont tenus aux frais et aux charges de cette dernière jusqu'au jour de sa liquidation. ***(Cass. Com. n° 17-17141 du 9/1/2019).***

- **c. SCM composée exclusivement de membres titulaires de BNC :** Bénéfice social déterminé suivant les règles applicables en matière de BNC dans le cadre du régime de la déclaration contrôlée.
  - Comptabilité d'encaissement,
  - Tenue d'un livre-journal et d'un registre des immobilisations.

  > *Possibilité d'opter pour le régime Créances-Dettes même si tous les associés sont imposables au titre des BNC.*

  Dépôt d'une déclaration N° 2036 obligatoire quel que soit le montant des recettes réalisées par la SCM.

  Si les associés sont imposés à titre personnel selon le régime de la déclaration contrôlée, la quote-part du résultat de la SCM doit être ajoutée ou retranchée (selon qu'il s'agisse d'un bénéfice ou d'un déficit) de leur propre résultat fiscal sur la 2035.

  Si les associés sont imposés à titre personnel selon le régime micro-BNC, la fraction du résultat de la SCM ne doit pas être prise en compte pour la détermination de leurs revenus personnels, mais doit être déclarée séparément sur la 2042 sous la rubrique « Revenus non commerciaux professionnels – Régime de la déclaration contrôlée ». Par contre, leur quote-part de charges n'est pas déductible des recettes.

- **d. SCM composée de membres titulaires de BNC et de membres titulaires de BIC :** Double détermination du résultat de la société.
  - imputation de charges et d'un résultat « Recettes-Dépenses » aux associés BNC.
  - imputation de charges et d'un résultat « Créances-Dettes » aux associés BIC.

- **e. Imposition des plus-values :** Les plus ou moins-values professionnelles constatées par la SCM à l'occasion de la cession de ses immobilisations sont déterminées dans les conditions de droit commun.
  Pour les titulaires de BNC associés, les parts de SCM constituent un élément d'actif par nature ***(Art 93-5 du CGI)***. Les frais d'acquisition de ces parts sont donc déductibles et la plus-value dégagée lors de la cession de celles-ci est imposable selon le régime des plus-values professionnelles.
  En cas de cession d'un immeuble inscrit au patrimoine professionnel de la SCM : Application de l'***article 151 septies B du CGI***. **(n°2680)**

  Les autres plus-values peuvent bénéficier d'une exonération en application de l'***article 151 septies du CGI.*** **(n° 2640)**
  L'appréciation du seuil d'exonération des plus-values réalisées par une SCM est opérée en tenant compte du montant global des recettes de la société c'est-à-dire :
  - remboursements des frais et charges supportés pour le compte des associés,
  - sommes reçues des tiers non associés à raison d'opérations à caractère commercial.

  BOI-BNC-SECT-70-20 § 170
  Pour l'associé, il convient, pour apprécier l'application de l'article 151 septies, de cumuler ses recettes personnelles à la quote-part des recettes en provenance de tiers non associés de la SCM ***(BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20 § 640)***.

- **f. Associé sortant d'une SCM :** Au niveau d'une SCM, lors d'un départ d'un associé, il convient d'établir une situation provisoire à la date de cessation de l'associé sortant de la SCM, en tenant compte des dépenses payées et des recettes encaissées.
  Cette situation permet ainsi d'affecter, à l'associé sortant, sa quote-part des charges à déduire dans sa déclaration à déposer dans les 60 jours de la cessation. Celle-ci n'est effectivement pas à déclarer à l'Administration.
  La déclaration annuelle de la SCM (imprimé 2036) fera à nouveau apparaître cet associé pour les seuls montants déterminés par cette situation provisoire… Cette dernière, effectuée pour l'exercice complet, sera à télétransmettre.

1863 TVA

L'***article 261 B du CGI*** exonère de la TVA **les services rendus par la SCM à ses associés** à la double condition que :
- ces services concourent directement et exclusivement à la réalisation d'opérations exonérées ou exclues du champ d'application de la TVA,
- les sommes réclamées aux associés correspondent exactement à la part leur incombant dans les dépenses communes.

- **a. Conditions d'exonération à la TVA :**

  - Les associés doivent exercer une activité exonérée

  Certains associés peuvent être redevables de la TVA pour certaines de leurs opérations. La SCM continue de bénéficier de l'exonération de TVA dès lors que, au niveau de l'associé, les recettes donnant lieu au paiement de la taxe sont inférieures à 20 % des recettes totales - ***BOI-TVA-CHAMP-30-10-40 § 70*** **(n° 1863 b.)**.

  - Services rendus à des tiers

  Selon l'Administration, lorsque la SCM rend des services à des tiers, il est admis que l'exonération de TVA soit maintenue pour les services rendus aux associés à condition qu'elle soumette les prestations des tiers à la TVA, dans les conditions de droit commun.
  Toutefois, selon l'Administration, si les recettes provenant des tiers, pour un service déterminé, sont supérieures ou égales à 50 % du montant total des recettes pour cette prestation, la SCM doit soumettre à la TVA l'ensemble des recettes afférentes à cette prestation, **y compris celles réclamées en remboursement aux associés** ***(BOI-TVA-CHAMP-30-10-40 § 130)***.
  Selon le Conseil d'Etat, une SCM ne perd pas le bénéfice de l'exonération prévue à l'article 261 B du CGI pour les services rendus à ses associés lorsqu'elle rend des services à des tiers. Ces dernières prestations sont seulement soumises à la TVA dans les conditions de droit commun.
  Le Conseil d'Etat ne fixe pas de seuil au-delà duquel les services rendus à des tiers font perdre le bénéfice de l'exonération pour les services rendus aux associés.
  CE du 8 Juillet 2002 - N°212867

  > *Pour être exonérés de TVA, les services rendus doivent concourir directement et exclusivement à la réalisation d'opérations exonérées ou exclues du champ d'application de la TVA.*

  - Sommes réclamées aux associés :

  Les sommes réclamées aux associés doivent correspondre exactement à la part leur incombant dans les dépenses communes.

  > *La répartition des dépenses de la SCM en fonction des honoraires des associés n'est pas qualifiée de « clé de répartition » valable et fait donc **échec** à l'exonération de TVA*

- **b. Assujettissement :** Lorsqu'un associé de la SCM est redevable de la TVA sur plus de 20 % de ses recettes annuelles, la SCM perd le bénéfice de l'exonération de TVA à compter du 1er Janvier de la même année.
  Cependant, pour la première année au cours de laquelle les recettes taxables réalisées par un des associés ont franchi la limite de 20 %, l'exonération n'est pas remise en cause à la double condition que :
  - le dépassement ne résulte pas d'un changement intervenu dans la nature et les conditions d'exercice de l'activité de l'associé,
  - l'associé en cause ne fait plus partie de la société à compter du 1er Janvier de l'année suivante.
  BOI-TVA-CHAMP-30-10-40 § 60

  > *Lorsque l'activité soumise à la TVA de l'associé en cause présente tous les caractères d'autonomie liés à l'obligation de sectorisation, il est possible d'admettre que cet associé puisse faire partie du groupement au titre du secteur d'activité distinct regroupant les opérations exonérées* ***(BOI-TVA-CHAMP-30-10-40 § 70)****.*

  Les recettes de la société tenant compte des remboursements des frais et charges supportés pour le compte des associés, la TVA collectée sera donc effectivement calculée **sur les versements effectués** par chacun des associés.

  > *La SCM doit dans ce cas établir une facture à l'associé pour que ce dernier puisse récupérer la TVA*

À noter que la SCM peut se prévaloir du bénéfice de la Franchise en base de TVA, le cas échéant...

- **c. Obligations déclaratives**

SCM EXONÉRÉE DE TVA	SCM SOUMISE À TVA
· Dépôt d'une déclaration 2036 uniquement	· Dépôt d'une déclaration 2036 · Imposition selon le régime simplifié de TVA (option réel normal possible) · Versement d'acomptes semestriels · Dépôt d'une CA12 chaque année

1864 Contribution Économique Territoriale

- **a. Principe :** Les SCM sont imposables en leur nom propre dans les conditions de droit commun. Il convient de préciser que chaque associé reste imposable à la CET dès lors qu'il exerce une activité imposable ***(BOI-IF-CFE-10-10-10 § 50).***
  Par ailleurs, en application de l'article 1586 ter du CGI, l'assujetti à la CVAE se définit selon les mêmes principes que l'assujetti à la CFE.

- **b. Taxation**
  - Au nom de la SCM :

  Les bases taxables de la SCM à la CFE comprennent la valeur locative des locaux à usage non privatif des membres de la SCM dont elle assure la gestion et l'entretien (local secrétariat, salle d'attente servant à tous les associés, …) - ***BOI-IF-CFE-20-20-10-10 § 50***.
  - Au nom des associés :

  Les bases taxables de chaque membre de la SCM à la CFE correspondent à la valeur locative des seuls locaux dont chacun a la jouissance (bureau personnel, salle d'attente personnelle,…).

  > *Les SCM composées exclusivement d'associé(e)s bénéficiant d'une exonération Permanente de Contribution Économique Territoriale, et donc de Cotisation Foncière des Entreprises (sages-femmes notamment),* ***ne bénéficient pas*** *de l'exonération liée à l'activité de ses membres* ***(Réponse de l'Administration du 20 Novembre 2012)****.*
  > *La SCM doit donc s'acquitter de cette Cotisation.*
  > *L'exonération permanente de ses associé(e)s n'est alors que partielle …*

- **c. Obligations déclaratives :** Pour l'imposition à la CFE, deux catégories de situations donnent lieu au dépôt d'une déclaration :
  BOI-IF-CFE-30
  - En cas de création ou de changement d'exploitant :

  L'imprimé 1447-C est à déposer au plus tard le 31 décembre de l'année de création ou de changement.
  - Lorsque la consistance des locaux a varié ou que l'un des éléments a été modifié au cours de la période de référence :

  L'imprimé 1447-M est à déposer au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er Mai de l'année précédant celle de l'imposition à la CFE.

  > Lorsqu'un associé d'une Société Civile de Moyens est assujetti à la CVAE à titre personnel (recettes provenant d'une activité imposable à la CVAE supérieures à 152 500 €), les charges communes qu'il rembourse au groupement constituent un paiement de services extérieurs déductible de la valeur ajoutée (*Rappel : Imposition réelle seulement si recettes supérieures à 500 000 €).* ***BOI-CVAE-BASE-20 § 250***
  > *Un document Excel de retraitement de ces données est disponible sur www.arcolib.fr*

1865 **Location d'un immeuble à la SCM par l'un de ses associés**
CE n° 208672 du 6 Avril 2007

En cas de location d'un immeuble à la SCM par l'un de ses associés, les effets fiscaux sont les suivants :
- Réintégration du local dans le patrimoine privé de l'associé (si local inscrit à l'actif professionnel) ;
- Imposition des loyers en Revenus Fonciers ;
- Charges d'intérêts et amortissements afférents à ce local non déductibles des BNC.

1866 **Traitement comptable et fiscal au niveau des associés**

En principe, chaque associé effectue des versements à la SCM en numéraire, afin de couvrir les dépenses de la SCM.
L'apport en numéraire à la SCM, tout au long de l'année, ne constitue pas une charge déductible mais une avance de frais. Il convient donc, au niveau de la comptabilité de l'associé, de comptabiliser les versements dans un compte de tiers.

Exemple :
Le compte 467 de la SCM présente un solde débiteur de 1 000 € au 1er Janvier N ***(Excédent de versement au 31 Décembre N-1)***
Apports de 500 € tous les mois par l'associé,
Soit un remboursement annuel de 500 € x 12 mois = ***6 000 €****,*
En fin d'année, il conviendra de comparer la quote-part de charges de la SCM pour savoir si les apports de l'associé sont suffisants (gage de la déductibilité de cette quote-part de charges) de la manière suivante :

- **a. Comptabilisation d'un apport :**

Compte	Libellé	Débit	Crédit
467	SCM	500	
512	Banque		500

En cas d'apports pour financer une immobilisation, il semble préférable de créer un sous-compte, par exemple 4671 « SCM Apports » (ce compte peut servir également à différencier la part du capital d'emprunt de la SCM remboursée par l'associé).

- **b. En fin d'année :**

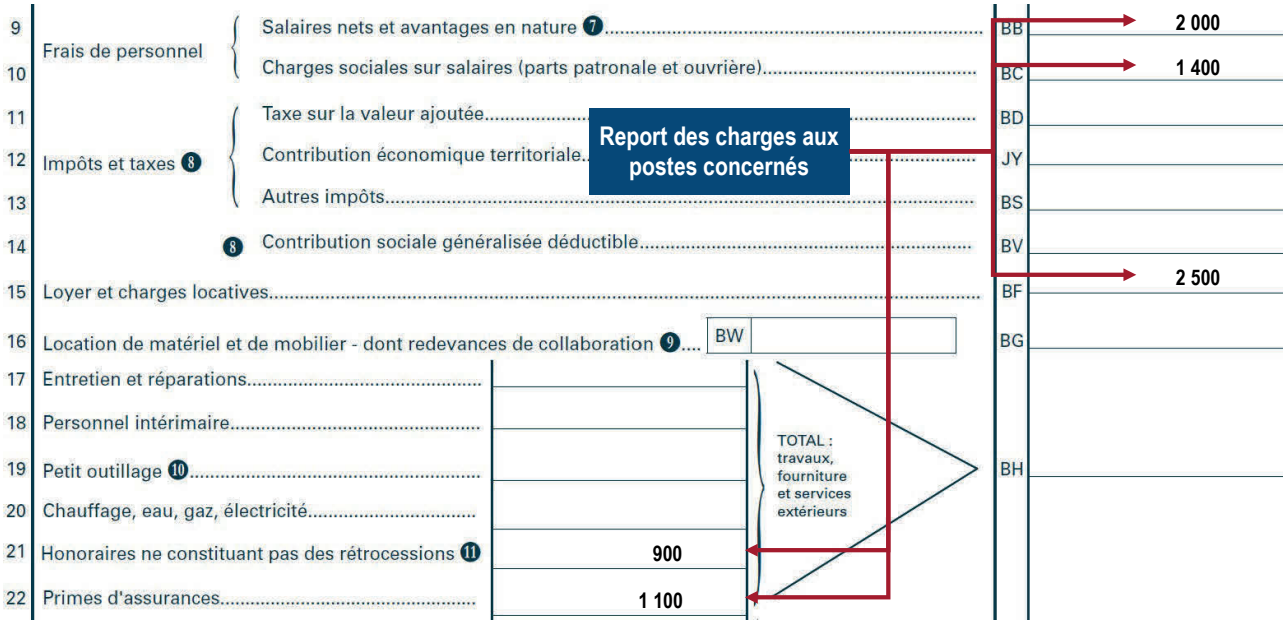
Compte	Libellé	Débit	Crédit
64112	Salaires nets	2 000	
6412	Charges sociales	1 400	
6132	Loyers	2 500	
6226	Honoraires	900	
616	Assurances	1 100	
681	Dotation aux amortissements	600	
467	SCM		7 900
4671	SCM APPORTS		600

☞ ***Dans le cas présent, le compte 467 est créditeur pour 900 € au 31/12/N. Il en résulte une insuffisance de versement (extrait de la balance générale au 31/12/N) :***

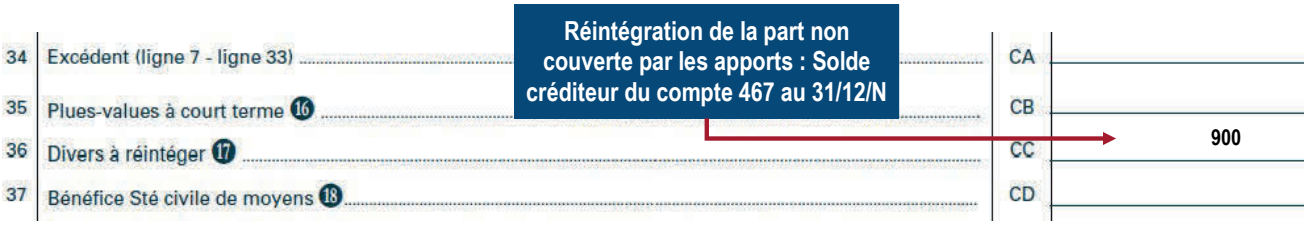
Compte		Solde au 1/1/N		Mouvements		Solde au 31/12/N	
N°	Libellé	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
467	SCM	1 000		6 000	7 900		900

Cette insuffisance de versement a pour effet de rendre cette partie de charges SCM NON DÉDUCTIBLE (***BOI-BNC-SECT-70-20 § 250***).

- Sur la déclaration n° 2035-A :

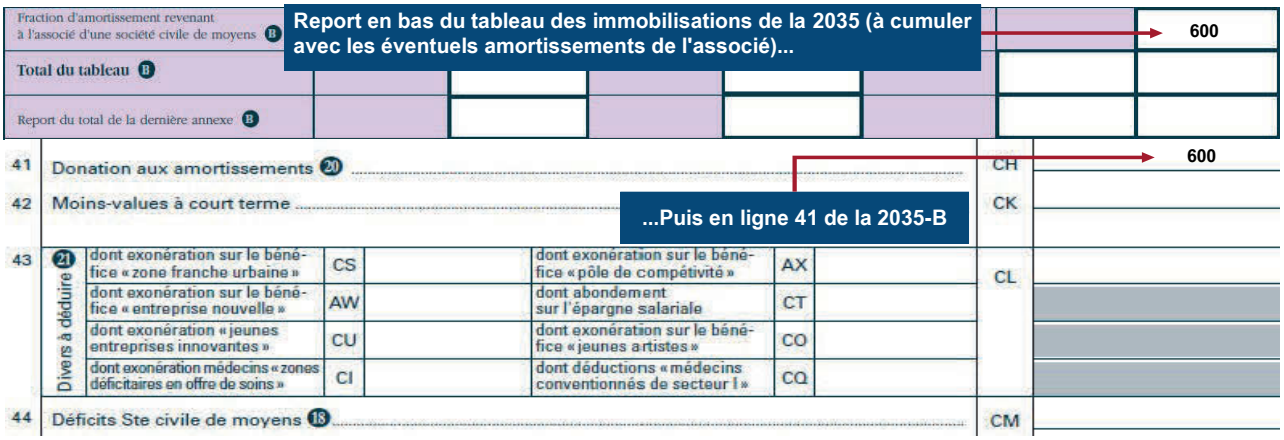


- Sur la déclaration n° 2035-B :

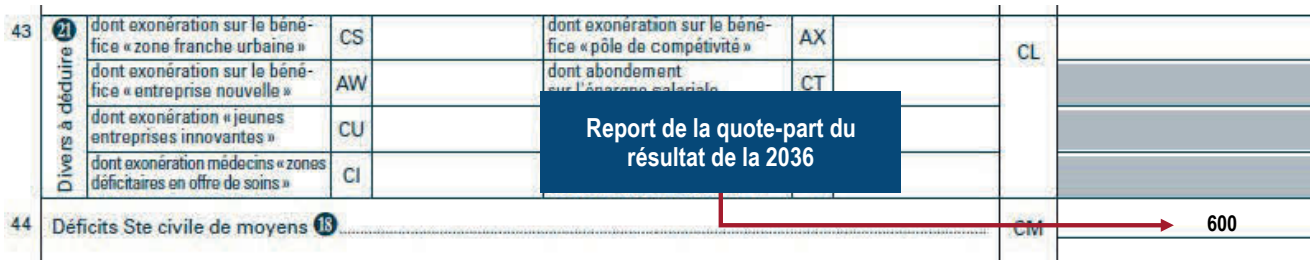


Sur sa déclaration n° 2035 de N+1, le professionnel pourra déduire cette insuffisance en la reportant en ligne 43 "Divers à déduire"

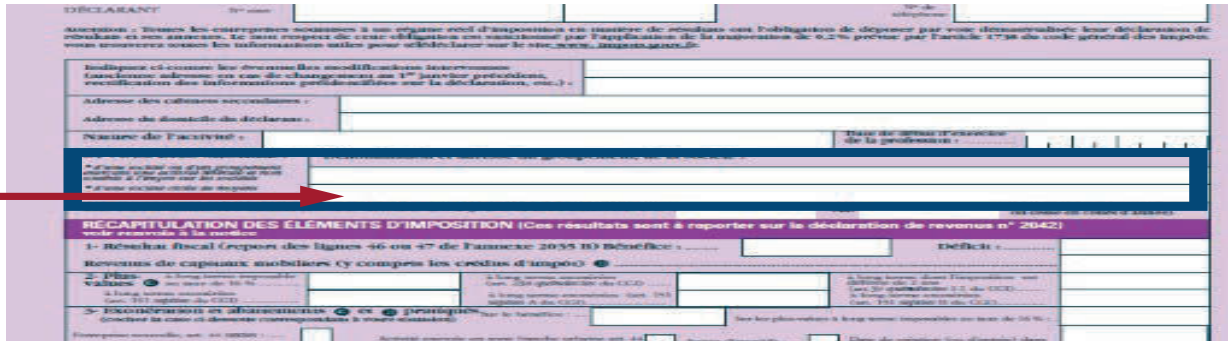
- **c. Cas particulier des amortissements :** Le mode opératoire diffère sur la déclaration n° 2035 de l'associé selon la méthode de leur répartition au niveau de la SCM.
  - Répartition en fonction de l'usage réel **(n° 1868 c)**



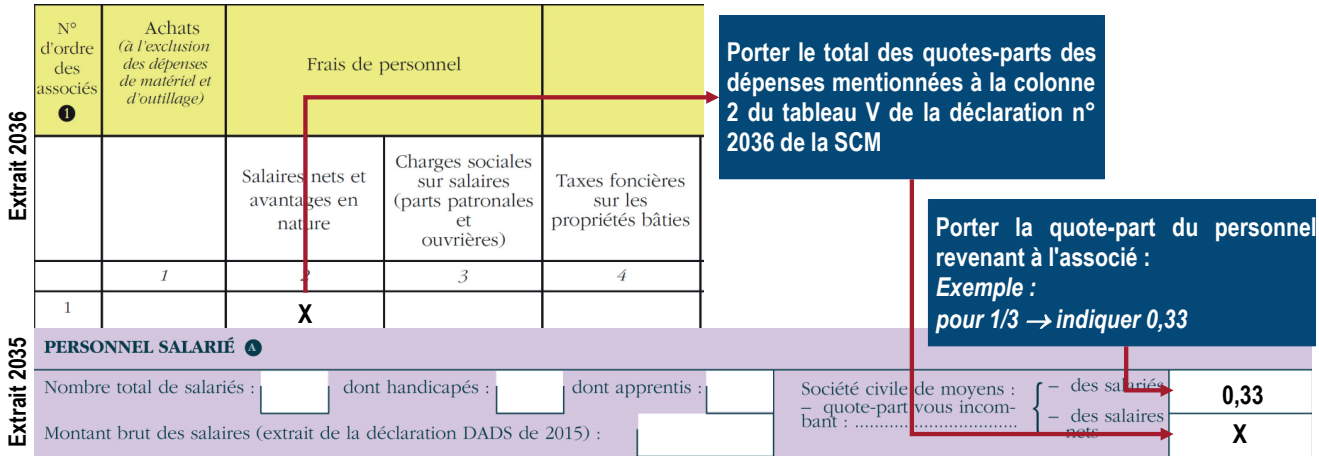
- Répartition en fonction des droits sociaux **(n° 1868 d)**



▪ **d. Première page de la 2035 :** Les membres de SCM doivent le signaler en première page de leur déclaration n° 2035 en précisant la dénomination et l'adresse de la société :



▪ **e. SCM employant des salariés :** Les professionnels membres d'une SCM qui emploie du personnel salarié doivent le préciser en remplissant le cadre spécifique de la seconde page de la 2035.



▪ **f. Inscription des parts sociales à l'actif professionnel :** Les parts de SCM détenues par les associés constituent des éléments d'actifs par nature ***(Art. 93, 5 du CGI)***. Par conséquent, celles-ci doivent obligatoirement être inscrites au registre des immobilisations :

- pour la valeur de souscription (associés d'origine)
- pour le prix de revient des parts (associés entrant en cours d'existence de la SCM)

Ces parts doivent également être comptabilisées au débit d'un compte de classe 2 (Immobilisations incorporelles)

1867 Traitement comptable et fiscal au niveau de la SCM

▪ **a. Comptabilisation d'un apport :**

Compte	Libellé	Débit	Crédit
512	Banque	500	
701	Recettes en provenance des associés		500

▪ **b. En fin d'année :** Il est procédé à la régularisation des remboursements des frais des associés, afin de faire correspondre les produits (compte 701000) avec les charges (hors amortissements si recours au déficit au niveau de la SCM), par le biais :

- d'un « produit à recevoir » en cas d'insuffisance de versement :

Compte	Libellé	Débit	Crédit
455	Associé	X	
701	Recettes en provenance des associés		X

- d'un « produit constaté d'avance » en cas d'excédent de versement :

Compte	Libellé	Débit	Crédit
701	Recettes en provenance des associés	X	
455	Associé		X

CONSÉQUENCES : le solde du compte 701 doit correspondre au total des charges affectées ET la situation débitrice ou créditrice des comptes courants des associés n'influence donc nullement la détermination du résultat fiscal de la SCM.

▪ **c. Répartition des amortissements en fonction de l'usage réel**

- Première page de la déclaration 2036 :

I – DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL

	Bénéfices non commerciaux – Colonne I	Bénéfices industriels et commerciaux et bénéfices non commerciaux "créances-dettes" – Colonne II
1 - Dépenses réparties entre les associés	x	Dont amortissement
2 - Autres dépenses		
3 - Charges payées d'avance		–
4 - Fournisseurs et charges à payer		+
5 - Dotations aux amortissements	Ø	Ne pas compléter
6 - Dotations aux provisions		
7 - Pertes		
8 - Divers à déduire		
I - Total des charges		
9 - Remboursements par les associés	x	
10 - Autres produits		
11 - Profits		
12 - Divers à réintégrer		
II - Total des produits		
13 - Bénéfice fiscal (II -I)		
14 - Perte fiscale (I - II)	0	
15 - Montant des plus-values nettes à long terme à 16 %		
16 - Montant des moins-values nettes à long terme à 16 %		

- Tableau des immobilisations :

Nature des immobilisations 1	Date d'acquisition 2	Base amortissable 3	Montant des amortissements antérieurs 4	Taux d'amortissement 5	Montant des dotations de l'exercice 6	En cas de cession en 2015 – Date de cession 7	En cas de cession en 2015 – Prix de cession 8
Matériel	**1/1/N-1**	**6 000**	**1 200**	**20 %**	**1 200**		
				Total des amortissements	**1 200**	(1)	

(1) dont fraction répartie entre les associés à reporter colonne 23 cadre V : **1 200**

(1) dont fraction non répartie entre les associés à reporter ligne 5 cadre I :

- État détaillé de répartition des charges entre les associés :

N° d'ordre des associés ❶	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			22	23	24
1							1 000	
2							200	

Report des amortissements en fonction de l'usage réel de chacun des associés

Lors du départ d'un associé, afin d'éviter de pénaliser cet associé sortant d'une possible déduction à laquelle il aurait participé, il peut être prévu, dans un écrit, de considérer les amortissements comme répartis entre les associés, permettant ainsi leur répartition en fonction de leur usage, et non en fonction des droits au 31 Décembre

- **d. Répartition des amortissements en fonction de l'usage réel :** Si les amortissements ne sont **pas répartis** entre les associés, la quote-part de la dotation aux amortissements n'est pas prise en compte dans le total des dépenses (ligne 1) et la déclaration N°2036 se présente ainsi (dans le cas où il n'existe ni d'autres produits et ni d'autres charges).
  Cette méthode permet de répartir les amortissements, devenant un déficit, non pas en fonction de l'utilisation des immobilisations, mais au prorata des droits de chaque associé dans la SCM.

  - Première page de la déclaration 2036 - *sur le même exemple que précédemment* :

I — DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL

	Bénéfices non commerciaux — Colonne I	Bénéfices industriels et commerciaux et bénéfices non commerciaux "créances-dettes" — Colonne II
1 - Dépenses réparties entre les associés		
2 - Autres dépenses		
3 - Charges payées d'avance		–
4 - Fournisseurs et charges à payer		+
5 - Dotations aux amortissements	1 200	
6 - Dotations aux provisions		
7 - Pertes		
8 - Divers à déduire		
I - Total des charges		
9 - Remboursements par les associés		
10 - Autres produits		
11 - Profits		
12 - Divers à réintégrer		
II - Total des produits		
13 - Bénéfice fiscal (II -I)		
14 - Perte fiscale (I - II)	1 200	
15 - Montant des plus-values nettes à long terme à 16 %		
16 - Montant des moins-values nettes à long terme à 16 %		

À répartir entre les associés dans le tableau de répartition du résultat entre les associés

RENSEIGNEMENTS CONCERNANT LES ASSOCIÉS — Nom, prénoms, profession, SIREN, lieu principal d'exercice de la profession (adresse complète)	Régime fiscal ❶	Nombre de parts	Bénéfice ❷	Déficit ❷	Plus-valu à long ter
1	2	3	4	5	6
Associé 1				600	
Associé 2				600	

SECTION N° 3 GROUPEMENTS D'EXERCICE

A - CONVENTION D'EXERCICE CONJOINT

1870 Principe

Dans le cadre d'une Convention d'Exercice Conjoint, il y a mise en commun des charges professionnelles et des honoraires.
D'un point de vue juridique, elle peut être assimilée à une société créée de fait.

1871 Fonctionnement

Chaque partie perçoit personnellement les honoraires des actes professionnels qu'elle accomplit, lesquels sont ensuite mis en commun. La mise en commun des honoraires est réalisée par une clause d'égalisation des recettes par laquelle les contractants conviennent de répartir entre eux tout ou partie des honoraires que chacun perçoit individuellement. Cette clause doit déterminer les honoraires qui entrent dans la masse commune et préciser les modalités de répartition.

Les dépenses relatives au fonctionnement du cabinet sont mises en commun, seuls les frais professionnels **personnels** restent à la charge individuelle des parties (charges sociales personnelles,...).
Les investissements peuvent être faits en commun ou individuellement.

La répartition du résultat est effectuée en fonction des clauses du contrat

> *La Convention d'Exercice Conjoint est le plus souvent utilisée par les professions médicales et paramédicales.*

1872 Clause d'égalisation des recettes
BOI-BNC-DECLA-10-10 § 200 à 230

Lorsque le contrat de groupe ou d'association prévoit une simple égalisation des recettes portant sur une faible proportion des honoraires, il y a lieu d'admettre qu'il n'est pas constitutif d'une société de fait.
A titre de règle pratique, 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.
=> Pas de 2035 à déposer pour le groupement

1873 Imposition

La déclaration n° 2035 est établie au nom de la Convention d'Exercice Conjoint. Les parties sont imposées à l'Impôt sur le Revenu pour la quote-part du bénéfice leur revenant (minorée des charges professionnelles personnelles).

> *C'est au groupement qu'il appartient d'adhérer à ARCOLIB et non pas aux associés.*
> *Les associés doivent quant à eux adhérer à ARCOLIB s'ils perçoivent directement et personnellement d'autres recettes.*

1874 TVA

L'exonération de TVA dont bénéficient les professions médicales et paramédicales est maintenue.

1875 Contribution Économique Territoriale

Imposition au nom de la convention d'exercice conjoint (au même titre que les SCP, SDF ou SEP).

B - SOCIÉTÉS DE FAIT ET SOCIÉTÉS EN PARTICIPATION

1876 Principe

- **a. Société créée de fait (SDF) :** Elle résulte du comportement de personnes qui, sans en avoir pleinement conscience, se traitent entre elles et agissent à l'égard des tiers comme de véritables associés.
  Généralement, il y a mise en commun des recettes et des dépenses (si mise en commun des dépenses uniquement ⇨ SDF de moyens).

- **b. Société En Participation (SEP) :** La SEP est une société que les associés ont convenu de ne pas enregistrer au RCS.
  Elle peut être constituée entre personnes exerçant des professions libérales différentes sous réserve d'un décret prévu par l'***Art. 22 de la loi 90-1258*** (compte tenu de l'absence de décret à ce jour, cette disposition est actuellement non applicable).

Une SEP peut être occulte ou ostensible et n'a pas la personnalité morale.
Toutefois, les SEP de professions libérales sont soumises à publicité « dans des conditions soumises à décret ». Elles sont donc ostensibles.

Les formalités de publicité ont été précisées pour les professions suivantes :	
· les Administrateurs Judiciaires - ***Art. R 814-155 s. du Code de Commerce***	· les Greffiers des Tribunaux de Commerce - ***Art. R 743-135 s. du Code de Commerce***
· les Architectes - ***Décret 95-129 du 2/2/1995***	· les Huissiers de Justice - ***Décret 2009-452 du 22/4/2009***
· les Avocats - ***Décret 93-492 du 25/3/1993 (Art. 44 s.)***	· les Mandataires Judiciaires à la liquidation des entreprises - ***Art. R 814-155 s. du Code de Commerce***
· les Chirurgiens-Dentistes - ***Art. D 4113-102 s. du CSP***	· les Médecins - ***Art. D 4113-102 s. du CSP***
· les Commissaires Aux Comptes - ***Art. R 822-145 s. du Code de Commerce***	· les Notaires - ***Décret 2009-452 du 22/4/2009***
· les Conseils en propriété industrielle - ***Art. R 422-50 s. du Code de la Propriété Intellectuelle***	· les professions paramédicales : (Infirmiers, Masseurs-Kinésithérapeutes, Orthophonistes, Orthoptistes, Pédicures-Podologues, Diététiciens) - ***Art. D 4381-23 s.*** et ***Décret 2010-344 du 31/3/2010***
· les Directeurs de laboratoires d'analyses de biologie médicale - ***Art. D 6212-70 s. du CSP***	
· les Géomètres-Experts - ***Décret 95-128 du 2/2/1995***	· les Sages-Femmes - ***Art. D 4113-102 s. du CSP***

1877 **Absence de personnalité morale**

- **a. Absence de patrimoine social :** Chaque participant reste, en principe, propriétaire de son apport.

- **b. Impossibilité d'agir en justice :** La société ne peut pas agir en justice par l'intermédiaire de son gérant et, inversement, elle ne peut pas être poursuivie.
  Les actions en justice doivent être intentées par, ou contre, les participants pris individuellement.

- **c. Impossibilité de mise en redressement ou en liquidation judiciaire :** N'ayant pas de patrimoine, la société ne peut pas avoir de dettes. Seuls les associés pris individuellement pourront être mis en redressement ou en liquidation.

- **d. Qualité des associés :** Les associés ne peuvent être que des personnes physiques exerçant une profession libérale.

1878 **Conditions d'existence**

Conditions de validité de tout contrat : Consentement, capacité, objet, cause.
Une SDF ou une SEP est considérée comme existante lorsqu'il y a réunion des trois éléments caractéristiques du contrat de société :

- Apports : **n° 1878 a.**
- Participation à la direction et au contrôle de la société (affectio societatis) : **n° 1878 b.**
- Participation aux résultats : **n° 1878 c.**

- **a. Apports (en capital ou en industrie) :** Chaque membre doit participer effectivement aux apports, effectués sous forme d'apports **en jouissance**, **en numéraire**, et **en industrie uniquement** dans la mesure où les SEP et SDF n'ont pas la personnalité morale. En effet, les apports en nature ne sont pas valides sur le plan juridique dans la mesure où, n'ayant pas la personnalité morale, les SEP et SDF sont dépourvues de patrimoine propre.
  L'article 238 bis M du CGI prévoit cependant l'obligation d'inscrire à l'actif de la SEP, les biens dont les associés ont mis la propriété en commun.
  Inscription facultative des biens appartenant en propre à l'un des associés et affectés à l'activité sociale.

  > *Contrairement aux SEP de droit commun, les SEP de professions libérales doivent avoir une dénomination (librement choisie par les associés).*

- **b. Participation à la direction et au contrôle de la société (affectio societatis) :** Les associés participent à la gestion de l'entreprise et exercent effectivement leur activité pour un compte commun. Ils doivent également avoir la volonté de collaborer ensemble, sur un pied d'égalité, à la poursuite de l'œuvre commune.

Les critères de participation à la gestion de l'entreprise sont les suivants :
- possibilité d'engager la société sans limite.
- pouvoir de contrôle.

▪ **c. Participation aux résultats :** La répartition des bénéfices est effectuée selon les modalités convenues entre les associés.
Les **clauses léonines** (clauses attribuant aux cocontractants des droits disproportionnés par rapport à leurs obligations) sont interdites dans un contrat de société français.

> *La présence d'une telle clause dans le contrat n'entraîne pas la nullité du contrat mais celle-ci est réputée non écrite - **Art. 1844-1 Al 2 du Code Civil***

En cas d'absence d'accord, la répartition est proportionnelle au montant des apports.
En cas d'impossibilité de détermination du montant des apports, le partage est effectué par parts égales.
La participation aux pertes est obligatoire.
La simple répartition des charges entre les associés ne constitue pas, à elle seule, une participation effective aux résultats - ***BOI-BIC-CHAMP-70-20-60 § 50***

> *Lorsque l'existence de ce type de société est invoquée par un tiers, notamment par un créancier, toutes ces conditions d'existence sont abandonnées. Il lui suffit alors de démontrer que l'apparence extérieure des agissements des associés a porté, de bonne foi, à croire en l'existence de la société.*

1879 **Patrimoine**
Art. 1872 du Code Civil

Chaque associé demeure propriétaire des biens qu'il met à la disposition de la société. Néanmoins, certains biens peuvent être réputés indivis :
- biens que les associés ont convenu de mettre en indivision ;
- biens déjà mis en indivision avant que ceux-ci soient mis à la disposition de la SDF ;
- biens acquis conjointement par les associés.

1880 **Responsabilité des associés**
Art. 1872-1 du Code Civil

Les associés de SEP et de SDF sont responsables en leur nom personnel vis-à-vis des tiers. Toutefois, lorsqu'ils agissent en qualité d'associés (à l'égard des tiers), chacun d'entre eux est responsable des actes accomplis en cette qualité par l'un des autres, sans solidarité lorsque la société ne présente pas un caractère commercial.

1881 **Imposition**

La déclaration n° 2035 est établie au nom de la société. Les parties sont imposées à l'Impôt sur le Revenu pour la quote-part du bénéfice leur revenant (minorée des charges professionnelles personnelles).
La société a également la possibilité d'opter pour l'IS (dans ce cas, imposition au niveau de la société).

> *C'est au groupement qu'il appartient d'adhérer à ARCOLIB et non pas aux associés.*
> *Les associés doivent quant à eux adhérer à ARCOLIB s'ils perçoivent directement et personnellement d'autres recettes.*

Au même titre que les parts de SCM, les parts de sociétés de personnes sont considérées comme des éléments d'actif professionnel.

Concernant les frais de véhicules des associés de sociétés de personnes : **n° 2490 et s.**

1882 **Contribution Économique Territoriale**

L'imposition est au nom de la société : le ou les gérants de la société est désigné comme redevable de la CFE.

1883 **TVA**

La société est considérée comme le redevable de la TVA pour l'ensemble des recettes - ***CE n° 271822 du 27 Juillet 2005***.
- Mouvements financiers internes à la société ⇨ non assujettis à la TVA
- Opérations réalisées avec des tiers ⇨ TVA
- Opérations externes réalisées avec des associés ⇨ TVA

Droit à déduction sur biens indivis et biens propres. Possible Franchise en base de TVA le cas échéant.

1884 **Transformation en société de droit**

La société étant dépourvue de la personnalité morale, lors d'une transformation en société de droit, il y a création d'une personne morale nouvelle. Cette situation est, fiscalement, constitutive d'une cessation d'entreprise suivie de la constitution d'une nouvelle société, mais l'Administration apporte deux types d'assouplissements à ce principe :

- **a. Sursis d'imposition pour les bénéfices et les plus-values sur les biens apportés :**
  - Reprise des éléments pour la même valeur à l'actif de la société de droit,
  - Aucune modification importante du pacte social : il faut notamment les mêmes associés dans la société de droit que dans la précédente structure (sinon absence de continuité entre les 2 sociétés) et pas de modifications statutaires importantes (telles qu'un changement d'activité de la société). ***BOI-BNC-SECT-70-10-40***

- **b. Plus-values sur les droits des associés :** Différence entre la valeur des actifs attribués aux associés à l'occasion de la liquidation et le prix de revient des droits dans la société liquidée.
  - Bénéfice du sursis d'imposition des plus-values si la clientèle est exploitée en propriété indivise par la société ou inscrite à son bilan fiscal.
  - Taxation ultérieure lors de la cession des parts de la société de droit.

1885 Retrait d'un associé

Même s'il ne constitue pas une cession ou une transmission au sens propre du terme, le retrait d'un associé semble pouvoir donner lieu à l'application des dispositions prévues à **l'*article 93 B du CGI* (n°1893)**. En effet, il semblerait que l'établissement, par la société, d'une déclaration intermédiaire, en cas de retrait ou d'entrée d'un associé, soit opposable à l'Administration, bien qu'un associé ne puisse ni céder ni transmettre des parts de ladite société.

1886 Cessation d'activité

Constituent des causes de cessation de la société :
- Décision des associés (à n'importe quel moment de la vie de la société),
- Décès d'un associé (si seulement deux associés à l'origine),
- Réunion de tous les droits sociaux en une seule main (sans aucun délai de régularisation possible),
- Fusion de deux SDF (ou SEP),
- Si l'un des associés cesse de participer à la gestion ou aux résultats de l'entreprise.

En revanche, ne constituent pas des causes de cessation :
- La cession par un associé de ses droits sociaux à un tiers qui devient associé,
- La mise en location du fonds jusqu'alors exploité en SDF ou en SEP.

> *Les SDF et SEP dissoutes peuvent subsister pour les besoins de la liquidation, la date de cessation correspond alors à l'achèvement des opérations de liquidation.*

Lors de la cessation, il y a imposition immédiate :
- des bénéfices jusqu'à la date de cessation,
- des plus-values en sursis d'imposition,
- des plus-values constatées lors de la réalisation des éléments d'actif.

1887 Cas particuliers des SEP d'Agents d'Assurances

- **a. SEP de moyens :** Elle ne fait que mettre des moyens à la disposition des Agents (salariés, locaux, informatique, …). Les mandats sont personnels aux Agents. Les Commissions sont versées directement aux Agents, et surtout pas à la SEP.
  Cette SEP ne doit donc pas établir de déclaration n° 2035, mais des déclarations n° 2031 et 2036 bis (pour répartition des frais entre les Agents associés).
  Les Agents déposent une 2035 (ou Traitements et Salaires sous conditions) et adhèrent à ARCOLIB.

- **b. SEP de moyens et de gestion :** Sur le même principe que la SEP de moyens, la SEPMG gère les dépenses communes des associés, dans ses propres comptes de charges (comptes de la classe 6). Elle gère en plus les mandats des Agents, encaisse, pour leurs comptes, les commissions et paye leurs dépenses professionnelles personnelles (Charges Sociales, …).
  Ces Commissions et Dépenses ne font surtout pas partie du résultat de la SEPMG, et sont expressément à individualiser dans des comptes de Tiers (classe 4).

  Une SEPMG de deux Agents associés gère donc 3 comptabilités en une seule :
  - la comptabilité de la SEPMG dans des comptes 6 et 7 (pour les seuls charges et apports des associés)
  - la comptabilité d'un Agent, dans des comptes 4 (par exemple des déclinaisons du compte 455100)
  - la comptabilité de l'autre Agent, dans d'autres comptes 4 (par exemple des déclinaisons du compte 455200)

  Les mandats restent individuels.
  La SEPMG dépose les mêmes déclarations que la SEP de Moyens : 2031 et 2036 bis. Les Agents déposent une 2035 (ou Traitements et Salaires sous conditions) et adhèrent à ARCOLIB.

- **c. SEP d'exercice conjoint (SPEC) :** C'est le stade ultime de la mise en commun entre Agents :
  - Les commissions sont encaissées par la SPEC, soit dans le cadre d'un mandat commun, soit dans le cadre de mandats individuels.
  - La SPEC règle les charges communes de l'Agence, et éventuellement les charges individuelles des associés.
  - Elle répartit le résultat net entre les associés, pour le soumettre à l'Impôt sur le revenu à leur nom.

  La déclaration n° 2035 doit donc être faite au niveau de la SPEC. Les agents se contentent alors de déclarer, sur leur déclaration n° 2042, le BNC net leur revenant.
  Dans cette situation, c'est évidemment à la SPEC d'adhérer à ARCOLIB, conformément au principe applicable aux sociétés de personnes

> *Les courtages sont rattachés au résultat de la SPEC. La SPEC ne dépose donc qu'une seule déclaration :*
> - *BIC (déclaration N°2031) si courtages prépondérants*
> - *BNC (déclaration N°2035) si commissions prépondérantes.*
>
> ***BOI-BNC-SECT-10-30 § 90 et 100***

1888 **Association d'Avocats**

L'Association d'Avocats n'a pas de vocation patrimoniale.
Souple, d'un point de vue juridique, cette structure d'exercice de la profession d'avocat favorise le développement des cabinets d'avocats.
Les cadres juridiques et législatifs quant aux conditions d'existence de la société et la notion de patrimoine de celle-ci sont identiques à ceux des SDF et SEP

> *Le Décret n° 2007-932 du 15 Mai 2007 permet aux avocats de se regrouper en Association à Responsabilité Professionnelle Individuelle (AARPI).*

- **a. Obligations contractuelles :**

  - Membres

La qualité de membre des Associations d'Avocats est ouverte aux personnes physiques ET morales - ***Décret n° 2007-932 du 15 Mai 2007 - Art. 6.***

  - Contrat

Conformément au Décret susmentionné, l'Association doit obligatoirement faire l'objet d'un contrat écrit soumis au contrôle du Conseil de l'Ordre des Avocats.

- **b. Dénomination :** L'appartenance à l'Association ainsi que la dénomination de celle-ci, « Association d'Avocats » ou « Association d'Avocats à Responsabilité Professionnelle Individuelle (AARPI) » selon le cas, doit être précisée dans les actes professionnels et les correspondances de chaque associé.

- **c. Responsabilité :** Pour les Associations d'avocats « simples », chacun des membres de l'Association répond, sur l'ensemble de son patrimoine, des conséquences de ses fautes professionnelles ainsi que des fautes commises par les autres associés (responsabilité conjointe non solidaire).

> *Pour les AARPI, le* ***Décret n° 2007-932 du 15 Mai 2007*** *offre une alternative à ce principe de responsabilité. En effet, les statuts peuvent désormais prévoir, sur décision unanime des associés, que la mise en cause de la responsabilité professionnelle de l'un des membres de l'Association ne puisse pas engager celle des autres associés.*
> *La limitation est toutefois opposable aux tiers uniquement sous réserve du respect des conditions prévues aux* ***articles 124-1 à 126 du Décret n° 91-1117 du 27 Novembre 1991****.*
> *Dès lors, la dénomination doit immédiatement être précédée, ou suivie, de la mention « Association d'Avocats à Responsabilité Professionnelle Individuelle (AARPI) ».*
> ***Décret n° 2007-932 du 15 Mai 2007 - Art. 6***

C - SOCIÉTÉS CIVILES PROFESSIONNELLES

1890 **Principe**

Instituée par la Loi ***66-879 du 29/11/66***, les SCP permettent aux personnes physiques exerçant une même profession libérale soumise à un statut législatif ou réglementaire, ou dont le titre est protégé (officiers publics et ministériels notamment), d'exercer en commun leur activité dans le cadre d'une « société dotée de la personnalité morale ».

La possibilité de constituer une SCP entre membres d'une même profession libérale doit être prévue par un Décret en Conseil d'Etat. Il est également impossible de constituer des SCP pluridisciplinaires.

PROFESSIONS LIBÉRALES CONCERNÉES	
· les Administrateurs et Mandataires Judiciaires - ***Art R 814-109 s. du Code de Commerce***	· les Experts agricoles et fonciers - ***Art. R 173-1 s. du Code Rural***
· les Architectes - ***Décret 77-1480 du 28/12/1977***	· les Experts forestiers - ***Art. R 173-1 s. du Code Rural***
· les Avocats - ***Décret 92-680 du 20/7/1992***	· les Géomètres-Experts - ***Décret 76-73 du 15/1/1976***
· les Avocats au Conseil d'État et à la Cour de Cassation - ***Décret 2013-470 du 5/6/2013***	· les Greffiers des tribunaux de commerce - ***Art. R 743-81 s. du Code de Commerce***
· les Chirurgiens-Dentistes - ***Art. R 4113-26 s. du CSP***	· les Huissiers de justice - ***Décret 69-1274 du 31/12/1969***
· les Commissaires Aux Comptes - ***Art. R 822-109 s. du Code de Commerce***	· les Infirmiers - ***Art. R 4381-25 s. du CSP***
· les Commissaires-Priseurs judiciaires - ***Décret 69-763 du 24/7/1969***	· les Masseurs-Kinésithérapeutes - ***Art. R 4381-25 s. du CSP***
· les Conseils en Propriété Industrielle - ***Art R 422-12 s. du Code de la Propriété Industrielle***	· les Médecins - ***Art. 4113-26 s. du CSP***
· les Directeurs de laboratoires d'analyse de biologie médicale - ***Art. R 6212-1 s. du CSP***	· les Notaires - ***Décret 67-868 du 2/10/1967***
	· les Vétérinaires - ***Art. R 241-29 s. du Code Rural***

1891 **<u>Constitution</u>**

- **a. Conditions de fond :**
  - Les associés doivent être des personnes physiques : exclusion des personnes morales pour préserver l'intérêt de la clientèle.
  - Minimum deux associés

    Pas de dissolution automatique en cas de réunion de toutes les parts sociales en une seule main. L'associé restant dispose d'un délai d'un an pour régulariser (délai supplémentaire de 6 mois accordé par le tribunal).
  - Nombre maximum d'associés souvent prévu par décret.

    SCP de médecins : nombre illimité depuis 2003
  - Aucun capital minimum
  - Apports :
    - Apports en numéraire : Libération fixée par Décret.
    - Apports en nature (Documents, matériels, immeubles, droits corporels et incorporels, mobiliers ou immobiliers) : Libération totale obligatoire lors de la souscription.
    - Apports en industrie : Possible et même s'ils n'entrent pas dans la formation du capital, ils donnent droit à l'attribution de parts sociales.
  - Les SCP jouissent de la personnalité morale à compter de leur immatriculation au RCS.
    Cette immatriculation ne peut se faire qu'après agrément (du Garde des Sceaux pour les officiers ministériels) ou inscription sur les listes ou tableaux professionnels.
  - La société est désignée par une raison sociale.
  - La société doit avoir un siège social, mentionné dans les statuts, qui est en général le lieu choisi pour l'exercice en commun de la profession.
  - Les statuts doivent être écrits.

- **b. Conditions de forme :**
  - Agrément ou inscription.
  - Publicité : formalités fixées par les divers décrets.

- **c. Régime fiscal des apports :**
  - Les apports purs et simples sont exonérés de droits d'enregistrement.
  - Lorsque la SCP est constituée par l'apport d'éléments d'actif affectés à l'exercice d'une activité libérale individuelle, l'opération entraîne les conséquences fiscales de la cessation (imposition immédiate).

☞ Des atténuations sont cependant possibles :

Plus values :	· Art 151 septies du CGI (exonération des petites entreprises) **(n°2640)** · Art 151 octies du CGI (report d'imposition) **(n°2690)**
Imposition immédiate des créances acquises :	· Art 202 quater du CGI (rattachement des créances et des dettes de moins de trois mois à la société bénéficiaire) · Art 1663 bis du CGI (étalement du paiement de l'impôt afférent aux créances)

1892 **Imposition**

Les associés de SCP sont personnellement soumis à l'IR pour la quote-part du bénéfice qui leur revient.
Assujettissement à l'IS sur option ou si la SCP réalise des opérations commerciales non liées à l'activité libérale et dans la mesure où celles-ci représentent **plus de 10 % des recettes totales HT**.
L'option pour l'IS entraîne le changement de régime fiscal et entraîne donc les mêmes conséquences que la cessation d'activité. **n° 2020**

Atténuation par l'art 202 Ter I du CGI qui n'entraîne pas la taxation des bénéfices en sursis d'imposition et des plus-values latentes à la double condition qu'il n'y ait aucune modification des écritures comptables et que l'imposition des bénéfices et des plus-values reste possible sous le nouveau régime.

- **a. Tenue de la comptabilité :** La comptabilité est établie selon le régime de droit commun (= Recettes - Dépenses). La Société a toutefois la possibilité d'opter pour le régime Créances - Dettes.
  Les SCP relevant de l'IR sont soumises de plein droit au régime de la déclaration contrôlée et sont donc exclues du régime micro-BNC (Réduction d'impôt OGA impossible). **BOI-BNC-DECLA-10-10 § 410**

- **b. Obligations comptables :** Tenue d'un livre-journal et d'un registre des immobilisations et des amortissements.

  C'est la société qui a la qualité d'adhérente d'ARCOLIB. Cette adhésion peut émaner de l'un des membres à condition d'être formulée au nom de la société.
  L'activité étant intégralement exercée sous couvert de la SCP, les associés n'ont normalement pas de recettes individuelles (pas d'adhésion OGA individuelle).

Concernant les frais de véhicules des associés de sociétés de personnes : **n° 2490 et s.**

- **c. Imposition des associés :**

  - Obligations :
    Les associés ne peuvent pas avoir d'actif professionnel personnel (à l'exclusion des parts de la SCP) dans la mesure où c'est la SCP qui exerce la profession et non pas l'associé. Ils ne sont soumis à aucune obligation comptable.
    Le dépôt d'une 2035 n'est pas obligatoire, les associés ont en effet la possibilité de se limiter à l'établissement d'une note explicative détaillant les charges imputées sur la quote-part du bénéfice, inscrites au tableau III de la 2035 de la SCP.

Les charges déductibles de la quote-part de bénéfice revenant à chaque associé sont :
· Frais d'acquisition des droits sociaux considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de sa profession · Frais de transport domicile - lieu de travail · Charges sociales personnelles.

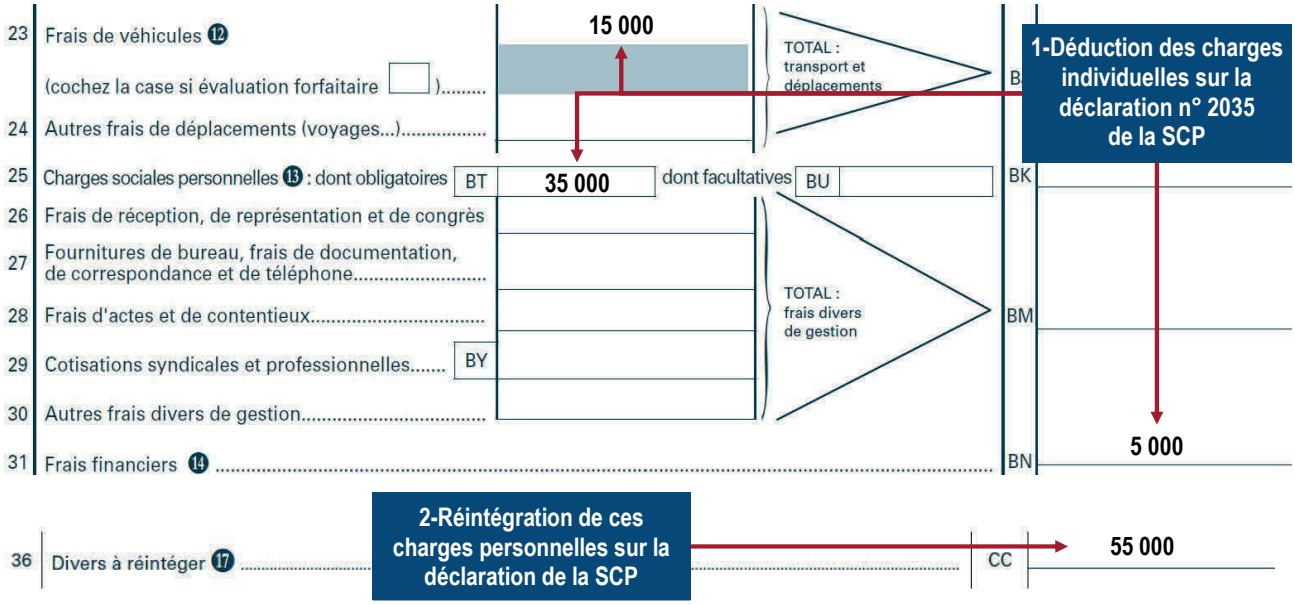
- Répartition du résultat :
Le mode de répartition du bénéfice de la SCP est à définir dans les statuts. Aucune dérogation à cette répartition statutaire n'est possible sauf en cas de modification statutaire ou consentement unanime exprimé dans un acte. A défaut, la répartition se fait par parts égales.

Lorsque ces dépenses sont engagées par l'associé ou établies à son nom, elles peuvent être prises en charge par la société. Dans ce cas, elles constituent un complément de rémunération de l'associé qui doit, dans un premier temps, être ajouté au résultat de la société pour être ensuite déduit de la quote-part imposable de l'associé.

Les frais engagés par les associés dans le cadre de l'activité sociale, et qui incombent normalement à la société, ne peuvent venir en déduction de la quote-part revenant à chaque associé. Mais les associés peuvent se faire rembourser par la société des frais qu'ils ont engagés pour son compte.

***Exemple** : Une SCP de 2 associés prend en charge les dépenses suivantes :*

	Associé A	Associé B
Frais de voiture :	7 000 €	8 000 €
Charges sociales obligatoires :	20 000 €	15 000 €
Frais financiers :	0 €	5 000 €
Total	**27 000 €**	**28 000 €**



3-Déduction des charges de la quote-part du résultat revenant à chaque associé

III - RÉPARTITION DES RÉSULTATS ENTRE LES ASSOCIÉS (tableau réservé aux sociétés) D

Nom, Prénom, domicile des associés	Part dans les résultats en %	Répartition du résultat fiscal : Quote-part du résultat	Répartition du résultat fiscal : Charges professionnelles individuelles	Répartition du résultat fiscal : Montant net	Répartition de la plus-value nette à long terme
Associé A	**50**	**150 000**	**27 000**	**123 000**	
Associé B	**50**	**150 000**	**28 000**	**122 000**	

Cas particulier des Médecins pratiquant la déduction forfaitaire de 2 %	
Déduction des 2 % :	À effectuer sur la déclaration de la SCP si **TOUS** les associés relèvent du secteur I de la Convention Si un seul des associés ne relève pas du secteur I : **2 % non applicable**
Déduction des 3 % :	À déduire de la quote-part de résultat de l'associé médecin entrant : calcul des 3% à effectuer en fonction de sa quote-part de recettes dans la SCP
Option groupe III :	En cas d'option, l'abattement forfaitaire est calculé en fonction de la quote-part de recettes de chaque médecin

1893 **Retrait d'un associé**

La répartition du résultat des sociétés exerçant une activité non commerciale doit être effectuée entre les seuls associés présents au 31 Décembre de l'année d'imposition (date de clôture de l'exercice fiscal).
L'Administration n'admet pas, pour l'assiette de l'impôt des contribuables, qu'une répartition prorata temporis soit effectuée entre les associés présents à la date de clôture, et les anciens associés.

Néanmoins, les sociétés peuvent opter pour la détermination d'un résultat fiscal intermédiaire en cas de transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit, ou de rachat, des droits d'un associé personne physique ***(Art. 93 B du CGI)***.
Cette option doit être exercée conjointement par l'associé entrant et l'associé sortant dans un délai de 60 jours à compter de la date de transmission des parts (même délai que la date de dépôt de la déclaration intermédiaire).
La société doit adresser cette demande d'option, en simple exemplaire, à la Direction des Services Fiscaux dans ce même délai de 60 jours. L'associé sortant doit quant à lui joindre une copie de la demande d'option à sa déclaration d'ensemble des revenus.

Les conséquences sont les suivantes :

- Dépôt d'une déclaration n° 2035 dans les 60 jours, avec répartition du résultat entre les associés présents à la date de la transmission
- Pas d'imposition pour les associés restants
- Imposition **immédiate** pour l'associé sortant.

Puis, il y aura dépôt de la déclaration annuelle de la société (répartition des résultats entre les associés présents au 31 Décembre) :

- Minoration de la quote-part de l'associé entrant, de la part de résultat intermédiaire imposée au nom de l'associé sortant.

Exemple : Une société est composée au 1er Janvier de deux associés A et B détenant chacun 50 % des parts. Au 30 Juin, l'associé A vend ses parts à l'associé C.
Le résultat intermédiaire (au 30/6) de la SCP est de 300 000 €
Le résultat à la clotûre (31/12) de la SCP est de 700 000 €

· Au 30/6 : Résultat intermédiaire de 300 000 €

III - RÉPARTITION DES RÉSULTATS ENTRE LES ASSOCIÉS (tableau réservé aux sociétés) D

Nom, Prénom, domicile des associés	Part dans les résultats en %	Répartition du résultat fiscal : Quote-part du résultat	Charges professionnelles individuelles	Montant net	Plus-value nette à long terme
Associé A	50	150 000	X	= 150 000 - X	À reporter
Associé B	50	150 000	Ø	150 000	

Déduction des charges individuelles de l'associé sortant

Montant de la plus-value à long terme réalisée lors de la cession des parts.
+ Report sur la déclaration n° 2042 C-Pro de l'associé [rubrique 5 QD (ou 5 RD) sauf en cas de bénéfice de l'article 151 Septies A du CGI : rubrique 5 HG (ou 5 IG)]

· Au 31/12 : Résultat de 700 000 €

III - RÉPARTITION DES RÉSULTATS ENTRE LES ASSOCIÉS (tableau réservé aux sociétés) D

Nom, Prénom, domicile des associés	Part dans les résultats en %	Répartition du résultat fiscal : Quote-part du résultat	Charges professionnelles individuelles	Montant net	Plus-value nette à long terme
Associé A		150 000			
Associé B	50	350 000			
Associé C	50	200 000			

Résultat intermédiaire au 30/6

700 000 € x 50 %

(700 000 € x 50 %) Quote-part résultat Associé A

1894 TVA

Le cadre juridique que constitue une SCP est sans influence sur les règles d'imposition à la TVA. De ce fait, si l'activité individuelle est assujettie à la TVA, elle l'est également lors de l'exercice en SCP.
Pour la détermination du chiffre d'affaires à comparer aux seuils d'application des régimes de TVA, il faut retenir l'ensemble des recettes générées par l'activité des associés.
Lorsqu'elles sont imposables à la TVA, les SCP sont tenues aux mêmes obligations que les autres redevables de la TVA.

1895 **Contribution Économique Territoriale - n° 4000 et s**

La Cotisation Foncière des Entreprises (CFE) est due par la société et la CVAE si les recettes de la société sont supérieures à 500 000 €.

1896 **Transformation d'une société en SCP**

- **a. Transformation d'une société de personnes en SCP :**
  - Pas de création d'une personne morale nouvelle.
  - Pas d'imposition immédiate des bénéfices et des plus-values latentes.
  - Si la société nouvelle n'est pas passible de l'IS, uniquement un droit fixe à régler pour les droits d'enregistrement (125 €).

- **b. Transformation d'une SDF en SCP :** La SDF étant dépourvue de la personnalité morale, il y a création d'une personne morale nouvelle. Il devrait y avoir les conséquences d'une cessation d'entreprise mais l'Administration apporte certains assouplissements **(voir n° 1878)**.

- **c. Transformation d'une société de capitaux en SCP :** Sur le plan fiscal, il y a cessation d'entreprise dans la mesure où il y a perte de l'assujettissement à l'IS.

> *Atténuation : conformément à l'**Art. 221 bis du CGI**, les bénéfices en sursis d'imposition et les plus-values latentes ne font pas l'objet d'une imposition immédiate si aucune modification n'est apportée aux valeurs des éléments de l'actif immobilisé de la société transformée, et que leur imposition reste possible dans la nouvelle société.*

1897 **Transformation d'une SCP en une société d'une autre forme**

- **a. Enregistrement :** Uniquement un droit fixe à payer pour les droits d'enregistrement (125 €) sauf si la nouvelle société est passible de l'IS, dans ce cas les droits sont de 5 % pour les immeubles et, pour les fonds de commerce, de :
  - 0 % pour la part inférieure à 23 000 €,
  - 3 % pour la part comprise entre 23 000 € et 200 000 €,
  - 5 % pour la part supérieure à 200 000 €

OU

  - Droit fixe de 375 € ou 500 € si l'apporteur s'engage à conserver les titres remis en contrepartie de son apport pendant trois ans (**500 €**, si le capital après apport de la société bénéficiaire est supérieur à 225 000 €).

- **b. Transformation d'une SCP en SEL ou en société d'une autre forme soumise à l'IS :** Cessation d'entreprise mais atténuations possibles afin d'éviter l'imposition immédiate des bénéfices en sursis d'imposition et des plus-values latentes ***(Art 202 Ter I du CGI)***.

1898 **Plus ou moins-values**

- **a. Cession des parts :** Les parts d'une SCP soumise à l'IR, dans laquelle l'associé exerce son activité professionnelle, sont considérées comme des éléments d'actif affectés par nature à l'exercice de la profession. La cession est soumise au régime des plus ou moins-values professionnelles.
  Le montant de la plus-value correspond à l'excédent du prix de cession ou de rachat sur la valeur nominale des parts sociales (ou sur le prix d'acquisition de ces parts).

> *La cession des parts sociales met fin au sursis d'imposition dont avait pu jusqu'alors bénéficier la plus-value d'apport.*

- **b. Computation du délai de 5 ans pour l'application de l'article 151 septies du CGI :** Le délai de cinq ans prévu à l'***article 151 Septies du CGI*** est décompté à partir du **début effectif d'activité** et **s'apprécie par activité**. La période prise en compte correspond à celle exercée à titre professionnel.
  Les contribuables ayant exercé **successivement au sein d'une société puis à titre individuel**, peuvent cumuler les durées d'exploitation si les deux entreprises relèvent du même régime d'imposition (Impôt sur le revenu).
  Par contre, le cumul devient impossible en cas d'imposition à l'IS de la société.

> ***Attention :** les durées ne se cumulent pas dans le cas inverse d'un exercice individuel, suivi d'un exercice en société, sauf en cas d'apport de son activité individuelle préexistante, à la société, dans les conditions de l'**article 151 octies du CGI**.*
> *Toutefois, le Conseil d'Etat, dans une décision du 13 Janvier 2010, précise que pour l'appréciation de la durée, il convient de tenir compte, dans le cas où le contribuable a poursuivi son activité d'abord à titre d'exploitant individuel puis en tant qu'associé d'une société de personnes exerçant la même activité, de l'ensemble de cette période **(CE n°301985 du 13/1/2010)**.*

1899 **Dissolution**

Selon la décision de la cour administrative d'appel de Douai du 16 juin 2022, la cessation d'exercice d'une Société Civile Professionnelle (SCP) relevant des BNC, qui est en cours de liquidation à la suite de sa dissolution, intervient seulement à la clôture de cette liquidation. La déclaration de résultats ne doit donc être déposée qu'à compter de l'approbation des comptes définitifs du liquidateur et non à la dissolution de la société ***(CAA Douai n°20DA01334 du 16/06/2022).***

Causes	Conséquences
· Arrivée du terme prévu dans les statuts (sauf cas de prorogation) · Décision des associés · Réalisation ou extinction de l'objet · Annulation du contrat de société · Dissolution judiciaire pour justes motifs · Liquidation judiciaire · Réunion de toutes les parts en une seule main (sur demande de tout intéressé en cas d'absence de régularisation dans un délai de 12 mois) · Clauses statutaires	· Liquidation · Remboursement des apports · Partage de l'actif après paiement des dettes et remboursement du capital social · Imposition immédiate

D - SOCIÉTÉ D'EXERCICE LIBÉRAL

1910 **Définition**

Les SEL ont été instituées par la ***loi n° 90-1258 du 31/12/1990*** pour permettre aux membres des professions libérales d'exercer leur activité sous la forme de sociétés de capitaux.

1911 **Constitution**

Seules les professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire, ou dont le titre est protégé, peuvent constituer des SEL. Cette faculté est également subordonnée à la publication d'un décret d'application.

PROFESSIONS LIBÉRALES CONCERNÉES :	
· les Administrateurs Judiciaires - ***Art R 814-59 s. et R 814-145 s. du Code de Commerce***	· les Géomètres-Experts - ***Décret 92-618 du 6/7/1992***
· les Architectes - ***Décret 92-619 du 6/7/1992***	· les Greffiers des tribunaux de commerce - ***Art. R 743-29 s. et R 743-120 s. du Code de Commerce***
· les Avocats - ***Décret 93-492 du 25/3/1993***	· les Huissiers de justice - ***Décret 92-1448 du 30/12/1992***
· les Chirurgiens-Dentistes - ***Art. R 4113-1 s. du CSP***	· les Mandataires Judiciaires à la liquidation des entreprises - ***Art R 814-59 s. et R 814-145 s.du Code de Commerce***
· les Commissaires Aux Comptes - ***Art. R 822-136 s. du Code de Commerce***	· les Médecins - ***Art. R 4113-1 s. du CSP***
· les Conseils en Propriété Industrielle - ***Art R 422-41 s. du Code de la Propriété Industrielle***	· les Notaires - ***Décret 93-78 du 13/1/1993***
· les Directeurs et Directeurs adjoints de laboratoires d'analyse de biologie médicale - ***Art. R 6212-1 s. du CSP***	· les professions paramédicales : (Infirmiers, Psychomotriciens, Masseurs-Kinésithérapeutes, Orthophonistes, Orthoptistes, Pédicures-Podologues, Diététiciens) - ***Art. R 4381-8 s. du CSP***
· les Experts-Comptables - ***Décret 2012-432 du 30/3/2012 (Art. 196 et 197)***	· les Sages-femmes - ***Art. R 4113-1 s. du CSP***
· les Experts agricoles et fonciers et Experts forestiers- ***Art. R 173-54 s. du Code Rural***	· les Vétérinaires - ***Art. R 241-94 s. du Code Rural***

La constitution de SEL pluridisciplinaire n'est pas autorisée.
La SEL n'acquiert la personnalité morale qu'à compter de son immatriculation qui ne peut intervenir qu'après agrément, inscription ou titularisation.

- **a. Les différentes formes de SEL :** SELARL, SELAS, SELAFA, SELCA, SEL sous forme d'EURL.

Créées par ***la loi MURCEF du 11/12/2001****, les sociétés de participations financières de professions libérales (SPFPL) sont des sociétés commerciales constituées sous forme de SARL, SA, SCA, SAS dont l'objet exclusif est de détenir des parts de sociétés d'exercice libéral* ***(BOI-ENR-DMTG-10-40-10-40 § 190).***
La SPFPL peut être monoprofessionnelle (Détention de parts ou d'actions de SEL exerçant la même profession) ou multiprofessionnelle (détention de parts ou d'actions de sociétés commerciales ayant pour objet l'exercice de deux ou plusieurs professions).
Elle est obligatoirement assujettie à l'impôt sur les sociétés selon les règles de droit commun.

- **b. Formes d'apports possibles :**
  - en numéraire,
  - en nature,
  - en industrie (sauf SELAFA, SELAS, SELCA).

- **c. Montant du capital social minimum :**
  - SELARL et SELAS : fixé par les statuts ;
  - 37 000 € pour SELAFA et SELCA.

- **d. Constitution d'une SEL par transformation :** Le changement de régime fiscal est constitutif d'une cessation d'activité.

Atténuations possibles concernant les bénéfices en sursis d'imposition et les plus-values latentes qui peuvent ne pas faire l'objet d'une imposition immédiate. En outre, les concernés ont la possibilité de bénéficier du rattachement des créances et des dettes de moins de trois mois à la société bénéficiaire ***(Art. 202 quater du CGI)*** *ou de l'étalement du paiement de l'impôt afférent aux créances* ***(Art. 1663 bis du CGI)****.*
La cession des parts sociales met fin au sursis d'imposition dont avait pu jusqu'alors bénéficier la plus-value d'apport.

  - Transformation d'une SCP en SEL : **voir n° 1897**
  - Constitution d'une SEL par **apport d'une activité individuelle** : Assimilée à une cessation d'activité.

Possibilité de bénéficier des articles 151 septies, 151 octies, 202 quater et 1663 bis du CGI.

- **e. Associés** : Il existe trois types d'associés.
  - les associés **exerçant leur profession au sein de la société** doivent détenir, directement ou indirectement, plus de 50 % du capital et des droits de vote.
  - les professionnels **n'exerçant pas leur profession au sein de la société**.
  - les **tiers** non professionnels : Le plafond de leur participation est fixé, pour chaque profession, par décret en Conseil d'Etat. En tout état de cause ce plafond ne peut dépasser 50 % du capital social des SELARL, SELAS et SELAFA (25 % pour les professions de santé).

1912 Régime fiscal

En raison de leur forme, les SEL sont soumises à l'IS dans les conditions de droit commun (Déclaration n° 2065).

Seules les SEL constituées sous forme d'EURL dont l'associé unique est une ***personne physique*** *relèvent du régime des sociétés de personnes*
☞ IR dans la catégorie des BNC pour les activités libérales, dans la catégorie des BIC pour les pharmaciens (si personne morale : IS de plein droit).
Ces SEL ont cependant la possibilité d'exercer une option à l'IS ***(Art. 239 du CGI)***
Lorsque la société est constituée sous forme d'EURL relevant de l'IR, celle-ci peut, par ailleurs, adhérer à ARCOLIB pour bénéficier de la non majoration (10 % en 2022).

- **a. Obligations comptables et fiscales :**
  - Etablissement, approbation et publication des comptes annuels.
  - SEL sous forme d'EURL soumise à l'IR :
    - tenue d'un livre-journal ;
    - tableau des immobilisations et des amortissements ;
    - dépôt d'une déclaration n°2035 ;
    - comptabilité Recettes-Dépenses (option possible et souhaitable pour le régime « Créances- Dettes »).

- **b. Compte courant de l'associé :** Comme le compte courant de l'associé d'une EURL, celui d'un associé d'une SEL constituée sous la forme d'une EURL soumise à l'IR ne peut normalement pas présenter un solde débiteur.
  Il convient de comptabiliser les rémunérations de l'associé gérant en charges, avec réintégration fiscale, afin de ne pas impacter le compte courant de l'associé.

- **c. SEL et application des 2 % :** L'abattement de 2 % représentatif des frais de représentation, réception, prospection, cadeaux professionnels, petits déplacements, recherche, blanchissage n'est applicable qu'aux **sociétés de personnes** composées exclusivement de médecins conventionnés du secteur I ou de praticiens admis à pratiquer cet abattement.
  De fait les médecins exerçant au sein d'une SELARL (Société de Capitaux), ne peuvent donc pas bénéficier de cette déduction forfaitaire (Hors SEL EURL imposée à l'IR).

- **d. SEL et Permanence des Soins :** En application de l'article 151 ter du CGI, les rémunérations perçues par un Médecin au titre de la permanence des soins, définies à l'article L 6314-1 du CSP dans certaines zones du territoire, peuvent bénéficier d'une exonération d'IR, à hauteur de soixante jours par an **(n° 2250 et s.)**.

  Les Médecins exerçant leur activité en SEL peuvent, au même titre que les Médecins imposés en leur nom à l'IR dans la catégorie des BNC, bénéficier d'une exonération d'IS en vertu de l'article 151 ter du CGI.
  Au cas d'espèce, le Conseil d'État considère que, n'ayant pas la qualité de salariés au sens du Code du Travail, ces Médecins exercent dans le cadre de leur activité libérale ***(CE n°386237 du 18/9/2015)***.

- **e. Option des SEL pour le régime des sociétés de personnes *(Réponse DLF – 24 Décembre 2008)* :** L'article 30 de la Loi de Modernisation de l'Economie a instauré un dispositif d'option, par les sociétés de capitaux récentes, pour le régime fiscal des sociétés de personnes (IR) ***(Art. 239 bis AB du CGI)***.
  À l'instar des SA, SARL et SAS, cette option est également ouverte aux :
  - Sociétés d'Exercice Libéral A Forme Anonyme (SELAFA)
  - Sociétés d'Exercice Libéral par Actions Simplifiées (SELAS) ;
  - Sociétés d'Exercice Libéral A Responsabilité Limitée (SELARL).

  En revanche, les sociétés en commandite par actions n'étant pas visées par l'***art. 239 bis AB du CGI***, cette option n'est pas offerte aux Sociétés d'Exercice Libéral en Commandite par Actions (SELCA).

1913 Associés

- **a. Catégorie d'imposition** : Les SEL étant soumises à l'IS, les revenus perçus par leurs gérants, qu'ils soient minoritaires, égalitaires ou majoritaires, sont imposables à l'IR dans la catégorie des Traitements et Salaires ***(BOI-RSA-GER-10-10-20 § 140).***
  Un associé unique d'une SEL n'ayant pas opté à l'IS et exerçant une activité libérale est imposé dans la catégorie des Bénéfices Non Commerciaux.

  > *Jusqu'au 31/12/2022, étaient imposables dans la catégorie des BNC, les rémunérations perçues par les Présidents d'une SA, d'une SAS ou d'une société constituée sous ces formes lorsqu'il exerçaient au sein de la société, en plus de leur mandat social, une activité professionnelle ne traduisant pas l'existence d'un lien de subordination à l'égard de la société.*
  > *Lorsque de tels revenus étaient perçus, les cotisations d'assurance de groupe mentionnées à l'article 154 bis du CGI (cotisations Madelin) peuvent être admises en déduction des revenus qu'ils percevaient au titre de cette activité. De même, une adhésion à ARCOLIB devait être envisagée pour bénéficier de la non majoration (10 % en 2022).*
  > *Précisons que les SELARL n'était pas, à notre avis, impactées par cette décision de par la forme juridique de la SELARL (SARL). En effet, la rémunération des gérants de SARL, majoritaires ou minoritaires, était soumise au régime fiscal des traitements et salaires. Cette rémunération était exclusive contrairement aux associés de SAS ou de SA qui percevaient des rémunération de gérance au titre de leur mandat social et d'autres rémunérations au titre des actes techniques qu'ils réalisent. **(CE n°409429 du 8/12/2017).***
  >
  > *Depuis le 1/1/2023, les rémunérations liées à l'activité libérale (majoritaire ou non, associé gérant ou non) sont imposables en BNC, sauf s'il existe un lien de subordination (imposition en T&S dans ce cas). Une tolérance jusqu'au 31/12/2023 s'applique afin de mettre en œuvre ces dispositions **(BOI-BNC-DECLA-10-10).***
  > *Entrent dans la catégorie des revenus visés à l'article 62 du CGI, les rémunérations des gérants majoritaires (SELARL, SELCA), en y incluant les rémunérations liées à l'activité libérale seulement si elles ne sont pas distinguables des fonctions de gérant.*
  > *Les rémunérations des gérants minoritaires de SELARL sont, quand à elles, imposables en T&S**. (BOI-RSA-GER-10-30).***

- **b. Parts de SEL :**

  - Déductibilité des frais d'acquisition des parts de SEL :

  Le caractère non déductible des frais d'acquisition des parts de SEL est en partie remis en cause depuis que le Conseil d'Etat a, en 2004, autorisé la déduction des intérêts d'emprunt des rémunérations que perçoivent les associés de Société de Capitaux en qualité de salarié ou dirigeant de la Société (position confirmée en Juin 2008 par la Haute Assemblée).
  Les professionnels libéraux disposent, depuis la Loi de Modernisation de l'Economie de 2008, sous réserve de remplir leurs conditions d'application, de deux modes de prise en compte des intérêts d'emprunt :
  - Bénéfice du dispositif de réduction d'impôt institué en 2003 en faveur des reprises de PME financées par emprunts, pour remédier à l'interdiction de déduire les intérêts d'emprunts.
  - Constitution d'une holding de rachat qui, désormais autorisée à opter pour le régime d'intégration fiscale, pourra déduire à son niveau les frais de rachat.

- Cessions des parts de SEL

Ces cessions sont soumises au régime unique des Revenus des Capitaux Mobiliers, exception faite des cessions de parts de SEL à associé unique et imposées à l'IR qui sont quant à elles soumises au régime des plus-values professionnelles ***(Art. 150 OA et s. du CGI)***.

- **c. Assiette des cotisations sociales des associés de SEL :** Sont pris en compte, dans l'assiette des cotisations sociales des associés, les dividendes distribués et les revenus des comptes courants - attribués aux travailleurs non salariés non agricoles, à leurs conjoints ou partenaires liés par un PACS ou à leurs enfants mineurs non émancipés - dont la part représente plus de 10 % du capital social.

Les apports dont il faut tenir compte pour la détermination du capital social sont :

- les apports en nature (sont exclus les apports qui n'ont pas fait l'objet d'une transaction préalable en numéraire ou qui n'ont pas été évalués par un commissaire aux apports) ;
- les apports en numéraire intégralement libérés.

Les sommes versées sur les comptes courants à retenir correspondent au solde moyen annuel du compte courant d'associé déterminé de la manière suivante :

Somme des soldes moyens du compte courant de chaque mois / nombre de mois compris dans l'exercice.

> *Il convient d'apprécier au dernier jour de l'exercice précédant la distribution des dividendes et le versement des revenus des comptes courants, le montant du capital social, des primes d'émission et des sommes versées en compte courant d'associés* ***(Loi de financement de la Sécurité Sociale - Art. 22)***.

- **d. Déclaration sociale :** La part des revenus distribués ou payés, supérieure au seuil de 10 %, doit être déclarée dans la case « Fraction de revenus distribués supérieurs au seuil de 10 % » de la rubrique XH de la Déclaration Sociale des Indépendants (DSI)

Concernant les professions d'avocats, ou des praticiens et auxiliaires médicaux relevant de la CARMF, de la CARCDSF ou de la CARPIMKO, ces revenus sont à porter sur la ligne « Dividendes » de l'imprimé de déclaration des revenus ***(Circulaire n° DSS/5D/2010/315)***.

- **e. Cotisation maladie des Praticiens et Auxiliaires Médicaux Conventionnés (PAMC) :** Il convient de distinguer selon que la rémunération ait été perçue dans le cadre du mandat social (rémunération de gérance) ou dans le cadre de l'activité médicale.

- Rémunération dans le cadre du mandat social :

Lorsque la rémunération de gérance est versée au gérant majoritaire, celui-ci est socialement considéré comme exerçant une activité indépendante.

Néanmoins, cette activité n'est pas considérée comme une activité conventionnée.

Partant, les cotisations afférentes ne peuvent bénéficier de la prise en charge CPAM.

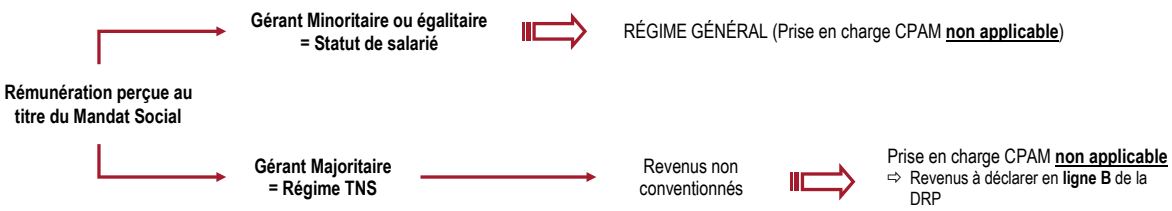
Lorsqu'il s'agit de la rémunération de gérance versée au gérant minoritaire ou égalitaire, celui-ci est socialement assimilé à un salarié qui relève du régime général.

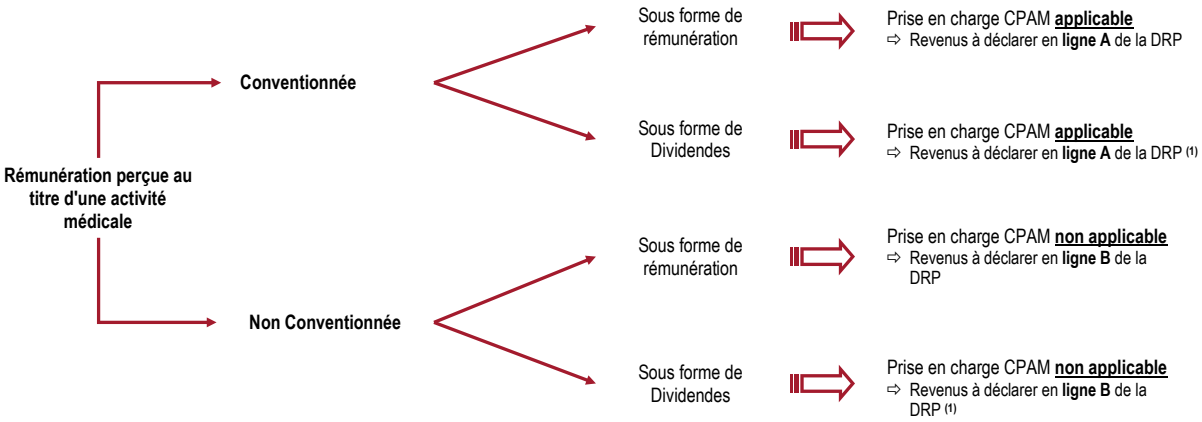
- Rémunération perçue dans le cadre de l'activité médicale (rémunération technique) :

Les cotisations afférentes à ces rémunérations ne peuvent, en tout état de cause, pas bénéficier de la prise en charge CPAM lorsqu'elles sont perçues dans le cadre d'une activité non conventionnée.

Au contraire les rémunérations perçues dans le cadre d'une activité conventionnée ouvrent droit au bénéfice de la prise en charge de la CPAM, qu'il s'agisse de rémunérations en tant que telles ou de dividendes.

SYNTHÈSE DES MODALITÉS DE PRISE EN CHARGE DES COTISATIONS SOCIALES DES PAMC EXERÇANT EN SEL
Réponse de l'ACOSS du 3 Décembre 2015





(1) **Rappel :** Seule la part des dividendes excédant 10 % du capital social, des primes d'émission et des sommes versées en compte courant est soumise aux cotisations et contributions sociales

E - SOCIÉTÉ INTERPROFESSIONNELLE DE SOINS AMBULATOIRES

1920 Principe

Les SISA ont été instituées par la ***loi n° 2011-940 du 10/8/2011*** pour permettre aux professionnels de santé relevant de professions différentes de se regrouper.

1921 Associés

Art. L 4041-1 s. du CSP

Une SISA peut être uniquement constituée par des **personnes physiques** exerçant une activité médicale, d'auxiliaire médical ou de pharmacien. Les professionnels déjà associés d'une SCP ou d'une SEL peuvent également être associés d'une SISA.
Seuls les professionnels remplissant toutes les conditions exigées par les lois et règlements en vigueur pour exercer une profession médicale, d'auxiliaire médical ou de pharmacien et qui sont inscrits, le cas échéant, au tableau de l'ordre dont elles relèvent, peuvent être associés d'une SISA.
Les sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires ne sont pas soumises aux formalités préalables exigées des personnes candidates à l'exercice individuel des professions médicales, d'auxiliaires médicaux ou de pharmaciens.
Pour que sa constitution puisse être validée, la SISA doit comporter **au minimum deux médecins et un auxiliaire médical**.
En terme de responsabilité professionnelle, chacun des associés répond personnellement de ses activités.

1922 Objet

- **a. Mise en commun des moyens :** Les SISA ont pour objet la mise en commun de moyens pour faciliter l'exercice de l'activité professionnelle de chacun des associés.

- **b. L'exercice en commun d'activités réalisées dans le cadre de l'expérimentation de nouveaux modes de rémunération (ENMR) des professionnels de santé :**

  - coordination thérapeutique :
  Procédures mises en place au sein de la société ou entre la société et des partenaires, visant à améliorer la qualité de la prise en charge et la cohérence du parcours de soin ***(Art. R 4041-1 du CSP)***.

  - éducation thérapeutique :
  L'éducation thérapeutique s'inscrit dans le parcours de soins du patient. Elle a pour objectif de rendre le patient plus autonome en facilitant son adhésion aux traitements prescrits et en améliorant sa qualité de vie ***(Art. L 1161-1 du CSP)***.

  - coopération entre les professionnels de santé :
  La démarche de coopération a pour objet d'opérer, entre professionnels de santé, des transferts d'activités ou d'actes de soins ou de réorganiser leurs modes d'intervention auprès du patient ***(Art. L 4011-1 du CSP)***.

1923 **Statuts**

Art. L 4041-5 s. du CSP et R 4041-2 s. du CSP

- **a. Forme :** Obligatoirement écrits, les statuts d'une SISA peuvent être établis sous seing privé.
  Les statuts doivent être transmis aux ordres professionnels dont dépendent les associés ainsi qu'à l'Agence Régionale de Santé un mois avant leur enregistrement.

- **b. Mentions obligatoires :**
  - Les nom, prénom, domicile de chaque personne physique associée de la société
  - La forme, l'objet et l'appellation de la société ainsi que la durée pour laquelle elle est constituée
  - L'adresse du siège social
  - Selon le cas, le numéro d'inscription à l'ordre pour tout associé relevant d'un ordre professionnel ou la justification d'autorisation d'exercer pour les autres associés
  - La profession exercée par chaque personne physique associée de la société et, le cas échéant, ses différents titres et spécialités
  - La nature et l'évaluation distincte de chacun des apports effectués par les associés
  - Le montant du capital social, le nombre, le montant nominal et la répartition des parts sociales représentatives de ce capital
  - L'affirmation de la libération totale ou partielle, suivant le cas, des apports concourant à la formation du capital social
  - Le cas échéant, le nombre de parts d'intérêt attribué à chaque apporteur en industrie
  - Les modalités de fonctionnement de la société, notamment les règles de désignation du ou des gérants et le mode d'organisation de la gérance
  - Les conditions dans lesquelles les associés peuvent exercer à titre personnel une activité dont ils prévoient l'exercice en commun.

1924 **Régime Fiscal**

- **a. Au niveau de la société :** Les SISA relèvent du régime fiscal des sociétés de personnes y compris lorsqu'elles sont composées d'au-moins un Pharmacien ou qu'elles donnent en location à leurs membres des locaux munis du mobilier et du matériel nécessaires à l'exercice de leur profession ***(BOI-BIC-CHAMP-70-20-90 § 20)***.

  > *Les SISA composées d'associés relevant des BNC (médicaux et paramédicaux) et des BIC (pharmaciens) doivent déposer, tous les ans, deux déclarations fiscales* ***(Réponse de l'Administration du 25 Juin 2012 + § 30 du BOI-BIC-CHAMP-70-20-90)*** *:*
  > *- 1 déclaration n° 2035 pour l'imposition de ses associés BNC*

  Les activités exercées en commun conformément aux statuts de la société ne sont pas soumises à l'interdiction de partage d'honoraires au sens du Code de la Santé Publique.

  > *Les rémunérations perçues au titre des activités dont les statuts prévoient l'exercice en commun constituent des recettes de la SISA.*

  En matière de TVA, les SISA composées d'au moins un Pharmacien sont exonérées lorsqu'elles ne mettent pas des moyens en commun. En effet, l'exonération de TVA n'est pas autorisée par la ***directive 2006/112/CE du 28/11/2006*** relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée lorsque des moyens sont mis en commun par des pharmaciens et d'autres professionnels de santé ***(Rép. Orliac n° 2792 - AN - 9/4/2013)***.

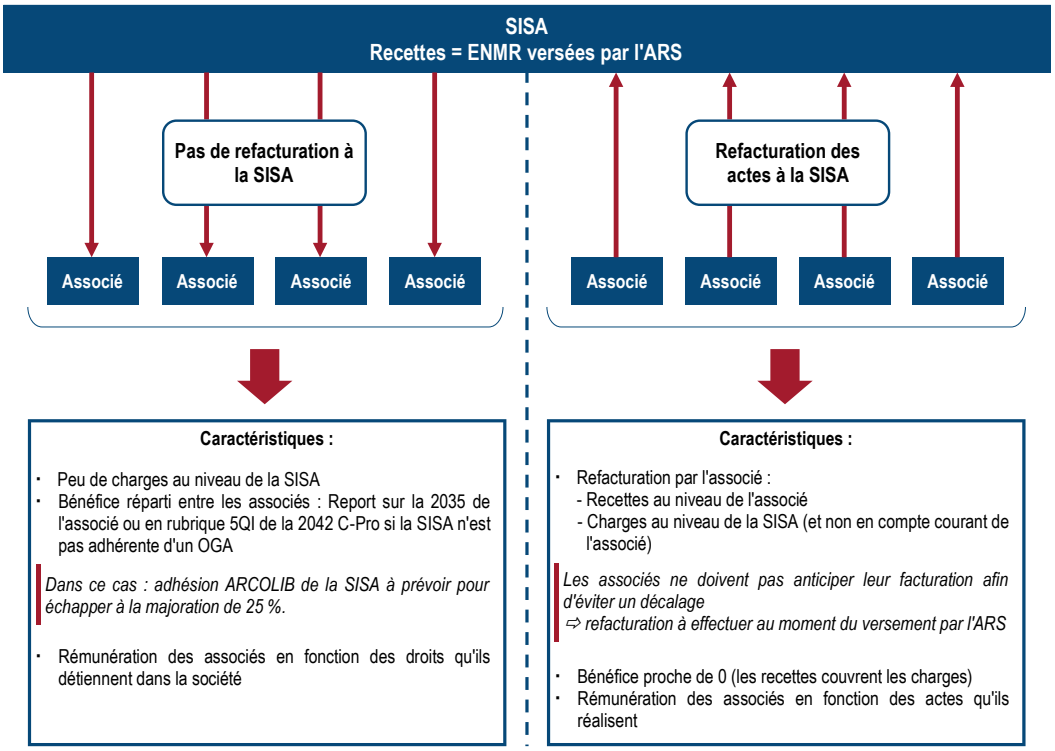
  > *Depuis les exercices ouverts au 1er janvier 2017, les SISA ont la possibilité d'opter pour leur assujettissement à l'Impôt sur les Sociétés (IS). L'option entraîne l'application du régime de droit commun des sociétés de capitaux* ***(BOI-BIC-CHAMP-70-20-10-10)****. Précisons que la Loi de Finances pour 2019* ***(Loi n° 2018-1317 - Art.50)*** *a assoupli le caractère irrévocable de cette option : Dorénavant les sociétés peuvent renoncer à cette option avant la fin du mois précédant la date limite de versement du premier acompte d'impôt sur les sociétés du cinquième exercice suivant celui au titre duquel l'option a été exercée. Passé ce délai l'option devient irrévocable.*

- **b. Au niveau des associés :**

  - Les associés peuvent exercer hors de la SISA les activités professionnelles :
    - dont l'exercice en commun n'est pas expressément prévu par les statuts
    - dont les statuts déterminent les conditions dans lesquelles l'associé peut exercer cette activité à titre individuel (lorsqu'il est prévu un exercice en commun de cette activité par les statuts).

  > *Les rémunérations perçues au titre des activités exercées à titre personnel constituent des recettes individuelles.*

- **c. Fonctionnement :** Les recettes perçues par la SISA sont les ENMR versés par l'ARS. En pratique, il convient de distinguer deux types de SISA selon que les associés refacturent ou non les actes qu'ils réalisent :



1925 **Dissolution**
Art. L 4043-2 du CSP

Sauf disposition contraire des statuts, le **décès**, l'**incapacité** ou le **retrait** d'un associé pour toute autre cause n'entraîne pas la dissolution de la SISA. Lorsqu'un associé est frappé d'une interdiction définitive d'exercer sa profession, celui-ci perd, au jour de cette interdiction, la qualité d'associé. Ses parts dans le capital sont alors rachetées dans un délai de six mois par un associé ou, à défaut, par la société selon les modalités prévues par les statuts.

Lorsque l'obligation tenant à sa composition (minimum de deux Médecins et un auxiliaire médical) n'est pas remplie, la SISA peut être dissoute par décision de justice.

F - SOCIÉTÉS DE CAPITAUX AYANT OPTÉ POUR LE RÉGIME DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES

1930 **Sociétés éligibles**
BOI-BIC-CHAMP-70-20-40-10

- **a. Forme juridique :**
  - SA
  - SAS
  - SARL
  - SARL de famille
  - EURL ayant opté pour assujettissement à l'IS

- **b. Capital :** Seules les sociétés non côtées peuvent bénéficier du dispositif.
  Le capital et les droits de vote de la société doivent être détenus à hauteur de :
  - 50 % **au moins** par des personnes physiques

  ET
  - 34 % **au moins** par une ou plusieurs personnes ayant une fonction de dirigeant et par les membres de leur foyer fiscal

  Rappel des fonctions de Dirigeant :
  - *SA "à directoire" : « Président du conseil de surveillance »*
  - *SA "classique" et SAS : « Directeur Général » ou « Président »*
  - *SARL : « Gérant Majoritaire »*

- **c. Activité exercée :** Le dispositif prévu par l'article 239 bis AB du CGI s'applique aux activités libérales.

- **d. Taille de la société :** L'éligibilité à ce dispositif est restrictive en terme d'effectif et de total de chiffre d'affaires ou de bilan.
  - Effectif : il doit être **inférieur à 50 salariés**.
  - Total de bilan ou de CA (hors taxes) : il doit être **inférieur à 10 Millions d'€uros**.

- **e. Âge de la société :** Pour bénéficier de ce dispositif, la société doit avoir été créée depuis moins de 5 ans à la date d'effet de l'option, soit à la date d'ouverture du premier exercice d'application de l'option.

> *En cas de transformation de société qui n'emporte pas une personne morale nouvelle, la date de création de la société correspond à la date de création initiale de la personne morale.*

1931 **Modalités d'option**
BOI-BIC-CHAMP-70-20-40-20 § 1 à 40

- **a. Lieu et délai :** L'option pour le régime fiscal des sociétés de personnes doit être effectuée auprès du SIE dont dépend la société dans les 3 premiers mois du premier exercice auquel l'option s'applique.
  En pratique, cette option doit être notifiée entre le 1/4/N-1 et le 31/3/N pour une prise d'effet en N (société clotûrant au 31 Décembre).

- **b. Forme :** L'option doit comporter les informations suivantes :

Informations relatives à la société	Informations relatives aux associés
- dénomination sociale - lieu du siège - lieu du principal établissement (si celui-ci est différent du siège) - numéro SIREN - date d'effet de l'option	liste des associés comportant : • personnes physiques : - nom et prénoms - adresse - fonction exercée • personnes morales : - dénomination sociale - adresse

> *L'option doit être exercée avec l'accord de tous les associés. Dans le cas contraire, la société est replacée dans le champ d'application de l'IS*

☞ ***Modèle de lettre d'option : BOI-LETTRE-000079***

1932 **Effet de l'option**
BOI-BIC-CHAMP-70-20-40-20 § 50 s.

- **a. Durée :** Cette option est valable pour une durée de 5 ans et prend fin obligatoirement à l'issue de cette période.

- **b. Changement de régime fiscal :** Lorsque la société exerce l'option **après avoir été soumise à l'IS**, cette option implique un changement de régime fiscal entrainant les conséquences de la cessation d'entreprise.
  Dès lors, la société doit en informer le SIE dont elle dépend et établir une déclaration dans les 60 jours (imposition immédiate des résultats d'exploitation non encore taxés, des bénéfices en sursis d'imposition et des plus-values latentes dans l'actif social).
  Néanmoins, ne s'agissant pas, au cas d'espèce, d'une création de personnalité morale nouvelle, la société peut bénéficier des atténuations prévues à l'***article 202 Ter du CGI*** **(dispense d'imposition immédiate)** lorsque les conditions suivantes sont réunies :
  - la société ne doit pas modifier ses écritures comptables
  - l'imposition de ses revenus, profits latents et plus-values latentes demeure possible sous le nouveau régime fiscal.

> *Si l'option est exercée par la société dès sa création et qu'aucun résultat n'a été effectivement soumis à l'impôt sur les sociétés, la société n'est pas soumise aux conséquences d'un changement de régime fiscal.*
>
> ***Nota** : **L'article 50 de la Loi de Finances pour 2019** autorise les sociétés ayant opté pour leur assujettissement à l'IS à renoncer à cette option jusqu'au cinquième exercice suivant celui au titre duquel ladite option a été exercée. **(Article 239 du CGI).***

1933 **Sortie du régime**
BOI-BIC-CHAMP-70-20-40-30

Toute sortie du régime est définitive.

- **a. Sortie de plein droit :** La sortie du régime intervient obligatoirement au terme du cinquième exercice couvert par l'option. Lorsque les conditions tenant à la détention du capital **(n° 1930 b.)** et à la taille de la société **(n° 1930 d.)** ne sont plus respectées, la sortie du régime intervient à compter du 1er jour de l'exercice au cours duquel l'une des conditions n'est plus respectée

- **b. Sortie volontaire :** La société peut sortir volontairement du régime fiscal des sociétés de personnes. Elle doit être notifiée, par écrit, au SIE dont dépend la société dans les 3 mois de l'ouverture de l'exercice à compter duquel cette renonciation s'applique.
  Sur le plan formel, la renonciation doit comporter la dénomination sociale, le lieu du siège, le lieu du principal établissement si celui-ci est différent du siège et l'exercice auquel elle s'applique.

SECTION N° 1 ADHÉRENTS « BÉNÉFICIAIRES »

A - PRINCIPE

1940 **Adhésion à ARCOLIB**

L'adhésion à ARCOLIB est matérialisée par l'établissement d'un bulletin d'adhésion à adresser dans les délais légaux pour bénéficier de l'avantage fiscal lié à la réduction d'impôt pour frais de comptabilité **(n° 1075)**. Ce bulletin d'adhésion peut être adressé au format papier ou en PDF, ou encore être effectuée en ligne sur www.arcolib.fr **(signature électronique)**.

En cas d'adhésion au format papier, la date figurant sur le cachet de la Poste fait foi pour apprécier le respect des délais d'adhésion.

Concernant les avantages que confèrent l'adhésion à un OGA : **n° 1945 s.**.

1941 **Nature de l'activité**
BOI-DJC-OA-20-30-10-10 § 60 s.

Les adhérents d'ARCOLIB doivent exercer une profession libérale ou être titulaires d'une charge ou d'un office, ou agir en qualité d'artisan ou de de commerçant.

Ce guide est destiné aux adhérents d'ARCOLIB, professions libérales ou titulaires d'une charge ou d'un office.

La notion de profession libérale s'entend de toute profession exercée sur la base de qualifications professionnelles appropriées, à titre personnel, sous sa propre responsabilité et de façon professionnellement indépendante, en offrant des services intellectuels et conceptuels dans l'intérêt du client et du public. L'exercice de la profession peut être soumis dans les États membres, en conformité avec le traité, à des obligations juridiques spécifiques, basées sur la législation nationale et la réglementation établie dans ce cadre de manière autonome par l'organe professionnel représentatif compétent, qui garantissent et améliorent le professionnalisme, la qualité du service et la confidentialité des relations avec le client ***(Considérant 43 de la Directive 2005/36/CE du Parlement Européen et du Conseil du 7 septembre 2005 relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles)***.

1942 **Professionnels concernés par l'adhésion « bénéficiaire »**
BOI-DJC-OA-20-30-10-10 § 110

Peuvent adhérer à ARCOLIB :
- les professionnels dont les revenus sont imposables à l'impôt sur le revenu selon un régime réel dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (BNC)
- les contribuables qui disposent de revenus non professionnels imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, soumis au régime de la déclaration contrôlée de droit ou sur option
- les professionnels relevant du statut du micro-entrepreneur et qui sont soumis au régime déclaratif spécial BNC
- les professionnels dont les revenus sont imposables à l'impôt sur le revenu selon le régime micro BNC.

1943 **Forme juridique**
BOI-DJC-OA-20-30-10-10 § 110 s.

Toute personne exerçant une profession libérale ou titulaire d'une charge ou d'un office, relevant de l'impôt sur le revenu, peut adhérer à ARCOLIB quel que soit le mode d'exercice de la profession (à titre individuel ou sous la forme d'une société) ou son mode d'imposition.

- **a. Exercice de la profession sous la forme d'une entreprise individuelle :** Dans la mesure où ils respectent les conditions énoncées aux **n° 1941 et 1942**, les contribuables exerçant sous la forme d'une entreprise individuelle peuvent adhérer à ARCOLIB.

- **b. Exercice de la profession sous la forme de société :** Peuvent adhérer à un organisme agréé, les personnes morales exerçant une profession libérale ou titulaires d'une charge ou d'un office et n'ayant pas la qualité de commerçant, sous réserve de leur assujettissement à l'impôt sur le revenu.

  Il s'agit des :
  - Sociétés civiles :
    - SCI dont les revenus proviennent de sous-location de locaux **non meublés** constituent des **BNC Non Professionnels.** Lorsqu'il s'agit de revenus de sous-location en meublé ceux-ci sont imposables en BIC.
    - SCP et SC (sauf option à l'IS conformément au ***h du 3 de l'article 206 du CGI***).

- SEP et SDF
- SNC lorsque celle-ci exerce de manière exclusive une activité de nature non commerciale
- Sociétés de capitaux : ▪ EURL (sauf option à l'IS)
  ▪ SEL unipersonnelles dont les bénéfices sont imposables à l'IR **(n° 1913-a.)**
  ▪ Sociétés ayant opté pour le régime des sociétés de personnes **(n° 1930 s.)**

1944 **Cas particuliers**

▪ **a. Agents généraux d'assurances et leurs sous-agents ayant opté pour le régime des traitements et salaires :** Lorsqu'ils ont opté pour le régime prévu au ***1 ter de l'article 93 du CGI***, les intéressés peuvent adhérer à ARCOLIB.

La possibilité de rattacher à leurs revenus les courtages accessoires n'est pas ouverte aux agents d'assurances et leurs sous-agents ayant opté pour le régime des Traitements et Salaires. Ceux-ci peuvent adhérer à un Centre de Gestion Agréé pour bénéficier des avantages fiscaux sur ces revenus commerciaux.

▪ **b. Huissiers de Justice percevant des revenus de gérance d'immeuble :** L'activité de gérance d'immeuble exercée par certains huissiers ne constitue pas strictement le prolongement de leur activité libérale mais revêt un caractère commercial conformément à la jurisprudence du Conseil d'État.
Pour bénéficier des avantages fiscaux, les intéressés doivent donc adhérer à ARCOLIB :
- pour leur activité d'huissier proprement dite ;
- pour leur activité de gérance d'immeuble, laquelle devra faire l'objet d'une comptabilité de type commercial et de l'une des déclarations prévues pour l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux.

▪ **c. Revenus de source étrangère :** Selon la nature de leur activité exercée à l'étranger, les titulaires de revenus professionnels de source étrangère imposables à l'IR en France, ou exonérés mais pris en compte pour le calcul du taux effectif, peuvent adhérer à ARCOLIB ***(BOI-DJC-OA-20-10-20-20)***, sous réserve que ces revenus proviennent d'un des **28 États membres de l'Union Européenne** ou d'un des 3 États membres de l'Association Européenne de Libre Échange ayant ratifié le traité sur l'Espace Économique Européen (**Islande**, **Liechtenstein** et **Norvège**), à condition que cette activité soit conforme à la notion de profession libérale **(n° 1941)**.

Lorsque l'activité à l'étranger est exercée dans le cadre d'un groupement ou d'une société, l'adhésion doit être effectuée par ce groupement ou cette société y compris s'il s'agit d'une société ou d'un groupement de droit étranger.

En fonction de la source des revenus, les modalités d'imposition diffèrent en fonction de convention fiscale internationale existante les 2 états signataires :

* les revenus imposables en France bénéficient :
- soit d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt payé dans l'autre état à raison de ces revenus (impôt à l'étranger);
- soit d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus.

* les revenus exonérés en France, quant à eux, doivent cependant être pris en compte pour le calcul du taux d'imposition applicable aux autres revenus du foyer fiscal ***(BOI-INT-DG-20-20-100).***
Les contribuables concernés établissent une déclaration n° 2047 (CERFA n° 11226).

B - AVANTAGES FISCAUX

1945 **Non majoration de la base d'imposition (10 % en 2022)**
BOI-IR-BASE-10-10-20

Le montant des revenus, retenu pour le calcul de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des BNC est majoré (10 % en 2022) pour les titulaires des revenus soumis au régime de la déclaration contrôlée et qui ne sont pas adhérents à un organisme agréé.
Les adhérents d'ARCOLIB soumis au régime de la déclaration contrôlée, de plein droit ou sur option, bénéficient donc d'une non majoration de leurs revenus (10 % en 2022).

Cet avantage fiscal est cependant subordonné aux conditions suivantes :
- être soumis à l'IR
- avoir été adhérent durant l'année complète (en cas d'adhésion en cours d'année s'assurer du respect des délais d'adhésion **(n° 1075)**).
- ne pas avoir été exclu d'une Organisme de Gestion Agréé (OGA).

1946 **Réduction d'Impôt pour frais de comptabilité et d'adhésion ARCOLIB**

Les professionnels adhérents d'ARCOLIB peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt (jusqu'à 915 €) pour leur frais de comptabilité et d'adhésion à ARCOLIB lorsque les recettes annuelles n'excédent pas la limite du Micro-BNC et qui déposent une déclaration 2035 : **voir n° 5001.**

1947 **Déduction intégrale du salaire du conjoint**
BOI-BNC-BASE-40-60-10 et BOI-BIC-CHG-40-50-10

Les professionnels libéraux peuvent déduire intégralement le salaire de leur conjoint pour la détermination du résultat fiscal de l'entreprise dans la mesure où ce salaire correspond à la rémunération normale du travail effectivement fourni et, que les cotisations sociales sont payées.

Le plafond de déduction du salaire du conjoint, fixé à 17 500 € pour les non adhérents d'un Organisme de Gestion Agréé, a été supprimé à compter des revenus 2018 ***(Loi n° 2018-1317 - Art. 60 modifiant l'Art. 154 du CGI)****.*

1948 **Dispense de pénalités fiscales des nouveaux membres d'ARCOLIB**
Article 1755 du CGI

Sauf en cas de manœuvres frauduleuses, les majorations fiscales, de quelque nature qu'elles soient, ne sont pas applicables aux contribuables qui auront fait connaître spontanément, **par lettre recommandée expédiée dans les trois mois suivant** leur adhésion à ARCOLIB, les insuffisances, inexactitudes ou omissions que comportent les déclarations.

Le bénéfice de cette mesure est subordonné à la double condition suivante :
- ces insuffisances, inexactitudes ou omissions ne doivent avoir fait l'objet, antérieurement à la date d'expédition de la lettre recommandée, de l'engagement d'aucune procédure administrative ou judiciaire ni d'aucune proposition de rectification,
- l'impôt en principal doit être acquitté dans les nouveaux délais impartis.

1948 **Autres avantages**

- **Abattement de 3 % des recettes conventionnelles des Médecins conventionnés :** **voir n° 2282**

C - OBLIGATIONS

1950 **Obligations vis-à-vis d'ARCOLIB**
BOI-DJC-OA-20-30-20 § 170

- **a. En adhérant à ARCOLIB, le professionnel s'engage :**
  - à produire tous les éléments nécessaires à l'établissement d'une comptabilité sincère,
  - à souscrire l'engagement pris par ARCOLIB d'améliorer la connaissance des revenus de ses ressortissants, conformément au ***décret 77-1520 du 31/12/1977***, et à l'***article 1649 quater F du CGI***,
  - à communiquer à ARCOLIB, préalablement à l'envoi au SIE de la déclaration fiscale professionnelle, l'ensemble des données utilisées pour la détermination du résultat imposable,
  - à transmettre à ARCOLIB les copies des déclarations de TVA et tous renseignements utiles au rapprochement entre ces déclarations et la déclaration de résultat (**professionnels assujettis à la TVA uniquement**),
  - à transmettre tous documents et renseignements utiles aux contrôles prévus en matière de CVAE (professionnels soumis à la CVAE uniquement). Les copies des déclarations de CVAE sont obligatoirement communiquées (imprimés 1330-CVAE-SD et 1329-DEF),
  - à payer la cotisation annuelle dès son appel, et tant que durera l'adhésion. En cas de retard de paiement, seront exigibles, conformément à l'article L.441-6 du Code de Commerce, une indemnité calculée sur la base de trois fois le taux de l'intérêt légal en vigueur, ainsi qu'une indemnité forfaitaire pour frais de recouvrement de 40 € TTC (décret 2012-1115 du 02/10/2012).

L'Adhérent autorise ARCOLIB à communiquer à l'agent de l'Administration Fiscale, qui apporte son assistance technique à l'organisme, tous ces documents ou renseignements.

En vertu du dernier alinéa de l'***article 1649 quater H du CGI***, l'Adhérent donne expressément Mandat à ARCOLIB, pour la dématérialisation et la télétransmission aux services des Finances Publiques de ses déclarations professionnelles, leurs annexes, des attestations d'adhésion et comptes-rendus de mission établis par ARCOLIB, par l'intermédiaire du Partenaire EDI de son choix.

- **b. Sanctions :** En cas de manquements graves ou répétés aux engagements et obligations, ARCOLIB peut prononcer l'exclusion de l'Adhérent, après l'avoir mis en mesure - avant toute décision d'exclusion - de présenter sa défense sur les faits qui lui sont reprochés.

1951 **Obligations comptables**
Article 1649 quater G du CGI

- **a. Nomenclature comptable :** L'Adhérent s'engage à tenir les documents prévus à l'***article 99 du CGI*** conformément à l'un des plans comptables professionnels agréés par le Ministère de l'Economie et des Finances.

- **b. Détail des sommes reçues :** Concernant les recettes, l'Adhérent s'engage à mentionner le détail des sommes reçues, l'identité du client, le mode de règlement et la nature des prestations fournies.

> *Lorsque les dispositions de l'**Art. 378 du Code Pénal** relatives au secret professionnel sont applicables, la nature des prestations fournies n'est pas mentionnée et l'identité du client peut être remplacée par une référence à un document annexe permettant de retrouver cette indication et tenu par le contribuable à la disposition de l'Administration des Impôts. La nature des prestations fournies ne peut faire l'objet de demandes de renseignements de la part de l'Administration des Impôts. À l'égard des organismes tenus d'établir des relevés récapitulatifs par praticien en application de l'**Art. L.97 du LPF**, le droit de communication ne peut, en ce qui concerne la nature des prestations fournies, porter que sur les mentions correspondantes à la nomenclature générale des actes professionnels.*

1952 **Obligations d'accepter les règlements par chèque ou par carte bancaire**
BOI-DJC-OA-20-30-20 § 190 s.

Les adhérents d'ARCOLIB doivent accepter les règlements par chèque ou par carte bancaire, de faire libeller les chèques à leur ordre et de ne pas les endosser, sauf pour remise directe à l'encaissement.

> *Les adhérents des organismes agréés peuvent refuser des paiements par chèque lorsque les frais d'encaissement sont disproportionnés par rapport au montant de la transaction (chèques de faible valeur tirés sur un établissement bancaire étranger par exemple).*

L'Adhérent doit également informer sa clientèle de sa qualité d'adhérent à un OGA et de ses conséquences au moyen de l'apposition d'une affichette et d'une mention spéciale dans ses correspondances.

- **a. Apposition d'une affichette répondant aux conditions suivantes :**
  - être apposée dans les locaux destinés à recevoir la clientèle. En pratique, il suffira qu'elle figure soit dans le local où sont réalisées les prestations de services, soit dans la pièce où sont habituellement acquittées ces prestations,
  - pouvoir être lue sans difficulté par la clientèle ;
  - comporter la mention suivante : **« Membre d'un organisme agréé par l'administration fiscale, acceptant à ce titre le règlement des honoraires par carte bancaire ou par chèques libellés à son nom »**.

- **b. Inscription d'une mention spéciale sur les documents professionnels :** La mention **« Acceptant le règlement des sommes dues par carte bancaire ou par chèques libellés à son nom en sa qualité de membre d'un organisme agréé par l'administration fiscale »** doit être portée dans la correspondance et sur les documents professionnels adressés ou remis aux clients (papier à en-tête, factures, devis, etc.).

> *Il est admis que les professionnels de santé se dispensent de faire figurer cette mention sur les ordonnances et les feuilles de soins qu'ils délivrent à leurs patients.*

Conformément au ***Décret n°2016-1356***, ARCOLIB doit s'assurer du respect de ces obligations.

1953 **Obligations incombant aux professionnels de santé**

Les membres des professions de santé sont tenus d'inscrire sur les feuilles de maladie ou de soins, conformément aux dispositions de l'***Art. L.97 du LPF*** et du ***décret n° 72-480 du 12/6/1972***, l'intégralité des honoraires effectivement perçus même s'ils ne peuvent que partiellement donner lieu à remboursement pour les assurés.

D - MISSIONS D'ARCOLIB

1955 **Développer l'usage de la comptabilité**
BOI-DJC-OA-20-10-20-10 § 1 à 30

ARCOLIB a pour rôle de développer chez ses membres l'usage d'une comptabilité tenue selon les normes d'un plan comptable professionnel ou de la nomenclature comptable pour les professions libérales et les titulaires de charges et offices, et de faciliter l'accomplissement par ses adhérents de leurs obligations administratives et fiscales.

La nomenclature comptable figurant en annexe à l'***arrêté du 30 Janvier 1978*** précise les règles que doivent respecter les membres des professions libérales et les titulaires de charges et offices adhérant à un organisme agréé pour la tenue de leurs documents comptables. Toutefois, l'utilisation du plan comptable général peut se substituer à celle de la nomenclature comptable dès lors qu'une grille de passage permet l'établissement de la déclaration de résultats.

> *La tenue de la comptabilité informatisée doit être sincère, régulière et probante et les écritures comptables doivent présenter un caractère irréversible et intangible **(BOI-CF-IOR-60-40-20)**. Une comptabilité tenue sur un tableur tel que Excel ne permet pas de garantir ces règles. Il est donc impossible de tenir la comptabilité à l'aide de ce type de logiciel sauf à la recopier intégralement sur un livre des recettes et des dépenses.*

Dans le cadre de sa mission de formation, ARCOLIB organise à l'intention de ses adhérents des séances de formation en présentiel et en webinaire. Outre l'Adhérent, les formations proposées par ARCOLIB sont également offertes à son représentant. À ce titre, l'Adhérent a toute liberté dans le choix de son représentant.

1956 **Vérification de la régularité des déclarations de résultats et des déclarations de taxes sur le Chiffre d'Affaires**
BOI-DJC-OA-20-10-20-20

L'adhésion à ARCOLIB implique, pour les adhérents imposés d'après leur bénéfice réel, de respecter certains engagements **(n° 1950 s.)**.
ARCOLIB n'est en mesure d'assurer sa mission que si les éléments dont elle dispose reposent sur une comptabilité sincère.

- **a. Contrôle formel des documents comptables :** L'organisme doit s'assurer que ses adhérents se conforment à la nomenclature comptable des membres des professions libérales pour tenir leurs documents comptables ou à l'un des plans comptables professionnels agréés par le ministre de l'économie et des finances.

  - L'adhérent tient lui-même sa comptabilité et élabore sa déclaration de résultats :

  ARCOLIB doit s'assurer régulièrement que ses documents comptables (livre-journal, registre des immobilisations) sont correctement servis.

  > *Dans cette optique, ARCOLIB procède au contrôle complet de la comptabilité de ses Adhérents **au minimum** tous les 3 ans.*

  À cette fin, l'organisme a la possibilité de demander à l'adhérent :
  - la copie de plusieurs pages du livre-journal, servi au jour le jour et présentant le détail des recettes et des dépenses professionnelles ;
  - la copie de balances ou des extraits de grands livres pour des comptabilités tenues par des moyens informatiques ;
  - la communication de ces documents par des moyens qui conviennent à l'adhérent et à l'organisme.

  > *Le contrôle du respect de la nomenclature comptable, d'un plan comptable professionnel ou du plan comptable général doit être annuel.*

  - L'adhérent fait appel à un professionnel de la comptabilité pour l'élaboration de sa comptabilité et sa déclaration de résultats :

  Le professionnel de l'expertise comptable peut attester (au plus tard lors de l'envoi de la première déclaration de résultats), sous format papier ou dématérialisée, que la comptabilité de l'adhérent est établie conformément aux normes professionnelles auxquelles il est soumis et que les déclarations fiscales communiquées à l'administration fiscale et à ARCOLIB sont le reflet de la comptabilité et qu'elles sont conformes aux exigences de l'***article 99 du CGI***.

  > *En présence de cette attestation, l'organisme est dispensée d'effectuer le contrôle formel des documents comptables de l'adhérent concerné. Dans le cas contraire, l'organisme doit mettre en œuvre les dispositions prévues dans le cas où l'adhérent tient lui-même sa comptabilité.*

- **b. Contrôle formel des déclarations :** ARCOLIB doit procéder à un contrôle formel des déclarations de résultats et des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires.
  Ce contrôle permet de veiller à ce que les documents que les adhérents lui font parvenir soient correctement établis, complets et servis conformément aux notices fiscales et qu'ils ne comportent pas d'erreurs matérielles.
  À l'occasion de ce contrôle, ARCOLIB doit également s'assurer, notamment avant la délivrance de l'attestation d'adhésion annuelle, que les conditions liées à l'adhésion soient remplies (délais d'adhésion : **n° 1075**).

  > *ARCOLIB ne peut pas refuser de délivrer cette attestation lorsque la déclaration est adressée au Service des Impôts des Entreprises en dehors des délais légaux mais doit appeler l'attention de l'adhérent sur la nécessité de respecter ces délais.*

- **c. Examen de concordance, de cohérence et de vraisemblance (ECCV) :** Le contrôle formel des déclarations (et annexes) est prolongé dans tous les cas par un examen de concordance, de cohérence et de vraisemblance destiné à déceler les anomalies apparentes que peuvent comporter ces documents. Cet examen doit être réalisé **dans les neuf mois** à partir de la date de réception des déclarations des résultats, y compris ceux soumis à l'Examen Périodique de Sincérité.
  ARCOLIB doit s'assurer de la régularité de chacune des déclarations de résultats, de taxes sur le chiffre d'affaires et de CVAE qui lui sont adressée par ses adhérents. À cet effet, peuvent être demandés, tous renseignements et documents utiles de nature à établir la concordance, la cohérence et la vraisemblance entre :
  - d'une part, les résultats fiscaux et la comptabilité établie conformément aux plans comptables visés à l'***article 1649 quater G du CGI***,
  - et d'autre part, les déclarations de résultats, de taxes sur le chiffre d'affaires et de CVAE.

  Ce contrôle ne peut être dissocié de la régularité de la comptabilité, avec laquelle la déclaration fiscale doit être cohérente.

ARCOLIB a donc l'obligation de veiller notamment à ce que les différents postes de la déclaration de résultats traduisent fiscalement la comptabilité.
ARCOLIB dispose d'une certaine latitude dans le choix des techniques à mettre en œuvre afin de procéder aux demandes de renseignements nécessaires à la réalisation du contrôle de concordance, de cohérence et de vraisemblance des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires avec les déclarations de résultats.
Il doit également :
- surveiller l'évolution des différents postes de recettes et de dépenses sur plusieurs années ;
- tirer des ratios qui lui paraissent plus particulièrement significatifs et comparer le cas échéant ces ratios avec ceux qu'il dégage pour des activités exercées dans des conditions similaires.

L'adhérent doit être interrogé de manière suffisamment précise afin d'obtenir des réponses utiles permettant d'établir une analyse fiable de sa situation fiscale et de conclure à la sincérité de ses déclarations fiscales. L'attention des adhérents est systématiquement appelée sur les anomalies relevées et sur la nécessité de les expliquer et de les corriger. L'organisme doit également s'assurer que ses recommandations sont suivies d'effet.
Les adhérents qui ne procèdent pas effectivement à ces rectifications, qui ne donnent pas suite aux demandes d'informations ou qui fournissent des explications insuffisantes ou manifestement inexactes manquent à leurs obligations et s'exposent à l'engagement par l'organisme d'une procédure disciplinaire d'exclusion.

- **d. Revenus de source étrangère :** Les revenus de source étrangère provenant d'un État membre de l'Union européenne, ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, font l'objet d'un contrôle par ARCOLIB.
  Le contrôle de la déclaration de résultats à réaliser par ARCOLIB, s'entend d'un contrôle formel de la déclaration des revenus encaissés à l'étranger par un contribuable domicilié en France (imprimé n° 2047).
  ARCOLIB doit vérifier que cette déclaration a été effectivement déposée et correctement servie, en s'assurant notamment que le détail des revenus (identité du bénéficiaire, pays d'où ils proviennent, nature, montant brut et charges déductibles) est renseigné dans le tableau prévu à cet effet. Peuvent être demandés, tous documents justifiant le montant du revenu déclaré dans la déclaration n° 2047 (factures, documents comptables, déclarations fiscales et avis d'imposition étrangers, etc.).

- **e. Examen Périodiques de Sincérité (EPS) :** L'Administration a confié aux Organismes Agréés (CGA, AGA et OMG), l'examen périodique d'une partie des pièces justificatives, basé sur les éléments comptables complets de l'Adhérent.
  Cet examen doit être réalisé :
  - au moins tous les 3 ans lorsque les comptes de l'adhérent ne sont pas tenus ou présentés annuellement par un professionnel de l'expertise comptable ;
  - au moins tous les 6 ans lorsque les comptes de l'adhérent sont tenus ou présentés annuellement par un professionnel de l'expertise comptable.

  L'examen fait l'objet d'un compte-rendu de mission adressé à l'adhérent dans les 2 mois qui suivent la fin des opérations de contrôle. Une copie de ce compte-rendu est adressée, dans le même délai, au SIE de l'adhérent.
  Décret 2016-1356 du 11 octobre 2016
- **g. Contrôle de validité du Fichier des Ecritures Comptables :** Afin d'être en conformité avec les normes du livre des procé dures fiscales, le professionnel doit être en mesure, soit lui-même, soit via son professionnel de l'expertise comptable, d'at tester que le logiciel utilisé est conforme aux exigences techniques de l'administration en vertu d'une attestation fournie par l'éditeur de logiciel ***(BOI-DJC-OA-20-10-10-30 § 200).***

1957 **Compte rendu de mission**
BOI-DJC-OA-20-10-30

- **a. Rôle :** Le compte rendu de mission (CRM) constitue un véritable rapport de contrôle qui fait suite à un travail d'examen approfondi et complet du dossier fiscal de l'adhérent. À l'issue du contrôle de concordance, de cohérence et de vraisemblance, d'une part, entre les déclarations de résultats et la comptabilité et, d'autre part, entre les déclarations de résultats, de TVA et de CVAE, ARCOLIB rédige son CRM annuel et l'adresse à ses adhérents ainsi qu'à leur SIE. Ce contrôle permet à ARCOLIB de se prononcer, en fonction des documents et éléments qui lui ont été communiqués par son adhérent, sur la concordance, la cohérence et la vraisemblance des déclarations examinées.

- **b. Périmètre :** L'élaboration du CRM par ARCOLIB, s'inscrit dans le cadre plus général du rôle des organismes agréés qui est de détecter et prévenir les erreurs et anomalies d'ordre fiscal. La mission de prévention fiscale des organismes agréés est sans incidence sur les missions de contrôle fiscal dévolues par le législateur aux agents de la DGFiP.
  La découverte d'anomalies ou d'erreurs doit être signalée à l'adhérent. Lorsque ces anomalies n'ont été ni justifiées ni rectifiées, le CRM doit non seulement faire état des questions posées par ARCOLIB à son adhérent et de ses réponses, mais également de la demande de souscription de déclaration rectificative qui lui a été adressée, le cas échéant. Transmis en copie à l'administration, le CRM doit permettre à l'administration d'agir dans les délais d'intervention qui lui sont impartis.

  > *Les adhérents qui ne procèdent pas aux rectifications demandées, qui ne donnent pas suite aux demandes d'information ou encore qui fournissent des explications insuffisantes ou manifestement inexactes manquent à leurs obligations et s'exposent à l'engagement à leur encontre de la procédure disciplinaire d'exclusion par ARCOLIB.*
- **c. Rectification :** Le CRM doit être réalisé pour chaque déclaration de résultats reçue par ARCOLIB. Toutefois, lorsqu'une

déclaration rectificative est adressée par l'adhérent à son initiative, avant l'envoi du CRM aux services fiscaux, il est admis qu'un seul CRM soit établi. Si une déclaration rectificative est adressée à ARCOLIB après l'envoi d'un premier CRM, les travaux de contrôle ne portent que sur les rectifications apportées à la précédente déclaration. Un compte rendu rectificatif est alors établi. Il ne mentionne que les modifications intervenues depuis le précédent compte rendu de mission.

- **d. Transmission :** Le CRM doit être adressé dans les deux mois qui suivent la fin des opérations de contrôle, qui elles-mêmes doivent être effectuées dans le délai de six mois de la réception par l'organisme agréé des déclarations de résultats (soit un délai ne pouvant excéder huit mois, à compter de la réception de ces déclarations par ARCOLIB).
  Dans le même délai, une copie de ce compte rendu est transmise au SIE dont dépend l'adhérent concerné. En cas d'envois successifs de déclarations de résultats avant leur date légale de dépôt, le délai de huit mois court à compter de la date de réception de la dernière de ces déclarations reçue par ARCOLIB. Si le mode de transmission du CRM à l'adhérent est libre, la copie de ce document est adressée au SIE de l'adhérent dan les mêmes conditions que l'attestation d'adhésion, selon la procédure prévue par le système TDFC.

- **e. Établissement :** Deux types de situations peuvent être constatés dans le compte rendu de mission.

1958 Prévention des difficultés

- **a. Objectifs de la mission de prévention :** La ***Loi n° 2005-882 du 2/8/2005*** en faveur des petites et moyennes entreprises a instauré une mission en matière de prévention des difficultés économiques et financières des petites et moyennes entreprises. Cette mission de prévention a pour objet de détecter en amont les difficultés éventuellement rencontrées afin d'orienter le professionnel concerné vers un interlocuteur adapté.
  Ainsi, le rôle d'ARCOLIB est d'établir une analyse qu'elle doit présenter et commenter au professionnel. En ce sens, elle joue un rôle clé dans la détection des difficultés économiques. Plus la détection est rapide, plus elle est efficace.
  En revanche, cette mission de prévention n'inclut pas le traitement des difficultés.
  Sur ce point, ARCOLIB invite l'adhérent à consulter le spécialiste adéquat, selon la nature du risque détecté (avocat, expert-comptable …).

- **b. Obligations qui incombent à ARCOLIB :** ARCOLIB est tenue de fournir, pour ses membres adhérents soumis au régime de la déclaration contrôlée, dans un délai de deux mois suivant la date de réception de la déclaration de résultat (***Décret n° 2016-1356***), « un document de synthèse présentant un diagnostic de l'entreprise en matière de prévention des difficultés économiques et financières et informant l'adhérent de la nécessité de prendre des mesures susceptibles de régler ces éventuelles difficultés ». Ce dossier d'analyse doit être fourni au moins une fois par an. Il doit être établi pour tous les adhérents, quelle que soit leur situation économique et financière.

- **c. Contenu du dossier d'analyse :** Les documents de synthèse présentant la situation du professionnel en matière de prévention des difficultés économiques et financières, doivent permettre de comparer, sur trois années, les indicateurs de l'adhérent avec ceux de la profession ou de son secteur d'activité. Le dossier doit mettre en évidence les tendances et les écarts de tendance entre les résultats individuels et les statistiques professionnelles.
  Il doit permettre de tirer les conclusions relatives au positionnement de l'adhérent par rapport à son secteur d'activité.
  Ce document doit donc contenir une analyse tendancielle suivie d'un commentaire synthétique et pédagogique faisant ressortir les agrégats les plus significatifs mettant l'accent, le cas échéant, sur les points faibles du professionnel éventuellement détectés.

Situation permettant de conclure à la concordance et la vraisemblance des déclarations ?		
OUI	• **Absence d'anomalie**	ARCOLIB conclut son contrôle en indiquant que les déclarations concernées ne comportent pas d'anomalie(s) susceptible(s) de mettre en cause leur concordance, leur cohérence et leur vraisemblance. Il n'est alors pas nécessaire que le CRM fasse état du contenu des échanges.
	• **Absence d'anomalie après réponse satisfaisante :** Demande d'information pour laquelle une réponse satisfaisante a été reçue	
	• **Envoi d'un courrier information :** Lettre d'observation n'appelant aucune réponse de la part de l'adhérent (anomalies n'ayant pas de conséquences fiscales)	
	• **Transmission d'une déclaration rectificative à la demande d'ARCOLIB :** Rectification reçue à la demande d'ARCOLIB. La déclaration doit être transmise au SIE compétent dans les mêmes conditions que la déclaration initiale	Le CRM doit comporter les informations suivantes : - la date et la forme de la (ou des) demande(s) de la (ou des) déclaration(s) rectificative(s) - la date de réception de la copie de la (ou des) déclaration (s) rectificative(s) - les bases d'imposition avant rectification - le montant de la modification opérée en matière de résultat imposable, de CVAE et/ou de TVA - les bases d'imposition après rectification.

<table>
<tr><td rowspan="3">NON

Une procédure de mise en surveillance du dossier afin d'assurer un suivi spécifique peut être mis en place</td><td>· Absence de réponse :
Existence d'une (ou plusieurs) anomalie(s) pour laquelle la demande d'explication est restée sans réponse
· Absence de l'une des déclarations utiles à la réalisation des opérations de contrôle :
Il s'agit des déclarations suivantes :
- Résultat (2035 ou 2047)
- TVA (CA3 ou CA12)
- CVAE (1330-CVAE ou 1329-DEF)
· Absence de pièce dans le cadre de l'Examen Périodique de Sincérité</td><td rowspan="2">Le CRM doit comprendre les mentions suivantes :
- les dates et modalités d'envoi des demandes de renseignement(s) et des relances qui ont suivi
- le (ou les) point(s) précis sur le(s)quel(s) subsiste(nt) des interrogations.</td></tr>
<tr><td>· Réponse insatisfaisante :
Existence d'une (ou plusieurs) anomalie(s) pour laquelle la réponse fournie par l'Adhérent n'est pas satisfaisante ou est incomplète</td></tr>
<tr><td>· Désaccord :
L'ensemble des rectifications demandées n'a pas été transmis à l'issu de l'examen des déclarations et des échanges entre ARCOLIB et l'Adhérent</td><td>Le CRM doit comprendre les mentions suivantes :
- la date et la forme de la demande de déclaration(s) rectificative(s)
- le (ou les) point(s) précis pour le(s)quel(s) subsiste(nt) les désaccords et notamment celui (ou ceux) pour le(s) quel(s) une déclaration rectificative est demandée
- les bases d'imposition avant et après la (ou les) rectification(s) demandée(s)
- le montant de la rectification en matière de résultat imposable, de CVAE et/ou de TVA demandée.</td></tr>
</table>

Si une faiblesse est détectée, l'organisme doit proposer à l'adhérent de s'orienter vers un interlocuteur adapté ou, le cas échéant, une formation ciblée.
Les ratios et éléments caractérisant la situation financière et économique des professionnels libéraux qui doivent figurer dans les documents de synthèse présentant le diagnostic de l'entreprise en matière de prévention des difficultés économiques et financières, sont établis notamment à partir :

- des indicateurs d'ordre professionnel
- des éléments d'exploitation de l'entreprise **(recettes nettes, excédent ou insuffisance, résultat avant abattements fiscaux, charges externes, coût de l'outil professionnel, impôts et taxe sauf TVA, frais et charges de personnels)**
- de sa situation financière **(charges financières, solde de trésorerie en fin d'année, emprunts souscrits dans l'année, remboursements d'emprunts dans l'année)**
- de sa situation patrimoniale **(immobilisations nettes d'amortissement, immobilisations nouvelles de l'année)**
- des indicateurs d'ordre personnel **(charges sociales personnelles, prélèvements personnels)**
- ratios d'appréciation de la situation **(emprunts souscrits dans l'année/immobilisations nouvelles de l'année, montants des prélèvements/excédents d'exploitation)**.

· **d. Prévention des difficultés :** Dans le cadre de sa mission d'accompagnement, ARCOLIB doit sensibiliser ses adhérents au respect des obligations fiscales de paiement.
En cas de demande concernant notamment les démarches à entreprendre auprès du service des impôts gestionnaire, ARCOLIB oriente l'adhérent vers des instances d'aides aux entreprises en difficultés (Commission des chefs de service financiers [CCSF], Comité départemental d'examen des problèmes de financement des entreprises [CODEFI], Médiation du crédit, etc.) ou l'éventuelle plus-value du recours à un conseil.
Par ce rôle pédagogique auprès de l'adhérent, l'organisme accompagne l'entreprise en difficulté et l'informe des solutions susceptibles de s'offrir à elle.

1959 <u>Télétransmission</u>

· **a. Principe :** ARCOLIB a l'obligation de dématérialiser et de télétransmettre aux services fiscaux, selon la procédure prévue par le système de transfert des données fiscales et comptables (TDFC), les attestations qu'elle délivre à ses adhérents, ainsi que les déclarations de résultats, leurs annexes et les autres documents les accompagnant. L'adhérent doit donner mandat à ARCOLIB pour transmettre les informations correspondant à ses obligations déclaratives.
L'obligation de télétransmission s'impose à ARCOLIB et non à ses adhérents.

· **b. Responsabilité :** La responsabilité d'ARCOLIB vis-à-vis de l'administration fiscale pour non respect de son obligation légale de télétransmission pourra être mise en cause dans le cas où cette dernière considère qu'il n'a pas été pris les dispositions nécessaires pour inciter les adhérents à télédéclarer.
En revanche, elle ne sera pas mise en cause dans le cas où l'entreprise adhérente n'aura pas rempli les obligations qui lui sont imposées par les statuts ou le règlement intérieur d'ARCOLIB, et notamment, si elle n'a pas transmis les éléments nécessaires à la télétransmission dans le délai fixé, que ce soit sous forme dématérialisée ou sous forme papier.

SECTION N° 2 ADHÉRENTS « CONFORMITÉ » IR/IS

1960 **Relation de confiance et diminution de l'exposition du contrôle fiscal**
Décret 2021-25 du 13 Janvier 2021

L'Examen de Conformité Fiscale (ECF) est ouvert à toutes les entreprises à l'impôt sur le revenu (IR) ou à l'impôt sur les sociétés (IS) quelque soit leur taille et leur secteur d'activité : Professions libérales, artisans, commerçants, agriculteurs, sociétés de toutes tailles… mais ne concerne pas les activités non professionnelles (LMNP par exemple)
L'ECF fait l'objet d'un Compte-Rendu de Mission (CRM) à l'Administration Fiscale, établi par le prestataire que (Arcolib / Fisca-Pass.fr), pour l'informer de la conclusion de l'examen réalisé. Les impôts en tiennent alors compte pour la programmation des contrôles fiscaux. Ce document est envoyé dans les 6 mois du dépôt de la déclaration aux Services des Impôts des Entreprises, mais au plus tard, le 31 octobre de l'année pour les professionnels dont l'exercice coïncide avec l'année civile.

1961 **10 pistes d'audit pour renforcer la sécurité fiscale du professionnel**

1. **La conformité du fichier comptable** : Le Fichier des Ecritures Comptables (FEC) produit par le logiciel de comptabilité est-il bien conforme aux exigences de l'Administration ?
2. **Qualité du fichier comptable** : Respectez-vous les principes comptables ? La comptabilité présent-t-elle des anomalies en cas de contrôle de l'Administration ?
3. **Conformité du logiciel ou système de caisse** : Utilisez-vous un logiciel de caisse conforme et certifié ? Votre système de caisse répond-t-il aux critères d'inaltérabilité, de sécurité et de conservation des données ?
4. **Mode de conservation des documents** : Avez-vous une procédure d'archivage bien définie ? Est-elle efficiente ? Respectez-vous les délais de conservation des documents ?
5. **Contrôle des régimes d'impositions des résultats de la TVA** : Le régime d'imposition de votre résultat est-il bien celui qui vous est applicable ? Quid de la TVA, son régime d'imposition et sa périodicité ?
6. **Détermination et traitement fiscal des amortissements** : Avez-vous suivi les préconisations fiscales en matière d'amortissements ?
7. **Détermination et traitement fiscal des provisions** : Avez-vous justement constitué vos dépréciations d'immobilisations, de stocks, de vos comptes clients ? Qu'en est-il de vos provisions pour risques et charges, ou réglementées ?
8. **Détermination et traitement fiscal des charges à payer** : Sont-elles valablement déterminées ?
9. **Détermination et traitement fiscal des charges exceptionnelles** : Avez-vous qualifié fiscalement ces pertes exceptionnelles ? Sont-elles justifiées et déductibles ?
10. **Contrôle de la TVA** : Votre processus comptable pour la détermination de la TVA est-il efficient ? La TVA collectée est-elle suffisante ? Est-ce que votre TVA déductible est justifiée ?

Pour en savoir plus : contactez nous directement ou rendez-vous sur www.fiscal-pass.fr

1962 **Pourquoi l'ECF ?**

La Loi du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance (ESSOC) a souhaité simplifier les relations avec l'Administration, et placer ces relations dans un environnement de confiance.
L'ECF permet :

- de réduire l'exposition au contrôle fiscal ;
- d'échapper aux pénalités et majorations en cas de contrôle fiscal ;
- de se positionner dans le relation de confiance attendue par l'Administration Fiscale ;
- d'améliorer son image de contribuable de bonne foi.

SECTION N° 3 ADHÉRENTS « UTILISATEURS »

1963 **Ni clients « agrément » ni clients « ECF »**

Afin de développer un service à l'ensemble des professionnels, les adhérents « utilisateurs » peuvent demander ponctuellement différents types de documents fiscaux, administratifs, dont notamment une formation, des statistiques détaillées (sur leur profession, sur les cessions de clientèles…), de la télétransmission de déclaration 2035…

Contactez ARCOLIB pour plus de renseignements.

BASE D'IMPOSITION

PLAN DE LA SECONDE PARTIE

CHAPITRE 1 : DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE	**2000**
Section n° 1 : Notions générales	**2000**
A. Régime de droit commun (recettes-dépenses)	2000
B. Régime optionnel (créances-dettes)	2005
C. Professionnels soumis à la TVA	2014
D. Calcul du résultat	2017
Section n° 2 : Cessation d'activité	**2020**
A. Activité exercée à titre individuel	2020
B. Société de personnes	2023
CHAPITRE 2 : PATRIMOINE PROFESSIONNEL	**2050**
Section n° 1 : Actif professionnel	**2050**
A. Affectation au patrimoine professionnel	2050
B. Obligations	2060
Section n° 2 : Calcul des amortissements	**2065**
A. Principe	2065
B. Amortissement linéaire	2070
C. Amortissement dégressif	2075
CHAPITRE 3 : RECETTES	**2100**
Section n° 1 : Généralités	**2100**
Section n° 2 : Recettes professionnelles	**2110**
A. Recettes encaissées y compris les remboursements de frais	2110
B. Débours payés pour le compte des clients	2115
C. Honoraires rétrocédés	2120
D. Montant net des recettes	
E. Produits financiers	2125
F. Gains divers	2130
G. Recettes non imposables	2140
Section n° 3 : Réintégrations extra-comptables	**2145**
CHAPITRE 4 : DÉPENSES	**2150**
Section n° 1 : Généralités	**2150**
A. Caractère déductible d'une dépense	2150
B. Dépenses mixtes	2155
Section n° 2 : Dépenses professionnelles	**2160**
A. Achats	2160
B. Frais de personnel	2165
C. Impôts et taxes	2170
D. Frais de location	2175
E. Travaux, fournitures et services extérieurs	2180
F. Transports et déplacements	2190
G. Charges sociales personnelles	2195
H. Frais divers de gestion	2200
I. Frais financiers	2208
J. Pertes diverses	2210
Section n° 3 : Déductions extra-comptables	**2215**
A. Exonération "Zones Franches Urbaines"	2220
B. Exonération "Entreprises nouvelles"	2240
C. Exonération "Zones déficitaires en offre de soins"	2250
D. Exonération "Jeunes artistes"	2260
E. Médecin secteur 1 - forfait 2 %	2270
F. Installation d'un médecin remplaçant	2280
G. Médecin secteur 1 - Cumul des abattements 2 %, 3 % et groupe III	2290
H. Autres déductions	2300
CHAPITRE 5 : FRAIS DE VÉHICULES	**2400**
Section n° 1 : Généralités	**2400**
Section n° 2 : Frais réels	**2410**
A. Conditions de déduction	2410
B. Inscription au patrimoine professionnel	2420
C. Maintien au patrimoine personnel	2425
D. Véhicule pris en location	2430
E. Mise à disposition à titre gratuit	2440
Section n° 3 : Option pour le barème forfaitaire	**2450**
A. Barème kilométrique BNC	2450
B. Forfait carburant BIC	2460
C. Barème forfaitaire des frais de motos, vélomoteurs et scooters	2470
Section n° 4 : Cas particuliers des auto-écoles	**2480**
Section n° 5 : Frais de véhicules en société	**2490**
A. Généralités	2490
B. Option pour l'indemnité kilométrique	2495
C. Sociétés propriétaires d'un véhicule utilitaire	2500
D. EURL	2505
E. Taxe sur les véhicules de société	2510
Section n° 6 : Barèmes	**2520**
CHAPITRE 6 : PLUS ET MOINS-VALUES	**2600**
Section n° 1 : Généralités	**2600**
A. Détermination	2600
B. Cessation d'activité	2610
C. Crédit-bail	2620
Section n° 2 : Enregistrements comptables et modalités déclaratives	**2630**
Section n° 3 : Mesures d'exonération	**2640**
A. Petites entreprises	2640
B. Branche complète d'activité	2650
C. Départ à la retraite	2670
D. Biens immobiliers	2680
E. Synthèse	2685
Section n° 4 : Autres dispositifs	**2690**
A. Apports d'entreprises	2690
B. Transmission à titre gratuit	2700
CHAPITRE 7 : DÉFICITS	**2800**

SECTION N° 1 NOTIONS GÉNÉRALES

2000 **Définition**
BOI-BNC-BASE-10-10

L'**article 93 du CGI** définit les règles de détermination du bénéfice imposable. De manière générale, celui-ci est donc constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession.
Il tient compte des gains ou des pertes provenant soit de la réalisation des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession, soit des cessions de charges ou d'offices, ainsi que de toutes indemnités reçues en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert d'une clientèle.
Par dérogation, le bénéfice net peut, sur option des contribuables, être soumis au régime de la déclaration contrôlée en retenant un mode « Créances-Dettes » et être ainsi constitué par l'excédent des créances acquises sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession et engagées au cours de l'année d'imposition.

2001 **Période d'imposition**

Conformément au principe posé par l'***article 12 du CGI***, l'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année.
Ainsi, le bénéfice imposable est en principe celui réalisé **au cours de l'année civile** (01/01/N au 31/12/N), sauf en cas de début d'activité (date du début d'activité au 31/12/N) ou de cessation d'activité (01/01/N à la date de cessation d'activité).

> *Les bénéfices de la production littéraire, scientifique ou artistique et ceux provenant de la pratique d'un sport peuvent bénéficier de modalités particulières d'imposition prévues à l'**article 100 bis du CGI**.*

A - RÉGIME DE DROIT COMMUN : LA COMPTABILITÉ RECETTES-DÉPENSES

2002 **Principe**

Les recettes à comptabiliser s'entendent de toutes les sommes que le professionnel a encaissé au cours de l'année. Les honoraires sont réputés encaissés à la date à laquelle il en a la libre disposition.

La date d'encaissement correspond :
- à la date de réception du chèque lors d'un paiement par chèque
- à la date d'encaissement des espèces lors d'un paiement en espèces
- à la date d'inscription sur le compte bancaire en cas de virement.

Concernant les dépenses, la date à prendre en compte correspond à la date de paiement de la dépense.

> *Les règlements par **carte bancaire à débit différé** doivent être comptabilisés à la date du paiement et non lors de la transcription de l'opération sur le relevé bancaire **(CAA Lyon du 29/12/05)**.*

2003 **Tolérance : Suivi des relevés bancaires**
Art. 99 du CGI

Cette possibilité est ouverte aux professionnels n'excédant pas le seuil relatif au régime réel d'imposition (254 000 € en 2023).
Il est à noter que, par mesure de simplification, il est autorisé de retenir la date d'opération des relevés bancaires à la condition d'effectuer une régularisation en fin d'année concernant les opérations intervenues au cours de l'année et ne figurant pas sur le relevé bancaire.

> *Exemple : Achat d'un matériel par chèque le 20 Décembre N. Le fournisseur encaisse ce chèque en N+1 et celui-ci n'est ainsi débité que le 16 Janvier N+1. Cette opération est à comptabiliser à la date du 20 Décembre N.*
> *Au 31 Décembre N, il convient alors de le notifier sur l'Etat de Rapprochement Bancaire (ERB) pour expliquer l'écart existant entre le solde comptable et le solde bancaire.*

Pour les obligations comptables des professions libérales : **n° 1500**

B - RÉGIME OPTIONNEL : LA COMPTABILITÉ CRÉANCES-DETTES

Les professionnels relevant du régime de la déclaration contrôlée peuvent opter pour une comptabilité dite "Créances/Dettes". Ce mode de comptabilisation permet la détermination d'un résultat sur la base des créances acquises et des dépenses engagées. ***BOI-BNC-BASE-20-10-20***

2005 **Conditions de l'option**

La demande est à effectuer sur papier libre en un exemplaire au Service des Impôts des Entreprises du lieu d'exercice de la profession AVANT le 1er Février de l'année concernée *(soit par exemple, avant le 1er Février N pour une option à effet pour l'imposition des revenus de N déclarés en N+1).*

Toutefois, en cas d'option la première année d'activité, celle-ci est à effectuer avant la date limite de dépôt de la déclaration n° 2035 (soit avant le 2ème jour ouvré suivant le 1er Mai N+1 pour une option concernant un début d'activité en N).
Il convient de retenir que seule une demande écrite permet de valider l'option ***(CAA Marseille n° 07MA02114 du 19/01/2010).***
L'option est ensuite renouvelée par tacite reconduction et produit ses effets tant qu'elle n'a pas été dénoncée **(n°2011)**.

2006 **Particularités**

- **a. Cessation d'activité ou décès du contribuable :** Les bénéfices taxables sont déterminés, de plein droit, en tenant compte des créances acquises non encore recouvrées, et des dépenses engagées. (Pour plus de précisions sur la cessation d'activité : **n° 2020 et s.**)

- **b. Société de personnes :** L'option doit être formulée, par le gérant ou l'un des gérants, ou l'un des associés si les statuts ne prévoient pas de gérant. L'option produit ses effets pour tous les associés.

- **c. Activités particulières :** Les Notaires et Huissiers de Justice sont soumis à un Plan Comptable spécifique et les EURL (quelle que soit l'activité) sont tenues au dépôt de leurs comptes annuels au Greffe du Tribunal de Commerce. Ces activités sont alors tenues d'établir leur comptabilité en tenant compte des créances et des dettes. Le régime fiscal reste de droit en « Recettes-Dépenses ».

2007 **Créances acquises et Dépenses engagées**

L'exercice de l'option pour le régime des créances et des dettes a seulement pour effet de déroger aux règles des recettes encaissées et des dépenses payées.

> *Cette option ne permet pas d'étendre aux titulaires des bénéfices non commerciaux les conséquences de la tenue d'une comptabilité commerciale.*

Une créance est acquise lorsqu'elle est certaine dans son principe et déterminée dans son montant, c'est-à-dire les recettes des prestations achevées au cours de l'année d'imposition ou, exécutées durant la période d'imposition concernée (pour les prestations à échéances successives sur plusieurs exercices). En cas d'exercice d'une activité commerciale accessoire, il convient de retenir les recettes provenant de la vente des biens dont la livraison a été effectuée au cours de l'année.

Une dépense est considérée comme engagée lorsqu'elle présente le caractère d'une dette certaine dans son principe et dans son montant, ce qui implique que la créance correspondante soit considérée comme acquise par l'autre contractant.

> ***ATTENTION :*** *Aucune provision pour risques et charges ne peut être constatée.* ***BOI-BNC-BASE-20-10-20 § 200***

Néanmoins, le professionnel peut déduire de son résultat les provisions pour dépréciation des créances douteuses régulièrement constatées ainsi que les pertes correspondant à des créances devenues irrécouvrables au cours de l'année d'imposition, à condition que les créances aient été incluses dans les recettes.
Concernant les charges sociales, il est admis que le professionnel libéral puisse déduire ses charges à payer du trimestre en cours (charges sociales personnelles, frais de personnel dont les congés à payer). *Par exemple, il est possible de considérer la régularisation URSSAF comme une charge à payer, donc déductible des résultats de l'année à laquelle elle se rapporte.*

2008 **Obligations déclaratives**

La première année couverte par l'option, le professionnel doit joindre à sa déclaration n° 2035, un état détaillé des créances et des dettes nées antérieurement à la première année couverte par l'option (Modèle établi par l'Administration au ***BOI-FORM-000046***).
La première année, et les suivantes, un autre état détaillé des créances et des dettes actualisé au 31 Décembre doit également être produit jusqu'à l'extinction totale de ces créances et de ces dettes.
Ainsi, sa production n'est pas nécessaire lorsque l'option a été exercée dès la première année d'activité ou n'a plus lieu d'être lorsque les créances et les dettes concernées sont totalement éteintes.

Par ailleurs, outre l'état desdites créances et dettes, il est possible de joindre sur papier libre une note explicative comportant le détail des corrections opérées l'année d'option et, éventuellement, les années suivantes. Sont à porter sur cette note : l'identification des créanciers et débiteurs concernés, la date des opérations ayant entrainé la constatation des créances ou des dettes, ainsi que les sommes afférentes.

Année de l'option
Etat des créances et des dettes au 31 décembre de l'année précédant l'option

CADRE A	ETAT DES CREANCES	Montant brut
Clients douteux ou litigieux		
Autres créances clients		
Personnel et comptes rattachés		
Sécurité sociale et autres organismes rattachés		
Etat 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		
TOTAL		

CADRE B	ETAT DES DETTES	Montant brut
Emprunts et dettes financières		
Fournisseurs et comptes rattachés		
Personnel et comptes rattachés		
Sécurité sociale et autres organismes sociaux		
Etat et autres collectivités publiques	Taxe sur la valeur ajoutée	
	Autres impôts, taxes et versements assimilés	
Produits constatés d'avance		
TOTAL		

Années couvertes par l'option (y compris la première)
Etat actualisé au 31 décembre des créances et des dettes nées antérieurement à la première année couverte par l'option

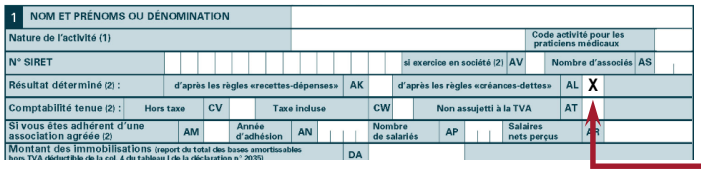
CADRE A	ETAT DES CREANCES	Montant brut
Clients douteux ou litigieux		
Autres créances clients		
Personnel et comptes rattachés		
Sécurité sociale et autres organismes sociaux		
Etat et autres collectivités publiques	Taxe sur la valeur ajoutée	
	Autres impôts, taxes et versements assimilés	
	Divers	
Débiteurs divers		
Charges constatées d'avance		
Créances rattachées à des opérations financières		
TOTAL		

CADRE B	ETAT DE DETTES	Montant brut
Emprunts et dettes financières		
Fournisseurs et comptes rattachés		
Personnel et comptes rattachés		
Sécurité sociale et autres organismes sociaux		
Etat et autres collectivités publiques	Taxe sur la valeur ajoutée	
	Autres impôts, taxes et versements assimilés	
Produits constatés d'avance		
TOTAL		

Le non respect de ces obligations ne remet pas en cause la validité de l'option.
Il entraine cependant :
- une amende de 150 € en cas de défaut de production de l'état dans les délais légaux (délai de dépôt de la déclaration de résultat),
- une amende de 15 € par omission ou inexactitude, le total de l'amende étant obligatoirement compris entre 60 € et 10 000 €.

Ces amendes ne sont pas applicables en cas de première infraction commise au cours de l'année civile et des trois années précédentes, lorsque l'intéressé a réparé l'infraction, soit spontanément, soit dans les 30 jours suivant la demande de l'Administration (**Art. 1729 B du CGI**).

2009 Présentation de la 2035-A



Il convient de matérialiser l'option sur la déclaration n° 2035 en cochant la case « AL - Résultats déterminés d'après les règles créances-dettes (cadre 1 de la 2035-A). ATTENTION cette case ne vaut pas option

2010 Réajustement simplifié

La comptabilité d'engagement est tenue, en principe, à partir des créances et des dettes mais il est à noter qu'une variante autorise un mode opératoire simplifié.
Pendant l'année, la comptabilité est tenue en mode Recettes-Dépenses et, c'est seulement en fin d'année que le montant des créances et des dettes est déterminé de manière extra-comptable. L'enregistrement des variations permet d'obtenir un résultat conforme aux règles de la comptabilité d'engagement.

2011 Dénonciation de l'option

La dénonciation de l'option doit être effectuée sur papier libre auprès des Impôts dans les mêmes délais que l'option (avant le 1er février de l'exercice concerné). À noter qu'en cas d'option pour le régime Créances-Dettes dès la première année d'activité, ce délai peut être reporté à la date limite de dépôt de la déclaration du premier exercice.

Exemple 1 : *Un professionnel débutant son activité le 17 Mai N peut exercer ET dénoncer son option, au plus tard, avant le 2ème jour ouvré suivant le 1er Mai N+1.*

Exemple 2 : *Un professionnel ayant débuté son activité antérieurement, peut exercer l'option au plus tard le 1er Février N, pour des revenus établis Créances-Dettes, et la dénoncer au plus tard le 1er Février N+1 pour un retour en Recettes-Dépenses au titre de l'exercice N+1.*

2012 Changement de mode de détermination du résultat professionnel

Le changement de mode de comptabilisation d'une année sur l'autre a des conséquences sur la détermination du résultat fiscal.
Il convient donc d'apporter des corrections extra-comptables afin d'éviter l'absence de prise en compte ou la double prise en compte de produits ou de charges.

CORRECTIONS À EFFECTUER EN CAS DE CHANGEMENT DE MODE DE DÉTERMINATION DU RÉSULTAT PROFESSIONNEL

Option en N pour le régime des créances acquises et des dépenses engagées ☞ *Passage de "Recettes-Dépenses" à "Créances-Dettes"*			Renonciation en N de l'option pour le régime des créances acquises et des dépenses engagées ☞ *Passage de "Créances-Dettes" à "Recettes-Dépenses"*		
Créances acquises en N	€		Recettes encaissées en N	€	
- Dépenses engagées en N	- €		- Dépenses payées en N	- €	
= RÉSULTAT COMPTABLE		€	= RÉSULTAT COMPTABLE		€
CORRECTIONS EXTRA-COMPTABLES0			CORRECTIONS EXTRA-COMPTABLES		
⇨ Sommes à ajouter au résultat comptable			⇨ Sommes à ajouter au résultat comptable		
Recettes encaissées en N correspondant à des créances acquises avant N	€		Dépenses payées en N correspondant à des dépenses engagées avant N	€	
+ Acomptes versés avant N correspondant à des dépenses engagées en N	+ €		+ Acomptes perçus avant N correspondant à des créances acquises en N	+ €	
= Divers à réintégrer (ligne 36 s/ 2035-B)		+ €	= Divers à réintégrer (ligne 36 s/ 2035-B)		+ €
⇨ Sommes à imputer au résultat comptable			⇨ Sommes à imputer au résultat comptable		
Dépenses payées en N correspondant à des dépenses engagées avant N	€		Recettes encaissées en N correspondant à des créances acquises avant N	€	
+ Acomptes perçus avant N correspondant à des créances acquises en N	+ €		+ Acomptes versés avant N correspondant à des dépenses engagées en N	+ €	
= Divers à déduire (ligne 43 s/ 2035-B)		- €	= Divers à déduire (ligne 43 s/ 2035-B)		
RÉSULTAT FISCAL =			RÉSULTAT FISCAL =		

En théorie, les corrections extra-comptables sont à comptabiliser dans des comptes spécifiques impactant les seules lignes 36 "Divers à réintégrer" et 43 "Divers à déduire". Néanmoins, cette méthodologie étant, dans la pratique, difficile à mettre en œuvre, il est préférable d'initialiser les comptes de tiers au 1er Janvier de l'année d'option.

Exemple :

Un professionnel opte pour le régime créances-dettes au titre de l'année N.

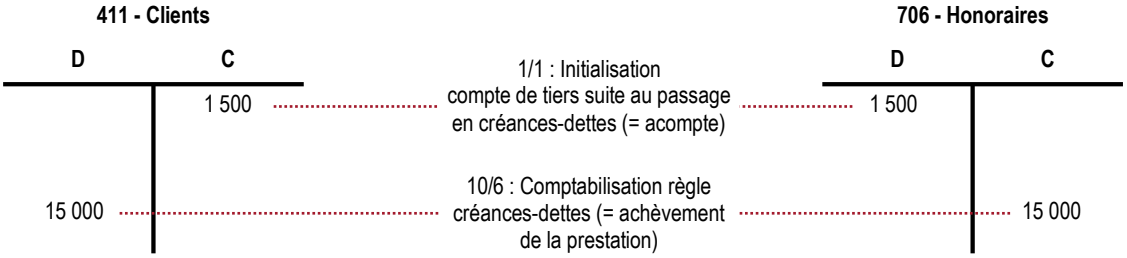
En N-1 :

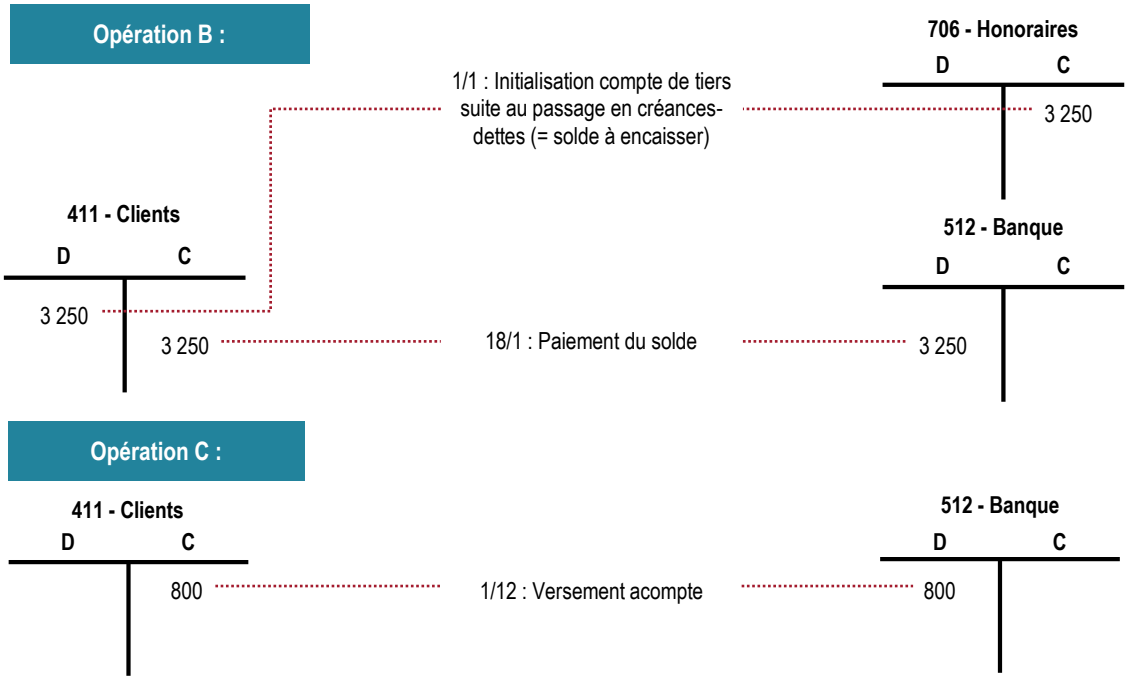
- *Opération A : Il a perçu un acompte (1 500 €) pour une prestation achevée en N (Montant total de la prestation : 15 000 €)*

En N :

- *Opération B : Il a perçu le solde d'une facture (3 250 €) correspondant à une prestation achevée en N-1*
- *Opération C : Il a perçu un acompte (800 €) pour une prestation qui sera achevée en N+1*

Opération A :





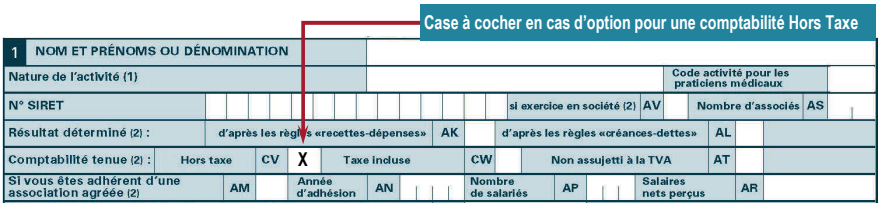
2013 **Intérêt de l'option Créances-Dettes**

AVANTAGES	INCONVÉNIENTS
· Possibilité de faire état de dépenses non encore payées · Possibilité de constituer des provisions pour créances douteuses et irrécouvrables *(Nota : en Recettes-Dépenses, les recettes irrécouvrables, n'étant pas perçues, ne sont pas non plus imposables)*	· Distorsion entre le montant du résultat fiscal et vos finances **(due à la non-prise en considération des mouvements réels de la trésorerie)** · Anticipation d'un bénéfice qui peut se révéler moins important par suite d'impayés · Système de comptabilisation plus lourd et plus complexe · Obligations déclaratives spécifiques

C - PROFESSIONNELS SOUMIS À LA TVA

Les exploitants soumis à la TVA peuvent opter pour la tenue d'une comptabilité hors taxe ou taxe incluse. Aucune option n'est à matérialiser. Selon son choix, le contribuable est simplement dans l'obligation de tenir une comptabilité en adéquation avec la déclaration souscrite.

2014 **Comptabilité tenue HT**



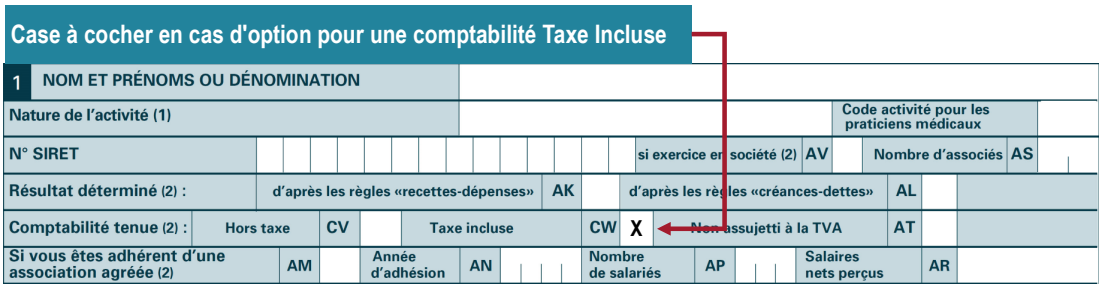
Lorsque ce choix a été retenu, la TVA est neutralisée et aucune déduction ne peut être pratiquée à ce titre :

Il convient de le signaler en cochant la case CV sur la 2035-A.

2015 **Comptabilité tenue taxe incluse (Régime de droit commun)**

Lorsque la comptabilité est tenue taxe incluse, les recettes imposables s'entendent du montant facturé TTC. Dès lors, sont déductibles au titre des dépenses professionnelles :

- d'une part, la TVA nette versée au Trésor, c'est-à-dire la différence entre la taxe afférente aux recettes et celle ayant grevé les biens et services utilisés dans l'exercice de la profession,
- et, d'autre part, la TVA grevant les immobilisations ayant fait l'objet d'une imputation effective au titre de l'année d'imposition (les amortissements sont en effet toujours calculés sur des bases amortissables retenues HT).



Il convient de le signaler en cochant la case CW sur la 2035-A.

2016 **Changement de mode de tenue de comptabilité**

En cas de passage d'une comptabilité TTC en N-1 à une comptabilité HT en N, une régularisation du bénéfice imposable sur l'année est à opérer.
En effet, la TVA due au 31/12/N-1 est payée en N et ne figure donc pas dans les charges de l'année N-1 ni dans celle de N, son montant doit donc être déduit du bénéfice de N. Une régularisation inverse doit être effectuée s'il est constaté un crédit de TVA au 31/12/N-1.

Il convient donc d'effectuer les retraitements extracomptables suivants sur la déclaration n° 2035 de N :

Régime de TVA	Ligne 36 "Divers à réintégrer"	Ligne 43 "Divers à déduire"
Régime simplifié - CA 12 ⇨Périodicité annuelle	· TVA sur achats de biens et services de l'année N-1 · Acomptes de TVA versés au titre de N-1	· TVA sur les recettes de l'année N-1
Régime réel normal - CA 3 ⇨Périodicité mensuelle	· TVA sur achats de biens et services de Décembre N-1	· TVA sur les recettes de Décembre N-1
Régime réel normal - CA 3 ⇨Périodicité trimestrielle	· TVA sur achats de biens et services du 4è trimestre N-1	· TVA sur les recettes du 4ème trimestre N-1

D - CALCUL DU RÉSULTAT

2017 **Excédent (ligne 34) ou Insuffisance (ligne 39)**

- **a. Excédent :** Lorsque les recettes (ligne 7) sont **supérieures** aux dépenses (ligne 33) ⇨ Ligne 34 = Ligne 7 - Ligne 33
- **b. Insuffisance :** Lorsque les recettes (ligne 7) sont **inférieures** aux dépenses (ligne 33) ⇨ Ligne 39 = Ligne 33 - Ligne 7

2018 **Bénéfice (ligne 46) ou Déficit (ligne 47)**

- **a. Bénéfice :** Lorsque le total porté en ligne 38 est **supérieur** au total porté en ligne 45 ⇨ Ligne 46 = Ligne 38 - Ligne 45
- **b. Insuffisance :** Lorsque le total porté en ligne 38 est **inférieur** au total porté en ligne 45 ⇨ Ligne 47 = Ligne 45 - Ligne 38

Ce résultat fiscal doit être reporté en première page de la déclaration n° 2035 ainsi que ***sur la déclaration n° 2042-C-Pro*** *:*
- *rubrique 5 QC ou 5 RC en cas de bénéfice*
- *rubrique 5 QE ou 5 RE en cas de déficit*

SECTION N° 2 CESSATION D'ACTIVITÉ

A - ACTIVITÉ EXERCÉE À TITRE INDIVIDUEL

2020 **Principe**
BOI-BNC-CESS-10 et BOI-BNC-CESS-10-10

En cas de cessation d'activité ou de décès, les dispositions de l'***Article 202 du CGI*** prévoient l'établissement immédiat de l'impôt sur le revenu dû à raison des bénéfices afférents à l'exercice de la profession non commerciale, en tenant compte des créances acquises et des dépenses engagées (étude de ce régime : **n° 2005 s.**).

L'impôt sur le revenu est immédiatement établi à raison des bénéfices professionnels, y compris les créances acquises et non encore recouvrées, qui n'ont pas été imposés. De même, les dépenses engagées et non encore payées sont prises en compte.

*Les règles prévues à l'**Article 202 du CGI** s'appliquent également lors du changement de mode d'exercice de l'activité non commerciale :*
- *Arrêt d'une activité individuelle pour devenir associé en société ;*
- *Changement de régimes d'imposition des sociétés de personnes (par exemple, option d'une EURL à l'IS)*
- *Cas des fusions entrainant la dissolution des sociétés absorbées ou scindées.*

*Des atténuations sont néanmoins possibles : **n° 2024-b.***

2021 **Critères du Conseil d'État**

Le Conseil d'État considère qu'une cessation d'activité est la réalisation de trois critères **concomitants** à savoir le changement de **clientèle**, le changement du **lieu d'exercice** et de la **nature de l'activité** (critère principal).

Exemple :
Un médecin généraliste devient spécialiste, il doit le mentionner auprès de l'INPI via guichet-entreprises.fr (création, modification ou cessation d'activité sur ce site).

Certaines situations ne constituent pas une cessation d'activité.

- **a. Suspension temporaire d'activité** ***(BOI-BNC-CESS-10-10 §140)*** **:** Les dispositions de l'***article 202 du CGI*** ne sont pas applicables au professionnel ayant cédé sa clientèle, qui se réinstalle à très court terme dans la même ville ou non, sans aucun changement sur la nature de son activité.
  À noter que les dépenses exposées à l'occasion de la réinstallation sont bien déductibles.

  Exemple :
  Un chirurgien-dentiste, exerçant jusque là dans le nord, cède son cabinet le 01/09/N-1, puis déménage. Six mois s'écoulent, le professionnel ouvre son nouveau cabinet dans le sud le 01/03/N.
  L'activité étant toujours la même, il n'y a donc pas cessation d'activité. La modification de l'activité peut-être faite sur l'INPI via guichet-entreprises.fr.

- **b. Cession partielle et mise en location-gérance de la clientèle**.

- **c. Cession de cabinet secondaire**

2022 **Obligations déclaratives**
BOI-BNC-CESS-10-20

Le professionnel libéral dispose d'un délai de 60 Jours (délai non franc) à compter de la date de sa cessation d'activité pour déposer sa déclaration 2035.
- Pour les contribuables relevant du régime de la déclaration contrôlée (2035) : à adresser au SIE du lieu d'exercice de la profession ;
- Pour les contribuables relevant du régime déclaratif spécial (Micro-BNC), au SIP dont dépend le domicile du contribuable.

À défaut, des pénalités de retard de 10 % à 80 % et des intérêts de retard de 0,40 % par mois peuvent être appliqués ***(BOI-CF-INF-10-20-10 et BOI-CF-INF-10-10-20)***

En cas de décès, ce délai est allongé à 6 mois.

Situation		CESSATION	DÉCÈS
Contribuable déclarant		Le professionnel	Les ayants-droits
Cessation sur l'INPI via guichet-entreprises.fr		Dans les 30 jours de la cessation ou du décès	
Dépôt de la déclaration n°2035		Dans les 60 jours	Dans les 6 mois
Impôt sur le Revenu	Etablissement d'une 2042	NON	Dans les 6 mois (Revenus du 1er Janvier à la date de décès) **(1)**
	2042-C-PRO	Si Micro-BNC	
Taxe sur Valeur Ajoutée (TVA) – *pour les opérations de la dernière période d'activité*		Si CA12 (réel simplifié) ⇨ Délai de 60 jours Si CA3 (réel normal) ⇨ Délai de 30 jours	

(1) 2 impositions peuvent être établies :
- *L'une au nom du défunt l'année du décès pour les bénéfices réalisés jusqu'au décès + créances acquises dont l'encaissement dépend des aléas normaux de recouvrement.*
- *L'autre concerne les créances relatives à des recettes dont la date d'échéance n'était située qu'au cours de l'année postérieure à celle du décès. **(Réponse Ministérielle, JO, débat AN 23/05/1983, p. 2303-2304)***

*Afin de ne pas léser le contribuable ou les ayants droits des évolutions de la législation, l'**Article 203 du CGI** prévoit que l'imposition établie en cas de cessation d'activité (ou décès) vient en déduction de l'impôt sur le revenu ultérieur à raison de l'ensemble des revenus réalisés au cours de l'année civile concernée.*
*Il s'ensuit que l'imposition immédiate **(Article 202 du CGI)** doit être révisée (par voie de rôle supplémentaire ou de dégrèvement) lorsque la loi de finances a modifié le taux de l'impôt ou les règles de détermination du revenu **(BOI-BNC-CESS-10-20 § 460 et s.)**.*

B - SOCIÉTÉ DE PERSONNES

2023 Retrait d'un associé de société de personnes - n°1893

Les membres (associés) de sociétés de personnes ***(Art 8 et 8 ter du CGI)*** sont personnellement soumis à l'IR pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société. Celle-ci est considérée comme acquise dès la clôture de chaque exercice.

Cependant, pour les sociétés qui exercent une activité non commerciale, la répartition du résultat fiscal est effectuée entre les seuls associés présents au 31 décembre de l'année d'imposition.
Dès lors, l'imposition immédiate n'est pas requise au niveau de la société en cas de cession d'activité ou de départ d'un associé (cession des droits) en cours d'année.

Le bénéfice réalisé par la société au cours de l'exercice où intervient le retrait d'un associé est imposable au nom des seuls associés présents à la clôture de cet exercice ***(CE n° 29822 du 10/6/1983 et CE n° 67487 du 31/7/1992)***.
Une répartition du résultat au *prorata temporis* entre les associés présents à la clôture de l'exercice et les anciens associés est inopposable à l'Administration ***(Rép. Péricard - AN - 30/8/1993)***. Il en va de même en cas de décès ***(Rép. Courson - AN - 2/4/2001)***.

*Toutefois, un résultat intermédiaire peut être effectué à la date de départ de l'associé **(Art. 93 B du CGI)**. Ce dispositif présente un **caractère optionnel** et est appliqué sur accord entre l'associé sortant et les associés restants.*
*À préciser que les délais de 60 jours (ou 6 mois pour un décès) pour le dépôt de l'impôt afférent par l'associé sortant sont applicables **(Art. 204 du CGI et BOI-BNC-SECT-80 § 440 s.)**.*

2024 Transformation et changement de régime fiscal

- **a. Absence de changement de régime fiscal :** En l'absence de changement d'objet social ou d'activité, la transformation d'une société de personnes relevant des ***articles 8 et 8 ter du CGI*** en une autre société relevant du même régime fiscal (n'ayant pas opté à l'IS) n'entraîne pas les conséquences de la cessation d'activité. Dès lors, les dispositions de l'***article 202 du CGI*** (cessation) ne sont pas applicables.

  Exemples :
  - *passage d'une Société Civile Professionnelle à une autre société de personnes,*
  - *passage d'une Société En Participation à une Société Civile Professionnelle.*

- **b. Changement de régime fiscal :** Le changement de régime fiscal entraine normalement les conséquences de la cessation d'activité **(n° 2022)**. Certaines atténuations demeurent cependant possibles.

  - Cas d'une société qui cesse d'être imposée à l'IR et devient passible de l'IS :

  Les conséquences de la cessation d'activité peuvent ici bénéficier d'un dispositif d'atténuation en application de l'***article 202 ter I du CGI***.
  Ce dispositif est, en effet, une exception au principe de l'imposition immédiate des créances acquises puisqu'il empêche la taxation des bénéfices en sursis d'imposition et des plus-values latentes sous réserve du respect des conditions suivantes :
  - Aucune modification ne doit être apportée aux écritures comptables,
  - Les bénéfices et plus values en sursis d'imposition doivent demeurer possible sous le nouveau régime fiscal de la société concernée.

  Cet article prévoit qu'au titre de la période de trois mois qui précède le changement fiscal, l'imposition des créances acquises et la déduction des dépenses engagées et non encore recouvrées ou payées au cours de la période, peuvent être reportées au nom de la société qui sera ainsi chargée de les recouvrir ou de les acquitter.
  Ces créances et dettes sont alors inscrites dans le bilan d'ouverture de la société désormais à l'IS.

  L'option pour ce régime, à déposer dans les 60 jours de la cessation d'activité, doit être établie sur papier libre en double exemplaire et signée conjointement par la personne physique associée de la société relevant de l'impôt sur les revenus et par le représentant de la société.

- Cas d'une société qui cesse d'être imposée à l'IS et devient passible de l'IR :

En application de l'article 221 bis du CGI, les bénéfices en sursis d'imposition et les plus-values latentes ne font pas l'objet d'une imposition immédiate si aucune modification n'est apportée aux valeurs des éléments de l'actif immobilisé de la société transformée, et que leur imposition reste possible dans la nouvelle société.

> *Lorsqu'un associé de société soumise à l'IS quitte la société, celle-ci doit déposer un formulaire de modification pour signaler le départ de cet associé sortant. Pour poursuivre à titre individuel, l'associé sortant doit alors déposer un formulaire de création d'activité et adhérer à ARCOLIB dans le délai habituel de 5 mois pour bénéficier des avantages fiscaux qui découlent de cette adhésion* ***(n° 1070)****.*

- **c. Exclusion possible des créances acquises et des dépenses engagées** ***(Art. 202 quater du CGI)*** **:** Un dispositif dérogatoire permet le report, sous certaines conditions, des créances acquises et des dépenses engagées, au titre de la période de trois mois qui précèdent l'apport ou le changement de situation juridique d'une profession non commerciale, et non encore recouvrées ou payées au cours de cette période, au nom de la société bénéficiaire qui les recouvre ou les acquitte.
Cette prise en compte, pour une société soumise à l'IS s'effectue au titre de l'exercice en cours, au premier jour du mois qui suit la période de trois mois.

> *Les créances acquises et les dépenses engagées doivent être inscrites au bilan de la société qui supporte l'imposition. En d'autres termes, les créances acquises sont à comptabiliser au débit des comptes de la classe 4 concernés et au crédit des comptes de recettes concernés (classe 7). De même, les dépenses engagées sont à enregistrer au débit des comptes de charges concernés (classe 6) et au crédit des comptes de la classe 4 concernés. [Ne pas oublier les comptes de TVA le cas échéant.]*
> *Au niveau du professionnel qui apporte son entreprise, aucun enregistrement comptable n'est obligatoire.*

Les dispositions prévues à l'***Article 202 quater du CGI*** sont susceptibles de s'appliquer dans les situations suivantes :

- Cessation par une personne physique de son activité professionnelle non commerciale exercée à titre individuel pour devenir associé d'une société qui relève du régime fiscal des sociétés de personnes (SCP notamment), ou d'une SEL.
- Transformation en SEL d'une société relevant du régime fiscal des sociétés de personnes et exerçant une activité libérale (SCP notamment).
- Fusion ou scission d'une société relevant du régime fiscal des sociétés de personnes (SCP notamment), au profit d'une société relevant du même régime fiscal, ou d'une SEL.

> *Les opérations de fusion ou de scission ne peuvent pas concerner les sociétés en participation ou les sociétés créées de fait dès lors que ces sociétés sont dépourvues de la personnalité morale.*

- Fusion ou scission d'une SCP non soumise à l'IS au profit de toute autre société, qu'elle soit ou non soumise à cet impôt et quelle qu'en soit la forme.
- Option d'une société relevant du régime fiscal des sociétés de personnes et exerçant une activité libérale (SCP notamment) pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

- **d. Fractionnement du paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises** ***(BOI-BNC-CESS-30)*** : La cessation de l'exercice d'une profession non commerciale entraîne, en principe, l'imposition immédiate des bénéfices non encore taxés, y compris ceux qui proviennent des créances acquises.
L'Article 1663 bis du CGI permet, dans certains cas, aux contribuables qui changent de mode d'exercice d'une profession libérale de demander, dans un délai de trois mois à compter de cet événement, que le paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises soit fractionné par parts égales sur l'année de cessation et les deux ou quatre années suivantes.

Tableau récapitulatif permettant une vision claire des transformations de sociétés

Passage d'une…	À une…	Cessation ?		Précisions
		OUI	NON	
Les cas où il n'y a normalement pas cessation d'activité…				
SDF	**SCP**		**X**	Il y a normalement création d'une personne morale nouvelle mais ***remarques au BOI-BNC-SECT-70-10-40*** ***Rép. Tourrain - AN - 15/12/1980*** Pas de cessation si absence de modification importante du pacte social (ou statuts)
SDF de Moyens	**SCM**		**X**	Transformation régulière
SEP/SDF	**AARPI**		**X**	Neutralité fiscale ***BOI-BNC-SECT-70-50-20 § 20***
SCP	**AARPI**		**X**	Pas de cessation d'activité *(absence de taxation immédiate et de dépôt dans les 60 jours)* **si conditions respectées** ***(BOI-BNC-SECT-70-50-20 §100)*** en application de ***l'Article 151 Octies C du CGI***
SDF	**SEP**		**X**	Pas de personnalité morale dans les deux cas
SEP	**SDF**			
Sociétés de personnes à l'IR (SELARL Associé unique, EURL)	**SCP**		**X**	Notion de transformation régulière, maintien de la personne morale Pas de création d'une personne morale nouvelle ***(Art. 1844-3 du Code Civil)***
SCP	**Sociétés de personnes à l'IR (SELARL Associé unique, EURL)**			
Les cas où il y a normalement cessation d'activité…				
SCP/SDF/SEP	**SEL ou société d'une autre forme soumise à l'IS**	**X**		Changement de régime fiscal Atténuation possible via ***202 Ter I du CGI***
Société à l'IR	**Société à l'IS**	**X**		Changement de régime fiscal Atténuation possible ***(Art. 202 Ter I, Art. 202 Quater*** et ***Art. 1663 bis du CGI)***
Société de Capitaux	**SCP**	**X**		Perte de l'assujettissement à l'IS Atténuation possible ***(Art. 221 bis du CGI)***
Entreprise individuelle	**Société**	**X**		Atténuation possible ***(Art. 151 Octies***, ***Art. 202 Quater*** et ***Art.1663 bis du CGI)***
SDF	**SDF**	**X**		⇨ **FUSION** Atténuation possible ***(Art. 151 Octies A II du CGI*** et ***Art. 93 Quater V du CGI)***
SCP	**SCP**			
SCM	**SCP SEP/SDF exerçant l'activité**	**X**		Changement d'objet social Atténuation possible via ***202 Ter I du CGI***
SCP SEP/SDF exerçant l'activité	**SCM**			

SECTION N° 1 ACTIF PROFESSIONNEL

A - AFFECTATION AU PATRIMOINE PROFESSIONNEL

Parmi les biens possédés par les titulaires de bénéfices non commerciaux relevant du régime de la déclaration contrôlée, il convient de distinguer trois catégories d'éléments :

- Les éléments **affectés par nature** à l'exercice de la profession qui doivent être obligatoirement inscrits sur le registre des immobilisations et des amortissements.
- Les éléments **NON affectés par nature** à l'exercice de la profession mais utilisés dans le cadre de celle-ci. Ils peuvent donc faire l'objet d'une inscription ou non dans le patrimoine professionnel par simple choix du contribuable ***(CE n° 43759 du 29/4/1985 et CE n° 54909 du 26/7/1985)***
- Les éléments **non utilisés** pour l'exercice de la profession *(exemple : immeubles donnés en location)* ne peuvent jamais faire partie du patrimoine professionnel.

2050 **Éléments affectés par nature**

Il s'agit de la catégorie des éléments obligatoirement inscrits sur le registre des immobilisations et des amortissements.
Même en l'absence d'inscription, ils sont considérés comme faisant partie du patrimoine professionnel du contribuable. Ce sont des immobilisations amortissables ou non qui sont exclusivement utilisées dans le cadre d'une activité professionnelle (a contrario des biens à usage mixte).

- **a. Le droit de présentation de la clientèle, la finance d'une charge ou d'un office :** Équivalent du fonds de commerce pour un commerçant, ces éléments constituent, pour un contribuable exerçant une activité libérale ou une profession non commerciale, des éléments d'actif par nature.

  > *Les droits d'exclusivité sur les lits de clinique présentent également le caractère de biens affectés par nature* ***(CAA Nancy n° 98-57 du 14/2/2002)***.

- **b. Les matériels, outillages et installations et biens d'équipement spécifiques à l'exercice de l'activité professionnelle :** Peuvent être cités notamment (liste non exhaustive) : le fauteuil du chirurgien-dentiste, la table de massage du masseur-kinésithérapeute, le matériel de radiologie, les véhicules spécialement agencés (exemple : véhicules auto-écoles), les standards téléphoniques ou encore les installations électriques particulières permettant l'emploi d'appareils de grande puissance.

- **c. Les éléments acquis à l'issue d'un contrat de crédit-bail :** Les biens acquis à l'issue des contrats de crédit-bail conclus dont les loyers versés ont été déduits pour la détermination du BNC doivent faire l'objet d'une inscription obligatoire à l'actif professionnel. **(n° 2430-c. et 2431)**,

- **d. Les parts de sociétés :** Les contribuables sont tenus d'inscrire à l'actif professionnel certaines parts de sociétés. Il s'agit des parts de sociétés suivantes :
  - Les parts de Sociétés Civiles de Moyens (SCM), l'objet exclusif étant de faciliter l'exercice de la profession,
  - Les parts des Sociétés Civiles Professionnelles (SCP) et des Sociétés créées de fait, dès lors que le contribuable exerce son activité dans le cadre de telles sociétés et qu'il n'y a pas eu d'assujettissement à l'IS ***(Article 151 Nonies du CGI)***,
  - Les parts ou actions d'une société exploitant une clinique détenues par un professionnel libéral si l'acquisition de ces titres constitue, selon les règles fixées par la clinique (statuts, règlement intérieur…), une condition nécessaire pour l'exercice de la profession au sein de l'établissement concerné ***(CE n°60228 du 22/6/1988 et BOI-BNC-BASE-10-20 § 100)***.

  Revêtent également une utilité professionnelle, les parts de SARL au sein de laquelle un expert-comptable exerce sa profession à titre libéral ***(TA n°89-2943 du 20/10/1992)*** ou parts de société civile de construction-vente détenue par un architecte dans la mesure où la détention de celles-ci lui a permis d'être désigné comme architecte des constructions engagées par ces sociétés ***(CE n° 247436 du 30/4/2004)***.
  Les parts de Sociétés Civiles Immobilières (SCI) ou sociétés civiles (autres que les SCM) qui mettent des locaux nus ou équipés à la disposition des professionnels peuvent faire l'objet d'une inscription au patrimoine professionnel ***(BOI-BNC-BASE-10-20 § 170)***.

  > *La position du Conseil d'État est toutefois discordante. En effet, il a été jugé que les parts détenues par un professionnel libéral dans une SCI qui lui loue ses locaux professionnels ne revêtent aucune utilité professionnelle. Dès lors, elles ne peuvent pas faire l'objet d'une inscription au patrimoine professionnel de l'intéressé* ***(CE n° 205099 du 25/4/2003)***.

- **e. Les valeurs mobilières :** Les valeurs mobilières acquises par les membres des professions libérales au moyen de fonds reçus en dépôt de leurs clients ***(Rép. Dejoie n° 13632 - Sénat - 6/6/1991)*** doivent faire l'objet d'une inscription à l'actif professionnel.

> ***PAR CONTRE****, les valeurs mobilières acquises au moyen de recettes professionnelles constituent, en principe, des éléments du patrimoine privé et ne sont pas, à ce titre, des éléments affectés par nature à la profession.*

2051 **Éléments non affectés par nature**

Il s'agit de la catégorie des éléments pour lesquels le choix de l'inscription est libre.
Le contribuable peut volontairement inscrire sur son registre des immobilisations les éléments utilisés dans le cadre de la profession, à l'exclusion des éléments n'ayant aucun lien direct avec l'exercice de l'activité *(exemple : immeubles de rapport).*

- **a. Biens à usage mixte :** Il s'agit des biens dont l'utilisation peut être professionnelle et personnelle (Exemples : véhicule du professionnel, le téléphone portable, un ordinateur,...).

> *Entrent également dans cette catégorie, les véhicules automobiles non aménagés pour l'apprentissage de la conduite, même s'ils comportent des adaptations, dès lors qu'ils restent aptes à un usage aussi bien professionnel que privé (voiture de type break ou commerciale)***.**
> *À noter que leurs éventuels équipements utilisés à des fins professionnels entrent dans la présente catégorie (immobilisations distinctes des véhicules et amortissables séparément).*

- **b. Les immeubles :**
  - À usage mixte ou à usage exclusivement professionnel,
  - Les locaux nus ou aménagés,
  - Les immeubles à usage de locaux professionnels en cours de construction, à condition que le professionnel libéral inscrive sur le registre des immobilisations le prix de revient de l'immeuble au 31 décembre de chaque année écoulée entre le début des travaux et la date de mise en service.

> *Dans ce cas, le contribuable doit également prendre l'engagement d'affecter le local à l'exercice de sa profession non commerciale dès l'achèvement de sa construction* ***(BOI-BNC-BASE-40-60-70 § 50)****.*

Par immeuble, il s'agit du bâtiment proprement dit, mais également des installations générales, agencements et aménagements qui ne peuvent être détachés sans détérioration.

> *Constituent des accessoires immobiliers de la construction : les installations d'ascenseurs, les installations sanitaires et de plomberie, les équipements d'isolation phonique et thermique, climatisation, chauffage central ou à air et cuves à mazout correspondantes, ainsi que les installations électriques et téléphoniques.*

Les travaux d'aménagement d'immeuble non inscrit à l'actif peuvent être inscrits au patrimoine professionnel dès lors qu'ils constituent une immobilisation dissociable de l'immeuble (cession séparée envisageable) - ***CE n° 316677 du 5/5/2010***.
De plus, les travaux d'aménagement réalisés sur un immeuble pris en location peuvent faire l'objet d'une inscription à l'actif lorsqu'il s'agit d'un bien spécifiquement nécessaire à son activité et effectivement utilisé pour celle-ci ***(CE n° 395407 du 8/11/2017)***.
En revanche, les installations spécifiques et agencements spéciaux qui servent exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle ne sont pas à comprendre parmi les accessoires immobiliers de la construction cités précédemment et relèvent alors de la catégorie des biens affectés par nature **(voir n° 2050-b)**.

- **c. Terrains :** Le terrain afférent à un immeuble n'est pas amortissable et constitue, de ce fait, une immobilisation distincte.

- **d. Droit au bail :** Il s'agit du droit au bail portant sur les éléments cités au **b.** ci-dessus. À noter qu'un droit au bail commercial non-inscrit à l'actif et concernant un local utilisé par le contribuable relevant des BNC est par nature affecté à l'exercice de la profession ***(CAA Nantes n° 94NT00287 du 18/2/1997)***.

2052 **Éléments non utilisés pour l'exercice de la profession**

Il s'agit de la catégorie des éléments qui ne peuvent pas faire partie du patrimoine professionnel.
En effet, les éléments non utilisés pour l'exercice de la profession non commerciale ne peuvent jamais faire partie du patrimoine professionnel ***(BOI-BNC-BASE-10-20 § 180 et 190).***

- **a. Logement acquis à titre de double résidence :** Ce type d'immeuble ne peut pas faire l'objet d'une inscription à l'actif professionnel même si le contribuable justifie que le choix de sa double résidence a été dicté par les contraintes de sa profession. Les intérêts d'emprunt et la taxe foncière ne peuvent donc pas être admis en déduction du bénéfice imposable ***(BOI-BNC-BASE-40-60-30)***.

*L'intéressé garde néanmoins la possibilité de procéder à la location à soi-même de l'immeuble concerné **(n° 2176)**.*

- **b. Produits perçus :** Les produits éventuels de ces éléments sont imposables conformément aux règles qui leur sont propres.

Exemple : les produits tirés de la mise en location d'un immeuble de rapport seront imposables au titre des revenus fonciers, des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux selon la nature de la location.

2053 Champ d'application

Ces définitions s'appliquent :

- Aux personnes exerçant leur activité à titre individuel,
- Aux membres des sociétés pour les éléments utilisés dans le cadre de la profession qui leur appartiennent en propre et dont ils n'ont pas fait apport à la société.
  Ainsi, ce même contribuable possède ledit patrimoine, un patrimoine privé et un actif social de la société.
- Aux contribuables dont le BNC est déterminé selon les règles prévues en matière de traitements et salaires (agents généraux d'assurances 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***).
- Aux sociétés de personnes soumises à l'impôt sur le revenu

2054 Impact de l'inscription ou non au patrimoine professionnel

Les produits et charges relatives aux éléments affectés par nature ou par choix du contribuable au registre des immobilisations doivent être pris en compte pour la détermination du résultat professionnel.

Concernant les charges, il convient de distinguer les charges de propriété et les charges d'utilisation.

- **a. Les charges d'utilisation :** Ces charges concernent les frais d'utilisation de l'élément, et/ou d'entretiens courants tels que le carburant pour un véhicule, l'électricité pour un local (le cas échéant gaz ou eau) ou encore la taxe d'ordures ménagères. Ces dépenses incomberaient normalement à un locataire si le bien était loué.

- **b. Les charges de propriété :** En cas d'inscription au registre des immobilisations, certaines charges sont également déductibles :
  Il s'agit des charges suivantes :
  - Les amortissements
  - Les grosses réparations
  - Les primes d'assurances
  - Les frais d'acquisition (commissions d'intervenants, frais de notaire, droits d'enregistrements…)
  - Les frais financiers (intérêts d'emprunt, frais de constitution du dossier, inscription hypothécaire…)
  - Certains impôts et taxes (taxe foncière, nouvelle taxe sur les véhicules de société…)

***ATTENTION :** l'inscription d'un bien au patrimoine professionnel entraine sa taxation au régime des plus et moins-values professionnelles lors de sa cession ultérieure*

A noter que le transfert dans le patrimoine privé de biens précédemment affectés à l'exercice de l'activité professionnelle donne lieu à la constatation de plus-values lorsque la valeur réelle du bien au moment du retrait est supérieure à la valeur comptable. C'est notamment le cas en cas de retrait de la résidence principale.
A ce titre, le paiement de l'impôt sur les plus-values réalisées peut, sur option, être fractionné par parts égales sur les trois années qui suivent celle de leur réalisation ***(BOI-BNC-BASE-30-30-20-20 § 50 à 170).***

2055 Les éléments d'actifs dans le cadre d'une société

Comme pour un exploitant individuel, les biens dont la société est propriétaire sont affectés à l'exercice de son activité. Un bien non affecté au patrimoine social (patrimoine de la société) est un bien que l'associé possède en son nom propre, ce bien n'est donc pas apporté à la société.
Les règles applicables en matière d'amortissement sont celles de droit commun.

***Les associés de SCP ne peuvent pas avoir d'actif professionnel personnel** (Réponse LAGORCE - AN – 9/9/1972).*
Exemple, si un associé d'une SCP achète du matériel professionnel en son nom propre, il ne peut pas l'inscrire à son actif professionnel personnel. La profession étant exercée par la société et non par l'individu, l'amortissement d'un bien professionnel qui est demeuré propriété de l'associé et dont celui-ci supporte personnellement la charge au lieu et place de la société ne peut venir en déduction de la part qui lui revient dans les bénéfices sociaux.

B - OBLIGATIONS

2060 **Le registre des immobilisations**

BOI-BNC-DECLA-10-20 § 420 et s. et Art. 99 du CGI

Le professionnel soumis au régime de la déclaration contrôlée doit tenir un registre des immobilisations. Sa tenue n'obéit à aucune règle particulière (Visa ou paraphe non-obligatoire et pas de présentation matérielle explicitement définie). Cependant, il doit faire état de certaines mentions obligatoires et doit être appuyé des pièces justificatives afférentes (factures ou actes de transfert de propriété, plan d'amortissement détaillé, justification de la durée d'amortissement retenue...).
Pour chaque immobilisation, les indications sont les suivantes :

- La date d'acquisition ou de création - à préciser que lorsque la date d'acquisition ne coïncide pas avec celle de la mise en service, cette dernière date doit également être indiquée,
- La nature de l'immobilisation avec description possible,
- La valeur d'acquisition ou prix de revient,
- Le détail des amortissements effectués chaque année pour chacun des éléments d'actif (plan d'amortissement faisant état notamment du mode et de la durée d'amortissement),
- En cas d'aliénation du bien : la date et le prix de cession.

Conformément aux dispositions de l'***Article L102 B du LPF*** et au ***§ 180 et 470 du BOI-BNC-DECLA-10-20***, le registre doit être conservé pendant un délai de **six ans** à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur les livres ou registres ou de la date à laquelle les documents ou pièces ont été établis.

2061 **Déclaration n° 2035**

Comment remplir le tableau des immobilisations et amortissements ?

I - IMMOBILISATIONS ET AMORTISSEMENTS B

Nature des immobilisations (ou éléments décomposés)	Date d'acquisition ou de mise en service (JJ/MM/AAAA) 1	Prix totale payé T.V.A. comprise 2	Montant de la T.V.A. déduite 3	Base amortissable col 2 – col 3 4	Mode et taux d'amortissement* 5		Montant des amortissements antérieurs 6	Montant des amortissements de l'année 7
❶	❷	❸	❹	❺	❻	❼	❽	❾
Fraction d'amortissement revenant à l'associé d'une société civile de moyens B								
Total du tableau B								
Report du total de la dernière annexe B								
Total général								A
Véhicules inscrits au registre des immobilisations : utilisation du barème forfaitaire B (cf. cadre 7 de l'annexe 2035 B)								B
Dotation nette de l'année à reporter ligne CH de l'annexe 2035 B (A – B)								

En cas d'espace insuffisant, il est possible d'ajouter une Annexe, et d'utiliser les zones de la ligne « report du total de la dernière Annexe ».
Ne pas oublier de compléter les zones spécifiques « Total du tableau » et « Total Général » aux colonnes concernées.

Cas particulier des véhicules inscrits au patrimoine professionnel pour lesquels l'indemnité kilométrique est appliquée.

Pour chacune des immobilisations :

❶ *Nature des immobilisations: Il convient d'être le plus complet possible dans la désignation de l'immobilisation.*
❷ *Date d'acquisition ou de mise en service : si la date d'acquisition est plus ancienne que la date de mise en service, c'est cette dernière qui est retenue.*
❸ *Prix total payé : prix d'achat TTC*
❹ *Montant de la TVA déduite : à compléter uniquement par les professionnels soumis à TVA et dont la TVA a été effectivement récupérée sur cette immobilisation*
❺ *Base amortissable : prix TTC - TVA récupérée*
❻ *Mode d'amortissement : L pour Linéaire, D pour dégressif, E pour exceptionnel et zone vide si non amortissable*
❼ *Taux d'amortissement : égal à 1 / Durée x 100 (25% pour un bien amorti sur une durée de 4 ans)*
❽ *Amortissements antérieurs : égal aux amortissements déjà pratiqués au 31/12/N-1*
❾ *Amortissements de l'année : correspond à la dotation déductible pour l'année N*

Les titulaires de BNC qui télédéclarent leur 2035 en EDI, ont la faculté de déposer, sur support papier, le détail des postes d'immobilisations et d'amortissement. Il convient toutefois de compléter les cases « TOTAL » du cadre « IMMOBILISATIONS ET AMORTISSEMENTS » de la déclaration 2035 transmise en EDI.

2062 **Distinction entre éléments d'actif et charges**
BOI-BIC-CHG-20-10-10

Les biens professionnels durables dont la valeur unitaire est supérieure à 500 € HT (600 € TTC) doivent obligatoirement être inscrits en immobilisations. Cependant, un bien durable dont la valeur unitaire est inférieure à 500 € HT peut immédiatement être déduit en charges. Par exemple, un professionnel qui achète un ordinateur au prix de 450 € HT, peut le déduire immédiatement en charges (poste PETIT OUTILLAGE – Ligne 19 de la 2035), ou choisir de le porter à l'actif professionnel.

- **a. Traitement fiscal des *« mobiliers modulables ou à assembler »* :** Pour les éléments de mobiliers modulables ou dont l'achat peut être effectué séparément, il convient de retenir le prix global. Exemple : si un professionnel achète en même temps un écran de PC 125 € HT, une unité centrale à 420 € HT, une souris et un clavier pour 25 € HT, l'ensemble est à immobiliser (Valeur totale d'acquisition = 570 € HT).

- **b. Règle *« des meubles meublants »* :** L'acquisition de tels éléments au moment de l'installation (chaise, bureau, table, armoire…) ou lors d'un renouvellement complet du mobilier du cabinet donne lieu à une inscription en immobilisations dès lors que le prix d'achat de l'ensemble est supérieur à 500 € HT (*le raisonnement n'est plus unitaire…*).

Un élément est ainsi immobilisé si **4 conditions** sont réunies :
- il est identifiable et sa durée probable d'utilisation est supérieure à une année (notion de durabilité) ;
- il a une valeur économique positive qui doit procurer des avantages économiques futurs (notion d'investissement) ;
- sa valeur peut être évaluée avec une fiabilité suffisante (notion de prix et coût d'acquisition) **;**
- il doit être contrôlé du fait d'évènements passés : exploitation ou utilisation du bien suite au transfert de l'élément (notion de propriété juridique).

Sont donc exclus : les biens pris en location, en usufruit, en nue-propriété, ou bien personnel du conjoint séparé de biens.

*Dans le cas d'un professionnel **locataire** du local où il exerce son activité, il a été admis qu'il puisse inscrire sur le registre des immobilisations et des amortissements, le coût de travaux d'aménagement du local dès lors qu'ils sont nécessaires à l'exercice de son activité libérale **(CAA Lyon n°00LY01820 du 20/10/2005)**. Il en va de même dans le cas où le local, appartenant à titre privée au contribuable, n'est pas porté à l'actif de son activité **(BOI-BIC-AMT-10-20 § 90)**.*
*Un titulaire de BNC peut donc inscrire à l'actif les travaux utiles à l'activité sur des locaux loués (**CE n°395407 du 8/11/2017**).*

SECTION N° 2 CALCUL DES AMORTISSEMENTS

A - PRINCIPE

2065 **Définitions et conditions de déduction**
BOI-BIC-AMT-10-10

L'***Article 322-1.1 du plan comptable général (PCG)*** précise qu'un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entreprise est déterminable. L'utilisation est définie comme la consommation des avantages économiques attendus par l'entreprise. Cette consommation peut être mesurée en temps ou en unités d'œuvre (économique et pertinente). Dès lors, l'usage de l'actif sera limité dans le temps selon l'un des critères suivants :

- **la limitation physique :** usure physique par l'usage qu'en fait l'entreprise ou par l'écoulement du temps ;
- **la limitation technique :** obsolescence liée aux évolutions techniques, aux nouvelles normes…
- **la limitation légale :** existence d'une période de protection juridique, légale, réglementaire ou contractuelle.

Ces critères ne sont pas exhaustifs et lorsque différents critères s'appliquent concomitamment, il convient de retenir l'utilisation dont la durée est la plus courte.

Il en résulte que lorsque l'utilisation d'un actif n'est pas déterminable, en raison de l'absence d'une durée prévisible, finie et mesurable pour les avantages économiques qu'il procure, cet actif ne peut faire l'objet d'un amortissement. D'une manière générale, il en va ainsi des terrains, ainsi que de certains éléments incorporels (fonds de commerce).
En d'autres termes, seuls les éléments de l'actif soumis à une dépréciation irréversible peuvent, en principe, faire l'objet d'un amortissement.

Par définition, il est à retenir que l'amortissement est la constatation en comptabilité de la dépréciation que subissent, par suite de l'usure, du temps ou tout autre motif, des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (local, matériel technique, véhicule,...). La valeur d'acquisition du bien fait ainsi l'objet d'une déduction échelonnée sur plusieurs exercices.
L'amortissement est calculé sur le prix d'acquisition **(n° 2421-a.)** ou sur la valeur résiduelle comptable **(n° 2602-b.)**.

D'autre part, le montant total des amortissements pratiqués ne peut pas excéder le prix d'acquisition représentant la base de l'amortissement ***(BOI-BIC-AMT-10-30)***.
En principe, l'amortissement doit être calculé d'après un taux tenant compte de la durée normale d'utilisation des biens à amortir ***(BOI-BIC-AMT-10-40)***.

> *Un amortissement **non comptabilisé** et **non déduit postérieurement** à la date limite de dépôt de la déclaration 2035 est **PERDU** fiscalement (notion d'amortissement irrégulièrement différé). Il n'est donc pas possible de déposer une déclaration rectificative à ce titre, ou de régulariser sur la prochaine déclaration. Il convient toutefois de tenir compte de cette dotation pour le cumul des amortissements antérieurs, et de reprendre le plan d'amortissement tel qu'initialement défini, conformément aux **BOI-BIC-AMT-10-10 § 170**, **BOI-BIC-AMT-10-50-40 § 190**, **BOI-BIC-AMT-10-50-30 § 140 à 170** et à l'arrêt **CAA Nancy n°11NC00168 de 2012**.*

2066 Précisions relatives aux différents types d'amortissements

Art. 93, 2° du 1 du CGI et BOI-BNC-BASE-50

En BNC, les amortissements sont effectués selon les règles applicables aux BIC. Il ne peut en être ainsi, cependant, que dans la mesure où lesdites règles sont compatibles avec la nature des obligations qui sont imposées aux membres des professions libérales.
Ainsi, les systèmes d'amortissement dégressif ou exceptionnel sont applicables aux contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée (renseigner « D » ou « E » au TABLEAU I – IMMOBILISATIONS ET AMORTISSEMENTS en colonne 5).

> ***Cas particulier de l'amortissement dérogatoire fiscal :** Le tableau des immobilisations de la déclaration n° 2035 ne permet pas de distinguer l'amortissement dérogatoire fiscal. Il convient par conséquent de porter dans cette déclaration le montant global de l'amortissement déterminé, amortissement dérogatoire compris **(BOI-BNC-BASE-50 § 230)**.*

2067 Les éléments amortissables

Les amortissements ne peuvent être constatés que sur des immobilisations portées à l'actif professionnel et donc soumises à l'usure du temps (dépréciation). En effet, lorsque l'utilisation d'un actif n'est pas déterminable (durée imprévisible et non-mesurable) quant à la procuration des avantages économiques attendus, l'immobilisation ne peut pas faire l'objet d'un amortissement (terrains, parts SCM…).
On distingue trois catégories d'actif : les immobilisations corporelles, incorporelles et financières.

- **a. Immobilisations corporelles :** Cette catégorie comprend les biens immeubles (constructions, terrains…) et les biens meubles dont la valeur est supérieure au seuil précité (matériel et outillage, matériel de transport, mobilier de bureau, installations et agencements…).
  La plupart de ces actifs sont amortissables sauf ceux qui ne subissent aucune dépréciation physique du fait du temps, en effet, par exemple, les terrains ***(CE n°58028 du 23/5/1938)*** et les œuvres d'Art ***(BOI-BNC-BASE-40-10 § 50 dernier alinéa).***

  > *Les sociétés qui achètent des **œuvres d'art originales d'artistes vivants**, pour les exposer au public, ou des instruments de musique, pour les prêter aux artistes-interprètes qui en font la demande, peuvent déduire de leur résultat imposable, sur cinq exercices, le prix d'acquisition de ces biens.*
  > *Cette déduction est subordonnée au respect de plusieurs conditions :*
  > - *l'œuvre doit être inscrite à l'actif du bilan,*
  > - *la déduction est plafonnée à 5 ‰ du chiffre d'affaires de la société, après imputation des dépenses de mécénat éligibles au crédit d'impôt mécénat (dons…)*
  > - *le montant de la déduction doit être inscrit dans un compte de réserve spéciale au passif du bilan.*
  >
  > *Compte tenu de cette dernière obligation, seules les sociétés relevant de l'Impôt sur les Sociétés, pour lesquelles une telle réserve est possible, sont donc éligibles à ce dispositif. **Sont donc exclus les sociétés à l'IR et les exploitants individuels** **(Article 238 bis AB du CGI et BOI-BIC-CHG-70-10 + Réponse Foulon du 10/03/2015 - AN - n° 7408)***

- **b. Immobilisations incorporelles :** Les immobilisations incorporelles correspondent notamment au droit de présentation de clientèle, la patientèle, les parts SCM ou de clinique, le droit au bail, les logiciels, les sites WEB, …
  Une immobilisation incorporelle doit être identifiable, procurer des avantages économiques futurs et être cessible ou protégée par un droit légal (peut être contractuel). Ces critères s'appliquent quel que soit le mode d'acquisition des immobilisations concernées, notamment celles créées en interne. Ils doivent être retenus également en matière fiscale, afin de déterminer si les dépenses engagées correspondent à l'acquisition d'une immobilisation incorporelle ou doivent être déduites en charges ***(BOI-BIC-CHG-20-10-10 § 70)***.

Par contre, en principe, la plupart des éléments incorporels entrant dans la composition de l'actif ne se déprécient pas du fait de l'usage ou du temps et ne peuvent donner lieu à amortissement à l'exception des frais de premier établissement **(n° 2300 -b. et d.)**, des logiciels, des sites WEB et des brevets.
L'article 23 de la Loi de Finances pour 2022 autorise, sur option, les entreprises à déduire de leur résultat imposable l'amortissement constaté en comptabilité au titre des fonds commerciaux acquis entre le 1/1/2022 et le 31/12/2025. Elle s'applique dans les mêmes conditions d'amortissement du fonds artisanal, du fonds agricole résiduel et des éléments incorporels des fonds acquis par les titulaires de BNC qui sont assimilables au fonds commercial, tels que la patientèle, la clientèle ou le nom professionnel. Même si la durée ne peut-être déterminé de manière fiable, il est préconisé une durée d'amortissement de 10 ans. Toutefois, attention à l'impact sur les plus-values à la sortie en cas d'amortissements effectués. ***(Article 23 de la Loi de Finances pour 2022).***

- **c. Immobilisations financières :** Les immobilisations financières comprennent les éléments suivants : les titres de participation, les titres immobilisés, les prêts accordés par l'entreprise et les dépôts et cautionnements. Ces immobilisations ne sont pas amortissables.

> ***Cautions et dépôts de garantie :*** *Il convient de ne pas oublier de porter ces immobilisations au Tableau des immobilisations de la déclaration 2035. Au moment de la restitution ou non, le TABLEAU II - DETERMINATION DES PLUS ET MOINS VALUES est ainsi à compléter. La Moins-Value éventuellement dégagée est toujours à considérer* ***à court terme****. La perte résultant du remboursement incomplet de la caution étant considérée, comptablement, comme une charge exceptionnelle* ***(n° 2175-d.)****.*

2068 **Base de l'amortissement**
BOI-BIC-AMT-10-30 et Art. 38 quinquies de l'annexe III au CGI

La perte totale que l'amortissement doit couvrir est limitée au montant même des capitaux engagés pour l'acquisition de l'actif dépréciable. En d'autres termes, le total des annuités ne peut dépasser la valeur d'origine.
Ainsi, la base de l'amortissement d'une immobilisation correspond au prix de revient de celle-ci, c'est-à-dire à son prix d'acquisition (= prix d'achat majoré des droits, des taxes et coûts directement liés, mais minoré des remises/rabais/ristournes et escomptes).
Un professionnel assujetti à TVA retient un prix d'acquisition HORS TAXE pour base amortissable. Un professionnel non-assujetti à TVA retient un prix TTC.

> ***Régularisation de la TVA sur immobilisations :*** *Devenir assujetti à TVA* ***(n° 3250)*** *engendre une récupération de TVA (+ amortissements négatifs) et devenir exonéré de TVA* ***(n° 3251)*** *a pour conséquence un reversement de TVA (amortissements supplémentaires).*

Le prix de revient d'un élément de l'actif immobilisé à retenir pour le calcul des amortissements n'est opposable à l'Administration que dans la mesure où la décision d'acquérir cet élément et le prix consenti se rattachent à une gestion commerciale normale ***(BOI-BIC-AMT-10-30-10*** *et* ***CE n° 03402 du 1/2/1978)***. Ce prix de revient est la valeur inscrite en comptabilité.

> *Les immobilisations (immeubles inclus), dont le contrat d'acquisition fait état d'une clause de réserve de propriété, peuvent être amorties par l'acquéreur dès leur inscription au registre des immobilisations même si le transfert de propriété, subordonné au paiement intégral du prix, n'est pas effectif* ***(BOI-BIC-AMT-10-20 § 110)****.*

- **a. Biens acquis à titre onéreux :** Les modalités de paiement sont indépendantes du coût d'acquisition. Le montant ainsi porté en comptabilité au patrimoine professionnel est le prix convenu et définitif, quelles que soient les modalités de règlement convenues***(BOI-BIC-AMT-10-30-30-10 § 190)***. Concernant certaines modalités particulières d'acquisition, comme le versement de rentes viagères ou le paiement par annuités indexées, il convient de retenir le prix stipulé au contrat.
De même, concernant le paiement en devises étrangères, la valeur d'inscription du bien à l'actif du bilan au jour de l'opération présente un caractère définitif et les variations de cours entre ce jour et le jour effectif du paiement ne sont pas prises en compte pour la détermination de la base d'amortissement.

- **b. Biens acquis à titre gratuit (apport, donation, succession, échange…) et affectation à l'actif de biens jusque-là privés *(BOI-BIC-AMT-10-30-30-20)* :** Le quatrième alinéa de l'***Article 38 quinquies de l'annexe III au CGI*** précise que la valeur d'origine des biens amortissables acquis à titre gratuit correspond à la valeur vénale.
La **valeur vénale** est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, nette des coûts de sortie. Les coûts de sortie sont les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat ***(Article 322-1-10 du PCG)***. Il s'agit donc de la valeur sur le marché.
Concernant les biens apportés à l'entreprise, la détermination de la base de l'amortissement est réalisée en fonction de leur valeur d'apport ***(Art. 38 quinquies du CGI Annexe III)***.

> *Un échange est considéré fiscalement comme une vente (opération génératrice de +/- values) suivie d'un achat. La sortie se fait au prix de cession qui constitue alors la valeur vénale d'entrée pour le nouveau possesseur du bien immobilisé.*

- **c. Passage du régime Micro-BNC à celui de la déclaration contrôlée :** Les professionnels soumis au régime déclaratif spécial Micro-BNC ne peuvent pas déduire d'amortissements puisque l'abattement forfaitaire pour frais de 34 % tient compte des amortissements pratiqués selon le mode linéaire ***(2ème alinéa du 1 de l'article 102 ter du CGI)***. La méthode d'inscription

à l'actif professionnel diffère selon qu'il s'agit de biens affectés ou non par nature à l'exercice de la profession **(n° 2050 et 2051)**.

- Biens non affectés par nature à l'exercice de la profession :

Sous le régime Micro-BNC, ces biens ne font pas partie du patrimoine professionnel. Lors du passage à la déclaration 2035, ils peuvent être, sur décision de gestion, inscrits à l'actif pour leur valeur vénale.

- Biens affectés par nature à l'activité :

Ces immobilisations doivent être inscrites à l'actif pour le prix initialement acquitté (valeur d'origine ou valeur d'acquisition) diminué des amortissements réputés pratiqués sous le régime Micro-BNC selon une durée normale d'utilisation ***(BOI-BNC-DECLA-10-20 § 500 s.)***.

> *Les éléments totalement amortis avant le passage à la déclaration n°2035 et qui sont encore utilisés doivent être portés au registre des immobilisations. Cependant, le professionnel peut se dispenser d'indiquer le prix de revient initial et le montant des amortissements pratiqués.*

- **d. Biens à usage mixte :** En cas d'utilisation mixte (privée et professionnelle), la valeur à retenir est la valeur totale du bien et non la seule part professionnelle. Dès lors, la quote-part personnelle de l'amortissement est à réintégrer extra-comptablement chaque année (voir exemple : **n° 2072**).

> ***Exception :*** *Dans le cas d'un immeuble dont une fraction seulement est affectée à l'exercice de la profession, le contribuable peut se dispenser de faire figurer au registre les locaux utilisés* ***exclusivement*** *à un usage privé. Dans cette hypothèse, la valeur ou le prix de revient global de l'immeuble doit, bien entendu, être réduit à due concurrence* ***(BOI-BNC-DECLA-10-20 § 580)****.*
> *Au registre des immobilisations, la mention « affecté partiellement à l'exercice de la profession » doit être indiquée* ***(§ 560 du BOI précité)****.*

- **e. Restrictions légales :** Certaines immobilisations peuvent faire l'objet d'amortissements partiellement déductibles, et d'autres ne font l'objet d'aucune déduction.
  En effet, l'***Art. 39-4 du CGI*** exclut des charges déductibles les dépenses somptuaires. Ainsi, sont concernés les amortissements de résidences de plaisance ou d'agrément, de pavillons de chasse, de yachts et bateaux de plaisance.
  Concernant les véhicules immatriculés dans la catégorie des voitures particulières, l'amortissement est limité à la fraction du prix d'acquisition excédant le plafond fixé par la loi **(n° 2421-c.)**.

2069 **La Réévaluation Libre**
BOI-BNC-BASE-30-30-20-30 § 500 s.

Les réévaluations libres de l'actif professionnel ne sont pas opposables fiscalement à l'Administration, dès lors que les plus-values afférentes échappent à imposition.
Par statut réglementaire, la SCP a la possibilité d'effectuer des modifications statutaires pour réévaluer son patrimoine via une augmentation corrélative du capital et via distribution gratuite de parts sociales nouvelles. Ces modifications ne doivent avoir aucun impact sur l'établissement de l'impôt. Ainsi, les immobilisations doivent continuer de figurer sur le registre des immobilisations à la valeur d'origine, et les amortissements restent inchangés. De même, les plus-values de cession sont calculées avec cette valeur initiale.

> *Les parts sociales, attribuées aux associés au prorata de leurs droits statutaires sur le bénéfice et reçues en contrepartie de l'augmentation du capital, sont réputées avoir été acquises pour une valeur nulle.*

B - L'AMORTISSEMENT LINÉAIRE

2070 **Durée d'amortissement**

Mode d'amortissement de droit commun, l'amortissement linéaire est calculé selon la durée normale d'utilisation du bien (taux d'amortissement = 100 / nombre d'années). Des préconisations de l'Administration sur la durée normale d'utilisation existent :

Catégorie d'immobilisations	Durée d'usage
Matériel informatique :	3 ans
Mobilier :	5 à 10 ans
Véhicule :	5 ans, voir 4 ans si l'utilisation est intensive, ou 3 ans s'il s'agît d'un véhicule d'occasion
Installations et Agencements :	10 à 20 ans
Immeuble :	20 à 25 ans

Exemple : Achat d'un ordinateur le 1er Janvier de l'exercice d'un montant de 1 000 €. Le calcul sera simplement le suivant : 1 000 x 33,33 % = 333,33 €.

Si le professionnel opte pour une dépréciation plus lente ou plus rapide, il lui appartient de justifier son choix en cas de contrôle (notion de décision de gestion).

2071 Amortissement par composant
BOI-BIC-CHG-20-10-10 § 80 à 160

Certaines immobilisations, essentiellement les immeubles et les gros matériels (secteur médical par exemple), sont susceptibles de faire l'objet d'un amortissement par composant. Un élément doit alors être décomposé dès qu'il représente un élément significatif de l'immobilisation et qu'il est susceptible d'être remplacé à intervalle régulier (> 12 mois) et/ou indépendamment du reste de l'immobilisation. Doivent être ainsi identifiés les composants d'une valeur supérieure ou égale à 500 € HT, ou d'une valeur au moins égale à 15 % (meubles) et 1 % (immeubles) du prix de l'immobilisation.
S'agissant des composants, ils doivent être identifiés sur le tableau des immobilisations et des amortissements comme des immobilisations distinctes amorties séparément ***(BOI-BNC-BASE-50)***. L'application de la méthode est limitée en BNC.

2072 Prorata Temporis

La dotation aux amortissements se calcule au prorata de la durée de détention du bien sur l'exercice, règle dite du « prorata temporis ». Pour toute acquisition ou cession d'immobilisation en cours d'exercice, il convient donc de calculer l'amortissement en fonction du temps de détention, soit le nombre de jours allant de la date d'acquisition (ou de mise en service) au 31 Décembre de l'exercice.

En règle générale, pour une acquisition, on part du principe qu'une année compte 360 jours, soit 12 mois de 30 jours.

Exemple :
Achat d'un ordinateur le 1er Mars de l'exercice d'un montant de 1 000 € à amortir sur 3 ans en linéaire. La première dotation aux amortissements de ce bien est de 1 000 x 33,33 % x 300 / 360 jours = 278 €.
L'utilisation professionnelle est évaluée à hauteur de 95 %.

- **a. Enregistrement comptable :**

  - Lors de l'acquisition :

Compte	Libellé	Débit	Crédit
2183	Matériel Informatique	1 000	
512	Banque		1 000

Ne pas oublier le cas échéant la TVA sur immobilisations – 44562

  - Comptabilisation de la dotation aux amortissements :

Compte	Libellé	Débit	Crédit
68112	Dotation aux amortissements - immo corporelles	278	
28183	Amortissement matériel informatique		278

- **b. Présentation de la déclaration n° 2035 :**

I - IMMOBILISATIONS ET AMORTISSEMENTS B

Nature des immobilisations (ou éléments décomposés)	Date d'acquisition ou de mise en service (JJ/MM/AAAA) 1	Prix totale payé T.V.A. comprise 2	Montant de la T.V.A. déduite 3	Base amortissable col 2 – col 3 4	Mode et taux d'amortissement* 5	Montant des amortissements antérieurs 6	Montant des amortissements de l'année 7
Ordinateur	1/3/N	1 000		1 000	L 33,33 %		278
Fraction d'amortissement revenant à l'associé d'une société civile de moyens B							
Total du tableau B		1 000		1 000			278
Report du total de la dernière annexe B							
Total général →				1 000		A	278
Véhicules inscrits au registre des immobilisations : utilisation du barème forfaitaire B (cf. cadre 7 de l'annexe 2035 B) →						B	
Dotation nette de l'année à reporter ligne CH de l'annexe 2035 B (A – B) →							278

- Sur l'annexe n° 2035-B (réintégration de la part privée (5%) de la dotation aux amortissements et déduction de la dotation) :

34	Excédent (ligne 7 - ligne 33)	CA	
35	Plues-values à court terme 16	CB	
36	Divers à réintéger 17 (278 x 5 % = 14)	CC	14
37	Bénéfice Sté civile de moyens 18	CD	
38	TOTAL (lignes 34 à 37)	CE	
39	Insuffisance (ligne 33 - ligne 7)	CF	
40	Frais d'établissement 19	CG	
41	Donation aux amortissements 20	CH	278
42	Moins-values à court terme	CK	

C - L'AMORTISSEMENT DÉGRESSIF

BOI-BIC-AMT-20-20

2075 Principe

Certains biens utilisés par les contribuables exerçant une profession non commerciale peuvent faire l'objet d'un amortissement calculé suivant un système dégressif. Ce mode d'amortissement revêt un caractère facultatif et permet de déduire une dotation aux amortissements plus importante les premières années. Il n'empêche pas le contribuable d'opter pour le linéaire sur certains biens et pour le dégressif sur d'autres.

2076 Biens éligibles

Le système dégressif ne s'applique qu'à certains types de biens, dont par exemple :

- Micro-ordinateurs et équipements informatiques ;
- Matériels de levé terrestre et de photogrammétrie des géomètres ;
- Matériels de laboratoire relatifs à la microbiologie et à la biologie moléculaire ;
- Matériels radiologiques identiques à ceux utilisés par les hôpitaux se consacrant aux examens de dépistage ;
- Matériels des médecins nécessaires au diagnostic (endoscopes, échocardiographes et échographes…) ;
- Machines spécialement conçues pour le nettoyage des instruments de chirurgie dentaire.

Cependant, en sont exclus :

- Les véhicules de tourisme ;
- Les biens qui étaient déjà usagés au moment de leur acquisition (occasion), ainsi que ceux dont la durée fiscale d'utilisation est inférieure à 3 ans.

2077 **Modalités de calcul**

Le taux retenu est le résultat d'un coefficient appliqué au taux d'amortissement linéaire.

Durée d'amortissement en nombre d'années	Taux d'amortissement en mode Linéaire (en %)	Coefficient	Taux dégressif (en %)
3	33,33	1,25	**41,66**
4	25	1,25	**31,25**
5	20	1,75	**35**
6	16,67	1,75	**29,17**
6 2/3	15	2,25	**33,75**
8	12,5	2,25	**28,13**
10	10	2,25	**22,5**
12	8,33	2,25	**18,74**
15	6,67	2,25	**15,01**
20	5	2,25	**11,25**

- **a. Prorata temporis :** Le point de départ de l'amortissement dégressif est dans tous les cas fixé au premier jour du mois d'acquisition du bien (différent du mode linéaire).

- **b. Détermination des annuités :** La première annuité d'amortissement dégressif est déterminée en appliquant le taux approprié à la valeur d'origine (avec prorata temporis le cas échéant, sur la base de 12 mois).
  Le montant de la deuxième annuité et de chacune des annuités suivantes s'obtient en appliquant le taux à la valeur nette comptable au 31 Décembre précédent.
  Lorsque le taux de l'amortissement dégressif devient inférieur au taux de l'amortissement linéaire applicable au nombre d'années restant à courir, le taux linéaire afférent est appliqué à la durée restante.

> ***Exemple :***
> *Un bien est amorti en dégressif sur 5 ans, soit un taux de 35 %. Le taux linéaire applicable aux deux dernières années (50 %) est supérieur au taux dégressif (35 %), le taux de 50 % sera donc appliqué à la valeur nette comptable pour le calcul de la dotation de la 4ème année et le taux de 100 % pour la 5ème année*

	Taux linéaire (Durée restante)	Taux dégressif	Taux à retenir	
1ère année	**20 %**	**35 %**	**35 %**	car Taux dégressif **>** Taux linéaire
2ème année	**25 %**	**35 %**	**35 %**	car Taux dégressif **>** Taux linéaire
3ème année	**33,33 %**	**35 %**	**35 %**	car Taux dégressif **>** Taux linéaire
4ème année	**50 %**	**35 %**	**50 %**	car Taux dégressif **<** Taux linéaire
5ème année	**100 %**	**35 %**	**100 %**	car Taux dégressif **<** Taux linéaire

À la différence de l'amortissement linéaire s'appliquant de date à date, l'amortissement dégressif s'applique sur un nombre d'exercices comptables identiques à la durée d'amortissement *(Exemple : amortissement sur 3 ans au taux de 41,67 % sur 3 exercices comptables, quelle que soit la date d'acquisition).*

- **c. Année de création d'activité :** En cas d'acquisition au cours d'un exercice incomplet, le nombre d'années restantes pour le calcul du retour en amortissement linéaire est à calculer en retenant une durée majorée d'un an (1 exercice supplémentaire). Il convient donc de poursuivre le plan dégressif, et de se référer au taux dégressif, comparé au linéaire sur le nombre d'années restantes + 1 ***(BOI-BIC-AMT-20-20-30 § 440)***.

Exemple :
Un contribuable acquiert le 15 Avril N un matériel de 10 000 € dont la durée fiscale d'amortissement est de 5 ans. Le taux d'amortissement linéaire est de 20 % et le taux d'amortissement dégressif correspondant est de 20 % x 1,75 = 35 %.

Les cinq annuités d'amortissement se calculent de la manière suivante :

	Taux linéaire (Durée restante)	Taux dégressif	Calcul de la dotation
1ère année	**20 %**	**35 %**	Taux Dégressif **>** Taux Linéaire 10 000 x 9 / 12 (prorata temporis) x 35 % = 2 625 €
2ème année	**25 %**	**35 %**	Taux Dégressif **>** Taux Linéaire (10 000 - 2 625) x 35 % = 2 581 €
3ème année	**33,33 %**	**35 %**	Taux Dégressif **>** Taux Linéaire (10 000 - (2 625 + 2 581)) x 35 % = 1 678 €
4ème année	**50 %**	**35 %**	Taux Linéaire > Taux Dégressif (10 000 - (2 625 + 2 581 + 1 678)) x 50 % = 1 558 €
5ème année	**100 %**	**35 %**	Taux Linéaire > Taux Dégressif (10 000 - (2 625 + 2 581 + 1 678 + 1 558)) x 100 % = 1 558 €

SECTION N° 1 GÉNÉRALITÉS

Les recettes imposables sur la déclaration n°2035 correspondent aux sommes perçues dans le cadre de l'activité libérale (honoraires, commissions, vacations) auxquelles s'ajoutent les recettes accessoires (remboursements de frais, indemnités, intérêts de placement des fonds appartenant aux clients,…).

2100 **Date de comptabilisation des recettes**

Les recettes à comptabiliser s'entendent de toutes les sommes encaissées au cours de l'année, sauf option pour le régime des créances et dettes **(n° 2007 et s.)**.

2101 **TVA**

Sur la déclaration n°2035, les recettes doivent être portées :
- pour le montant Hors TVA lorsque la comptabilité est établie "Hors Taxe",
- pour le montant TTC en cas d'option pour une comptabilité "Taxe incluse".

Sur le choix en matière de tenue de comptabilité pour un professionnel assujetti à la TVA : **n° 2014 et 2015**

2102 **Renonciation à recettes**
CE n°350075 du 23/12/2013

L'administration fiscale peut réintégrer au bénéfice imposable d'un professionnel le montant des recettes auxquelles il a renoncé dès lors que la renonciation en cause est dépourvue de contrepartie équivalente, ne relève pas de l'exercice normal de la profession et n'est justifiée par aucun motif légitime.

2103 **Recettes indues**
BOI-BNC-BASE-20-20 § 10

La dénomination attribuée par les parties aux honoraires, commissions, vacations et autres rémunérations versées n'a pas d'incidence sur leur caractère imposable ***(CE n° 81875 du 24/1/1973, CE n° 1606 du 29/6/1977 et CE n° 11510 du 11/6/1980)***.
Ainsi, bien que n'étant pas facturées, les recettes indues, reçues par erreur par un professionnel, sont imposables.

SECTION N° 2 RECETTES PROFESSIONNELLES - 2035-A

A - RECETTES ENCAISSÉES Y COMPRIS LES REMBOURSEMENTS DE FRAIS (Ligne AA)
BOI-BNC-BASE-20-20 § 10, 20 et 720

2110 **Honoraires**

Sont considérés comme des honoraires imposables :
- Les sommes perçues dans l'exercice de la profession en contrepartie du service rendu à un client ou patient.
- Les avantages en nature perçus sous la forme de cadeaux, d'une mise à disposition de personnel ***(CE n° 308445 du 27/4/2009)***, d'une minoration de prix, dès lors qu'ils constituent la rémunération perçue en contrepartie de la prestation de services ***(CE n° 32101 du 27/2/1985)***.

  Lorsque les cadeaux ne constituent pas la résultante d'un service rendu mais sont reçus à titre gratuit, ceux-ci ne doivent pas être assimilés à des honoraires imposables

- Les sommes perçues dans le cadre d'un remplacement d'un confrère (rétrocession d'honoraires perçue).
- Les sommes rémunérant l'activité mais versées à un tiers sur ordre du professionnel (recouvrement des recettes par une clinique par exemple). **Voir 2178-b**

2111 **Remboursements de frais**
BOI-BNC-BASE-20-20 § 30 et CE n° 94105 du 24/11/1976

Fixés forfaitairement ou correspondant aux frais réels, les remboursements de frais reçus des clients sont imposables.
Le principe est le même lorsque le remboursement émane d'un tiers (Etat, organisme professionnel…).

Sont ainsi imposables, les indemnités ou allocations forfaitaires pouvant être perçues par les avocats, les administrateurs judiciaires, les huissiers de justice, les chirurgiens-dentistes à titre de remboursement de leur frais.

> *Même s'ils sont remboursés à l'euro près, les remboursements de frais facturés aux clients doivent être assujettis à TVA au taux de la prestation principale. En contrepartie, les dépenses correspondantes sont déductibles pour leur montant réel, à condition qu'elles aient été effectivement payées et puissent être justifiées.*

Il convient de distinguer ces remboursements de frais facturés des avances reçues des clients au titre des débours **(n° 2115 et 2116)** et des remboursements de charges suite à un trop payé **(n° 2135-a.)**.

B - DÉBOURS PAYÉS POUR LE COMPTE DES CLIENTS (Ligne AB)

BOI-BNC-BASE-20-20 § 60

Au même titre que les honoraires rétrocédés **(n° 2120 et s.)**, les débours payés pour le compte du client sont déduits directement du montant des sommes encaissées au cours de l'année.

2115 **Définition**

Les débours sont les sommes payées par le membre d'une profession libérale pour le compte de son client.
Le critère du débours est constitué par le fait qu'en cas de non paiement des sommes en cause, c'est le client qui est poursuivi et non le professionnel libéral.
C'est le cas notamment des droits d'enregistrement et des sommes versées aux conservations des hypothèques par les notaires pour le compte de leurs clients et des droits de plaidoirie versés par les avocats.

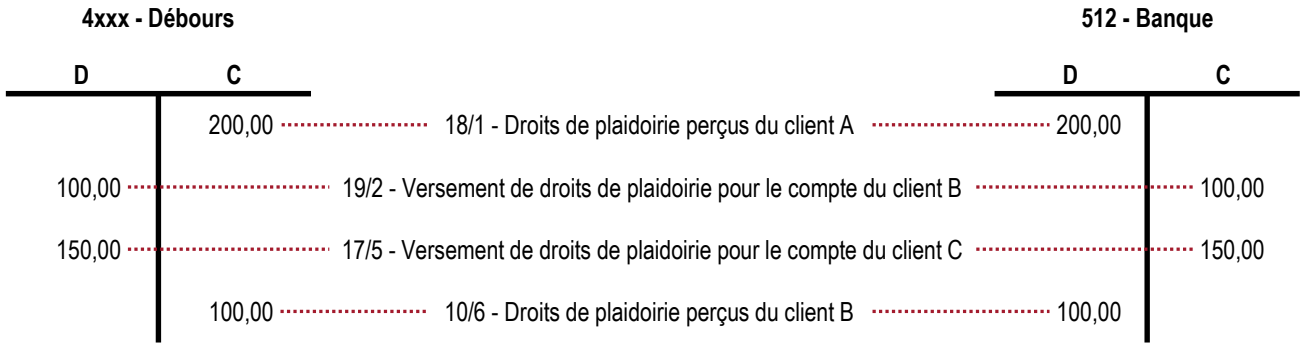
2116 **Comptabilisation**

Article 267 II-2° du CGI

Les débours **sont exonérés de TVA** si leur comptabilisation est individualisée dans des comptes de tiers (comptes de la classe 4).
En fin d'année, l'Administration Fiscale imposant la comptabilisation en compte de charges ou produits des débours, il convient de solder le compte de la classe 4 en fonction de sa situation par l'intermédiaire d'un compte de charges ou produits.

Exemple :
Au cours d'une année N, un Avocat réalise les opérations suivantes :
- *le 18 Janvier, il encaisse 200 € de droits de plaidoirie refacturés au client A*
- *le 19 Février, il paye 100 € de droits de plaidoirie pour le compte du client B*
- *le 17 Mai, il paye 150 € de droits de plaidoirie pour le compte du client C*
- *le 10 Juin, il encaisse 100 € de droits de plaidoirie refacturés au client B*

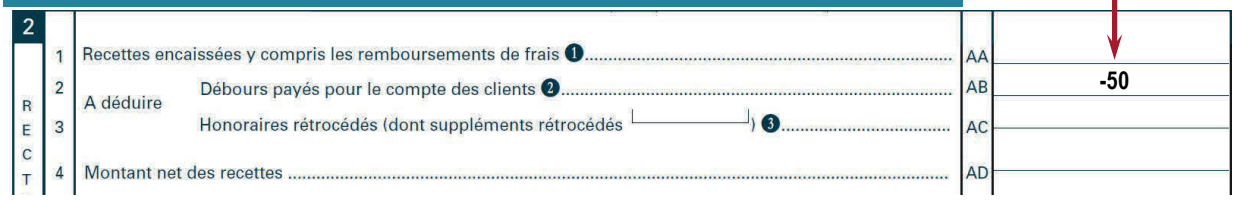
Comptabilisation des opérations :



Au 31/12, le solde du compte **4xxx - Débours** est créditeur de 50 €. Il convient alors de solder ce compte en utilisant, en contrepartie, un compte **6xxx - Débours payés** :

Compte	Libellé	Débit	Crédit
4xxx	Débours	50	
6xxx	Débours payés		50

Report du solde du compte 6xxx - Débours sur la 2035-A.
Au cas d'espèce, le compte 6xxx est créditeur : montant négatif (précédé d'un signe -). Il viendra donc s'ajouter, pour le calcul des recettes nettes (ligne AD), au montant des recettes encaissées portées en ligne AA.
Lorsque le compte 6xxx est débiteur, le montant des débours minore les recettes encaissées pour déterminer le montant net des recettes porté en ligne AD.



C - HONORAIRES RÉTROCÉDÉS (Ligne AC)
BOI-BNC-BASE-20-20 § 70 à 100

2120 **Définition**

Constituent des rétrocessions de recettes et d'honoraires, les sommes versées par un titulaire conformément aux usages, de sa propre initiative et dans le cadre de la mission qui lui est confiée par son client, soit à un confrère (dans le cadre d'un contrat de remplacement notamment *), soit à une autre personne exerçant une profession libérale complémentaire à la sienne.

* Infirmière : ***Articles R4312-83 à 85 du Code de la Santé Publique ;***
* Sages-femmes : ***3.3.4 de l'arrêté du 10 Décembre 2007 portant approbation de la convention de la profession ;***
* Orthophonistes : ***§ 2 de l'Art. 36 de la Convention Nationale des Orthophonistes ;***
* Chirurgiens-Dentistes : ***4.1.5 de l'arrêté du 14 Juin 2006 portant approbation de la convention de la profession ;***
* Masseurs-kinésithérapeutes : ***3.3.1 de l'arrêté du 10 Mai 2007 portant approbation de la convention de la profession ;***
* Médecin : **Art. 34 de l'arrêté du 25 Août 2016 portant approbation de la convention de la profession.**

2121 **Obligation**
Article 240 du CGI

Pour être admises en déduction des recettes, les sommes rétrocédées doivent être déclarées sur l'imprimé DAS-2. Seuls les montants supérieurs à 1 200 € par bénéficiaire et par an sont à déclarer sur cet imprimé, ou directement en ligne.
Le dépôt de cette déclaration, au titre d'une année, doit être effectué au plus tard le second jour ouvré suivant le 1er Mai de l'année qui suit. Depuis 2018, cette déclaration doit obligatoirement être effectuée en ligne ***(Art. 89 A du CGI)***.

2122 **Suppléments rétrocédés**
BOI-BNC-CHAMP-10-40-10 et Article 93-0 A du CGI

Les collaborateurs libéraux peuvent, dans certaines conditions, bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu sur les suppléments de rétrocessions d'honoraires qu'ils perçoivent à l'occasion d'activités de prospection commerciale réalisées à l'étranger.
L'exonération ne peut excéder 25 000 € et 25 % de la rétrocession à laquelle le collaborateur a habituellement droit.

> *Le contribuable doit mentionner les suppléments de rétrocessions d'honoraires exonérés sur sa déclaration complémentaire n° 2042-C-PRO, afin qu'ils puissent être pris en compte pour, notamment, la détermination du revenu fiscal de référence et du taux d'imposition.*

2123 **Sommes versées n'ayant pas le caractère d'honoraires rétrocédés**

- **a. Redevances de collaboration :** Les redevances versées dans le cadre d'un contrat de collaboration ne constituent pas, fiscalement, des honoraires rétrocédés et sont déductibles en ligne 16-BW « Location de matériel et de mobilier – dont redevances de collaboration » **(n° 2178-a.)**.

- **b. Redevances cliniques :** Les redevances versées aux cliniques par les professionnels de santé en contrepartie de l'utilisation des locaux **(n° 2178-b.)** ne constituent pas des rétrocessions versées à la clinique. Elles sont déductibles en ligne 16 « Location de Matériel et de Mobilier »

- **c. Contrats d'entraide entre médecins** ***(BOI-BNC-CHAMP-10-40-20 § 300 - rescrit n° 2010/15 du 23/3/2010)*** **:** Les contrats d'entraide entre médecins, également dénommés tontines, ont pour objet d'assurer par les praticiens adhérents, le versement de sommes destinées à être reversées aux membres du contrat, en cas d'arrêt pour cause de maladie ou d'accident.
L'Administration considère que les indemnités journalières versées dans le cadre de ces contrats ne constituent ni des honoraires rétrocédés ni des dépenses professionnelles déductibles.

Corrélativement, les indemnités reçues par les praticiens malades ou accidentés sont exclues de l'assiette de l'impôt sur le revenu.

- **d. Autres opérations :** Les sommes versées par les chirurgiens-dentistes aux prothésistes dentaires sont déductibles en ligne 8 « Achats ». De même, compte tenu de la nature différente de leur activité, les sommes versées entre Commissaires aux Comptes et Experts-Comptables ne constituent pas des honoraires rétrocédés.

D - MONTANT NET DES RECETTES (Ligne AD)

Le montant à porter en ligne AD de l'annexe n° 2035-A est déterminé de la manière suivante :

Recettes encaissées y compris les remboursements de frais (Ligne AA)

\- **Débours payés pour le compte des clients (Ligne AB)**

\- **Honoraires rétrocédés (Ligne AC)**

= Montant net des recettes (Ligne AD)

E - PRODUITS FINANCIERS (Ligne AE)

BOI-BNC-BASE-20-20 § 650 à 660 et 760 à 800

Les produits financiers sont, en règle générale, imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. C'est notamment le cas des produits issus du placement des recettes professionnelles.

Il appartient donc de vérifier que ces revenus ne sont pas également déclarés par l'établissement bancaire sur l'Imprimé Fiscal Unique.

2125 **Seuls sont imposables au titre des BNC :**

Les produits issus du placement des **fonds appartenant aux clients**. C'est notamment le cas de certaines professions telles que les notaires, avocats, agents d'assurances, pouvant être amenés à percevoir des intérêts de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants dans l'exercice de leur profession. Lorsque ces intérêts sont déposés dans des établissements de crédit ou des caisses du Trésor, ils ne sont à inclure dans les recettes professionnelles que s'ils restent acquis au professionnel.

Les produits émanant **de valeurs mobilières** acquises au moyen de fonds reçus en dépôt. Ces valeurs mobilières font partie du patrimoine professionnel, le régime des plus-values professionnelles s'applique lors de leur cession ***(BOI-BNC-BASE-10-20 n°200 et CE n°44965 du 4/2/1987)***. En revanche, **les dividendes** issus de placements de fonds confiés par sa clientèle à un notaire relèvent des revenus de capitaux mobiliers et non des BNC ***(CAA Lyon n°94-1400 du 29/5/1996)***.

2126 **Intérêts moratoires :**

Les intérêts moratoires sont imposables dans la même catégorie que les créances auxquelles ils se rattachent. Ainsi, les intérêts moratoires afférents à une créance sur recettes professionnelles ou sur le dégrèvement d'un impôt antérieurement admis en déduction (exemple : cotisation foncière des entreprises, taxe sur les salaires,…) sont imposables en BNC.

F - GAINS DIVERS (Ligne AF)

2130 **Indemnités et allocations**

BOI-BNC-BASE-20-20

- **a. Règles générales :** Les indemnités reçues en contrepartie de la cessation d'activité ou du transfert d'une clientèle sont imposables selon le régime des plus et moins-values professionnelles **(n° 2600 et s.)**, et ne sont donc pas à inclure en « Gains Divers ».
  Par contre, les indemnités destinées à compenser une perte de recettes ou des frais professionnels sont imposables en recettes (au poste « Gains divers » sur la déclaration n°2035-A).

- **b. Indemnités d'assurance :** Les indemnités d'assurances perçues dans le cadre d'une assurance « perte d'exploitation » à la suite de la mise en jeu de la responsabilité civile professionnelle constituent des gains divers imposables.

  Les indemnités d'assurance perçues à la suite d'un sinistre ayant détruit des immobilisations bénéficient du régime des plus-values professionnelles.

  En revanche, l'indemnité en capital perçue par le professionnel libéral en exécution d'une assurance-vie ne constitue pas une recette professionnelle étant donné que les primes d'assurance-vie versées ne sont pas, en principe, admises en déduction.

Dans le cadre d'une assurance-vie contractée en garantie du remboursement d'un emprunt professionnel, les indemnités perçues ne sont pas imposables bien que les primes versées soient déductibles.
En effet, compte tenu des spécificités des BNC en matière de comptabilisation (comptabilité recettes-dépenses) l'Administration considère que l'annulation d'une dette est sans incidence sur la détermination du résultat imposable des contribuables qui relèvent des BNC ***(Rép. MAUGER n° 15290 - AN - 20/11/1989)***. Il semble en être de même pour les professionnels ayant opté pour le régime des créances et dettes étant donné que ce régime ne permet pas de tenir compte des variations d'actif.

- **c. Indemnités journalières maladie *(Art. 154 bis A du CGI)* :** Les indemnités journalières maladie perçues dans le cadre d'un contrat obligatoire sont à porter sur la déclaration N° 2035, à la ligne 6 « Gains Divers » ***(CE n° 410997 du 23/3/2018 et BOI -RSA-PENS-10-20-20 - § 130 confirmé par la réponse des Services Législatifs et Fiscaux de Bercy dans leur courrier du 14 Avril 2014)***.

  Cette documentation est cependant en contradiction avec la documentation fournie par certains organismes sociaux précisant l'imposition en Traitements et Salaires.

  Concernant les assurés atteints d'une affection longue durée : **n° 2140-d.**
  Les indemnités maladie perçues dans le cadre d'un contrat « Loi Madelin » doivent être portées sur la déclaration N° 2035, à la ligne 6 « Gains Divers » ***(BOI-RSA-PENS-10-20-20 - § 140 s.)***.

  *Le plafonnement de la déduction des cotisations facultatives « Loi Madelin » **(n° 2197-d.)** est sans incidence sur le caractère imposable des indemnités **(BOI-BNC-BASE-40-60-50-30 § 10)**. De plus, les contribuables ne peuvent renoncer à la déduction des cotisations d'assurance de groupe pour échapper à cette imposition des prestations servies **(BOI-BNC-BASE-40-60-50-10 § 540)**.*

  A noter que depuis le 1er Juillet 2021, les professionnels libéraux affiliés à la CNAVPL peuvent bénéficier d'indemnités journalières, en cas d'arrêt de travail, dès le début de leur incapacité après un délai de carence de 3 jours, soit, à partir du 4ème jour d'arrêt, jusqu'au jour 90ème d'arrêt maladie. Ce dispositif est financé par une nouvelle cotisation égale à 0,03 % du bénéfice et dans la limite de 3 fois le PASS (43 992 €).
  Le montant de l'indemnité journalière est égale à 1/730ème de la moyenne des revenus des 3 années civiles (RAAM) précédant la date de l'arrêt, dans la limite de 3 fois le PASS ***(Décret n°2021-755 du 12/06/2021 relatif aux prestations maladie en espèces des professionnels libéraux)***.

- **d. Indemnités journalières maternité et congés paternité :** Les indemnités journalières maternité et l'allocation forfaitaire de repos maternel sont à porter obligatoirement sur la déclaration N° 2035, à la ligne 6 « Gains Divers ». Il en est de même pour les indemnités de congés de paternité ***(BOI-BNC-BASE-20-20 § 450 à 470)***.
  Concernant le régime Micro-BNC, le traitement fiscal de ces sommes est en attente d'une réponse de la DGFiP ***(Question DGFiP BERCY du 12/5/2020).***

SYNTHÈSE DU TRAITEMENT FISCAL DES INDEMNITÉS JOURNALIÈRES PERÇUES :

<table>
<tr><th colspan="3">INDEMNITÉS JOURNALIÈRES PERÇUES</th><th>IMPOSITION</th></tr>
<tr><td rowspan="3">EN ACTIVITÉ</td><td rowspan="2">MALADIE</td><td>Dans le cadre d'un contrat « Loi Madelin »</td><td>Décl. N° 2035 – ligne 6
(Art. 154 bis A du CGI
BOI-RSA-PENS-10-20-20 § 140)</td></tr>
<tr><td>Dans le cadre d'un régime obligatoire</td><td>Décl. N° 2035 – ligne 6
(BOI-RSA-PENS-10-20-20 § 130)</td></tr>
<tr><td colspan="2">MATERNITÉ</td><td>Décl. N° 2035 – ligne 6
(BOI-BNC-BASE-20-20 § 450 s.)</td></tr>
<tr><td>APRÈS LA CESSATION D'ACTIVITÉ</td><td colspan="2">MALADIE ET MATERNITÉ (Tous régimes)</td><td>Décl. N° 2042 – rubrique « PENSIONS »</td></tr>
</table>

- **e. Indemnités de fonction élective :** Les indemnités attribuées par un ordre professionnel sont imposables dans la catégorie des **BNC** ***(Rép. JACQUAT n° 6044 - AN - 8/2/1999)***.

- **f. Indemnités de rupture de contrat perçues par un agent commercial *(BOI-BNC-BASE-20-20 § 570 - Rescrit n° 2006/26 du 28/3/2006)*** : L'indemnité de rupture de contrat perçue de son mandant, par un agent commercial exerçant à titre individuel, est imposable en « Gains divers » lorsque le contrat a été conclu depuis moins de 2 ans. Au-delà de 2 ans, l'indemnité peut bénéficier d'une taxation en tant que plus value professionnelle à long terme **(n° 2605)**.

- **g. Indemnités pour dommages et intérêts :** La jurisprudence prévoit que certaines indemnités pour dommages et intérêts sont imposables. Il s'agit notamment :

- des indemnités perçues en **réparation du préjudice matériel et moral résultant** d'une action injustifiée en dénonciation calomnieuse, diffamation et tapage public, de l'omission du nom du praticien sur un dépliant publicitaire de la compagnie et de détournement de clientèle ***(CE n° 92092 du 19/6/1974)***,
- des indemnités destinées à compenser, pour un médecin, la **perte du droit exclusif d'exercer sa spécialité** dans une clinique ***(CE n° 322045 du 23/12/2011)***,
- les indemnités versées par une compagnie à un agent d'assurances pour compenser les **incidences pécuniaires** d'une réduction du taux des commissions qu'il perçoit ***(CE n° 6667 du 23/2/1979)***,
- les **indemnités d'éviction du local professionnel** dans lequel le professionnel exerce sa profession lorsqu'elles ont pour objet de compenser les dépenses causées par le transfert du cabinet dans un autre local ***(BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-30 § 50 et 60)***,
- l'indemnité versée à un avocat par le propriétaire de son ancien local professionnel en raison de l'**inexécution de l'obligation de maintenir un répondeur téléphonique** afin d'indiquer sa nouvelle adresse à sa clientèle ***(CAA Marseille n° 99-194 du 23/10/2000)***,
- les indemnités pour rupture de contrat attribuées en compensation d'une **perte temporaire de recettes professionnelles** ***(BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-30 § 110 à 150)***,
- l'indemnité allouée à un architecte par le maître de l'ouvrage à la suite de l'**abandon d'un projet**, dès lors que cette indemnité a été versée en exécution d'un protocole d'accord qui ne portait que sur les honoraires dus à raison des études effectuées ***(CE n° 83803 du 3/6/1992)***.

▪ **h. Allocations journalières d'inaptitude** ***(Rép DGFiP du 29/11/2019)*** : Les allocations journalières versées par la CARPIMKO aux Praticiens et Auxiliaires Médicaux Conventionnés en cas d'**incapacité physique temporaire** sont imposables dans la catégorie des BNC. Elles peuvent, le cas échéant, bénéficier de l'exonération prévue en faveur des personnes atteintes d'une ALD **(n° 2140-d.)**.

> *Les pensions d'invalidité perçues en cas d'incapacité permanente d'exercer sa profession sont imposables dans la catégorie des pensions et rentes viagères. Elle ne peuvent pas bénéficier de l'exonération ALD.*
> *Les prestations servies au titre des régimes facultatifs et contrats d'assurance de groupe, lorsqu'elles sont versées sous forme de rentes, sont imposables dans la catégorie des pensions* ***(Rép. Ministérielle DEPREZ n°31964 du 6/5/1996).***

2131 **Allocation d'accompagnement d'une personne en fin de vie**
BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-30 § 190

L'allocation journalière d'accompagnement d'une personne en fin de vie, servie à un professionnel indépendant constitue un revenu de remplacement imposable dans la même catégorie que le revenu qu'elle remplace. L'allocation est donc imposable dans la catégorie des BNC pour un professionnel libéral relevant des BNC.

2132 **Subventions d'équipement**
Art. 42 septies du CGI, BOI-BNC-BASE-20-20 § 110 à 440, BOI-BIC-AMT-10-40-20 § 10 et 20

Les subventions d'équipement accordées par l'Etat, les collectivités publiques ou tout autre organisme public sont imposables. Les titulaires des BNC imposés sous le régime de la déclaration contrôlée (déclaration n°2035) ont le choix entre l'imposition immédiate des subventions perçues ou leur étalement au rythme des amortissements du bien financé.

▪ **a. Subventions destinées au financement de l'acquisition ou la création d'immobilisations amortissables :** Ces subventions sont à intégrer au résultat sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de la valeur de l'immobilisation acquise ou créée au moyen de la subvention **ou** au prorata du prix de revient de chaque composant et de la structure par rapport à la valeur totale du bien pour une immobilisation composée.

▪ **b. Subventions destinées au financement de l'acquisition d'une immobilisation non amortissable :** Ces subventions sont à intégrer au résultat sur le nombre d'années pendant lesquelles l'immobilisation est inaliénable aux termes du contrat. À défaut de clause d'inaliénabilité, le montant de la reprise de chaque exercice est égal au dixième du montant de la subvention.

2133 **Cession d'immobilisations**

Le prix de vente d'une immobilisation n'a pas le caractère d'une recette imposable mais sert de base au calcul de la plus ou moins-value **(n° 2602-c.)**.

2134 **Redevances de collaboration perçues**
Réponse KUCHEIDA - AN - 7/6/1999 et Article 155 du CGI

Les redevances de collaboration perçues par le professionnel titulaire (en contrepartie de la mise à disposition d'un confrère (collaborateur) de ses locaux, du matériel et de la clientèle) représentent des recettes à caractère commercial qui devraient donc faire l'objet d'une imposition en BIC.
L'Administration autorise le rattachement de ces redevances en BNC si elles ne représentent pas une part prépondérante des recettes totales.
Ce rattachement des revenus BIC aux revenus BNC est prévu par l'***article 155 du CGI*** **(n° 1260)**.

2135 **Recettes diverses**

- **a. Les remboursements perçus :**
  - les remboursements de crédits de TVA quand la comptabilité est tenue taxe incluse **(n° 2015)**.
  - les régularisations et remboursements de trop payés de charges (par exemple, remboursement des agios par la banque, régularisation EDF, régularisation URSSAF…).

  Il convient, néanmoins, de comptabiliser ces remboursements en diminution du poste de charge concerné plutôt qu'au poste « Gains divers ».

- **b. Professionnels de santé :** L'aide à la télétransmission électronique des feuilles de soins versée aux professionnels médicaux et paramédicaux est imposable en « Gains divers ».

- **c. Médecins :** Certaines sommes perçues par les Médecins sont imposables en gains divers.
  Il s'agit notamment :
  - des sommes perçues par les médecins du secteur libre en rémunération des stages organisés par la sécurité sociale,
  - des rémunérations forfaitaires versées aux médecins par la CPAM dans le cadre des bonnes pratiques (CPU),
  - de la rémunération forfaitaire perçue par les médecins ou leurs remplaçants au titre de la permanence des soins **(n° 2250 et s.)**.

- **d. Recettes liées aux déplacements professionnels :** Est imposable en « Gains divers », le bonus écologique perçu à l'occasion de l'achat d'une voiture particulière peu polluante que le professionnel inscrit à l'actif professionnel. Une éventuelle option pour son imposition étalée est possible ***(BOI-BNC-BASE-20-20 n°530).*** De même, les sommes perçues suite à un covoiturage sont imposables, dès lors qu'il s'agit d'un trajet professionnel et que les frais afférents ont fait l'objet d'une déduction (frais réels ou indemnités kilométriques).

  Les sommes perçues par les autres co-voitureurs ne relèvent pas du champ d'application de la TVA ***(Rép. de la Direction de la Législation Fiscale du 4 Septembre 2012)***

- **e. Autres recettes diverses :** Sont également considérées comme des recettes professionnelles imposables :
  - les profits tirés d'une activité commerciale ou agricole accessoire à l'activité libérale prépondérante **(n° 1260 et 1270)**.
  - les prises en charge de formation professionnelle par un organisme (FIFPL, DPC,…) dès lors que la formation a été admise en déduction,
  - les prix et récompenses littéraires, artistiques ou scientifiques (hors prix Nobel et récompenses internationales d'un niveau équivalent) ***(BOI-BNC-BASE-20-20 n°730 à 750)***
  - les produits de la cession de droits d'auteur
  - les dégrèvements accordés sur des impôts ou taxes déductibles (CFE, Taxe sur les salaires),
  - les allocations de recherche ou bourses d'études versées par les collectivités locales lorsqu'elles rémunèrent une prestation fournie, à titre indépendant, par un professionnel relevant des BNC ***(BOI-BNC-BASE-20-20 § 540)***
  - les renonciations à recettes ***(CE n° 350075 du 23/12/2013)*** **n°2102**
  - les revenus perçus par les aidants familiaux ***(CE n° 419929 du 24/10/2018 et BOI-BNC-CHAMP-10-30-10 § 60)***
  - indemnités journalières de la COVID-19 ***(BOI-BNC-BASE-20-20 § 470).***

- **f. Géomètres :** Les géomètres-experts peuvent exercer, **sous réserve d'autorisation préalable de l'Ordre,** une activité d'***entremise immobilière*** sous réserve que celle-ci ne dépasse pas 25% des recettes de géomètre. Ils peuvent également exercer l'activité de ***gestion immobilière*** si celle-ci n'atteint pas, seule ou cumulée avec l'activité d'entremise, 50 % des recettes de géomètre. En comptabilité, il convient donc de porter ces recettes dans un compte différent de recettes.

G - RECETTES NON IMPOSABLES

2140 **Indemnités**

- **a. Assurance-vie :** L'indemnité en capital perçue par le professionnel libéral en exécution d'une assurance-vie n'est pas imposable **(n° 2130-b. et 2186-a.)**.

- **b. Dommages et intérêts *(BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-30)* :** Les sommes perçues à titre de dommages et intérêts en réparation d'un préjudice moral ou matériel ne sont pas imposables.

  La jurisprudence prévoit cependant que certaines indemnités pour dommages et intérêts sont imposables ***(n° 2130-g.)***

- **c. Sinistre ayant détruit des immobilisations :** Les indemnités d'assurances perçues à la suite d'un sinistre ayant détruit des immobilisations sont soumises au régime des plus-values professionnelles.

- **d. Assurés atteints d'une affection longue durée :** Depuis 2017, l'Administration permet une exonération des indemnités journalières versées par les organismes de sécurité sociale à des assurés atteints d'une affection comportant un traitement prolongé et dont le traitement thérapeutique est particulièrement coûteux ***(Article D160-4 du Code de la Sécurité Sociale)***. Les indemnités versées dans le cadre d'assurances "Madelin" demeurent imposables.

☞ Étude complète du traitement fiscal des indemnités : **n° 2130**

2141 **Apports en trésorerie**

Les apports en trésorerie émanant d'un compte privé effectués sur le compte bancaire professionnel ne sont pas imposables. Ils doivent, par conséquent, être comptabilisés au compte de l'exploitant.

> *Les sommes reçues sur le compte bancaire professionnel n'ayant pas de rapport avec l'activité libérale (salaires, remboursements de soins et de médicaments) constituent également des apports en trésorerie.*

2142 **Emprunts professionnels**

Le capital reçu lors de la souscription d'un emprunt destiné à l'acquisition d'éléments corporels ou incorporels dont l'objet présente un caractère spécifiquement professionnel ne constitue pas une recette imposable.

Il convient, en effet, de comptabiliser cette somme au crédit d'un compte 164 - Emprunt :

Compte	Libellé	Débit	Crédit
512	Banque	X	
164	Emprunt		X

Concernant la déduction des intérêts d'emprunts : **n° 2208**

2143 **Autres recettes non imposables**

Il s'agit notamment :

- des remboursements de dépenses n'ayant pas donné lieu à déduction (impôt sur le revenu,…) : **n° 2172-h. et 2212**
- des sommes détenues par un professionnel (notaires, avocats,…) pour le compte de ses clients et qui restent à la disposition de ceux-ci ou qui seront reversées à des tiers,
- des avances reçues des clients au titre des débours : **n° 2115 et s.**
- des dons perçus à la suite de catastrophe naturelle, industrielle ou technologique et plus généralement les dons perçus en numéraire sans contrepartie au profit du donateur,
- des cessions d'immobilisations répondant au régime des plus-values professionnelles : **n° 2600 et s.**
- aides COVID-19 du fonds de solidarité, aides CPSTI, aides financières versées par les caisses de Retraite (neutralisation des sommes en les déclaration en ligne 6 et en ligne 43 ***(Loi n° 2020-1721 du 29/12/2020 de finances pour 2021 + Réponse DGI Bercy du 19/01/2022).***

SECTION N° 3 RÉINTÉGRATIONS EXTRA-COMPTABLES - 2035-B

2145 **Plus-values à court terme (Ligne 35)**

Il s'agit des plus-values calculées au cadre II de la 2035 **(n° 2604)**.

2146 **Divers à réintégrer (Ligne 36)**

Doivent notamment être portés sur cette ligne :

- Parts des plus-values à court terme des 2 années précédentes bénéficiant de l'étalement sur 3 ans **(n° 2604-b.)**,
- Dépenses non déductibles fiscalement portées dans un poste de charge sur l'annexe 2035-A,
- Quote-part personnelle des dépenses lorsque la méthode de réintégration extra-comptable a été choisie **(n° 2155-c.)**,
- Part des moins-values déductibles, lorsque la totalité est portée en ligne 42.
- Plus-values à court terme en report d'imposition pour les sociétés bénéficiaires d'un apport d'entreprise individuelle **(n° 2690 et s.)**,
- Part personnelle des dépenses non couvertes par les apports faits à la SCM **(n° 1867)**.

2147 **Bénéfice SCM (Ligne 37)**

Il s'agit de la quote-part du bénéfice SCM revenant à l'associé, déterminée sur la déclaration n°2036 de la SCM.

SECTION N° 1 GÉNÉRALITÉS

A - CARACTÈRE DÉDUCTIBLE D'UNE DÉPENSE

2150 **Conditions**
BOI-BNC-BASE-40

Pour être admises en déduction du résultat, les dépenses :
- doivent être nécessitées par l'exercice de la profession, c'est-à-dire qu'elles sont nécessaires à l'acquisition du revenu,
- doivent être effectivement acquittées au cours de l'année d'imposition, sauf option pour le régime de créances et dettes **(n° 2005 et s.)** ou en cas de cessation d'activité **(n° 2020 et s.)**,
- doivent être justifiées par une facture afin de permettre le contrôle de la réalité des frais et charges. Dans le cas contraire, la dépense n'est pas déductible.

2151 **Exceptions**

- **a. Frais forfaitaires :** Il est admis que certains frais soit évalués forfaitairement et dérogent donc aux conditions de droit commun. Il s'agit notamment :
  - des frais de véhicules **(n° 2450 et s.)**,
  - des frais de blanchissage **(n° 2180-b.)**,
  - des frais de représentation, réception, prospection, cadeaux professionnels, travaux de recherche, blanchissage, petits déplacements, pour les médecins conventionnés du secteur 1 **(n° 2270 et s.)**.

- **b. Dépenses constituant des immobilisations :** Pour être admises en déduction l'année de l'achat, les dépenses ne doivent pas représenter l'acquisition d'une immobilisation (patientèle, caution, matériel professionnel dont la valeur unitaire est supérieure à 500 € HT, soit 600 € TTC).

  La limite s'entend donc de 600 € pour les professionnels non assujettis à la TVA.

- **c. Dépenses d'appareillage et de prothèse (n° 2204-e.)**.

2152 **TVA**

Sur la déclaration n°2035, les dépenses doivent être portées :
- pour le montant Hors TVA lorsque la comptabilité est établie "Hors Taxe", et si la TVA afférente est récupérable,
- pour le montant TTC en cas d'option pour une comptabilité "Taxe incluse".

Sur le choix en matière de tenue de comptabilité pour un professionnel assujetti à la TVA : **n° 2014 et 2015**

B - DÉPENSES MIXTES

2155 **Principe**

Les **dépenses mixtes**, correspondent à des dépenses dont l'usage est à la fois privé et professionnel. Fiscalement, seule la part correspondant à l'usage professionnel est déductible.

Exemple :
L'utilisation du téléphone portable d'un professionnel répond au critère des dépenses mixtes. L'usage privé de celui-ci est de 25 %. Il en résulte une utilisation professionnelle à hauteur de 75 %. Le forfait mensuel est de 30 €.

Plusieurs possibilités existent :

- **a. Répartition dès la comptabilisation de la dépense :** Il convient dans ce cas de comptabiliser uniquement la part professionnelle dans le compte de charge concernée. La part privée est alors comptabilisée au compte de l'exploitant.

Chaque mois, l'opération est comptabilisée de la manière suivante :

Compte	Libellé	Débit	Crédit
626	Frais postaux et frais de télécommunications	22,50	
108	Compte exploitant	7,50	
512	Banque		30,00

Pour les assujettis à TVA, la TVA n'est récupérable qu'à concurrence de l'usage professionnel...

***ATTENTION**, cette méthode est inappropriée en cas de déduction des frais réels de véhicules, la part professionnelle n'étant connue qu'en fin d'année.*

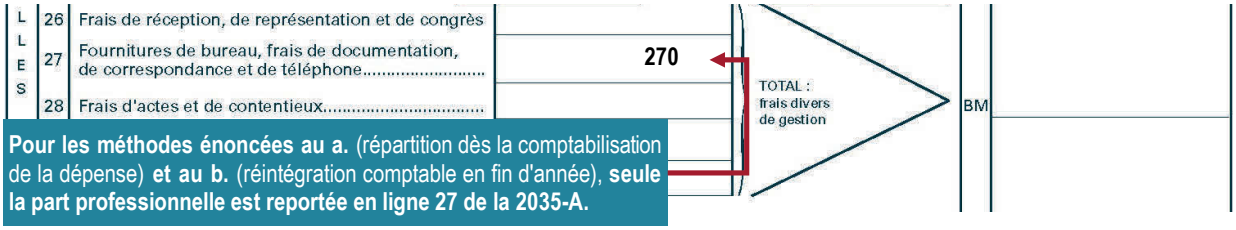
- **b. Réintégration comptable en fin d'année :** Il convient dans ce cas de comptabiliser l'intégralité de la dépense au compte de charges. En fin d'année, une extourne au compte de l'exploitant permet de ne déduire que la part professionnelle.

  - Comptabilisation chaque mois des paiements (journal de banque):

Compte	Libellé	Débit	Crédit
626	Frais postaux et frais de télécommunications	30,00	
512	Banque		30,00

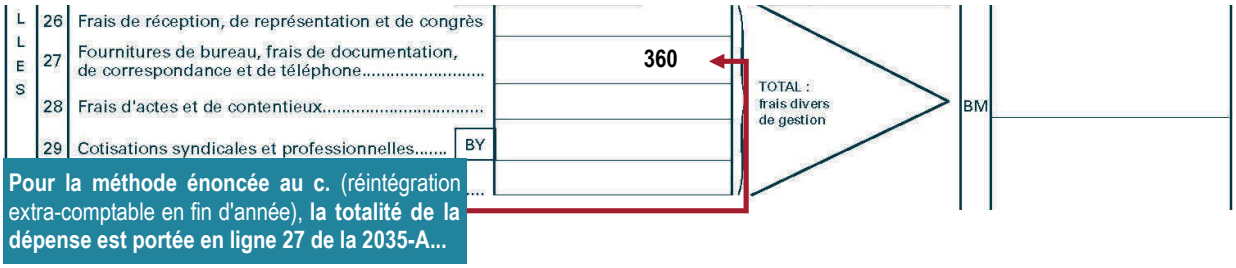
  - Extourne en fin d'année (journal des opérations diverses) :

Compte	Libellé	Débit	Crédit
108	Compte de l'exploitant (30 € x 12 mois x 25% privées)	90,00	
626	Frais postaux et frais de télécommunications		90,00



- **c. Réintégration extra-comptable de la part personnelle :** Il convient dans ce cas de comptabiliser l'intégralité de la dépense au compte de charges et de réintégrer la part privée correspondant à l'usage privé de cette dépense directement sur la déclaration n° 2035-B (en ligne 36 « Divers à réintégrer »).
  Dans ce cas, la méthode de comptabilisation, chaque mois, des opérations est identique au b. ci-dessus, sans extourne en fin d'année.

  Présentation de la 2035 :





Quelle que soit la méthode appliquée, la déduction est identique. Soit, au cas d'espèce, 270 €.

SECTION N° 2 DÉPENSES PROFESSIONNELLES - 2035-A

A - ACHATS (Ligne 8)

2160 **Définition**
BOI-BNC-BASE-40-50

Il s'agit des fournitures et produits revendus à la clientèle (médicaments, crèmes, films, produits servant à la confection des prothèses, matières premières pour un artiste peintre, etc.) ou entrant dans la composition des prestations effectuées. Il s'agit des biens à usage unique.

B - FRAIS DE PERSONNEL (Lignes 9 et 10)

2165 **Salaires nets et avantages en nature (ligne 9)**
BOI-BNC-BASE-40-60-10 § 30 s.

- **a. Rémunération du personnel :** Cette rémunération constitue une dépense professionnelle, déductible des recettes pour la détermination du bénéfice imposable, dans la mesure où la collaboration de ce personnel correspond à une utilisation à des fins professionnelles. Sont ainsi déductibles :
  - Les salaires et appointements ainsi que toutes les sommes allouées aux employés, aides ou collaborateurs, liés au professionnel par un contrat de travail ;
  - Les indemnités versées à l'expiration du contrat de travail d'un membre du personnel employé par l'exploitant (indemnités de départ à la retraite, indemnités de licenciement, etc.) ;
  - Les remboursements forfaitaires pour frais alloués au personnel, ainsi que les remboursements de frais (notamment, frais de déplacements ou de transports, frais de mission, etc.) ;
  - les indemnités de congés payés ;
  - Les avantages en nature, tels que nourriture, logement, habillement, mise à disposition d'un véhicule automobile,...
  - Les avantages en espèces : gratifications aux stagiaires, titres restaurant, etc.
  - Les aides versées aux salariés au titre des CESU pour les encourager à recourir aux services à la personne. Le montant de l'aide financière est plafonné à 2 301 € par an et par salarié depuis le 1er janvier 2023 (au lieu de 2 265 € en 2022).

  *Le montant de l'aide financière CESU que s'alloue le professionnel ne doit pas être porté dans ce poste puisqu'il est soumis à un traitement fiscal particulier **(n° 2205-c.)**.*

- **b. Employé de maison :** La rémunération d'un employé de maison intervenant à la fois pour un service personnel et à des fins professionnelles, doit être retenue dans les dépenses déductibles pour la quote-part relative à l'utilisation professionnelle de l'employé.

c. Conjoint salarié *(Art. 154 du CGI)* : Le salaire versé au conjoint du professionnel salarié de l'entreprise libérale (régime matrimonial de la communauté ou de participation aux acquêts) est intégralement déductible.

Ne constituent pas des dépenses déductibles, les rémunérations que le professionnel s'alloue à lui-même (Comptabilisation en 108).

2166 **Charges sociales sur salaires (parts patronales et ouvrières) (ligne 10)**
BOI-BNC-BASE-40-60-10 § 220 et BOI-BIC-CHG-40-40-40

Ce poste concerne les cotisations versées aux Organismes Sociaux. Il s'agit de la part patronale et de la part salariale des cotisations assises sur les salaires (URSSAF – Assurance Chômage – Retraite – Prévoyance – Médecine du Travail,…).

S'agissant de l'abondement net de l'épargne salariale versé sur un PEE ou un PERCO : **n° 2301**
Il ne s'agit pas des cotisations sociales versées par le professionnel pour son propre compte (URSSAF, SSI, Vieillesse, Maladie…).

C - IMPÔTS ET TAXES (Lignes 11 à 13)

2170 **Taxe sur la valeur ajoutée (ligne 11)**

Ce poste ne concerne que les professionnels **assujettis à TVA** et tenant une comptabilité **« Taxe incluse »**.

TVA payée au Trésor public dans l'année
+ TVA récupérée sur les acquisitions d'immobilisations
- TVA collectée sur les cessions d'immobilisations

= Montant de la TVA déductible à reporter en ligne 11

2171 **Contribution Économique Territoriale (ligne 12)**
Loi n° 2009-1673 du 30/12/2009 - Art. 2

La Contribution Économique Territoriale (CET) a remplacé la taxe professionnelle. Celle-ci est composée :
- d'une **cotisation foncière des entreprises** (CFE), assise sur la valeur locative des biens passibles de taxe foncière (local) ;
- d'une **cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises** (CVAE) assise sur la valeur ajoutée produite par les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 € (pas de cotisation due par les entreprises dont le CA est inférieur à 500 000 €).

2172 **Autres impôts (ligne 13)**
BOI-BNC-BASE-40-60-20 § 1 à 30, BOI-BNC-BASE-40-60-50-20 § 10 et BOI-BNC-BASE-40-10 § 290

Les impôts et taxes constituant des charges professionnelles sont à porter dans ce poste. Il s'agit notamment des impôts suivants :

- **a. Taxe foncière :** La taxe foncière et les taxes additionnelles sur les propriétés bâties se rapportant aux locaux inscrits au registre des immobilisations sont admises en déduction (au prorata de l'usage professionnel pour les locaux mixtes) ;

- **b. Taxe d'enlèvement des ordures ménagères :** La taxe afférente aux immeubles inscrits sur le registre des immobilisations est déductible des revenus professionnels.

  Lorsqu'en sa qualité de locataire professionnel, le contribuable est amené à rembourser les deux précédentes taxes au propriétaire, le versement correspondant est déductible en tant que supplément de loyer (ligne 15 de la 2035-A).

- **c. Taxe sur les salaires :** La taxe sur les salaires, déductible des revenus professionnels, est due par l'employeur qui est domicilié ou établi en France, quel que soit le lieu du domicile du salarié ou de son activité, et qui n'est pas assujetti à la TVA l'année du versement des rémunérations (ou l'est sur moins de 90 % du chiffre d'affaires réalisé l'année avant le versement des rémunérations). *BOI-TPS-TS*

  Ainsi, ne sont pas soumis à la taxe :
  - les particuliers employeurs d'un salarié à domicile ou d'un assistant maternel,
  - les employeurs agricoles,
  - les employeurs dont le chiffre d'affaires hors taxe réalisé en N-1 ne dépasse pas les limites de la franchise en base de TVA (micro-entrepreneurs par exemple).
  - les employeurs, par déduction, soumis à TVA sur au-moins de 90% du CA

  Si le montant total de la taxe sur les salaires acquittée l'année précédente est :

  ⇨ **inférieur à 1 200 € :** taxe non due. Cette franchise s'applique quelle que soit la durée d'activité au cours de l'année civile (pas de calcul au *prorata temporis*). Il n'y a alors pas de déclaration de liquidation et de régularisation à déposer.

  ⇨ **inférieur à 4 000 € :** déclaration et paiement une fois par an (déclaration annuelle n° 2502), au plus tard le 15 janvier de l'année suivant celle du versement des rémunérations.

⇨ **compris entre 4 000 et 10 000 €** : relevés de versements provisionnels n° 2501 à effectuer de manière trimestrielle dans les 15 jours suivant le trimestre écoulé (3 premiers trimestres civils), soit 15 Avril, 15 Juillet et 15 Octobre.
La taxe due pour le quatrième trimestre est versée avec le complément de régularisation via la déclaration annuelle n° 2502 avant le 31 Janvier N+1.

⇨ **supérieur à 10 000 €** : relevés mensuels de versements provisionnels n° 2501 dans les 15 jours suivant le mois écoulé.
La taxe due au titre du mois de décembre est versée avec le complément de régularisation via la déclaration annuelle n° 2502 avant le 31 Janvier N+1.

Son paiement s'effectue obligatoirement en ligne.

- **d. Nouvelle taxe sur les véhicules de société :** Cette taxe est déductible uniquement pour les sociétés relevant de l'impôt sur le revenu **(n° 2510 et s.)**.

- **e. Taxe de balayage :** Taxe établie au nom des propriétaires instituée par les communes assurant le balayage des voies livrées à la circulation publique ***(Art. 1528 du CGI)***.

- **f. Droits d'enregistrement et de mutation à titre gratuit :** Entrent dans cette catégorie, les droits d'enregistrement relatifs à l'acquisition à titre onéreux d'un office, d'une charge ou d'une clientèle ou de locaux professionnels et les droits de mutation à titre gratuit acquittés lors de la transmission d'exploitation par décès ou par donation.

- **g. Contribution à la Formation Professionnelle (n° 6030 et s.)**

- **h. Contributions et taxes diverses :**
  - Le malus dit « Ecopastille » payé par les professionnels utilisant un véhicule polluant (inscrit à l'actif), à hauteur de l'usage professionnel, ***Rep. DGFiP à notre Association du 11 Juillet 2008***
  - La taxe de formation continue et de participation à l'effort de construction.

En revanche, **ne sont pas déductible**s du résultat imposable, les impôts et taxes suivants :
- L'impôt sur le revenu
- La taxe d'habitation

> *Le Conseil d'Etat a cependant admis la déduction de la part de la taxe d'habitation acquittée par un contribuable et qui correspond à ses locaux professionnels **(CE n°68393 du 6/11/1991)**.*

- Les pénalités d'assiette ou de recouvrement des impôts et taxes
- Les taxes d'urbanisme telle que la taxe d'aménagement
- La taxe sur les locaux à usage de bureaux ou commercial perçue en Ile de France.

D - FRAIS DE LOCATION (Lignes 15 et 16)

2175 **Loyer et charges locatives**
BOI-BNC-BASE-40-60-30

Les loyers et charges locatives des locaux professionnels ayant donné lieu à un paiement effectif au cours de l'année, sont déductibles en ligne 15 « Loyer et charges locatives». Sont inclus **les loyers payés d'avance** lorsque la comptabilité est tenue selon le régime des recettes-dépenses.
Ne doivent pas figurer dans ce poste, les dépenses d'assurance, de chauffage, eau, gaz, électricité et décoration liées aux locaux professionnels. Ces dépenses doivent, en effet, être portées dans les rubriques appropriées. Seules les charges de copropriété de l'immeuble constituent des « Loyers et charges locatives ».

- **a. Taxe foncière :** Lorsque son remboursement au propriétaire est expressément prévu au bail, **la taxe foncière** majore le prix de la location et doit donc être portée ligne 15 « Loyer et charges locatives» de la déclaration 2035.

- **b. Location de garage :** Les frais de **location d'un garage** utilisé exclusivement pour le stationnement du véhicule professionnel et l'entreposage d'archives sont admis en déduction ***(CAA Lyon n° 99-270 du 11/10/2001).***

- **c. Usage mixte :** Dans le cas de locaux à **usage mixte** (à usage d'habitation et professionnel), il appartient au professionnel de déterminer la partie déductible. À titre de règle pratique, il est admis que la partie du loyer déductible des revenus professionnels soit égale à la fraction du loyer total correspondant au rapport existant entre la superficie affectée à l'usage professionnel et la superficie totale des locaux.
  Concernant la comptabilisation des dépenses mixtes : **n° 2155**

- **d. Dépôt de garantie :** Lors de la signature d'un bail professionnel, le locataire est généralement tenu de verser une caution au bailleur. Bien que constituant un décaissement pour le professionnel, ce dépôt de garantie n'est pas déductible tant qu'il n'est pas définitivement acquis au bailleur.

Dès lors, le dépôt de garantie doit être assimilé à une immobilisation non amortissable qu'il convient d'inscrire au registre des immobilisations **(n° 2067-c.)**.

2176 **Location à soi-même**

BOI-BNC-BASE-10-20 § 280, et CE n°287808 et n°300302 du 11/4/2008

Un titulaire de BNC qui utilise, pour son activité professionnelle, une partie de sa résidence principale maintenue dans son patrimoine privé, peut déduire, de son revenu imposable, le loyer correspondant à la fraction de l'immeuble utilisée à titre professionnel.

Toutefois, la déduction des loyers est subordonnée au respect de plusieurs conditions :

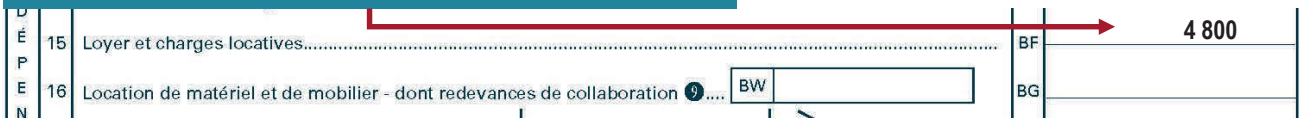
- L'immeuble ne doit pas avoir été inscrit au registre des immobilisations.
- Le contribuable doit pouvoir justifier qu'il a perçu un loyer pour la mise à disposition de ces locaux.
- Le montant perçu doit faire l'objet d'une déclaration au titre des revenus fonciers.
- Le contribuable doit également pouvoir apporter la preuve du versement effectif de ces loyers, d'un compte professionnel vers un compte personnel.
  Pour cette condition, il est impératif de veiller à l'ouverture d'un compte « professionnel » séparé, et à la réalisation effective de virements ou paiements, entre ce compte et le compte personnel, au titre des loyers.

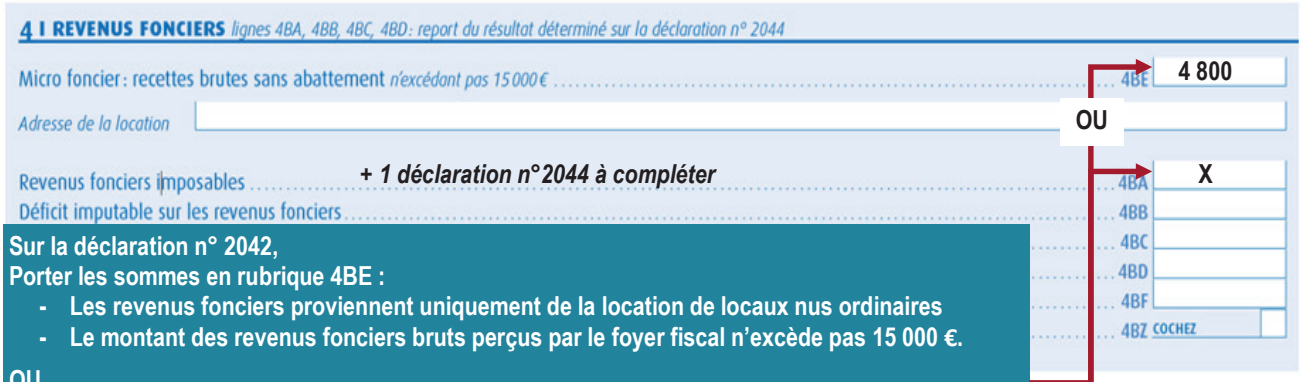
Bien entendu, le loyer doit avoir un caractère normal, l'administration étant en droit de contester un loyer excessif ou au contraire anormalement bas, compte tenu des prix pratiqués dans le même secteur pour un local similaire ***(BOI-BIC-CHG-40-20-10, § 130)***.

Sur le plan fiscal, le versement de loyers à soi-même est quasiment neutre (Déduction en BNC et Imposition en revenus fonciers). Le principal intérêt de ces versements est au niveau social puisqu'il permet de diminuer l'assiette de calcul des cotisations sociales du professionnel indépendant (et bien que les revenus fonciers soient eux-mêmes soumis aux contributions sociales et CSG/CRDS).

Exemple :
Un professionnel (1 part) verse, au titre de la location à soi-même, un loyer mensuel de 400 € (Déduction annuelle de 400 € x 12 = 4 800 €).

Sur sa déclaration n° 2035, le professionnel déduit la somme en ligne 15 « Loyer et charges locatives »





Sur la déclaration n° 2042,
Porter les sommes en rubrique 4BE :

- **Les revenus fonciers proviennent uniquement de la location de locaux nus ordinaires**
- **Le montant des revenus fonciers bruts perçus par le foyer fiscal n'excède pas 15 000 €.**

OU

Porter les sommes en rubrique 4BA ou 4BB : Si le professionnel n'est pas concerné par le régime micro foncier ou s'il préfère opter pour le régime réel, il convient de reporter sur la déclaration n° 2042 les résultats (revenus ou déficits) calculés sur la déclaration n° 2044 (ou n° 2044 spéciale s'il relève par ailleurs d'un dispositif particulier).

2177 **Frais de double résidence**
BOI-BNC-BASE-40-60-30 § 80

L'Administration définit les frais de double résidence comme des dépenses supplémentaires, notamment de séjour et de déplacement, effectivement supportées par un contribuable, qui résultent de la nécessité pour ce dernier de résider pour des raisons professionnelles dans un lieu distinct de son domicile habituel.

- **a. Circonstance particulière :** Au nombre des circonstances particulières qui justifient l'installation ou le maintien du domicile dans un lieu différent du lieu de travail entraînant des frais de transport importants ainsi, éventuellement, que des frais de double résidence et qui, en conséquence, autorisent la déduction de ces frais, figure la situation du contribuable, ayant ou non des enfants, dont le domicile, où demeure aussi son **conjoint ou partenaire de PACS ou concubin stable et continu**, est éloigné du lieu où il travaille mais proche du lieu où ce conjoint exerce sa propre activité, sans qu'il y ait lieu pour l'intéressé d'établir l'existence de démarches particulières des conjoints en vue de rapprocher leurs lieux de travail respectifs, et, par suite, leur domicile du lieu de travail de l'autre conjoint ou partenaire de PACS ou concubin stable et continu *(BOI-RSA-BASE-30-50-30-20 § 290 et CE n° 256092 du 6/10/2004)*.

- **b. Convenance personnelle :** Les frais de double résidence présentent un caractère déductible si le choix du lieu de la résidence principale résulte non pas d'une convenance personnelle mais, notamment, d'une obligation légale, de motifs familiaux déterminants ou des conditions d'exercice de la profession *(CE n° 281951 du 12/3/2007)*.

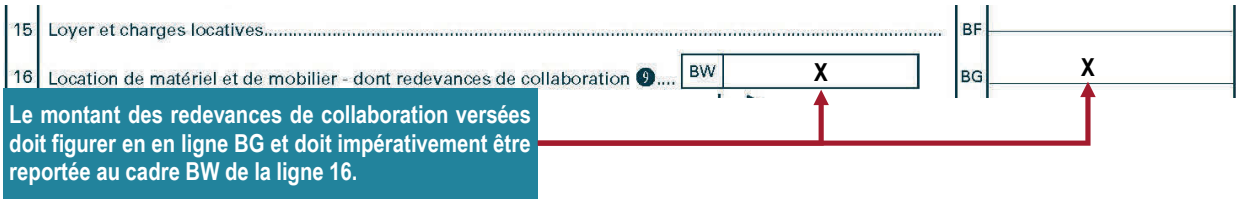
- **c. Célibataires :** L'Administration considère que les dépenses de logement, engagées par un contribuable célibataire, demeurent des dépenses à caractère personnel, même si les modalités d'exercice de la profession nécessitent une seconde résidence. Toutefois, le caractère professionnel ou personnel de ces dépenses doit être apprécié au vu des circonstances propres à chaque cas particulier. Cette appréciation relève normalement du Service des Impôts dont relève le contribuable célibataire *(Réponse des Services de la Législation Fiscale du 10/7/2009)*.

- **d. Loyers à soi-même de double résidence :** Lorsque le contribuable choisit de résider dans un immeuble dont il est propriétaire, autre que son domicile principal, non par convenance personnelle mais suite notamment à une obligation légale, à des motifs familiaux déterminants ou aux conditions d'exercice de sa profession, l'Administration admet que des « loyers effectivement versés à lui-même » soient déduits de son résultat s'ils ne sont pas excessifs.
  En revanche, les intérêts d'emprunts supportés au titre de l'acquisition de l'immeuble ainsi que la taxe foncière ne peuvent être déductibles dès lors que ce dernier n'est pas compris dans le patrimoine professionnel *(Rescrit 2011/16 du 28/6/2011)*.

2178 **Location de matériel et de mobilier (ligne 16)**
BOI-BNC-SECT-40-60-30 § 90 et 100

Lorsque les matériels et mobiliers utilisés dans le cadre de la profession sont loués, les dépenses afférentes à la location sont déductibles.

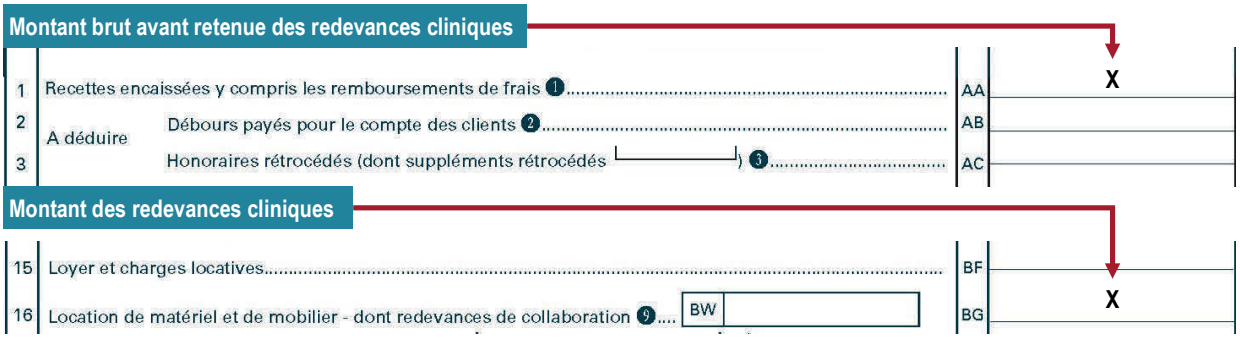
- **a. Redevances de collaboration :** Le contrat de collaboration est un acte par lequel un praticien confirmé met à la disposition d'un confrère les locaux, le matériel, ainsi que la clientèle nécessaires à l'exercice de la profession, moyennant une redevance égale à un certain pourcentage des honoraires encaissés par le collaborateur.
  Ces redevances doivent être portées au niveau de la ligne 16 et dans la rubrique BW de cette même ligne de la déclaration n°2035-A.



Ces sommes doivent faire l'objet d'une déclaration DAS2-T **(n° 2121)**.

Les redevances de collaboration versées viennent diminuer le montant net des recettes pour le calcul de CVAE.

- **b. Redevances cliniques :** Les honoraires versés par la clientèle et encaissés par la clinique sont réputés se trouver à la disposition du praticien, même si ces sommes ne sont pas encore versées sur son compte. Ces recettes sont donc imposables, chez le praticien, à la date où elles sont encaissées par la clinique (règle des « encaissements confiés à un tiers » et décalage dans le temps). À ces recettes, sont attachées **les redevances cliniques déductibles en ligne 16 de la déclaration 2035-B.**



- **c. Crédit-bail :** En principe, les sommes versées dans le cadre d'un crédit-bail sont intégralement déductibles du résultat imposable. Il n'est pas rare que le premier loyer représente à lui seul un quart ou un cinquième du coût du bien, ce qui conduit, la première année, à déduire en charges une quote-part de crédit-bail dépassant largement le taux d'amortissement généralement admis.
  Le Conseil d'État s'est prononcé sur la possibilité de déduire le premier loyer versé dans le cadre d'un contrat de crédit-bail à hauteur d'un tiers du montant total des loyers dudit contrat. ***CE N° 315625 du 16 Février 2011***
  Bien que la prestation fournie par le crédit-bailleur soit continue, la Haute Assemblée considère que le preneur n'est pas dans l'obligation de déduire les loyers versés de manière linéaire selon la durée effective du contrat.

  En cas de levée d'option du matériel ou du mobilier pris en crédit-bail, inscription obligatoire au patrimoine professionnel.

- **d. Frais de véhicules :** En cas d'option pour les frais réels, la location (ou le crédit-bail) d'un véhicule automobile est à déduire au poste « frais de véhicules » en ligne 23 de la 2035-A.

E - TRAVAUX, FOURNITURES ET SERVICES EXTÉRIEURS (Lignes 17 à 22)

2180 **Entretien et réparations (ligne 17)**
BOI-BNC-BASE-40-60-30 § 120 et 130

Constituent des dépenses déductibles, les dépenses d'entretien et de réparation des locaux, du matériel et du mobilier professionnels.

- **a. Maintien du bien en état de fonctionnement :** Les dépenses d'entretien doivent permettre uniquement de maintenir les biens entretenus en bon état de fonctionnement. Lorsque ces dépenses ont pour conséquence l'amélioration ou l'aménagement des biens en question, celles-ci font l'objet d'une inscription à l'actif professionnel donnant lieu à un calcul d'amortissement **(n° 2065 et s.)**. Ainsi, sont notamment déductibles les dépenses telles que les travaux périodiques de peinture, de nettoyage et réfection partielle de plomberie et d'électricité, les contrats de maintenance.

  Les dépenses de mise en conformité, de grosses réparations, de remplacement d'éléments existants et de réalisation de nouveaux agencements doivent être immobilisées et amorties.

- **b. Blanchissage :** Les dépenses de blanchissage du linge professionnel constituent une charge nécessitée par l'exercice de la profession, déductible dans la mesure où elle est justifiée. Cette justification n'est pas possible lorsque les travaux de blanchissage sont effectués à domicile. L'Administration admet qu'elles peuvent être évaluées par référence au tarif pratiqué (devis, facture..) par les blanchisseurs, à la condition d'une comptabilisation MENSUELLE correspondant aux lavages à domicile du mois concerné (12 OD en compta si aucun mois de congés) ***(BOI-BNC-BASE-40-60-30 § 370)***.

- **c. Biens conservés au patrimoine personnel :** Les dépenses d'entretien et de réparation qui concernent des biens non inscrits à l'actif, ne sont pas déductibles. Seules les réparations incombant à un locataire à titre professionnel peuvent être admises en déduction.

- **d. Œuvres d'art :** Selon l'administration, les dépenses de décoration telle que l'achat d'œuvres d'art ne sont pas déductibles. ***BOI-BNC-BASE-40-10 § 50.***
  Les dépenses ayant le caractère de placements ne sont pas déductibles ***(§ 280 - 2 de ce même BOI)***.
  Pour la décoration du cabinet, l'achat de plantes et d'éléments produits en série est déductible.

  Concernant les œuvres d'art d'artistes vivants : **n° 2067-a.**

2181 **Personnel intérimaire (ligne 18)**
BOI-BNC-BASE-40-60-30 § 140

Sont déductibles les sommes acquittées auprès des entreprises de personnel intérimaire en rémunération de l'utilisation d'un tel personnel.

2182 **Petit outillage (ligne 19)**
BOI-BNC-BASE-40-60-30 § 150 s.

Les dépenses d'acquisition de matériel, de mobilier ou de logiciel peuvent être portées directement en charges déductibles lorsque leur **prix unitaire hors taxe ne dépasse pas 500 €.**

> *Les professionnels exonérés de TVA doivent donc s'assurer que la facture mentionne un prix HT inférieur ou égal à 500 € (soit 600 € TTC maximum en supposant un taux TVA à 20 % sur l'achat du matériel).*

Il s'agit notamment des biens suivants :

- les matériels professionnels (à l'exception du matériel de transport),
- les équipements de bureau de faible valeur, tels que corbeilles à papier, agrafeuses, pèse-lettres, timbres-dateurs, corbeilles à correspondance, boîtes à fiches, etc.
- les achats de meubles « meublants » de bureau (tables, chaises, bureaux, armoires, meubles de classement, etc.) dont les achats au cours d'un même exercice sont limités, pour un bien déterminé, à un petit nombre d'unités et font suite au renouvellement courant du mobilier.

  > *En revanche, les meubles « meublants » acquis lors de l'installation ou dans le cadre d'un renouvellement complet du mobilier doivent être immobilisés dès lors que la valeur totale (et non plus unitaire) de ces biens dépasse le seuil de 500 € HT* **(n° 2062-b.)**.

- les logiciels

Lorsqu'un bien se compose de plusieurs éléments qui peuvent être achetés séparément (meubles de rangement modulables, par exemple), il convient de retenir le prix global de ce bien, et non la valeur de chaque élément, pour apprécier la limite de 500 € HT.

2183 **Chauffage, eau, gaz, électricité (ligne 20)**
BOI-BNC-BASE-40-60-30 § 230

Sont déductibles, que le professionnel soit locataire ou propriétaire, les sommes payées au titre des charges suivantes :

- eau,
- chauffage,
- gaz,
- fuel,
- électricité.

> *Lorsqu'elles sont incluses dans une provision sur charges payée chaque mois avec le loyer, il n'est pas nécessaire de ventiler ces charges par nature. La provision sur charges est alors déductible avec le loyer, en ligne 15 « Loyers et charges locatives ».*

2184 **Honoraires ne constituant pas des rétrocessions (ligne 21)**
BOI-BNC-BASE-40-60-30 § 240 à 270 et article 240 du CGI

Sont déductibles dans ce poste les sommes (Honoraires, commissions ou ristournes) versées à des personnes ne faisant pas partie du personnel salarié. C'est le cas notamment de la cotisation versée tous les ans à ARCOLIB, ou encore des honoraires versés à l'expert comptable pour la tenue de la comptabilité.
À noter que les frais de comptabilité et d'adhésion à un OGA peuvent donner lieu, sous conditions, à une réduction d'impôt **(n° 5001)**.
Ces sommes doivent faire l'objet d'une déclaration DAS2-T **(n° 2121)** si elles sont supérieurs à 1 200 € par an par bénéficiaire (donc pas la cotisation ARCOLIB).

2185 **Primes d'assurances (ligne 22)**
BOI-BNC-BASE-40-60-30 § 280 à 350

Sont déductibles les primes d'assurances versées dans le cadre de contrats ayant pour objet de couvrir des risques inhérents à la profession.

- **a. Responsabilité civile professionnelle : n° 1020 et s.**

- **b. Garantie des frais généraux :** Les primes d'assurances versées par un professionnel libéral en exécution d'un contrat dit « de garantie des frais généraux professionnels » lui garantissant, en cas d'inactivité pour maladie ou pour accident, sur présentation de justificatifs, le remboursement plafonné de ses dépenses professionnelles, sont admises en déduction.
  Il convient que le contrat ne garantisse que les frais généraux et qu'il soit bien distinct d'un contrat garantissant la perte des revenus professionnels *(CAA Nancy n° 96-759 du 8/6/2000)*.

- **c. Frais de véhicules :** En cas d'option pour les frais réels, les primes d'assurances afférentes à un véhicule automobile sont à déduire au poste « frais de véhicules » en ligne 23 de la 2035-A.
- **d. Local :** Les primes versées pour l'assurance du local professionnel constituent des charges déductibles **(n° 1040)**.

- **e. Cotisations facultatives :** Les primes versées dans le cadre d'un contrat Loi Madelin **(n° 2197)** sont déductibles au poste « Charges sociales personnelles - dont facultatives » en ligne 25-BU –BZ de la 2035-A

- **f. Garantie accident du travail :** Les cotisations versées en vue d'une protection sociale et les cotisations versées dans le cadre d'un contrat d'assurance volontaire contre les accidents du travail et les maladies professionnelles (assurance "AT-MP"), sont déductibles en ligne 25-BT « Charges sociales personnelles - dont obligatoires » **(n° 2196)**.
  Les professionnels souhaitant bénéficier de cette assurance volontaire doivent s'adresser à leur caisse primaire d'assurance maladie.

2186 **Primes d'assurances non déductibles**

- **a. Assurance-vie :** Les primes afférentes à des contrats d'assurance-vie ne constituent pas des dépenses déductibles. Néanmoins, lorsque l'assurance vie a été contractée en garantie du remboursement d'un emprunt professionnel, les primes sont déductibles à condition que la souscription de la police d'assurance ait été imposée par le prêteur et que l'assurance soit déléguée à ce dernier ***(CE n°49800 du 7/11/1986)***.

- **b. Perte d'exploitation *(CAA Paris n° 840 du 11/2/1992)* :** Les primes versées dans le cadre d'un contrat d'assurance « perte d'exploitation » en cas d'interruption d'activité, qu'elle soit totale ou partielle, par suite de la survenance de risques divers (incendie, explosion, chute de foudre, électricité, dégâts des eaux, vols ou casse du matériel professionnel) ne sont pas déductibles;

- **c. Assurance « homme clé » :** Les primes afférentes à un contrat d'assurance « homme clé » ne peuvent pas être admises en déduction. Corrélativement, l'indemnité en capital perçue n'est pas imposable sur la déclaration n° 2035.

F - TRANSPORTS ET DÉPLACEMENTS (Lignes 23 et 24)

2190 **Frais de véhicules (ligne 23)**

- **a. Frais réels :** En cas d'option pour les frais réels, tous les frais de véhicules (assurance, carburant, entretien...) doivent être regroupés à la ligne 23 « Frais de véhicules ».

- **b. Indemnités kilométriques : En cas d'option pour le forfait kilométrique, la somme à porter en** ligne 23 « Frais de véhicules » correspond au montant calculé au cadre 7 de la 2035-B relatif à la détermination des indemnités kilométriques.

> ***Étude complète sur les frais de véhicules : Chapitre 5 "Frais de véhicules" de la présente partie (n° 2400 et s.).***

2191 **Autres frais de déplacements (ligne 24)**
BOI-BNC-BASE-40-60-60 § 40 à 170 et BOI-BNC-BASE-40-10 § 160

- **a. Frais de voyage :** Sont déductibles, les frais de voyage nécessaires à l'exercice de la profession. C'est le cas notamment des billets de train, des billets d'avion, des taxis, des péages…

> *Ne constituent pas des dépenses déductibles, les frais de voyage ou de séjour du conjoint et les dépenses supportées pour les **besoins personnels** du professionnel. Tel est le cas des voyages à l'étranger, s'ils ne présentent pas d'intérêt pour la profession **(CAA Nantes n° 94-381 du 22/4/97)**.*

- **b. Frais de restauration : n° 2192**

- **c. Bénévolat :** Les fonctions exercées à titre bénévole par un médecin au sein d'organismes syndicaux ou professionnels ainsi que les soins gratuits que ce praticien a donné occasionnellement après son départ à la retraite ne peuvent être regardés comme constituant l'exercice d'une profession au sens du 1 de l'article 93 du CGI. Par suite, les dépenses que le contribuable a été amené à engager à cette occasion ne peuvent donner lieu à la constatation d'un déficit déductible du revenu global de l'intéressé ***(CE n° 2594 du 15/6/1977 et CE n° 38075 du 28/9/1984)***.

2192 **Frais de restauration**

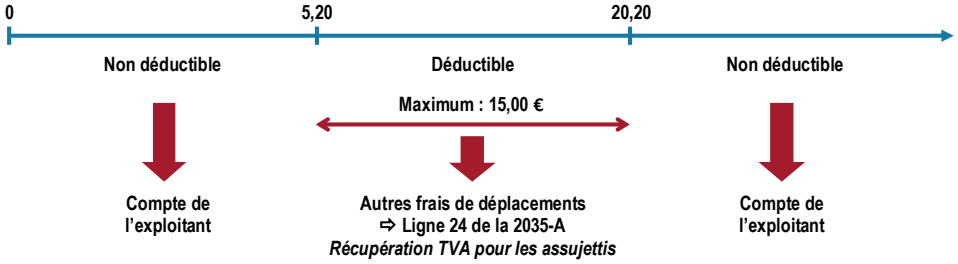
- **a. Invitations professionnelles :** Les invitations professionnelles sont totalement déductibles à condition que la dépense soit nécessitée par l'exercice de la profession, et qu'elle soit justifiée. Il est vivement conseillé de noter le nom de la personne invitée au dos de la facture.
  Les invitations professionnelles sont à déduire en ligne 26 « Frais de réception, de représentation et de congrès » de la déclaration n° 2035-A.

  Ne constituent pas des dépenses déductibles, les repas d'affaires en l'absence de pièces justificatives ***(CAA Paris n°785 du 31/3/92)***.

Attention pour les Médecins conventionnés de secteur 1 : les frais de réception sont pris en compte dans la déduction de 2%.

- **b. Repas pris lors d'une formation :** Ces repas sont totalement déductibles et il est préférable de les déduire en ligne 26 « Frais de réception, de représentation et de Congrès » de la déclaration n°2035-A.

- **c. Repas pris seul(e) * sur le lieu de travail :**
  Les frais de repas exposés sur le lieu de travail sont déductibles pour la part excédant 5,20 € et inférieure à 20,20 € au titre de l'année 2023 (soit un maximum déductible de 15,00 €).
  En deçà et au-delà, les frais de repas sont présumés présenter un caractère personnel.
  BOI-BNC-BASE-40-60-60 § 120 à 170



Ce barème doit être appliqué repas par repas.

La déduction de ces frais est subordonnée à la présentation d'une facture : à défaut, aucune déduction ne peut être pratiquée, même forfaitaire (contrairement aux règles applicables pour les salariés).
Le lieu de travail ne doit pas être anormalement éloigné du domicile (sauf circonstances indépendantes de la volonté du professionnel).
À contrario, la distance entre le domicile et le lieu de travail doit faire obstacle à ce que le repas soit pris au domicile.

*Ce forfait s'applique à tous les professionnels, que l'activité soit sédentaire ou itinérante **(Cf. Réponse DGFiP du 26/7/2006)**.*

** Le terme seul(e) vaut pour un seul menu réglé, tel est le cas d'un repas pris au restaurant entre collègue où chacun paie sa part.*

Exemple :
Un professionnel non soumis à la TVA paye les frais de repas suivants :
- le 17/5/2023 : repas pris seul à 10 € TTC
- le 10/6/2023 : repas pris seul à 30 € TTC

- **Repas du 17/5/2023 :**

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6254	Autres frais de déplacements **(10,00 - 5,20)**	4,80	
108	Compte de l'exploitant	5,20	
512	Banque		10,00

- **Repas du 10/6/2023 :**

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6254	Autres frais de déplacements ⇨ **plafond de déduction**	15,00	
108	Compte de l'exploitant **(30,00 - 15,00)**	15,00	
512	Banque		30,00

Pour les professionnels assujettis à la TVA, le calcul de la TVA déductible s'effectue de la manière suivante :

$$\text{Montant de la TVA indiquée sur la facture} \times \frac{\text{Montant déductible TTC}}{\text{Prix du repas TTC}}$$

Exemple :
Frais de repas pour un professionnel soumis à la TVA :
- Repas HT = 18,18 €
- TVA = 1,82 €

Calcul de la TVA récupérable : 1,82 x 15,00 / 20 = **1,37 €**

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6254	Autres frais de déplacements **(15,00 - 1,37)**	13,63	
44566	TVA déductible sur ABS	1,37	
108	Compte de l'exploitant **(20,00 - 15,00)**	5,00	
512	Banque		20,00

G - CHARGES SOCIALES PERSONNELLES (Lignes 14 et 25)

En préambule, précisons qu'un examen approfondi des différentes cotisations sociales obligatoires des professions libérales est effectué en Partie 6 : Cotisations sociales de l'exploitant (n° 6000 et s.).

2195 Contribution sociale généralisée déductible (ligne 14)

Il s'agit de la part déductible de la CSG-CRDS versée à l'URSSAF (le cas échéant : à la SSI, à l'Agessa ou à la Maison des Artistes).

- **a. Revenus d'activité :** Depuis le 1/1/2018, le taux de la CSG déductible est de 6,8 % sur les revenus provenant de l'activité indépendante.
  En pratique, la part déductible est déterminée de la manière suivante : **CSG/CRDS x 6,8 / 9,7**

- **b. Revenus de remplacement :** Les allocations forfaitaires de repos maternel, les indemnités journalières forfaitaire d'interruption d'activité maternité, les indemnités de congé paternité et les indemnités de remplacement maternité sont soumises à un taux de CSG/CRDS spécifique (6,7 %). Le taux de la CSG déductible est de 3,8 % sur les revenus de remplacement.
  En pratique, la part déductible afférente aux revenus de remplacement est déterminée de la manière suivante : **montant total de** la **CSG/CRDS x 3,8 / 6,7**

2196 Charges sociales personnelles - dont obligatoires (ligne 25-BT)

- **a. Assurance maladie et maternité :** Sont déductibles des revenus, les cotisations versées à l'organisme chargé du recouvrement des cotisations maladie.

- **b. Assurance vieillesse et invalidité-décès :** Sont déductibles des revenus, les cotisations versées à l'organisme chargé du recouvrement des cotisations retraite (CARMF, CIPAV, CARPIMKO,...).
  Selon la ***CAA Limoges Chambre Sociale n° 13-00341 du 23/3/2015,*** les professionnels indépendants ne peuvent pas invoquer l'arrêt ***CJUE du 3/10/2013 (Aff. 59/12)*** pour se désaffilier de la SSI, cette affiliation **obligatoire** n'étant pas contraire au droit européen.
  Les cotisants qui se seraient désaffiliés de la SSI doivent donc se rapprocher de la caisse régionale dont ils dépendent afin de régulariser leur situation ***(Note RSI du 23 Mars 2015)***.
  Précisons que les assurés, les assureurs proposant des contrats couvrant les risques pris en charge par la Sécurité Sociale, et les personnes incitant à ne pas s'affilier ou à se désaffilier, s'exposent à des sanctions pénales et civiles (6 mois d'emprisonnement et/ou 15 000 € d'amende).

- **c. Allocations familiales :** Constituent des charges sociales personnelles obligatoires, la part correspondant aux allocations familiales versées à l'URSSAF.

- **d. Rachat de cotisations :** Les rachats de cotisations retraite prévus à l'***article L 643-2 du CSS*** sont déductibles sans limitation (rachats de trimestres) ***(BOI-BNC-BASE-40-60-50-20 § 50).***
  Les ostéopathes, chiropracteurs et naturopathes peuvent demander le rachat des trimestres de retraite (demande à faire entre le 1/7/2022 et le 31/12/2026 ***; Article 108 de la Loi de Financement de la Sécurité Sociale pour 2022).***

- **e. Conjoint collaborateur :** Les cotisations volontaires au régime de base et au régime complémentaire obligatoire d'assurance vieillesse des travailleurs non salariés versées pour les conjoints collaborateurs sont également déductibles sans limite.

- **f. Régimes obligatoires complémentaires :** Les cotisations complémentaires obligatoires sont déductibles au poste « Charges Sociales Personnelles - dont Obligatoires ».

  Les cotisations versées aux régimes obligatoires complémentaires d'assurance vieillesse pour la part excédant la cotisation minimale obligatoire sont soumises aux nouveaux plafonds de déduction. Cette règle particulière vise les régimes d'assurance vieillesse complémentaire obligatoire dans lesquels le cotisant peut opter pour des niveaux différents de cotisations.

  > *Constituent des cotisations complémentaires **obligatoires** (à porter au poste « Charges Sociales Personnelles - dont Obligatoires »), les cotisations IRCEC payées par les artistes affiliés à la Maison des Artistes.*

- **g. Assurance Volontaire accident du travail** (n° 2185-f.).

2197 **Charges sociales personnelles - dont facultatives (ligne 25-BU-BZ)**
BOI-BNC-BASE-40-60-50-20 § 70 s. et Art.154 Bis du CGI

Souscrits auprès des compagnies d'assurance, des mutuelles et des caisses d'assurance vieillesse des professions non salariées non agricoles, les primes versées au titre des **contrats d'assurance de groupe dits "Madelin"** sont déductibles dans la limite de certains plafonds. Les cotisations versées sont déductibles à condition que le professionnel soit à jour de ses cotisations obligatoires.

> *Les médecins remplaçants non redevables de la Contribution Économique Territoriale et dont le revenu libéral est inférieur à 12 500 € dispensés à ce titre d'une affiliation à la CARMF ne peuvent souscrire de tels contrats « Madelin » **(Rép. DGFiP BERCY du 29/12/2009)**.*

- **a. Assurance vieillesse :** Les régimes facultatifs destinés à compléter les prestations du régime obligatoire en matière de retraite des travailleurs non salariés non agricoles peuvent être admis en déduction. Seules les primes offrant des prestations sous forme de rente viagère sont susceptibles de bénéficier de ce régime de déduction.

  > *Ne peuvent pas être admis en déduction, les contrats d'assurance qui comportent une clause d'anticipation permettant au bénéficiaire de percevoir, **avant l'âge normal** de départ à la retraite, une partie de l'épargne acquise.*

- **b. Prévoyance :** Sont admis en déduction, les contrats d'assurance souscrits en vue de garantir les risques liés à la maladie, à l'incapacité de travail, à l'invalidité et au décès, lorsque la prestation servie prend la forme de versements, soit de prestations en nature, soit d'un revenu de remplacement, ou de rentes.

  > *Les cotisations à un contrat d'assurance groupe couvrant les enfants mineurs, qui ont la qualité **d'ayants-droit** du régime d'assurance maladie-maternité des travailleurs non salariés, sont admises en déduction du bénéfice imposable.*
  > *Par contre, la notion d'ayant-droit disparaît pour les personnes majeures du régime général de la sécurité sociale et la déduction ne peut donc s'opérer **(Art. L 160-2 du CSS)**.*

- **c. Perte d'emploi :** Sont admis en déduction, les contrats garantissant le versement d'un revenu de substitution exclusif du versement d'un capital en cas de perte d'emploi résultant d'un événement extérieur à la volonté de l'assuré.

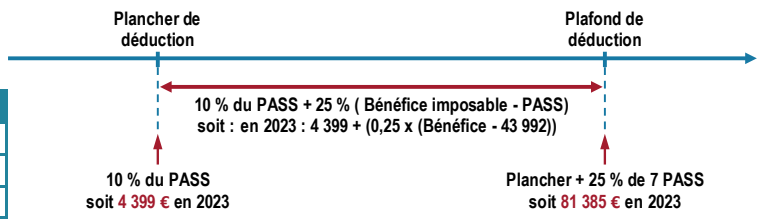
- **d. Limites de déduction :** Le bénéfice à prendre en compte s'entend du résultat avant déduction des cotisations en cause et avant déduction des allègements fiscaux ZRR et ZFU. En pratique :

  Résultat fiscal
  + Primes déduites au titre des contrats "Madelin"
  + Exonération ZFU et ZRR (Ligne 43 de la 2035-B, rubrique CS et AW)

  = Bénéfice à prendre en considération pour le calcul des limites

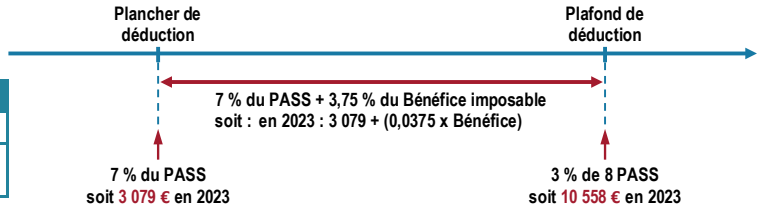
ASSURANCE VIEILLESSE (LIMITES POUR 2023)

Résultat	Limites de déduction
inférieur au PASS	10 % du PASS
compris entre 1 et 8 PASS	10 % du PASS + 25 % du (Résultat – PASS)
supérieur à 8 PASS	10 % du PASS + 25 % de 7 PASS



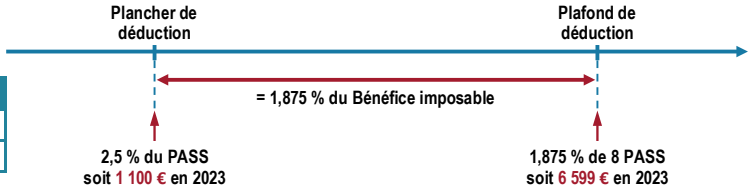
PRÉVOYANCE (LIMITES POUR 2023)

Résultat	Limites de déduction
inférieur au PASS	7 % du PASS + 3,75 % du résultat
supérieur au PASS	3,75 % du résultat + 7 % du PASS, sans que le total n'excède 3 % de 8 PASS



PERTE D'EMPLOI (LIMITES POUR 2023)

Résultat	Limites de déduction
inférieur au PASS	2,5 % du PASS
supérieur au PASS	1,875 % du Résultat limité à 8 PASS



Outil de calcul et de vérification des plafonds de déductibilité disponible sur le site www.arcolib.fr.

Les Agents d'assurances ayant opté pour l'imposition de leurs revenus professionnels selon le régime des traitements et salaires ne peuvent pas déduire, au titre de leurs frais réels, les cotisations sociales facultatives qu'ils versent (loi Madelin), au motif que ces cotisations ne présentent pas les caractéristiques de cotisations versées à des organismes de retraite et de prévoyance complémentaires auxquels un salarié est affilié à titre obligatoire *(CAA Lyon n° 13LY00001 du 13/11/2013).*

- **e. Les nouveaux plan d'épargne retraite (PER) (ligne 25-BU) :** Sont admis en déduction, les versements au titre des nouveaux plan d'épargne retraite. Cette réforme est entrée en vigueur depuis le 1er octobre 2019. Elle permet aux indépendants de se constituer une retraite supplémentaire.
  Les PER remplacent progressivement les PERP et les contrats de retraite facultatifs.
  Les versements volontaires effectués sur un PER individuel sont déductibles du résultat professionnel dans une limite égale au plus élevé des 2 montants suivants :
  - 10 % des revenus professionnels imposables du TNS de l'année N dans la limite de 8 fois le PASS de l'année N, majorés de 15 % de la fraction de ces revenus compris entre 1 et 8 fois le PASS de l'année N ;
  - 10 % du PASS de l'année N (4 399 € pour les cotisations versées en 2023 et déclarées en 2024)
  La limite de déduction fiscale se situe au maximum à 81 384 € pour les cotisations versées en 2023 à déclarer en 2024.
  (Art. 163 quatervicies du CGI).

Exemple :
Un professionnel déclare, en 2023, un bénéfice imposable de 150 000 €. Le PASS 2023 est de 43 992 €.
Son plafond de déductibilité est donc de :
10 % de 150 000 € (soit 15 000 €) + 15 % de la somme comprise entre 43 992 € et 150 000 € (soit 15 901 €).
Au total, son plafond de déductibilité s'élève à 30 901 € en 2023.

H - FRAIS DIVERS DE GESTION (Lignes 26 à 30)

2200 **Frais de réception, de représentation et de congrès (ligne 26)**
BOI-BNC-BASE-40-60-60

Pour être admis en déduction, les frais de cette nature doivent être :
- exposés dans l'intérêt de l'exploitation,
- dûment justifiés,
- dans un rapport normal avec l'activité de l'exploitant et l'avantage qu'il en attend.

Ces frais ne peuvent être déterminés forfaitairement, exception faite pour les médecins conventionnés du Secteur 1 ayant la possibilité de déduire un abattement de 2 % sur le montant de leurs recettes représentatif des frais de représentation, réception, prospection, cadeaux professionnels, travaux de recherche, blanchissage et petit déplacements ***(n° 2270 et s.)****.*

- **a. Repas d'affaires : n° 2192-a.**

- **b. Formation professionnelle :** Pour être déductibles, les frais de formation doivent nécessairement avoir un lien direct avec la profession exercée ou être susceptibles de conférer aux contribuables concernés des avantages notoires dans le cadre de l'exercice ou du développement de leur activité.
  Sont concernés les frais d'études, qu'il s'agisse de frais afférents à des cours ou stages de perfectionnement ou encore de frais liés à une inscription en faculté. Les frais de préparation et d'impression d'une thèse de doctorat peuvent également être admis en déduction.
  En revanche les frais de formation engagés en vue d'une **reconversion professionnelle** ne sont pas déductibles ***(Rép. Hubert n° 64472 - AN - 25/1/1993 et Rép. Laguilhon n° 31405 - AN - 18/11/1996)***

  > *Néanmoins, sont admis en déduction les frais de formation en vue de l'obtention d'un diplôme ou d'une qualification professionnelle dans la perspective d'une insertion ou d'une reconversion professionnelle engagés par les sportifs* ***(5° du 1 de l'article 93 du CGI)***.

  Concernant l'application du crédit d'impôt pour la formation du chef d'entreprise : **n° 5020 et s.**

- **c. Dépenses somptuaires :** En revanche, ne peuvent pas être admis en déduction :
  - Les frais relatifs au mariage du professionnel y compris lorsque les invités sont majoritairement des clients ***(CAA Paris n°1201 du 6/2/1992)***,
  - Les frais relatifs aux faire-part de mariage de la fille d'un professionnel adressés à des relations professionnelles ***(CE n° 81518 du 30/12/1996)***,
  - Les dépenses à caractère personnel ou somptuaire, exposées à l'occasion de congrès, ainsi que les frais de voyage et de séjour du conjoint ***(BOI-BNC-BASE-40-60-60 § 20)***.

2201 Fournitures de bureau, frais de documentation, de correspondance et de téléphone (ligne 27)

Sont déductibles du résultat fiscal, les dépenses de **fournitures de bureau** (enveloppes, papier…), les **frais postaux** et de **téléphone** (abonnement téléphone et internet, timbres…), les frais d'encaissement de notes d'honoraires et de factures, et les frais de **documentation** (prix d'achat d'ouvrages professionnels, abonnement à des publications professionnelles).

- **a. Ouvrages techniques :** Les ouvrages techniques, même d'un prix élevé, ne font pas l'objet d'un amortissement.

  > *Les dépenses d'acquisition de dictionnaires par un médecin ne peuvent être admises en déduction* ***(CE n° 27228 du 14/4/1982)***.

- **b. Journal d'informations :** Les frais d'abonnement à un journal d'informations générales ne peuvent être déduits du bénéfice imposable, dans la mesure où ces frais représentent des dépenses que toute personne serait amenée à supporter dans les circonstances courantes de la vie, en dehors de l'exercice de l'activité professionnelle.
  Toutefois, la cour administrative d'appel de Lyon a précisé qu'il est possible de déduire les frais d'achat de journaux et revues mis à la disposition de la clientèle ***(CAA Lyon n°94-1430 du 22/6/1995)***.

2202 Frais d'actes et de contentieux (ligne 28)

Sont concernés tous les frais d'actes et de contentieux payés dans le cadre de l'exercice de la profession, à l'exception des frais d'établissement **(n° 2300)**.

- **a. Procès civil :** Les frais engagés par un professionnel à l'occasion d'un procès civil (atteinte à l'honorabilité,…), peuvent être déduits du résultat fiscal, dès lors qu'ils sont indispensables à la sauvegarde de l'activité professionnelle ***(CE n°69320 du 5/7/1994)***.

- **b. Procès pénal :** Les frais engagés à l'occasion d'un procès pénal sont considérés comme des dépenses personnelles et ne sont pas déductibles, et ce même s'ils sont liés à l'activité professionnelle ***(CE n°18656 du 24/2/1982)***.

2203 Cotisations syndicales et professionnelles (ligne 29)

- **a. Syndicats, Ordres Professionnels :** Sont déductibles, les cotisations qu'un professionnel verse à des syndicats ou à des ordres professionnels ainsi que la cotisation URPS versée par les professionnels de santé à l'URSSAF **(n° 6040 et s.)**.
  Sont également admises en déduction, les charges engagées par le professionnel au sein d'organismes syndicaux ou professionnels à titre bénévole, à condition que le professionnel puisse démontrer qu'elles sont justifiées et ne présentent pas un caractère excessif ***(CE n°68393 du 6/11/1991)***. En revanche, les allocations pour frais et les remboursements de frais éventuellement perçus des organismes professionnels ou des syndicats doivent être compris dans les recettes.

  > *La cotisation ARCOLIB doit quant à elle être portée au poste « Honoraires ne constituant pas des rétrocessions »* **n°2184**.

- **b. ADSPL :** Sont déductibles, les cotisations qu'un employeur verse pour le financement des Association pour le Développement du dialogue Social et du paritarisme dans le secteur des Professions Libérales (ADSPL). Egale à 0,04 % de la masse salariale de l'entreprise, le Conseil d'Etat l'a supprimé en 2021 pour excès de pouvoir ***(CE n°418617 du 21/01/2021)***.

2204 **Autres frais divers gestion (ligne 30)**
BOI-BNC-BASE-40-60-60

- **a. Publicité :** La publicité est, le plus souvent, interdite par les codes de déontologie des professions libérales. Il s'agira donc principalement des frais d'annonces et d'insertion (pages jaunes par exemple, réseaux sociaux, publication en ligne…).

- **b. Cadeaux :** Les cadeaux sont déductibles à la double condition qu'ils aient une cause licite et puissent être regardés comme faits dans l'intérêt de la bonne marche et du développement de l'entreprise.
Concernant la TVA récupérable sur les cadeaux : **n° 3246-b.**

- **c. Dons et subventions :** Seuls sont déductibles les dons et subventions versés dans l'intérêt direct de l'activité tels que ceux consentis dans l'intérêt du personnel *(BOI-BNC-BASE-40-60-10 n°240 et 250)*.
Sont également admis en déduction les pourboires et étrennes versés dans le cadre de l'exercice de l'activité professionnelle.
En revanche, **les dons aux œuvres d'intérêt général ne sont pas déductibles** mais donnent lieu à une réduction d'impôt de 60 % **(n° 5010 et s.)**.

  > ***Bon à savoir :*** *si le don est effectué à titre personnel, sa déduction est faite sous forme d'une réduction d'impôt égale à 66 %, ou 75 %, du montant du don, dans un plafond de 20 % des revenus (excédent reportable les 5 années suivantes...). Seul le justificatif du don est à fournir, sauf à établir la déclaration N°2042 par Internet.*

- **d. Vêtements :** Les dépenses vestimentaires supportées dans l'exercice de leur profession par les professions libérales sont déductibles de leur résultat imposable dans la mesure où elles sont exposées pour l'acquisition du revenu. Elles ne peuvent être déduites que si les vêtements utilisés dans l'exercice de la profession **ne sont pas ceux qui sont portés dans la vie courante**. Sont ainsi déductibles les robes portées par les avocats *(Rép. Trégouët n° 08359 - Sénat - 23/10/2003),* les blouses portées par les professionnels de santé, les chaussures de sécurité...
La déduction des dépenses vestimentaires (vêtements, costumes, chaussures), de coiffure, d'esthétique et de blanchissage est ainsi refusée pour un professionnel exerçant une activité au contact de la clientèle *(CE n° 283424 du 4/8/2006)*.

- **e. Prothèses dentaires ou auditives :** Les dépenses de prothèses ont normalement le caractère de dépenses personnelles. Toutefois, il est admis par l'Administration Fiscale, pour les titulaires de Traitements et Salaires, que lorsque le port d'un appareil ou d'une prothèse est indispensable pour remédier à un grave handicap qui, non corrigé, interdirait à la personne atteinte l'exercice normal d'une activité professionnelle, la fraction des dépenses d'acquisition et d'entretien qui reste définitivement à la charge du contribuable après remboursement par la sécurité sociale, par une mutuelle ou par tout autre organisme de prévoyance, soit considérée comme une dépense professionnelle à concurrence de la moitié du montant restant à charge.
Cette doctrine est également applicable aux titulaires de BNC *(BOI-BNC-BASE-40-10 § 50 et Rép. DUMONT N° 94168 - AN -16/5/2006)*. **n° 2151-c**

- **f. Recherche :** Les dépenses de fonctionnement exposées dans les opérations de recherche scientifique ou technique peuvent, au choix de l'entreprise, être immobilisées ou déduites des résultats de l'année ou de l'exercice au cours duquel elles ont été exposées.
L'amortissement des dépenses de recherche doit être pratiqué dès l'année au cours de laquelle les dépenses en cause ont été immobilisées, sans attendre que le projet de recherche ou le sujet de développement soit arrivé à son terme. En cas d'échec du projet de recherche, les frais correspondant immobilisés doivent être immédiatement amortis en totalité *(BOI-BNC-BASE-40-60-30 § 510 à 540)*.

  > *Pour les Médecins C1, les dépenses exposées en* ***a.****,* ***b.*** *et* ***f.*** *sont déjà couvertes par le forfait 2%.*

2205 **CESU**

- **a. Exonérations :** Le CESU est accompagné d'un dispositif d'exonération de charges sociales et fiscales pour les aides financières n'excédant pas 2 301 €. En application de l'***article L.7233-7 du Code du Travail***, l'aide financière est exonérée d'impôt sur le revenu pour ses bénéficiaires.
La mise en place du CESU préfinancé est possible pour le chef d'entreprise, même en l'absence de salarié *(BOI-BIC-CHG-40-50-10 § 20)*.

  > *Le CESU ne peut-être utilisé que pour l'emploi d'un salarié à domicile. La femme de ménage du local professionnel ne peut pas être rémunérée sous forme de CESU.*

- **b. /!\ Traitement fiscal particulier *(BOI-BIC-CHG-40-50-10 § 120 s.)* :** Le CESU de l'exploitant doit être porté au poste « Autres frais divers de gestion » (2035-A : Ligne 30 pour l'exploitant) ou en « Frais de personnel » (2035-A : Ligne 9 ou 10) pour un maximum de 2 301 € et réintégré dans le poste « Divers à réintégrer » (2035-B : ligne 36) pour le montant déduit (annulation de la déduction). Le bénéfice imposable à reporter sur la déclaration N°2042-C-PRO sera cependant minoré du montant de l'aide financière que le professionnel se sera attribué (2 301 € maximum).
Le bénéfice de la déclaration N°2035 est donc différent de celui reporté sur la déclaration N°2042 C PRO.

- **c. Traitement social :** L'assiette des cotisations et contributions sociales est définie par les ***articles L.131-6 et L.136-3 du CSS***. Elle correspond au revenu professionnel retenu pour le calcul de l'impôt sur le revenu.
  L'aide que le chef d'entreprise s'alloue n'étant pas soumise à l'impôt sur le revenu, le montant du CESU alloué n'est donc pas soumis à cotisations et contributions sociales.
  Il n'y a donc pas lieu de l'ajouter au revenu déclaré aux organismes sociaux.
  Il convient donc de déclarer, sur le volet social de la déclaration 2042, le montant reporté sur la déclaration n°2042-C-PRO, soit le bénéfice de la déclaration N°2035 minoré de 2 301 € maximum ***(Réponse de l'ACOSS du 29/12/2008)***.

  > *Le professionnel bénéficie à titre professionnel d'un crédit d'impôt famille de 25 % du montant des CESU payés par le compte professionnel (= 2 301 € max X 25 %).* ***Voir n° 5031-b***
  > *A noter qu'un crédit d'impôt à titre personnel est possible et égal à 50 % de la dépense restant à la charge du professionnel, c'est-à-dire : (total payé au salarié à domicile « net + charges sociales » - CESU préfinancé) x 50 %.*

2206 Chèques Vacances

- **a. Exonérations :** L'absence de salarié ne fait pas échec à l'attribution de chèques vacances pour le professionnel libéral.
  Les services de BERCY ont répondu à l'une de nos questions à ce sujet (28/02/2017) en rappelant aussi les modalités de déduction du revenu des chèques-vacances attribués à l'exploitant. Le système de déduction est similaire à celui pratiqué pour les CESU et commenté au ***§ 130 du BOI-BIC-CHG-40-50-10*** + **n° 2205**.

- **b. Traitement fiscal :** L'attribution de chèques vacances pour l'exploitant est déductible du revenu professionnel dans la limite d'un SMIC mensuel sur la base de 35H (1 709 € en 2023 et 1 603 € en 2022) ***Article L.411-5 du Code du Tourisme***.
  Attention : Plafond social inférieur **(voir c.)**

  > *Pour l'appréciation du seuil pour les salariés :* ***BOI-RSA-CHAMP-20-50-30 § 310 et s.***

- **c. Traitement social :** Les chèques vacances sont exonérés de cotisations (hors CSG/CRDS), dans la limite de 30 % du SMIC mensuel sur la base de 35H (513 € en 2023 et 481 € en 2022). L'assiette des cotisations et contributions sociales est définie par l'***Article L.411-9 du Code du Tourisme.***

Exemple :
Un professionnel s'attribue, en 2023, 1 000 € de chèques vacances (plafond au niveau social), il convient de :
Déduire en ligne 30 « Autres Frais Divers de Gestion » : 1 000 €
Réintégrer 1 000 € en ligne 36 « Divers à réintégrer »
Déduire à nouveau 1 000 € du bénéfice AVANT report sur la 2042-C-PRO (sans pouvoir constituer un déficit)…

Sur la déclaration de revenus professionnels aux organismes sociaux, il convient de soumettre ces sommes uniquement à la CSG/CRDS (Plafond de 513 € en 2023) en les indiquant en case « Charges sociales personnelles obligatoires », tout comme des abondements de l'employeur sur son PEE/PERCO.

A noter qu'il peut-être judicieux pour un professionnel, non imposable à l'impôt sur le revenu, de s'octroyer 513 € de chèques vacances pour 2023 (plafond au niveau social), permettant ainsi de diminuer son bénéfice social sans impacter son impôt.

I - FRAIS FINANCIERS (Ligne 31)
BOI-BNC-BASE-40-60-70

Sont déductibles, de manière générale, les frais bancaires (frais de tenue de compte, frais de virement et d'envoi de chéquier), les intérêts d'emprunt et les agios.

2208 Les intérêts d'emprunt

- **a. Charges de propriété :** Les intérêts d'emprunt constituent une charge de propriété et ne sont déductibles que si le bien financé est inscrit à l'actif professionnel.
  Les intérêts d'un emprunt contracté pour faire face à des investissements professionnels inscrits dans le tableau des immobilisations sont toujours et entièrement déductibles sur la déclaration fiscale professionnelle quelle que soit la situation ultérieure du compte de l'exploitant, et ce, même si celui-ci a été rendu négatif à cause de prélèvements dudit exploitant ***(CE n° 79445 du 30/11/1992)***.

  > *Sont également admis en déduction les intérêts des emprunts finançant les dépenses d'installation.*

  Les intérêts d'un emprunt étudiant pour financer ses études ne sont donc pas déductibles. L'emprunt est qualifié comme un emprunt de trésorerie finançant ses études et non ses immobilisations liées à son activité professionnelle.

- **b. Immeubles en cours de construction :** Les intérêts d'un emprunt finançant un immeuble professionnel en cours de construction ne sont normalement pas déductibles (l'immeuble ne pouvant pas être inscrit au registre des immobilisations), SAUF s'il est pris l'engagement (écrit) de le porter à l'actif professionnel non commercial dès l'achèvement, et de faire figurer, en immobilisations, les coûts de l'immeuble au 31 Décembre de chaque année précédant son achèvement ***(Rép. Lequiller - AN - 16/8/1999)***.

- **c. Droits et parts sociales :** Les intérêts d'emprunts contractés pour l'acquisition de biens (droit de présentation de clientèle …) par une entreprise individuelle restent déductibles dans le cadre d'un apport en société de ces biens, rémunéré par l'attribution de parts ***(CE n°287364 du 17/7/2007)***.
  Les droits ou parts sociales détenus par les personnes physiques dans les sociétés de personnes, dont les bénéfices sont taxés à l'impôt sur le revenu, sont considérés comme des éléments de l'actif personnel affectés à l'exercice de la profession distincts de ceux de l'actif social. Dès lors, les intérêts de l'emprunt contracté par un associé pour l'acquisition de ses parts sociales constituent des charges déductibles de la quote-part du bénéfice lui revenant.

> *Lorsqu'un emprunt est souscrit pour **l'acquisition de parts sociales** et pour la **souscription de contrats d'assurance-vie** venant en garantie du remboursement dudit emprunt, seule la quote-part des intérêts d'emprunt liés à l'acquisition des parts sociales (prix d'acquisition proprement dit des parts + frais d'acquisition tels que les frais d'acte et d'enregistrement) est déductible **(CAA Bordeaux n°06-826 du 25/3/2008)**. La fraction de l'emprunt affecté à un autre usage tel que la souscription de contrats d'assurance-vie n'est pas déductible.*
>
> *Les frais financiers afférents à des emprunts souscrits par une SDF, pour permettre aux associés de rembourser ceux qu'ils ont eux-mêmes contractés pour l'acquisition de leurs parts sociales, ne peuvent être déduits ni du résultat de la société, ni de la quote-part de bénéfice imposable entre les mains des associés **(Tribunal Administratif de Paris n° 01-18994 du 22/5/2007)**.*

- **d. Cessation d'activité :** Les intérêts des emprunts professionnels payés APRÈS la cessation d'activité ne revêtent plus de caractère professionnel, et ne sont donc plus déductibles ***(CE n° 267088 du 5/10/2005)***.

- **e. Prélèvements de l'exploitant :** L'Administration Fiscale peut remettre en cause la déduction des frais financiers rattachés à un emprunt contracté pour compenser des prélèvements excessifs de l'exploitant.

2209 **Les agios bancaires**

La part des agios bancaires se rattachant à l'exercice de l'activité est déductible.

- **a. Dépenses mixtes :** Lorsque le paiement des agios revêt le caractère d'une dépense mixte (découvert nécessité à la fois par le paiement des dépenses professionnelles et par les prélèvements personnels), il appartient au professionnel libéral de déterminer la part des agios se rapportant à l'activité professionnelle ***(CE n° 248589 du 18/2/2004)***.

- **b. Répartition des agios :** L'Administration Fiscale a déjà soumis une méthodologie de répartition des agios, entre leur part déductible et leur part non déductible, applicable en cas de prélèvements personnels supérieurs au résultat disponible (bénéfice) :

$$\text{Part déductible des agios} = \text{Agios} \times \frac{\text{Volume total des dépenses professionnelles déduites}}{\text{Volume des décaissements totaux}}$$

(Dépenses professionnelles + Prélèvements personnels)

Conseil d'ARCOLIB : Nous préconisons une réintégration de la part non déductible des agios en ligne 36 de la 2035 B **(n° 2155-c.)**.

J - PERTES DIVERSES (Ligne 32)

2210 **Principe**

En principe, les pertes sont déductibles si elles correspondent à un risque lié à l'exercice normal de la profession, c'est-à-dire lorsqu'elles proviennent d'opérations licites.
En revanche, les pertes ne sont pas déductibles lorsqu'elles sont la conséquence d'opérations illicites ou de manquements graves et répétés aux obligations déontologiques ou professionnelles du contribuable.

2211 **Pertes diverses déductibles**

- **a. Détournements de fonds :** Sont déductibles, les détournements ou malversations commis par un employé sous réserve qu'ils s'inscrivent dans le cadre des risques liés à l'exercice de la profession. Dès lors, les malversations ne doivent pas avoir été facilitées par la carence de l'employeur dans les contrôles qu'il est tenu d'effectuer notamment par un examen des relevés de comptes ***(BOI-BNC-BASE-40-10 § 450, CE n° 291049 du 5/10/2007 et CE n°8233 du 20/12/1978)***.

- **b. Abandon de créances :** Sont admises en déduction, les pertes résultant d'un abandon de créance ***(CE n°65423 du 1/7/1987)***.

- **c. Agents d'assurances :** Le montant des quittances impayées aux agents d'assurances peut venir en déduction du résultat. En effet, cette déduction est autorisée l'année au cours de laquelle celles-ci ont été portées au débit du compte de l'agent par la compagnie, à condition que ce dernier incorpore à ses recettes imposables le montant des quittances récupérées sur les clients l'année du recouvrement. L'agent a également pour obligation de joindre en annexe à sa déclaration annuelle un état comportant la liste nominative des quittances impayées ***(BOI-BNC-BASE-40-10 § 490 à 510)***.
  Est également déductible, pour les agents d'assurances, l'achat à un confrère de contrats individuels. En effet, ces achats de contrats réalisés à l'occasion du changement de domicile des clients ne constituent pas un transfert de clientèle mais relève de la gestion normale de son portefeuille. Par suite, ces sommes constituent des recettes imposables pour l'agent indemnisé, et des frais déductibles pour l'autre agent ***(BOI-BNC-BASE-30-10 § 130)***.

2212 **Pertes diverses non déductibles**

- **a. Pénalités** : Les pénalités ou sanctions fiscales et sociales ne peuvent pas être admises en déduction ***(Réponse BERCY du 12/09/14 et BOI-BNC-BASE-40-60-50-20 § 10)***. De même, les **amendes** pour non respect du **code de la route** ne peuvent pas donner lieu à déduction.

  Cependant, les pénalités contractuelles (intérêts dus à un fournisseur en cas de retard de paiement) sont déductibles si elles ne sanctionnent pas des manquements aux obligations légales ***(BOI-BIC-CHG-60-20-20 § 40)***.

- **b. Vols de fonds :** Les pertes résultant de vols de fonds ne sont pas déductibles étant donné qu'elles ne sont pas considérées comme des dépenses nécessitées par l'exercice de la profession ***(Rép. GUERNEZ - AN - 20/2/1963 et BOI-BNC-BASE-40-10 § 180 à 200)***. Il est par contre possible de prendre en compte, sous certaines conditions, les pertes subies à l'occasion du vol de matériels professionnels.

- **c. Concurrence déloyale :** N'est pas déductible, l'indemnité versée en raison d'une condamnation pour concurrence déloyale ***(CAA Bordeaux n°12BX00880 du 1/4/2014)***.

- **d. Notaires :** Ne sont pas admises en déduction **:**
  - Les opérations qui ne relèvent pas de l'exercice de la profession.

    > *L'octroi de prêts par un notaire sur ses fonds personnels ne constitue pas une activité relevant normalement de sa profession et la perte résultant du non-remboursement d'un prêt de cette nature, accordée à un client, ne peut être regardée comme une charge professionnelle déductible des recettes pour la détermination du bénéfice de l'intéressé* ***(BOI-BNC-BASE-40-10 § 130)***.

  - la perte subie par un notaire du fait de chèques reçus sans provision faisant suite à une pratique et une prise de risque anormale en l'occurrence, échange de chèques ***(BOI-BNC-BASE-40-10 § 130)***.
  - les indemnités versées par un notaire pour réparation du manquement à ses obligations professionnelles. La circonstance que la faute commise ne soit pas intentionnelle ne peut en aucun cas remettre en cause le caractère non déductible de ces pertes ***(CAA Bordeaux n° 99-1502 du 23/4/2003)***.
  - les pertes pour un notaire condamné, suite à des opérations d'entremise portant sur la réalisation de prêts hypothécaires, à rembourser aux prêteurs les sommes normalement dues par des emprunteurs dans l'incapacité de s'acquitter de leur dette. Ledit remboursement ne peut être admis en déduction des recettes imposables du notaire lorsqu'il peut être établi que ce dernier a manqué de façon grave et intentionnelle à ses obligations ***(CE n° 123627 du 13/11/1996)***.

SECTION N° 3 DÉDUCTIONS EXTRA-COMPTABLES - 2035-B

2215 **Divers à déduire (Ligne 43)**

Doivent notamment être portés sur cette ligne :

- Les 2/3 des Plus-values à court terme bénéficiant de l'étalement sur 3 ans **(n° 2604-b.)**,
- La part non-imposable des plus-values, lorsque la totalité est portée en ligne 35 (quote-part privée, part exonérée,...).
- La part des Moins-value à long terme imputable sur le résultat en cas de cessation d'activité **(n° 2610)**,
- L'abattement pour frais de 30 % des inventeurs **(n° 2305)**,
- La TVA afférente aux recettes brutes N-1 pour les professionnels qui sont passés en N à une comptabilité HT **(n° 2016)**,
- L'insuffisance de versements SCM en N-1 **(n° 1867)**,
- L'exonération sur le bénéfice "zone franche urbaine" **(n° 2220 et s.)**,
- L'exonération sur le bénéfice "entreprise nouvelle" **(n° 2240 et s.)**,
- L'exonération au titre de la Permanence des soins des médecins **(n° 2250 et s.)**,

- Abattement "jeunes artistes" **(n° 2260 et s.)**,
- Médecins conventionnés du secteur 1 - Forfait 2 % **(n° 2270 et s.)**, Abattement 3% **(n°2282 et s.)**
- Installation d'un médecin remplaçant **(n° 2280 et s.)**,
- Le cumul des abattements de 2 %, 3 % et groupe III **(n° 2290 et s.)**,
- L'Abondement pour l'épargne salariale **(n° 2301)**.

2216 **Règle de « minimis » (Ligne 43) - Règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission du 18/12/2013**

Décidée par l'UE pour encadrer le fonctionnement des aides aux entreprises, la règle de minimis prévoit qu'une même entreprise ne peut bénéficier que de 200 000 € d'aides dites de minimis sur une période de 3 exercices fiscaux.
Les exonérations ZFU et ZRR sont soumises à cette limitation.

- **a. Période :** La période de 3 exercices fiscaux est calculée de manière glissante. La période doit donc comprendre l'exercice fiscal en cours, ainsi que les 2 exercices fiscaux précédents.

- **b. Plafond :** Le plafond de 200 000 € est un plafond d'impôt sur le revenu qui ne doit pas être dépassé, même par une seule aide. Le cumul des aides de minimis perçues par une entreprise doit donc toujours rester inférieur à 200 000 € sur une période « glissante » de trois exercices fiscaux.
  Lorsqu'une aide aboutit au dépassement de ce plafond, celle-ci ne peut pas être accordée.
  Ce plafond de 200 000 € tient compte de l'ensemble des aides de minimis déjà obtenues par l'entreprise, quelle qu'en soit la forme : aides fiscales, subventions...

A - EXONÉRATION SUR LE BÉNÉFICE « ZONE FRANCHE URBAINE » (Ligne 43 - Rubrique CS)

Article 44 Octies du CGI et 44 Octies A du CGI

2220 **Principe**

Les bénéfices provenant des activités professionnelles implantées dans une ZFU peuvent être exonérés d'impôt sur le revenu pendant une première période puis faire l'objet d'un abattement dégressif pendant une seconde.
La période d'exonération démarre le premier jour du mois du début d'activité dans la zone.
Carte des ZFU disponible sur : http://sig.ville.gouv.fr/Atlas/ZFU/

2221 **Bénéficiaires**

Sont concernées par ce dispositif :
- Les entreprises créées entre le 1/1/2006 et le 31/12/2023
- Les entreprises implantées à la date du 1/1/2006 dans une ZFU de troisième génération.

- **a. Forme :** L'entreprise bénéficiaire peut exercer son activité sous la forme d'une entreprise individuelle, d'une EIRL, d'une société de personnes ou d'une société soumise à l'IS.

- **b. Implantation en ZFU :** Pour les activités implantées en ZFU, le contribuable doit disposer dans la zone d'une implantation susceptible de générer des bénéfices professionnels (bureau, cabinet, atelier…) et y exercer une activité **effective** (réalisation de prestations, réception de clientèle).

- **c. Remplaçants ou collaborateurs :** Le lieu d'implantation du titulaire ou du remplacé détermine l'application du régime d'exonération pour le collaborateur ou le remplaçant.
  Dans le cas de collaborations ou de remplacements réalisés avec des titulaires hors zone, et des titulaires en zone, il convient de n'exonérer que les **BÉNÉFICES** réalisés en ZFU. Dans cette situation, la réalisation d'un compte de résultat différencié (notamment par des sous divisions de comptes) s'avère nécessaire pour la prise en compte des encaissements et décaissements réalisés en zone (possibilité d'évaluation au prorata des recettes : *(BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20 § 400 à 430)*.

- **d. Activités non sédentaires :** L'exonération ZFU au prorata des recettes « En zone » ne s'applique qu'aux activités sédentaires exercées en des lieux distincts.
  De fait, les professionnels exerçant une activité non sédentaire en ZFU doivent réaliser au moins 25 % de leur chiffre d'affaires ou employer au moins un salarié sédentaire en zone pour continuer de bénéficier de l'exonération ZFU sans qu'aucun prorata en fonction des recettes ne soit appliqué. Si aucun des critères indiquées ne peut être invoqué par le professionnel, il ne peut se prévaloir du régime ZFU *(BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20 § 280)*.

- **e. Micro-BNC :** L'exonération ZFU est applicable aux contribuables relevant du régime spécial de la micro-entreprise. *(BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-40 § 20).*

- **f. Médecin en SCM de type « SOS Médecins » :** Pour bénéficier de l'exonération sur le bénéfice pour implantation en « Zone Franche Urbain », un médecin faisant partie d'une Société Civile de Moyens de type « SOS médecins », doit s'assurer que l'intégralité de la partie administrative de l'activité du cabinet soit réalisée dans les locaux de la Société Civile de Moyens située en ZFU.

Le centre de régulation des appels doit être tenu par un ou plusieurs agents salariés de la Société Civile de Moyens.
Si le centre de régulation des appels est confié à des sous-traitants implantés hors zone, le médecin ne peut alors pas bénéficier de l'exonération sur le bénéfice pour implantation en « Zone Franche Urbaine ». ***(Réponse DAVID n°10476 - AN - 18/12/2018).***

2222 Conditions tenant à la taille de l'entreprise

- **a. Effectif :** Pour bénéficier du dispositif, l'entreprise doit compter **au plus** 50 salariés à la date de début d'activité dans la zone.

- **b. Chiffre d'affaires :** L'entreprise doit réaliser un chiffre d'affaires ou un total de bilan inférieur à 10 Millions d'euros.

Les ZFU de 1ère génération ne sont pas concernées par les conditions tenant à la taille de l'entreprise.

2223 Conditions tenant à l'effectif salarié

Aucune condition liée à l'effectif salarié n'a été prévue pour les entreprises créées ou implantées avant le 31/12/2011.

Concernant l'exonération dégressive des entreprises créées ou implantées avant le 1/1/2006 employant plus de 5 salariés : **n° 2224-a.**

- **a. Entreprises créées ou implantées du 1/1/2012 au 31/12/2014 :** Pour les entreprises employant **au moins** un salarié, le bénéfice de l'exonération ZFU est subordonné au bénéfice de l'exonération sociale prévue à l'***Article 12 de la Loi n° 96-987 du 14/11/1996***.

  *Les entreprises ayant créé des activités en ZFU-TE entre le 1/1/2012 et le 31/12/2014 mais qui n'emploient **aucun salarié** bénéficient de l'exonération d'impôt sur les bénéfices sans faire application de cette condition, sous réserve qu'elles remplissent toutes les autres conditions requises.*

- **b. Entreprises créées du 1/1/2015 au 31/12/2015 :** Pour les entreprises ayant un effectif salarié, le bénéfice de l'exonération est subordonné à l'une ou l'autre des conditions suivantes :
  - au moins 50 % des salariés en CDI ou en CDD de 12 mois minimum résidant en ZFU-TE ou en QPV de l'unité urbaine dans laquelle est située la ZFU-TE,

  OU
  - au moins 50 % des salariés embauchés à compter du 1/1/2015 en CDI ou en CDD d'au moins 12 mois résidant en ZFU-TE

  Le respect de l'une des deux conditions n'est apprécié qu'à partir du second salarié employé ou embauché.
  Une entreprise s'implantant dans une ZFU-TE et n'employant qu'un salarié qui ne réside pas dans une ZFU-TE ou dans un QPV pourra donc bénéficier du régime d'exonération. De même, les entreprises qui créent des activités en ZFU-TE à compter du 1/1/2015 mais qui n'emploient aucun salarié bénéficient de l'exonération sans faire application de la clause d'emploi ou d'embauche, sous réserve qu'elles remplissent toutes les autres conditions requises. La clause ne s'appliquera à ces entreprises qu'à compter du deuxième salarié embauché.

- **c. Entreprises créées à compter du 1/1/2016 :** Les créations n'ouvrent droit à l'exonération que si elles interviennent dans une ZFU-TE située sur un territoire où s'applique, au 1er janvier de l'année d'implantation, un contrat de ville prévu à l'***Article 6 de la Loi n° 2014-173 du 21/2/2014***. Par ailleurs, les conditions tenant à l'effectif salarié pour les entreprises créées à partir du 1/1/2015 demeurent applicables **(n° 2223-b.)**.

2224 Détermination des exonérations

- **a. Entreprises créées ou implantées avant le 1/1/2006 :** Il convient de distinguer les entreprises employant moins de 5 salariés de celles en employant plus.

  - Pour les entreprises employant moins de 5 salariés, l'exonération du bénéfice est de :
    - 100 % pendant les 5 premières années (périodes de 12 mois à compter de l'implantation en ZFU)
    - 60 % de la 6ème à la 10ème année
    - 40 % les 11ème et 12ème années
    - 20 % les 13ème et 14ème années

- Pour les entreprises employant plus de 5 salariés, l'exonération du bénéfice est de :
  - 100 % pendant les 5 premières années (périodes de 12 mois à compter de l'implantation en ZFU)
  - 60 % la 6ème année
  - 40 % la 7ème année
  - 20 % la 8ème année

- **b. Entreprises créées ou implantées du 1/1/2006 au 31/12/14 :**
  - 100 % pendant les 5 premières années (périodes de 12 mois à compter de l'implantation en ZFU)
  - 60 % de la 6ème à la 10ème année
  - 40 % les 11ème et 12ème années
  - 20 % les 13ème et 14ème années

- **c. Entreprises créées ou implantées à compter du 1/1/2015 :**
  - 100 % pendant les 5 premières années (périodes de 12 mois à compter de l'implantation en ZFU)
  - 60 % la 6ème année
  - 40 % la 7ème année
  - 20 % la 8ème année

2225 **Plafonds d'exonération**

- **a. Entreprises créées ou implantées avant le 1/1/2006 :** Le plafond annuel d'exonération applicable est de **61 000 €**.

- **b. Entreprises créées ou implantées du 1/1/2006 au 31/12/2014 :** Le plafond annuel d'exonération applicable est de **100 000 €**. Ce plafond peut-être majoré de **5 000 €** par salarié embauché :
  - à compter du 1/1/2006,
  - domicilié en ZUS, QPV ou en ZFU-TE,
  - à temps plein,
  - depuis au moins 6 mois.

- **c. Entreprises créées ou implantées à compter du 1/1/2015 :** Le plafond annuel d'exonération applicable est de **50 000 €**. Ce plafond peut-être majoré de **5 000 €** par salarié embauché :
  - à compter du 1/1/2015,
  - domicilié en QPV ou en ZFU-TE,
  - à temps plein,
  - depuis au moins 6 mois.

- **d. Sociétés de personnes :** Le plafond d'exonération est applicable à chaque associé. Dans la situation d'une société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes, le plafond d'exonération s'applique aux revenus de chacun de ses membres (y compris si certains d'entre eux sont soumis à une imposition commune). Il est précisé que les autres modalités d'application du régime sont appréciées au niveau de la société de personnes, comme la localisation en zone (y compris la mise en œuvre des deux critères d'implantation pour les activités non sédentaires), le calcul du bénéfice provenant des activités implantées en zone ou la détermination de la période d'exonération dégressive.
  En pratique, la dernière partie de la fiche de calcul intitulée « récapitulatif », figurant au ***BOI-FORM-000072***, doit être remplie par la société pour chacun des associés.

- **e. Exonération dégressive :** Le plafonnement s'applique sur le bénéfice **après** application des abattements dégressifs.

- **f. Transfert ou reprise d'une activité exercée en ZFU n'ayant pas bénéficie du régime des ZFU** : lorsque les activités sont transférées, initialement exercées au sein d'une autre ZFU, elles imposent de déduire de cette durée d'exonération celle pendant laquelle les activités exercées dans cette autre zone ont déjà fait l'objet d'une exonération.
  En revanche, lorsque les activités transférées étaient initialement en dehors d'une ZFU, l'exonération s'applique pour l'en semble de la durée des 60 mois à compter du transfert en ZFU.
  Egalement, la reprise d'activité exercée sur le même site n'entraine l'application de l'exonération totale que pour la durée restant à courir après déduction de la durée d'exonération déjà écoulée ***(CE n° 436048 du 4/11/2020).***

2226 **Obligations déclaratives**

- **a. Entreprises déjà implantées en ZFU-TE au 1/1/2012 :** Un état à joindre à la déclaration de résultat conforme au modèle établi par l'Administration : ***BOI-FORM-000072*** (éléments nécessaires à la détermination du bénéfice ouvrant droit à l'exonération).

- **b. Entreprises ayant créé leur activité en ZFU-TE du 1/1/2012 au 31/12/2014 :**
  - Un état à joindre à la déclaration de résultat conforme au modèle établi par l'Administration : ***BOI-FORM-000072*** (éléments nécessaires à la détermination du bénéfice ouvrant droit à l'exonération)
  - Une fiche de calcul complémentaire ***(BOI-FORM-000032)*** précisant si l'entreprise a bénéficié ou non de l'exonération sociale.

- **c. Entreprises qui créent leur activité à compter du 1/1/2015 :**
  - Un état à joindre à la déclaration de résultat conforme au modèle établi par l'Administration : ***BOI-FORM-000072*** (éléments nécessaires à la détermination du bénéfice ouvrant droit à l'exonération)
  - Une fiche de calcul complémentaire ***(BOI-FORM-000032)*** précisant :
    - Le nombre de salariés employés et embauchés dans chaque ZFU-TE où l'entreprise est implantée
    - Le nombre de salariés qui peuvent être considérés comme résidant dans une ZFU-TE ou en QPV de l'unité urbaine dans laquelle est située la ZFU-TE d'implantation de l'entreprise.

IMPORTANT - *Le professionnel qui ne déclare pas ses résultats dans les délais légaux est exclu du régime de faveur ZFU. En effet, le manquement aux obligations déclaratives en matière de résultats (**Art. 53 A et 175 du CGI**) entraîne l'exclusion du bénéfice de ce régime d'exonération.*
Cette exclusion semble également transposable à l'exonération ZRR **(n° 2240 s.)**.
CAA Bordeaux n°15BX01341 du 13/11/2017

2227 Tableau récapitulatif

Date de création ou d'implantation	Forme et régime d'imposition	Taille de l'entreprise	Effectif salarié	Exonération	Plafond
Avant le 1/1/2006 *Art. 44 octies du CGI*	**Forme** • Entreprise individuelle • EIRL / EI • Société de personnes • Sociétés à l'IS **Régime d'imposition** Réel ou Micro	**Effectif** au plus 50 salariés à la date de début d'activité dans la ZFU **Chiffre d'affaires** < 10 millions d'euros **(sauf pour les ZFU de 1ère génération pour lesquelles aucune condition relative à la taille n'est requise)**	**NC**	**Exonération totale :** 5 premières années **Exonération dégressive :** - 5 salariés : • 5 ans : 60 % • 2 ans : 40 % • 2 ans : 20 % + 5 salariés : • 1 an : 60 % • 1 an : 40 % • 1 an : 20 %	**61 000 €**
Du 1/1/2006 au 31/12/2011 *Art. 44 octies A du CGI*			**NC**	**Exonération totale :** 5 premières années **Exonération dégressive :** • 5 ans : 60 % • 2 ans : 40 % • 2 ans : 20 %	**100 000 €** **+ 5 000 €** par salarié embauché : • à compter du 1/1/2006, • domicilié en ZUS, QPV ou en ZFU-TE, • à temps plein, • depuis au moins 6 mois.
Du 1/1/2012 au 31/12/2014 *Art. 44 octies A du CGI*			**Aucun salarié - NC** **Présence de salariés** Bénéfice de l'exonération sociale		
Depuis le 1/1/2015 (1) *Art. 44 octies A du CGI*			**Effectif de l'entreprise** • Au moins 50 % des salariés en CDI ou en CDD de 12 mois minimum résidant en ZFU-TE ou en QPV de l'unité urbaine dans laquelle est située la ZFU-TE, **OU** • au moins 50 % des salariés embauchés à compter du 1/1/2015 en CDI ou en CDD d'au moins 12 mois résidant en ZFU-TE	**Exonération totale :** 5 premières années **Exonération dégressive :** • 1 an : 60 % • 1 an : 40 % • 1 an : 20 %	**50 000 €** **+ 5 000 €** par salarié embauché : • à compter du 1/1/2015, • domicilié en QPV ou en ZFU-TE, • à temps plein, • depuis au moins 6 mois.

(1) À compter du 1/1/2016, les créations n'ouvrent droit à l'exonération que si elles interviennent dans une ZFU-TE située sur un territoire où s'applique, au 1er janvier de l'année d'implantation, un contrat de ville prévu à l'***Article 6 de la Loi n° 2014-173 du 21/2/2014***.

2228 Présentation de la 2035

Exemple :
Un professionnel libéral exerçant une activité BNC s'est installé dans une ZFU le 1/7/N.

L'exonération sur le bénéfice sera alors calculée comme suit :
- Du 1/7/N au 30/06/N+5 : exonération = 100 %
- Du 1/7/N+5 au 30/06/N+10 : exonération = 60 %
- Du 1/7/N+10 au 30/06/N+12 : exonération = 40 %
- Du 1/7/N+12 au 30/06/N+14 : exonération = 20 %

Pour N+8, le professionnel peut donc bénéficier d'une exonération égale à **60 %**

Le bénéfice avant exonération s'élève à 42 083 €. L'exonération est donc de : 42 083 x 60 % = **25 250 €**

- **a. Première page :**

RÉCAPITULATION DES ÉLÉMENTS D'IMPOSITION (Ces résultats sont à reporter sur la déclaration de revenus n° 2042)
voir renvois à la notice

1- Résultat fiscal (report des lignes 46 ou 47 de l'annexe 2035 B) Bénéfice :	16 833	Déficit :	
Revenus de capitaux mobiliers (y compris les crédits d'impôt) 21			
2- Plus-values 6 à long terme imposable au taux de 16 %		à long terme exonérées (art. 238 *quindecies* du CGI)		à long terme dont l'imposition est différée de 2 ans (art.39 *quindecies* 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 6 et 21 pratiqués (cocher la case ci-dessous correspondant à votre situation)	Sur le bénéfice : 25 250	Sur les plus-values à long terme imposables au taux de 16 % :...	
Entreprise nouvelle, art. 44 *sexies* : ..... ☐	Activité exercée en zone franche urbaine art. 44 *octies* ou art. 44 *octies* A:..... X	Autres dispositifs : ... ☐	Date de création (ou d'entrée) dans un des régimes visés ci-avant : ..... 0 1 0 7 N
Entreprise nouvelle, art. 44 *quindecies* : ..... ☐			
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 :.....	

- **b. 2035-B :**

4 DÉTERMINATION DU RÉSULTAT								
34	Excédent (ligne 7 - ligne 33)					CA	42 083
35	Plues-values à court terme 16					CB	
36	Divers à réintéger 17					CC	
37	Bénéfice Sté civile de moyens 18					CD	
38	**TOTAL** (lignes 34 à 37).....					CE	42 083
39	**Insuffisance (ligne 33 - ligne 7)**					CF	
40	Frais d'établissement 19					CG	
41	Donation aux amortissements 20					CH	
42	Moins-values à court terme					CK	
43	21 Divers à déduire	dont exonération sur le bénéfice « zone franche urbaine »	CS	25 250	dont exonération sur le bénéfice « pôle de compétivité »	AX		CL	25 250
		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 18					CM	
45	**TOTAL** (lignes 39 à 44)					CN	25 250
46	Bénéfice (ligne 38 - ligne 45)					CP	16 833
47	Déficit (ligne 45 - ligne 38)					CR	

2229 **Sortie du régime**

Il est précisé que l'entreprise perd le bénéfice des avantages dès lors qu'elle ne remplit plus les conditions d'application du régime, sans qu'il y ait lieu de remettre en cause les avantages obtenus précédemment.
De ce fait, l'exonération prévue par le dispositif s'appliquera au prorata des recettes réalisées en Zone Franche Urbaine.

B - EXONÉRATION SUR LE BÉNÉFICE « ENTREPRISE NOUVELLE » (Ligne 43 - Rubrique AW)
Articles 44 quindecies et sexies du CGI

2240 **Principe**

Les bénéfices provenant des activités professionnelles (entreprises nouvelles ou reprises avant le 31 Décembre 2023) implantées dans une ZRR peuvent être exonérés d'impôt sur le revenu pendant une première période puis faire l'objet d'un abattement dégressif pendant une seconde période.

L'entreprise doit être placée sous un régime réel d'imposition (Déclaration n°2035) pendant toute la durée d'application du régime. Les micro-entrepreneurs ne peuvent donc pas en bénéficier. ***BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-10 § 110 + BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-10 § 50).***
Par ailleurs, la déclaration de résultat doit être déposée dans les délais légaux - ***Voir en ce sens, une décision relative au régime ZFU de la CAA de Bordeaux du 13/11/2017 (n°15BX01341).***

Sont exclus du bénéfice du régime ZRR, à compter du 1er janvier 2019, les entreprises créées ou reprises dans les DOM. Sous réserve d'en satisfaire les conditions, ces entreprises peuvent prétendre au régime des zone franches d'activité nouvelle génération (ZFANG), toutefois non applicables pour les **activités libérales** ***(BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-10 § 210 et BOI-BIC-CHAMP-80-10-85 § 60).***

2241 **Entreprises BNC créées entre le 1/1/2007 et le 31/12/2010**
Article 44 sexies du CGI

Le régime était réservé aux entreprises réellement nouvelles (début d'activité).

L'exonération du bénéfice est de :
- 100 % pendant 5 ans (périodes de 12 mois à compter de l'implantation en ZRR) *
- 60 % de la 6ème à la 10ème année
- 40 % les 11ème et 12ème années
- 20 % les 13ème et 14ème années

- La première période d'exonération (100 %) prend fin au terme du 59ème mois suivant celui de la création ou de la reprise d'activité dans la zone.

2242 **Entreprises BNC créées entre le 1/1/2011 et le 31/12/20234**
Article 44 quindecies du CGI

Le régime **n'est pas réservé** aux entreprises réellement nouvelles. Il peut donc s'agir d'une activité déjà existante, transférée en ZRR, à condition que le contribuable n'ait pas bénéficié, au titre d'une ou plusieurs des 5 années précédentes, d'une prime d'aménagement du territoire ou d'un autre régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices.

L'implantation d'un professionnel qui exerçait précédemment son activité hors zone ou dans une autre ZRR doit être vue comme une création, sous réserve qu'aucun des moyens d'exploitation d'une entreprise préexistante ne soit repris, pas même un transfert partiel de patientèle ***(BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-20 § 30).*** **Voir 2245**

L'exonération du bénéfice est de :
- 100 % pendant 5 ans (périodes de 12 mois à compter de l'implantation en ZRR) *
- 75 % la 6ème année
- 50 % la 7ème année
- 25 % la 8ème année

* La première période d'exonération (100 %) prend fin au terme du 59ème mois suivant celui de la création ou de la reprise d'activité dans la zone.

Dès lors qu'elle répond aux critères d'exonération, l'entreprise n'a pas de demande spécifique à faire pour en bénéficier. L'avantage fiscal est automatique après avoir rempli la ligne prévue sur la déclaration N°2035.

2243 **Conditions d'implantation**

Lorsqu'une entreprise exerce une activité non sédentaire réalisée en partie en dehors des zones éligibles, la condition d'implantation est réputée satisfaite dès lors qu'elle réalise au plus 25 % (pour les créations ou reprises d'entreprises entre le 1/1/11 et 31/12/24 - ***Art 44 Quindecies du CGI***) ou 15 % (pour les créations d'entreprises avant 2011 - ***Art 44 Sexies du CGI***) de son chiffre d'affaires en dehors de ces zones. Au-delà, les bénéfices réalisés sont imposés dans les conditions de droit commun en proportion du chiffre d'affaires réalisé en dehors des zones éligibles. La détermination du caractère sédentaire ou non d'une activité s'apprécie au regard de la nature de l'activité et non du lieu d'implantation des moyens d'exploitation ***(CE n° 454426 du 22/7/2022).***
Ces dispositions sont applicables jusqu'au **31/12/2024** ***(Art. 68 de la Loi de Finances N°2021-1900 du 30 Décembre 2021 pour 2022).***
Par ailleurs, il est précisé que l'existence d'un contrat, quelle qu'en soit la dénomination, ayant pour objet d'organiser un partenariat, caractérise l'extension d'une activité préexistante lorsque l'entreprise créée ou reprenant l'activité bénéficie de l'assistance de ce partenaire ***(BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-20 § 110)***. Dans ce dernier cas, et si l'activité de l'entreprise créée prolonge celle d'une activité préexistante, l'exonération n'est pas applicable.

*Mise à jour de l'**Article 1465 A - II du CGI** : L'**Article 27 de la loi 2017-1837 du 30 Décembre 2017*** a ajouté le nouveau critère lié au déclin de la population pour le classement des ZRR, et une nouvelle liste est donc parue.
*Par ailleurs, cette loi précise que l'ensemble des communes sortant du classement ZRR au 1er Juillet 2017 continuent de bénéficier des effets du dispositif pendant une période de transition allant de ce 1er Juillet 2017 au 31 Décembre 2023. Il en va de même pour les communes de montagne **(Arrêté du 16 mars 2017 constatant le classement de communes en ZRR).***

- **a. Remplaçants :** L'exonération est subordonnée à une condition d'implantation exclusive en ZRR. Le respect de cette condition suppose que la direction effective de l'entreprise (siège social), ainsi que l'ensemble de son activité et de ses moyens humains et matériels d'exploitation, soient implantés dans la ZRR.
  → **Les remplaçants ne peuvent donc pas bénéficier de ce dispositif.**

- **b. Collaborateurs :** Par ailleurs, il est précisé que l'existence d'un contrat, quelle qu'en soit la dénomination, ayant pour objet d'organiser un partenariat, caractérise l'extension d'une activité préexistante lorsque l'entreprise créée ou reprenant l'activité bénéficie de l'assistance de ce partenaire ***(BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-20 § 110)***. Dès lors, les collaborateurs étaient exclus de ce dispositif.
  Néanmoins, lorsque cette activité est développée dans le cadre d'un contrat de collaboration, si le contrat prévoit que le collaborateur exerce son activité de façon indépendante et dispose de sa clientèle propre, l'extension d'activités préexistantes ne peut être caractérisée. Il convient alors de reconnaître le caractère nouveau de l'activité et d'appliquer le régime de faveur.
  Par conséquent, au cas d'espèce, si le praticien exerce bien en toute indépendance son activité de collaborateur et s'il remplit l'ensemble des conditions requises, il peut bénéficier du dispositif d'exonération prévu à l'article 44 quindecies du CGI. ***(BOI-RES-000030)***.

  → Il est à noter que les contrats de collaboration libérale conclus pour une durée très courte empêchent, de fait, la constitution d'une patientèle personnelle, et ne peuvent bénéficier de l'exonération.

  ATTENTION : *Une implantation effectuée avant le 1er Juillet 2017 dans une zone nouvellement qualifiée de ZRR au 1er Juillet, ne peut bénéficier de l'exonération.* ***Rep. n°7989 - Assemblée Nationale du 10/07/2018***

- **c. Praticien libéraux exerçant dans des hôpitaux publics :** Les médecins exerçant leur activité libérale dans un hôpital public, ont un lien de dépendance avec l'établissement public (mise à disposition du matériel et des moyens humains, état récapitulatif de leur activité à fournir, principe de clause de non-réinstallation en cas de départ de l'établissement public).
  Dans ce cas, les professions santé ne peuvent pas bénéficier de l'exonération sur le bénéfice pour implantation en ZRR ***(Réponse LAINE n°12698 - AN - 18/12/2018).***

- **d. Reprise par soi-même :** Les médecins exerçant leur profession auprès d'autres praticiens en vertu d'un contrat de collaboration, ayant leur propre plaque professionnelle, s'étant constitué leur propre patientèle et envisageant de s'installer en ZRR tout en gardant leur patientèle précédemment créée, peuvent bénéficier de l'exonération ZRR, considérant qu'il s'agit d'un transfert d'activité et donc d'une 1ère opération de reprise pour le médecin, entreprise individuelle, par lui-même
  (Art. 23 de la Loi de Finances n°2017-1837 du 30 Décembre 2017* modifiant *le b du III de l'Art. 44 Quindecies du CGI).

- **e. Transmission familiale :** Le bénéfice du régime des entreprises implantées dans les zones de revitalisation rurale de l'Article 44 Quindecies du CGI est ouvert aux reprises ou restructurations de sociétés dans le cadre d'une première transmission familiales. L'exclusion porte sur la seconde opération intrafamiliale ***(Art. 18 de la Loi de Finances n°2017-1775 du 28 Décembre 2017).***

2244 Présentation de la 2035

***Exemple** : Un professionnel libéral exerçant une activité BNC s'est installé dans une ZRR le 1/7/N.*

L'exonération sur le bénéfice sera alors calculée comme suit :
- Du 1/7/N au 30/06/N+5 : exonération = 100 %
- Du 1/7/N+5 au 30/06/N+6 : exonération = 75 %
- Du 1/7/N+6au 30/06/N+7 : exonération = 50 %
- Du 1/7/N+7 au 30/06/N+8 : exonération = 25 %

Pour N+4, le professionnel peut donc bénéficier d'une exonération égale à **100 %**
Le bénéfice avant exonération s'élève à 42 083 €. L'exonération est donc de : 42 083 x 100 % = **42 083 €**

- **a. Première page :**

RÉCAPITULATION DES ÉLÉMENTS D'IMPOSITION (Ces résultats sont à reporter sur la déclaration de revenus n° 2042)
voir renvois à la notice

1- Résultat fiscal (report des lignes 46 ou 47 de l'annexe 2035 B) Bénéfice : ..... 0 Déficit : .....

Revenus de capitaux mobiliers (y compris les crédits d'impôt) 21 .....

2- Plus-values C à long terme imposable au taux de 16 % ..... | à long terme exonérées (art. 238 *quindecies* du CGI) ..... | à long terme dont l'imposition est différée de 2 ans (art.39 *quindecies* 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 C et 21 pratiqués (cocher la case ci-dessous correspondant à votre situation) Sur le bénéfice : .... 42 083 Sur les plus-values à long terme imposables au taux de 16 % :....

Entreprise nouvelle, art. 44 *sexies* : ..... ☐ Activité exercée en zone franche urbaine art. 44 *octies* ou art. 44 *octies* A:..... ☐ Autres dispositifs : ... ☐ Date de création (ou d'entrée) dans un des régimes visés ci-avant : ..... 01 07 N

Entreprise nouvelle, art. 44 *quindecies* : X

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 :.....

En cas d'exonération pour les entreprises créées entre le 1/1/2007 et le 31/12/2010, cocher la case correspondante

- **b. 2035-B :**

4 DÉTERM	34	Excédent (ligne 7 - ligne 33)			CA		42 083
	35	Plues-values à court terme 16			CB		
	36	Divers à réintéger 17			CC		
	37	Bénéfice Sté civile de moyens 18			CD		
	38	TOTAL (lignes 34 à 37)			CE		42 083
DU RÉSULTAT	43	21 Divers à déduire : dont exonération sur le bénéfice « zone franche urbaine »	CS		dont exonération sur le bénéfice « pôle de compétitivité »	AX	CL 42 083
		dont exonération sur le bénéfice « entreprise nouvelle »	AW	42 083	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 18					CM
	45	TOTAL (lignes 39 à 44)					CN 42 083
	46	Bénéfice (ligne 38 - ligne 45)					CP 0
	47	Déficit (ligne 45 - ligne 38)					CR

2245 Cas d'exonération
BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-20

Le ***§ 50 du BOI*** cite que *« Les entreprises qui reprennent des activités préexistantes sont également éligibles au régime de faveur, quelles que soient les modalités de cette reprise (acquisition, location-gérance ou simple transfert) ou les modifications pouvant intervenir dans l'activité initiale (changement du mode d'exploitation ou de l'organisation, transfert géographique ou accroissement du potentiel productif) …* »
La reprise d'une activité préexistante est caractérisée par la réunion de trois éléments :
- la nouvelle entreprise est une structure juridiquement nouvelle ;
- l'activité exercée par l'entreprise nouvellement créée doit être identique à celle d'une entreprise préexistante ;
- la nouvelle entreprise reprend en droit ou en fait des moyens d'exploitation d'une entreprise préexistante (clientèle, locaux, matériels, salariés, fonds de commerce, etc.).

Mais, le Conseil d'Etat a jugé que la reprise d'activité s'entend de toute opération au terme de laquelle est reprise la direction effective d'une entreprise existante avec la volonté non équivoque de maintenir la pérennité de cette entreprise.
Il n'est pas nécessaire d'être une structure juridiquement nouvelle ou de racheter plus de 50 % des titres d'une société.
Ce jugement annule les commentaires administratifs du 6 juillet 2016 selon lesquels il convenait d'être juridiquement nouveau ou de racheter plus de 50 % des titres d'une société ***(CE n° 440269 du 16/12/2020).***
De plus, conformément au ***§ 30 du BOI***, lorsqu'une entreprise individuelle s'installe en zone, sans conserver d'autres établissements, sans reprendre d'activités préexistantes et sans transférer de moyens d'exploitation, il est admis qu'il s'agit d'une création d'entreprise.

***Exemple* : Exonération APPLICABLE**
Hypothèse 1 : Je suis remplaçant EN ZRR, et j'achète une patientèle (reprise d'un cabinet) EN ZRR
Hypothèse 2 : Je suis installé HORS ZONE, et suite à un déménagement, j'achète une patientèle EN ZRR.
Hypothèse 3 : Je suis remplaçant EN ZRR puis je crée en intégralité un cabinet EN ZRR
Hypothèse 4 : Je suis installé HORS ZONE puis je crée un cabinet EN ZRR.

Le régime de faveur est également applicable aux plus-values de cession des éléments composant l'actif immobilisé ***(Réponse Ministérielle, JO, débat AN 24/4/1995, question n°22291).***

EN CAS DE DOUTE**, nous vous conseillons tout de même, de vous sécuriser via la procédure au **§ 30 du BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-30,** en effet, une demande écrite auprès de la Direction Départementale des Finances Publiques, peut-être effectuée pour obtenir un accord écrit **(modèle de rescrit disponible sur : www.arcolib.fr - rubrique «Documentation»).

ATTENTION, la Cour Administrative d'Appel a jugé que le régime d'exonération fiscal ZRR n'était pas applicable aux bénéfices qu'un professionnel libéral avait omis de déclarer dans les conditions et délais légaux, quels que soient les motifs de cette omission ***(CAA de Nancy n°19NC03101 du 17/06/2021).***

Par ailleurs, tous les avantages liés à l'exonération de ce régime peuvent être remis en cause si le professionnel quitte la zone avant la fin du délai des 5 ans, sauf cas de force majeure ou de réimplantation dans une autre ZRR ***(BOI-BNC-CHAMP-80-10-10-30 § 410 à 430).***

Exemple : *Il y a quelques années, je me suis installé dans une commune classée en ZRR et cette année, je viens de m'installer dans un nouveau cabinet dans la même commune.*
⇨ L'exonération s'applique jusqu'à son terme. En effet, c'est une simple poursuite de l'activité réalisée dans la ZRR, l'exonération continue de s'appliquer pour la durée restant à courir.
Rep. Pillet n°3319 du 12/07/2018 & Rep. Bricout n°6860- Assemblée Nationale du 10/07/2018

2246 Opérations exclues

L'exonération ne s'applique pas aux créations et aux reprises d'activités dans les 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, des dispositions de l'article 44 sexies du CGI ***(BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-20 § 180).***

L'exonération ne s'applique pas non plus aux remplaçants. (**n° 2243-a)**

2247 Reversement des aides

L'impôt sur les bénéfices dont l'entreprise nouvelle a été dispensée au titre d'une création exclusive dans une ZRR devient immédiatement exigible, à partir de la date à laquelle l'impôt aurait dû être acquitté, lorsque, dans un délai de cinq ans à compter de la date de création de l'entreprise, cette dernière :
- cesse volontairement l'activité créée en ZRR ;
- en la délocalisant dans un territoire n'ayant pas la qualité de ZRR ***(BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-30 § 120).***

Pour ne pas reverser les aides, il faut donc :
- soit un cas de force majeur de ne pas poursuivre l'activité ;
- soit une décision de justice mettant fin à l'entreprise ou la restructurant ;
- soit un déménagement dans une autre ZRR.

C - EXONÉRATION SUR LE BÉNÉFICE « ZONES DÉFICITAIRES EN OFFRE DE SOINS »
(Ligne 43 - Rubrique CI)
Article 151 ter du CGI

Pour les médecins soumis au Micro-BNC, les recettes exonérées sont retranchées du montant des recettes déclarées sur la déclaration d'impôt n°2042. BOI-BNC-CHAMP-10-40-20 § 280

2250 **Principe**
BOI-BNC-CHAMP-10-40-20

L'*article 151 ter du CGI* prévoit l'exonération d'impôt sur le revenu des rémunérations perçues au titre de la permanence des soins par les médecins, ou leurs remplaçants, installés dans une zone rurale ou urbaine déficitaire en offre de soins, à hauteur de 60 jours de permanence par an. Seules la rémunération de l'astreinte et les majorations spécifiques des actes effectués bénéficient de l'exonération. En revanche, les autres actes facturés aux patients lors de la visite à domicile ou de la consultation (visite ou consultation, actes techniques...) n'entrent pas dans le champ de l'exonération *(CAA Bordeaux n°16BX01244 du 6/11/2018)*.

Zones éligibles sur : www.arcolib.fr

2251 **Bénéficiaires**

Pour être exonérés, les médecins doivent être installés dans une des zones définies par la Mission Régionale de Santé en application de l'*article L 162-47 du CSS*.
Les zones, effectives depuis le 1er Janvier 2018, se différencient selon l'importance des difficultés d'accès aux soins et par les moyens mis en œuvre pour remédier aux problèmes de démographie médicale :

- les **« zones d'intervention prioritaire » (ZIP)** qui représentent les territoires les plus durement confrontés au manque de médecins et où les aides incitatives financières sont les plus importantes ;
- les **« zones d'action complémentaire » (ZAC),** moins impactées par le manque de médecins, mais qui nécessitent de mettre en œuvre des moyens pour éviter que la situation ne se détériore ;
- les **« zones de vigilance » (ZV)** qui représente des territoires dans lesquels l'accès à la médecine générale libérale n'est pas aujourd'hui en difficulté immédiate mais qui fait appel à une vigilance particulière pour le moyen terme.

Seules les ZIP bénéficient des aides fiscales de la permanence des soins *(Art. 151 ter du CGI)* en plus des aides des collectivités territoriales et de l'ARS. Les ZAC et les ZV peuvent bénéficier des aides des collectivités territoriales et de l'ARS.

Il est admis que la condition d'exercice dans une zone déficitaire est remplie lorsque le secteur pour lequel le médecin est inscrit au tableau de permanence des soins comprend au moins une zone telles que définies par les missions régionales de santé.
Il appartient donc au médecin de justifier, d'une part, de son inscription au tableau de permanence des soins et, d'autre part, de la présence d'au moins une commune, ou le cas échéant d'une partie d'une commune dans une zone déficitaire en offre de soins dans le secteur pour lequel ce tableau est établi.
L'exonération est également applicable aux revenus des remplaçants de ces médecins.

2252 **Modalités de calcul**

Cette mesure concerne les **rémunérations perçues pour les 60 premiers jours de garde** (ou les 60 jours les plus importants).
Lorsque un médecin effectue un weekend de garde, celui-ci perçoit une **rémunération forfaitaire** spécifique variant de 50 € à 150 € selon les heures et les jours de garde. Cette rémunération versée au praticien, est **exonérée** d'impôt sur le revenu.

Les consultations sont quant à elles majorées des tarifs suivants :

	Visite à domicile	Consultation
Majoration spécifique de nuit (20H-0H)	**46,00 €**	**42,50 €**
Majoration spécifique de milieu de nuit	**55,00 €**	**51,50 €**
Majoration spécifique de dimanche et Jours fériés	**30,00 €**	**26,50 €**

Les consultations et autres actes facturés lors de la permanence restent imposables, seules les **majorations sont exonérées**.

D - EXONÉRATION SUR LE BÉNÉFICE « JEUNES ARTISTES » (Ligne 43 - Rubrique CO)
BOI-BNC-SECT-20-30

2260 **Bénéficiaires**

- **a. Artistes :** Peuvent bénéficier d'un abattement les personnes physiques auteurs ou créateurs d'œuvres d'art plastiques ou graphiques au sens de l'*article 297 A du CGI*, et soumises au régime de la déclaration contrôlée n°2035 (*BOI-BNC-SECT-20-30 § 1*).
  Sont donc exclus du bénéfice de l'abattement les ayants droit ou le conjoint survivant de l'artiste, les personnes qui ont acquis à titre onéreux ou à titre gratuit les œuvres d'art (marchands d'art, galeries, intermédiaires, personnes privées), ainsi que les personnes morales titulaires de droits sur l'œuvre.

- **b. Œuvres :** Il s'agit des œuvres d'art plastiques ou graphiques bénéficiant du taux réduit de TVA.

  Liste au § 40 et 50 du BOI-BNC-SECT-20-30

2261 **Conditions**

L'abattement s'applique **aux activités débutées à compter du 1er Janvier 2006** au titre des cinq premières années d'activité. En pratique, les personnes physiques qui déclarent pour la première fois des revenus perçus à compter du 1er Janvier 2006 provenant de l'exercice d'une activité d'artiste de la création plastique peuvent bénéficier de cet abattement.

*Cette exonération ne peut pas être cumulée avec le bénéfice du dispositif prévu à l'**article 100 bis du CGI**.*

2262 **Montant**

Les artistes concernés, déclarant leurs revenus **selon le régime de la déclaration contrôlée**, bénéficient d'un abattement de **50 %** sur leur bénéfice imposable. Cet abattement est plafonné à **50 000 €** par an.

2263 **Déduction fiscale**

L'abattement calculé doit être porté en ligne 43 « Divers à déduire » et doit être reporté en case CO « dont exonération sur le bénéfice jeunes artistes ».

*Sur la déclaration n° 2042-C Pro, les intéressés sont tenus de reporter le montant du bénéfice imposable après application de l'abattement en rubrique 5 QC ou 5 RC **ET** d'indiquer le montant de l'abattement en rubrique 5 QL ou 5 RL.*
En effet, le montant de l'abattement est retenu pour le calcul du revenu fiscal de référence et le plafond de déductibilité de l'épargne retraite.

E - MÉDECINS CONVENTIONNÉS DE SECTEUR 1 - FORFAIT 2 % (Ligne 43 - Rubrique CQ)

2270 **Principe**

Les Médecins qui relèvent, au titre de la convention médicale, du secteur 1, ont la faculté de substituer la déduction d'un forfait aux frais réels de représentation, réception, prospection, cadeaux professionnels, petits déplacements, recherche et blanchissage.
Ce forfait s'élève à 2 % des recettes annuelles du praticien.

2271 **Bénéficiaires**

Seuls les Médecins installés et collaborateurs relevant du secteur 1 peuvent bénéficier de ce forfait. Par conséquent, les médecins remplaçants, qu'ils soient thésés ou non, en sont exclus. La situation d'un remplacement du Médecin lui-même conventionné est donc sans incidence.
Les sociétés constituées sous la forme de sociétés de personnes peuvent également bénéficier de cette déduction forfaitaire. Dans ce cas, la déduction s'effectue au niveau de la société.
L'abattement étant réservé aux professionnels soumis au régime de la déclaration contrôlée, les sociétés de capitaux ne peuvent donc pas l'appliquer (par exemple : SELARL à l'IS).

*L'abattement ne s'applique qu'aux sociétés composées exclusivement de médecins conventionnés du secteur 1. La présence d'un associé du secteur 2 est donc de nature à remettre en cause la déduction forfaitaire au niveau de la société **(BOI-BNC-SECT-40 § 150).*** Il est en de même lorsqu'une société de personnes est constituée d'une société soumise à l'IS ***(Réponse de l'Administration du 11/01/2022).***

2272 **Recettes à retenir**
Réponses de l'Administration des 10/6/2011 et 27/8/2015, et BOI-BNC-SECT-40 § 120 (Rescrit Fiscal 2011/20)

La déduction de 2 % s'applique sur l'intégralité des recettes, c'est-à-dire les recettes brutes majorées des autres recettes professionnelles, à l'exception des plus-values.

- **a. Autres recettes :** Les revenus d'expertises médicales, de prestations à visée esthétique, les redevances de collaboration, les rétrocessions perçues et les indemnités journalières .
  En pratique :

  Ligne 1 de la 2035-A
  + Ligne 6 de la 2035-A
  = Base 2 %

- **b. Remplaçants *(Réponse de l'Administration du 24/11/2015)* :** Un remplaçant s'installant en cours d'année ne pourra pratiquer le forfait 2% que sur ses recettes en qualité de médecin installé. Les recettes de remplaçant ne peuvent pas bénéficier du 2% **(n° 2280 s.)**.

Concernant le cas particulier des rétrocessions, seuls bénéficient de l'application des 2 % les médecins installés qui effectuent des remplacements à condition qu'ils soient personnellement conventionnés du secteur 1, peu importe que le médecin remplacé soit conventionné ou non du secteur 1 ***(Réponse de l'Administration du 27/8/2015)****.*

2273 Dépenses couvertes

L'option pour la déduction forfaitaire porte sur l'**année entière et** est matérialisée par la non-comptabilisation des frais réels correspondants à un poste de charges. **La comptabilisation en charges dans un compte de frais couverts par l'abattement de 2%, puis extourné pour annulation, emporte renonciation au forfait 2% du simple fait de la 1ère comptabilisation.**

Les dépenses couvertes par la déduction forfaitaire sont :

- Frais de Représentation,
- Frais de Réception (invitations confrères, salariés, dosettes à café...),
- Frais de Prospection (insertion pages jaunes - ***Réponse de l'Administration du 6 Octobre 2009***),
- Cadeaux professionnels (chèques-cadeaux notamment),
- Petits déplacements au sein de l'agglomération (location parking, parcmètres,…),
- Frais de Blanchissage,
- Travaux de Recherche.

Dans une ***Réponse du 8 Mars 2017****, l'Administration nous a confirmé que* ***la déduction des chèques-vacances*** *que le médecin s'attribue et qu'il attribue à ses salariés peut se cumuler avec la déduction forfaitaire de 2%.*

2274 Déduction fiscale

La déduction de l'abattement forfaitaire s'opère en ligne 43 « Divers à déduire » et doit être reportée en case CQ « dont déduction médecins conventionnés du secteur 1 ».

Exemple :
Un médecin conventionné du secteur 1 réalise au cours d'une année N un chiffre d'affaires de 125 000 € correspondant aux soins médicaux et de 12 500 € correspondant à des expertises médicales. Il rétrocède 8 500 € à ses remplaçants.

- **a. Présentation 2035-A :**

2 RECETTES	1	Recettes encaissées y compris les remboursements de frais (1)	AA	125 000
	2	À déduire : Débours payés pour le compte des clients (2)	AB	
	3	À déduire : Honoraires rétrocédés (dont suppléments rétrocédés [ ]) (3)	AC	8 500
	4	Montant net des recettes	AD	116 500
	5	Produits financiers (4)	AE	
	6	Gains divers (5)	AF	12 500
	7	TOTAL (lignes 4 à 6)	AG	129 000

- **b. Présentation 2035-B :**

43	(21) Divers à déduire	dont exonération sur le bénéfice « zone franche urbaine »	CS		dont exonération sur le bénéfice « pôle de compétitivité »	AX		CL	2 750
		dont exonération sur le bénéfice « entreprise nouvelle »	AW		dont abondement sur l'épargne salariale	CT			
		dont exonération « jeunes entreprises innovantes »	CU		dont abattement sur le bénéfice « jeune artistes »	CO			
		dont exonération médecins « zones déficitaires en offre de soins »	CI		dont déductions « médecins conventionnés de secteur I »	CQ	2 750		
44	Déficit Sté civile de moyens (18)							CM	
45	TOTAL (lignes 39 à 44)							CN	2 750

= (Ligne 1 + Ligne 6) x 2 %, soit (125 000 + 12 500) x 2 %

2275 Première adhésion

En cas de première adhésion à ARCOLIB, les médecins conventionnés du secteur 1 peuvent bénéficier exceptionnellement d'un forfait supplémentaire de 3 % au titre de leur première année d'adhésion. Il convient alors de distinguer, pour l'application de cette

déduction supplémentaire, les Médecins déjà adhérents d'un OGA lorsqu'ils étaient remplaçants et les Médecins qui adhèrent à un OGA lors de leur installation **(n° 2280)**.

F - INSTALLATION D'UN MÉDECIN REMPLAÇANT (Ligne 43 - Rubrique CQ)

2280 **Principe**

D'un point de vue fiscal, l'installation d'un Médecin Remplaçant en tant que Médecin du Secteur 1 a pour principal effet la possibilité d'appliquer les déductions forfaitaires de 2 % et 3 %.

2281 **Déduction forfaitaire de 2 %**

À compter de leur installation, les médecins conventionnés du Secteur 1 peuvent bénéficier du forfait 2 % sur leurs recettes brutes totales. Sont donc exclus les honoraires perçus en tant que remplaçant.

D'un point de vue pratique, il convient alors d'utiliser deux comptes de recettes.

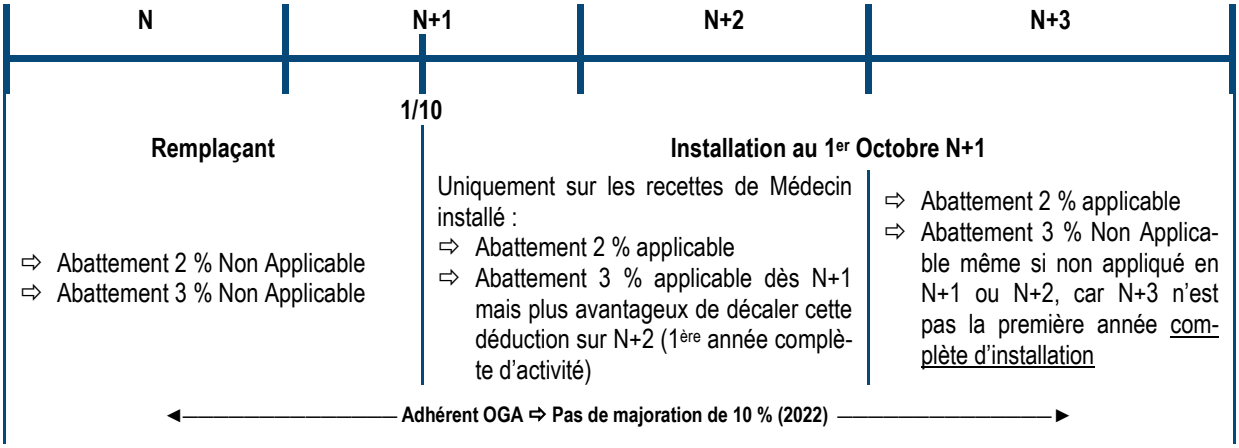
L'option pour la déduction forfaitaire de 2 % porte sur l'année entière et comme pour l'ensemble des frais de représentation, réception, prospection, cadeaux professionnels, travaux de recherche, blanchissage et petits déplacements.

Ainsi, l'année d'installation, il convient de se poser la question de savoir si la déduction des frais réels ne serait pas plus avantageuse, notamment si le montant des honoraires perçus en tant que médecin installé est relativement faible (installation en fin d'année par exemple).

2282 **Déduction forfaitaire de 3 %**

- **a. Médecins déjà adhérents à ARCOLIB :** Lorsque les médecins remplaçants, adhérents à ce titre à un Organisme de Gestion Agréé, s'installent (achat ou création de clientèle), ils peuvent, s'ils restent adhérents et s'ils choisissent de pratiquer les tarifs conventionnels, bénéficier de la déduction de 3 % au titre de la **première année civile complète** pendant laquelle ils auront été conventionnés.

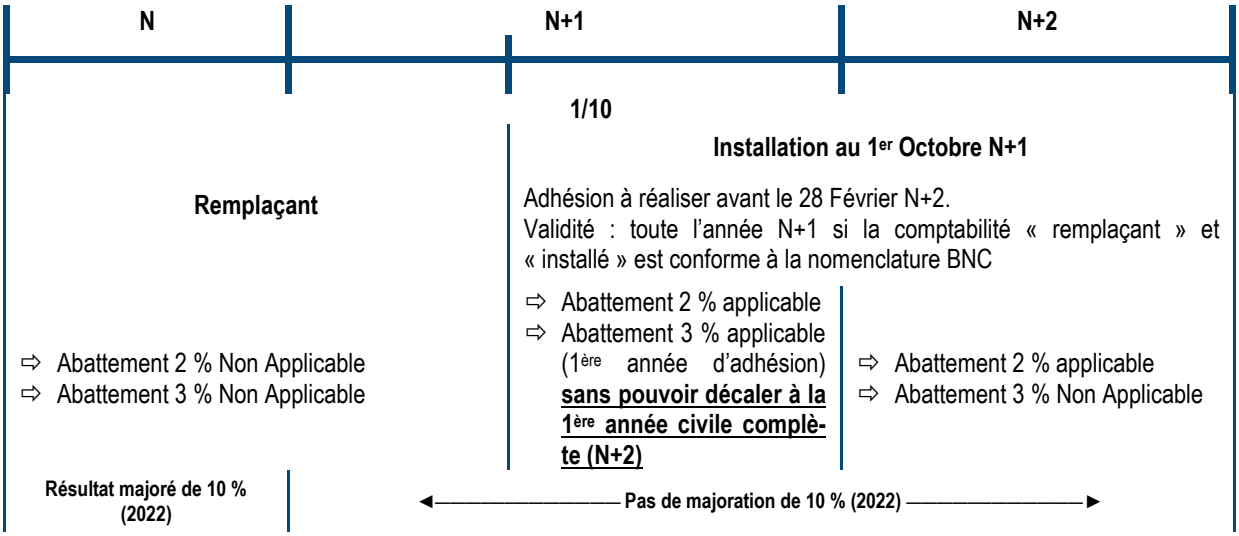
Exemple :
Un médecin remplaçant et adhérent à ce titre s'installe en tant que Médecin conventionné du secteur 1 au 1er Octobre N+1.



*Si l'adhésion OGA est postérieure à la date d'installation (adhésion le 1er décembre N+1 : bénéfice de la tolérance prévue au **§ 220 du BOI-DJC-OA-20-30-10-20 (n° 1075)**), l'abattement de 3 % ne peut pas être décalé en N+2, le médecin n'étant pas adhérent OGA au moment de son installation. Il ne pourra donc appliquer l'abattement que sur ses recettes conventionnelles de N+1 **(voir exemple au b. ci-après)***

- **b. Non adhérents :**

Exemple :
Un médecin remplaçant non adhérent à ce titre s'installe en tant que Médecin conventionné du secteur 1 au 1er Octobre N+1.



Si l'adhésion OGA a lieu avant le 31 Mai N+1, l'abattement de 3 % peut être décalé en N+2, s'agissant alors, pour N+1, de la 1ère année d'installation d'un médecin remplaçant déjà adhérent d'OGA.

- **c. Base de calcul :** Cette déduction complémentaire s'applique à la base brute des sommes perçues avant déduction des honoraires rétrocédés aux remplaçants.
  Base 3 % = Ligne 1 de la 2035-A pour les seuls honoraires conventionnels

N'entrent pas dans l'assiette de calcul des 3 % :

- Les honoraires libres
- Les honoraires de dépassement, notamment les rémunérations d'astreintes et majorations spécifiques au titre de la permanence des soins
- Les honoraires versés par les malades non assurés sociaux
- Les sommes perçues par les Médecins-Experts au titre des frais de justice
- Les honoraires versés par l'Administration
- Les honoraires versés par les compagnies d'assurances dans le cadre d'expertises ou lors de la souscription d'assurances-vie
- Les sommes versées par des confrères

2283 Déduction fiscale

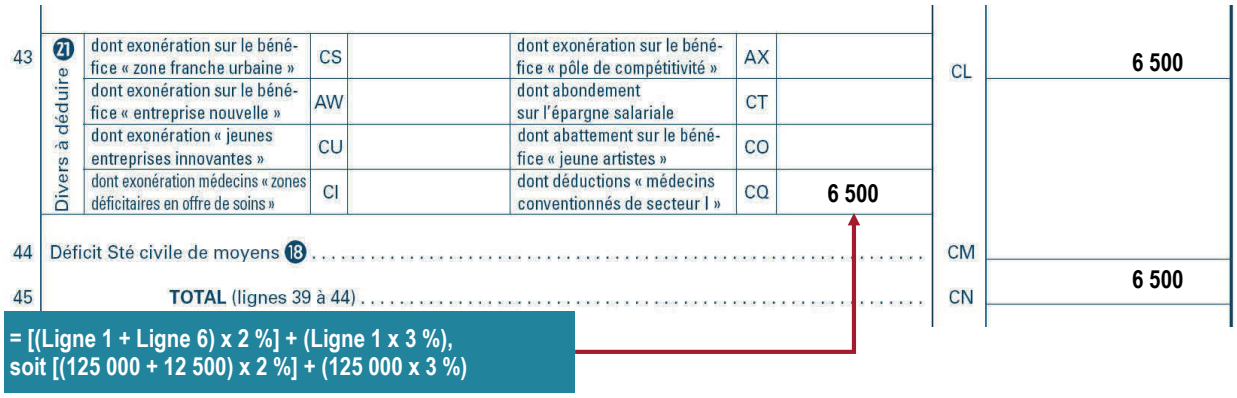
Au même titre que la déduction de l'abattement forfaitaire de 2 %, la déduction de 3 % s'opère en ligne 43 « Divers à déduire » et doit être reportée en case CQ « dont déduction médecins conventionnés du secteur 1 ».

Exemple :
Un médecin remplaçant et adhérent à ce titre s'installe en tant que Médecin conventionné du secteur 1 au 1er Octobre N+1. Il décide de décaler l'application du forfait 3 % à N+2.
Il réalise au cours de l'année N+2 un chiffre d'affaires de 125 000 € correspondant aux soins médicaux et de 12 500 € correspondant à des expertises médicales. Il rétrocède 8 500 € à ses remplaçants.

- **a. Présentation 2035-A :**

2 RECETTES				
	1	Recettes encaissées y compris les remboursements de frais ❶	AA	125 000
	2	À déduire : Débours payés pour le compte des clients ❷	AB	
	3	À déduire : Honoraires rétrocédés (dont suppléments rétrocédés [ ]) ❸	AC	8 500
	4	Montant net des recettes	AD	116 500
	5	Produits financiers ❹	AE	
	6	Gains divers ❺	AF	12 500
	7	TOTAL (lignes 4 à 6)	AG	129 000

- **b. Présentation 2035-B :**



G - MÉDECINS SECTEUR 1 : CUMUL DES ABATTEMENTS 2 %, 3 % ET GROUPE III (Ligne 43 - Rubrique CQ)

2290 **Principe**

Les médecins conventionnés du secteur 1, soumis au régime de la déclaration contrôlée, sont autorisés à cumuler la déduction forfaitaire 2 % avec les déductions complémentaires 3 % et Groupe III.
Toutefois, le bénéfice de ces abattements ne peut pas être cumulé avec le bénéfice de la non-majoration dont bénéficient les adhérents d'ARCOLIB (10 % en 2022).

En pratique, cette option est intéressante lorsque :

$$\text{Abattements 3 \% et Groupe III} + \left(\frac{\text{Abattements 3 \% et Groupe III}}{\text{\% de non majoration}}\right) > \text{Bénéfice avant déduction des abattements 3 \% et Groupe III}$$

2291 **Bénéficiaires**

- **a. Exercice individuel :** Seuls les Médecins installés et collaborateurs relevant du secteur 1 peuvent bénéficier du cumul de ces forfaits. Par conséquent, les médecins remplaçants, qu'ils soient thésés ou non, en sont exclus. La situation d'un remplacement du médecin lui-même conventionné est donc sans incidence.

- **b. Exercice en société :** Les médecins conventionnés du secteur 1 associés dans une société de personnes peuvent également bénéficier de ces déductions forfaitaires à condition que la société ne soit composée que de médecins conventionnés du secteur 1. La présence d'un associé du secteur 2 rend la déduction forfaitaire inapplicable au niveau de la société ***(BOI-BNC-SECT-40 § 150)***.

  Si la déduction du forfait 2 % s'effectue au niveau de la société, les déductions complémentaires de 3 % et du groupe III sont à reporter sur les déclarations individuelles des associés. Ces déductions complémentaires sont alors calculées en fonction de la part des recettes correspondant aux droits des associés dans la société.

2292 **Base de calcul**

- **a. Abattement de 2 % :** **n° 2272**

- **b. Déduction complémentaire de 3 % :** **n° 2282-c.**

- **c. Abattement forfaitaire du groupe III :** Cet abattement est déterminé sur la même assiette que la déduction complémentaire de 3 % et en fonction d'un barème distinguant 4 catégories de praticiens :

CATÉGORIE DE MÉDECINS Base = recettes conventionnelles				MONTANT DE LA DÉDUCTION ⇩
Omnipraticiens	Spécialistes Médicaux	Chirurgiens et Spécialistes Chirurgicaux	Électroradiologistes qualifiés	
Inférieures à 9 100 €	Inférieures à 9 100 €	Inférieures à 9 100 €	Inférieures à 15 200 €	770 €
de 9 100 € à 12 150 €	de 9 100 € à 12 150 €	de 9 100 € à 15 200 €	de 15 200 € à 24 350 €	920 €
de 12 150 € à 15 200 €	de 12 150 € à 16 750 €	de 15 200 € à 18 250 €	de 24 350 € à 33 500 €	1 220 €
de 15 200 € à 18 250 €	de 16 750 € à 19 800 €	de 18 250 € à 22 850 €	de 33 500 € à 41 150 €	1 530 €
de 18 250 € à 21 300 €	de 19 800 € à 22 850 €	de 22 850 € à 27 400 €	de 41 150 € à 48 750 €	1 830 €
de 21 300 € à 24 350 €	de 22 850 € à 25 900 €	de 27 400 € à 30 450 €	de 48 750 € à 51 800 €	2 140 €
de 24 350 € à 27 400 €	de 25 900 € à 28 950 €	de 30 450 € à 33 500 €	de 51 800 € à 57 900 €	2 440 €
de 27 400 € à 30 450 €	de 28 950 € à 32 000 €	de 33 500 € à 36 550 €	de 57 900 € à 64 000 €	2 750 €
Supérieures à 30 450 €	Supérieures à 32 000 €	Supérieures à 36 550 €	Supérieures à 64 000 €	3 050 €

*Pour les médecins ayant une **activité salariée prépondérante**, il convient d'ajouter aux honoraires conventionnels les salaires bruts perçus en contrepartie d'actes médicaux, afin d'évaluer le montant de la déduction du groupe III. La somme à imputer est obtenue après application au montant de la déduction, du rapport entre les honoraires conventionnels et le total des revenus (Salaires + Honoraires conventionnels).*

Exemple :
Omnipraticien dont les revenus se décomposent de la manière suivante :
- Salaires bruts hospitaliers : 25 000 €
- Honoraires conventionnels : 5 000 €

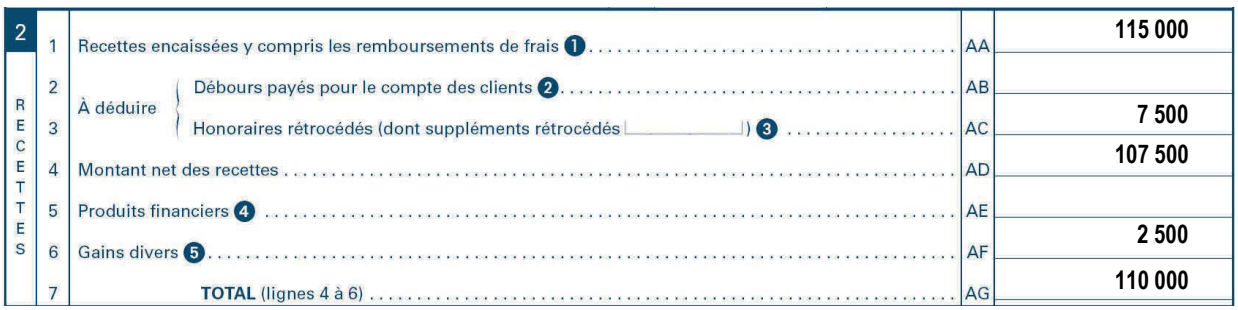
Base de la déduction : 25 000 + 5 000 = 30 000 €
L'assiette étant comprise entre 27 400 € et 30 450 €, la déduction totale s'élève à 2 750 €
Néanmoins, l'activité salariée étant prépondérante, l'abattement forfaitaire est déterminé de la manière suivante :
2 750 € x 5 000 / 30 000 = 458 € imputables sur le BNC

2293 **Déduction fiscale**

Au même titre que la déduction de l'abattement forfaitaire 2 %, le cumul des déductions s'opère en ligne 43 « Divers à déduire » et doit être reporté en case CQ « dont déduction médecins conventionnés du secteur 1 ».

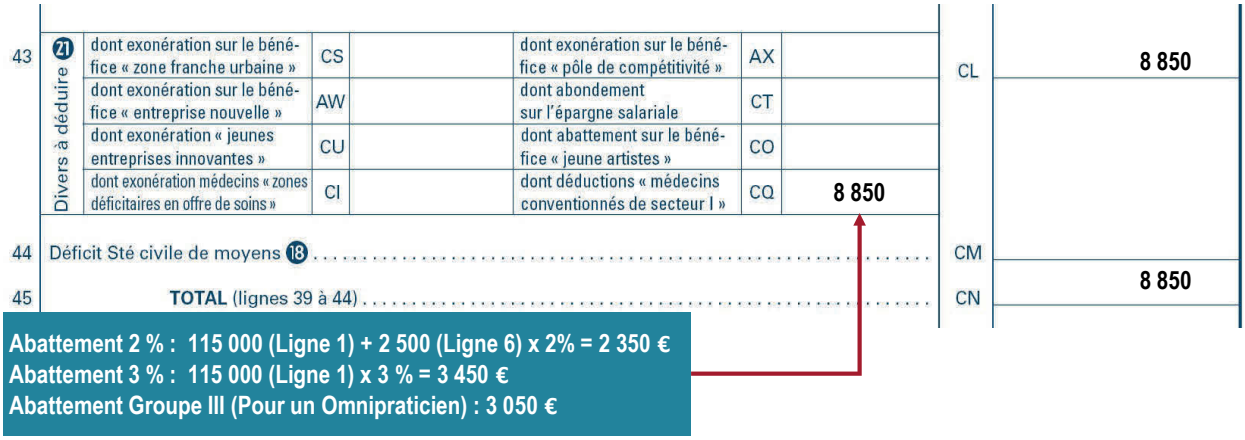
Exemple :
Un médecin conventionné du secteur 1 exerçant en individuel réalise un chiffre d'affaires composé de 115 000 € d'honoraires conventionnels et de 2 500 € de Gains Divers. Il a également versé 7 500 € à des remplaçants.

- **a. Présentation 2035-A :**

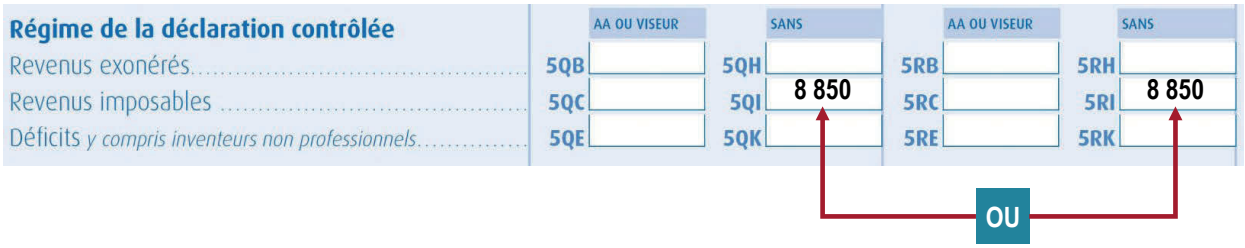


2 RECETTES				
1	Recettes encaissées y compris les remboursements de frais ❶	AA	115 000
2	À déduire : Débours payés pour le compte des clients ❷	AB	
3	À déduire : Honoraires rétrocédés (dont suppléments rétrocédés [ ]) ❸	AC	7 500
4	Montant net des recettes	AD	107 500
5	Produits financiers ❹	AE	
6	Gains divers ❺	AF	2 500
7	TOTAL (lignes 4 à 6)	AG	110 000

- **b. Présentation 2035-B :**



- **c. Présentation 2042-C-Pro :** Le bénéfice est à reporter sur la déclaration N°2042-C-PRO dans la rubrique D « revenus non commerciaux professionnels » en case 5QI (ou 5RI le cas échéant) « revenus imposables sans AA ». Il sera donc majoré de 25% pour le calcul de l'IR (mais pas de charges sociales).



À noter que les médecins non-adhérents d'OGA ont également la possibilité de déclarer les recettes des relevés de caisse (SNIR) au lieu de leur recettes réellement encaissées (simplification comptable).

H - AUTRES DÉDUCTIONS

2300 **Frais d'établissement (Ligne 40)**

- **a. Frais d'acquisition :** Constituent des frais d'établissement, les frais d'acquisition des divers éléments affectés à l'exercice de la profession (charge, office, clientèle, immobilisations) à savoir :
  - les commissions versées à un intermédiaire,
  - les honoraires de notaire,
  - les droits de mutation et d'enregistrement,
  - les frais d'insertion,
  - les frais d'adjudication.

- **b. Premier établissement :** Sont déductibles au titre des frais dits de premier établissement :
  - les frais de prospection, de recherches, d'études,
  - les frais de publicité.

- **c. Les frais de constitution de société :**
  - les droits d'enregistrement,
  - les frais d'actes,
  - les honoraires.

- **d. Modalités de déduction :** En principe, les frais d'établissement peuvent être déduits en une seule fois au moment du paiement. Cependant, l'administration admet que la déduction des seuls frais de premier établissement et de constitution de sociétés **(voir b. et c.)** puisse être étalée sur une durée maximale de cinq ans, à condition que le professionnel en fasse expressément la demande.
  Les frais d'acquisition des divers éléments affectés à l'exercice de la profession **(voir a.)** peuvent, au choix du contribuable, être soit immédiatement déduits en charges, soit être incorporés au coût d'acquisition des immobilisations, et le cas échéant faire l'objet d'un amortissement.

2301 **Abondement épargne salariale (Ligne 43 - Rubrique CT)**

Le montant des abondements versés par le professionnel sur un PEE - PERCO est plafonné :

- PEE : 8 % du PASS par bénéficiaire, soit 3 519 € par bénéficiaire en 2023.
- PERCO : 16 % du PASS par bénéficiaire, soit 7 039 € par bénéficiaire en 2023.

2302 Dotation aux amortissements (Ligne 41)

Il s'agit des dotations calculées au cadre I de la 2035 **(n° 2072)**.

2303 Moins-values à court terme (Ligne 42)

Il s'agit des moins-values calculées au cadre II de la 2035 **(n° 2604)**.

2304 Déficit SCM (Ligne 44)

Il s'agit du déficit de la SCM. Généralement ce déficit correspond à la quote-part des amortissements de la SCM lorsque la répartition est effectuée en fonction des droits sociaux **(n° 1867-c. et n° 1868-d.)**.

2305 Abattement de 30 % des inventeurs (Ligne 43)
BOI-BNC-SECT-30-10-30

- **a. Principe :** Les produits qui ne sont pas visés à l'article ***39 terdecies du CGI*** **(n° 2606-b.)**, perçus par les inventeurs et leurs héritiers, sont imposables dans les conditions de droit commun dans la catégorie des BNC.

  S'ils sont perçus par des personnes autres que l'inventeur ou ses héritiers, ils relèvent des BIC.

  Il s'agit notamment :
  - De la cession ou de la concession d'inventions non brevetables et de procédés ou formules de fabrication industriels qui ne remplissent pas les conditions posées par l'article 39 terdecies du CGI ;
  - De la cession ou de la concession de droits de possession industrielle non brevetables tels que « savoir-faire », « secret de fabrique » ;
  - De la cession ou de la concession des marques de fabrique. Les profits rémunérant l'usage d'une marque commerciale relèvent en tout état de cause des BIC ;
  - De la cession ou de la concession de dessins ou modèles.

- **b. Base de calcul :** La base imposable des produits autres que ceux définis à l'***article 39 terdecies du CGI*** est déterminée selon les règles de droit commun.
  L'abattement de 30 % peut être pratiqué sur les profits perçus par l'inventeur lui-même des concessions de licence d'exploitation d'un brevet, des cessions ou concessions d'un procédé ou formule de fabrication ***(Art. 93, 2 du CGI)***. Par suite, les produits autres que ceux visés à l'***article 39 terdecies du CGI*** sont soumis à l'impôt sur le revenu selon les taux du barème progressif sous déduction, soit des frais réels, soit de l'abattement forfaitaire de 30 %.

- **c. Modalités d'imposition :** L'abattement forfaitaire de 30 % est appliqué pour tenir compte des frais exposés en vue de la réalisation de l'invention, dans la mesure où les frais réels n'ont pas déjà été admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable.

- **d. Cumul :** L'abattement de 30 % peut être pratiqué pour une invention alors que la déduction des frais réels est opérée pour une autre.

  Attention toutefois, le choix « frais réels » ou « abattement de 30 % » est définitif par invention. ***(BOI-BNC-SECT-30-10-30 § 30)***.

- **e. Frais de procès :** Les dépenses déductibles en plus de l'abattement forfaitaire de 30 % sont les frais de procès pour défense des droits ***(BOI-BNC-SECT-30-10-30 § 40 - CE du 31/3/1978)***.

SECTION N° 1 GÉNÉRALITÉS

Sauf exceptions, **deux options sont possibles** concernant la déduction des frais de véhicules :

- **Soit déduire l'ensemble des dépenses pour un montant réel et justifié (n° 2410 et s.)** :
  - carburant,
  - entretien,
  - assurance,
  - amortissement,
  - loyers de crédit-bail…
- **Soit opter pour le barème forfaitaire** publié chaque année par l'Administration **(n° 2450 et s.)**.
  L'option est exercée au **1er Janvier de chaque exercice**, l'option pour le barème forfaitaire étant matérialisée par la non comptabilisation à un poste de charges des frais couverts par le barème.

2400 **Distance domicile - travail**
BOI-BNC-BASE-40-60-40-10 § 30

- **a. Principe :** Il convient de noter que la distance domicile - lieu de travail ne doit pas être anormale. La distance présumée normale entre le domicile et le lieu d'exercice de la profession est fixée à 40 kilomètres.
  L'Administration admet que, quelle que soit la raison de l'éloignement du domicile et du lieu de travail, les 40 premiers kilomètres peuvent être pris en compte à titre professionnel.
  Au-delà de 40 kilomètres, la déduction suppose que le professionnel justifie l'éloignement de son domicile vis-à-vis de son lieu de travail ***(BOI-BNC-BASE-40-60-40-20 § 170)***. Les kilomètres déduits restent aussi à justifier.

- **b. Circonstance de l'éloignement *(BOI-RSA-BASE-30-50-30-20 § 25 s.)* :**
  Sont notamment considérées comme circonstances justifiant l'éloignement au-delà de 40 kilomètres :
  - L'exercice d'une activité professionnelle par le conjoint : lorsque l'un des époux, concubins ou partenaire de PACS exerce son activité à plus de 40 kilomètres du domicile mais que l'autre exerce son activité à proximité du domicile commun, cette dernière circonstance permet au premier de retenir l'ensemble des kilomètres parcourus.
    Les époux n'ont pas à justifier de recherches, restées vaines, pour rapprocher leurs lieux de travail du domicile.

  > *Cas particulier du concubinage : Le concubinage ne résultant d'aucun acte juridique précis, les intéressés doivent établir l'existence simultanée des critères de stabilité et de continuité des relations. Cette justification peut être apportée par tous moyens (situation au regard des impôts, certificat de concubinage, enfants, qualité d'ayant-droit, emprunts, factures d'électricité, quittances de loyers,…).*

  - Problèmes de scolarité des enfants.
  - La mobilité de l'emploi.

  > *Sont concernés les professionnels exerçant en qualité de remplaçant, ceux-ci n'ayant pas, en raison de leur statut, de lieu fixe d'exercice.*

  - La difficulté à trouver un emploi à proximité du domicile.
  - L'exercice de fonctions électives au sein d'une collectivité locale où le contribuable réside ***(Rép. Althapé n° 2706 - SÉNAT - 15/1/1998)***.

  Une consigne a été donnée aux agents de l'Administration d'apprécier les circonstances de l'éloignement avec largeur de vue en matière de Traitements et Salaires (règles transposées en matière de BNC).
  Dès lors, l'Administration apprécie au cas par cas les circonstances justifiant ou non l'éloignement ***(Rép. Fournier n° 32737 - SÉNAT - 15/1/1998)***.

Frais de déplacements domicile - lieu de travail		Régime Fiscal
À concurrence des 40 premiers kilomètres		Frais ou Kilométrage Déductibles si justifiés
Au-delà des 40 premiers kilomètres	Circonstances particulières justifiant un tel éloignement	Frais ou Kilométrage Déductibles si justifiés
	Absence de circonstances particulières justifiant un tel éloignement	Frais ou Kilométrage Non déductibles

Au même titre qu'en Traitements et Salaires, il convient en principe de ne déduire qu'un aller-retour domicile-lieu de travail par jour en BNC. Malgré tout, pour les contribuables ayant des **horaires de travail atypiques**, il est possible de déduire 2 allers-retours quotidiens.

Cette faculté est notamment offerte aux Infirmier(e)s.

2401 **Justification du kilométrage**

Quel que soit le mode de déduction retenu, les titulaires de BNC doivent être en mesure de justifier **par tous moyens** le nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel au cours de l'année d'imposition.
En effet, le kilométrage professionnel sert de base au calcul :

- du barème forfaitaire qui est directement appliqué à ce kilométrage
- de l'évaluation des frais réels puisqu'il permet de déterminer le coefficient d'utilisation professionnelle (kilométrage professionnel/kilométrage total)

La tenue d'un agenda professionnel précis et détaillé permet de justifier du kilométrage parcouru à titre professionnel ***(Rép. Noir n° 16069 - AN - 25/8/1979).***

La jurisprudence précise qu'un professionnel ne justifie pas de la réalité du kilométrage parcouru au titre de ses déplacements professionnels lorsque, à titre d'exemple, il se borne à produire:

- *une facture de péage, deux factures d'essence, et quelques factures d'entretien* ***(CAA Bordeaux n° 08BX00304 du 5/1/2010)***
- *une liste de clients ne comportant ni la date, ni les motifs des déplacements allégués* ***(CAA Nancy n° 08NC01417 du 9/12/2010)***.

A l'instar de la solution applicable au traitements et salaires, des époux qui utilisent, en alternance, le même véhicule, il convient d'appliquer la barème à la totalité de la distance parcourue avec le véhicule personnel puis de répartir ces frais au prorata de la distance parcourue ***(Rescrit Fiscal N° 2005/29)***

SECTION N° 2 FRAIS RÉELS

A - CONDITIONS DE DÉDUCTION
BOI-BNC-BASE-40-60-40-20

2410 **Catégorie de dépenses**

Seules les dépenses réelles, nécessitées par l'exercice de la profession, sont déductibles ***(Art 93 du CGI)***. Ces dépenses doivent être justifiées par des pièces (factures) et comptabilisées en charges (dépenses).
Les frais réels, sans que la liste soit exhaustive, s'entendent notamment des dépenses de carburant, d'entretien, de petites et grosses réparations, d'assurance, de carte grise, d'intérêts d'emprunt, des loyers payés dans le cadre d'un contrat de crédit-bail ou de location, ainsi que de l'amortissement.
En matière de frais de voiture, il est nécessaire de distinguer deux types de charges :

Charges d'utilisation	Charges de propriété
· Dépenses d'entretien courant et petites réparations, · Carburant.	· Loyers en cas de location ou de crédit-bail, · Amortissement en cas d'acquisition, · Grosses réparations, · Intérêts d'emprunt, · Assurance, · Carte grise.

- **a. Charges d'utilisation :** Les dépenses courantes d'entretien et de réparation sont celles qui ont pour objet de maintenir le bien en bon état ou de le remettre en état normal d'utilisation. Ces dépenses constituent des charges déductibles du revenu professionnel.

- **b. Immobilisations :** Les dépenses qui ont pour conséquence d'améliorer ou d'aménager le bien, d'augmenter sa valeur, de prolonger de manière notable sa durée probable d'utilisation (changement de moteur par exemple) ou de faire entrer un nouvel élément dans le patrimoine professionnel ne sont pas déductibles. Elles peuvent en revanche donner lieu à amortissement.
  Les contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée ne peuvent en principe déduire les charges de propriété afférentes aux véhicules dont ils sont propriétaires que si ceux-ci sont inscrits sur le registre des immobilisations et des amortissements.
  À défaut d'une telle inscription, seuls les frais d'utilisation constituent des charges déductibles.

- **c. Dépenses non déductibles :** Les contraventions et amendes à caractère pénal ainsi que les stages de récupération de points du permis de conduire ne répondent pas à la définition de charges nécessitées par l'exercice de la profession. Dès lors, ces dépenses ne sont pas admises en déduction.

2411 **Récupération de la TVA sur les frais (n° 3244)**

B - 1er CHOIX : INSCRIPTION AU PATRIMOINE PROFESSIONNEL

2420 **Affectation**

Le véhicule est **inscrit pour sa valeur d'achat** sur le registre des immobilisations et des amortissements, et reporté comme tel sur la déclaration n° 2035.
Hormis le cas particulier de l'amortissement des véhicules de tourisme, la totalité des dépenses occasionnées par l'usage et la possession du véhicule est déductible dans la limite de la seule utilisation professionnelle.

> *En cas d'usage mixte, les frais sont réduits au prorata de l'usage professionnel.*

Les frais de voiture payés ouvrent droit à déduction et sont donc enregistrés en compte de charges. Sont notamment concernés :
- la carte grise,
- le carburant,
- les frais d'entretien,
- les primes d'assurance,
- les intérêts d'emprunt.

> *En cas de cession ou de reprise du véhicule dans le patrimoine privé, le régime des plus et moins values professionnelles est applicable. Cette plus-value n'est taxable, pour les BNC, que pour la part afférente à l'usage professionnel du véhicule.*

2421 **Modalités d'amortissements**

- **a. Prix d'acquisition :** Comme le prix d'achat de tout bien destiné à être utilisé durablement (sous condition que son prix H.T. excède 500 €), le prix d'acquisition d'un véhicule doit être inscrit au registre des immobilisations.
  Ce prix ne peut pas être déduit intégralement l'année de paiement. Il fait l'objet d'une déduction échelonnée sur sa période d'utilisation par le biais d'amortissements annuels. **n°2065 et s.**
  L'amortissement est pratiqué au prorata du temps de détention dans l'année (acquisition ou cession en cours d'année).
  Dans la mesure où la TVA afférente aux véhicules de tourisme n'est pas récupérable, le prix d'acquisition à retenir s'entend T.T.C.
  Le prix est retenu pour son montant H.T. lorsque la TVA est effectivement récupérable (véhicule utilitaire ou véhicule auto-école si les frais réels sont déduits, et non l'indemnité kilométrique).

- **b. Durée d'amortissement :** La durée généralement admise pour l'amortissement d'un véhicule est de 5 ans (soit 20 %). En cas d'utilisation intensive du véhicule (Agent Commercial, Infirmier, etc...) il est possible d'amortir le véhicule sur 4 ans (soit 25 %).
  Pour un véhicule d'occasion, la durée admise peut être de 3 ans.
  Le calcul des amortissements doit apparaître sur **le registre des immobilisations**. Il doit être reporté au cadre « Immobilisations et amortissements » de la déclaration N°2035.
  Le total des amortissements de l'année est mentionné à la **ligne 41 « Dotation aux amortissements »** de la déclaration N° 2035-B pour être imputé sur l'excédent d'exploitation.

- **c. Limitation de déduction des amortissements :** Pour les voitures particulières *(mention VP sur la carte grise),* la fraction de leur prix d'acquisition (accessoires compris, exemple : Auto-radio) qui excède un certain seuil, est en principe **exclue** des amortissements déductibles ***(Art. 39-4 du CGI)***.

  > ***Véhicules électriques :*** *Lorsque les accumulateurs nécessaires au fonctionnement des véhicules électriques ont fait l'objet d'une facturation séparée ou d'une mention distincte qui permet de les identifier lors de l'acquisition du véhicule, ils ne sont pas pris en compte pour le calcul de l'amortissement excédentaire. Seul l'amortissement concernant le coût du véhicule lui-même est donc susceptible d'être limité* ***(BOI-BIC-AMT-20-30-10 § 660)***.

Les plafonds d'amortissement en fonction de l'émission de CO2 par véhicule (avec le nouveau système d'immatriculation dit WLTP)

Émission de CO2	Plafond d'amortissement	
	Ancien dispositif d'immatriculation	Nouveau dispositif d'immatriculation 2021
< 20 g/km	30 000 €	30 000 €
Entre 20 et 50 g/km	20 300 €	20 300 €
Entre 50 et 60 g/km	20 300 €	18 300 €
entre 60 et 130 g/km	18 300 €	18 300 €
entre 130 et 160 g/km	9 900 €	18 300 €
+ 160 g/km	9 900 €	9 900 €

La fraction des amortissements non admise en déduction et éventuellement celle correspondant à l'utilisation privée font l'objet, en pratique, d'une réintégration à la clôture de chaque exercice, sur l'imprimé de détermination du résultat fiscal (ligne 36 « Divers à réintégrer » de la déclaration n°2035-B).
*En pratique, la réintégration porte en premier lieu sur la part excédentaire, **puis** sur la part privative.*

Exemple :
Un professionnel est propriétaire de deux véhicules de tourisme affectés à son patrimoine professionnel.
- *Le véhicule A d'une valeur de 30 000 € émet 250 grammes de CO2 par kilomètre*
- *Le véhicule B d'une valeur de 20 000 € émet 130 grammes de CO2 par kilomètre*

L'utilisation professionnelle du véhicule A est de 50 % et celle du véhicule B est de 100 %.

Fraction d'amortissement revenant à l'associé d'une société civile de moyens							
Total du tableau		50 000		50 000		10 500	10 000
Report du total de la dernière annexe							
Total général				50 000		A	10 000
Véhicules inscrits au registre des immobilisations : utilisation du barème forfaitaire (cf. cadre 7 de l'annexe 2035 B)						B	
Donation nette de l'année à reporter ligne CH de l'annexe 2035 B (A – B)							10 000

34	Excédent (ligne 7 - ligne 33)	CA	
35	Plues-values à court terme 16	CB	
36	Divers à réintéger 17	CC	5 350
37	Bénéfice Sté civile de moyens 18	CD	
38	**TOTAL** (lignes 34 à 37)	CE	
39	**Insuffisance (ligne 33 - ligne 7)**	CF	
40	Frais d'établissement 19	CG	
41	Donation aux amortissements 20	CH	10 000
42	Moins-values à court terme	CK	

= Amortissement de l'année - (Plafond x taux d'amortissement)
Soit :
- Véhicule A : 6 000 - (9 900 x 20 %) = 4 020
- Véhicule B : 4 000 - (18 300 x 20 %) = 340

Réintégration quote-parts personnelles amortissements
= Amortissements fiscalement déductibles (Plafond x taux d'amortissement) x taux correspondant à l'utilisation personnelle
Soit :
- Véhicule A : (9 900 x 20 %) x 50 % = 990

Soit réintégration globale = 4 020 + 340 + 990 = 5 350

Au final, les amortissements ne seront déduits que pour 10 000 - 5 350 = 4 650 €

- **d. Amortissement dégressif (n° 2075 et s.) :** L'amortissement dégressif n'est pas autorisé pour les véhicules de tourisme, ni pour les véhicules utilitaires sauf pour les camionnettes lorsque la charge utile est au moins égale à 2 tonnes.

C - 2ème CHOIX : MAINTIEN AU PATRIMOINE PERSONNEL

2425 **Registre des immobilisations**

Le véhicule n'est pas inscrit au registre des immobilisations et des amortissements. La cession du véhicule ne sera donc pas soumise au régime des plus et moins values professionnelles.

2426 **Dépenses déductibles**

Seules les dépenses d'utilisation sont déductibles (carburant, entretien courant, petites réparations), **ligne 23 « Frais de véhicules »** de la déclaration N°2035-A, au prorata de l'usage professionnel.

Les frais d'assurance constituant une charge de propriété : ces frais ne sont pas déductibles si le véhicule n'est pas inscrit à l'actif ***(BOI-BNC-BASE 40-60-40-20 § 200)***

TABLEAU SYNTHÉTIQUE - FRAIS RÉELS - PROPRIÉTAIRE

Nature des frais	Actif professionnel (*)	Patrimoine personnel
Charges d'utilisation : · Entretien courant · Petites réparations · Carburant	**DÉDUCTIBLES (1)**	**DÉDUCTIBLES (1)**
Charges de propriété : · Grosses réparations · Assurance · Carte grise · Intérêts d'emprunt · Amortissements	**DÉDUCTIBLES (1)** Plafond fiscal d'amortissement pour les véhicules de tourisme, **voir 2421-c**	**NON DÉDUCTIBLES**
Plus et moins-values :	**Plus-values imposables (1)** (sous réserve d'exonérations) **Moins-values déductibles (1)**	Pas de calcul de plus ou moins-values
Location de garage :	**DÉDUCTIBLES (1) (2)**	**DÉDUCTIBLES (1) (2)**

(*) Obligatoire pour les Auto-écoles propriétaires de leur véhicule (mais l'option pour la déduction forfaitaire reste possible)
(1) Pour la seule part professionnelle
(2) A l'exception des Médecins Généralistes conventionnés du secteur I optant pour la déduction du forfait 2 % ***(Réponse de la Direction de la Législation Fiscale du 20/11/2007)***

D - VÉHICULE PRIS EN LOCATION

2430 **1er Choix : Déduction des loyers pour un véhicule loué ou pris en crédit-bail**

- **a. Dépenses déductibles :** La totalité des dépenses liées à l'utilisation professionnelle du véhicule (assurance, essence, pneus, entretien du véhicule) est déductible sous réserve, en ce qui concerne les loyers afférents aux véhicules de tourisme, de l'application du plafond fiscal. En effet, en cas de **contrat de crédit-bail ou d'une location supérieure à trois mois**, ou inférieure à trois mois mais renouvelable, portant sur une voiture particulière (mention VP sur la carte grise), la fraction des loyers correspondant à l'amortissement pratiqué par le bailleur pour la partie du prix excédant le plafond légal, n'est pas déductible.
  L'ensemble de ces frais est à porter **ligne 23 « Frais de véhicules » de la déclaration N°2035-A.**

  Les sommes versées à titre de dépôt ou de cautionnement ne constituent pas des charges et ne peuvent dès lors être déduites.
  En cas de levée de l'option d'achat à la fin du contrat de crédit-bail, cette valeur constituera OBLIGATOIREMENT une immobilisation professionnelle amortissable.

- **b. Premier loyer majoré :** Il n'est pas rare que le premier loyer représente à lui seul un quart ou un cinquième du coût du véhicule, ce qui conduit, la première année, à déduire en charges une quote-part de crédit-bail dépassant largement le taux d'amortissement généralement admis.
  Concernant la déduction d'un premier loyer majoré de crédit-bail, le Conseil d'État s'est prononcé sur la possibilité de déduire le premier loyer versé dans le cadre d'un contrat de crédit-bail. En effet, bien que la prestation fournie par le crédit-bailleur soit continue, la Haute Assemblée considère que le preneur n'est pas dans l'obligation de déduire les loyers versés de manière linéaire selon la durée effective du contrat.
  Au cas d'espèce, un professionnel ayant conclu un contrat de crédit-bail a pu déduire immédiatement le premier loyer majoré versé lors de la conclusion dudit contrat, à hauteur d'**un tiers** du montant total des loyers ***(CE n°315625 du 16/2/2011)***.

- **c. Conséquences :** La déduction des loyers confère au véhicule un caractère professionnel. De ce fait, le véhicule acquis au terme du contrat doit **OBLIGATOIREMENT** être porté au tableau des immobilisations pour le prix convenu à la levée de l'option, majoré, s'il y a lieu, du prix d'acquisition du contrat.
  Ce prix est amortissable selon le mode linéaire, sur la durée normale d'utilisation déterminée lors de la levée d'option.
  Lors de la cession du véhicule, la plus-value est calculée par différence entre le prix de cession et sa Valeur Nette Comptable (VNC = prix de l'option d'achat - amortissements pratiqués).

  Concernant les particularités liées au contrat de crédit-bail : **n° 2620 et s.**

2431 **Cas pratique**

Exemple :
Un professionnel, non soumis à la TVA, a contracté, le 01/01/N, un crédit bail d'une durée de 5 ans, pour une voiture d'une valeur de 22 300 € émettant 130 g de CO2/km. Il a payé les charges suivantes au cours de l'année N :
- loyers : 4 500 €,
- carburant : 2 736 €,
- entretien : 1 240 €,
- assurance : 824 €.
Il a parcouru 12 000 kms à titre professionnel et 3 000 kms à titre personnel et opte pour la déduction des frais réels.

- **a. Comptabilisation des frais :** Lors du règlement des frais de véhicule (loyers, carburant, entretien, prime d'assurance) :

Compte	Libellé	Débit	Crédit
625	Frais de véhicules	x	
512	Banque		x

- **b. Part non déductible :** En fin d'année, il convient de déterminer la part non déductible des frais de véhicules.

  ⇨ Loyer excédentaire :

La société de location communique la part non déductible des loyers versés : **800 € (1)**

(1) La TVA étant déductible pour la société de location, l'amortissement est calculée sur une base HT (soit 18 583 €) dans le cas présent. Le montant de 800 €, que vous communique le bailleur, est déterminé ainsi :
- Amortissement excédentaire : (18 583/5) x (22 300 - 18 300)/ 22 300 = 666,65 €
- Loyer non déductible pour le loueur : 666,65 x 1,2 (TVA) = 799,98 soit 800 €.

⇨ Part personnelle des frais :

La part personnelle représente **20 %** (3 000 kms / 15 000 kms)

[(4 500 - 800) + 2 736 + 1 240 + 824] x 20 % = **1 700 €**

Part non déductible des frais de véhicules : 2 500 €

Concernant la réintégration de la part non déductible : **n° 2155**

2432 **2ème choix : Non déduction des loyers pour un véhicule loué ou pris en crédit-bail**

En cas de non-déduction des loyers, seuls les frais d'utilisation sont déductibles.
Le professionnel peut appliquer le barème BNC. Le choix de cette solution doit bien entendu rester neutre au regard de la détermination du résultat fiscal.

- *Les frais réels couverts par le barème ne peuvent en aucun cas être comptabilisés en charges.*
- *L'option pour le barème doit être appliquée pour l'ensemble des véhicules utilisés à titre professionnel, que le contribuable en soit propriétaire ou locataire.*

Dès lors que, par hypothèse, les loyers ne sont pas déduits, le régime des plus-values professionnelles n'est pas applicable lors de la cession du contrat ou du véhicule, et la valeur de levée d'option d'achat ne constitue pas une immobilisation professionnelle par nature.
Bien entendu, les loyers afférents aux véhicules spécialement agencés (auto-école), 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 ; aussi, l'option pour le barème kilométrique ne peut être exercée pour ces véhicules.
Cas particuliers des auto-écoles : n° 2480 et s.

TABLEAU SYNTHÉTIQUE - FRAIS RÉELS - LOCATAIRE

Nature des frais	Loyers déduits (*)	Loyers non déduits
Charges d'utilisation : · Entretien courant · Petites réparations · Carburant	**DÉDUCTIBLES (1)**	**DÉDUCTIBLES (1)**
Charges de propriété : · Grosses réparations · Assurance · Loyers	**DÉDUCTIBLES (1)** Plafond fiscal pour les véhicules de tourisme : voir 2421-c	**NON DÉDUCTIBLES**
Dépôt de garantie et valeur de levée d'option d'achat :	**Actif immobilisé obligatoirement**	**Sans effet sur l'actif**
Plus et moins-values :	**Plus-values imposables (1)** (sous réserve d'exonérations) **Moins-values déductibles (1)**	**Pas de calcul de plus ou moins-values**
Location de garage :	**DÉDUCTIBLES (1) (2)**	**DÉDUCTIBLES (1) (2)**

(*) Obligatoire pour les auto-écoles
(1) Pour la seule part professionnelle
(2) A l'exception des Médecins Généralistes conventionnés de secteur I optant pour la déduction du forfait 2 % ***(Réponse de la Direction de la Législation Fiscale du 20/11/2007)***

2433 Aide au choix du mode de déduction

Utilisez cette trame pour faire votre choix de mode de déduction...

SI FRAIS RÉELS			SI FORFAIT KILOMÉTRIQUE	
Loyer annuel :	€			
- Loyer excédentaire:	- €		Km professionnel :	km
= Loyer déductible :		€	Puissance fiscale :	CV
Carburant :		+ €		
Assurance :		+ €	**Forfait issu du calcul :**	**€**
Entretien :		+ €		(x nb années d'utilisation)
Autres :		+ €		
Total des frais déductibles :		= €		
Part professionnelle (km Prof / km totaux) :		x %		
Frais PROFESSIONNELS déductibles =		= **€**		
Valeur Levée d'Option :	€	(x nb années d'utilisation + éventuellement 1er loyer majoré)		
Prix de vente du véhicule :	€			
Plus ou moins value (px vente - VNC de la VLO) :		€		
Part professionnelle (km Prof / km totaux) :		x %		
Plus ou moins value PROFESSIONNELLE (+ ou -) =		= **€**		
		(1 seule fois sauf exonération)		

À comparer

E - MISE À DISPOSITION À TITRE GRATUIT

2440 **Charges déductibles**

Seuls les frais de carburant, d'entretien courant et de petites réparations peuvent être pris en compte pour la seule quote-part d'utilisation professionnelle du véhicule. Le professionnel qui utilise un véhicule appartenant à un membre de sa famille n'est pas autorisé à calculer les frais de transport à partir du barème kilométrique forfaitaire établi par l'Administration, son application étant réservée, selon la doctrine administrative, aux seuls contribuables qui utilisent **leur véhicule personnel** (carte grise au nom du professionnel, de son conjoint non séparé de biens ou, sous conditions, de son partenaire si conclusion d'un PACS) ou qui en sont locataires de longue durée*(BOI-BNC-BASE-40-60-40-20 § 580)*.

SECTION N° 3 OPTION POUR LE BARÈME FORFAITAIRE

A - BARÈME KILOMÉTRIQUE BNC - II du BOI-BNC-BASE-40-60-40-20

2450 **Véhicules exclus du barème kilométrique**
Rép. BOSSON - AN - 4/1/1993 et Réponse de la Direction de la Législation Fiscale du 21/5/2007

Le barème n'est pas applicable :
- Aux véhicules utilitaires,
- Aux quads et voiturettes « sans permis »,
- Aux véhicules prêtés ou mis gracieusement à disposition,
- Aux dérivés VP (non considéré comme initialement un VP) et aux VAPS,
- Aux véhicules en location de courte durée,
- Aux véhicules de tourisme lorsqu'un véhicule d'un autre type, pour lequel le barème n'est pas applicable, est utilisé à titre professionnel simultanément ou successivement sur la même année,
- Aux véhicules dont le professionnel n'est pas personnellement propriétaire ou locataire longue durée,
- Aux frais de vélo et de co-voiturage *(Réponse de la DGFiP du 4/9/2012)*.

Le barème kilométrique ne peut être utilisé que par les salariés et les titulaires de BNC.

2451 **Frais couverts par le barème BNC**
BOI-BNC-BASE-40-60-40-20 § 120

Le barème forfaitaire couvre les dépenses suivantes :
- Dépréciation du véhicule (amortissement), ou les loyers en cas de crédit-bail ou location longue durée,
- Dépenses courantes d'entretien et de réparations,
- Pneumatiques,
- Carburant,
- Primes d'assurance y compris l'option tous risques et usage professionnel.

Le recours à ce barème dispense, pour les charges qu'il couvre, d'avoir à demander et à conserver les pièces justificatives (factures d'essence, d'entretien ou de réparation...). Le contribuable doit néanmoins être en mesure d'apporter toutes précisions utiles susceptibles de **justifier du kilométrage parcouru à titre professionnel.**

2452 **Utilisation de plusieurs véhicules à titre professionnel**
BOI-BNC-BASE-40-60-40-20 § 140

Lorsque les contribuables utilisent à titre professionnel plusieurs véhicules, le barème doit être appliqué de façon séparée pour chaque véhicule, quelle que soit sa puissance fiscale. Il ne doit donc pas être fait masse des kilomètres parcourus par l'ensemble des véhicules pour déterminer les frais d'utilisation correspondants. En cas de changement de véhicule en cours d'année, la méthode s'applique de la même manière, le barème doit être utilisé par véhicule selon la tranche appropriée. Il n'y a, également, pas lieu de proratiser le kilométrage en fonction du nombre de mois d'utilisation.

2453 **Frais déductibles non couverts par le barème**

- **a. Frais financiers :** Les frais financiers et certaines dépenses à caractère imprévisible, telles que les dépenses de réparation consécutives à un accident, constituent des dépenses déductibles en plus de l'indemnité kilométrique. En application des principes généraux, seules les charges se rapportant aux éléments d'actif sont déductibles. Ces frais ne sont donc déductibles que si le véhicule est inscrit en immobilisation.

- **b. Autres frais de déplacements :** Les frais de **location de garage** (poste « Loyers et charges locatives »), les **frais de stationnement et de parking** (à l'exception des médecins conventionnés de secteur I pratiquant la déduction forfaitaire de 2 % couvrant la location de garage et les frais de stationnement et parking dans l'agglomération), ainsi que les **frais de péage** (poste « Autres frais de déplacements »), sont déductibles en plus du forfait kilométrique *(Rép. de la Direction de la Législation Fiscale du 20/11/2007)*.

Sont également à ranger dans cette catégorie les frais remboursés aux salariés utilisant leur véhicule personnel dans le cadre de l'activité professionnelle.

- **c. Amortissements des matériels indépendants :** Sont également déductibles, en sus de l'indemnité kilométrique, les amortissements des matériels indépendants du véhicule tels que le radiotéléphone. Cette solution, ancienne, semble pouvoir être transposée à des matériels plus récents comme, par exemple, le GPS.
  - Si le GPS fait partie intégrante du véhicule : Il fait alors partie du prix de la voiture et son amortissement est pris en compte par le barème kilométrique au même titre que le véhicule. Cet amortissement n'est donc pas déductible en sus du forfait.
  - Si le GPS est dissociable du véhicule :

  Si sa valeur d'acquisition est inférieure à 500 € HT ⇨ « Petit outillage ».
  Si son prix d'acquisition est supérieur à 500 € HT ⇨ « Immobilisations », les amortissements, n'étant pas pris en compte dans le barème kilométrique, sont déductibles.

  > *Les **systèmes d'assistance à la conduite** de type « COYOTE » ainsi que l'abonnement lié à son usage ont un caractère personnel, ils ne sont donc pas déductibles.*
  > *En revanche, lorsque le système est directement intégré dans un GPS, il convient de faire la distinction comme énuméré ci-dessus, à savoir s'il fait partie intégrante ou non du véhicule (l'abonnement reste quant à lui, strictement personnel).*

- **d. Éthylotest :** Les frais d'acquisition d'un éthylotest sont déductibles en plus de l'indemnité kilométrique ***(Rép. de la Direction de la Législation Fiscale du 20/3/2013)***.

- **e. Les amendes pour infraction au code de la route** ne sont jamais déductibles, même lorsqu'elles ont été infligées à l'occasion d'un déplacement professionnel ; elles sont réputées attachées à la personne ***(BOI-BNC-BASE-40-60-40-20 § 90)***.

  > *Les **stages de récupération du permis de conduire** sont, comme le passage du permis de conduire en lui-même, non déductibles.*

- **f. Véhicules électriques** : la location de la batterie et les frais liés à la recharge de la batterie (fourniture d'électricité) sont pris en compte au titre des frais de carburant. Ces frais sont donc inclus dans le barème kilométrique et ne peuvent donner lieu à une déduction complémentaire pour leur montant réel et justifié **(BOI-BNC-BASE-40-60-40-20 § 125)**.
  Si la charge de la voiture est effectuée sur une ligne électrique professionnelle (déduite), la consommation électrique de la recharge doit donc être retraitée, lors de la comptabilisation, en prélèvement de l'exploitant.

- **g. Vélos et vélos électriques** : il convient de distinguer 2 catégories :
  - Les vélos à assistance électrique assimilés à des vélos classiques (pas d'immatriculation) : le moteur se coupe au dessus de 25 km/h et a une puissance inférieur à 250 Watts. Ainsi, le professionnel qui acquiert ce type de vélo pourra déduire les frais réels (en l'inscrivant à l'actif professionnel avec une éventuelle quote-part personnelle à réintégrer, l'immobilisation peut être amortie sur 3 ans) y compris s'il déduit l'indemnité kilométrique pour les frais de voiture ***(Réponse de la DGFiP du 4/9/2012 + Réponse GRAU n° 42938 - AN - 26/04/2022).***
  - Les vélos à assistance électrique assimilés à des cyclomoteurs (immatriculation) : en cas de déduction des frais de véhicules selon le barème forfaitaire, il convient d'utiliser le barème kilométrique « cyclomoteur » pour le vélo à assistance électrique. Dans ce cas, les frais réels du vélo ne sont pas déductibles.

2454 **Inscription au patrimoine professionnel**

L'inscription au patrimoine professionnel n'est qu'une faculté, non obligatoire.
Le véhicule inscrit au tableau des immobilisations doit faire l'objet, chaque année, d'un calcul d'amortissement, non déductible du fait de l'option pour le forfait kilométrique.
L'amortissement du véhicule doit être porté en case B, au bas du tableau des amortissements, venant ainsi en déduction des amortissements de l'année et aboutissant à la dotation NETTE reportée en ligne 41 de la 2035-B.

I - IMMOBILISATIONS ET AMORTISSEMENTS B

Nature des immobilisations (ou éléments décomposés)	Date d'acquisition ou de mise en service (JJ/MM/AAAA) 1	Prix totale payé T.V.A. comprise 2	Montant de la T.V.A. déduite 3	Base amortissable col 2 – col 3 4	Mode et taux d'amortissement* 5	Montant des amortissements antérieurs 6	Montant des amortissements de l'année 7
Véhicule	1/10/N-2	10 000		10 000	L 20 %	2 500	2 000
Fraction d'amortissement revenant à l'associé d'une société civile de moyens B							
Total du tableau B		10 000		10 000		2 500	2 000
Report du total de la dernière annexe B							
Total général →				10 000		A	2 000
Véhicules inscrits au registre des immobilisations : utilisation du barème forfaitaire B (cf. cadre 7 de l'annexe 2035 B) →						B	2 000
Dotation nette de l'année à reporter ligne CH de l'annexe 2035 B (A – B) →							0

Désignation des véhicules : Modèle(s)	Types (1)	Puissance fiscale	Barème BNC (2)	Barème BIC (2)	Barème BIC Type de carburant (3)	Kilométrage professionnel	Indemnités kilométriques déductibles	Amortissements pratiqués à réintégrer (si véhicules inscrits au registre des immobilisations)
Véhicule	T	7	X			10 684	5 431	2 000
- Frais réels non couverts par les barèmes kilométriques →								
Total A à reporter ligne 23 de l'annexe 2035 A ; Total B à reporter au cadre B de la page 2 de la déclaration 2035							A 5 431	B 2 000

***ATTENTION**, lors de la sortie du véhicule de l'actif, une plus ou moins-value sera à calculer. Si une exonération de la plus-value est applicable, celle-ci ne portera, pour les plus-values à court-terme, QUE sur l'IMPÔT SUR LE REVENU. Les **Cotisations Sociales** (Allocations Familiales, CSG-CRDS, Maladie, Vieillesse) seront **dues**.*

2455 **Conditions de l'option**

BOI-BNC-BASE-40-60-40-20 § 160

L'option doit être prise en début d'année et se traduit par la **non-comptabilisation à un poste de charges** des dépenses couvertes par le barème. En pratique, les dépenses de voiture payées avec la trésorerie professionnelle doivent être portées en prélèvements personnels (compte de l'exploitant).
Dans le cas où l'option porte sur des véhicules qui sont inscrits à l'actif, l'amortissement de ceux-ci continue d'être comptabilisé, mais **ne peut être déduit** sur la déclaration N°2035 **(n° 2454)**.

23 Frais de véhicules 12 (cochez la case si évaluation forfaitaire X)..... → TOTAL : transport et déplacements → BJ
24 Autres frais de déplacements (voyages...).....

Au niveau de la déclaration 2035-A, il convient de cocher, à la ligne 23 « Frais de Véhicules », la case prévue à cet effet...

7 Barèmes kilométriques (évaluation forfaitaire des frais de transport : autos et/ou motos) B 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 : Modèle(s)	Types (1)	Puissance fiscale	Barème BNC (2)	Barème BIC (2)	Barème BIC Type de carburant (3)	Kilométrage professionnel	Indemnités kilométriques déductibles	Amortissements pratiqués à réintégrer (si véhicules inscrits au registre des immobilisations)
- Frais réels non couverts par les barèmes kilométriques →								
Total A à reporter ligne 23 de l'annexe 2035 A ; Total B à reporter au cadre B de la page 2 de la déclaration 2035							A	B

...et de remplir le tableau 7 « Barèmes kilométriques (évaluation forfaitaire des frais de transport : autos et/ou motos) » sans oublier d'indiquer le modèle, le type (T : véhicule de Tourisme, M : Moto ou V : Vélomoteur, scooter), la puissance fiscale du véhicule, de cocher la case « Barème BNC » et de porter l'amortissement du véhicule dans la colonne « Amortissements pratiqués à réintégrer ».

La comptabilisation des dépenses couvertes par le barème en charges et l'extourne par OD au compte de l'exploitant suffit pour rejeter le forfait kilométrique.

2456 **Passage en cours d'année d'un véhicule de tourisme à un véhicule utilitaire**

Les dispositions en vigueur précisent qu'il ne peut être utilisé qu'un seul et même mode de comptabilisation des frais de voiture au titre d'un même exercice ; or, les règles concernant un véhicule utilitaire sont plus restrictives que celles relatives à un véhicule de tourisme.

- **a. Passage d'un véhicule utilitaire à un véhicule de tourisme :** Cette situation ne pose pas de problème puisque le professionnel libéral est tenu de retenir, en début d'année, les seuls frais réels applicables à un véhicule utilitaire. Il doit donc retenir au titre de la seconde partie de l'exercice, les frais réels pour le véhicule de tourisme.

- **b. Passage d'un véhicule de tourisme assorti d'une option pour le barème kilométrique BNC à un véhicule utilitaire *(Rép. Direction des Services Fiscaux du Rhône du 02/07/2002)* :** La Division Législation et Contentieux, par la voix de la Direction des Services Fiscaux du Rhône, a apporté la précision qu'il est tout à fait possible d'appliquer :
  - Le barème kilométrique pour le véhicule de tourisme utilisé pendant la première partie de l'exercice,
  - Puis les frais réels pour le véhicule utilitaire acquis et utilisé pendant le reste de l'année.

B - FORFAIT CARBURANT BIC

2460 **Champ d'application du barème BIC**
BOI-BNC-BASE-40-60-40-20 § 330

Le barème d'évaluation des frais de carburant ne s'applique qu'aux **seuls véhicules de tourisme faisant l'objet d'un contrat de location ou de crédit-bail.**

***ATTENTION,** ce barème s'applique à **TOUS** les véhicules pris en location ou crédit bail au cours de l'exercice.*
La durée de location n'importe pas, les textes faisant référence à la « location ordinaire ».

2461 **Conditions**

Il ne peut y avoir au cours d'un même exercice qu'un seul et même mode de comptabilisation des frais de véhicules :

- forfaitaire (barème BNC et/ou carburant BIC)

OU

- frais réels.

Les options pour les régimes de forfaitisation BNC ou BIC sont **indissociables**. L'option exercée pour l'un ou l'autre de ces régimes exclut obligatoirement la comptabilisation des frais réels pour les autres véhicules de tourisme non visés par le barème correspondant.

L'option se prend **dès le premier Janvier**, dans les mêmes conditions que pour le barème administratif BNC.
Elle s'applique pour l'année entière à l'ensemble des véhicules pris en location ou crédit-bail et utilisés à titre professionnel.

Le barème BIC **ne couvre que les dépenses de carburant**. Dès lors, les autres dépenses (loyers, assurance, entretien ...) sont déduites pour leur montant réel.

Ces dépenses sont à reporter sur la ligne « Frais réels non couverts par les barèmes kilométriques » au cadre 7 de la déclaration 2035-B.

2462 **Modalités d'application**

Les dépenses de carburant à prendre en compte sont déterminées par application d'un barème forfaitaire au nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel, établi en fonction des puissance et mode d'énergie du véhicule loué.

- **a. Comptablement :** D'un point de vue comptable, les dépenses de carburant couvertes par le barème sont comptabilisées en prélèvements personnels (compte de l'exploitant, pas de reclassement par OD).

- **b. Fiscalement :** Du point de vue fiscal, l'option est matérialisée par la production obligatoire d'une Annexe sur laquelle figurent les éléments concernant le contrat de location ou de crédit-bail, la dénomination et l'adresse de la société bailleresse, le type et l'immatriculation du véhicule concerné, le nombre de kilomètres totaux et ceux parcourus à titre professionnel, et le montant forfaitaire des frais de carburant.

2463 **Intérêt de l'option**

L'avantage du barème BIC est de dispenser le contribuable de demander, de classer et de conserver les pièces justificatives des dépenses de carburant. Il peut y avoir un intérêt significatif lorsque ces dernières constituent, avec les loyers, l'essentiel des dépenses d'automobile.

L'application du barème BIC ne dispense pas le professionnel d'être en mesure de justifier du kilométrage parcouru à titre professionnel.
Un autre avantage consiste en la possible déduction de frais de locations ponctuelles des véhicules, en sus du barème BNC appliqué au véhicule principal

Véhicule pris en location longue durée : Le fait de déduire les loyers en sus du barème confère au véhicule un caractère professionnel avec application du régime des plus ou moins-values professionnelles en cas de cession du contrat ou du véhicule après levée de l'option d'achat ***(BOI-BNC-BASE-40-60-40-20 § 450)***.

2464 **Cas pratique**

Exemple :
Un professionnel utilise sur une année son véhicule personnel et un véhicule pris en location à l'occasion d'un déplacement professionnel :
- Véhicule A en propriété (6 CV) : 25 000 kms parcourus
- Véhicule B en location (6 CV - Diesel) : 500 kms parcourus. Les frais de location s'élèvent à 800 €.

- **a. Comptabilisation :** Dans le cas présent, le professionnel procède à la déduction du barème kilométrique BNC pour le véhicule détenu en propriété, et à la déduction du barème carburant BIC ainsi que des frais de location pour le véhicule en location.
  Seuls les frais de location du véhicule doivent être comptabilisés au débit du compte 625000 "Frais de véhicules", les dépenses de carburant doivent quant à elles être comptabilisées au compte de l'exploitant.

  - **Frais de location :**

Compte	Libellé	Débit	Crédit
625	Frais de véhicules	800	
512	Banque		800

  - **Carburant :**

Compte	Libellé	Débit	Crédit
108	Compte de l'exploitant	**X**	
512	Banque		**X**

- **b. Présentation sur la déclaration :**

  - **Sur l'annexe 2035-B**

7 Barèmes kilométriques (évaluation forfaitaire des frais de transport : autos et/ou motos) B 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 : Modèle(s)	Types (1)	Puissance fiscale	Barème BNC (2)	Barème BIC (2)	Barème BIC Type de carburant (3)	Kilométrage professionnel	Indemnités kilométriques déductibles	Amortissements pratiqués à réintégrer (si véhicules inscrits au registre des immobilisations)
Véhicule A	T	6	X			25 000	❶ 10 625	
Véhicule B	T	6		X	Diesel	500	❷ 49	
- Frais réels non couverts par les barèmes kilométriques							❸ 800	
Total A à reporter ligne 23 de l'annexe 2035 A ; Total B à reporter au cadre B de la page 2 de la déclaration 2035							A 11 474	B

❶ 25 000 x 0,425= 10 625
❷ 500 x 0,097 = 49
❸ report des frais de location comptabilisés en charges

  - **Sur l'annexe 2035-A**

23	Frais de véhicules 12 (cochez la case si évaluation forfaitaire X)	11 474	TOTAL : transport et déplacements	BJ 11 474
24	Autres frais de déplacements (voyages...)			

- **c. Production d'une annexe spéciale « forfait carburant BIC » :**

OPTION POUR L'EVALUATION FORFAITAIRE DES DEPENSES DE CARBURANT

OPTION

Je soussigné(e) XXXX
ai opté le 1er janvier 20XX pour l'évaluation forfaitaire des frais de carburant supportés au cours des déplacements professionnels au titre de véhicules pris en location.

Le XX/XX/XX Signature du déclarant XXX

À renseigner

• *contrat de crédit-bail ou de location*

- date du ou des contrats.....

- entreprise(s) bailleresse(s).....
  - dénomination : .....
  - adresse : .....

• *type et immatriculation du ou des véhicules concernés* : .....

• *nombre total de kilomètres parcourus* :.....

- nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel :..... 500

• *montant forfaitaire des frais de carburant*..... 49

2465 **Exemples de choix en matière de frais** (sauf auto-écoles : n° 2481-c)

Frais réels pour les deux véhicules	**POSSIBLE**
IK BNC pour les deux véhicules	**POSSIBLE**
Frais réels pour le véhicule loué et IK BNC pour le véhicule en propriété	**IMPOSSIBLE,** **tout comme IK BIC pour le véhicule loué et frais réels pour le véhicule en propriété**
IK BNC pour le véhicule en propriété et IK BIC Carburant pour le véhicule loué	**POSSIBLE** car système forfaitaire pour chaque véhicule : · IK BNC pour **TOUS** les véhicules en propriété. · IK BIC pour **TOUS** les véhicules en location (avec dépôt d'une annexe pour chacun des véhicules)

C - BARÈME FORFAITAIRE DES FRAIS DE MOTOS, VÉLOMOTEURS ET SCOOTERS

2470 **Modalités d'application**

Les conditions d'application de ce barème « motos, vélomoteurs, scooters » sont analogues à celles prévues pour l'application du barème d'évaluation forfaitaire des frais de voiture.
Ainsi, en cas d'utilisation simultanée de véhicules automobiles et de motos, vélomoteurs, scooters, l'option doit être exercée pour l'ensemble des véhicules automobiles, motos, vélomoteurs, scooters, utilisés à des fins professionnelles.
Lorsque les contribuables utilisent, à titre professionnel, plusieurs véhicules autos, motos, vélomoteurs, scooters, le barème doit être appliqué de façon séparée pour chaque véhicule, quelle que soit sa puissance fiscale.
Il ne doit donc pas être fait masse des kilomètres parcourus par l'ensemble des véhicules pour déterminer les frais d'utilisation correspondants ***(BOI-BNC-BASE-40-60-40-20 § 140)***.

2471 **Frais couverts**

Le barème forfaitaire des frais de motos, scooters et vélomoteurs couvre les éléments suivants :

- Dépréciation du véhicule,
- Frais d'achats des casques et protections,
- Frais de réparation et d'entretien,
- Dépenses de pneumatiques,
- Consommation de carburant,
- Primes d'assurances.

> ***Les frais de location de garage ou de boxes ne sont pas pris en compte*** *(attention cependant dans le cas des médecins Secteur I : dépenses couvertes par le forfait 2 %).*

Les conditions de prise en compte des intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition d'une moto, d'un scooter ou d'un vélomoteur sont analogues à celles prévues pour les voitures **(n° 2453-a.)**.

Concernant les modalités d'option : n° 2455

TABLEAU SYNTHÉTIQUE GLOBAL : FRAIS RÉELS - FORFAIT KILOMÉTRIQUE

	VÉHICULE EN PROPRIÉTÉ		VÉHICULE EN LOCATION	
	Inscrit à l'ACTIF	Patrimoine Personnel	Loyers déduits	Loyers non déduits
FRAIS RÉELS DÉDUCTIBLES	**TOUS les frais réels** (1) · carburant, · assurance, · entretien, · amortissements,...	**Seulement frais d'utilisation** (1) · carburant, · entretien courant	**TOUS les frais réels** (1) · loyers, · carburant, · entretien,...	**Seulement frais d'utilisation** (1) · carburant, · entretien courant
FORFAIT BNC	**POSSIBLE** (2) · amortissement calculé et non déduit, · déduction supplémentaire des intérêts d'emprunt et grosses réparations suite accident	**POSSIBLE** (2)	**IMPOSSIBLE**	**POSSIBLE** (3) Sauf AUTO-ÉCOLES : déduction des loyers obligatoire
FORFAIT BIC	**IMPOSSIBLE**	**IMPOSSIBLE**	**POSSIBLE** (3)**:** Annexe à joindre	**IMPOSSIBLE**
CONSÉQUENCES DU CHOIX	**Calcul de plus ou moins-values lors de la cession** (exonérations éventuelles au niveau fiscal mais pas au niveau social)	**Pas de plus ou moins-values**	**Si levée d'option d'achat : inscription obligatoire à l'actif** ⇨Calcul de plus ou moins-values lors de la cession (exonérations éventuelles au niveau fiscal mais pas au niveau social)	**Pas de conséquence sur l'actif professionnel**

(1) : Pour la seule quote-part Professionnelle
(2) : Si plusieurs véhicules : Forfait Carburant BIC obligatoire pour les véhicules loués
(3) : Si plusieurs véhicules : Forfait Kilométrique BNC obligatoire pour les véhicules en propriété.

2472 **Bonus / Malus environnemental ou eco-pastille**

Afin d'encourager l'achat et l'utilisation de véhicules moins polluants, un bonus (ou malus) est appliqué sur le premier certificat d'immatriculation (carte grise) délivré en France pour une voiture particulière.
Montant des bonus et malus applicables : **n° 2530**

SECTION N° 4 CAS PARTICULIER DES AUTO-ÉCOLES

2480 **Principe**

- **a. Patrimoine professionnel :** Les véhicules spécialement agencés pour l'enseignement de la conduite constituent des éléments d'actif par nature. De fait, l'inscription à l'actif professionnel d'un véhicule auto-école détenu en propriété est obligatoire ***(BOI-BNC-BASE-40-60-40-20 § 420)***.

- **b. Plafonnement des amortissements :** Les véhicules auto-écoles ne sont pas concernés par le plafonnement des amortissements des véhicules particuliers prévu par l'Article 39.4 du CGI, dans la mesure où ils sont expressément nécessaires à l'exercice de la profession ***(BOI-BIC-AMT-20-40-50 § 50)***.

2481 **Déduction des frais de véhicule**

- **a. Véhicule en propriété :** La déduction forfaitaire des frais de véhicules est applicable à un exploitant d'auto-école propriétaire de ses véhicules (inscrits obligatoirement en immobilisations).
  Toutefois, celui-ci n'a pas, en cas d'option pour le forfait, la possibilité de récupérer la TVA sur l'achat et les frais de véhicules. Le barème kilométrique est en effet, selon l'Administration, établi à partir de bases TTC, la récupération de TVA ferait donc double emploi avec ce barème ***(Rép. CAZIN d'HONINCTHUN – AN – 7 octobre 1996)***.

- **b. Véhicule en location :** L'utilisation des véhicules étant le moyen essentiel pour exercer l'activité d'auto-école, l'Administration Fiscale ne permet pas l'évaluation forfaitaire des frais kilométriques pour les véhicules pris en crédit-bail ; car lorsqu'une auto-école utilise des véhicules de ce type, elle est dans **l'obligation de déduire les échéances de loyers** afférentes.
  Ceci entraîne l'obligation de déduire les frais réels tant pour les véhicules en crédit-bail que, par voie de conséquence, pour tous les autres véhicules utilisés à titre professionnel ***(BOI-BNC-BASE-40-60-40-20 § 460)***.

Si le professionnel n'utilise que des véhicules pris en location, celui-ci peut opter pour le barème BIC représentatif des frais de carburant et déduire les frais réels pour les autres dépenses (production d'une annexe à joindre obligatoirement à la déclaration de résultat).

- **c. Concomitance de véhicules loués et de véhicules en propriété :** Lorsqu'un exploitant d'Auto-école est à la fois propriétaire de certains véhicules et locataires d'autres, il peut appliquer la déduction forfaitaire des frais de véhicules selon le barème BNC pour les véhicules dont il est propriétaire, **à condition** qu'il applique la déduction forfaitaire des frais de carburant BIC pour TOUS les véhicules pris en location. Cette décision implique de ne pas comptabiliser les frais de carburant à un compte de charges. Elle a également comme effet pour le contribuable de ne pas pouvoir récupérer la TVA afférente aux frais de carburant (gazole, GPL, Superéthanol E 85, ***essence à compter de 2018***) **(n° 3244-b).**

2482 **Nouvelle taxe sur les véhicules de sociétés** - ***BOI-TFP-TVS-10-30 § 130***

Les sociétés dont les véhicules sont **exclusivement** utilisés pour l'enseignement de la conduite sont exonérées de taxe sur les véhicules de sociétés.

2483 **TVA**

En application de l'Article 273 septies A du CGI, les professionnels de la conduite peuvent récupérer la TVA afférente aux acquisitions et aux frais concernant les véhicules exclusivement utilisés pour l'enseignement de la conduite (entretien, crédit bail, réparation, carburant).

> *Cette récupération de TVA est subordonnée à la déduction des frais **réels**. En effet, il n'est pas possible de récupérer la TVA en cas d'application du forfait kilométrique.*

- **a. Passage des frais réels à l'indemnité kilométrique :** En cas de passage à l'indemnité kilométrique, le contribuable qui pratiquait auparavant la déduction de ses frais de véhicules selon les frais réels se doit de procéder à une **régularisation** en matière de TVA. En effet, la TVA n'étant pas récupérable en cas d'application du barème forfaitaire, il convient de procéder à un reversement, par cinquièmes, de la TVA récupérée lors de l'acquisition du véhicule.
  Enfin, le véhicule reste inscrit à l'actif mais l'amortissement n'est plus déductible, celui-ci étant couvert par le barème forfaitaire. Il convient toutefois de calculer les dotations afférentes aux véhicules pour « mémoire », afin de pouvoir déterminer, en cas de cession ultérieure dudit véhicule, les éventuelles plus ou moins values.

- **b. Moto-écoles :** Un arrêt rendu indique la possibilité de récupérer la TVA sur des motos utilisées pour l'enseignement de la conduite même si elles ne sont pas munies d'équipements spéciaux afférents au dit enseignement, et cela même si, comme c'était le cas en l'espèce, les motos ne figuraient pas sur l'état d'immobilisations du professionnel libéral ***(CAA de Nantes du 17/12/2003)***.

- **c. Concomitance de véhicules en propriété et véhicules loués - exemples de choix possibles**

Frais réels pour les deux véhicules	**POSSIBLE**
IK BNC pour les deux véhicules	**IMPOSSIBLE** car les frais réels sont obligatoires pour le véhicule loué · choix global pour **TOUS** les véhicules et pour l'année · IK impossible pour le véhicule en propriété
Frais réels pour le véhicule loué et IK BNC pour le véhicule en propriété	**IMPOSSIBLE**, **tout comme IK BIC pour le véhicule loué et frais réels pour le véhicule en propriété**
IK BNC pour le véhicule en propriété et IK BIC Carburant pour le véhicule loué	**POSSIBLE** car système forfaitaire pour chaque véhicule : · IK BNC pour **TOUS** les véhicules en propriété. · IK BIC pour **TOUS** les véhicules en location (avec dépôt d'une annexe pour chacun des véhicules)

SECTION N° 5 FRAIS DE VÉHICULES EN SOCIÉTÉ

A - GÉNÉRALITÉS

2490 **Principe**

Dès lors que l'option pour l'évaluation forfaitaire des frais de voiture concerne les contribuables imposables dans la catégorie des BNC, elle s'applique également aux sociétés qui exercent une activité relevant de cette catégorie et dont les associés sont personnellement imposables à l'impôt sur le revenu, à raison de la part qui leur revient dans le résultat de la société.
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, qu'ils appartiennent **à la société ou aux associés** et pour l'ensemble des dépenses afférentes à ces véhicules ***(BOI-BNC-BASE-40-60-40-20 § 590)***.

Ainsi, le mode retenu s'applique :

- Aux frais engagés directement par la société avec ses véhicules,
- Aux frais engagés par les associés avec leur véhicule pour le compte de la société,
- Aux frais professionnels de véhicules qui incombent personnellement à chacun des associés (il s'agit des frais de trajet domicile - lieu de travail) et déductibles, à ce titre, de leur quote-part de résultat.

2491 **Dépenses personnellement supportées par les associés**

- **a. Frais qui incombent normalement à la société :** Ces frais, bien qu'étant payés par les associés directement, ne peuvent pas venir en déduction de la part de bénéfice revenant aux associés. Néanmoins, les associés peuvent se faire rembourser par la société les frais qu'ils ont engagé pour son compte (par exemple les frais d'utilisation de leur véhicule personnel pour leurs déplacements professionnels) à condition que les dépenses correspondantes aient été directement effectuées en vue de l'acquisition du résultat social et qu'elles soient justifiées de leurs montants réels. Lorsque cette condition est remplie, les remboursements sont déductibles au niveau de la société et ils n'ont pas à être ajoutés à la quote-part du résultat social revenant à chaque associé.

- **b. Frais qui incombent personnellement à l'associé :** Ces frais ne sont pas directement liés à l'exercice de l'activité sociale et sont déductibles de la part de bénéfice revenant aux associés à condition d'avoir un caractère déductible lorsque l'activité est exercée à titre individuel, et de n'avoir pas déjà été pris en compte pour la détermination du résultat social. Sont notamment imputables sur la quote-part revenant aux associés les frais de transport du domicile au lieu de travail, sous certaines limites **(n° 2400)**.

B - OPTION POUR L'INDEMNITÉ KILOMÉTRIQUE

2495 **Principe**

Lorsque les véhicules sont conservés dans les patrimoines privés des associés, les frais de voiture engagés pour l'activité sociale sont déductibles sur la déclaration de la société.

2496 **Modalités d'application**

Tous les mois, chaque associé présente une facture à la société avec le nombre de kilomètres professionnels parcourus multiplié par **le taux de l'année N-1** et correspondant à la puissance fiscale du véhicule et la société émet un chèque pour chaque associé.
Les chèques sont enregistrés dans les comptes courants des associés. Au 31 Décembre, enregistrement de l'indemnité kilométrique en charges avec le barème de l'année N, avec, comme contrepartie, les comptes courants des associés.

Exemple :
Au titre du mois de décembre N, l'associé A facture 1 705 € d'indemnités kilométriques à la société.
Au titre de l'exercice N, l'indemnité kilométrique déductible pour l'associé A est de 10 684 €

- **a. Comptabilisation du remboursement de l'indemnité kilométrique à l'associé :**

Compte	Libellé	Débit	Crédit
455	Compte courant	1 705	
512	Banque		1 705

- **b. Comptabilisation de l'indemnité kilométrique annuelle déductible sur la déclaration de la société :**

Compte	Libellé	Débit	Crédit
625	Frais de véhicules	10 684	
455	Compte courant		10 684

2497 **Véhicules de puissances fiscales différentes**

Lorsque les associés d'une société possèdent des véhicules de puissances fiscales différentes, il est interdit d'appliquer à tous le barème fiscal correspondant à la puissance fiscale la plus élevée. Dans le cas où le barème fiscal choisi correspondrait à la puissance fiscale la plus élevée, la différence entre le taux de l'Administration Fiscale et celui comptabilisé ne serait pas déductible et devrait être portée dans le compte courant de chaque associé. Par contre il est possible de prendre le taux le plus faible.
Il est aussi possible de retenir les taux propres à chaque véhicule.

2498 **Détermination de l'indemnité kilométrique**

BOI-BNC-BASE-40-60-40-20 § 610 (Rescrit Fiscal N° 2005/29), Rép. Borloo - AN - 22/5/2000, Rép. Gheerbrant - AN - 8/7/1996 et Rép. Lagorce - AN - 9/9/1972

Le calcul de l'indemnité kilométrique doit tenir compte du kilométrage total (kilométrage professionnel + déplacements domicile-lieu de travail), et être réparti, au prorata des kilomètres, sur la déclaration de la société et sur celle de l'associé

Exemple :
Un associé A membre d'une SCP parcourt 22 545 kms avec un véhicule d'une puissance de 6 CV, se répartissant en 11 200 kms de trajets domicile-travail et 11 345 kms de trajets en patientèle.

7 Barèmes kilométriques (évaluation forfaitaire des frais de transport : autos et/ou motos) B 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 : Modèle(s)	Types (1)	Puissance fiscale	Barème BNC (2)	Barème BIC (2)	Barème BIC Type de carburant (3)	Kilométrage professionnel	Indemnités kilométriques déductibles	Amortissements pratiqués à réintégrer (si véhicules inscrits au registre des immobilisations)
Véhicule associé A	T	6	X			11 345	❶ 4 822	
- Frais réels non couverts par les barèmes kilométriques →								
Total A à reporter ligne 23 de l'annexe 2035 A ; Total B à reporter au cadre B de la page 2 de la déclaration 2035							A 4 822	B

Étape n° 1 :

Le barème doit être appliqué au kilométrage total soit : 22 545 x 0,425 = 9 582 €

Étape n° 2 :

❶ sur la déclaration de la société :
9 582 x 11 345 / 22 545 = 4 822 €

❷ sur la quote-part du résultat de l'associé :
9 582 x 11 200 / 22 545 = 4 760 €

C - SOCIÉTÉ PROPRIÉTAIRE D'UN VÉHICULE UTILITAIRE

2500 **Principe**

- **a. Au niveau de la société :** Le barème kilométrique forfaitaire n'est pas applicable lorsque les contribuables utilisent des véhicules autres que des véhicules de tourisme.
  Une société propriétaire d'un véhicule utilitaire ne peut donc pas utiliser le barème forfaitaire ; elle doit nécessairement comptabiliser les frais de véhicule pour leurs montants réels, qu'il s'agisse de frais afférents au véhicule utilitaire dont elle est propriétaire ou des frais engagés par les associés, avec leur propre véhicule, dans le cadre de l'activité sociale.
- **b. Au niveau des associés :** Pour la déduction de leur quote-part de résultat, des frais professionnels qui leur incombent personnellement, les associés doivent nécessairement utiliser le même mode de prise en compte des frais que la société, c'est à dire en l'espèce la prise en compte des frais réels ***(Rép. Dehaine n° 16923 - AN - 3/7/1995)***.

2501 **Cas particulier des sociétés créées de fait**

Il parait possible d'admettre que l'évaluation forfaitaire des frais de voiture puisse s'appliquer, en cas de société créée de fait, sous réserve que la méthode forfaitaire, d'une part, soit retenue pour tous les véhicules utilisés pour l'exercice de l'activité sociale - que ces véhicules soient inscrits à l'actif de la société ou conservés par les associés parmi leurs immobilisations professionnelles - et d'autre part, concerne l'ensemble des dépenses afférentes à ces véhicules, qu'elles incombent à la société (frais de visite, notamment) ou aux associés ***(Rép. Fosset n° 8601 - Sénat - 20/1/1993)***.

D - EURL

2505 **Le gérant n'est pas l'associé unique**

La gérance d'une E.U.RL. peut être assumée par une autre personne que l'associé unique. Il en sera ainsi si l'associé unique est une personne morale ou un mineur, mais également dans tous les autres cas lorsque l'associé unique ne souhaite pas (ou ne peut

pas) exercer lui-même cette fonction.
Dans ce cas, le gérant est considéré comme **un gérant minoritaire** et bénéficie du régime des salariés. Il a donc droit à des indemnités kilométriques, quel que soit le régime fiscal de la société.

2506 **L'EURL a opté pour l'IS**

Dans cette situation, l'associé unique gérant se trouve dans la position **d'un gérant majoritaire** ***(Art. 62 du CGI)***.
Il peut donc percevoir des indemnités kilométriques de la part de la société. Celles-ci ne sont en principe pas imposables, pour le gérant, dès lors qu'elles sont calculées à partir du barème de l'Administration, et dès lors qu'il est justifié du nombre des kilomètres parcourus à titre professionnel.

2507 **L'EURL relève de l'IR dans la catégorie des BNC**

C'est le cas lorsque l'EURL exerce une activité à caractère libéral, et qu'elle n'a pas opté pour l'IS.
Dans cette situation, l'associé unique qui assume la fonction de gérant et qui utilise à ce titre sa voiture personnelle (déplacements en clientèle, chez les fournisseurs, etc.) peut se faire dédommager par la société sur la base du barème kilométrique publié par l'Administration.
Bien entendu, le kilométrage effectué à titre professionnel doit être rigoureusement justifié **(n° 2401)**.
Ses déplacements Domicile - Travail sont déductibles du résultat revenant à l'associé gérant.

E - NOUVELLE TAXE SUR LES VÉHICULES DE SOCIÉTÉ

2510 **Entreprises visées**

La taxe sur l'affectation des véhicules à des fins économiques sont dues par l'entreprise affectataire du véhicule, c'est-à-dire :

- le propriétaire ou le preneur (en cas de location longue durée) lorsque le véhicule est immatriculé en France et affecté à des fins économiques ;
- l'entreprise qui prend, totalement ou partiellement, à sa charge, les frais engagés par une personne physique pour en disposer ou pour son utilisation.

Sont ainsi concernés les personnes, quel que soit leur statut juridique, qui effectuent de manière indépendante, une activité économique (producteur, commerçant, activité libérale, agricole, civile ou extractive, exercée à titre habituel).
Sont également dans le champ d'application des taxes sur l'affectation des véhicules à des fins économiques, les personnes morales de droit public assujetties à la TVA.

Sont notamment redevables de la taxe les SCP, les SCM, les EURL et les sociétés de fait dont l'existence est démontrée (SARL, SAS..).

2511 **Véhicules taxables**

Les véhicules concernés par cette taxe sont :

- **les véhicules de la catégorie M1** autres que les véhicules à usage spécial, mais y compris ceux accessibles en fauteuil roulant. Cette catégorie regroupe les véhicules à moteurs conçus et construits essentiellement pour le transport de passagers et de leurs bagages, ne comprenant pas plus de huit places assises en plus de celle du conducteur et n'ayant pas d'espace pour des passagers debout, que le nombre de places assises se limite ou non à celle du conducteur ***(Règlement (UE) 2018/858 du 30/5/2018).***

Il s'agit notamment des voitures particulières portant la mention VP en zone J1 sur le certificat d'immatriculation au nom de la société ;

- **les véhicules de la catégorie N1** regroupant les véhicules conçus et construits pour le transport de marchandises, dont le poids maximal ne dépasse pas 3,5 tonnes. Il s'agit des « Camionnettes » répondant aux conditions que ces véhicules comportent au moins deux rangs de places assises et sont affectés au transport de personnes.

Tel n'est pas le cas pour les véhicules affectés pour le transport de marchandise ***(BOI-TFP-TVS-10-20 § 43).***
Constituent également des véhicules de la catégorie N1, les « Camion pick up » comportant au moins cinq places assises et n'étant pas affectés à l'exploitation des remontées mécaniques et domaines skiables.

2512 **Véhicules exonérés**

L'exonération dépend des caractéristiques du véhicule et de la nature de l'activité à laquelle le véhicule est affectée. Il s'agit :

- des véhicules accessibles en fauteuil roulant ;
- des véhicules destinés à la vente (véhicule de démonstration) ;
- des véhicules affectés à la location ;
- des véhicules pris en location de courte durée (sur une période d'au plus 1 mois civil ou 30 jours consécutifs) ;

- des véhicules de courtoisie ;
- des véhicules affectés au transport public de personnes (taxis, agences de voyages..) ;
- des véhicules affectés aux activités agricoles ou forestières ;
- des pick-up affectés à l'exploitation des remontées mécaniques et des domaines skiables ;
- des véhicules affectés à l'enseignement de la conduite ou du pilotage ou aux compétitions sportives ;
- des véhicules utilisés par certains organismes (religieux, politiques…) ;
- des véhicules électriques, à hydrogène ou hybride électrique-hydrogène. Les véhicules hybrides sont exonérés de taxes sur une durée de 8 trimestres, c'est-à-dire deux ans. Cela concerne les véhicules qui émettent entre 60 et 100g/km de CO2. Le certificat d'immatriculation doit comporter les mention EE, EH, GL ou GH. Ils sont définitivement exonérés de TVS s'ils émettent moins de 60g/km de CO2 ;
- **des véhicules utilisés par des professionnels indépendants.** Ces véhicules affectés à des fins économiques par une personne physique exerçant son activité professionnelle en nom propre sont exonérés.

2513 Affectation des véhicules à des fins économiques

Sont considérés comme affecté à des fins économiques, les véhicules qui remplissent les conditions suivantes :

- lorsqu'ils sont détenus (possédés ou pris en location) par une entreprise, immatriculé en France, ou lorsque :

- ils circulent sur la voie publique, et une entreprise prend à sa charge totalement ou partiellement les frais engagés par une personne physique pour en disposer ou pour son utilisation ;
- ils circulent sur la voie publique pour les besoin de la réalisation d'une activité économique.

- **a. Véhicule détenu par une entreprises :** lorsque ce dernier ne fait pas l'objet d'une formule locative de longue durée.

- **b. Véhicule pris en location :** la taxe est à la charge de l'entreprise locataire. Les locations dont la durée n'excède pas une période d'une mois civil ou de 30 jours consécutifs échappent à la taxe tout comme les véhicules affectées à une activité de location.

Sont réputés ne pas être affectés à des fins économiques et ne sont donc pas taxables :

- les véhicules autorisés à circuler pour les seuls besoins de la construction, de la commercialisation, de la réparation ou du contrôle technique automobile et qui ne réalisent aucune opération de transport autre que celles strictement nécessaires pour ces besoins (véhicules portant la mention « véhicule de démonstration » ou faisant l'objet d'un certificat « W garage ») ;

- les véhicules immobilisés ou mis en fourrière à la demande des pouvoirs publics.

2514 Taxe sur les émissions de CO2 des véhicules de tourismes

Le calcul de la taxe sur les émissions de CO2 se base sur la durée d'utilisation comptée en nombre de jours sur une année civile.
Si le véhicule a été immatriculé à partir de mars 2020, il relève du dispositif d'immatriculation WLTP.
Si le véhicule est possédé par une société depuis janvier 2006 et dont la première mise en circulation a eu lieu après le 1er juin 2004, il relève du dispositif NEDC.
Pour les autres véhicules, le calcul se fait en fonction de la puissance fiscale.

Taux d'émission de CO2	Dispositif WLTP	Dispositif NEDC
Jusqu'à 20 g/km	0 €	0 €
De 21 à 50 g/km	De 17 € à 40 €	1 € par g/km
De 51 à 60 g/km	De 41 € à 48 €	1 € par g/km
De 61 à 100 g/km	De 49 € à 150 €	2 € par g/km
De 101 à 120 g/km	De 162 € à 192 €	4,5 € par g/km
De 121 à 140 g/km	De 194 € à 392 €	6,5 € par g/km
De 141 à 150 g/km	De 409 e à 600 €	13 € par g/kù
De 151 à 160 g/km	De 664 € à 1 168 €	13 € par g/km
De 161 à 170 g/km	De 1 224 € à 1 751 €	19,5 € par g/km
De 171 à 190 g/km	De 1 813 € à 3 116 €	19,5 g par g/km
De 191 à 200 g/km	De 3 190 € à 3 580 €	19,5 par g/km
De 201 à 230 g/km	De 3 619 € à 4 968 €	23,5 € par g/km
De 231 à 250 g/km	De 5 036 € à 6 250 €	23,5 € par g/km
De 251 à 269 g/km	De 6 325 € à 7 747 €	29 € par g/km
Supérieur ou égal à 270 g/km	29 € par g/km	29 € par g/km

Pour le calcul avec la puissance fiscale

Puissance fiscale	Tarif applicable
3 CV ou moins	750 €
3 à 6 CV	1 400 €
7 à 10 CV	3 000 €
11 à 15 CV	3 600 €
16 CV et plus	4 500 €

2515 **Taxe sur l'ancienneté des véhicules de tourisme**

Le calcul de cette taxe se base sur l'année de la première immatriculation et de la source d'énergie.

Année de première mise en circulation	Diesel et assimilé	Essence et assimilé
Jusqu'au 31/12/2000	600 €	70 €
De 2001 à 2005	400 €	45 €
De 2006 à 2010	300 €	45 €
De 2011 à 2014	100 €	45 €
A compter de 2015	40 €	20 €

2516 **Etablissement de la déclaration**
(Art. L421-162 et L421-165 du CIBS)

Depuis le 1er janvier 2018, la période d'imposition des taxes coïncide avec l'année civile. Cette périodicité (comme pour la TVA) est articulé de la manière suivante :

- pour les redevables soumis au régime normal de TVA : annexe n° 3310-A-SD à la déclaration de TVA au cours du mois de janvier 2023 ;

- pour les non-redevables de la TVA : annexe n° 3310-A-SD au plus tard le 25 janvier 2023 ;
- pour les redevables de la TVA soumis au régime simplifié de TVA : formulaire n° 3517 de l'exercice au cours duquel la taxe est devenu exigible.

Les lignes 4323 (117) et 4313 (118) doivent être complétées sur l'annexe n° 3310-A-SD ainsi que la ligne 4323 (70 B et 70 C ou 60 B et 60 C) sur le formulaire n° 3517.

Une fiche d'aide au calcul de la taxe sur les émissions de dioxyde de carbone des véhicules de tourisme est disponible sur le site des impôts, il s'agit du formulaire 2857-FC-SD qui est accompagné de sa notice explicative.
Egalement, la notice n°2858-FC-SD pour la taxe sur l'ancienneté des véhicules de tourisme, accompagnés de leur notice explicative, est là pour assister les contribuables.

2517 Paiement des taxes

Le paiement des taxes est effectué lors de la souscription des déclarations.
Ces taxes étant assimilées à des taxes sur le chiffre d'affaires, elles doivent être acquittées par télérèglement ***(Article 1695 quater du CGI).***

2518 Sanctions, contrôle et recouvrement

Les sanctions encourues en cas de non-respect des obligations de déclaration et de paiement des taxes annuelles sur l'affectation des véhicules à des fins économique sont celles applicables en matière de taxe sur le chiffre d'affaires.
Le défaut ou le retard de déclaration de la « TVS » entraîne l'application d'un intérêt de retard accompagné d'une majoration de 10% du montant dû. Le retard de paiement est aussi sanctionné, par l'application d'un intérêt de retard et d'une majoration de 5% du montant de la taxe à payer.

SECTION N° 6 BARÈMES 2022 (applicable aux revenus de 2022)

Majoration de 20 % pour les véhicules 100 % électriques (motos et scooters compris)
En attente du barème 2023 à la publication de ce guide...

2520 Barème kilométrique des frais de voiture

Puissance fiscale	Jusqu'à 5 000 Kms	de 5 001 à 20 000 Kms	au-delà de 20 000 Kms
3 CV ou moins	d x 0,502	(d x 0,300) + 1 007	d x 0,350
4 CV	d x 0,575	(d x 0,323) + 1 262	d x 0,387
5 CV	d x 0,603	(d x 0,339) + 1 320	d x 0,405
6 CV	d x 0,631	(d x 0,355) + 1 382	d x 0,425
7 CV et plus	d x 0,661	(d x 0,374) + 1 435	d x 0,446
d représente la distance parcourue à titre professionnel sur l'année			

2521 Barème kilométrique motos

Puissance fiscale	Jusqu'à 3 000 Kms	de 3 001 à 6 000 Kms	au-delà de 6 000 Kms
1 ou 2 CV	d x 0,375	(d x 0,094) + 845	d x 0,234
de 3 à 5 CV	d x 0,444	(d x 0,078) + 1 099	d x 0,261
6 CV et plus	d x 0,575	(d x 0,075) + 1 502	d x 0,325
d représente la distance parcourue à titre professionnel sur l'année			

2522 Barème kilométrique vélomoteurs et scooters

Puissance fiscale	Jusqu'à 3 000 Kms	de 3 001 à 6 000 Kms	au-delà de 6 000 Kms
jusqu'à 50 cm3	d x 0,299	(d x 0,070) + 458	d x 0,147
d représente la distance parcourue à titre professionnel sur l'année			

2523 **Frais de carburant (forfait BIC) des voitures**

Puissance fiscale	Diesel	Sans-Plomb	GPL
3 à 4 CV	d x 0,102	d x 0,118	d x 0,063
5 à 7 CV	d x 0,126	d x 0,145	d x 0,078
8 à 9 CV	d x 0,150	d x 0,173	d x 0,093
10 à 11 CV	d x 0,169	d x 0,195	d x 0,104
12 CV et plus	d x 0,188	d x 0,217	d x 0,116
d représente la distance parcourue à titre professionnel sur l'année			

2524 **Frais de carburant (forfait BIC) des vélomoteurs, scooters et motos**

Puissance fiscale	Frais carburant au Km
< 50 cm3	d x 0,038
De 50 à 125 cm3	d x 0,078
3, 4 et 5 CV	d x 0,098
Au-delà de 5 CV	d x 0,136
d représente la distance parcourue à titre professionnel sur l'année	

2530 Bonus - Malus environnemental ou éco-pastille - 2023 (jusqu'à 122 g/km de CO2 : pas de malus)

Bonus de 5 000 € pour l'achat d'un véhicule électrique facturé moins de 47 000 € (bonus 7 000 € si RF<14 089 €)			
CO2 / Km	Malus (-)	C02 / km	Malus (-)
123 g	-50 €	166 g	- 4 543 €
124 g	- 75 €	167 g	- 4 818 €
125 g	- 100 €	168 g	- 5 105 €
126 g	- 125 €	169 g	- 5 404 €
127 g	- 150 €	170 g	- 5 715 €
128 g	- 170 €	171 g	- 6 039 €
129 g	- 190 €	172 g	- 6 375 €
130 g	- 210 €	173 g	- 6 724 €
131 g	- 230 €	174 g	- 7 086 €
132 g	- 240 €	175 g	- 7 462 €
133 g	- 260 €	176 g	- 7 851 €
134 g	- 280 €	177 g	- 8 254 €
135 g	- 310 €	178 g	- 8 671 €
136 g	- 330 €	179 g	- 9 103 €
137 g	- 360 €	180 g	- 9 550 €
138 g	- 400 €	181 g	- 10 011 €
139 g	- 450 €	182 g	- 10 488 €
140 g	- 540 €	183 g	- 10 980 €
141 g	- 650 €	184 g	- 11 488 €
142 g	- 740 €	185 g	- 12 012 €
143 g	- 818 €	186 g	- 12 552 €
144 g	- 898 €	187 g	- 13 109 €
145 g	- 983 €	188 g	- 13 682 €
146 g	- 1 074 €	189 g	- 14 273 €
147 g	- 1 172 €	190 g	- 14 881 €
148 g	- 1 276 €	191 g	- 15 506 €
149 g	- 1 386 €	192 g	- 16 149 €
150 g	- 1 504 €	193 g	- 16 810 €
151 g	- 1 629 €	194 g	- 17 490 €
152 g	- 1 761 €	195 g	- 18 188 €
153 g	- 1 901 €	196 g	- 18 905 €
154 g	- 2 049 €	197 g	- 19 641 €
155 g	- 2 205 €	198 g	- 20 396 €
156 g	- 2 370 €	199 g	- 21 171 €
157 g	- 2 544 €	200 g	- 21 966 €
158 g	- 2 726 €	201 g	- 22 781 €
159 g	- 2 918 €	202 g	- 23 616 €
160 g	- 3 119 €	203 g	- 24 472 €
161 g	- 3 331 €	204 g	- 25 349 €
162 g	- 3 552 €	205 g	- 26 247 €
163 g	- 3 784 €	206 g	- 27 166 €
164 g	-4 026 €	207 g	- 28 107 €
165 g	- 4 279 €	208 g...	- 29 070 €...
226 g et plus			- 50 000 €

SECTION N° 1 GÉNÉRALITÉS

2600 **Définitions**
BOI-BNC-BASE-30-10

L'inscription ou non au patrimoine professionnel a un impact lors de la cession ou la mise au rebut du bien concerné.
En effet, les plus-values se rapportant à des biens conservés par le contribuable dans son patrimoine privé relèvent du régime d'imposition des plus-values des particuliers, défini aux articles ***150-0 A et suivants du CGI*** *(Droits sociaux, valeurs mobilières et titres assimilés)* et ***aux Articles 150 U et suivants du CGI*** *(Régime des immeubles et des biens meubles)*.
Seul le régime des plus-values professionnelles, c'est-à-dire celles afférentes aux éléments de l'actif professionnel, est étudié dans ce chapitre.
Sous réserve des dispositions d'exonération **(section n° 3 de ce chapitre : n° 2640 et s.)**, la détermination du résultat fiscal comprend les plus-values ou moins-values provenant de la cession des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession, des cessions de charges ou d'offices, d'indemnités reçues en contrepartie de la cessation d'activité ou bien du transfert de clientèle ***(Art. 93 du CGI)***.

A - DÉTERMINATION
Art. 93 Quater du CGI - BOI-BNC-BASE-30-20

2601 **Date de réalisation**

Cette date permet le rattachement de la plus-value à l'année d'imposition. Une plus ou moins-value est constatée lors de la vente d'une immobilisation, mais aussi à l'occasion de toute opération ou événement ayant pour effet de faire sortir un tel élément de l'actif de l'entreprise ou de lui retirer toute ou partie de sa valeur (vente, apport en société, échange, partage, donation, mise au rebut, cessation d'activité, décès, expropriation, réintégration dans le patrimoine privé…).
Les plus-values et moins-values professionnelles sont prises en compte au titre de l'année au cours de laquelle elles sont réalisées ou, le cas échéant, « constatées ». La date de réalisation coïncide en général avec la date de transfert de propriété des éléments d'actif.

- **a. Vente :** En cas de vente, le transfert de propriété s'opère dès l'accord sur la chose et sur le prix, même si le paiement du prix et/ou la présentation de l'acte à la formalité de l'enregistrement interviennent à une date postérieure. Ainsi, sont sans incidence, le paiement fractionné du prix de vente, le différé de paiement, ou encore les cessions réalisées sous conditions résolutoires (annulation de la cession en cas de réalisation d'un évènement futur et incertain).
  Les cessions avec **conditions suspensives** entrainent une vente effective à la date de réalisation de la condition, et modifie donc la date du transfert de propriété. Concernant les cessions de **Charges et Offices**, la plus-value est réputée réalisée à la date de publication au JO de la nomination du nouveau titulaire ***(BOI-BNC-BASE-30-10 § 190)***.

- **b. Retrait d'actif :** En cas de retrait d'actif, la date à retenir est soit celle où l'élément a cessé de figurer au registre des immobilisations, soit celle de la cession ou cessation d'activité si le transfert du bien dans le patrimoine privé de l'exploitant intervient à cette occasion.

2602 **Calcul de la plus ou moins-value**

Le prix de cession d'une immobilisation correspond à la somme acquise par le vendeur.

- **a. Exceptions :**
  - Lors du transfert d'un bien au patrimoine privé, le prix de cession correspond à la valeur vénale (valeur du marché). Attention, il en va de même en cas de décès du professionnel (valeur au moment du décès).
  - Pour un véhicule repris dans le patrimoine privée, l'attestation d'un garagiste ou l'évaluation à la cote argus fera office de preuve de la valeur retenue…
  - Lors du transfert d'un local mixte dans le patrimoine privé, il conviendra de retenir la valeur du local estimé selon les conditions normales de marché ***(CE n°304781 du 19/12/2008)***.
  - Pour un apport en société, on retient la valeur d'apport correspondant à la valeur effective des titres reçus en compensation.

> ***Cas particulier des EIRL :*** *Le passage d'entreprise individuelle à EIRL soumise à l'impôt sur les sociétés entraîne l'application du régime des plus et moins-values professionnelles (prix de cession = valeur d'apport). Dans le cas d'une EIRL à l'impôt sur le revenu, le régime des plus et moins-values ne s'applique pas lors de la constitution du patrimoine d'affectation* ***(BOI-BIC-CHAMP-70-30)***.

- **b. Modifications :** En cas d'annulation de la cession (résolution du contrat) ou de réduction de prix, il convient de déposer une déclaration 2035 rectifiée en son TABLEAU II – DETERMINATION DES PLUS ET MOINS-VALUES.

- **c. Calcul :** Les éléments à retenir pour déterminer le montant de la plus ou moins-value sont :
  - Le prix de cession : prix de vente, prix net acquis par le vendeur, ou bien la valeur vénale en cas de réintégration dans le patrimoine personnel *(BOI-BNC-BASE-30-10 § 90)*.
  - La valeur résiduelle du bien : valeur nette comptable, ou prix d'acquisition en cas d'élément non-amortissable.

  En pratique :

  Prix de cession
  - Valeur résiduelle du bien
  = Plus ou moins-value

  De manière générale :
  - Une plus-value est constatée lorsque le prix de cession est supérieur au prix d'acquisition ou de revient de l'actif diminué, le cas échéant, des amortissements pratiqués.
  - A contrario, il y a moins-value si le prix de cession est inférieur : au prix d'acquisition/de revient ou, à la valeur nette comptable (VNC).

- **d. Création de patientèle :** Dans le cas où il n'y a pas de prix d'acquisition, tel est le cas de la patientèle créée au fil des années, ce droit de présentation est alors une plus-value professionnelle égale au prix de cession *(CE n° 47320 du 17/11/1986)*.

- **e. Usage mixte :** En cas de cession d'une immobilisation à usage mixte, il y a lieu de prendre en considération la plus ou moins-value correspondant à l'usage professionnel de l'élément (= montant de la plus ou moins-value **x** coefficient d'utilisation professionnelle).

> *Dans le cas d'une plus-value à court terme, la quote-part correspondant à l'usage personnel est à porter en ligne 43 "Divers à déduire".*
> *En cas de réalisation d'un moins-value à court terme, la part correspondant à l'usage privé doit être portée en ligne 36 "Divers à réintégrer".*

2603 **Régime fiscal**
BOI-BNC-BASE-30-30-10

Aucune difficulté particulière dans les éléments précités, mais il est à savoir que la taxation des plus ou moins-values déterminées diffère selon qu'elles sont à court ou à long terme. Le tableau « traditionnellement » utilisé est le suivant :

		Durée de détention des éléments cédés	
		Moins de 2 ans	Plus de 2 ans
Éléments amortissables	Plus-values	COURT TERME	COURT TERME à concurrence des amortissements et LONG TERME au delà
	Moins-values	COURT TERME	COURT TERME
Éléments non amortissables	Plus-values	COURT TERME	LONG TERME
	Moins-values	COURT TERME	LONG TERME

A noter que les plus et moins values à court terme des micro-entrepreneurs ayant opté pour le versement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu sont à indiquer sur la déclaration 2042 C-PRO rubrique 5HV et/ou 5KZ *(Réponse DGI de Bercy du 4/8/2021).*

2604 **Plus et moins-values à court terme**
BOI-BNC-BASE-30-30-10 § 20 à 80 et Art. 39 duodecies du CGI

Plus-Values à Court Terme	Dès lors qu'il y a cession d'éléments d'actif de toute nature affectés à l'exercice de la profession, acquis ou créés depuis moins de deux ans. --------- OU --------- En cas de cession d'éléments AMORTISSABLES acquis ou créés depuis plus de deux ans **à hauteur des amortissements pratiqués**. L'excédent est alors qualifié de plus-value à long terme. *Par exemple, un professionnel cède le 31/12/2022 pour 75 000 € un local acquis le 1/1/2013 pour 30 000 € et amortie jusqu'à la date de cession pour 20 000 € (2 000 € / an). La plus-value est de [75 000 € - (30 000 – 20 000)] €, soit 65 000 €. Elle est alors à Court Terme pour 20 000 € (amortissements pratiqués), et 45 000 € à Long Terme.*
Moins-Values à Court Terme	Ce sont les moins-values subies lors de la cession d'éléments non amortissables détenus depuis moins de deux ans. --------- OU --------- Les moins-values subies lors de la cession d'éléments amortissables, **quelle que soit la durée de leur détention.**

- **a. Compensation :** Les moins-values et les plus-values de l'exercice font l'objet d'une compensation générale ***(Art. 39 quater-decies du CGI)***.

  - Total des plus-values à court terme **supérieur** au total des moins-values à court terme ⇨ **plus-value nette à court terme**

II - DÉTERMINATION DES PLUS ET MOINS-VALUES C

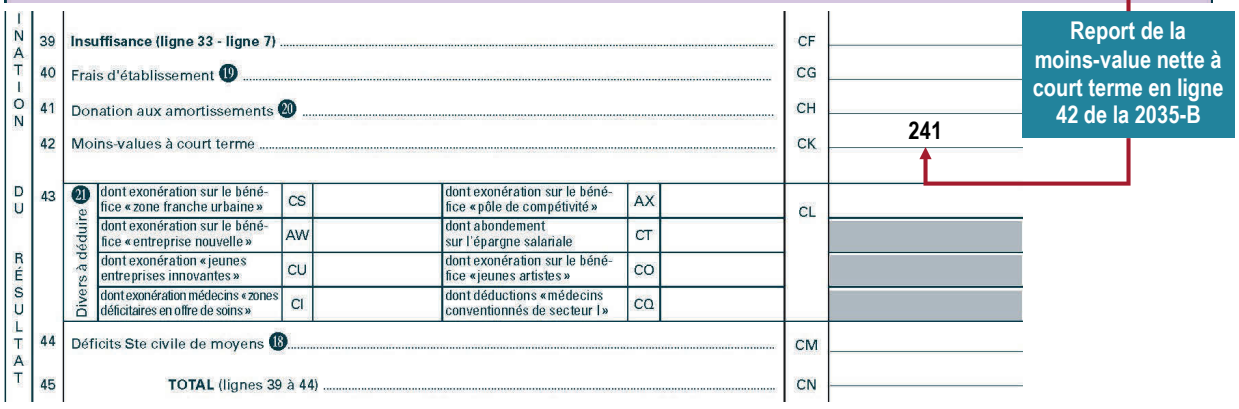
Nature des immobilisations cédées	Date d'acquisition	Date de cession	Valeur d'origine 1	Amortissements 2	Valeur résiduelle 3	Prix de cession 4	Plus ou moins-values à court terme 5	Plus ou moins-values à long terme 6
Matériel	8/6/N-3	23/12/N	3 000	2 125	875	1 475	600	
Ordinateur	6/1/N-2	31/12/N	1 500	1 492	8	300	292	
Logiciel	5/11/N	31/12/N	1 000	167	833	0	- 833	
Plus ou moins-value nette à court terme (à reporter ligne CB ou CK de l'annexe 2035 B) →							59	



  - Total des plus-values à court terme **inférieur** au total des moins-values à court terme ⇨ **moins-value nette à court terme**

II - DÉTERMINATION DES PLUS ET MOINS-VALUES C

Nature des immobilisations cédées	Date d'acquisition	Date de cession	Valeur d'origine 1	Amortissements 2	Valeur résiduelle 3	Prix de cession 4	Plus ou moins-values à court terme 5	Plus ou moins-values à long terme 6
Matériel	8/6/N-3	23/12/N	3 000	2 125	875	1 475	600	
Ordinateur	6/1/N-2	31/12/N	1 500	1 492	8	0	- 8	
Logiciel	5/11/N	31/12/N	1 000	167	833	0	- 833	
Plus ou moins-value nette à court terme (à reporter ligne CB ou CK de l'annexe 2035 B) →							- 241	



- **b. Option pour le régime d'étalement sur 3 ans :** Le professionnel libéral peut opter pour une répartition par parts égales sur 3 exercices, **dont** l'exercice de constatation de la plus-value.

Exemple :
Un professionnel réalise en N une plus-value de 600 € à court terme. Il opte pour l'étalement de cette plus-value sur 3 ans.

- **En N :**

Calcul de la plus ou moins-values (2035 - page 3) :

II - DÉTERMINATION DES PLUS ET MOINS-VALUES C

Nature des immobilisations cédées	Date d'acquisition	Date de cession	Valeur d'origine 1	Amortissements 2	Valeur résiduelle 3	Prix de cession 4	Plus ou moins-values à court terme 5	Plus ou moins-values à long terme 6
Matériel	8/6/N-3	23/12/N	3 000	2 125	875	1 475	600	

Pour information à l'Administration Fiscale, il convient de renseigner le montant de la plus-value totale en zone « Vous optez pour l'étalement de la plus-value à court terme : montant pour lequel l'imposition est différée ».

Plus ou moins-value nette à court terme (à reporter ligne CB ou CK de l'annexe 2035 B) → 600

Vous optez pour l'étalement de la plus-value à court terme : montant pour lequel l'imposition est différée C → 600

Plus-value nette à long terme imposable (à reporter page 1 de la déclaration 2035) →

Plus-values à court terme exonérées C
Article 151 *septies* du CGI ..... | Article 238 *quindecies* du CGI .....
Article 151 *septies* A du CGI .....

Plus-values nettes à long terme exonérées C (à reporter page 1 de la déclaration 2035
Article 151 *septies* du CGI ..... | Article 238 *quindecies* du CGI .....
Article 151 *septies* A du CGI ..... | Article 151 *septies* B du CGI .....

2035-B :

4 DÉTERMINATION DU	34	Excédent (ligne 7 - ligne 33)	CA	
	35	Plues-values à court terme 16	CB	600
	36	Divers à réintégrer 17	CC	
	37	Bénéfice Sté civile de moyens 18	CD	
	38	TOTAL (lignes 34 à 37)	CE	600
	39	Insuffisance (ligne 33 - ligne 7)		
	40	Frais d'établissement 19		
	41	Donation aux amortissements 20	CH	
	42	Moins-values à court terme	CK	
	43	21 dont exonération sur le bénéfice « zone franche urbaine » CS / dont exonération sur le bénéfice « pôle de compétivité » AX	CL	400

Le professionnel impose 600 € en ligne 35 « Plus-value à court terme » mais porte 2/3 en ligne 43 « Divers à déduire » et neutralise alors 400 € pour les imposer en N+1 (200 €) et en N+2 (200 €) en ligne 36 de la page 2035-B.

- **En N+1 et N+2 :**

4 DÉTERM	34	Excédent (ligne 7 - ligne 33)	CA	
	35	Plues-values à court terme 16	CB	
	36	Divers à réintégrer 17	CC	200
	37	Bénéfice Sté civile de moyens 18	CD	
	38	TOTAL (lignes 34 à 37)	CE	200

Imposition d'un tiers de la plus-value

- **c. Imputation :** Si les bénéfices ne sont pas suffisants, la fraction non imputée de la moins-value nette à court terme, ou, en l'absence de bénéfice, la totalité de cette moins-value, prend le caractère d'un déficit imputable ou reportable dans les conditions de droit commun ***(BOI-BNC-BASE-60)***.
Étude complète des déficits : Partie 2 - Chapitre 7 (n° 2800 et s.).

- **d. Indemnités d'assurances :** L'imposition d'une plus-value à CT réalisée à la suite de la perception d'indemnités d'assurances (sinistre sur l'actif immobilisé) peut être étalée sur la durée moyenne d'amortissement déjà pratiquée sur les biens détruits ou expropriés, pondérée en fonction du prix d'acquisition des biens ***(modalités avec exemple au BOI-BIC-PVMV-20-30-10 § 190 à 430)***.

2605 **Plus et moins-values à long terme**

BOI-BNC-BASE-30-30-10 § 60 à 70 et 140 à 170, Art. 39 quindecies du CGI et Art. 93 quater du CGI

PV à Long Terme	En cas de cession d'éléments **AMORTISSABLES** acquis ou créés depuis plus de deux ans pour la part qui n'est pas à court terme, c'est-à-dire la part de la plus-value qui est supérieure aux amortissements pratiqués **(n° 2604 - tableau)**. --------- OU --------- Sont concernées les plus-values subies lors de la cession d'éléments non amortissables détenus depuis plus de deux ans.
MV à Long Terme	Sont concernées les moins-values suite à la cession d'éléments non amortissables détenus depuis plus de deux ans.

- **a. Compensation :** Tout comme les plus et moins-values qualifiées à court terme, les plus-values et moins-values à long terme font l'objet d'une compensation par exercice, cette opération consistant à faire la somme algébrique du montant total des plus-values à long terme réalisées au cours de l'exercice considéré et du montant total des moins-values à long terme de même nature subies pendant le même exercice. ***(BOI-BIC-PVMV-20-40)***.

> *Aucune compensation ne peut être effectuée entre les plus et moins-values réalisées dans 2 catégories distinctes d'imposition **(CE n° 295601 du 23/11/2007)**. Une plus-value BIC ne pourra être compensée par une moins-value BNC, et inversement.*

- **b. Taux :** Une **plus-value nette à long terme** n'est pas soumise au barème progressif de l'impôt sur le revenu.
En effet, la plus-value à long terme est taxée au taux unique prévu ***au 1 du I de l'Art. 39 quindecies du CGI*** de **12,8% +** les prélèvements sociaux de **17,2 %** se décomposant comme suit :
  - 9,9 % de CSG,
  - 0,5 % de CRDS,
  - 4,5 % de prélèvement social,
  - 0,3 % de contribution solidarité autonomie
  - 2 % de prélèvement de solidarité.

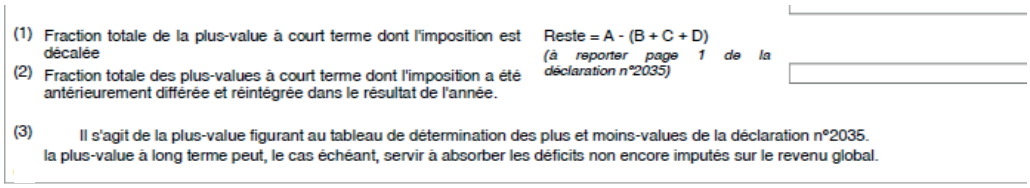
  Le taux global d'imposition des plus-values à long terme est donc de 30%, soit la FLAT TAX.

- **c. Déficit :** Lorsque la compensation entre plus-values et moins-values à long terme fait apparaître une **plus-value nette à long terme**, celle-ci peut compenser totalement ou partiellement le déficit d'exploitation de l'exercice, ou les moins-values à long terme subies au cours des dix exercices antérieurs et qui n'ont pas encore été imputées. Si les moins-values à long terme antérieures à imputer sont insuffisantes, le solde de la plus-value à long terme après compensation est soumis au taux de 30 % ***(BOI-BIC-PVMV-20-40-10)***.

- **d. Moins-values :** Lorsque la compensation entre les plus-values et les moins-values à long terme réalisées ou subies au cours d'un même exercice fait apparaître une **moins-value nette à long terme**, cette moins-value (non déductible des résultats) ne peut être imputée que sur les plus-values nettes à long terme éventuellement réalisées au cours des dix exercices suivants ***(BOI-BIC-PVMV-20-40-20)***.

Le suivi des moins-values à long terme s'effectue sur le tableau « État de suivi des plus-values et moins-values » :

II - Suivi des moins-values à long terme					III - Affectation des moins-values et plus-values à long terme taxables à 16%		
					1 - Imputation des moins-values à long terme en cas de cession, cessation		
Origine		Moins-values à 16%	Imputations sur les plus-values à long terme de l'année	Soldes des moins-values à 16% à imputer	Moins-value à long terme à 16/ (331/3) (A)	Bénéfice de l'année de cession, cessation (B)	(A) - (B)
Moins-values nettes à long terme subies au cours des dix années antérieures restant à déduire	N-1				2 - Plus-value à long terme taxable au taux de 16%		
	N-2				Montant net de la plus-value à long terme de l'année (A) (3)		
	N-3				*A imputer éventuellement sur :* Déficit de l'année (B)		
	N-4						
	N-5				Sur les moins-values à long terme (C) des années antérieures		
	N-6						
	N-7						
	N-8						
	N-9						
	N-10				Divers (déficits antérieurs) (D)		
	N-11						



(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.

Reste = A - (B + C + D)
(à reporter page 1 de la déclaration n°2035)

(3) Il s'agit de la plus-value figurant au tableau de détermination des plus et moins-values de la déclaration n°2035.
la plus-value à long terme peut, le cas échéant, servir à absorber les déficits non encore imputés sur le revenu global.

- **e. Indemnités d'assurances :** L'imposition d'une plus-value à long terme réalisée à la suite de la perception d'indemnités d'assurance (sinistre sur l'actif immobilisé) peut être différée de deux ans ***(Art. 39 quindecies du CGI, Al. 4 et BOI-BIC-PVMV-40-10-30)***.

- **f. Outre-mer :** Les plus-values nettes à long terme réalisées par des entreprises exerçant leur activité dans des départements d'outre-mer bénéficient de l'***Art. 197 du CGI*** relatif aux réductions égales à 30 %, dans la limite de 2 450 €, dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion ; et à 40 %, dans la limite de 4 050 €, dans les départements de la Guyane et de Mayotte ***(BOI-BIC-PVMV-20-40-10 § 140 et 150)***.

2606 **Inventeurs : Imposition selon le régime des plus values à long terme**
BOI-BNC-SECT-30-10-10 et Loi n° 2010-1657 - Art. 126

- **a. Principe :** Les produits de la propriété industrielle perçus par les inventeurs personnes physiques et leurs ayants droits peuvent bénéficier d'une taxation atténuée selon le régime des **plus-values à long terme** s'il s'agit de produits de la propriété industrielle définis au ***second alinéa du I de l'article 93 quater du CGI***.

- **b. Opérations :** Les opérations concernées sont les produits perçus au titre :
  - De la cession ou la concession de licences d'exploitation d'un logiciel protégé par droit d'auteur
  - D'une invention brevetable
  - D'un actif incorporel satisfaisant aux conditions prévues ***au I de l'article 238 du CGI*** (brevet, certificat d'utilité, certificat complémentaire de protection, certificat d'obtention végétale ou procédé de fabrication industriel).

  Pour les produits ne relevant pas de ces dispositions : **voir n°2305.**

- **c. Bénéficiaires :** Sont admis au bénéfice du régime les inventeurs et leurs héritiers de même, selon l'administration, que les particuliers qui ont acquis des brevets à titre onéreux ou gratuit.

  Dans ce dernier cas d'acquisition des brevets à titre onéreux, le régime des plus-values à long terme ne s'applique qu'après un délai de 2 ans à compter de leur date d'acquisition. Les revenus antérieurs à ce délai de 2 ans sont imposés en BNC courant.

  L'application du régime des plus-values à long terme est subordonnée à la condition que le contribuable soit titulaire d'un droit patrimonial sur l'invention, que le brevet ait été ou non déposé à son nom ***(CE n° 124068 du 20/3/1996 et CAA Nantes n° 96-419 du 30/12/1998)***.

- **d. Modalités d'imposition :** Les produits de la propriété industrielle définis ci-dessus sont taxés au taux des plus-values à long terme de **10 %**.
  Concernant les modalités de détermination du résultat net celles-ci sont définies à l'***article 238 du CGI*** (approche « NEXUS »). Ce régime consiste à imposer séparément au taux de 10 % le résultat net de cession, de concession ou de sous-concession de certains actifs de la propriété industrielle éligibles, tels que des brevets ou des logiciels.
  Deux aménagements consistent d'une part, à accorder aux entreprises la possibilité d'imputer sur le déficit de l'exercice, le résultat net bénéficiaire issu de la cession, de la concession ou de la sous-concession d'actifs incorporels éligibles au régime et d'autre part, de préciser les conditions d'application du régime lorsque ces actifs sont détenus par des sociétés de personnes ou des groupements assimilés non soumis à l'impôts sur les sociétés ***(BOI-BIC-BASE-110).***
  Pour les inventeurs personnes physiques, ceux-ci ne sont pas concernés par le régime dit « NEXUS » mais bénéficient du nouveau taux réduit de 10 %.

  L'entreprise concessionnaire doit prouver, à l'appui d'une documentation, que l'exploitation des droits concédés :
  - *lui crée une valeur ajoutée sur l'ensemble de la période de concession ;*
  - *est réelle et ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.*

  A noter qu'une question à ACOSS a été posée suite à un réponse de l'Administration sur le traitement fiscale et sociale des revenus nets de concession de brevet (taux d'IR à 10 % et contributions sociales à 17,2 % ?) ***(Réponse DGI Bercy du 1/12/2021).***

B - CESSATION D'ACTIVITÉ

2610 Moins-values à long terme en cessation d'activité *Art. 39 Quindecies I-2 du CGI*

Les moins-values nettes à long terme sont imputables pendant 10 ans sur les plus-values à long terme **(n° 2605-d)**.

Lors de l'exercice de cessation de l'entreprise, la moins-value nette à long terme constatée à cette occasion, et celles restant encore reportables, peuvent être **déduites** des bénéfices de l'exercice pour une fraction de leur montant : elle est déterminée d'après le rapport existant entre le taux d'imposition des plus-values à long terme applicable lors de l'exercice de réalisation de la moins-value *(12,8 % en 2023)* et le taux de l'impôt sur les sociétés en vigueur lors de l'exercice de la cessation d'entreprise *(25 % en 2023)*.

Les taux applicables sont les suivants :

Exercice	Taux des plus-values à Long Terme	Taux Normal de l'Impôt sur les Sociétés	Rapport déductible de la Moins-value à Long Terme
2021	12,8 %	26,5 %	**48,3 %**
2022	12,8 %	25 %	**51,2 %**
2023	12,8 %	25 %	**51,2 %**

Comme indiquée au n° 2605-a, avant d'appliquer cette disposition, la compensation avec la ou les éventuelles plus-values à long terme existantes doit être effectuée en premier lieu.

Cette déduction s'opère en ligne 43 « Divers à déduire » de la page 2035-B (à détailler en annexe)

21 Divers à déduire	dont exonération sur le bénéfice « zone franche urbaine »	CS		dont exonération sur le bénéfice « pôle de compétivité »	AX		CL	X
	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			

*Les moins-values à long terme subsistant à la clôture de la cessation ne peuvent être imputées sur le résultat de l'exercice que si celui-ci est bénéficiaire et **dans la limite du bénéfice** de l'exploitation. Elles ne sauraient conduire à un déficit. Partant, en situation de déficit, avant l'imputation, la moins-value à long terme est donc perdue.*

Exemple :
Un professionnel cesse son activité au 31 Juillet de l'année. Il vend son droit de présentation de clientèle pour un montant de 15 000 €. Le coût d'acquisition de ce droit était de 25 000 € (il y a plus de 2 ans). Cette immobilisation n'est pas amortissable. Aucune moins-value à long terme n'a été déterminée lors des 10 précédents exercices.
***Cas n° 1 :** Bénéfice avant imputation = 25 000 €*
***Cas n° 2 :** Bénéfice avant imputation = 3 500 €*

Calcul de la plus ou moins-values (2035 - page 3) :

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	
			1	2	3	4	à court terme 5	à long terme 6
Présentation de Clientèle	**1/01/N-8**	**31/07/N**	**25 000**		**25 000**	**15 000**		**- 10 000**

Sur l'annexe 2035-B, la fraction de la moins-value à long terme doit être déduite en ligne 43 « Divers à déduire » :
10 000 x 51,2 % = 5 120 €

4 DÉTERMINATION DU RÉSULTAT				Cas n° 1	Cas n° 2
	34	Excédent (ligne 7 - ligne 33)	CA	25 000	3 500
	35	Plues-values à court terme (16)	CB		
	36	Divers à réintéger (17)	CC		
	37	Bénéfice Sté civile de moyens (18)	CD		
	38	TOTAL (lignes 34 à 37)	CE	25 000	3 500
	39	**Insuffisance (ligne 33 - ligne 7)**	CF		
	40	Frais d'établissement (19)	CG		
	41	Donation aux amortissements (20)	CH		
	42	Moins-values à court terme	CK		
	43	(21) Divers à déduire : dont exonération sur le bénéfice « zone franche urbaine » CS ; dont exonération sur le bénéfice « pôle de compétivité » 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	3 840	3 500
	44	Déficits Ste civile de moyens (18)	CM		
	45	TOTAL (lignes 39 à 44)	CN	3 840	3 500
	46	Bénéfice (ligne 38 - ligne 45)	CP	21 160	0
	47	Déficit (ligne 45 - ligne 38)	CR		

Le résultat de l'exercice étant inférieur à la fraction de la moins-value, seule la fraction à hauteur du bénéfice d'exploitation peut être déduite en ligne 43

2611 Plus-values réalisées en cas de décès

Art. 39 terdecies 2 du CGI

Les plus-values nettes constatées en cas de décès du contribuable sont soumises de plein droit au régime fiscal des plus-values à long terme. Une compensation générale doit être effectuée entre les plus-values et les moins-values constatées suite au décès. Cette règle ne s'applique qu'aux plus-values calculées à la date du décès. Les plus-values réalisées en cours d'exploitation, avant la date du décès, suivent le régime de droit commun.

- **a. Plus-value nette à long terme:** Si la compensation fait apparaître une plus-value nette, celle-ci est alors imposée au taux de 12,8 % majoré des prélèvements sociaux de 17,2 %, soit un taux global de 30 % (FLAT TAX).

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	
			1	2	3	4	à court terme 5	à long terme 6
Bien professionnel	1/7/N-8	1/7/N	150 000	48 000	102 000	200 000	0	98 000

Aucune distinction entre court terme et long terme n'est effectuée

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 : montant pour lequel l'imposition est différée (c) →

Plus-value nette à long terme imposable (à reporter page 1 de la déclaration 2035) → 98 000

L'intégralité de la plus-value étant à long terme, celle-ci est à reporter en première page de la 2035

2- Plus-values (c) à long terme imposable au taux de 16 % 98 000
à long terme exonérées (art. 151 *septies* du CGI) .....
à long terme exonérées (art. 238 *quindecies* du CGI) .....
à long terme exonérées (art. 151 *septies* A du CGI).....
à long terme dont l'imposition est différée de 2 ans (art.39 *quindecies* I-1 du CGI).....
à long terme exonérées (art. 151 *septies* B du CGI).....

- **b. Moins-value nette à long terme:** Si la compensation fait apparaître une moins-value nette : elle ne peut être déduite des bénéfices imposables de l'exercice en cours à la date du décès, ou de la cession ou cessation qui en est la suite directe, qu'à concurrence du rapport existant entre le taux d'imposition des plus-values à long terme applicable lors de l'exercice de réalisation de la moins-value (12,8%) et le taux de l'impôt sur les sociétés en vigueur lors de l'exercice de la cessation d'entreprise, dans la limite du bénéfice **(explications et taux applicables : n° 2610)**.

Lorsque l'application du régime du long terme prévue par cet article est moins favorable que celle du régime général des plus-values et moins-values, les ayants droit du défunt ***peuvent demander l'application du régime de droit commun*** *(en cas de réalisation d'une moins-value nette à court terme par exemple, déductible en totalité)* ***(BOI-BIC-PVMV-20-20-40)***.

- **c. Activité poursuivie par un héritier :** L'imposition des plus-values constatées lors du décès peut être différée lorsque l'activité est continuée, soit par un ou plusieurs héritiers ou successibles en ligne directe, ou par le conjoint survivant, jusqu'à la cession ou la cessation de l'activité de ce(s) dernier(s).
  L'application de cette disposition est subordonnée à l'obligation pour les nouveaux exploitants de n'apporter aucune augmentation aux évaluations des éléments d'actif figurant sur le registre des immobilisations.
  Ces dispositifs sont applicables à toutes transmissions à titre gratuit ***(Art. 41 du CGI)***
  Étude transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle : n° 2700 et s..

C - CRÉDIT-BAIL

BOI-BNC-BASE-30-10 § 220 à 300 et Art. 93 quater du CGI

2620 **Principe**

Les contrats de crédit-bail sont assimilés à des immobilisations pour l'application du ***1er alinéa du I de l'Art. 93 quater du CGI***, lorsque les loyers ont été déduits pour la détermination du bénéfice ***(III de l'article 93 quater du CGI)***.
Dans le cas contraire, ces contrats ne présentent pas, en principe, le caractère d'éléments affectés par nature à l'exercice de l'activité non commerciale. Ils peuvent alors être conservés dans le patrimoine privé du contribuable ***(BOI-BNC-BASE-10-20)***.

2621 **Biens acquis à l'échéance**

Les biens acquis à l'échéance de tels contrats constituent des éléments d'actif affectés à l'exercice de l'activité non commerciale. Ils doivent donc être inscrits au registre des immobilisations pour la valeur de levée d'option d'achat, et au TABLEAU I - IMMOBILISATIONS ET AMORTISSEMENTS.
Ce nouvel actif est alors amorti en mode linéaire sur la durée d'utilisation restante à la date de levée d'option.

Concernant les véhicules pris en crédit-bail : n° 2430 et s.

2622 **Cession du bien acquis à la levée d'option**

Tout comme les principes de droit commun du régime des plus et moins-values professionnelles, la plus ou moins-value afférente à un bien acquis au terme d'un contrat de crédit bail est égale au prix de cession diminué de la valeur nette comptable (VNC).

Si le bien est cédé...	...moins de 2 ans ...après la levée d'option d'achat :	...plus de 2 ans ...après la levée d'option d'achat :
Régime de la moins-value	COURT TERME	LONG TERME
Régime de la plus-value	COURT TERME	COURT TERME à concurrence des amortissements théoriques et à LONG TERME pour le surplus **(1)**

(1) Modalités de calcul : il convient de déterminer les amortissements théoriques que le professionnel aurait pu déduire s'il avait été le propriétaire du bien.
Base amortissable = Valeur du bien à l'origine diminué du prix de levée d'option
Le taux linéaire à retenir pour l'amortissement théorique correspond à la durée du contrat.

Exemple :
Souscription d'un contrat de crédit-bail d'une durée de 6 ans. La valeur du matériel est de 20 000 €. Á l'échéance du contrat, le professionnel lève l'option pour 2 500 € et amorti le bien sur une durée de 5 ans (= taux de 20%). Le bien est alors revendu 3 750 € trois années plus tard.

- **a. Calcul de la plus-value (PV) :**
  VNC = Prix de levée d'option (2 500 €) - Amortissements pratiqués (2 500 € X 20% X 3 = 1 500 €) = 1 000 €
  PV = Prix de cession - VNC = 3 750 € - 1 000 € = 2 750 €.

- **b. Calcul des amortissements théoriques pour qualifier la plus-value de 2 750 € :**
  Base amortissable = Valeur du bien (20 000 €) - Prix de levée d'option (2 500 €) = 17 500 €.
  Amortissements théoriques = Base amortissable (17 500 €) X Taux (durée du contrat, soit 1/6 = 16,67 %) X 6 = 17 500 €

  ⇨ Donc la plus value est à COURT TERME jusqu'à 17 500 €, soit 2 750 € totalement à court terme.

2623 **Cession du contrat avant la levée d'option**

Exemple :
Souscription d'un contrat de crédit-bail d'une durée de 6 ans. La valeur du matériel est de 20 000 € et le prix de levée d'option d'achat est de 2 500 €.
***Au bout de 2 ans**, le professionnel cède son contrat à un autre professionnel pour 6 000 €.*

- **a. Calcul de la plus-value (PV) :** La plus-value est égale au prix de cession, soit 6 000 €

- **b. Calcul des amortissements théoriques pour qualifier la plus-value ainsi constatée :**
  Base amortissable = Valeur du bien (20 000 €) - Prix de levée d'option (2 500 €) = 17 500 €.
  Amortissements théoriques = Base amortissable (17 500 €) X Taux (durée du contrat, soit 1/6 = 16,67 %) X **2 ans** = 5 835 €

  ⇨ Donc la plus value est à COURT TERME jusqu'à 5 835 €, et à LONG TERME pour 165 €.

2624 **Sous-location d'un immeuble pris en crédit-bail : Conséquences de la levée d'option**
BOI-BNC-BASE-30-10 IV § 310 à 380

- **a. Cessation d'activité :** Lorsque le contribuable fait l'acquisition de la propriété de l'immeuble à la levée de l'option, cela a pour conséquence la cessation de l'exercice de l'activité de sous-location (BNC). La nouvelle activité devient alors de la location nue, dont les produits deviennent imposables dans la catégorie des revenus fonciers.
  Cet évènement, faisant perdre à l'immeuble son caractère d'élément affecté à l'activité non commerciale, emporte transfert du bien dans le patrimoine "foncier" du contribuable.

- **b. Détermination de la plus-value :** Le montant de la plus-value est déterminé d'après la différence entre la valeur vénale de l'immeuble à la date d'exercice de l'option d'achat et son prix de revient, lui même déterminé à partir du prix de levée d'option, augmenté des **réintégrations** et le cas échéant du prix d'acquisition du contrat.

  ***Réintégrations** = (Valeur de l'immeuble lors de la signature du contrat - prix de levée d'option) - Amortissements que le contribuable aurait pu pratiquer*

- **c. Imposition à court terme :** La plus-value est donc immédiatement imposée selon le régime applicable aux plus-values de cession d'éléments d'actif immobilisés. Elle est intégralement à court terme dès lors que le transfert dans le patrimoine "foncier" suit immédiatement la levée de l'option ***(Art. 39 duodecies du CGI)***.

- **d. Report d'imposition :** La plus-value peut faire l'objet d'un report d'imposition dans les conditions prévues à l'***Art. 93 quater IV du CGI (BOI-BNC-BASE-30-30-20-10-III)***.
  Les contribuables doivent alors ***(Art. 41 novocies de l'annexe III au CGI)*** :
  - déterminer et déclarer la plus-value via un état accompagnant la déclaration de résultat ;
  - demander expressément le report d'imposition de la plus-value en indiquant le nom ou la raison sociale et l'adresse des parties à l'acte, le lieu de situation de l'immeuble et la date du transfert de propriété ;
  - joindre à cette note une copie de l'acte mentionnant la demande de report.

SECTION N° 2 ENREGISTREMENT COMPTABLE ET MODALITÉS DÉCLARATIVES

2630 Enregistrement comptable

- **a. Comptabilisation de la sortie de l'immobilisation :**

Compte	Libellé	Débit	Crédit
28...	Amortissements	Montant des Amortissements constatés jusqu'à la date de cession	
675	Valeur Nette Comptable des Éléments d'Actifs Cédés	Valeur Nette Comptable = Valeur d'origine - cumul amortissements	
2...	Compte d'Immobilisation		Valeur d'origine

- **b. Écriture comptable correspondant à l'enregistrement du prix de cession :**

Compte	Libellé	Débit	Crédit
512	Banque	Prix de cession (TTC si TVA)	
775	Produits de Cession des Éléments d'Actifs Cédés		Prix de Cession (HT si TVA)
44571	TVA collectée (lorsque la cession est soumise à TVA)		TVA

⇨ La différence entre le compte 775 et le compte 675 correspond à la plus value dégagée.

Exemple :
Un professionnel, ne bénéficiant d'aucune exonération, vend un bien pour un montant de 200 000 €. Le coût d'acquisition de ce bien était de 150 000 €, le montant des amortissements pratiqués jusqu'à la cession est de 48 000 € et l'utilisation personnelle à hauteur de 80 %.

	01/07/N		
28...	Amortissements	48 000	
675	Valeur comptable des éléments d'actif cédés	102 000	
2...	Immobilisations		150 000
	01/07/N		
512	Banque	200 000	
775	Produits de cession des Éléments d'actif cédés		200 000

⇨ La plus value est donc de 98 000 € (200 000 - 102 000)

2631 Modalités de déclaration

Pour l'étude des modalités déclaratives, nous reprendrons l'exemple précédent.

- **a. Détermination de la plus-value :** Le professionnel doit déclarer la cession au TABLEAU II – DETERMINATION DES PLUS ET MOINS-VALUES en page 2 (2035-SUITE), et ainsi constater la plus-value.

II - DÉTERMINATION DES PLUS ET MOINS-VALUES C

Nature des immobilisations cédées	Date d'acquisition	Date de cession	Valeur d'origine 1	Amortissements 2	Valeur résiduelle 3	Prix de cession 4	Plus ou moins-values à court terme 5	Plus ou moins-values à long terme 6
Bien professionnel	1/7/N-8	1/7/N	150 000	48 000	102 000	200 000	48 000	50 000

À hauteur des amortissements à long terme au-delà

Plus ou moins-value nette à court terme (à reporter ligne CB ou CK de l'annexe 2035 B) → 48 000

Vous optez pour l'étalement de la plus-value à court terme : montant pour lequel l'imposition est différée C →

Plus-value nette à long terme imposable (à reporter page 1 de la déclaration 2035) → 10 000

Plus-values à court terme exonérées C
Article 151 *septies* du CGI .....
Article 151 *septies* A du CGI .....
Article 238 *quindecies* du CGI .....

Plus-values nettes à long terme exonérées C (à reporter page 1 de la déclaration 2035)
Article 151 *septies* du CGI .....
Article 151 *septies* A du CGI .....
Article 238 *quindecies* du CGI .....
Article 151 *septies* B du CGI .....

La part imposable de la plus-value à long terme correspond à la quote-part professionnelle : 50 000 x 20 % = 10 000 €

- **b. Plus-value à long terme :**

- La plus value à long terme imposable est à reporter en 1ère page de la déclaration n°2035 :

2- Plus-values C					
à long terme imposable au taux de 16 %	10 000	à long terme exonérées (art. 238 *quindecies* du CGI)		à long terme dont l'imposition est différée de 2 ans (art.39 *quindecies* 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).....	

- La plus value à long terme imposable est à reporter sur la déclaration n° 2042 C PRO (page 3, rubrique 5, ligne 5QD) :

Régime de la déclaration contrôlée	AA OU VISEUR	SANS	AA OU VISEUR	SANS	AA OU VISEUR	SANS
Revenus exonérés.....	5QB	5QH	5RB	5RH	5SB	5SH
Revenus imposables	5QC	5QI	5RC	5RI	5SC	5SI
Déficits *y compris inventeurs non professionnels*.....	5QE	5QK	5RE	5RK	5SE	5SK
Plus-values de cession taxables à 16 %.....	5QD 10 000		5RD		5SD	

- **c. Plus-value à court terme :**

4 DÉTERMINATION DU RÉSULTAT						
	34	Excédent (ligne 7 - ligne 33)		CA		
	35	Plues-values à court terme (16)		CB	48 000	
	36	Divers à réintéger (17)		CC		
	37	Bénéfice Sté civile de moyens (18)		CD		
	38	TOTAL (lignes 34 à 37)		CE	48 000	
	39	Insuffisance (ligne 33 - ligne 7)		CF		
	40	Frais d'établissement (19)		CG		
	41	Donation aux amortissements (20)		CH		
	42	Moins-values à court terme		CK		
	43	(21) Divers à déduire : dont exonération sur le bénéfice « zone franche urbaine »	CS	CL	38 400	
		dont exonération sur le bénéfice « pôle de compétivité »	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 (18)		CM		
	45	TOTAL (lignes 39 à 44)		CN	38 400	

Quote-part personnelle à reporter en ligne 43 "Divers à déduire" : 48 000 x 80 % = 38 400 €

⇨ Soit net imposable = 9 600 € (20 % de 48 000)

À noter que, corrélativement, les amortissements n'ont été déduits que pour 48 000 x 20 % = 9 600 €.
La plus-value à court terme compense donc tous les amortissements déduits sur les périodes précédentes.

SECTION N° 3 MESURES D'EXONÉRATION

A - ARTICLE 151 SEPTIES DU CGI
BOI-BIC-PVMV-40-10-10

2640 **Principe**

Les plus-values professionnelles sont exonérées d'imposition sous réserve que le professionnel libéral **exerce son activité professionnelle depuis plus de 5 ans (aucune condition de durée pour les indemnisations suite à sinistre ou expropriation)** et que le montant de ses recettes soit inférieur à 90 000 € HT (voir **b.**).

- **a. Opérations exclues :** Sont exclus du champ d'application de l'exonération : les terrains à bâtir, les opérations de fiducie, les redevances de concession de brevets…
  Est également exclue l'indemnité de résiliation perçue de son mandant par un agent commercial qui bénéficie d'une taxation au titre des plus-values professionnelles à long terme lorsque le contrat a été conclu depuis au moins deux ans ***(Rescrit n° 2006/26 du 28/3/2006 au BOI-BNC-BASE-20-20 § 570)***. L'Administration confirme la position de la CAA de Nantes ***(arrêt n° 14NT0257 du 3/3/2016)*** en qualifiant ce dispositif de simple mesure d'allègement de la taxation et non la conséquence d'une qualification du revenu perçu. Dès lors, cette indemnité est expressément exclue du dispositif d'exonération prévu à l'article 151 septies du CGI.

- **b. Montant des recettes :** Les recettes à prendre en compte pour l'appréciation des seuils s'entendent de la moyenne des recettes appréciées HT, réalisées au titre des exercices clos au cours **des deux années civiles qui précèdent l'exercice de réalisation de la plus-value**.

Recettes à retenir : [(Recettes N-1 + Recettes N-2) / 2]

ATTENTION – *En cas d'option pour le régime des Créances et des Dettes, les recettes à retenir correspondent aux recettes, créances comprises des 2 années civiles précédant l'année de réalisation des plus-values.*

Un mécanisme d'exonération dégressive est par ailleurs institué pour les professionnels dont les recettes excèdent le seuil de 90 000 €, sans dépasser 126 000 € HT.

Part exonérée de la plus-value : montant de la plus-value x (126 000 – montant des recettes) / 36 000

- **c. Moins-values :** Seules les plus-values nettes sont exonérées. Les moins-values nettes restent déductibles.

- **d. Bénéficiaires :** Sont visés par ce régime d'exonération, les professionnels qui exercent individuellement ou en tant qu'associé, soumis à l'IR, quel que soit le régime d'imposition (déclaration contrôlée, Micro-BNC, T&S pour les agents d'assurances).

  Sont également concernés les sociétés ou groupements de personnes (sauf si option à l'IS) : SCP, SCM, SEP, EURL….

2641 **Nature des recettes**

BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20 § 200 et s.

- **a. Recettes à retenir :** Les recettes à prendre en compte pour l'appréciation des limites de l'***Article 151 septies du CGI*** s'entendent des recettes proprement dites, (honoraires perçus dans le cadre de l'exercice de la profession et sommes reçues en contrepartie des services aux clients), augmentées des recettes accessoires et, le cas échéant, de la quote-part des recettes de la société de personnes (voir **b.**) revenant à l'associé.
  Il est fait abstraction des produits financiers, des recettes exceptionnelles (cessions d'éléments de l'actif immobilisé), des débours, des honoraires rétrocédés versés, des subventions d'équipement, des 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, des remboursements de crédit de TVA, des 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 indemnités perçues dans le cadre d'un congé maternité doivent être prises en compte, ne constituant pas des indemnités journalières de maladie ou d'accident.

- **b. Recettes à retenir** S'agissant des plus-values réalisées par **les associés de SCM** , une ancienne documentation ***(BOI-5 G-6-05)*** non reprise par la base BOFiP précisait que le seuil d'exonération des plus-values s'apprécie en tenant compte de la quote-part des seules recettes en provenance des tiers non associés et des produits divers réalisés par la SCM (ou « Autres Produits »), à laquelle s'ajoutent les recettes de l'activité exercée à titre individuel.

  Il n'y a donc pas lieu de tenir compte des recettes résultant des remboursements de frais effectués par les associés de la SCM.

  *L'Administration Fiscale confirme que les droits ou parts détenus dans la SCM peuvent bénéficier des dispositions de l'**Art. 151 septies du CGI**, dès lors que ces droits ou parts sont inscrits à l'actif professionnel du cédant **(BOI-BIC-PVMV-40-10-10-10 § 295)**.*

- **c. Sociétés Civiles de Moyens :** L'appréciation du seuil d'exonération des plus-values réalisées par les SCM est opérée en tenant compte du montant global des recettes de la société ***(BOI-BNC-SECT-70-20 § 170)*** c'est-à-dire :
  - recettes provenant d'opérations réalisées avec des tiers,
  - remboursements effectués par les associés.

- **d. Pluralité d'activités :** Conformément au ***BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20 § 560 à 580***, lorsque le contribuable exploite personnellement plusieurs entreprises, le montant des recettes à comparer aux seuils légaux d'exonération est le montant total des recettes par catégorie de revenus (BNC, BIC et BA).
  En effet, la globalisation des recettes n'a pas lieu d'être effectuée par les contribuables pluriactifs lorsque les résultats de leurs entreprises relèvent de revenus catégoriels différents.

Mode d'exercice	Chiffre d'affaires à retenir
· En cas d'exercice en société	⇨ Moyenne des recettes individuelles N-1 et N-2 majorée de la part des recettes en provenance de la société et incombant à l'associé.
· En cas d'exercice de plusieurs activités relevant de différentes catégories d'imposition (BNC, BIC et BA)	⇨ Globaliser les chiffres d'affaires par catégorie de revenus

2642 **Délai de 5 ans**
BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20 § 20 à 150

- **a. Point de départ :** Le point de départ du délai de 5 ans correspond à la date de début de l'activité (= date d'inscription au CFE compétent).
  Le terme du délai de 5 ans **s'apprécie à la clôture de l'exercice ou à la fin de la période d'imposition pendant laquelle est réalisée la plus-value** (= date de cessation d'activité le cas échéant).
  Le délai de 5 ans s'apprécie par activité et par années échues. La période des 5 ans doit en effet être révolue pour pouvoir bénéficier de ce dispositif d'exonération ***(Réponse DGFiP du 18/5/2012)***.

  > *La période prise en compte correspond à celle exercée à titre professionnel (Sont exclus de l'article 151 septies : le BNC non-professionnel, la clientèle donnée en location-gérance).*

- **b. Passage d'associé de société à individuel *(BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20 § 80)* :** Les contribuables ayant exercé successivement au sein d'une société, puis à titre individuel, peuvent cumuler les durées d'exploitation si les deux entreprises relèvent du même régime d'imposition (Impôt sur le Revenu). Ainsi, le cumul est impossible en cas d'imposition de la société à l'IS ***(CE n° 376137 du 19/6/2015)***.

- **c. Passage d'individuel à associé de société :** Les durées ne se cumulent pas dans le cas d'un exercice individuel, suivi d'un exercice en société, sauf en cas d'apport de son activité individuelle préexistante, à la société, dans les conditions de l'***Art. 151 octies du CGI***.

  > *Un contribuable qui exerce son activité à titre individuel et qui apporte cette activité à une société en échange de parts sociales, se voit la possibilité d'appliquer l'**Art. 151 septies du CGI** lors de la cession de ses parts. En effet, le délai de cinq ans débute à la date de création de son activité individuelle puisque l'apport en société avait bénéficié de l'**Art. 151 octies du CGI (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20 § 130)**.*

- **d. Reprise d'une activité après cessation :** En cas de cessation d'activité et reprise, ou de changement d'activité, les durées d'activité ne peuvent pas être cumulées pour apprécier le délai de 5 ans.
  En revanche, lorsque le contribuable exerce des activités professionnelles différentes, la durée s'apprécie séparément au sein de chaque fonds, établissement ou exploitation, pris isolément ***(CAA de Nantes n°20NT03391 du 7/1/2022).***

Exemple :
Un professionnel qui a plus de 5 ans d'activité vend son local pour un montant de 200 000 €. Le coût d'acquisition de cette construction était de 150 000 €, le montant des amortissements pratiqués jusqu'à la cession est de 18 000 € et l'utilisation personnelle à hauteur de 80 %. Les recettes de N-1 et de N-2 s'élèvent respectivement à 82 000 € et 128 000 €.

- Le tableau de détermination des plus et moins-values de la déclaration 2035 se présente ainsi :

II - DÉTERMINATION DES PLUS ET MOINS-VALUES C

Nature des immobilisations cédées	Date d'acquisition	Date de cession	Valeur d'origine 1	Amortissements 2	Valeur résiduelle 3	Prix de cession 4	Plus ou moins-values à court terme 5	Plus ou moins-values à long terme 6
Local	1/7/N-3	1/7/N	150 000	❶ 18 000	132 000	200 000	18 000	50 000

Plus ou moins-value nette à court terme (à reporter ligne CB ou CK de l'annexe 2035 B) → 18 000

Vous optez pour l'étalement de la plus-value à court terme : montant pour lequel l'imposition est différée C →

Plus-value nette à long terme imposable (à reporter page 1 de la déclaration 2035) → ❷ 4 167

Plus-values à court terme exonérées C

Article 151 *septies* du CGI ..... / Article 151 *septies* A du CGI ..... : ❸ 2 100

Article 238 *quindecies* du CGI .....

Plus-values nettes à long terme exonérées C (à reporter page 1 de la déclaration 2035)

Article 151 *septies* du CGI ..... / Article 151 *septies* A du CGI ..... : ❹ 5 833

Article 238 *quindecies* du CGI ..... / Article 151 *septies* B du CGI .....

Les recettes moyennes étant de 105 000 € **[(128 000 + 82 000) / 2],** le calcul du coefficient correspondant à la part exonérée de la plus-value est le suivant :

(126 000 - 105 000) / 36 000 = 58,33%

❶ **Taux d'amortissement = 4 %**
❷ **Part imposable de la plus value LT** ⇨ Part professionnelle de la Plus Value LT - Part exonérée de la Plus Value LT :
4 167 € = (50 000 x 20%) - (50 000 x 20% x 58,33%)
❸ **Part exonérée de la plus value CT** ⇨ Part professionnelle de la Plus Value CT x coefficient d'exonération :
2 100 € = (18 000 x 20 %) x 58,33 %
❹ **Part exonérée de la plus value LT** ⇨ Part professionnelle de la Plus Value LT x coefficient d'exonération :
5 833 € = (50 000 x 20%) x 58,33 %

- En première page de la déclaration n°2035 :

2- Plus-values © à long terme imposable au taux de 16 %	4 167	à long terme exonérées (art. 238 *quindecies* du CGI)		à long terme dont l'imposition est différée de 2 ans (art.39 *quindecies* I-1 du CGI)	
à long terme exonérées (art. 151 *septies* du CGI)	5 833	à long terme exonérées (art. 151 *septies* A du CGI)		à long terme exonérées (art. 151 *septies* B du CGI)	

- Report de la plus-value sur la 2042 C Pro :

Régime de la déclaration contrôlée		AA OU VISEUR	SANS	AA OU VISEUR	SANS	AA OU VISEUR	SANS
Revenus exonérés		5QB	5QH	5RB	5RH	5SB	5SH
Revenus imposables		5QC	5QI	5RC	5RI	5SC	5SI
Déficits *y compris inventeurs non professionnels*		5QE	5QK	5RE	5RK	5SE	5SK
Plus-values de cession taxables à 16 %		5QD	4 167	5RD		5SD	

- Présentation sur l'annexe 2035-B :

4 DÉTERMINATION DU RÉSULTAT	34	Excédent (li…				CA	
	35	Plues-value…				CB	18 000
	36	Divers à réintéger ⑰				CC	
	37	Bénéfice Sté civile de moyens ⑱				CD	
	38	**TOTAL** (lignes 34 à 37)				CE	18 000
	39	**Insuffisance (ligne 33 - ligne 7)**				CF	
	40	Frais d'établissement ⑲				CG	
	41	Donation aux amortisser…				CH	
	42	Moins-values à court ter…				CK	
	43	㉑ Divers à déduire : dont exonération sur le bénéfice « zone franche urbaine »	CS		dont exonération sur le bénéfice « pôle de compétivité »	AX	CL 16 500
		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 ⑱				CM	
	45	**TOTAL** (lignes 39 à 44)				CN	16 500

Report de la plus-value CT (avant exonération et part personnelle)

Quote-part personne de la plus-value ❶ + Quote-part exonérée de la plus-value ❷

❶ 18 000 x 80 % = **14 400 €**
❷ (18 000 - 14 400) x 58,33 % = **2 100 €**

2643 **Combinaison avec d'autres régimes d'imposition**
BOI-BIC-PVMV-40-10-10-30 § 280 et 290

Cumul POSSIBLE avec :	Cumul IMPOSSIBLE avec :
· Art. 151 septies A du CGI (retraite) · Art. 151 septies B du CGI (immobilier)	· Art. 238 quindecies du CGI (branche complète d'activité) · Art. 41 du CGI (transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle) · Art. 93 quater I ter du CGI (apport de brevet ou assimilés à une société par une personne physique) · Art. 151 octies du CGI (apport en société) · Art. 151 octies A (restructuration de sociétés civiles professionnelles) · Art.151 octies B (apport de titres).

2644 **Impact social**

Le montant de la **plus-value à court terme exonérée** en vertu de l'***article 151 septies du CGI*** doit être réintégré au résultat pour le calcul des cotisations sociales.

B - ARTICLE 238 QUINDECIES DU CGI
BOI-BIC-PVMV-40-20-50

2650 **Principe**

L'***Article 238 quindecies du CGI*** prévoit une exonération des plus-values professionnelles réalisées lors de la transmission à titre onéreux ou gratuit (donation ou succession) d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité dont la valeur vénale des éléments transmis est inférieure à 500 000 €.

- **a. Délai :** L'activité doit avoir été exercée pendant au moins 5 ans à la date de la transmission.

- **b. Montant de la cession :** L'exonération est totale lorsque le montant de la cession est inférieure à 500 000 €. Un **mécanisme d'exonération dégressive** est par ailleurs institué pour les professionnels dont la valeur vénale des éléments transmis est comprise entre 500 000 € et 1 000 000 €.

  Part exonérée de la plus-value : montant de la plus-value x (1 000 000 – montant de la cession) / 500 000

- **c. Moins-values déductibles :** Les moins-values réalisées restent déductibles fiscalement.

- **d. Droits d'enregistrement :** La cession est soumise aux droits d'enregistrement.

2651 **Régime optionnel**

Le ***BOI-BIC-PVMV-40-20-50 § 450*** stipule que le régime prévu à l'***article 238 quindecies du CGI*** ne présente pas un caractère obligatoire et n'est mis en œuvre que sur option du contribuable.
Celle-ci doit être exercée lors du dépôt de la déclaration de cessation ou de cession, au moyen d'un document signé, établi sur papier libre, indiquant expressément l'option pour l'exonération des plus-values sur le fondement de l'***Article 238 quindecies du CGI*** ainsi que la date de la cession de l'entreprise, de la branche complète d'activité ou des parts.

2652 **Absence de lien entre le cédant et le cessionnaire**

L'exonération est subordonnée à l'absence de lien entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire au moment de la cession et au cours des 3 années qui suivent l'opération, à savoir que :
- le cédant ne doit pas détenir, personnellement, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire,
- le cédant ne doit exercer aucune fonction de direction, de droit ou de fait dans l'entreprise cessionnaire.

2653 **Champ d'application**

- **a. Branche complète d'activité :** les entreprises individuelles, les sociétés de personnes et les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés cédant une **branche complète d'activité** sont concernées par ce régime.

> *En cas de cession d'une activité bien distincte (activité d'ostéopathe exercée en un autre lieu que celle de masseur-kinésithérapeute, par exemple), ce dispositif d'exonération est applicable à la branche d'activité cédée* ***(Réponse DGFiP du 10/2/2009)****.*
> *De même, la Cour Administrative d'Appel de Bordeaux considère qu'une plus-value peut-être exonérée par l'Article 238 quindecies lorsque l'activité fonctionne sans salarié, ni matériel* ***(CAA Bordeaux n°19BX04882 du 19/02/2021).***

La transmission d'une branche complète d'activité est subordonnée au **transfert effectif du personnel salarié** nécessaire à la poursuite d'une exploitation autonome de l'activité.
En cas de refus de certains salariés d'être transférés, il convient d'examiner au cas par cas si ce refus est de nature à remettre en cause le transfert complet de l'activité ***(CE n° 359516 du 23/10/2013)***.

- **b. Parts de sociétés :** Les cessions intégrales de parts de sociétés de personnes par les associés exerçant leur activité professionnelle au sein de la société bénéficient de l'exonération.
  L'article 238 quindecies assimile à une branche complète d'activité l'intégralité des droits ou parts détenus par un contribuable qui exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société de personnes et qui sont considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession.

  En cas de cession de l'intégralité des droits ou parts détenus par un associé d'une société de personne dans laquelle il exerce son activité professionnelle, l'exonération de plus-value professionnelle prévue par l'article 238 quindecies du CGI peut être remise en cause si le cédant vient à détenir des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire au cours des trois années qui suivent la mutation ***(CAA Nantes n° 17NT02109 du 28/02/2019)***.

- **c. Régime d'imposition :** Les dispositions de l'exonération sont applicables quelque soit le régime d'imposition : déclaration contrôlée, Micro-BNC et Traitements et Salaires pour les Agents d'Assurances.

2654 **Opérations exclues**

Sont exclues de ce régime les plus-values portant sur :
- des biens immobiliers bâtis ou non-bâtis, y compris les terrains,
- les droits ou parts de sociétés à prépondérance immobilière,
- les transmissions isolées de parts, de droits ou de portefeuilles…

- **a. Réintégration au patrimoine privé :** Les retraits d'actif dans le patrimoine privé sont exclus du dispositif et remettent ainsi en cause l'exonération s'ils interviennent à la même date que la cession de la branche complète d'activité. En effet, la transmission doit porter sur l'ensemble des éléments affectés à l'activité professionnelle.

  > *Le bénéfice de l'****Article 238 quindecies du CGI*** *doit être refusé dans le cas où la transmission ne porte que sur une partie de ces éléments, y compris lorsque la partie non transmise est reprise dans le patrimoine privé de l'exploitant* ***(Réponse DGFiP du 22/12/2008)****.*

- **b. Cession partielle :** La cession d'une partie de la clientèle telle qu'une « tournée » d'une infirmière ne peut pas bénéficier de l'exonération prévue à l'***Article 238 quindecies du CGI (Réponse DGFiP du 8/6/2007)***.

- **c. Cession ne portant que sur le matériel :** En cas de cession des seuls éléments matériels sans cession valorisée de la clientèle, l'***Article 238 quindecies du CGI*** ne peut pas s'appliquer. En effet, en l'absence de reprise de la clientèle par le cessionnaire, on se retrouve dans un cas de création d'entreprise avec cession isolée d'éléments de l'actif par le cédant. Il ne s'agit donc pas d'une transmission d'entreprise ***(Réponse DGFiP du 17/7/2009)***.

- **d. Branche complète d'activité sans la propriété de l'immeuble affectée à l'exploitation :** ***Un Conseil d'Etat du 8 Décembre 2017 (N°407128)*** a jugé que *« l'absence d'apport en pleine propriété d'immeubles ne fait pas obstacle à ce que le transfert soit regardé comme complet dès lors qu'il garantit à son bénéficiaire, pour une durée suffisante au regard de la nature de l'activité transmise, le libre usage de ces immeubles aux fins de l'exploitation de cette activité ».*

- **e. Report d'imposition :** Les plus-values bénéficiant d'un report d'imposition au titre d'opérations antérieures ne peuvent pas bénéficier de l'exonération sauf dispositions contraires du dispositif d'origine.

2655 **Location-gérance**
CAA Versailles n° 12VE00905 du 23/10/2014

Lorsque l'activité fait l'objet d'un contrat de location gérance, la transmission doit notamment être consentie au profit du locataire ***(Art. 238 quindecies, VII du CGI)***. Néanmoins, en cas de résiliation d'un contrat de location gérance deux mois avant la cession du fonds, le régime d'exonération s'applique même si le cessionnaire n'est plus l'ancien locataire-gérant.
En effet, le fonds n'étant plus exploité en location gérance au moment de la cession, seules les conditions générales d'application du régime prévues aux ***I et II de l'article 238 quindecies du CGI*** doivent être remplies.

2656 **Délai de 5 ans**
BOI-BIC-PVMV-40-20-50 § 210 à 240

- **a. Point de départ :** Le point de départ correspond à la date de début de l'activité (= date d'inscription au CFE compétent).

- **b. Terme :** Le terme du délai de 5 ans s'achève à la date de la transmission de l'entreprise individuelle, de la branche complète d'activité ou des éléments assimilés à une branche complète. La période prise en compte correspond à celle exercée à titre professionnel.
  Le Conseil d'État a précisé que le délai de 5 ans doit en effet tenir compte du fait que le cédant a exercé la même activité à titre individuel dans plusieurs fonds, établissements ou exploitations. Ainsi, la condition de durée minimale de 5 ans s'applique à l'activité et non à l'actif cédé *(CE n° 401942 du 13/6/2018)*.

Concernant les règles en cas de passage d'associé de société à individuel et inversement, se référer aux règles applicables pour l'article 151 septies du CGI : passage d'associé de société à individuel (n° 2642-b.) et d'individuel à associé de société (n° 2642-c).

Exemple :
Un professionnel qui a plus de 5 ans d'activité cède l'ensemble de ses immobilisations (patientèle + matériel) pour un montant de 350 000 €. Le coût d'acquisition de la patientèle était de 250 000 € et celui du matériel de 4 500 €.

- Le tableau de détermination des plus et moins-values de la déclaration 2035 se présente ainsi :

II - DÉTERMINATION DES PLUS ET MOINS-VALUES

Nature des immobilisations cédées	Date d'acquisition	Date de cession	Valeur d'origine 1	Amortissements 2	Valeur résiduelle 3	Prix de cession 4	Plus ou moins-values à court terme 5	Plus ou moins-values à long terme 6
Patientèle	1/01/N-7	31/12/N	250 000		250 000	622 000		372 000
Matériel	1/01/N-6	31/12/N	4 500	4 500		3 000	3 000	

Plus ou moins-value nette à court terme (à reporter ligne CB ou CK de l'annexe 2035 B) → 3 000

Vous optez pour l'étalement de la plus-value à court terme : montant pour lequel l'imposition est différée →

Plus-value nette à long terme imposable (à reporter page 1 de la déclaration 2035) → ❶ 93 000 (1)

Plus-values à court terme exonérées
Article 151 *septies* du CGI :
Article 151 *septies* A du CGI :
Article 238 *quindecies* du CGI : ❷ 2 250 (2)

Plus-values nettes à long terme exonérées (à reporter page 1 de la déclaration 2035)
Article 151 *septies* du CGI :
Article 151 *septies* A du CGI :
Article 238 *quindecies* du CGI : ❸ 279 000
Article 151 *septies* B du CGI :

Le prix de cession des éléments étant de 625 000 €, le calcul du coefficient correspondant à la part exonérée de la plus-value est le suivant : **(1 000 000 - 625 000) / 500 000 = 75 %**

❶ **Part imposable de la plus-value LT :** 372 000 x 25 % = **93 000 €**
❷ **Part exonérée de la plus-value CT** ⇨ 3 000 x 75 % = **2 250 €** (Reste imposable : 3 000 - 2 250 = 750 €)
❸ **Part exonérée de la plus-value LT** ⇨ 372 000 x 75 % = **279 000 €**

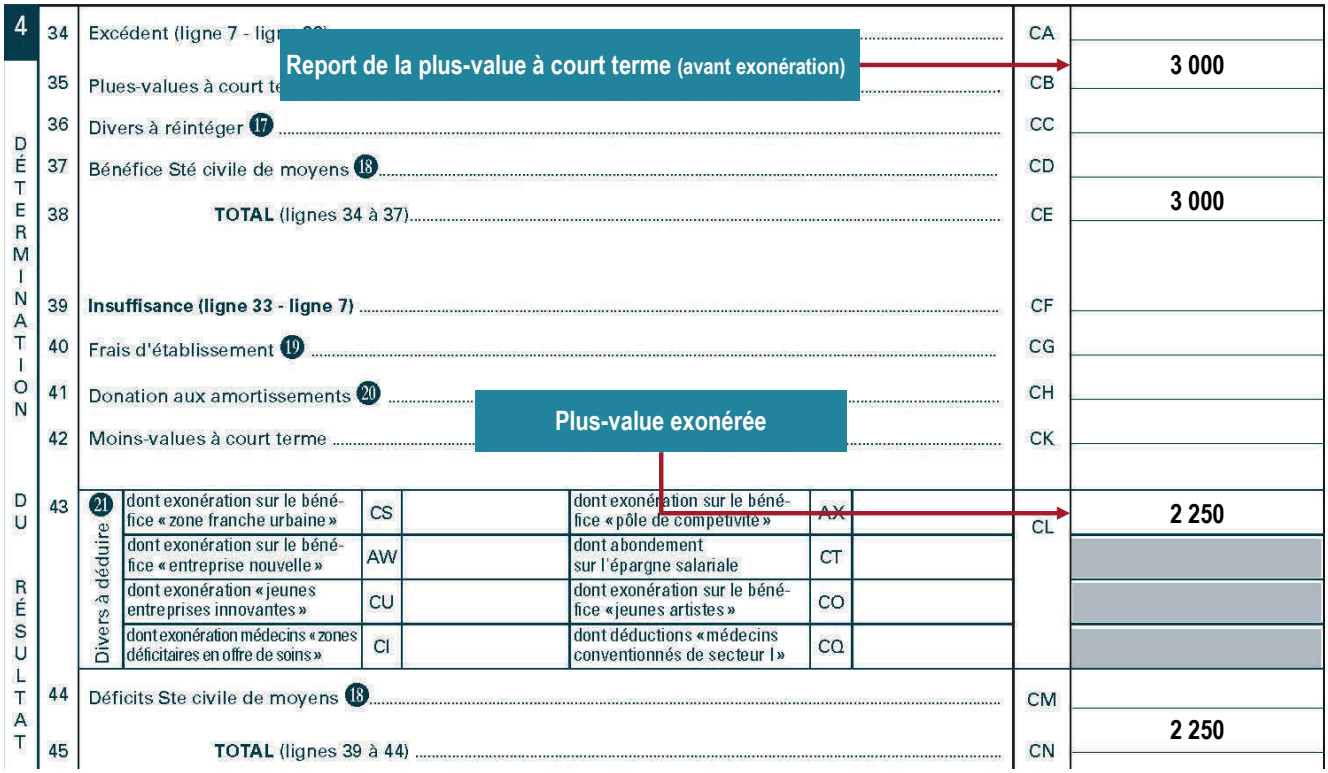
- En première page de la déclaration n°2035 :

2- Plus-values					
à long terme imposable au taux de 16 %	93 000	à long terme exonérées (art. 238 *quindecies* du CGI)	279 000	à long terme dont l'imposition est différée de 2 ans (art.39 *quindecies* 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)	

- Report de la plus-value sur la 2042 C Pro :

Régime de la déclaration contrôlée	AA ou viseur		Sans		AA ou viseur		Sans		AA ou viseur		Sans	
Revenus exonérés	5QB		5QH		5RB		5RH		5SB		5SH	
Revenus imposables	5QC		5QI		5RC		5RI		5SC		5SI	
Déficits *y compris inventeurs non professionnels*	5QE		5QK		5RE		5RK		5SE		5SK	
Plus-values de cession taxables à 16 %	5QD	93 000			5RD				5SD			

- Présentation sur l'annexe 2035-B



2657 **Impact social**

Le montant de la **plus-value à court terme exonérée** en vertu de ***l'Art 238 quindecies du CGI*** doit être réintégré au résultat à transmettre pour le calcul des cotisations sociales.

2658 **Combinaison avec d'autres régimes d'imposition**
BOI-BIC-PVMV-40-20-20-50 § 10 et 20

Cumul POSSIBLE avec :	Cumul IMPOSSIBLE avec :
· Art. 151 septies A du CGI (retraite) : **n° 2659** · Art. 151 septies B du CGI (immobilier)	· Art. 151 septies du CGI (petites entreprises) · Art. 41 du CGI (transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle) · Art. 93 quater I ter du CGI (apports de brevets ou assimilés à une société par une personne physique) · Art. 151 octies du CGI (apport en société) · Art. 151 octies A (restructurations de sociétés civiles professionnelles) · Art.151 octies B (apports de titres).

2659 **Combinaison entre les articles 238 quindecies et 151 septies A du CGI**

Lorsque le cédant peut bénéficier d'une exonération totale des plus-values sur le fondement de l'***article 238 quindecies du CGI***, compte tenu de la valeur des éléments cédés, le cumul entre le dispositif d'exonération des plus-values en cas de départ à la retraite ***(Art. 151 septies A du CGI)*** et ce régime d'exonération, ne présente pas d'intérêt, que ce soit pour l'impôt sur le revenu ou pour les prélèvements sociaux afférents à ces plus-values.

En revanche, lorsque l'entreprise ne peut prétendre qu'à une exonération partielle (cession entre 500 000 € et 1 000 000 €), la question du cumul prend une importance particulière…

CONSEIL ARCOLIB :

En cas d'exonération dégressive et de départ à la retraite du professionnel, appliquer, en deuxième temps, l'exonération ***151 septies A du CGI***. Ainsi, seules les contributions sociales sur les plus-values à long terme seront dues sur la part ne bénéficiant pas de l'exonération prévue par l'***article 238 quindecies du CGI*** (quelque soit le dispositif d'exonération, les cotisations sociales restent dues sur les plus-values à court terme).

Exemple :
Un professionnel libéral, qui a plus de 5 ans d'activité, fait valoir ses droits à la retraite et cède l'ensemble de ses immobilisations (patientèle + matériel) pour un montant de 625 000 € (622 000 € pour la patientèle + 3000 € pour le matériel). Le coût d'acquisition de la patientèle était de 250 000 € et celui du matériel de 4 500 €.

- **a. Application de l'article 238 quindecies du CGI :** Le prix de cession des éléments étant de 625 000 €, le calcul du coefficient correspondant à la part exonérée de la plus-value est le suivant : (1 000 000 - 625 000) / 500 000 = **75 %**

- **b. Application de l'article 151 septies A du CGI :** Après application de l'***article 238 quindecies du CGI***, il reste 750 € de plus-value à court terme imposable et 24 250 € de plus-value à long terme imposable.
Réunissant toutes les conditions pour l'application de ***l'article 151 septies A du CGI***, la plus-value à court terme de 750 € et la plus-value à long terme de 24 250 € seront donc exonérées par ce régime.

  - Le tableau de détermination des plus et moins-values de la déclaration 2035 se présente ainsi :

II - DÉTERMINATION DES PLUS ET MOINS-VALUES C

Nature des immobilisations cédées	Date d'acquisition	Date de cession	Valeur d'origine 1	Amortissements 2	Valeur résiduelle 3	Prix de cession 4	Plus ou moins-values à court terme 5	Plus ou moins-values à long terme 6
Patientèle	1/1/N-7	31/12/N	250 000		250 000	622 000		372 000
Matériel	1/1/N-6	31/12/N	4 500	4 500		3 000	3 000	

Plus ou moins-value nette à court terme (à reporter ligne CB ou CK de l'annexe 2035 B) → 3 000

Vous optez pour l'étalement de la plus-value à court terme : montant pour lequel l'imposition est différée C →

Plus-value nette à long terme imposable (à reporter page 1 de la déclaration 2035) →

Plus-values à court terme exonérées C
Article 151 *septies* du CGI ..... | Article 151 *septies* A du CGI ..... : ❸ 750
Article 238 *quindecies* du CGI ..... : ❶ 2 250

Plus-values nettes à long terme exonérées C (à reporter page 1 de la déclaration 2035)
Article 151 *septies* du CGI ..... | Article 151 *septies* A du CGI ..... : ❹ 93 000
Article 238 *quindecies* du CGI ..... : ❷ 279 000
Article 151 *septies* B du CGI .....

❶ **Part exonérée de la plus-value CT** ⇨ 3 000 x 75 % = **2 250 €**
❷ **Part exonérée de la plus-value LT** ⇨ (622 000 - 250 000) x 75 % = **279 000 €**
❸ **Part imposable de la plus-value CT** ⇨ 3 000 x 25 % = **750 €** ⇨ **Exonération 151 septies A**
❹ **Part imposable de la plus-value LT** ⇨ (622 000 - 250 000) x 25 % = **93 000 €** ⇨ **Exonération 151 septies A**

  - En première page de la déclaration n°2035 :

2- Plus-values C
à long terme imposable au taux de 16 % .....
à long terme exonérées (art. 151 *septies* du CGI) .....
à long terme exonérées (art. 238 *quindecies* du CGI) 279 000
à long terme exonérées (art. 151 *septies* A du CGI)..... 93 000
à long terme dont l'imposition est différée de 2 ans (art.39 *quindecies* I-1 du CGI).....
à long terme exonérées (art. 151 *septies* B du CGI).....

  - Présentation sur l'annexe 2035-B :

4 DÉTERMINATION DU RÉSULTAT

34	Excédent (ligne 7 - lig...					CA	
35	Plues-values à court t...					CB	3 000
36	Divers à réintéger 17					CC	
37	Bénéfice Sté civile de moyens 18					CD	
38	TOTAL (lignes 34 à 37)					CE	3 000
39	Insuffisance (ligne 33 - ligne 7)					CF	
40	Frais d'établissement 19					CG	
41	Donation aux amortissements 20					CH	
42	Moins-values à court terme					CK	
43	21 Divers à déduire : dont exonération sur le bénéfice « zone franche urbaine »	CS		dont exonération sur le bénéfice « pôle de compétivité »	AX	CL	3 000
	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 18					CM	
45	TOTAL (lignes 39 à 44)					CN	3 000

Report de la plus-value à court terme (avant exonération)
Plus-value exonérée (2 250 + 750)

Impact social :

Article 238 quindecies du CGI	Article 151 septies A du CGI
· PV à LT exonérées non soumises à prélèvements sociaux. · PV à CT exonérées rentrent dans la base de calcul des cotisations sociales (Allocations Familiales, CSG, Maladie, Vieillesse).	· PV à LT exonérées restent comprises dans l'assiette des contributions sociales à 17,20 % · PV à CT exonérées rentrent dans la base de calcul des cotisations sociales (Allocations Familiales, CSG, Maladie, Vieillesse).

Le montant de la **plus-value court terme** exonérée en vertu de l'***article 238 quindecies*** et ***151 septies A du CGI*** (2 250 € + 750 € = **3 000 €**) doit être réintégré au résultat pour le calcul des cotisations sociales.
Ce montant sera à déclarer sur la Déclaration Sociale des Indépendants (DSI) ou sur la Déclaration Sociale des Praticiens et Auxiliaires Médicaux Conventionnés (DS-PAMC) selon l'organisme auquel le professionnel est affilié.

- Déclaration des revenus aux organismes sociaux : professionnels relevant du régime des PAM (DS-PAMC) **(liste au n° 6071)**

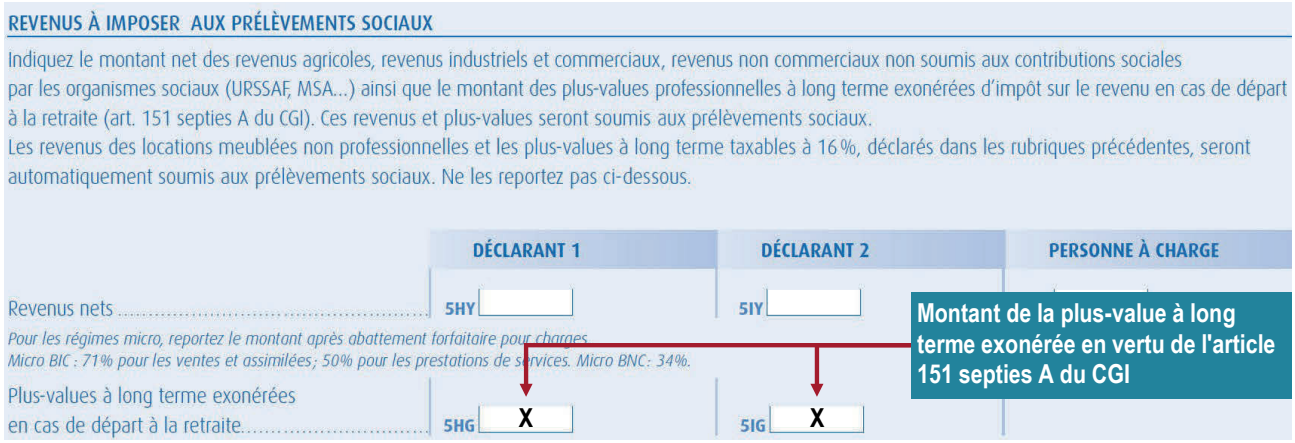


Au 1er janvier 2023, la DS-PAMC ne sera normalement plus à établir. Les données seront envoyées aux impôts par unification déclarative.

- Déclaration des revenus aux organismes sociaux : autres professionnels (DSI)

Depuis 2021, il n'y a plus de DSI à établir, les informations étant directement transmises aux impôts via une seule déclaration.

- Déclaration n° 2042 C-Pro :



En résumé, les 100 000 € de plus-values sont donc :
- **Totalement exonérés d'Impôt sur le Revenu ;**
- **Soumis aux charges sociales sur une base de 3 000 € ;**
- **Soumis aux contributions sociales (long terme) sur une base de 24 250 €.**

C - ARTICLE 151 SEPTIES A DU CGI
BOI-BIC-PVMV-40-20-20

2670 **Principe**

L'***Article 151 septies A du CGI*** prévoit une exonération des plus-values professionnelles, dans le cadre d'un **départ à la retraite**, en cas de cession à titre onéreux d'une entreprise individuelle ou de l'intégralité des droits détenus par un contribuable qui exerce son activité professionnelle dans une société soumise au régime des sociétés de personnes.

- **a. Délai :** Le cédant doit avoir exercé l'activité cédée pendant au moins 5 ans à la date de cession (délai décompté à partir du début effectif de l'activité).

- **b. Exonération :** Les plus-values nettes sont exonérées d'Impôt sur le Revenu. Les moins-values nettes restent déductibles.

- **c. Cotisations sociales :** Les plus-values **à long terme** professionnelles exonérées selon ce régime restent comprises dans l'assiette des contributions sociales à 17,20 %. Les plus-values à court terme sont également soumises aux cotisations sociales.

2671 **Régime optionnel**
BOI-BIC-PVMV-40-20-20-50 § 30

L'***Art. 151 septies A du CGI*** ne présente pas un caractère obligatoire et n'est mis en œuvre que **sur option** du contribuable. Quelque soit le régime d'imposition (2035, Micro-BNC ou T&S), l'option doit être exercée lors du dépôt de la déclaration de cessation ou de cession, au moyen d'un **document signé**, établi sur papier libre, indiquant expressément :

- l'option pour l'exonération des plus-values sur le fondement de l'***article 151 septies A du CGI***,
- la date de la cession de l'entreprise ou des parts,
- l'engagement du contribuable de produire (auprès du service des impôts dont il dépend) le document attestant de sa date d'entrée en jouissance des droits qu'il a acquis dans le régime obligatoire de base de l'assurance-vieillesse auprès duquel il est affilié à raison de l'activité professionnelle qu'il a cédée *(si ce document n'est pas disponible au moment du dépôt de la déclaration de cessation. Sinon, le joindre).*

2672 **Lien entre cédant et cessionnaire**

- **a. Absence de contrôle :** Le cédant **ne doit pas contrôler** l'entreprise cessionnaire.
  En effet, l'exonération est subordonnée à l'absence de lien entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire, c'est-à-dire que le cédant ne doit pas détenir plus de 50 % des droits de vote dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire (droits détenus directement ou indirectement au moyen de sociétés interposées), et cela, au moment de la cession et **dans les 3 ans qui suivent** l'opération.

- **b. Opérations exclues :** Le cédant doit **cesser toute fonction** dans l'entreprise individuelle cédée ou dans la société ou le groupement dont les droits ou parts sont cédés. Sont exclues de ce régime :
  - les transmissions à titre gratuit, et toutes les opérations sans contrepartie telles qu'un retrait d'actif,
  - les cessions d'une branche complète d'activité sans départ à la retraite,

    > *Ces plus-values peuvent éventuellement bénéficier des régimes prévus aux articles **151 septies du CGI (n° 2640 et s.)** et **238 quindecies du CGI (n° 2650 et s.)**.*

  - les plus-values portant sur des biens immobiliers (biens immobiliers bâtis ou non bâtis et parts de sociétés à prépondérance immobilière).

    > *Ces plus-values peuvent éventuellement bénéficier du régime prévu à l'article **151 septies B** du CGI **(n° 2680 et s.)***

2673 **Champ d'application**

- **a. Ensemble des éléments composant l'actif professionnel :** Les éléments affectés à l'exercice de l'activité professionnelle s'entendent des éléments inscrits au bilan de l'entreprise ainsi que de tous les contrats attachés à l'entreprise et transférables au nouvel exploitant. Ces éléments s'apprécient au moment de la cession.
  Dès lors, le bénéfice de cette mesure doit, en principe, être refusé dans le cas où la cession ne porte que sur une partie des éléments d'actif et/ou de passif de l'entreprise, sauf à ce que les éléments retirés dans le patrimoine privé ne soient pas nécessaires à l'exploitation.

- **b. Parts de sociétés :** Le régime d'exonération des plus-values prévu à l'***article 151 septies A du CGI*** est applicable également aux cessions de parts réalisées par les membres de sociétés de personnes et groupements, dont les bénéfices, en application des articles 8 à 8 Ter du CGI, sont soumis à l'Impôt sur le Revenu aux noms des associés.

Cependant, pour bénéficier de cette exonération, certaines conditions doivent être respectées :

- L'activité au sein de la société doit avoir été exercée pendant au moins cinq ans à la date de la cession (délai de 5 ans à apprécier au niveau de l'associé). Le fait que la société dont les parts sont cédées existe depuis plus de cinq ans ne suffit donc pas à satisfaire cette condition.
- L'associé doit faire valoir ses droits à la retraite dans les deux ans qui suivent ou qui précèdent la cession de l'activité.
- Le cédant ne doit pas détenir, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire. Cette condition doit être appréciée par référence aux titres ou parts détenus par la société cédante. De plus, cette condition devra, en pratique, être respectée à la date de la cession et, soit jusqu'à la date de la clôture des opérations de liquidation de la société, soit jusqu'au terme du délai de trois ans prévu au II de l'***article 151 septies A du CGI***.
- La société doit être dissoute de manière concomitante à la cession d'activité. Aucun délai n'est en revanche exigé pour la clôture des opérations de liquidation.

> ***Cessation de la société :*** *La quote-part de plus-value revenant aux associés des sociétés de personnes ayant cédé leur activité est exonérée dès lors que les conditions sont remplies. Si l'un des associés ne satisfait pas à la condition de départ en retraite, la quote-part de plus-value réalisée suite à la cession de l'activité par la société est imposable à son nom selon le régime des plus-values professionnelles.*

2674 **Délai de 5 ans**

- **a. Point de départ :** Le point de départ correspond à la date de début de l'activité (= date d'inscription au CFE compétent).

- **b. Terme :** Le terme du délai de 5 ans trouve son terme à la date de réalisation de la cession à titre onéreux.

- **c. Sociétés à l'IS :** En cas d'exercice successif de l'activité au sein d'une société soumise à l'IR puis au sein d'une société soumise à l'IS (transformation de la société), pour l'appréciation de la durée de 5 ans, il ne peut être tenu compte de la période durant laquelle la société n'est plus passible de l'IR ***(CAA Bordeaux n°12BX01708 du 16/1/2014)***.

2675 **Droits à la retraite**
BOI-BIC-PVMV-40-20-20-40 § 190 à 220

Le cédant doit faire valoir ses droits à la retraite dans les deux ans qui précèdent ou qui suivent la cession.

- **a. Délai :** Ce délai s'entend des vingt-quatre mois consécutifs suivant ou précédant la date de la cession. Ainsi, entre la date de la cession et la date à laquelle le cédant ou l'associé fait valoir ses droits à la retraite, il ne doit pas s'écouler ou s'être écoulé un délai supérieur à vingt-quatre mois. Il en est de même entre la date de la cession et celle à laquelle le cédant ou l'associé cesse toute fonction dans l'entreprise ou dans la société.

➢ **Mesures COVID-19** : Afin de tenir compte des mesures de restriction sanitaire, notamment les fermetures administratives de certaines entreprises, liées à la pandémie de Covid-19, une mesure d'assouplissement temporaire du délai de cession a été mise en place.
Les professionnels qui ont atteint l'âge de la retraite au cours des années 2019, 2020 ou 2021 (et qui ont fait valoir leurs droits à la retraite entre le 1/1/2019 et le 31/12/2021) peuvent avoir rencontré des difficultés pour trouver un repreneur dans le délai de deux ans prévu par la loi, dû au contexte économique et sanitaire.
L'article 19 de la Loi de Finances pour 2022 allonge, temporairement, de 24 à 36 mois le délai entre le départ à la retraite et la cession dans le cadre de ce dispositif.

- **b. Cessation de fonction et départ à la retraite :** La cessation de fonction et le départ à la retraite doivent, normalement, intervenir soit tous les deux avant la cession, soit tous les deux après la cession. Il sera néanmoins admis que le départ à la retraite et la cessation des fonctions interviennent indifféremment l'un avant la cession et l'autre après la cession, pour autant qu'en outre il ne s'écoule pas plus de vingt-quatre mois, appréciés de date à date, entre la cessation des fonctions et le départ à la retraite, ou inversement.

- **c. Point de départ :** La date à laquelle un contribuable fait valoir ses droits à la retraite s'entend de la date à laquelle il entre en jouissance de ses droits dans le régime de retraite auquel il est affilié à raison de l'activité cédée.

- **d. Invalidité :** En cas d'invalidité, le cédant qui ne remplit pas, à la date de la cession, les conditions pour faire valoir ses droits à la retraite peut toutefois bénéficier de l'exonération si :
  - cette invalidité est classée dans la 2ème ou la 3ème catégorie prévue à l'***article L.341-4 du CSS*** et ouvre droit à la carte d'invalidité prévue à l'***article L.241-3 du code de l'action sociale et des familles*** ;
  - la cession a lieu dans les deux années qui suivent la date de délivrance de la carte d'invalidité ou, à défaut d'une telle carte, du justificatif du classement en invalidité dans la 2ème catégorie.

Si l'invalidité ne peut pas être établie au jour de la cession, l'exonération ne s'applique pas.
Toutefois, le contribuable pourra demander, par voie de réclamation contentieuse, le remboursement de l'impôt acquitté dès lors qu'il aura obtenu, dans les deux années de la cession, la carte d'invalidité établissant le classement en 2ème ou en 3ème catégorie ou, à défaut d'une telle carte, le justificatif du classement en invalidité dans la 2ème catégorie.

Exemple :
Un professionnel libéral, qui a plus de 5 ans d'activité, cède l'ensemble de ses immobilisations (patientèle pour 80 000 € et matériel pour 1 500 €) dans le cadre d'un départ à la retraite.

- Le tableau de détermination des plus et moins-values de la déclaration 2035 se présente ainsi :

II - DÉTERMINATION DES PLUS ET MOINS-VALUES C

Nature des immobilisations cédées	Date d'acquisition	Date de cession	Valeur d'origine 1	Amortissements 2	Valeur résiduelle 3	Prix de cession 4	Plus ou moins-values à court terme 5	Plus ou moins-values à long terme 6
Patientèle	1/1/N-20	31/12/N	0		0	80 000		80 000
Matériel	1/1/N-19	31/12/N	5 000	5 000	0	1 500	1 500	0

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 : montant pour lequel l'imposition est différée C →

Plus-value nette à long terme imposable (à reporter page 1 de la déclaration 2035) →

Plus-values à court terme exonérées C

Article 151 *septies* du CGI .....
Article 151 *septies* A du CGI **1 500**
Article 238 *quindecies* du CGI .....

Report de la plus-value à court terme exonérée

Plus-values nettes à long terme exonérées C (à reporter page 1 de la déclaration 2035)

Article 151 *septies* du CGI .....
Article 151 *septies* A du CGI **80 000**
Article 238 *quindecies* du CGI .....
Article 151 *septies* B du CGI .....

Report de la plus-value à long terme exonérée

- En première page de la déclaration n°2035 :

2- Plus-values C
à long terme imposable au taux de 16 % .....
à long terme exonérées (art. 151 *septies* du CGI) .....
à long terme exonérées (art. 238 *quindecies* du CGI) .....
à long terme exonérées (art. 151 *septies* A du CGI)..... **80 000**
à long terme dont l'imposition est différée de 2 ans (art.39 *quindecies* I-1 du CGI).....
à long terme exonérées (art. 151 *septies* B du CGI).....

- Déclaration n° 2042 C-Pro :

REVENUS À IMPOSER AUX PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX

Indiquez le montant net des revenus agricoles, revenus industriels et commerciaux, revenus non commerciaux non soumis aux contributions sociales par les organismes sociaux (URSSAF, MSA...) ainsi que le montant des plus-values professionnelles à long terme exonérées d'impôt sur le revenu en cas de départ à la retraite (art. 151 septies A du CGI). Ces revenus et plus-values seront soumis aux prélèvements sociaux.
Les revenus des locations meublées non professionnelles et les plus-values à long terme taxables à 16 %, déclarés dans les rubriques précédentes, seront automatiquement soumis aux prélèvements sociaux. Ne les reportez pas ci-dessous.

	DÉCLARANT 1	DÉCLARANT 2	PERSONNE À CHARGE
Revenus nets	5HY	5IY	5JY

Pour les régimes micro, reportez le montant après abattement forfaitaire pour charges.
Micro BIC : 71% pour les ventes et assimilées; 50% pour les prestations de services. Micro BNC: 34%.

Plus-values à long terme exonérées en cas de départ à la retraite.....	5HG **80 000**	5IG	

Ou le cas échéant

2676 **Combinaison avec d'autres régimes d'imposition**
BOI-BIC-PVMV-40-20-20-50 § 10 et 20

Cumul POSSIBLE avec :	Cumul IMPOSSIBLE avec :
· Art. 151 septies du CGI (recettes < 90 000 €) · Art. 151 septies B du CGI (immobilier) · Art. 238 quindecies du CGI (branche complète d'activité) **ACTIF NON AMORTISSABLE** ***(BOI-BIC-PVMV-40-20-20-40 § 120)*** **:** · Art. 151 octies du CGI (apport en société) · Art. 151 octies A (restructurations de sociétés civiles professionnelles) · Art.151 octies B (apports de titres). **Étude cumul 151 septies A et 151 octies : n° 2693** · Art. 93 quater I ter du CGI (apports de brevets ou assimilés à une société par une personne physique)	· Art. 41 du CGI (transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle) · Art. 151 nonies II du CGI (transmission à titre gratuit des droits sociaux considérés comme des éléments d'actif professionnel) · Art. 151 nonies IV du CGI (conservation des titres de la société dans laquelle exerçait le professionnel arrêtant son activité) **ACTIF AMORTISSABLE** ***(BOI-BIC-PVMV-40-20-20-50 § 1)*** **:** · Art. 151 octies du CGI (apport en société) · Art. 151 octies A (restructurations de sociétés civiles professionnelles) · Art.151 octies B (apports de titres).

Lorsque le professionnel n'a droit qu'à une exonération partielle selon l'article 151 septies ou l'article 238 quindecies du CGI, le cumul avec l'article 151 septies A prend une importance particulière au niveau social.
Ainsi, en cas d'exonération dégressive et de départ à la retraite du professionnel, il est donc conseillé d'appliquer, en deuxième temps, l'exonération 151 septies A du CGI.

Cumul des articles 238 quindecies et 151 septies A du CGI : exemple chiffré au n° 2659

2677 **Cas particulier des agents d'assurances - Art. 151 septies A-V du CGI**
BOI-BNC-CESS-40

Un agent d'assurances indemnisé par la compagnie qui le mandate en raison de la cessation de son contrat, à l'occasion de son départ à la retraite, est exonéré d'IR sur les plus-values professionnelles dégagées sur l'indemnité compensatrice reçue, aux conditions suivantes :

- le contrat qui fait l'objet de l'indemnisation doit avoir été conclu depuis au moins 5 ans,
- l'agent d'assurances doit faire valoir ses droits à la retraite,
- l'activité de l'agent sortant est poursuivie par un nouvel agent exerçant à titre individuel ou sous forme de société (***QPC 2017-663 du 19/10/2017***) dans le délai d'un an. L'agent sortant n'est pas contraint d'exercer dans les mêmes locaux ***(Conseil Constitutionnel - QPC N° 2016-587 du 14/10/2016)***.

Cette indemnisation par la Compagnie ne peut pas bénéficier des dispositions de l'article 238 Quindecies du CGI. En effet, cet article exonère les cessions de fonds de commerce de moins de 500 000 € soumises aux ***droits d'enregistrements****. Tel n'est pas le cas des indemnités versées par une compagnie d'assurances à son agent.*

· **a. Exclusion du dispositif :** Sont exclus du dispositif : les personnes morales, les mandataires et intermédiaires d'assurances (courtiers par exemple).
N'entrent pas dans le champ d'application de l'***article 151 septies A-V du CGI***, les agents d'assurances qui cèdent ***de gré à gré*** leur portefeuille à un nouvel agent. Pour ces cessions, d'autres dispositifs d'exonérations prévus aux articles ***238 quindecies, 151 septies et 151 septies A du CGI*** peuvent entrer en application ***(BOI-BNC-CESS-40-10 § 470)***.
Il est à noter que lorsque l'Agent d'Assurances est titulaire de plusieurs mandats, les portefeuilles ainsi cédés peuvent être transmis à un ou plusieurs nouveaux agents et la condition de poursuite intégrale s'apprécie alors mandat par mandat pour chacune des indemnités perçues ***(§ 320 du BOI-BNC-CESS-40-10).***

· **b. Cotisations sociales :** Les prélèvements sociaux de 17,2% (CSG/CRDS) restent exigibles sur les plus-values à long terme exonérées ***(BOI-BIC-PVMV-40-20-20-40 § 230)***. Le paiement échelonné dans le temps de l'indemnité compensatrice versée par la compagnie n'a aucune incidence sur l'exigibilité des prélèvements sociaux qui restent dus au titre de l'année de réalisation de la plus-value ***(Rép. LECERF -SENAT - 10/7/2008)***.

· **c. Taxe exceptionnelle :** En contrepartie de cette exonération, l'agent d'assurances cédant est redevable d'une taxe égale à :
- 2 % de la fraction d'indemnité comprise entre 23 000 € et 107 000 €,
- 0,60 % de la fraction comprise entre 107 000 € et 200 000 €,
- et 2,60 % de la fraction supérieure à 200 000 € ***(Loi de Modernisation de l'Economie du 23 Juillet 2008)***.

Cette taxe exceptionnelle n'est pas déductible des revenus du cédant. En effet, selon l'Administration, celle-ci suit le même régime que l'Impôt sur le Revenu ***(Réponse DGFiP du 16/2/2007 et BOI-BNC-CESS-40-20 § 90 à 170)***.
Elle doit être reportée en case 5HG de la déclaration 2042-C-PRO pour la soumettre aux prélèvements sociaux ***(BOI-BIC-PVMV-40-20-20-40 § 230)***.

Par ailleurs, l'indemnité totale, et non la seule plus-value, est à déclarer en case 5QM de la déclaration 2042-C-PRO pour être soumise à la taxe afférente.

- **d. Cumul avec d'autres dispositifs :** Le dispositif de l'***article 151 septies A*** est cumulable avec les articles ***151 septies, 151 septies B du CGI*** et ***238 Quindecies du CGI***.

> ***Cumul du 151 A (I à IV) du CGI et du 151 A-V CGI :***
> *L'Administration, nous a précisé que le titulaire de deux portefeuilles qui, à l'occasion de son départ à la retraite, cède l'un de gré à gré à un tiers repreneur et l'autre à la compagnie d'assurances qu'il représente, peut cumuler les 2 exonérations à condition que chaque portefeuille constitue une exploitation autonome et que leur cession comprend tous les éléments d'actif et de passif nécessaires à la poursuite de leur exploitation. Ces conditions sont réputées satisfaites lorsque l'activité correspondant à chacun des deux portefeuilles est effectivement poursuivie à l'identique par le repreneur.*
> *Seul un examen circonstancié (rescrit) auprès du SIE du professionnel permettra d'en assurer l'éligibilité* ***(Réponse DGFiP du 30 /11/2017)***.

- **e. Associés de société :** En cas de cessation d'activité d'un agent d'assurances associé d'une société de fait, l'indemnité versée par la compagnie à cet associé constitue une plus-value imposable.
  Le professionnel est intégralement imposable même lorsque le contribuable renonce à percevoir l'indemnité en contrepartie de la nomination de son fils en qualité d'agent général ***(TA Strasbourg nos 91-128 et 91-129 du 25/4/1997)***.

Dispositifs d'exonération applicables aux agents d'assurances en cas de plus-values de cessions de portefeuilles ou d'indemnités versées par la compagnie.

	Départ à la retraite ?	
	OUI	NON
Vente de gré à gré	· Art. 151 septies du CGI · Art. 151 septies A (I à IV) du CGI · Art. 238 quindecies du CGI	· Art. 151 septies du CGI · Art. 238 quindecies du CGI
IC Compagnie	· Art. 151 septies du CGI · Art. 151 septies A-V du CGI	· Art. 151 septies du CGI

D - ARTICLE 151 SEPTIES B DU CGI
BOI-BIC-PVMV-20-40-30

2680 Principe

Selon l'article ***151 septies B du CGI***, les **plus-values à long terme** réalisées sur la cession de biens immobiliers, inscrits au registre des immobilisations, bénéficient d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième. Il peut s'agir d'une cession, d'une transmission à titre gratuit, d'une réintégration au patrimoine personnel en cours ou en fin d'activité, d'un apport en société.

- **a. Nature :** Les biens immobiliers s'entendent des immeubles bâtis ou non-bâtis, des droits ou parts de sociétés à prépondérance immobilière lorsque les actifs immobiliers sont affectés à l'activité professionnelle.
  Sont ainsi exclus de ce régime les terrains à bâtir, les immeubles de placement, et les droits dans les sociétés à prépondérance immobilière lorsque les immeubles ne sont pas affectés à l'exploitation de la société.

- **b. Régime d'imposition :** Ce dispositif est applicable quelque soit le régime d'imposition : déclaration contrôlée, Micro-BNC et T&S pour les Agents d'Assurances.

  > *Aucune option n'est à exercer pour bénéficier de ce dispositif.*

2681 Délai

- **a. Point de départ :** Aucune condition de durée d'exercice de l'activité n'est exigée. La durée de détention est décomptée à partir de la date d'inscription du bien au registre des immobilisations.

- **b. Calcul :** L'abattement de 10 % est calculé en années révolues ***(BOI § 380)***.

- **c. Immeuble ayant figuré à plusieurs reprises à l'actif professionnel :** En cas de cession d'un même immeuble ayant figuré à plusieurs reprises dans le patrimoine professionnel, le cumul des périodes distinctes d'inscription au bilan est possible, sauf en cas de cessation d'activité entre ces inscriptions ***(BOI § 400 et 410)***.

- **d. Terme :** La fin du délai de détention correspond à la date de réalisation de la plus-value ***(BOI § 350 et s.)***.

Exemple :
Un professionnel vend son local pour un montant de 172 000 € le 30 Septembre N. Le coût d'acquisition de cette construction était de 150 000 € le 1er Juin N-8, le montant des amortissements pratiqués jusqu'à la cession est de 50 000 €.

- Le tableau de détermination des plus et moins-values de la déclaration 2035 se présente ainsi :

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	
			1	2	3	4	à court terme 5	à long terme 6
Local	1/6/N-8	31/9/N	150 000	❶ 50 000	100 000	172 000	50 000	22 000

Plus ou moins-value nette à court terme (à reporter ligne CB ou CK de l'annexe 2035 B) → ❹ 50 000

Vous optez pour l'étalement de la plus-value à court terme : montant pour lequel l'imposition est différée C →

Plus-value nette à long terme imposable (à reporter page 1 de la déclaration 2035) → ❸ 15 400

Plus-values à court terme exonérées C
Article 151 *septies* du CGI .....
Article 151 *septies* A du CGI .....
Article 238 *quindecies* du CGI .....

Plus-values nettes à long terme exonérées C (à reporter page 1 de la déclaration 2035
Article 151 *septies* du CGI .....
Article 151 *septies* A du CGI .....
Article 238 *quindecies* du CGI .....
Article 151 *septies* B du CGI ..... ❷ 6 600

❶ **Taux d'amortissement = 4 %**
N-8 : 3 500 € ;
N-7 à N-1 : 7 x 6 000 = 42 000 ;
N : 4 500 ;
⇨ soit un total de 50 000 €
❷ **Part exonérée de la plus-value LT** ⇨ Plus-Value LT x taux exonération : **22 000 x 30 % = 6 600 €**
Abattement pour durée de détention ⇨ Nombre d'années complètes (du 1/6/N-8 au 1/6/N)
⇨ Nombre d'années à retenir : 8 ans - 5 ans = 3 ans, **soit 30 %**
❸ **Part imposable de la plus-value LT** ⇨ Plus-Value LT - Plus-Value LT exonérée : **22 000 - 6 600 = 15 400 €**
❹ **La plus-value à court terme reste totalement imposable, cet abattement ne s'appliquant qu'à la plus-value à long terme (en l'absence d'autres régimes d'exonérations applicables)**

- En première page de la déclaration n°2035 :

2- Plus-values C à long terme imposable au taux de 16 %	15 400	à long terme exonérées (art. 238 *quindecies* du CGI)		à long terme dont l'imposition est différée de 2 ans (art.39 *quindecies* 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).....	6 600

- Report de la plus-value à long terme sur la 2042 C-Pro :

Régime de la déclaration contrôlée	AA OU VISEUR	SANS	AA OU VISEUR	SANS	AA OU VISEUR	SANS
Revenus exonérés.....	5QB	5QH	5RB	5RH	5SB	5SH
Revenus imposables	5QC	5QI	5RC	5RI	5SC	5SI
Déficits *y compris inventeurs non professionnels*.....	5QE	5QK	5RE	5RK	5SE	5SK
Plus-values de cession taxables à 16 %.....	5QD 15 400		5RD		5SD	

2682 **Combinaison avec d'autres régimes d'exonération**
BOI-BIC-PVMV-20-40-30 § 420 et s.

La fraction de plus-value à long terme qui reste imposable après application de l'abattement est compensée avec les moins-values à long terme subies par le professionnel.
La plus-value nette peut ensuite, par exemple, bénéficier du régime d'exonération prévu à l'***article 151 septies du CGI*** (cas d'une exonération partielle au titre du ***151 septies du CGI*** ⇨ imposition partielle de la seule plus-value à court terme).

Nota : Si l'exonération prévue à l'article 151 Septies du CGI est pleinement applicable (CA < 90 000 €), il est plus simple de n'appliquer que ce dispositif.

Pour rappel, l'application des dispositions de l'***article 151 septies B du CGI*** peut se cumuler :

- avec l'application des dispositifs d'exonération :
  - Article 151 septies (recettes inférieures à 90 000 €),
  - Article 151 septies A (départ à la retraite),
  - Article 238 quindecies du CGI (cessions inférieures à 500 000 €).

- ou de report d'imposition des plus-values :
  - Article 41 du CGI (transmission à titre gratuit d'entreprise individuelle),
  - Article 151 octies du CGI (apport en société).

E - SYNTHÈSE

2685 **Tableau récapitulatif des différents dispositifs d'exonération**

	Exonération	Éléments d'actif concernés	Nature	Cumul avec d'autres régimes d'exonération	Impact social ⇨soumis à cotisations ?
151 septies du CGI **Plus-values des petites entreprises** ***BOI-BIC-PVMV-40-10-10***	• Moyenne CA N-1 et N-2 HT < 90 000 € : **TOTALE** • Moyenne CA N-1 et N-2 comprise entre 90 000 € et 126 000 € : **PARTIELLE (dégressive)**	Tous biens professionnels y compris : • parts de sociétés • immeubles Exclusion : Terrain à bâtir	Toutes les opérations de cession entraînant des plus-values	• 151 septies A du CGI • 151 septies B du CGI ***BOI-BIC-PVMV-40-10-10-30 § 280 et s.***	• Plus-Value CT : **OUI** *(réintégration dans l'assiette des cotisations sociales et CSG/CRDS)* • Plus-value LT **: NON**
238 quindecies du CGI **Cession d'une branche complète d'activité** ***BOI-BIC-PVMV-40-20-50***	• Cession < 500 000 € : **TOTALE** • Cession comprise entre 500 000 € et 1 000 000 € : **PARTIELLE (dégressive)**	• Entreprise individuelle • Branche complète d'activité Exclusion : Immeuble et Terrain à bâtir	Transmission à titre onéreux ou gratuit	• 151 septies A du CGI • 151 septies B du CGI ***BOI-BIC-PVMV-40-20-50 § 420 et s.***	• Plus-Value CT : **OUI** *(réintégration dans l'assiette des cotisations sociales et CSG/CRDS)* • Plus-value LT **: NON**
151 septies A du CGI **Départ à la retraite** ***BOI-BIC-PVMV-40-20-20***	**TOTALE**	• Entreprise individuelle • intégralité des droits dans une société de personnes Exclusion : Immeuble et Terrain à bâtir	Transmission à titre onéreux avec départ à la retraite dans les 2 ans qui précèdent ou suivent la cession	• 151 septies du CGI • 151 septies B du CGI • 238 quindecies du CGI ***BOI-BIC-PVMV-40-20-20-50***	• Plus-Value CT : **OUI** *(réintégration dans l'assiette des cotisations sociales et CSG/CRDS)* • Plus-value LT **: OUI** *(imposition à la CSG, CRDS et autres prélèvements sociaux)*
151 septies B du CGI **Plus-values immobilières à long terme** ***BOI-BIC-PVMV-20-40-30***	• AUCUNE pour les PV à CT • PV à long terme : Abattement de 10 % par année de détention à partir de 5 ans ⇨PV à LT après 15 ans : **Exonération TOTALE**	Immeuble	Toute opération entraînant une plus-value immobilière	• 151 septies du CGI • 151 septies A du CGI • 238 quindecies du CGI ***BOI-BIC-PVMV-20-40-30 § 420 et s.***	• Plus-Value CT : **Pas d'exonération** • Plus-value LT **: NON**

SECTION N° 4 AUTRES DISPOSITIFS

A - ARTICLE 151 OCTIES DU CGI
BOI-BIC-PVMV-40-20-30

2690 **Principe**
BOI-BIC-PVMV-40-20-30-20

En cas d'apport d'une entreprise individuelle à une société, l'***article 151 octies du CGI*** prévoit un report d'imposition des plus-values dégagées lors d'une telle opération.

- **a. Immobilisations non amortissables :** L'imposition des plus-values sur les immobilisations non amortissables est reportée jusqu'à la date de cession à titre onéreux ou au rachat des titres reçus en rémunération de l'apport ou jusqu'à la cession, par la société bénéficiaire de l'apport, des immobilisations apportées si elle est antérieure.

- **b. Immobilisations amortissables :** Les plus-values réalisées sur les immobilisations amortissables ne sont pas imposables au nom de l'apporteur. Elles sont réintégrées dans les bénéfices imposables au taux de droit commun de la société bénéficiaire de l'apport (et alors compensées par la déduction des amortissements des biens apportés) par parts égales sur une période fixée en principe à cinq ans (quinze ans pour certains biens et notamment les constructions).

2691 **Conditions**
BOI-BIC-PVMV-40-20-30-10

- **a. Qualité de l'apporteur :** Le régime de l'***art. 151 octies du CGI*** est en principe réservé aux contribuables qui exercent une activité à titre individuel quelle que soit sa nature : industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale.

- **b. Société bénéficiaire :** L'Administration a précisé que l'apport peut être effectué en faveur de toute société soumise à l'impôt sur les sociétés ou au régime fiscal des sociétés de personnes, quelle que soit sa forme.
Sont toutefois exclus du bénéfice de l'***article 151 octies du CGI***, les apports à un groupement d'intérêt économique (GIE).

- **c. Nature des apports :** Les apports réalisés doivent porter soit sur une entreprise individuelle, soit sur une branche complète d'activité (et non plus seulement sur l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé). Ils doivent donc comprendre l'ensemble des éléments d'actif et de passif y afférents.

2692 **Obligations**
BOI-BIC-PVMV-40-20-30-30

- **a. Acte :** Le bénéfice de ce dispositif est subordonné à l'exercice d'une option, dans l'acte d'apport, conjointement par l'apporteur et la société bénéficiaire.

- **b. État de suivi :** Afin d'éviter l'imposition immédiate et d'assurer le suivi des plus-values placées en report d'imposition, l'apporteur a l'obligation de souscrire un état de suivi des plus-values en report d'imposition **(n° 2693)** relatif aux éléments amortissables et non amortissables apportés et aux titres reçus en rémunération des apports.
Il est à joindre à la déclaration de résultats de l'exercice de la cession ou cessation d'activité ainsi qu'aux déclarations n° 2042 des années suivantes tant que subsistent des plus-values en sursis d'imposition

  Sanction pour défaut de production de l'état de suivi : amende de 5 % des sommes omises.

  De même, le bénéficiaire de l'apport doit souscrire un état de suivi des plus-values sur les éléments amortissables et non amortissables à la clôture de l'exercice au cours duquel intervient l'apport et à la clôture des exercices suivants tant que subsistent, au titre de l'opération en cause, des éléments auxquels est attaché un report d'imposition **(n° 2693)**.

- **c. Registre spécial :** Les plus-values dégagées sur les éléments non amortissables qui bénéficient d'un report d'imposition doivent être portées sur un registre spécial tenu par le bénéficiaire.

Exemple :
Un professionnel apporte l'ensemble de ses immobilisations (patientèle + matériel) à une SCP pour un montant de 350 000 €. Le coût d'acquisition de la patientèle était de 250 000 € et celui du matériel de 4 500 €.

- Le tableau de détermination des plus et moins-values de la déclaration n° 2035 se présente ainsi :

II - DÉTERMINATION DES PLUS ET MOINS-VALUES C

Nature des immobilisations cédées	Date d'acquisition	Date de cession	Valeur d'origine 1	Amortissements 2	Valeur résiduelle 3	Prix de cession 4	Plus ou moins-values à court terme 5	Plus ou moins-values à long terme 6
Patientèle	1/1/N-7	31/12/N	250 000		250 000	347 000		97 000
Matériel	1/1/N-6	31/12/N	4 500	4 500	0	3 000	3 000	

Plus ou moins-value nette à court terme (à reporter ligne CB ou CK de l'annexe 2035 B) → 3 000

Vous optez pour l'étalement de la plus-value à court terme : montant pour lequel l'imposition est différée C →

Plus-value nette à long terme imposable (à reporter page 1 de la déclaration 2035) → 97 000

Plus-values à court terme exonérées C

Article 151 *septies* du CGI .....
Article 151 *septies* A du CGI .....
Article 238 *quindecies* du CGI .....

Plus-values nettes à long terme exonérées C (à reporter page 1 de la déclaration 2035

Article 151 *septies* du CGI .....
Article 151 *septies* A du CGI .....
Article 238 *quindecies* du CGI .....
Article 151 *septies* B du CGI .....

- En première page de la déclaration n° 2035 :

2- Plus-values C à long terme imposable au taux de 16 % **97 000**
à long terme exonérées (art. 151 *septies* du CGI) .....
à long terme exonérées (art. 238 *quindecies* du CGI) .....
à long terme exonérées (art. 151 *septies* A du CGI).....
à long terme dont l'imposition est différée de 2 ans (art.39 *quindecies* I-1 du CGI).....
à long terme exonérées (art. 151 *septies* B du CGI).....

- Présentation sur l'annexe 2035-B :

4 DÉTERMINATION DU RÉSULTAT

34	Excédent (ligne 7 - ligne 33)						CA	
35	Plues-values à court terme 16						CB	3 000
36	Divers à réintéger 17						CC	
37	Bénéfice Sté civile de moyens 18						CD	
38	**TOTAL** (lignes 34 à 37)						CE	3 000
39	**Insuffisance (ligne 33 - ligne 7)**						CF	
40	Frais d'établissement 19						CG	
41	Donation aux amortissements 20						CH	
42	Moins-values à court terme						CK	
43	Divers à déduire 21	dont exonération sur le bénéfice « zone franche urbaine »	CS		dont exonération sur le bénéfice « pôle de compétitivité »	AX	CL	3 000
		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 18						CM	
45	**TOTAL** (lignes 39 à 44)						CN	3 000

Report de la plus-value CT

Plus-value CT en report d'imposition

- Sur la déclaration n° 2042-C Pro :

Régime de la déclaration contrôlée	OGA / VISEUR	SANS	OGA / VISEUR	SANS	OGA / VISEUR	SANS
Revenus exonérés	5QB	5QH	5RB	5RH	5SB	5SH
Revenus imposables	5QC	5QI	5RC	5RI	5SC	5SI
– dont plus-values à court terme, subventions d'équipement, indemnités d'assurance pour perte d'élément d'actif	5XP	5XQ	5YP	5YQ	5ZP	5ZQ
– dont moins-values à court terme	5XH	5XL	5YH	5YL	5ZH	5ZL
Revenus de source étrangère avec crédit d'impôt égal à l'impôt français et revenus des non-résidents articles 182 A bis et 182 B du code général des impôts	5XJ	5XK	5YJ	5YK	5ZJ	5ZK
Déficits *y compris inventeurs non professionnels*	5QE	5QK	5RE	5RK	5SE	5SK
Plus-values nettes à long terme	5QD **0**		5RD		5SD	

Ne pas reporter la plus-value à long terme sur la 2042-C Pro

2693 **État de suivi des plus-values en report d'imposition :**
Modèle au BOI-FORM-000017

ETAT DE SUIVI DES SURSIS ET DES REPORTS D'IMPOSITION

Nature de l'opération

- Fusions, apports partiels d'actif et scissions de sociétés (art. 210 A et 210 B du CGI) ☐
- Echanges d'actions dans le cadre d'O.P.E., conversions de titres et remboursements d'obligations en actions (art. 38-7 du CGI) ☐
- Echanges de titres résultant d'une fusion ou d'une scission (art. 38-7 bis et 93 quater V du CGI) ☐
- Apport d'une entreprise individuelle à une société (art. 151 octies du CGI) → [X]
- Echanges de titres d'O.P.C.V.M. (art. 38-5 bis du CGI) ☐
- Transformation en S.C.O.P. (art. 210 D du CGI) ☐
- Apports réalisés par les S.C.P. (art. 151 octies A du CGI) ☐

Date de réalisation de l'opération :
Désignation (nom ou dénomination, adresse et n° siret,...) des personnes physiques et morales concernées (apporteuses, bénéficiaires des apports, associées,...)

- Apporteur :
- Société bénéficiaire :

À renseigner

SUIVI DES VALEURS FISCALES DES BIENS NON AMORTISSABLES					
BIENS NON AMORTISSABLES	Valeur fiscale ①	Valeur comptable ②	Montant de la soulte éventuellement reçue (1) ③	Montant de la soulte imposée (1) ④	Valeur d'échange ou d'apport des biens ⑤
Fonds commercial	250 000	250 000			347 000
Autres immobilisations incorporelles		0			

Reporter la valeur résiduelle

Reporter l'évaluation d'apport = Prix de cession sur la déclaration n° 2035

SUIVI DES PLUS-VALUES SUR BIENS AMORTISSABLES					
BIENS AMORTISSABLES	Montant net des plus-values réalisées ①	Durée de la période prévue pour la réintégration ②	Montant antérieurement réintégré ③	Montant réintégré dans le résultat de l'exercice ④	Montant restant à réintégrer ⑤
Brevets					
Autres droits incorporels					
Terrains servant à une exploitation (carrières, sablières, ardoisières...)					
Constructions					
Installations techniques, matériel et outillage industriels	3 000	5		❶ 600	❷ 2 400
Autres immobilisations corporelles					

❶ **Réintégration chez la société bénéficiaire**
❷ **À faire varier chaque année pendant 5 ans**

2694 **Fin du report d'imposition**
BOI-BIC-PVMV-40-20-30-20

Il y a imposition de la plus-value, et donc fin du report d'imposition dans l'un des cas suivants :

- **a. Cession à titre onéreux** (vente, apport en société ou échange), rachat ou annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport. À noter qu'en cas de cession d'une partie seulement des droits, la plus-value est alors partiellement imposable *(§ 90 du BOI)*.

Précision d'une jurisprudence :
La dissolution de la SCP à laquelle a été apportée une activité libérale met fin au report d'imposition dès lors qu'elle présente le caractère d'une cession à titre onéreux des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport. En effet, cet évènement emporte le transfert des biens appartenant à la société dans le patrimoine privé des associés. Ainsi, un associé qui apporte son droit de présentation à la clientèle à une nouvelle SCP, un mois après la dissolution de l'ancienne, ne peut pas bénéficier du maintien du report d'imposition de l'Art. 151 Octies du CGI dès lors que cette dissolution ne donne pas lieu à une plus-value placée en report ou en sursis d'imposition.
CAA Douai n°16DA00029 du 06/06/2017.

- **b. Cession par la société d'éléments apportés** (immobilisations antérieures à la cession des parts) : vente, apport en société, dissolution de la société ou bien, attribution d'un élément d'actif à un associé.

Le report d'imposition est cependant maintenu dans les cas suivants : nouvelle opération ouvrant droit à report ou sursis d'imposition, opération d'échange de titres résultant d'une fusion ou scission, transmission à titre gratuit si le bénéficiaire de la transmission des droits prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur ces plus-values au moment venu.

2695 **Combinaison avec les dispositions de l'article 151 septies A du CGI**
BOI-BIC-PVMV-40-20-20-40 § 120

En cas de cession à titre onéreux d'une entreprise individuelle ou des droits ou des parts d'une société dans laquelle l'associé cédant exerce son activité, les plus-values placées antérieurement en report d'imposition peuvent être exonérées selon les dispositions de l'***article 151 septies A du CGI*** ; notamment les plus-values afférentes aux **apports d'immobilisations non amortissables** d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité à une société dans les conditions prévues à l'***article 151 octies du CGI***.

- **a. Plus-values en report exonérées :** Ainsi, certaines plus-values placées sous un régime de report d'imposition pourront bénéficier de l'exonération. Il s'agit notamment des plus-values en report d'imposition entrant dans le champ d'application des ***articles 93 quater I ter*** (apport d'une invention brevetable, par l'inventeur, à une société chargée de l'exploiter), ***151 octies*** (apport d'une entreprise individuelle à une société), ***151 octies A*** (fusion de SCP) et ***151 nonies III du CGI*** (option à l'IS d'une société de personnes).

- **b. Plus-values exclues du dispositif :** Certains régimes de reports d'imposition restent exclus du dispositif. Il s'agit de ceux prévus dans le cadre des ***articles 41*** (transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle), ***151 nonies II*** (transmission à titre gratuit des droits sociaux considérés comme des éléments d'actif professionnel) et ***151 nonies IV du CGI*** (conservation des titres de la société dans laquelle exerçait le professionnel arrêtant son activité).

B - ARTICLE 41 DU CGI
BOI-BIC-PVMV-40-20-10

2700 **Principe**

Les dispositions du présent article trouvent à s'appliquer à l'occasion de la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle (décès ou donation).

- **a. Transmission à titre gratuit :** Les plus-values nettes, à court ou long terme, réalisées par une personne physique à l'occasion de la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle peuvent bénéficier d'un report d'imposition jusqu'à la date de cession ou de cessation de l'entreprise ou, si elle est antérieure, jusqu'à la date de cession d'un des éléments ayant fait l'objet de la transmission ou de cession à titre onéreux de ses droits par un bénéficiaire.
  L'imposition est alors effectuée à la date de fin de report au nom des bénéficiaires de la transmission de l'entreprise individuelle. À noter que lorsque l'activité est poursuivie pendant au moins cinq ans, les plus values demeurant en report à l'achèvement de ce délai sont définitivement exonérées.

- **b. Opérations exclues :** Sont exclus du dispositif les loueurs de fonds de commerce, administrant une activité de rapport, et n'étant alors pas considérés comme exploitant une entreprise individuelle ***(Rép. Bobe n° 46957 - AN - 29/3/2005)***.

2701 **Conditions**

Pour application de ce régime, il convient de constater :

- la transmission à titre gratuit de l'ensemble des éléments affectés à l'exercice de l'activité, ou la transmission d'une branche complète d'activité ;
- que l'entreprise transmise est exercée individuellement par l'héritier ou le donataire, ou en indivision par plusieurs héritiers ou donataires. En cas de poursuite d'activité en société, ce sont les dispositions de l'***Article 151 octies du CGI*** qui s'appliquent ;
- que l'option de report d'imposition doit avoir été exercée par l'exploitant et les bénéficiaires de la transmission via l'**imprimé N°2103-SD ;**

- que l'entreprise transmise a joint à sa déclaration de cessation l'**imprimé N°2104-SD** relatif à la constatation des plus-values au moment de la transmission ;
- que le bénéficiaire joint 2 autres états : l'**imprimé N°2105-SD** (suivi des plus-values en report jusqu'à extinction) et le **N° 2106-SD** relatif au calcul des plus-values imposables.

2800 **Nature des déficits déductibles du revenu global**
BOI-IR-BASE-10-20-10

Les déficits sont déductibles dès lors qu'ils ont été constatés dans une catégorie de revenus ***(Art. 156 du CGI)***.

Le déficit déductible est un déficit fiscal qui doit être effectivement constaté et justifié dans la déclaration de revenus de l'année au cours de laquelle il a été subi ***(CE n°98669 du 23/7/1976, CE n°89915 du 11/6/1975, CE n°81432 du 26/1/1972 et CE n°17677 du 25/7/1980)***.

Aucun déficit ne peut, en principe, être déclaré dans une catégorie de revenus évalués forfaitairement (*Exemple :* Micro-BIC - ***CE n° 90438 du 27 Février 1974***).

Le revenu global est obtenu par la totalisation des revenus nets des différentes catégories.

> ***EXCEPTIONS -*** *Les déficits constatés dans la catégorie des revenus des capitaux mobiliers (RCM), les déficits fonciers liés à certaines dépenses* ***(BOI-IR-BASE-10-20-10 § 130 et 140)****, les contribuables ayant subi des déficits provenant d'activités exercées à titre non professionnel (BIC NON PROFESSIONNEL, BNC NON PROFESSIONNEL…) ne peuvent pas être imputés sur le revenu global. Les restrictions sont énoncées au* ***II du BOI-IR-BASE-10-20-10 § 70 à 210.***

2801 **Modalités d'imputation et de report des déficits**
BOI-IR-BASE-10-20-30

- **a. Imputation :** Lorsque les résultats nets obtenus dans une ou plusieurs catégories de revenus font ressortir un déficit, celui-ci vient en principe s'imputer sur le total des résultats positifs des autres catégories.

- **b. Pluralités de revenus catégoriels :** Lorsqu'un contribuable a subi, sur un même exercice, des déficits dont la déduction est soumise à des restrictions **(n° 2800 - EXCEPTIONS)** et d'autres déficits (exemple : déficits d'activités non commerciales exercées à titre professionnel) et que l'imputation de ces deux sortes de déficits entraîne un reliquat déficitaire, il est admis, pour favoriser le contribuable, que le déficit soumis à restriction est réputé s'être imputé le premier ***(Rép. Ministérielle à M. Crépeau du 13/8/1977)***.

- **c. Délai :** Après compensation, ce reliquat déficitaire non imputé (Déficit Global) peut alors venir en déduction du revenu global des années suivantes, jusqu'à la sixième incluse (*ce qui n'était pas le cas des déficits soumis à restrictions*).
  Lorsque, à l'intérieur du délai de six ans précédant l'année de l'imposition, le contribuable a subi plusieurs déficits qui n'ont pu, jusque-là, être intégralement imputés, le report de ces déficits sur le revenu global de l'année d'imposition doit être effectué en commençant par le déficit (ou le reliquat de déficit) le plus ancien.
  Ces règles ne peuvent faire l'objet d'aucun aménagement au gré du contribuable ***(CE n°46769 du 14/3/1984)***.

- **d. Contrôle de l'Administration :** L'Administration peut contrôler la réalité et l'importance des déficits imputés ou reportés par le contribuable sur son revenu global, et le cas échéant, en rectifier le montant. Elle est notamment en droit de remettre en cause des déficits relatifs à des années prescrites dès lors que ceux-ci par le jeu du report déficitaire, ont influencé les revenus d'une année non atteinte elle-même par la prescription ***(CE n°27748 du 8/6/1983)***. Mais ces rectifications peuvent seulement aboutir à une réduction ou à l'annulation des déficits remis en cause (pas d'imposition supplémentaire au titre des années couvertes par la prescription ***(CE n°71753 du 20/11/1968)***.

Nous étudierons ci-après le cas des titulaires de BNC où il convient d'apprécier le caractère professionnel ou non de l'activité pour connaître le régime fiscal du déficit constaté.

2802 **Appréciation du caractère professionnel**
BOI-BNC-BASE-60

Le régime fiscal des déficits et pertes subis dans le cadre d'une activité non commerciale dépend de la nature et des conditions d'exercice de l'activité. Il convient alors de distinguer si l'activité libérale est exercée à titre professionnel ou non.

Pour apprécier ce caractère professionnel ou non d'une activité libérale, la jurisprudence administrative a défini deux critères cumulatifs. L'activité doit en effet être exercée à titre habituel et constant, et dans un but lucratif.

- **a. Activité exercée à titre habituel et constant :** Le caractère habituel et constant de l'activité résulte de la répétition pendant plusieurs années des opérations qui la caractérisent.

- **b. Activité exercée dans un but lucratif :**

Le caractère lucratif de l'activité peut résulter :

- de la perception effective de revenus d'un montant appréciable ;
- de la mise en œuvre de moyens ou de méthodes similaires à un professionnel de l'activité ;
- de la recherche effective d'une clientèle ;
- de la poursuite évidente de l'objectif de gain.

> *Le maintien d'un niveau très faible de recettes ou une disproportion existante entre recettes et dépenses est un indice du caractère non professionnel de l'activité. Par contre, le fait que l'intéressé ne tire pas de cette activité l'essentiel de ses ressources ne suffit pas pour qualifier celle-ci de non professionnelle* ***(§ 40 du BOI-BNC-BASE-60).*** *Il convient d'apprécier, au vu des circonstances de fait, si l'activité est exercée dans un but lucratif.*

Lorsque l'activité présente un caractère professionnel, le contribuable est assujetti à la CET, sous réserve des exonérations mentionnées notamment à l'***Article 1460 du CGI***.

Lorsque les conditions précédentes ne sont pas remplies, l'activité ne peut être qualifiée de professionnelle. Elle entre alors dans la catégorie des « occupations, exploitations lucratives et sources de profit ne se rattachant pas à une autre catégorie de revenus ». À noter qu'il appartient normalement au contribuable de justifier qu'il exerce l'activité à titre professionnel ***(CE n°68879 du 23/3/1988)*** : éleveur sans sol (implication, gestion…***BOI-BNC-SECT-60-10***), joueur de poker (pratique habituelle ***BOI-BNC-CHAMP-10-30-40 § 20***), artiste-peintre (expositions, récompenses, notoriété - ***BOI-BNC-BASE-60 § 50 et 120***)…

Autre exemple de jurisprudence à ce sujet : un professeur d'université effectuant des travaux de recherche ne poursuit pas à ce titre une activité professionnelle dès lors que ces travaux ne procurent aucun revenu (absence d'application industrielle notamment) et qu'il ne justifie pas avoir pris contact avec une clientèle ou cherché des débouchés pour ces travaux ***(CE n°78992 du 15/2/1989)***.

2803 **Régime fiscal**

Un déficit est constitué lorsque les charges fiscales déduites sont supérieures aux recettes imposées. Sur la déclaration 2035, ce déficit est déclaré en ligne 47 « Déficit » de la déclaration 2035-B.



Il convient de caractériser le déficit ainsi constaté.

- **a. Déficit professionnel :** Le déficit professionnel est imputable sur le revenu global. En effet, les déficits qui proviennent de l'exercice d'une profession libérale ou des charges et offices peuvent être imputés sur les bénéfices de même nature réalisés au cours de l'année d'imposition par les autres membres du foyer fiscal.
  À défaut, ils peuvent être imputés sur le revenu global dans les conditions de droit commun définies au **BOI-IR-BASE-10-20-10**, c'est-à-dire sans limitation de durée .

- **b. Déficit non professionnel (n° 2800 - EXCEPTIONS) :** Il s'agit des déficits provenant des occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus.
  Les déficits provenant d'activités non professionnelles ne sont déductibles **ni d'un bénéfice professionnel**, **ni du revenu global**.
  Par exemple, le déficit d'une SCI ayant pour activité la sous-location ne peut pas être imputé sur le revenu global ***(CAA Paris n°14PA00799 du 31/12/2015)***.

  Ils peuvent seulement être imputés sur des bénéfices tirés d'activités semblables ou sur des revenus de même nature réalisés **au cours de la même année ou des 6 années suivantes** ***(2° du I de l'Art. 156 du CGI)*** de façon globale (réunion de toutes les activités non professionnelles exercées par les membres du foyer fiscal) - ***(BOI-IR-BASE-10-20-10 § 120 et Rép. Jeambrun n°1824 - Sénat - 1/12/1988)***.

  Les déficits qui proviennent d'activités diverses, telle que la gestion par l'intéressé lui-même de son propre patrimoine, ne peuvent être imputés sur le revenu global, tel est le cas notamment : des héritiers et légataires d'auteurs/inventeurs, des personnes réalisant des opérations de bourses à titre habituel ***(CE n°47755 du 6/5/1987)***, des personnes donnant un immeuble en sous-location nue ***(CE n°51367 du 21/10/1987)***.

Les titulaires de BNC NON PROFESSIONNEL peuvent aussi adhérer à ARCOLIB afin de bénéficier de la non-majoration en cas de bénéfice (10 % en 2022) et/ou de la réduction pour frais de comptabilité.

2804 **Précisions**

- **a. Imputation d'une plus-value à long terme sur le déficit** ***(BOI-BIC-PVMV-20-40-10 - Art. 39 quindecies du CGI)*** **:** Lorsqu'au cours d'un même exercice, la compensation entre plus-values et moins-values de même nature fait apparaître une plus-value nette à long terme, cette dernière peut être utilisée à compenser le déficit d'exploitation éventuellement subi à la clôture de l'exercice ***(Art. 39 quindecies du CGI, al. 3 du 1 du I)***. La plus-value à long terme peut également, en principe, être compensée avec les déficits fiscaux qui demeurent reportables sur les bénéfices dudit exercice.

  En résumé, en cas de plus-value à long terme, il est possible, soit de la compenser avec le déficit, soit d'imputer le déficit sur le revenu global et d'imposer la plus-value à long terme au taux de 12,8 % (+ prélèvements sociaux de 17,2 %).

- **b. Imputation des déficits des inventeurs** ***(BOI-BNC-SECT-30-10-40 § 1 et s.)*** **:** Le régime particulier aux inventeurs est supprimé au titre des déficits subis sur les prises de brevet réalisées depuis le 1er janvier 2020 conformément à l'***article 134 de la Loi n° 2018-1317 du 28/12/2018***. Toutefois, lorsque le résultat net déterminé en application de **l'article 238 du CGI** est négatif, celui-ci est imputé sur les résultat nets de concessions du même actif, du même bien ou service ou de la même famille de biens ou de services réalisées au cours des exercices suivants ***(2 du II de l'Art. 238 du CGI)***.

TVA

PLAN DE LA TROISIÈME PARTIE

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA	**3000**
Section n° 1 : Activités exonérées	**3000**
A. Professions médicales et paramédicales	3000
B. Activités d'enseignement	3010
C. Activités diverses	3020
Section n° 2 : Activités assujetties	**3030**
A. Activités juridiques	3030
B. Activités artistiques	3040
C. Activités diverses	3050
Section n° 3 : Régime de la franchise en base de TVA	**3065**
A. Seuils	3070
B. Chiffre d'affaires à retenir	3080
C. Obligations	3090
D. Option pour le paiement de la TVA	3100
CHAPITRE 2 : MODALITÉS D'IMPOSITION À LA TVA	**3110**
Section n° 1 : Territorialité	**3110**
Section n° 2 : Base d'imposition	**3120**
Section n° 3 : Retenue à la source	**3125**
A. Champ d'application	3130
B. Dispositif de la retenue de TVA	3140
C. Conséquences de la retenue de TVA	3150
D. Renonciation	3160
E. Autoliquidation	3163
Section n° 4 : Fait générateur et exigibilité	**3165**
A. Livraisons de biens	3170
B. Prestations de services	3180
Section n° 5 : Taux de TVA	**3190**
A. Généralités	3190
B. Opérations soumises au taux normal de 20 %	3200
C. Opérations soumises au taux réduit de 10 %	3210
D. Opérations soumises au taux réduit de 5,5 %	3220
CHAPITRE 3 : DROIT À DÉDUCTION	**3230**
A. Conditions	3230
B. Calcul de la TVA déductible	3240
C. Régularisations de TVA	3250
D. Crédit de TVA	3260
CHAPITRE 4 : OBLIGATIONS DES REDEVABLES	**3270**
Section n° 1 : Formalités	**3270**
A. Formalités administratives	3270
B. Facturation	3280
Section n° 2 : Régimes de TVA	**3285**
A. Régime réel simplifié	3290
B. Régime réel normal	3300

SECTION N° 1 ACTIVITÉS EXONÉRÉES

A - PROFESSIONS MÉDICALES ET PARAMÉDICALES

3000 Praticiens et auxiliaires médicaux (PAM)

Sont exonérés de TVA au titre des prestations de soins qu'ils dispensent, les PAM dont la profession est règlementée ***(Art. 261-4-1° du CGI)***. Ces professionnels n'ont pas la possibilité d'opter à TVA pour ces prestations de soins.
Sont concernés les chirurgiens-dentistes, les diététiciens, les infirmiers, les masseurs-kinésithérapeutes, les médecins généralistes et spécialistes, les orthophonistes, les orthoptistes, les pédicures-podologues, les psychomotriciens et les sages-femmes.

> *Les actes de relaxation et d'hypnose pratiqués par un infirmier sont susceptibles d'être exonérés de TVA dès lors que ces actes sont accomplis dans le cadre d'une prescription médicale ou relèvent du rôle propre qui est dévolu à l'infirmier conformément au Code la Santé Publique et à l'annexe I de l'arrêté du 31 juillet 2009 relatif au diplôme d'infirmier, listant la liste des activités afférentes* ***(Rép. GRELIER n° 3636 – AN – 27/2/2018)***.

Autres cas particuliers :

- **a.** Expertises médicales : **n° 3053**
- **b.** Actes esthétiques : **n° 3058**
- **c.** Redevances de collaboration perçues par les professionnels de santé: **n° 3059**

3001 Masseurs-Kinésithérapeutes

Les soins dispensés par les Masseurs-Kinésithérapeutes, dans le cadre de leur activité réglementée sont exonérés de TVA, même en l'absence de prescription médicale ***(CAA Nancy nos 98-1068 et 00-71 du 11/10/2001)***. De même, les recettes provenant des soins de kinébalnéothérapie et d'hydrothérapie dispensés par les Masseurs-Kinésithérapeutes sont exonérées de TVA ***(CAA de Bordeaux n° 97-777 du 10/4/2001)***.
En effet, seuls les actes à but thérapeutique sont exonérés de TVA ***(CAA Paris n° 95-02715 du 28/1/1997)*** et relevant de la compétence de la profession ***(instruction de la DGI du 15 Février 1979)***, comme la fourniture de produits dans le prolongement direct des soins dispensés.

En revanche, les actes de faciapulsologie et de sympathicothérapie réalisés par un Masseur-Kinésithérapeute ainsi que les recettes provenant d'une activité de conseil dans des centres de traitement anti-tabac ne peuvent pas être exonérés de TVA.

Les séances de traitement des torticolis ou lumbago et les séances de thérapie (manuelle, crânienne et viscérale) bénéficient de l'exonération ***(Art. 261-4-1° du CGI)***. Les séances LPG, les massages bien-être (massage californien kinesthésique par exemple) et autres actes à visée esthétique sont soumis à TVA mais bénéficient de la franchise en base de TVA (36 800 € de 2023 à 2025).

À noter que la micro-kinésithérapie, non présente dans le référentiel du diplôme, mais exercée semble-t-il uniquement par les médecins et masseurs-kinésithérapeutes, semble pouvoir bénéficier de l'exonération de TVA ***(TA Grenoble du 19/1/2015)***. Une confirmation via rescrit est préférable en cas de dépassement de la franchise en base de TVA sur les recettes taxables.

De même, des cours de gymnastique peuvent être exonérés de TVA au titre de l'enseignement, **n° 3010**.

3002 Laboratoires d'analyses médicales

Les actes médicaux poursuivant une finalité thérapeutique ou préventive, doivent être regardés comme des soins à la personne exonérés de TVA.
Les honoraires de transmission d'analyses médicales ne sont pas soumis à la TVA. En effet, la transmission de prélèvements, d'un laboratoire non habilité à un laboratoire spécialisé, peut être qualifiée de prestation d'analyse et ainsi être considérée comme étant exonérée de TVA ***(Arrêt CJCE du 11/1/2001 - affaire C-76/99)***.
Les recettes provenant d'analyses médicales ayant pour objet l'observation et l'examen des patients à titre préventif sur prescriptions de médecins généralistes, peuvent bénéficier de l'exonération de TVA à condition qu'au moins 40 % des prestations soient destinées à des assurés d'un organisme d'assurance sociale ***(Arrêt CJCE du 8/6/2006 - affaire C-106/05)***.
Les prestations médicales dont l'objet n'est pas thérapeutique ne peuvent pas bénéficier de l'exonération de TVA prévue à l'***article 261-4-1° du CGI***.

Par suite, les recettes perçues au titre d'examens génétiques ayant pour but la recherche de paternité sont soumises à la TVA alors même que ces prestations ont été réalisées sur décision d'une juridiction ***(Arrêt CJCE du 14/9/2000 - affaire C-384/98)***.

La finalité des essais clinique est de délivrer un avis avant la mise sur le marché d'un nouveau médicament. Selon le juge administratif, bien que de nature médicale, ces essais ne remplissent pas la condition de « prestations de soins ». Ils ne bénéficient donc pas de l'exonération de TVA ***(CE n° 375212 du 2/4/2015)***.

3003 **Psychologues et Psychanalystes**
BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10 § 100 à 130

- **a. Psychologues et psychothérapeutes :** Les praticiens autorisés à faire usage, après examens de leur situation par l'autorité administrative compétente, des titres de psychologues et psychothérapeutes sont EXONÉRÉS de TVA, pour leurs prestations de soins aux personnes (***Art. 261, 4-1° du CGI***).
  Les psychologues doivent s'inscrire au répertoire ADELI afin d'exercer en tant que profession réglementée ***(décret n° 2003-1073 du 14 novembre 2003 modifié)***. Les psychothérapeutes doivent, quant à eux, s'inscrire au registre national des psychothérapeutes afin d'user légalement du titre ***(décret n° 2010-534 du 20 mai 2010 modifié).***
  À défaut d'être enregistré auprès de l'autorité administrative compétente, ou en cas de prestations autres que des soins (conseil en recrutement, …), les honoraires sont alors à soumettre à la TVA (taux normal), sauf bénéfice de la Franchise en Base de TVA (seuils de 36 800 € et 39 100 €, de 2023 à 2025).

- **b. Psychanalystes :** Sont exonérés de TVA, les prestations rendues par les psychanalystes titulaires de certains diplômes.
  Le bénéfice de l'exonération est réservé psychanalystes qui remplissent les conditions de diplômes permettant l'accès au concours de recrutement des psychologues dans les hôpitaux publics ou titulaires de diplômes étrangers reconnus équivalents à ces diplômes.
  Pour apprécier cette condition, il convient de se replacer à la date de délivrance des diplômes, c'est-à-dire de tenir compte de la réglementation qui était alors applicable pour le recrutement dans les hôpitaux publics.
  En règle générale, l'accès aux concours de la fonction publique est ouvert aux personnes titulaires :
  - d'un diplôme universitaire de deuxième cycle de psychologie,
  - d'un diplôme figurant sur une liste fixée par arrêté ***(BOI-ANNX-000191 reprenant les circulaires du Ministère de la Santé 1963 et de 1966, Art. 3 du décret 71-988 du 3/12/1971 et Art. 3 du décret 91-129 du 31/1/1991)***.

- **c. Condition tenant à la nature des prestations :** Seuls les **soins** dispensés aux personnes, c'est-à-dire les actes liés à l'établissement d'un diagnostic et à la mise en œuvre d'un traitement de troubles psychologiques, bénéficient de l'exonération de TVA.

  > *Ne bénéficient pas de l'exonération de TVA, les prestations rendues aux entreprises pour les besoins du recrutement de leur personnel et les recettes perçues pour des prestations de stage de récupération de points du permis de conduire.*

  Dès lors que les conditions tenant à la nature des opérations réalisées et aux diplômes sont remplies, l'exonération s'applique à tous les psychothérapeutes (psychanalystes, psychologues, psychosomaticiens, bio-énergéticiens, thérapeutes comportementalistes, etc.) quelle que soit l'école doctrinale à laquelle ils appartiennent (***BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10 § 110 s.)***.

3004 **Ostéopathes et chiropracteurs**

Les praticiens autorisés à faire usage légalement du titre d'ostéopathe bénéficient de l'exonération de TVA . Ils doivent, à ce titre être titulaires d'un diplôme sanctionnant une formation spécifique à l'ostéopathie ***(Décrets n^{OS} 2007-435 et 2007-437 du 25/3/2007)***.
Les professionnels autorisés à faire usage du titre de Chiropracteur sont exonérés de TVA ***(BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10 § 200)***.

B - ACTIVITÉS D'ENSEIGNEMENT
Art. 261, 4-4° du CGI

3010 **Principe**

Les recettes provenant d'activités d'enseignement peuvent, sous conditions, bénéficier d'une exonération de TVA. En effet, l'***article 261, 4-4° du CGI***, pris en application de la sixième directive, exonère de TVA :

- les enseignements scolaire et universitaire, technique, agricole et à distance réglementés,
- les cours ou leçons relevant de l'enseignement scolaire, universitaire, professionnel, artistique ou sportif, dispensés par des **personnes physiques** indépendantes en dehors du cadre de l'exploitation d'un établissement d'enseignement et qui sont **rémunérées directement par les élèves**.

La condition tenant à la rémunération directe par les élèves ne peut être considérée comme satisfaite lorsque l'enseignant recourt aux services de salariés pour dispenser les cours ***(BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50 § 370)*** ou pour exercer d'autres fonctions, par exemple des tâches techniques, d'assistanat… ***(CE n°391373 du 27/01/2017)***.
Les leçons qu'un enseignant ou moniteur donne avec le concours d'autres personnes sont exclues de l'exonération de TVA ***(CAA de Nantes 20NT03378 du 7/1/2022).***
À noter que les opérations exonérées ne peuvent pas être soumises à la TVA sur option.

3011 Disciplines

L'exonération de TVA s'applique sans qu'il y ait lieu de rechercher si l'enseignant est titulaire du diplôme requis ***(TA Versailles n° 87718 du 4/4/1995)***.

- **a. Situation au regard de la TVA de certaines disciplines :**

Disciplines exonérées de TVA	Disciplines soumises à TVA
· Enseignement scolaire (mathématiques, français, langues étrangères, sciences,…) · Enseignement artistique (musique, chant, danse, arts plastiques,...) · Enseignement sportif (éducation physique, judo, tennis,…) · Arts culinaires - ***Réponse DGI de Bercy - 4/2/2008*** · Moto-cross - ***Réponse DGI de Bercy - 5/8/2009*** · Stretching - ***TA Pau n°02-1730 du 27/4/2004*** · Guide de haute montagne - ***BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50 § 300 et 310*** · Arts énergétiques chinois - ***Réponse DGI de Bercy du 2/4/2008*** · Parapente (baptême de l'air) - ***Réponse Direction des sports du 4/12/2015*** · Tapisserie et pose de papiers peints muraux - ***Réponse DGI de Bercy du 28/10/2010 et 17/2/2011*** · Méthode pilates - ***Réponse DGI de Bercy du 22/4/2011*** · Rééducation en écriture - ***Réponse DGI de Bercy du 24/10/2018***	· Relaxation - ***CAA Lyon n° 98-823 du 13/11/2003*** · Naturopathie - ***CE n° 155560 du 25/10/1995*** · Sophrologie - ***TA Strasbourg n° 93-2833 du 5/5/1998*** · Iridologie - ***CAA Paris n° 97-1699 du 1/2/2001*** · Myothérapie - ***TA Pau n° 02-411 du 27/4/2004*** · Yoga - ***BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-40 § 360*** · Shiatsu - ***Réponse DGI de Bercy du 20/8/2007*** · Équitation - ***BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-40 § 380*** · Parachutisme (saut en tandem) - au taux normal - ***BOI-TVA-LIQ-30-20-60 § 150 abrogé*** · Parachutisme ascensionnel nautique - ***BOI-RES-000002***

- **b. Cas particuliers des cours de cuisine :** Les ventes à consommer sur place sont soumises au taux réduit de TVA de 10 % ***(m de l'article 279 du CGI)***. Les prestations d'enseignement de la cuisine relèvent quant à elles du taux normal de la TVA.
Lorsque le professionnel réalisant à la fois l'enseignement de la cuisine et la vente des plats ainsi réalisés, applique une facturation forfaitaire, il convient de ventiler les recettes correspondant à chaque taux.
À défaut, le prix doit être soumis en totalité au taux normal.

  Au cas d'espèce, la méthode de ventilation de la prestation globale en fonction du temps passé à chaque étape doit être retenue lorsque les cours de cuisine sont suivis d'une consommation sur place.
  Par conséquent, les recettes doivent être ventilées de la manière suivante :
  - taux réduit : Forfait x (temps consacré pour la dégustation / durée totale de la prestation)
  - taux normal : Forfait x (temps consacré pour l'enseignement / durée totale de la prestation)

  Les boissons alcoolisées servies au cours de la dégustation sont obligatoirement soumises au taux normal de TVA.
  Lorsque le cours de cuisine n'est pas suivi d'une dégustation sur place mais de l'emport des plats préparés par le client, le taux normal s'applique à l'intégralité du prix de la prestation ***(BOI-TVA-LIQ-30-20-10-20 § 130)***.

3012 Cours dispensés personnellement

- **a. Sociétés :** Les professeurs de danse associés avec leur conjoint dans le cadre d'une société de fait, ce qui suppose que les deux époux participent à la direction et au contrôle de l'entreprise ainsi qu'aux bénéfices et aux pertes de la société, ne peuvent pas être considérés comme agissant à titre individuel. Les recettes perçues par la société de fait sont en conséquence soumises de plein droit à la TVA ***(Réponse Chevallier - AN - 16/4/1990)***.
Les sociétés de capitaux et sociétés civiles, qu'elles recourent ou non à des salariés, sont redevables de la TVA dans les conditions de droit commun sur la totalité de leurs recettes. L'exonération prévue à l'***article 261,4-4°-b du CGI*** concernant seulement les personnes physiques et non pas les personnes morales, les sociétés civiles en sont donc exclues ***(BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50 § 360)***.

- **b. Encaissement direct des rémunérations :** Les professeurs d'une école de musique ne peuvent être regardés comme rémunérés directement par leurs élèves lorsque ceux-ci règlent l'ensemble des frais de scolarité au directeur qui en reverse ensuite une partie aux professeurs ayant dispensé l'enseignement.
  Ces rémunérations ne peuvent donc pas bénéficier de l'exonération de TVA ***(CE n° 169626 du 26/1/2000)***.
  Les sommes perçues par un organisateur de stages de foot, qui dirige ces stages et confie l'encadrement des participants à des personnes qualifiées qu'il rémunère par des rétrocessions, ne peuvent être considérées comme rémunérant directement son activité. Les recettes encaissées sont donc assujetties à la TVA ***(CAA Marseille n° 98-1371 du 11 Octobre 2001)***.
  Selon l'administration, l'exonération prévue à l'article 261,4-4° du CGI reste possible lorsque la rémunération du professeur est collectée et complétée par un comité d'entreprise ***(Lettre SLF du 11 Avril 1988 adressée au Président du Syndicat National des Professeurs de Yoga)***.

  > *Cette solution semble garder sa valeur dans la mesure où elle est susceptible d'intéresser d'autres disciplines que le yoga bien que les professeurs de cette discipline soient désormais exclus de l'exonération de TVA prévue à l'**article 261, 4-4° du CGI**.*

3013 Absence de salariés

L'exonération de TVA n'est pas remise en cause lorsque l'enseignant qui dispense personnellement les cours s'adjoint les services d'un tiers qui apporte un simple concours bénévole, sans participer lui-même aux leçons ***(Réponse De Villiers - AN - 02/6/2003)***.
Les cours particuliers donnés avec l'aide de bénévoles participant aux enseignements ne sont pas exonérés ***(CAA Nantes n° 20-03378 du 7 Janvier 2022).***

Le fait qu'un conjoint collaborateur apporte son concours à l'enseignant ne remet pas en cause le bénéfice de l'exonération de TVA dès lors qu'il ne perçoit aucune rémunération et qu'il n'a pas la qualité d'associé ***(Réponse DGI Bercy - 17/11/2006)***.

L'intervention d'autres enseignants auxquels le professionnel rétrocède des honoraires ne peut être regardée comme bénéficiant de l'exonération de TVA. Si cette personne confie l'exécution d'une partie de ces enseignements à un tiers, cette seule circonstance la prive du bénéfice de cette exonération pour la partie des cours dont l'exécution a été confiée à ce tiers, quand bien même les élèves continueraient de rémunérer cette personne physique pour la partie des cours dont la dispense a été déléguée ***(CAA Versailles n° 09-00216 du 1er Février 2011).*** Toutefois, cette solution est contraire à la doctrine administrative qui refuse d'exonérer, même pour partie, les personnes physiques qui enseignent avec le concours de salariés et ne perçoivent donc pas exclusivement la rémunération de leur activité personnelle d'enseignement ***(BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50 § 370).***

En cas d'embauche, par un enseignant, d'un salarié en CDD saisonnier, seules les recettes perçues correspondant à la période durant laquelle le salarié a été employé permet d'apprécier le bénéfice ou non de la franchise en base de TVA.
Ainsi, un enseignant employant un salarié uniquement l'été pourra bénéficier de la franchise en base de TVA tant que les recettes de cette seule période estivale n'excèdent pas le seuil de franchise en base de TVA (36 800 € de 2023 à 2025), et ce même si ses recettes annuelles totales sont supérieures à ce seuil ***(Réponse DGI Bercy du 17/8/2011)***.

3014 Enseignement dans un établissement scolaire

Un contribuable exerçant une activité d'enseignement à titre libéral au sein d'un établissement scolaire ne peut bénéficier de l'exonération de TVA (établissements d'enseignement primaire, scolaire, universitaire, ...). En effet, l'enseignant libéral ne bénéficie pas de facto de l'exonération de l'établissement scolaire. Par suite, les recettes perçues à ce titre doivent être obligatoirement soumises à la TVA, sauf à pouvoir justifier d'une autre exonération telle que celle prévue à l'***article 261, 4-4° b du CGI*** (cours et leçons particulières) ***(CE n° 353219 du 11/4/2014)***.

3015 Cas particulier des formateurs

Les prestations de formation professionnelle continue rendues par des personnes de droit privé disposant d'une attestation de la délégation régionale à la formation professionnelle (imprimé n° 3511) sont exonérées de la TVA ***(Art. 261, 4-4°-a du CGI)***. Seules sont exonérées les formations entrant dans le cadre de la formation professionnelle continue ***(TA Poitiers du 14/2/2002)***.
Lorsqu'elles ont été sous-traitées en tout ou partie, ces prestations de formation professionnelle continue de bénéficier de l'exonération de TVA ***(CAA Douai n°17DA01777 du 4/6/2020).***
Egalement, les prestations de formation professionnelle assurées par des intervenants extérieurs sont exonérées de TVA, car elles répondent aux mêmes exigences de qualité ***(CAA Lyon n°19LY01955 du 25/02/2021).***
La cour administrative d'appel de Nantes a jugé que les prestations « Trajectoire Emploi » réalisé dans le cadre de marché conclus avec « Pôle Emploi » constituent des opérations de formation professionnelle continue susceptible d'être exonérées de TVA ***(CAA Nantes n°17NT00652 du 29/06/2018).***

En revanche, les prestations d'accompagnement des demandeurs d'emploi, par un organisme de formation de droit privé, ne relèvent pas des dispositions du Code du Travail relatives à la formation professionnelle continue et doivent donc par conséquent être soumises à la TVA ***(BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50 § 350)***.
Egalement, les prestations de services pédagogiques fournies par une société holding d'un groupe d'enseignement privé au profit de ses filiales ne bénéficient pas de l'exonération de TVA ***(Réponse Ministérielle, JO, débat AN 4/11/2020, question n°31183).***

Démarche à effectuer par un organisme de formation pour obtenir l'imprimé n° 3511 :

- Imprimé n° 3511 disponible dans les Services des Impôts des Entreprises.
- Compléter la partie supérieure de l'imprimé 3511.
- Adresser cet imprimé en 3 exemplaires à la DREETS (ex-DIRECCTE) par lettre recommandée avec accusé de réception.
- **Délivrance de l'attestation par la DREETS sous 3 conditions** :
  - avoir souscrit la déclaration préalable d'activité ou avoir obtenu un des agréments ou habilitations relatifs à la formation professionnelle ;
  - être à jour des obligations de dépôt de bilans pédagogiques et financiers ;
  - exercer une activité entrant dans le cadre de la **formation professionnelle continue**.

> *Pour les organismes qui débutent leur activité, la deuxième condition, qui ne peut être remplie avant la fin du premier exercice clos, n'est pas exigée.*

La décision doit être prise dans un délai de 3 mois à compter de la date de réception de la demande. À défaut de décision dans ce délai, l'attestation est réputée tacitement accordée.

- L'exonération de TVA est valable **à partir du jour de la réception de la demande par la DREETS**.
- Dès **signature**, un exemplaire de l'attestation est adressé, par la DREETS, à la Direction des Services Fiscaux ainsi qu'au demandeur.

Pour que cette exonération soit valable, le professionnel doit **OBLIGATOIREMENT** ***(BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50 § 190 et s.)*** :

- Respecter le caractère de Formation Professionnelle Continue.
- Déposer un bilan pédagogique tous les ans.

3016 **Stage de sensibilisation à la sécurité routière**

Les recettes perçues pour l'animation de stages de sensibilisation à la sécurité routière doivent être assujetties à la TVA puisque ces derniers n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions relatives à la formation professionnelle continue (**n° 3015**) ***(BOI-RES-000045)***.

C - ACTIVITÉS DIVERSES

3020 **Agents d'assurances :**
Art. 261 C, 2° du CGI

Les prestations de services réalisées par des agents d'assurances dans le cadre d'opérations d'assurances bénéficient d'une exonération de TVA. De ce fait, les agents généraux d'assurances ne peuvent pas opter pour le paiement de la TVA.

3021 **Mandataires judiciaires à la protection des majeurs** (**n° 3034**)

3022 **Opérations bancaires**
BOI-TVA-SECT-50-10-10 § 20

Les commissions de négociation perçues par un intermédiaire dans le cadre d'opérations bancaires et financières sont exonérées de TVA.

3023 **Correspondants de presse**
BOI-TVA-CHAMP-10-10-20 § 100

Au même titre que celles réalisées par les journalistes professionnels titulaires de la carte d'identité professionnelle, les opérations réalisées par les correspondants de presse ne sont pas soumises à la TVA.

3024 **Porteurs de journaux**
Art. 298 undecies du CGI

L'inscription du vendeur colporteur au Conseil Supérieur des Messageries de Presse le dispense d'acquitter la TVA sur les commissions qu'il perçoit. Seul l'éditeur acquitte la TVA sur le prix de vente total au public.

SECTION N° 2 ACTIVITÉS ASSUJETTIES

A - ACTIVITÉS JURIDIQUES

En règle générale, les recettes perçues par les professionnels ayant une activité juridique sont à soumettre à TVA. Concernant le cas particulier des débours : **n° 3121**

3030 Notaires

Les opérations réalisées par les Notaires dans le cadre de leur activité sont soumises à la TVA. Rappelons que ceux-ci sont également redevables de la TVA au titre des recettes qui dépassent le cadre de leur activité libérale ***(BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10 § 180)***.
En revanche, certaines opérations réalisées par les Notaires sont exclues de leur base d'imposition à la TVA. Peuvent être cités à titre d'exemple :

- les dépenses de délivrance d'états hypothécaires ou d'extraits cadastraux ;
- les notes de géomètres ;
- les frais d'insertions légales ;…

De même, lorsqu'ils interviennent dans la souscription de contrats d'assurances dans le cadre de leur activité notariale, les recettes perçues au titre de cette activité ne sont pas soumises à la TVA.

3031 Huissiers de justice

Les opérations réalisées par les Huissiers de Justice dans le cadre de leur activité sont soumises à la TVA. Ils sont également redevables de la TVA sur les opérations qui dépassent le cadre de leur activité lorsqu'ils ont obtenu, pour l'exercice des activités annexes, une autorisation du Garde des Sceaux. Suivant ce principe, les Huissiers de Justice autorisés à procéder à des ventes aux enchères sont redevables de la TVA pour cette activité ***(BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10 § 200)*** .

Toutefois, certaines opérations réalisées par les huissiers de justice sont exclues de leur base d'imposition à la TVA ***(BOI-TVA-BASE-10-20-40-30 § 120)***. Il s'agit notamment des opérations suivantes :

- les droits d'enregistrement et de timbre ;
- les honoraires versés aux avocats engagés (sur demande et pour le compte du client) ;
- les indemnités de déplacement versés aux tiers (commissaires de police, serruriers…) lorsque leur présence est requise ;
- les frais de garde des objets saisis versés à des tiers ;
- les sommes encaissées correspondant au recouvrement des créances ;
- les bonis SCT.

3032 Avocats

Les avocats sont assujettis à la TVA pour l'ensemble de leur activité. Dès lors, ils doivent soumettre à la TVA ***(BOI-TVA-BASE-10-20-40-30 § 70)*** :

- Leurs rémunérations (honoraires, provisions ou avances sur honoraires) ;
- Les indemnités versées par l'Etat dans le cadre de l'aide juridictionnelle ;
- Les frais mis à la charge du client font partie de la rémunération imposable lorsqu'ils sont exposés pour la réalisation de la prestation. Il en est de même pour tous les remboursements de frais qui présentent un caractère forfaitaire.

Bien qu'ils soient liés par un contrat de travail, les avocats collaborateurs **salariés** sont tenus de déclarer les rétributions qu'ils perçoivent directement en raison de l'assistance des personnes gardées à vue, ainsi que les indemnités perçues au titre des missions d'intérêt public, dans la catégorie des Bénéfices Non Commerciaux. Il est précisé que ces revenus doivent être assujettis à la TVA sauf bénéfice de la franchise en base (franchise spécifique concernant les avocats).
Néanmoins, lorsque leur contrat de travail prévoit que la rémunération des missions d'aide juridictionnelle et de commission d'office est versée au cabinet employeur, les sommes qui sont reversées à l'avocat collaborateur salarié par les employeurs constituent des rémunérations imposables dans la catégorie des Traitements et Salaires ***(Rép. FRANCINA n° 3089 - AN - du 22/10/2013)***.

Il est admis que les rémunérations perçues par les avocats qui dispensent des cours dans les centres de formation professionnelle (CRFPA) ne soient pas soumises à la TVA ***(BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10 § 170)***.
Sont également exonérées de TVA, les rémunérations perçues par les avocats qui dispensent des cours particuliers directement rémunérés par les élèves **(n° 3012-b.)**.

3033 Experts-comptables et commissaires aux comptes

Les recettes perçues par les experts-comptables et les commissaires aux comptes sont soumises à la TVA ***(BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50 § 120)***.

3034 Mandataires judiciaires

Les mandataires judiciaires sont expressément soumis à la TVA ***(BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10 § 220)***.

> *Il convient néanmoins de distinguer les mandataires judiciaires des mandataires judiciaires à la protection des majeurs qui bénéficient d'une exonération de TVA* ***(BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10 - § 450)***.

Les mandataires judiciaires sont assurés, en vertu de l'article ***L. 814-7 du Code de Commerce*** de percevoir une rémunération mini-

male pour chaque dossier traité : **Indemnités versées par le Fonds de Financement des Dossiers Impécunieux (FFDI)**. Cette rémunération est fixée à 1 500 € maximum ***(Décret n° 2004-518 du 10/6/2004)***. Lorsque la procédure n'a pas permis au professionnel de percevoir ce montant, une indemnité complémentaire lui est versée par le FFDI. L'Administration a confirmé que cette indemnité n'a pas à être soumise à la TVA ***(Bulletin Officiel du Ministère de la Justice n° 97 du 7/2/2005)***.

3035 **Greffiers des Tribunaux de Commerce**

Les prestations réalisées par les greffiers des Tribunaux de Commerce sont soumises à la TVA (***BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10 § 190)***.

B - ACTIVITÉS ARTISTIQUES

Les revenus provenant d'activités artistiques sont normalement soumises à la TVA. Tel est le cas notamment des artistes-peintres, des sculpteurs, des graphistes et des auteurs (et des traducteurs) d'œuvres de l'esprit qui ne sont pas liés par un contrat de travail.

> *Les rémunérations perçues par les auteurs d'œuvres de l'esprit ne sont normalement pas soumises à la TVA lorsqu'ils sont liés par un contrat de travail et, de fait, sont imposables dans la catégorie des Traitements et Salaires.*

3040 **Œuvres de l'esprit**

Sont qualifiées d'œuvres de l'esprit, les œuvres portant l'empreinte de leur auteur et qui présentent les caractéristiques d'une œuvre artistique ***(BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-20 § 100)***.
Sont notamment concernées :

- les œuvres littéraires, dramatiques ou musicales ;
- les œuvres audiovisuelles et radiophoniques ;
- les œuvres chorégraphiques ;
- les œuvres graphiques ou plastiques ;
- les traductions et adaptations d'œuvres artistiques.

3041 **Auteurs-interprètes**

Les auteurs agissant en tant qu'indépendants sont soumis à la TVA sur leurs revenus tirés de l'exercice du droit de reproduction et rémunération pour copie privée. De même, les interprètes doivent soumettre à la TVA les sommes perçues au titre de l'autorisation d'exploitation (pour les sommes n'ayant pas le caractère de salaire), la rémunération pour copie privée et la rémunération équitable.

3042 **Droits conservés par l'auteur**

Lorsqu'ils exercent en tant que **professionnels indépendants**, les opérations réalisées par les auteurs d'œuvres de l'esprit sont soumises à la TVA.
Les rémunérations perçues par les auteurs d'œuvres de l'esprit ne sont normalement pas soumises à la TVA lorsqu'ils sont **liés par un contrat de travail** et, de fait, sont imposables dans la catégorie des Traitements et Salaires. Cependant, étant définis comme perçus à titre indépendant, les profits tirés de l'exploitation des **droits conservés par l'auteur** sur ses œuvres sont quant à eux soumis à la TVA alors même que l'auteur est par ailleurs lié par un contrat de travail ***(BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-20 § 30)***.

3043 **Prix et récompenses**

Ne constituant ni la rémunération d'une livraison de biens ni la rémunération d'une prestation de services, les sommes perçues à l'occasion de l'attribution de prix doivent être regardées comme des récompenses, et sont ainsi exonérées de TVA ***(BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-20 § 150)***.

3044 **Aides octroyées**

Les aides à la création octroyées par un organisme privé ou public sont également exonérés de TVA sauf lorsqu'elles constituent le complément du prix d'une opération imposable ou qu'elles ont pour contrepartie une livraison de biens (ou, le cas échéant, une prestation de services) ***(BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-20 § 160)***.

Situation au regard de la TVA des interprètes et artistes du spectacle *BOI-TVA-LIQ-30-20-40*	
Rémunération perçues par des artistes liés par un contrat de travail	· Non soumises à TVA SAUF, cession de droits d'auteur
Enregistrement et exploitation des œuvres non audiovisuelles	· Soumises à TVA lorsque les rémunérations perçues sont **proportionnelles** aux recettes de la vente ou de l'exploitation de l'enregistrement · Non soumises à TVA lorsque les sommes perçues au titre des droits détenus **sont fonction** du salaire initial.
Exploitation d'œuvres audiovisuelles	· Contrats conclus avant le 1er janvier 1986 : Soumises à TVA · Contrats conclus depuis le 1er janvier 1986 : Les sommes perçues qui **excèdent** les limites fixées au ***§ 250 du BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-20*** sont : ⇨Non soumises à TVA lorsqu'elles sont fonction du salaire ⇨Soumises à TVA lorsqu'elles sont fonction des recettes
Organisation de représentations	· Soumises à TVA

C - ACTIVITÉS DIVERSES

3050 Activités techniques

Les revenus provenant d'activités d'études et de recherche entrent dans le champ d'application de la TVA. Il en est de même des revenus provenant des activités de conseil, de travaux d'architecture et d'ingénierie et des revenus perçus par les géomètres-experts.

Les revenus provenant de travaux d'architecture et de maîtrise d'œuvre sont normalement soumis à la TVA. Entrent également dans le champ d'application de la TVA, les primes versées aux architectes qui ne sont pas retenus, dans le cadre de concours ou de mises en compétition.

3051 Activités en lien avec les animaux

- **a. Vétérinaires :** Les soins dispensés aux animaux par les vétérinaires sont de plein droit imposables à la TVA ***(Article 27-I de la loi 81-1160 et BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50 § 230)***.
  Les activités qui ne sont pas effectuées à titre indépendant, c'est à dire les activités salariées, et les prestations d'enseignement effectuées dans le cadre des établissements scolaires ou universitaires, pour lesquelles ils perçoivent des rémunérations imposées dans la catégorie des Traitements et Salaires, se situent hors du champ d'application de la TVA ***(BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50 § 250)***.

- **b. Activités équestres :** Les revenus provenant d'activités équestres entrent dans le champ d'application de la TVA.

  Les jockeys de galop, bien que relevant des BNC, ont le statut juridique de salarié du propriétaire du cheval. Leurs montes jockey sont gérées par France Galop et ne sont pas assujetties à la TVA.

- **c. Dresseurs d'animaux :** Les activités de dressage d'animaux sont soumises à la TVA.

- **d. Activités diverses :** Les praticiens et auxiliaires médicaux dont les professions sont règlementées sont exonérées de TVA, sans option possible, pour les soins qu'ils dispensent **aux personnes**. De ce fait, les **dentistes équins** et **ostéopathes animaliers** ne peuvent bénéficier de cette exonération et sont donc assujettis à la TVA au taux normal.

3052 Activités d'enseignement

- **a. Auto-écoles :** Les recettes perçues par un moniteur d'auto-école dans le cadre de son activité libérale sont assujetties à la TVA.
  En effet, la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) ne considère pas l'apprentissage de la conduite par une auto-école comme un enseignement scolaire ou universitaire. Il s'agit d'un apprentissage spécifique qui ne porte pas sur un ensemble large de matières ***(CJUE du 14 Mars 2019, aff. C-449/17, A).***

- **b. Activités ne bénéficiant pas de l'exonération :** Les disciplines ne bénéficiant pas de l'exonération de TVA **(n° 3011)** et les activités ne respectant pas les conditions énumérées au **n° 3010 et s.**, entrent dans le champ d'application de la TVA.

- **c. Formateurs :** **n° 3015**

3053 **Activités d'expertise**
BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10 § 80

Les revenus provenant d'activités d'expertise sont soumises à la TVA. Tel est le cas notamment des expertises médicales, dont le but est de permettre à un tiers de prendre une décision juridique, qui ne peuvent pas bénéficier de l'exonération de TVA même lorsque ces expertises s'inscrivent dans le prolongement de l'activité médicale.

3054 **Sportifs**

Les prestations effectuées par les sportifs entrent, en principe, dans le champ d'application de la TVA ***(BOI-TVA-BASE-10-20-40-30 § 260)***.
Toutefois, les prix ou primes perçus à l'occasion de compétitions ou épreuves sportives ainsi que les sommes perçues au titre de l'aide personnalisée allouée par le Comité National Olympique et Sportif Français aux athlètes de haut niveau ne sont pas soumis à TVA.
Restent donc imposables à la TVA, les recettes reçues en contrepartie d'un contrat de parrainage ***(BOI-TVA-BASE-10-20-40-30 § 270)***.
La part de la rémunération versée à un sportif professionnel par un club sportif constitué en société et qui correspond à la commercialisation par ce club de l'image collective de l'équipe à laquelle le sportif appartient n'est pas assujettie à TVA car ne revêt pas la nature d'un revenu professionnel non salarié ***(BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50 § 350)***.

3055 **Arbitres**

Constituent des rémunérations perçues en contrepartie d'un service rendu, les revenus d'un arbitre sportif. Par suite, ceux-ci sont normalement assujettis à la TVA ***(CE n° 303824 du 18/1/2008)***.

> *Cette position du Conseil d'État, contraire à la CAA de Lyon, suit les dispositions légales édictées par la* ***Loi du 23 octobre 2006*** *écartant tout lien de subordination entre l'arbitre et sa fédération.*

Les sommes perçues par les arbitres étant **exonérées** d'IR et de cotisations sociales si elles n'excèdent pas 14,5 % du montant du Plafond Annuel de la Sécurité Sociale (PASS), seules les rémunérations excédant ce seuil peuvent, en pratique, être soumises à la TVA.

3056 **Étiopathes**

La profession d'étiopathe ne fait pas partie des professions médicales et paramédicales réglementées. Dès lors, les étiopathes doivent assujettir leurs recettes à la TVA et ne peuvent donc pas bénéficier de l'exonération prévue à l'***article 261-4-1° du CGI***, même s'ils sont titulaires d'un diplôme de masseur-kinésithérapeute ***(CE n° 119665 du 28/4/1993)***.

3057 **Inventeurs**

Les cessions de brevets, les concessions de licences d'exploitation de brevets, ainsi que les cessions ou concessions d'autres droits similaires faisant l'objet d'une protection auprès de l'Institut National de la Propriété Industrielle, constituent des prestations de services imposables à la TVA.
Peu importe à cet égard que de telles opérations soient effectuées par l'inventeur lui-même, par ses héritiers ou par des tiers qui cèdent des brevets ou concèdent des licences d'exploitation de brevets précédemment acquis de l'inventeur ou de ses héritiers ***(BOI-TVA-CHAMP-10-10-30 § 110)***.

3058 **Prestations esthétiques**
BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10 § 40 à 48, et CE 5 Juillet 2013 n° 363118

La situation des chirurgiens (ou autres praticiens) au regard de la TVA diffère selon la nature des actes pratiqués par le professionnel. Les actes considérés comme ayant une finalité thérapeutique bénéficient de l'exonération de TVA tandis que les actes purement esthétiques entrent dans le champ d'application de la TVA.

Peuvent être considérés comme des actes ayant une finalité thérapeutique, les actes pris en charge totalement, ou partiellement, par l'Assurance Maladie. Il s'agit des actes de chirurgie réparatrice ainsi que des actes de chirurgie esthétique justifiés par un risque pour la santé du patient ou liés à la reconnaissance d'un grave préjudice psychologique ou social :

- Chirurgie réparatrice de l'obésité prise en charge par la CPAM - ***Rép. TEISSIER n° 27903 – AN – 11/6/2013***.
- Chirurgie réfractive réalisée par un ophtalmologiste dès lors qu'elle permet de corriger une pathologie (myopie, hypermétropie ou astigmatisme) - ***Rép. CANAYER n° 03356 – Sénat – 12/4/2018***.

Sont également admis, même sans prise en charge, les actes dont l'intérêt diagnostique ou thérapeutique sont reconnus dans les avis rendus par l'autorité sanitaire compétente saisie dans le cadre de la procédure d'inscription aux nomenclatures des actes professionnels pris en charge par l'Assurance Maladie ***(Art. L. 162-1-7 et Art. R.162-52-1 du CSS)****.*
Il appartient toutefois au contribuable d'apporter la preuve de la finalité de l'acte ***(CAA Lyon n° 17LY03518 du 25/07/2019)****.*
Avis consultables sur le site internet de la Haute Autorité de Santé : https://www.has-sante.fr/

3059 **Redevances de collaboration**
BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50 § 420 à 480

Les redevances perçues par le praticien titulaire, au titre d'un contrat de collaboration, entrent dans le champ d'application de la TVA, sauf bénéfice de la franchise en base.

3060 **Autres activités**

Les agents commerciaux (à l'exception des activités portant sur des opérations bancaires : **n° 3201**), les informaticiens, les restaurateurs d'œuvres d'art, les tatoueurs, les magnétiseurs, sont soumis à la TVA (liste non exhaustive).

SECTION N° 3 RÉGIME DE LA FRANCHISE EN BASE DE TVA

3065 **Principe**

Les professionnels libéraux dont le chiffre d'affaires de l'année précédente n'excède pas les seuils indiqués au **n° 3070 et s.**, bénéficient de plein droit de la franchise en base de TVA. Ce régime les dispense du paiement de la TVA même lorsqu'ils exercent une profession normalement assujettie à la TVA.

A - SEUILS

3070 **Prestations de services**

Pour leurs prestations de services, les assujettis établis en France bénéficient d'une franchise qui les dispense du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, lorsqu'ils n'ont pas réalisé un chiffre d'affaires supérieur à 36 800 € l'année civile précédente. Le chiffre d'affaires limite de l'année civile précédente est porté à 39 100 €, lorsque, lors de la pénultième année (N-2), il n'a pas excédé 36 800 € (seuils de 2023 à 2025).

En pratique, le régime de la franchise en base de TVA cesse de s'appliquer :

- Aux assujettis dont les chiffres d'affaires de l'année en cours dépasse le seuil de 39 100 €. Dès lors, les intéressés deviennent redevables de la TVA pour les prestations de services réalisées à compter **du premier jour du mois** au cours duquel ce chiffre d'affaires est dépassé.

Les encaissements perçus après le passage à la TVA mais afférents à des prestations de services antérieures à ce passage ne sont pas à soumettre à TVA ***(BOI-TVA-DECLA-40-10-20 § 160)****.*

- Aux assujettis dont le chiffre d'affaires de N et N-1 ont été compris entre 36 800 € et 39 100 € (le CA N-2 étant quant à lui inférieur à 36 800 €). Dès lors, les intéressés deviennent redevables de la TVA pour les prestations de services réalisées à compter du 1er Janvier de l'année N+1.

3071 **Seuils spécifiques aux activités d'avocat, artiste et auteur**

Les avocats, les artistes et les auteurs bénéficient d'une franchise spéciale au titre des opérations réalisées dans le cadre de leur activité.
Cette franchise, qui dispense du paiement de la TVA, s'applique aux professionnels dont le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année civile précédente (année N-1) est inférieur ou égal à 47 700 € hors taxe (de 2023 à 2025) au titre des opérations en cause ***(CGI art. 293 B, III à V et 293 G tels que modifiés par la loi 2008-776 du 4-8-2008 art. 2 et 3)***.
La franchise cesse de s'appliquer lorsque le chiffre d'affaires « spécifique » de l'année en cours dépasse 58 600 € (de 2023 à 2025). Dans ce cas, les professionnels deviennent redevables de la TVA pour les opérations effectuées à compter du premier jour du mois au cours duquel le chiffre d'affaires limite est dépassé.

Le mécanisme de maintien de la franchise l'année suivant le dépassement du premier seuil limite ne s'applique pas aux franchises particulières ***(BOI-TVA-DECLA-40-30 § 290)***

3072 **Livraisons de biens**

Les artistes peuvent bénéficier de la franchise en base de droit commun, soit 91 900 € (de 2023 à 2025) (deuxième seuil de 101 000 € (de 2023 à 2025)) sur la vente de leurs œuvres, s'il s'agit en fait d'une livraison de biens (livraison d'une sculpture ou d'un tableau) ***(Réponse DGI de BERCY – 19 Août 2004 et BOI-TVA-DECLA-40-30 § 20)***.

3073 **Pluralités d'activités ouvrant droit à une franchise spécifique**

Les avocats, les artistes du spectacle, les auteurs et les interprètes d'œuvres de l'esprit peuvent bénéficier d'une franchise spéciale de 19 600 € (de 2023 à 2025) en complément de la franchise de 47 700 €, pour les opérations autres que les cessions de droits d'auteurs.
Le bénéfice de cette franchise cesse de s'appliquer lorsque ces recettes dépassent le seuil de 23 700 € (de 2023 à 2025) ***(BOI-TVA-DECLA-40-30 § 400 et s.)***.

> *Le mécanisme de maintien de la franchise l'année suivant le dépassement du premier seuil limite ne s'applique pas aux franchises particulières* ***(BOI-TVA-DECLA-40-30 § 290).***

Tableau récapitulatif des différents seuils de TVA (seuils 2023 à 2025)

	Seuils 2023 à 2025
Livraisons de biens, ventes à consommer sur place, prestations d'hébergement	91 900 € et 101 000 €
Autres prestations de services	36 800 € et 39 100 €
Avocats, Avoués, Artistes, Auteurs	47 700 € et 58 600 €
Autres activités des avocats, artistes, auteurs	19 600 € et 23 700 €

3075 **Seuils spécifiques aux activités réalisées dans les DOM**
Loi n° 2017-256 du 28/2/2017 - Art. 135 (V)

À titre expérimental jusqu'au 31/12/2022 ***(Article 33 de la Loi de Fiances pour 2022)***, les assujettis établis dans les départements d'outre-mer de la **Guadeloupe**, de la **Martinique** et de **La Réunion**, à l'exclusion des redevables qui exercent une activité occulte au sens du deuxième alinéa de l'***article L. 169 du LPF***, bénéficient d'une franchise qui les dispense du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'ils n'ont pas réalisé :

- Livraisons de biens : un chiffre d'affaires supérieur à 100 000 € l'année civile précédente ; ou 110 000 € l'année civile précédente lorsque le chiffre d'affaires de la pénultième année n'a pas excédé 100 000 €.
- Prestations de services, hors ventes à consommer sur place et prestations d'hébergement : un chiffre d'affaires supérieur à 50 000 € l'année civile précédente ; ou 60 000 € l'année civile précédente lorsque le chiffre d'affaires de la pénultième année n'a pas excédé 50 000 €.

Au 1/1/2023, ces seuils majorés de franchise de TVA dans les DOM ont été supprimés ***(Article 293b du CGI).***

B - CHIFFRE D'AFFAIRES À RETENIR

3080 **Principe**

Le chiffre d'affaires à retenir pour apprécier les seuils de franchise en base de TVA s'entend des sommes effectivement perçues dans le cadre des activités assujetties à la TVA.
En pratique, ces recettes correspondent à la somme des prestations encaissées et des remboursements de frais perçus (sauf pour les avocats collaborateurs rémunérés par l'avocat en premier pour lesquels les remboursements de frais perçus (hors voiture) sont exonérés de TVA ***(BOI-TVA-BASE-10-20-40-30 § 150)***. Sont exclues du chiffre d'affaires limite, les opérations situées hors du champ d'application de la TVA.

> *Lorsque les recettes perçues par un professionnel relèvent de différents taux de TVA et/ou sont exonérées, il est normalement impératif d'enregistrer les recettes PAR TAUX DE TVA dans des comptes distincts.*
> ***Exemple :***
> *706000 - Prestations de services exonérées*
> *706100 - Prestations de services à 20 %*
> *706200 - Prestations de services à 10 %*

3081 **Pluralité d'activités**
BOI-TVA-DECLA-40-10-10 § 160 et 300

- **a. Cumul d'activités exercées à titre individuel :** En cas d'exercice de plusieurs activités individuelles, il convient de cumuler les chiffres d'affaires pour la limite d'application du régime de la franchise en base.
Ainsi, lorsque l'ensemble des recettes excède le chiffre d'affaires limite, le régime de la franchise en base de TVA ne peut s'appliquer même si les recettes provenant d'une des activités sont inférieures aux seuils.
Si, au contraire, l'ensemble des recettes n'excède pas la limite d'application, la franchise en base de TVA s'applique à l'ensemble des activités.
Si les deux activités s'analysent comme des prestations de services, le chiffre d'affaires limite à considérer correspond aux seuils de franchise des prestations de services **(n° 3070)**. Lorsque les activités se rattachent à la fois aux deux catégories d'opérations (livraisons de biens et prestations de services), le régime de la franchise n'est applicable que s'il n'a pas été réalisé un chiffre d'affaires global supérieur aux seuils de franchise des livraisons de biens **(n° 3072)** **et** un chiffre d'affaires afférent à des prestations de services supérieur aux seuils de franchise des prestations de services **(n° 3070)**.

  En pratique :

	Situation	Conséquences
Cumul d'activités de prestations de services et de livraisons de biens	· CA global **<** seuil livraisons de biens **ET** · CA sur prestations de services **<** seuil prestations de services	⇨ **Franchise en base de TVA**
	· CA global **>** seuil livraisons de biens **OU** · CA sur prestations de services **>** seuil prestations de services	⇨ **TVA**
Cumul d'activités de prestations de services uniquement	· CA global **<** seuil prestations de services	⇨ **Franchise en base de TVA**
	· CA global **>** seuil prestations de services	⇨ **TVA**

- **b. Cumul d'activités exercées à titre individuel et dans le cadre d'une société de personnes :** Lorsqu'un exploitant d'une entreprise individuelle est par ailleurs membre d'une société de personnes, il convient de considérer indépendamment chaque situation.

Exemple :
Un architecte membre d'une SCP réalise un CA de 20 000 € au niveau de son entreprise individuelle. La quote-part du CA de la société lui revenant est de 50 000 €. Il peut bénéficier de la franchise en base au titre de son activité individuelle alors même que le cumul des chiffres d'affaires excède les seuls de la franchise en base.

*La règlementation en matière de TVA diffère des modalités d'appréciation du régime micro-BNC **(n° 1480-b)**.*

3082 **Entreprises nouvelles**
BOI-TVA-DECLA-40-10-10 § 290 et 295

- **a. Première année d'activité :** À défaut d'option pour le paiement de la TVA, le régime de TVA applicable au titre de l'année de création doit être envisagé selon l'une ou l'autre des deux situations suivantes :
  - le chiffre d'affaires effectivement réalisé en N (sans ajustement prorata temporis) est inférieur au premier seuil de franchise en base (36 800 € de 2023 à 2025) : la franchise en base est applicable de plein droit pour l'année entière.
  - le chiffre d'affaires effectivement réalisé (sans ajustement prorata temporis) dépasse le second seuil de franchise en base (39 100 € de 2023 à 2025) au cours de l'année N : la franchise n'est plus applicable à compter du 1er jour du mois du dépassement.

- **b. Seconde année d'activité :** Pour déterminer si la franchise est applicable au cours de l'année N+1 aux entreprises créées au cours de l'année N, il convient d'ajuster le chiffre d'affaires réalisé au prorata du temps d'exploitation de l'entreprise au cours de l'année de création. L'ajustement prorata temporis du chiffre d'affaires limite est effectué en fonction du nombre de jours d'activité par rapport à 365.

Exemple :
Un exploitant ayant débuté son activité le 10 Juin N réalise un chiffre d'affaires de 20 000 € durant cette année.
Son chiffres d'affaire est ajusté de la manière suivante : 20 000 x 365 / 205 (nombre de jours d'activité du 10/6 au 31/12) = 35 610 €.
Au cas d'espèce, le professionnel est redevable de la TVA à compter du 1er Janvier N+1, le chiffre d'affaires ajusté sur un an étant supérieur au premier seuil de franchise en base. En effet, il n'est pas soumis à la TVA en N, son chiffre d'affaires réel étant inférieur au premier seuil de franchise en base.

La réduction prorata temporis du chiffre d'affaires limite ne doit pas être pratiquée dans le cas des entreprises saisonnières ou des entreprises dont l'activité est exercée de manière intermittente.

C - OBLIGATIONS

3090 Généralités

Les bénéficiaires de la franchise en base sont soumis, comme tous les professionnels assujettis à la TVA, aux déclarations administratives de création, de modification et de cessation d'activité **(n° 3270 et s.)**. Ils sont cependant dispensés de déposer des déclarations de TVA.

3091 Facture

Les bénéficiaires de la franchise en base doivent **obligatoirement** préciser la mention suivante sur leurs factures : ***"TVA non applicable - article 293 B du CGI"***.

3092 Prestations effectuées pour le compte d'un assujetti établi dans un autre pays membre de l'UE

Les bénéficiaires de la franchise en base doivent, au même titre que les professionnels soumis à la TVA de plein droit, fournir leur numéro individuel d'identification lorsqu'ils fournissent une prestation de services à un professionnel assujetti établi dans un autre pays membre de l'UE.
Concernant l'obtention de ce numéro : **n° 3271 et 3272**.

D - OPTION POUR LE PAIEMENT DE LA TVA

Les bénéficiaires de la franchise en base de TVA peuvent, s'ils le souhaitent, opter pour le paiement de la TVA.

Cette faculté présente un intérêt notamment pour les professionnels dont la clientèle est composée de redevables de la TVA et pour les professionnels se livrant à des activités d'exportation. Dans le premier des cas, les clients peuvent récupérer la TVA (pas de surcoût) et le professionnel pourra lui-même récupérer la TVA sur ses frais et investissements.

3100 Modalités d'option

L'option pour le paiement de la TVA doit obligatoirement être formulée par écrit au SIE compétent. Cette option prend effet à compter du premier jour du mois au cours duquel elle a été formulée.

Le fait d'indiquer la TVA sur les factures sans avoir formulé une option expresse rend l'assujetti redevable de la taxe mais l'empêche d'exercer son droit à déduction

3101 Durée

L'option pour le paiement de la TVA est valable pour deux années, c'est à dire qu'elle couvre obligatoirement deux exercices.

3102 Dénonciation

L'option pour le paiement de la TVA est renouvelable par tacite reconduction, pour une nouvelle période de deux ans, sauf renonciation formulée au plus tard le dernier jour de la période couverte par l'option.

Le remboursement d'un crédit de taxe au cours, ou à l'issue de la période d'option, entraine la reconduction de plein droit de l'option pour une période de deux ans
*Étude concernant les remboursements de crédit de taxe : **n° 3265**.*

SECTION N° 1 TERRITORIALITÉ

3110 Principe

Les règles de territorialité de TVA permettent de déterminer si l'opération relève de la TVA française : opérations « en France » ou, si compte tenu du lieu de l'opération, celle-ci doit être considérée comme étant réalisée hors de France : opérations « extraterritoriales ».

3111 Définition des territoires

- **a. En France :** Par le terme « en France », il convient de considérer :
  - la France Continentale,
  - la Corse,
  - la Principauté de Monaco,
  - les Départements d'Outre-Mer sous conditions **(n° 3114)**.

  En sont donc exclus, la principauté d'Andorre, Wallis-et-Futuna, Saint-Pierre-et-Miquelon, la Nouvelle-Calédonie, Saint-Barthélémy, Saint-Martin, la Polynésie française ainsi que les îles et territoires composant les Terres australes et antarctiques françaises.

- **b. États membres de l'Union Européenne (UE) : Il s'agit de l'ensemble des pays membres de l'Union Européenne** (l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, la Bulgarie, Chypre, la Croatie, le Danemark, l'Espagne, l'Estonie, la Finlande, la Grèce, la Hongrie, l'Irlande, l'Italie, la Lettonie, la Lituanie, le Luxembourg, Malte, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, la République Tchèque, la Roumanie, la Slovaquie, la Slovénie et la Suède).

- **c. Pays tiers :** Il s'agit des pays autres que la France et les états membres de l'UE.

3112 Livraisons de biens

- **a. Ventes directes :** En général, les ventes étant faites directement, le lieu d'imposition correspond au lieu de délivrance des biens.

- **b. Expédition :** Lorsque les biens vendus font l'objet d'une expédition, la livraison est considérée comme faite en France quelle que soit la destination.

- **c. Livraisons intracommunautaires :** Les livraisons de biens de France à destination d'un autre État membre de l'UE sont exonérées de TVA. Concernant les acquisitions de biens en provenance d'un autre État membre de l'UE, celles-ci supportent la TVA française (acquisition intracommunautaire).

  *Les professionnels se livrant à une activité de livraisons de biens au sein de l'UE sont tenus d'établir, mensuellement, une déclaration à l'Enquête Mensuelle statistique sur les Echanges de Biens Intra-UE (EMEBI) et un état récapitulatif de TVA (anciennement **Déclaration d'Échanges de Biens (DEB)**) **(BOI-TVA-DECLA-20-20-40).***

- **d. Exportation :** Sont concernées, les livraisons de biens à destination de pays situés hors de l'UE (pays tiers). Ces opérations sont exonérées de TVA.

  *Sont également exonérées, les prestations directement liées à l'exportation d'un bien **(Art. 262, I du CGI)**.*

3113 Prestations de services hors de France

- **a. Règles générales :** Doit être considéré comme établi en France, un assujetti qui a en France le siège de son activité économique ou un établissement stable. Dès lors, le lieu de la prestation est en principe situé en France lorsque le preneur est un assujetti en tant que tel qui a en France :
  - le siège de son activité économique
  ou - un établissement stable
  ou - son domicile ou sa résidence habituelle

- **b. Prestations rendues à des preneurs assujettis « B to B » (Business to Business) :** Il s'agit des prestations entre assujettis. Dans ce cas, les prestations sont imposables au lieu d'établissement du preneur.
  Dans le cas de ces prestations, le client doit donc procéder à l'auto-liquidation de la TVA.

Obligations déclaratives pour le prestataire :

- *Pas de mention de la TVA sur la facture (mention « exonération de TVA - Articles 259 à 259 D du CGI » à porter sur la facture)*
- *Établissement d'une* ***Déclaration Européenne de Services (DES)***.

Depuis le 1/1/2022, la TVA à l'importation, via la DGDDI, est déclarée et auto-liquidée sur la déclaration de TVA (pré-remplissage) et non plus sur les opérations de dédouanement. La déclaration de TVA évolue donc sur 2022.

- **c. Prestations rendues à des preneurs non assujettis (B to C) :** Il s'agit des prestations de services facturées par une entreprise prestataire de l'Union Européenne à un **particulier** domicilié dans un autre pays de l'UE
  Le service est imposable à la TVA du pays du prestataire, sauf pour les prestations matériellement localisables, qui seront imposables à la TVA selon les dispositions prévues par l'article 259 A du CGI (lieu de réalisation de la prestation) :
  - services rattachés à un immeuble,
  - prestations de transports des personnes,
  - locations de moyens de transports,
  - prestations culturelles, artistiques, scientifiques, éducatives et de divertissement,
  - services de restauration.

Les prestations de services B to C ne font pas l'objet d'une DES.

- **d. Échanges internationaux :** Les règles en terme de taxation à TVA diffèrent selon le lieu d'établissement du prestataire et du preneur.

		Lieu d'établissement du prestataire	
Lieu d'établissement du preneur		France	Hors UE
France	assujetti	TVA en France	TVA en France
	non assujetti	TVA en France	• Service utilisé en France : TVA en France • Service utilisé hors de France : Opération non taxable en France
Hors UE		Opération non taxable en France	Opération non taxable en France

3114 **Cas particulier des DOM**

Les DOM sont au nombre de cinq, à savoir :

- la Guadeloupe,
- la Martinique,
- la Réunion,
- la Guyane,
- Mayotte.

Provisoirement, la TVA n'est pas applicable aux opérations réalisées en Guyane et à Mayotte.

- **a. Livraisons de biens :** Est considérée comme une exportation l'expédition ou le transport d'un bien.

En provenance de	France Métropolitaine	Guadeloupe ou Martinique	La Réunion
À destination de	• Guadeloupe • Guyane • Martinique • Mayotte • La Réunion	• France Métropolitaine • État membre de l'UE • Pays tiers • Guyane • Mayotte • La Réunion	• France Métropolitaine • État membre de l'UE • Pays tiers • Guadeloupe • Guyane • Mayotte • Martinique

- **b. Prestations de services « B to B » :**

Lieu d'établissement du preneur assujetti	Martinque Guadeloupe La Réunion	France Métropolitaine	Guyane Mayotte
Lieu d'établissement du prestataire	Sans incidence	DOM (peu importe le département)	Sans incidence
Conséquences	Prestations imposables aux taux spéciaux DOM **(n° 3192)**	Prestations imposables aux taux applicables en métropole	Prestations non imposables

- **c. Prestations de services « B to C » :**

Lieu d'établissement du preneur non assujetti	Sans incidence	DOM (peu importe le département)	Sans incidence
Lieu d'établissement du prestataire	Martinique Guadeloupe La Réunion	France Métropolitaine	Guyane Mayotte
Conséquences	Prestations imposables aux taux spéciaux DOM **(n° 3192)**	Prestations imposables aux taux applicables en métropole	Prestations non imposables

SECTION N° 2 BASE D'IMPOSITION

3120 **Règles générales**

- **a. Sommes reçues en contrepartie d'un service rendu :** Constituent des opérations taxables, les rémunérations perçues en contrepartie d'un service rendu quelle que soit la nature du paiement (acompte, rémunération principale, solde).
Concernant l'exigibilité de la TVA : **n° 3165 et s.**

- **b. Impôts et taxes :** En matière d'impôts et taxes, seule la TVA est exclue de la base d'imposition. Il s'ensuit que sont à comprendre dans la base d'imposition, quand bien même ils seraient décomptés à part sur la facture, tous les impôts, droits, taxes et prélèvements de toute nature autres que la TVA ***(Art. 267-I du CGI)***.

- **c. Indemnités :** Lorsqu'elles constituent la contrepartie d'une prestation de services individualisée rendue à celui qui la verse, les indemnités sont imposables à la TVA. Lorsqu'elles ont pour objet exclusif de réparer un préjudice commercial, les indemnités n'ont pas à être soumises à la TVA dès lors qu'elles ne constituent pas la contrepartie d'une prestation de services.

- **d. Refacturation aux clients :** Les remboursements de frais qui sont facturés aux clients doivent être assujettis à TVA au taux de la prestation principale, même s'ils sont remboursés à l'euro près. Tel est le cas notamment des frais de transport et de déplacement (billet de train, hôtel, véhicule,...).

3121 **Débours**
BOI-TVA-BASE-10-10-30 § 300

Sont exclues de la base d'imposition à la TVA, les sommes, perçues par les intermédiaires, que leur remboursent leurs commettants dans la mesure où ces remboursements :
- correspondent bien à des dépenses qui ont été engagées au nom et pour le compte de leurs mandants ;
- ont donné lieu à une reddition de compte précise ;
- sont justifiés dans leur nature ou leur montant exact auprès de l'administration des impôts ;
- sont portés dans des comptes de passage dans la comptabilité des intermédiaires.

Ces dispositions ne concernent que les sommes versées à des tierces personnes par un mandataire, au nom et pour le compte de son commettant, à l'exclusion, par conséquent, des dépenses engagées par un assujetti pour les besoins de sa propre entreprise (salaires versés au personnel, prix d'acquisition de biens ou services, etc...).
L'application de ces dispositions suppose donc essentiellement la mise en présence d'au moins trois personnes : le mandant, le mandataire et le fournisseur de biens ou de services.

Concernant la comptabilisation des débours : **n° 2116**

SECTION N° 3 RETENUE À LA SOURCE

BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-30

3125 **Principe**

Les auteurs sont soumis de plein droit à la TVA. Il leur est toutefois possible de bénéficier d'un dispositif les dispensant de toutes obligations au regard de la TVA.
Ce dispositif confère aux éditeurs, aux sociétés de perception et de répartition de droits et aux producteurs qui versent des droits d'auteur, l'obligation d'opérer, sur les droits versés aux auteurs, une retenue à la source de la TVA due par l'auteur.

Les auteurs ont néanmoins la faculté de renoncer à ce dispositif.

A - CHAMP D'APPLICATION

3130 Personnes soumises à la retenue

La retenue à la source de la TVA ne peut-être opérée que par des personnes (éditeurs,…) elles mêmes redevables de la TVA. Les personnes soumises à cette obligation sont contraintes de déclarer et d'acquitter au Trésor Public la TVA retenue, dans les mêmes conditions que leurs propres opérations. Sont soumis à cette obligation :

- les éditeurs,
- les sociétés de perception et de répartition des droits,
- les producteurs de phonogrammes et d'œuvres cinématographiques et audiovisuelles.

3131 Nature des droits soumis à la retenue

Constituent des droits d'auteur pour lesquels la retenue à la source est applicable, les droits d'auteur résultant de l'exploitation des droits à rémunération pour copie privée, de représentation et de reproduction.
Les titulaires de droits voisins du droit d'auteur, tels que les droits reconnus aux artistes interprètes, ne peuvent pas bénéficier du dispositif de retenue à la source de TVA.

3132 Bénéficiaires des droits

Sont passibles de la retenue à la source de TVA les droits d'auteur versés aux auteurs d'œuvres de l'esprit ou à leurs ayants droit.

Cette possibilité n'est pas offerte aux auteurs d'œuvres architecturales, aux auteurs de logiciels et aux auteurs installés à l'étranger.

B - DISPOSITIF DE LA RETENUE DE TVA

3140 Retenue de la TVA brute due par l'auteur

Les personnes soumises à la retenue **(éditeurs,…)** doivent retenir la TVA brute due par l'auteur sur le montant des droits versés, au taux intermédiaire.

3141 Imputation d'un pourcentage forfaitaire de TVA déductible

Les droits à déduction de l'auteur, déterminés par l'***article 285 bis, 5 du CGI***, sont les suivants :

- ***0,8 %*** du montant hors taxe des droits pour les auteurs établis en France métropolitaine ;
- ***0,4 %*** pour les auteurs établis dans les départements de la Guadeloupe, de La Réunion et de la Martinique.

3142 Versement au Trésor de la taxe nette due

Les personnes soumises à la retenue (éditeurs,…) versent au Trésor la taxe nette due par l'auteur. Celle-ci est égale au montant hors taxe des droits multiplié par le taux net, lui-même constitué par la différence entre le taux applicable à l'opération et le taux de la déduction forfaitaire (soit pour un auteur établi en France Métropolitaine : 10 % - 0,8 % = 9,2 %).

3143 Déclaration de la TVA nette due par les auteurs

Cette déclaration doit être établie par les personnes soumises à la retenue de TVA **(éditeurs,…)**. Par conséquent, les auteurs n'ont aucune déclaration de TVA à établir.

3144 Relevé de droits adressé aux auteurs

Les éditeurs, sociétés de perception et de répartition de droits et les producteurs sont tenus, en leur qualité de personnes soumises à la retenue, d'adresser aux auteurs, lors de chaque paiement de droits, un relevé des droits faisant état des mentions suivantes :

- le montant des droits hors taxe ;
- le montant de la TVA brute calculée compte tenu du taux légalement applicable ;
- le montant de la TVA nette acquittée au Trésor pour le compte de l'auteur compte tenu de l'imputation de la TVA déductible déterminée forfaitairement ;
- le montant de la somme à acquitter à l'auteur (sous réserve d'autres retenues sociales effectuées pour le compte de l'auteur : cotisations à l'AGESSA, CSG et CRDS).

C - CONSÉQUENCES DE LA RETENUE DE TVA

3150 Incidences sur les recettes

Les droits d'auteur sont à déclarer "net perçu". Ils sont donc fiscalisés sur 100,8 % de leurs droits originels bruts.
Voir exemple : **n° 3162-a.**

3151 Auteurs ne percevant que des droits d'auteur soumis à la retenue

Les bénéficiaires de droits retenus à la source ne sont tenus à aucune obligation comptable au titre de la TVA, mais doivent conserver les relevés de leurs droits qui leur sont adressés par les éditeurs, les sociétés de perception et de répartition de droits, et les producteurs.
Toutefois, lorsqu'ils renoncent au dispositif de retenue à la source, ils sont soumis aux règles normales d'assujettissement à la TVA et de Franchise en Base de TVA.

3152 Auteurs percevant d'autres recettes

Pour l'appréciation de la franchise en base de TVA, il convient de tenir compte du montant total des recettes (droits soumis à la retenue + recettes autres).
En cas de dépassement du seuil de franchise en base de TVA, le droit à déduction diffère selon la nature de l'opération :

- biens utilisés exclusivement ou de manière prépondérante pour l'activité de droits d'auteur soumise à retenue : récupération de la TVA impossible (dans cette situation l'auteur a bénéficié de la déduction forfaitaire de 0,8 % ou 0,4 %),
- biens utilisés de manière prépondérante pour l'autre activité : récupération de la TVA dans les conditions de droit commun.

La déduction forfaitaire est exclusive de toute autre déduction. Les auteurs ne peuvent donc en aucun cas déduire la taxe afférente à des dépenses qui se rapportent à des droits soumis à retenue. Afin d'éviter tout cumul de droits à déduction, il y aura lieu d'appliquer la règle suivante : les immobilisations, achats et services utilisés de manière prépondérante pour une activité sont réputés être affectés entièrement à cette activité.
Dès lors, la TVA afférente aux immobilisations, achats et services :

- ***n'est pas récupérable :*** *lorsqu'ils sont exclusivement affectées à la réalisation de l'activité donnant lieu à des droits d'auteur soumis à retenue.*
- ***est récupérable :*** - *lorsqu'ils sont exclusivement affectés aux autres activités imposables,*
  - *lorsqu'ils sont utilisés de manière prépondérante pour une activité autre que l'activité donnant lieu à des droits d'auteur soumis à retenue. La TVA sera alors déduite en fonction des dispositions propres de l'activité concernée.*

3153 Situation des Auteurs au regard de la TVA en fonction du volume et de la nature des recettes

	Volume des recettes						
	Situation 1	Situation 2	Situation 3	Situation 4	Situation 5	Situation 6	Situation 7
Revenus d'auteurs soumis à la retenue ? ⇨ Oui	30 000	-	30 000	30 000	10 000	-	-
Revenus d'auteurs soumis à la retenue ? ⇨ Non	-	30 000	-	20 000	-	10 000	30 000
Recettes provenant d'autres activités	10 000	10 000	30 000	10 000	25 000	25 000	30 000
Recettes totales	**= 40 000**	**= 40 000**	**= 60 000**	**= 60 000**	**= 35 000**	**= 35 000**	**= 60 000**

Conséquences :

- **Situation 1 :**
  - 10 000 € exonérés de TVA (Recettes Totales < 47 700 € et recettes des autres activités < 19 600 € (de 2023 à 2025)
  - Possibilité de renoncer au dispositif de retenue à la source de TVA.
- **Situation 2 :**
  - Franchise en base (Recettes Totales < 47 700 € et recettes des autres activités < 19 600 €)
- **Situations 3, 4 et 5 :**
  - Retenue à la source sur les droits d'auteur
  - Taxation des autres recettes car recettes totales > 47 700 € (ou autres recettes > 19 600 €)
  - Droit à déduction sur dépenses afférentes aux autres recettes : **ATTENTION**, la déduction forfaitaire est exclusive de toute autre déduction
  - Détermination sur CA 3 de la taxe due au Trésor :
    ⇨ récupération de TVA forfaitaire (0,8 % ou 0,4 %) sur base HT des autres revenus (si prépondérants)
    ⇨ récupération de TVA normale sur frais (si autres revenus non prépondérants)
  - Possibilité de renoncer au dispositif de retenue à la source pour récupérer la TVA réelle
- **Situation 6 :**
  - Franchise en Base pour recettes afférentes aux revenus d'auteurs (Recettes Totales < 47 700 €)
  - Taxation des autres recettes car montant des recettes de cette activité > 19 600 €
  - Récupération de la TVA normale

- **Situation 7 :**
  - Règles normales d'assujettissement à la TVA car recettes totales > 47 700 €

D - RENONCIATION

3160 **Forme**

L'auteur est obligatoirement tenu, pour renoncer à la retenue à la source, d'adresser :

- ***au Service des Impôts des Entreprises*** : lettre recommandée avec accusé de réception à l'attention du chef du Service des Impôts des Entreprises du lieu d'exercice de la profession ;
- ***aux éditeurs, sociétés de perception et de répartition de droits, et producteurs dont il perçoit des droits*** : une copie de la lettre recommandée adressée au Service des Impôts des Entreprises ;
- ***aux éditeurs, sociétés de perception et de répartition de droits, et producteurs avec lesquels l'auteur signe un nouveau contrat*** : une copie de la lettre recommandée adressée au Service des Impôts des Entreprises.

Les auteurs qui souhaiteraient revenir au dispositif de retenue à la source de TVA, après y avoir renoncé, sont tenus de remplir les mêmes obligations qu'en cas de renonciation.

3161 **Délai**

L'auteur peut renoncer au dispositif de retenue à la source à tout moment. La renonciation prend effet le premier jour du mois suivant celui au cours duquel la demande est adressée au Service des Impôts des Entreprises (date de l'envoi de l'accusé de réception).
En cas de demande de retour à ce dispositif après y avoir renoncé, la demande doit intervenir dans les 30 jours qui précèdent la fin de la période couverte par la renonciation.

3162 **Durée de la renonciation**

La renonciation couvre obligatoirement une période qui expire à la fin de la quatrième année qui suit celle au cours de laquelle elle a été notifiée.
Cette renonciation est renouvelable par tacite reconduction pour une nouvelle période de 5 ans (sauf demande de retour au dispositif de retenue à la source dans les 30 jours qui précèdent la fin de la période couverte par la renonciation).

Exemple :
Présentation de deux relevés de droits d'auteur pour 1 000 € HT chacun selon que l'auteur bénéficie ou non du dispositif de retenue à la source.

- **a. Auteur bénéficiant du dispositif de retenue de TVA :**

Droits d'auteur HT		1 000,00 €		
TVA 10 %		100,00 €		
DROITS D'AUTEUR TTC		**1 100,00 €**		
TVA acquittée au Trésor pour votre compte (1 000 € x 9,20 %)	-	92,00 €		
DROITS D'AUTEUR NETS DE TVA		**1 008,00 €**	=	Recettes imposables
Cotisation AGESSA (1 000 € x 0,85 %)	-	8,50 €	}	Charges déductibles
CSG Déductible (1 000 € x 98,25 % x 6,80 %)	-	66,81 €		
NET FISCAL		**932,69 €**		
CSG Non Déductible (1 000 € x 98,25 % x 2,40 %)	-	23,58 €	}	Dépenses non déductibles
CRDS (1 000 € x 98,25 % x 0,50 %)	-	4,91 €		
NET A PAYER		**904,20 €**		

- **b. Auteur ayant renoncé au dispositif de retenue de TVA :**

DROITS D'AUTEUR HT		1 000,00 €	=	Recettes imposables
Cotisation AGESSA (1 000 € x 0,85 %)	-	8,50 €	}	Charges déductibles
CSG Déductible (1 000 € x 98,25 % x 6,80 %)	-	66,81 €		
NET FISCAL		**924,69 €**		
CSG Non Déductible (1 000 € x 98,25 % x 2,40 %)	-	23,58 €	}	Dépenses non déductibles
CRDS (1 000 € x 98,25 % x 0,50 %)	-	4,91 €		
TVA 10 %	+	100,00 €	=	TVA collectée à reverser
NET A PAYER		**996,20 €**		

E - AUTOLIQUIDATION

3163 **Travaux relatifs à un bien immobilier effectués par une entreprise sous-traitante**
BOI-TVA-DECLA-10-10-20 § 531 et s.

Afin d'intensifier la lutte contre la fraude dans le secteur du bâtiment et de mettre fin à une distorsion de concurrence au détriment des entreprises sous-traitantes respectueuses de leurs obligations fiscales, un dispositif d'autoliquidation de TVA a été mis en oeuvre *(Art. 283 du CGI - 2 nonies)* pour les travaux de construction, y compris ceux de réparation, de nettoyage, d'entretien, de transformation et de démolition effectués en relation avec un bien immobilier par une entreprise sous-traitante pour le compte d'un preneur assujetti.
La TVA afférente à ces opérations est acquittée par le preneur.

SECTION N° 4 FAIT GÉNÉRATEUR ET EXIGIBILITÉ

Articles 269-1 et 2 du CGI

3165 **Principe**

- **a. Fait générateur :** Le fait générateur de la TVA se définit comme le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe.

- **b. Exigibilité :** L'exigibilité se définit comme le droit que le Trésor Public peut faire valoir, à partir d'un moment donné, auprès du redevable, pour obtenir le paiement de la taxe.

A - LIVRAISONS DE BIENS

3170 **Fait générateur**

Le fait générateur de la TVA intervient, en ce qui concerne les livraisons de biens, lorsque la livraison est effectuée.

3171 **Exigibilité**

La taxe est exigible pour les livraisons de biens lors de la réalisation du fait générateur.

> *Il en résulte que, pour les livraisons de biens meubles, le fait générateur et l'exigibilité de la TVA sont constitués par le même événement. Le fait générateur se produit lorsqu'intervient le transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire.*

3172 **Vétérinaires**

L'exigibilité de la TVA intervient, pour les prestations de soins réalisées par les vétérinaires lors de l'encaissement par le prestataire des acomptes ou du prix de la rémunération sauf en cas d'option pour les débits **(n° 3182)**. Il est admis, dans un souci de simplification, que les ventes de médicaments vétérinaires prescrits par ordonnance et donc administrés ou livrés comme prolongement direct d'un acte médical ou chirurgical, que les intéressés font généralement figurer sur une note globale d'honoraires, ne soient imposables qu'au moment de l'encaissement du prix.
L'exigibilité est également constituée par l'encaissement pour les autres prestations de services (pension, toilettage d'animaux, etc.).

> *La taxe applicable aux ventes de médicaments, qui ne sont pas consécutives à la délivrance d'une ordonnance, ou d'autres produits, reste exigible au moment du transfert de la propriété de ces biens.*

B - PRESTATIONS DE SERVICES

3180 **Fait générateur**

Le fait générateur de la TVA se produit pour les prestations de services, lorsque la prestation est effectuée.

3181 **Exigibilité : principe des encaissements**

Pour les prestations de services, la taxe est exigible, en règle générale, lors de l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération.
L'exigibilité de la TVA diffère selon la nature du paiement. En pratique, les règles concernant l'exigibilité de la TVA coïncident avec les règles de comptabilisation des recettes lorsque la comptabilité est établie recettes-dépenses **(n° 2002 et s.)**.

Exemple :
Un professionnel réalise une prestation de services (soumise au taux de 20 %) le 15/12/N.
- *Le client lui verse un acompte de 1 000 € le 15/12/N*
- *Le solde est réglé par le client le 31/1/N+1 (8 000 €) suite à la réception de la facture d'un montant de 9 000 € TTC établie le 15/1/N+1 (9 000 € TTC)*

- **Comptabilisation de l'acompte reçu : Le 15/12/N**

Compte	Libellé	Débit	Crédit
512	Banque	1 000,00	
7xxx	Recettes encaissées		833,33
4457xx	TVA collectée		166,67

- **Comptabilisation du solde : Le 31/1/N+1**

La TVA doit être acquittée au moment de l'encaissement : Aucune écriture à passer le 15/1/N+1

Compte	Libellé	Débit	Crédit
512	Client	8 000,00	
7xxx	Recettes encaissées		6 666,67
4457xx	TVA collectée		1 333,33

Les professionnels peuvent toutefois déroger à cette règle en optant pour le paiement de la taxe d'après les débits ***(n° 3182)****.*

3182 Exigibilité : Option pour les débits

- **a. Facturation :** En cas d'option pour le paiement de la TVA sur les débits, la TVA est exigible lors de l'inscription au débit des comptes clients. En général, il s'agit de la facturation.

Exemple :
Un professionnel réalise une prestation de services (soumise au taux de 20 %) le 15/12/N.
- *La facture d'un montant total de 7 500 € HT est établie le 15/12/N*
- *Le règlement intervient le 31/1/N+1*

- **Comptabilisation de la facture :**

Le 15/12/N : Compte tenu de l'option pour les débits, la TVA doit être acquittée lors de la facture

Compte	Libellé	Débit	Crédit
411	Client	9 000,00	
7xxx	Recettes encaissées		7 500,00
4457xx	TVA collectée		1 500,00

- **Comptabilisation du règlement :**

Le 31/1/N+1 : La TVA ayant déjà été acquittée, les comptes de TVA ne sont plus impactés.

Compte	Libellé	Débit	Crédit
512	Banque	9 000,00	
411	Client		9 000,00

- **b. Cas particulier des acomptes :** Cette option ne peut pas avoir pour effet d'acquitter la TVA **postérieurement** à l'encaissement du prix ou de la rémunération.

> ***Exemple :***
> *Un professionnel réalise une prestation de services (soumise au taux de 20 %) le 15/12/N.*
> - *Il perçoit un acompte de 1 000 € le 15/12/N*
> - *La facture d'un montant total de 7 500 € HT est établie le 15/1/N+1*
> - *Le règlement intervient le 28/2/N+1*

- **Comptabilisation de l'acompte :**

Le 15/12/N : Compte tenu du versement d'un acompte, il convient d'acquitter la TVA à l'encaissement de l'acompte

Compte	Libellé	Débit	Crédit
512	Banque	1 000,00	
7xxx	Recettes encaissées		833,33
4457xx	TVA collectée		166,67

- **Comptabilisation de la facture :**

Le 15/1/N+1 : Compte tenu de l'option pour les débits, la TVA doit être acquittée lors de la facture

Compte	Libellé	Débit	Crédit
411	Client	8 000,00	
7xxx	Recettes encaissées		6 666,67
4457xx	TVA collectée		1 333,33

- **Comptabilisation du règlement :**

Le 28/2/N+1 : La TVA ayant déjà été acquittée, les comptes de TVA ne sont plus impactés.

Compte	Libellé	Débit	Crédit
512	Banque	8 000,00	
411	Client		8 000,00

En pratique, cette option implique que la comptabilité soit établie créances-dettes. Il semble préférable, à notre avis, que le professionnel opte pour la détermination de son résultat selon les règles de la comptabilité commerciale ***(n° 2005 et s.)****. À défaut, il conviendra de procéder aux régularisations nécessaires au passage d'une comptabilité créances-dettes à une déclaration recettes-dépenses.*

- **c. Champ d'application :** Peuvent opter pour ce régime, les redevables qui effectuent des opérations soumises à la TVA pour lesquelles la taxe est exigible lors de l'encaissement.

- **d. Modalités déclaratives :** L'option doit être formulée par écrit, par le redevable, auprès du SIE dont il dépend. Elle s'applique aux opérations réalisées à compter du 1er jour du mois suivant celui au cours duquel l'option est matérialisée.

> *Les modalités et conditions sont identiques concernant la renonciation à ce régime.*

- **e. Conséquences au niveau des clients :** Les clients peuvent opérer la déduction de la taxe mentionnée sur une facture lorsque l'exigibilité est intervenue chez le fournisseur. En d'autres termes, le client peut porter la taxe en déduction sur la déclaration déposée au titre du mois au cours duquel il a reçu la facture d'un prestataire de services, **si ce document indique que ce dernier acquitte l'impôt d'après les débits**. En l'absence de cette mention, les redevables ne peuvent opérer la déduction correspondante que sur la déclaration de TVA déposée au titre du mois du paiement des travaux ou des services ***(Rép. Delfosse n° 34560 - AN - 24/11/1980)***.

Exemple :
Un professionnel fait appel à un prestataire de services ayant opté pour les débits.
- *La prestation est effectuée le 1/12/N*
- *La facture d'un montant total de 1 000 € HT (TVA à 20 %) est établie le 15/12/N*
- *Le professionnel règle cette facture le 15/1/N+1*

- **Comptabilisation de la facture :**

Le 15/12/N : Compte tenu de l'option à la TVA sur les débits du prestataire, le professionnel (client) peut récupérer la TVA lors de l'établissement de la facture.

Compte	Libellé	Débit	Crédit
4566xx	TVA déductible	200,00	
467	Créditeurs divers		200,00

- **Comptabilisation du règlement :**

Le 15/1/N+1 : La TVA ayant déjà fait l'objet d'une récupération, le compte de TVA n'est pas impacté. Le compte d'attente doit quant à lui être soldé.

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6xxx	Dépenses	1 000,00	
467	Créditeurs divers	200,00	
512	Banque		1 200,00

En pratique, cette récupération anticipée n'étant pas une obligation, le client procède généralement à la récupération de la TVA au moment du paiement (plus simple comptablement).

3183 Cas particuliers des notaires et huissiers de justice

- **a. Provisions pour frais d'actes :** Le versement sur un compte de tiers d'une provision pour frais d'acte n'entraîne pas l'exigibilité de la taxe.
  Lorsqu'une partie de la provision est virée au compte de l'étude pour assurer la rémunération de l'officier ministériel, la TVA devient immédiatement exigible.
  Par contre, lorsqu'elle est utilisée pour faire face à des dépenses pour le compte du client, elle n'est pas soumise à la taxe.
  Lorsqu'un acte est délivré ou rédigé, le montant total ou partiel des émoluments correspondants doit être inscrit au crédit du compte « Étude », par le débit du compte « Clients » dans la mesure, bien entendu, où ce compte présente un solde créditeur suffisant.
  En tout état de cause, la TVA est exigible sur les honoraires du professionnel lors de l'apurement définitif de l'affaire à concurrence des sommes acquises à l'officier ministériel

- **b. Honoraires ou droits proportionnels :** Le montant des « frais de répertoire » perçus par les huissiers de justice et des « unités de valeur » recouvrés par les notaires est connu lors de la délivrance des actes. Ces honoraires sont soumis à l'imposition au fur et à mesure de leur encaissement.

  Les mêmes dispositions sont applicables aux honoraires proportionnels dont le montant définitif est connu au moment de leur versement à l'officier ministériel, même lorsqu'ils résultent de l'application d'un barème.
  Par contre, il est admis, à titre de mesure de simplification, que la liquidation provisoire des droits dégressifs sur la base des sommes effectivement recouvrées ne soit opérée qu'à l'occasion de chaque reversement par l'huissier au créancier.
  Toutefois, cette faculté ne doit pas empêcher qu'une liquidation provisoire soit faite au minimum une fois tous les douze mois.
  Le même principe doit être retenu, le cas échéant, pour les droits proportionnels réclamés par les notaires lorsque le montant de ces droits varie en fonction des capitaux transitant par l'étude. Cette situation se rencontrera le plus souvent lors de la liquidation d'une indivision successorale ou communautaire.

SECTION N° 5 TAUX DE TVA

A - GÉNÉRALITÉS

3190 **Taux normal**
BOI-TVA-LIQ-20-20 § 1

Le taux normal est applicable à toutes les prestations de services pour lesquelles aucun autre taux n'est prévu par les textes législatifs ou réglementaires. Le taux est de 20 % pour la France métropolitaine depuis 2014.
En Corse, la plupart des biens et des services sont soumis à une TVA de 20%. Afin de compenser la faiblesse du développement économique de la Corse, certains biens et services (restauration, spectacles…) font l'objet d'une taxation réduite *(BOI-TVA-GEO-10-10)*.

Pour obtenir le prix hors taxes (HT) à partir du prix toutes taxes comprises (TTC), il convient d'appliquer le coefficient de conversion de 0,833 déterminé de la manière suivante :

$$0{,}833 = \frac{1}{1{,}2}$$

3191 **Taux réduit et intermédiaire**

Les taux réduits et intermédiaires sont respectivement de 5,5 % et 10 %. Les produits imposables aux taux réduits sont mentionnés aux *articles 278, 278 bis 278-0 bis du CGI*.

Les coefficients de conversion du TTC vers le HT sont de 0,909 pour le taux de 10 % et 0,947 pour le taux de 5,5 % déterminés de la manière suivante :

$$0{,}909 = \frac{1}{1{,}1} \qquad 0{,}947 = \frac{1}{1{,}055}$$

3192 **Taux spéciaux dans les DOM**

Les prestations et ventes dont le lieu d'imposition se situe dans les DOM sont soumises aux taux de 8,5 % (au lieu de 20 %) et 2,1 % (au lieu de 10 % et 5,5 %).
Les coefficients de conversion du TTC vers le HT sont de 0,921 pour le taux de 8,5 % et 0,979 pour le taux de 2,1 % déterminés de la manière suivante :

$$0{,}921 = \frac{1}{1{,}085} \qquad 0{,}979 = \frac{1}{1{,}021}$$

B - OPÉRATIONS SOUMISES AU TAUX NORMAL DE 20 %

En principe, les professionnels soumis à la TVA relèvent du taux normal.

3200 **Activités équestres**

Le taux normal s'applique aux activités équestres, à l'exception des spectacles équestres qui peuvent être assimilés à des spectacles de cirque ou de variétés et bénéficier du taux réduit de 5,5 %.

3201 **Agents commerciaux**

Le taux normal s'applique aux agents commerciaux. En effet, l'administration considère que les agents commerciaux effectuent des prestations de services autonomes. Elles doivent donc suivre leur régime propre, indépendamment du régime des livraisons ou services de l'entremise. *(BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-40 § 40)*.
Toutefois, il convient de distinguer, les intermédiaires transparents (agissant au nom d'autrui), pour lesquels le taux de TVA applicable à leurs commissions est le taux normal, et les intermédiaires opaques (agissant en leur nom) pour lesquels le taux de TVA applicable à leurs opérations est toujours le taux du bien ou du service dans la transaction de laquelle ils s'entremettent *(CE n° 440587 du 11/12/2020).*

> *Les commissions de négociation perçues par un intermédiaire dans le cadre d'opérations bancaires et financières sont exonérées de TVA (BOI-TVA-SECT-50-10-10 § 20).*

3202 **Architectes**

Les missions d'études et de conception sont soumises au taux normal. Pour certaines prestations, le taux intermédiaire de 10 % **(n° 3211)** ou le taux réduit de 5,5 % **(n° 3220)** peuvent cependant s'appliquer.

3203 **Activités juridiques et de conseil**

Il s'agit notamment des avocats, notaires, huissiers, commissaires aux comptes, experts-comptables, consultants, conseils, ingénieurs, bureaux d'études.
Le taux normal est applicable sur l'ensemble de leurs prestations.

> *Les prestations des experts-comptables, conseillers, ingénieurs, bureaux d'études **(article 259 B du CGI – 4°)** peuvent être imposées au taux applicable du lieu d'établissement ou de résidence du **preneur** même s'il est non assujetti lorsqu'elles sont fournies par des prestataires établis en France **(BOI-TVA-GEO-20-40 § 220)**.*
> *Exemple : prestations comptables effectuées par un expert-comptable établi en métropole pour le compte d'un client situé dans les DOM ⇨ taux applicable = 8,5 %*

3204 **Activités d'enseignement**
BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-40

Les activités d'enseignement non exonérées en vertu de l'***article 261, 4-4° du CGI*** **(n° 3010 et s.)** (et autres que celles relevant de la formation professionnelle continue) sont imposables à la TVA, au taux normal, quelles que soient les modalités d'exécution des prestations ou la forme juridique des établissements qui les effectuent.
S'agissant des auto-écoles, les leçons de conduite facturées sont soumises à la TVA au taux normal.

> *En revanche, les recettes tirées des ventes de livres de tests d'examen du permis de conduire sont soumises au taux réduit de 5,5 % **(3° du A de l'Article 278-0 Bis du CGI, Rép. Warsmann - AN - 10/4/2007 et CAA Lyon du 13/11/2003 – n° 99-3010)**.*

3205 **Vétérinaires**

Le taux normal s'applique à l'ensemble des opérations soumises à TVA sauf lorsque leur intervention porte sur des animaux appartenant à des éleveurs **(n° 3212)**.

3206 **Tatoueurs**
Réponse Marlin - AN – 23/3/2004 et CE n° 358183 du 21/10/2013

Le taux normal est applicable à l'ensemble des prestations réalisées par les tatoueurs. Le taux réduit de TVA n'est pas applicable à cette profession puisque le tatouage n'est pas inclus dans la liste limitative des oeuvres d'art énumérées par l'***article 98 A de l'annexe III du CGI***.

C - OPÉRATIONS SOUMISES AU TAUX INTERMÉDIAIRES DE 10 %

3210 **Activités artistiques**

- **a. Ventes d'oeuvres d'art : n° 3221**

- **b. Graphistes :** Les prestations graphiques sont soumises au taux intermédiaire de 10 % lorsqu'elles sont réalisées par un professionnel considéré comme un artiste ne vendant que le produit de son art. Sont considérées comme des oeuvres d'art, les oeuvres qui présentent les caractéristiques d'une création artistique et portent l'empreinte de la personnalité de l'artiste.
  Les oeuvres graphiques sont considérées comme oeuvres d'art si elles sont réalisées en exemplaire unique ou en nombre limité. Il est indispensable, à cet égard, que les créations puissent être individualisées par la signature de leur auteur et qu'elles soient numérotées lorsqu'elles sont produites en plusieurs exemplaires.
  De plus, elles doivent dénoter, de la part de leur auteur, l'intention de réaliser une oeuvre artistique.

  > *Les productions d'objets utilitaires par nature ne peuvent pas être considérées comme des œuvres artistiques, et sont donc soumises au taux normal de TVA.*

- **c. Auteurs, interprètes :** Les rémunérations, hors salaires, des interprètes et des auteurs, les droits portant sur les œuvres cinématographiques sont soumis à TVA au taux intermédiaire de 10 % ***(Art. 279 g. du CGI)***. La base d'imposition est constituée de l'ensemble des sommes perçues, avant tout prélèvement effectué pour le compte des auteurs par les sociétés.
  Concernant la retenue à la source : **n° 3125 et s.**

- **d. Traducteurs :** Les traductions d'oeuvres de l'esprit (écrits littéraires, conférences...) sont elles-mêmes des oeuvres de l'esprit. En conséquence, les droits d'auteur perçus à ce titre par les traducteurs relèvent donc du taux intermédiaire de TVA ***(BOI-TVA-LIQ-30-20-100 § 350)***.

3211 **Architectes**

BOI-TVA-LIQ-30-20-90-30 § 210 et Réponse Durieux - AN - 17/01/2000

Les revenus provenant d'activités de maîtrise d'œuvre sont soumis au taux intermédiaire de TVA, s'ils sont réalisés dans des locaux d'habitation achevés depuis plus de 2 ans. Les prestataires d'études qui assurent également la maîtrise d'oeuvre, ou la réalisation des travaux éligibles y afférent, bénéficient de ce taux intermédiaire de TVA.

3212 **Vétérinaires**

BOI 3 I-4-88 du 19 Août 1988 – Documentation non rapportée dans la base BOFIP à ce jour

Pour les interventions sur des **animaux appartenant à des éleveurs** : le taux réduit de 10 % peut être appliqué sur les honoraires perçus à l'occasion des contrôles de fécondité et de fécondation ou lors des interventions réalisées entre ces contrôles lorsqu'ils s'y rapportent, et pour les recettes procurées par les ventes de médicaments prescrits à l'occasion de ces contrôles et interventions lorsqu'elles ne font pas l'objet d'une facturation séparée et n'excèdent pas 50 % du coût total de l'intervention (cette condition n'est pas exigée lorsqu'il s'agit du traitement thérapeutique de l'infécondité).
Ce taux réduit ne peut pas être appliqué pour les interventions sur des animaux de compagnie appartenant à des particuliers.

D - OPÉRATIONS SOUMISES AU TAUX RÉDUIT DE 5,5 %

3220 **Architectes**

Loi n° 2013-1278 – Art. 9

Le taux réduit de TVA s'applique aux travaux de rénovations énergétiques portant sur des logements d'habitation achevés depuis plus de deux ans ainsi que sur les travaux induits qui leur sont indissociablement liés.

3221 **Oeuvres d'art**

Relèvent du taux réduit de 5,5 % les importations, les acquisitions intracommunautaires et les livraisons d'oeuvres d'art (effectuées par l'auteur ou ses ayants droit).

La liste des oeuvres considérées comme des oeuvres d'art est définie par l'article 2 du décret n° 95-172 du 17 février 1995.

En revanche, relèvent du taux intermédiaire de 10 % les livraisons d'oeuvres d'art effectuées par d'autres personnes que l'auteur ou ses ayants droit. Les autres opérations portant sur les oeuvres d'art relèvent du taux normal, telles que les oeuvres plastiques, les tableaux, les estampes et les oeuvres lithographiques.

3222 **Ventes de livres**

Art. 278-0 bis, 3° du A

Les opérations d'achats, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de courtage ou de façon portant sur les livres sont soumises au taux réduit de TVA.
Le taux réduit s'applique également à la vente de livres de tests d'examen du permis de conduire **(n° 3204)**.

3223 **Cas particuliers**

- **a. Ventes à consommer sur place dans le cadre d'un enseignement des arts culinaires : n° 3011-b.**
- **b. Obligations comptables lorsque l'activité relève de différents taux : n° 3080**

A - CONDITIONS

3230 Acquisition par un assujetti en tant que tel

Le droit à déduction concerne les professionnels ayant la qualité d'assujettis.
Lorsque le professionnel fait des achats à titre privé puis décide par la suite de les affecter à son activité professionnelle, il ne pourra pas récupérer la TVA sur ces dépenses ***(CJUE 11-7-1991 aff. 97/90, Lennartz : RJF 10/91 n°1325)***.

En revanche, un professionnel réalisant des achats pour les besoins de sa future activité peut récupérer la TVA sur ces achats.

3231 Lien entre l'acquisition et l'activité soumise à la TVA

La TVA est récupérable à condition que le bien ou le service soit utilisé pour les besoins d'une activité soumise à la TVA. Autrement dit, il faut qu'il y ait **un lien direct** entre l'acquisition et l'activité soumise à la TVA.
Cependant, certaines opérations tels que les livraisons intracommunautaires, les exportations, les services liés à des exportations et les opérations extraterritoriales (uniquement si soumises à la TVA, si le lieu d'imposition est situé en France), sont considérées comme des opérations soumises à la TVA pour l'exercice de droit à déduction, même si, en réalité ces opérations ne sont pas soumises à la TVA.

3232 Conditions tenant à la propriété du bien

Le redevable peut récupérer la TVA sur les biens nécessaires à l'exercice de son activité, même s'il n'est pas propriétaire de ces biens. Ainsi, le locataire d'un immeuble peut récupérer la TVA sur les travaux effectués dans son local professionnel.

3233 Conditions d'existence du droit à déduction

L'existence du droit à déduction est liée à des conditions de forme qui concernent les documents justificatifs, et à des conditions de fond en rapport avec la date et la naissance de la déduction.

- **a. Conditions de forme :** Pour être qualifiée de récupérable, la TVA doit être mentionnée sur une facture ***(Art. 271, II-2 du CGI)***. Bien évidemment, le redevable doit être en possession d'une facture au moment où il procède à la récupération de la TVA.
  L'Administration Fiscale ne peut toutefois pas refuser à un assujetti le droit de déduire la TVA même en l'absence de facture si les conditions de fond **(n° 3233-b)** sont respectées et qu'il lui est apporté la preuve de l'acquittement de cette TVA.
  La Cour de Justice de l'Union Européenne estime que le contribuable doit être en mesure d'apporter des preuves objectives pour pouvoir déduire la TVA. Ces preuves peuvent notamment être des pièces se trouvant en possession de fournisseurs ou prestataires. Une expertise judiciaire peut également venir renforcer leur crédibilité mais, en aucun cas, les remplacer ***(CJUE du 21/11/2018 aff. 664/16 - 10/07/2018)***.

- **b. Conditions de fond :** Le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe devient exigible chez le redevable ***(Art. 271 du CGI)***. Il s'opère par imputation sur la taxe due par le redevable au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance.
  Lorsque le droit à déduction prend naissance et que le redevable est en possession de la facture à la date de dépôt de sa déclaration de chiffre d'affaires, il est en mesure d'exercer son droit à déduction sur cette déclaration ***(BOI-TVA-DED-40-20)***.

  > ***Exemple :***
  > *Un professionnel fait appel à un prestataire de services. La prestation est réalisée le 15/12/N, il verse un acompte de 1 000 € le 15/12/N, et reçoit la facture afférente le 15/01/N+1.*

  Au cas d'espèce, le professionnel ne peut récupérer la TVA sur l'acompte versé qu'au moment de la réception de la facture. Dans ce cas, la naissance du droit à déduction ne coïncide pas avec la date d'exigibilité. Pour récupérer la TVA sur l'acompte, il convient de demander une facture.

- **c. Omission :** Le professionnel doit mentionner le montant de la taxe déductible sur la déclaration qu'il dépose pour le paiement de la TVA. ***(Art. 208, annexe II du CGI)***.
  Lorsque le professionnel a oublié de mentionner la taxe déductible sur la déclaration de TVA, il peut rectifier cette erreur jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'omission (CGI, annexe II, art. 208).
  À titre d'exemple, un professionnel qui a omis de déclarer la TVA déductible concernant les opérations du mois de décembre de l'année N, a jusqu'au 31 décembre de l'année N+2 pour rectifier son erreur. Au delà de cette date, le droit à déduction est perdu.

B - CALCUL DE LA TVA DÉDUCTIBLE

3240 Principe

Le ***décret 2007-566 du 16/4/2007*** a modifié les modalités de déduction de la TVA et institue la règle du coefficient de déduction pour les assujettis partiels.
La taxe déductible relative à chaque bien ou service est déterminée en proportion de son coefficient de déduction, celui-ci tenant compte à la fois du degré d'utilisation du bien ou du service pour des opérations ouvrant droit à déduction et des restrictions éventuelles prévues par les lois ou règlements. Le coefficient de déduction est égal au produit de trois coefficients : coefficient d'assujettissement, coefficient de taxation et coefficient d'admission.

En pratique :
coefficient de déduction = coefficient d'assujettissement x coefficient de taxation x coefficient d'admission

3241 Coefficient d'assujettissement

Le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service est égal à la proportion d'utilisation de ce bien ou de ce service pour la réalisation d'opérations entrant dans le champ d'application de la TVA.

3242 Coefficient de taxation

Le coefficient de taxation permet de traduire le principe selon lequel seule la TVA grevant des biens ou des services utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction est récupérable.

3243 Coefficient d'admission

Le coefficient d'admission dépend de la réglementation en vigueur et permet de prendre en compte les éventuelles mesures d'exclusion ou de restriction du droit à déduction (exemple : coefficient d'admission = 80 % pour le gazole utilisé dans des véhicules exclus du droit à déduction).

3244 TVA récupérable sur les frais de véhicules

- **a. Principe :** La TVA n'est pas récupérable pour l'achat, l'entretien ainsi que les 2 roues.
  Pour apprécier si un véhicule ou un engin a été conçu pour le transport des personnes ou pour un usage mixte, et donc si la TVA est récupérable, le Conseil d'Etat a jugé, par un arrêt du 25 novembre 2009, qu'il y a lieu non pas de se référer aux conditions d'utilisation du véhicule mais de rechercher, compte tenu de ses caractéristiques lors de l'acquisition, l'usage auquel il est normalement destiné ***(BOI-TVA-DED-30-30-20 § 40)***.

- **b. Carburant :** L'Administration s'est ralliée à un arrêt de la Cour de Justice des Communautés Européennes du 14 Juin 2001 et admet la récupération de **80 %** de la TVA grevant les gazoles utilisés comme carburants dans des véhicules **exclus du droit à déduction**.
  Elle est récupérable à 100 % pour les dépenses de gazole des **véhicules utilitaires et les auto-écoles** (si frais réels) ***(BOI-TVA-DED-30-30-40 § 120 et Art. 298 du CGI)***.
  La TVA est également récupérable à hauteur de 80 % de la taxe grevant le **superéthanol E85** utilisé comme carburant dans des véhicules exclus du droit à déduction (100 % pour les véhicules non exclus) .
  La TVA sur les gaz de pétrole liquéfiés **(GPL)** et le gaz naturel véhicules **(GNV)** est entièrement récupérable.
  La TVA sur l'électricité est déductible en totalité lorsque le véhicule fonctionne exclusivement au moyen de l'énergie électrique et qu'il est utilisé pour les besoins d'opérations ouvrant droit à déduction.
  Pour les véhicules utilitaires, de type « VU » ou « CTTE », la TVA est récupérable sur l'achat, l'entretien et le gazole.
  Les véhicules dits « dérivés VP » ouvrent droit à déduction dès lors qu'ils ont 2 places uniquement (***AN - Rep. Meslot n° 58198 du 6/04/2010***) ou dès lors que la conversion en utilitaire est irréversible (***CAA Lyon n°16LY02248 du 27/07/2017***).

	Type de véhicule	
	Véhicules de Tourisme	Véhicules utilitaires (VU)
Achat du véhicule	0 %	100 %
Entretien du véhicule	0 %	100 %
Essence, Gazole ou Superéthanol E85	80 %	100 %
GPL, GNV ou électricité	100 %	100 %

- **c. Radiotéléphones :** L'Administration a précisé que l'interdiction de récupérer la TVA ne s'applique pas aux radiotéléphones qui sont montés sur des véhicules n'ouvrant pas droit à déduction.
  Elle justifie sa position en faisant remarquer que les radiotéléphones peuvent être retirés sans dommage des véhicules et ne peuvent donc pas être considérés comme un de leurs accessoires ***(BOI-TVA-DED-30-30-20 § 80)***.

  > *Cette précision peut, à notre avis, être étendue à des outils plus modernes, tels que les GPS portables par exemple.*

- **d. 4x4 Pick-up :** À titre de règle pratique, les véhicules « 4X4 PICK-UP » pourvus d'une simple cabine, c'est-à-dire ne comportant que deux sièges ou une banquette, ou comprenant une simple cabine approfondie dans laquelle sont placés, outre les sièges ou la banquette avant, des strapontins destinés à faire l'objet d'un usage occasionnel, ouvrent droit à déduction de la TVA.
  En revanche, les autres véhicules « 4X4 PICK-UP » qui comportent quatre à cinq places assises hors strapontins (notamment ceux rangés dans la catégorie des véhicules dits à double cabine), sont exclus du droit à déduction.

  > *Dans le premier cas, l'indemnité kilométrique n'est pas applicable (véhicule utilitaire) alors qu'elle l'est dans le second cas* ***(Rép. MARTIN n°54973 du 8/3/2005)***.

- **e. Les véhicules classés N1 :** La ***Directive Européenne 2007/46/CE*** applicable en France depuis le 1er mai 2009, offre aux constructeurs automobiles la possibilité d'homologuer des véhicules particuliers en véhicules utilitaires « N1 ».
  Cette directive permet donc de bénéficier de certains avantages fiscaux réservés aux véhicules utilitaires tels que la déduction intégrale (pas de plafonnement) des amortissements et des loyers de crédit-bail, l'exonération de la TVS et la suppression du malus écologique.

  Cependant, l'***article 24 de la Loi de Finances pour 2011*** a neutralisé l'ensemble des avantages fiscaux et prévoit que les véhicules classés N1 et destinés au transport de personnes et de bagages soient soumis aux règles suivantes :
  - Taxation à la TVS
  - Taxation au malus écologique
  - Application de plafond fiscal d'amortissements **(n° 2421-c.)**

  > *Seuls les véhicules N1 destinés au* ***transport de marchandises*** *bénéficient des mesures d'exonération de TVS et malus écologique, de la récupération de la TVA sur l'acquisition, ainsi que du déplafonnement de la déduction des amortissements.*

  L'administration a précisé que les véhicules breaks à 2 places, classé en catégorie N1, dérive VP est soumis à la TVS seule ment s'il comprend des ancrages accessibles permettant l'installation des sièges ***(BOI-RES-000024).***

- **f. Les véhicules « dérivés VP » :** Un véhicule 4x4 de tourisme qui a fait l'objet, avant sa livraison, d'une modification par suppression de la banquette arrière et par l'installation d'un plancher plat avec dispositif d'arrêt de charge doit être regardé comme un véhicule de **transport de personnes exclu du droit à déduction de la TVA**, dès lors que ces aménagements, non irréversibles, n'ont pas eu pour effet de le rendre incompatible avec le transport des personnes, compte tenu notamment de sa finition, de son confort et de son équipement, alors même que le certificat d'immatriculation de ce véhicule l'a enregistré dans la catégorie des camionnettes dérivées de voitures particulières. ***(CAA Douai 27-3-2012)***.

  > *Cet arrêt est en contradiction avec la documentation administrative admettant la déduction de la TVA des véhicules « dérivés VP »* ***(Rép. MESLOT n° 58198 - AN - 6/4/10, Rép. JACQUE n° 26914 - AN - 22/3/05 et BOI TVA-DED-30-20-20 § 20)***

  Pourtant, la Cour Administrative d'Appel de Nantes a apporté des précisions en soulignant que pour apprécier si un véhicule ou un engin a été conçu pour le transport des personnes ou pour un usage mixte, il y a lieu non pas de se référer aux conditions d'utilisation du véhicule mais de rechercher, compte tenu de ses caractéristiques lors de l'acquisition, l'usage auquel il est normalement destiné ***(CAA Nantes n°20-03993 du 24/6/2022).*** Elle se rallie aussi avec la CAA de Douai au sujet de la l'exclusion du droit à déduction de la TVA dans ces mêmes dispositions (précisons que la CAA de Nantes, dans ces mêmes dispositions, les « dérivés VP » sont soumis à la nouvelle TVS).

- **g. Stages de conduite sur circuit :** Ne sont pas exclus du droit à déduction de la TVA, les véhicules « Affectés de façon exclusive à l'enseignement de la conduite ». Les stages de conduite sur circuit ne peuvent pas être assimilés à une activité d'enseignement de la conduite. Dès lors, la TVA grevant les dépenses sur les véhicules de tourisme utilisés dans le cadre de cette activité n'est pas admise en déduction de la TVA collectée.
  La Cour distingue ainsi les activités sportives ou de loisirs, de l'enseignement de la conduite ***(CAA de Douai n° 16DA00962 du 28/3/2017).***

3245 **Tableau synthétique des conséquences fiscales en matière de TVA**

		Véhicule de Tourisme	Véhicule Utilitaire
Achat du véhicule		· **TVA non récupérable** SAUF, auto-écoles qui ont la possibilité de récupérer la TVA (et frais réels)	· **TVA récupérable**
Entretien du véhicule		· **TVA non récupérable** SAUF, auto-écoles qui ont la possibilité de récupérer la TVA (et frais réels)	· **TVA récupérable**
Carburant	· Essence	· **TVA récupérable selon coefficient** voir n° 3244-b.	· **TVA récupérable selon coefficient** voir n° 3244-b.
	· Gazole ou Superéthanol E85	· **TVA récupérable à 80 %** SAUF, auto-écoles qui ont la possibilité de récupérer l'intégralité de la TVA	· **TVA récupérable**
	· GPL, GNV ou électricité	· **TVA récupérable**	· **TVA récupérable**

3246 **Opérations exclues du droit à déduction**

- **a. Hôtels :** N'est pas récupérable, la TVA afférente aux frais d'hébergement et de logement des salariés et dirigeants ***(BOI-TVA-DED-30-30-10)***.

- **b. Cadeaux :** La TVA portant sur les biens et services cédés sans rémunération ou pour une rémunération inférieure à leur prix normal (commission, salaire, gratification, rabais, bonification, cadeau) n'est pas récupérable.
  Par exception, la récupération de la TVA est autorisée sur les cadeaux de faible valeur, l'Administration fixant leur valeur unitaire maximale, par bénéficiaire et par an, à 73 € TTC ***(Article 23 N de l'annexe IV au CGI - arrêté du 10 juin 2016 n° FCPE1607430A)***.

C - RÉGULARISATIONS DE TVA

3250 **Nouveaux redevables de la TVA**

En cas d'option pour le paiement de la TVA ou d'assujettissement à la TVA (dépassement des seuils de franchise), il convient de procéder à une récupération de la TVA égale au montant de la taxe ayant grevé les biens, diminué d'un cinquième par année civile ou fraction d'année civile écoulée depuis la date à laquelle cette taxe est devenue exigible (c'est-à-dire la date d'acquisition du bien).
La TVA effectivement récupérée doit être inscrite au crédit d'un compte d'immobilisation, et constituer ainsi une immobilisation « négative » donnant lieu annuellement à un amortissement « négatif » sur la durée restante du bien.
Le plan d'amortissement de l'immobilisation n'est en conséquence pas modifié.

En revanche les biens acquis au cours d'une période hors champ d'application de la TVA, c'est-à-dire avant la date de début d'activité, ne peuvent pas faire l'objet d'une récupération de TVA. Il n'y a donc pas de crédit de départ sur ces biens.

Exemple :
Un professionnel libéral exerçant une profession assujettie à la TVA a acquis du mobilier pour 1 000 € HT (1 200 € TTC) le 1/01/N. Il opte pour son assujettissement à la TVA à compter du 1/01/N+2.
Le mobilier ayant été acquis le 1/01/N, la TVA récupérable sera égale à 3/5 de la TVA ayant grevé le bien soit 120 € (200 x 3/5)

- **Présentation du tableau des immobilisations**

I - IMMOBILISATIONS ET AMORTISSEMENTS B

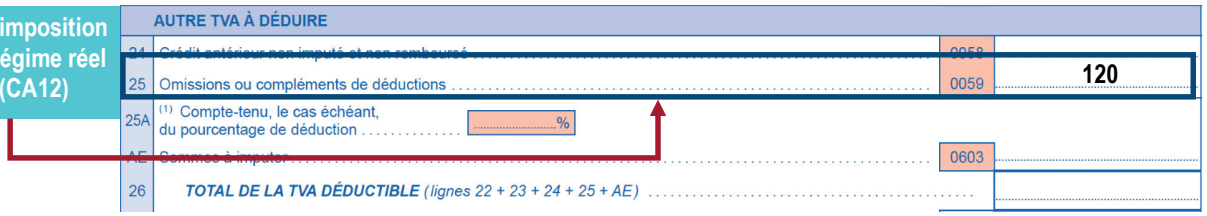
Nature des immobilisations (ou éléments décomposés)	Date d'acquisition ou de mise en service (JJ/MM/AAAA) 1	Prix totale payé T.V.A. comprise 2	Montant de la T.V.A. déduite 3	Base amortissable col 2 – col 3 4	Mode et taux d'amortissement* 5		Montant des amortissements antérieurs 6	Montant des amortissements de l'année 7
Mobilier	1/1/N	1 200		1 200	L	20,00	480	240
Récupération TVA Mobilier	1/1/N+2			-120	L	33,33		- 40
La durée restante à amortir étant de 3 ans, le taux est de 33,33 % concernant la récupération de TVA.								
Fraction d'amortissement revenant à l'associé d'une société civile de moyens B								
Total du tableau B		1 200		1 080			480	200
Report du total de la dernière annexe B								
Total général →				1 080				A 200
Véhicules inscrits au registre des immobilisations : utilisation du barème forfaitaire B (cf. cadre 7 de l'annexe 2035 B) →								B
Dotation nette de l'année à reporter ligne CH de l'annexe 2035 B (A – B) →								200

- **Régularisations à opérer sur les déclarations de TVA**

En cas d'imposition selon le régime réel normal (CA3)



En cas d'imposition selon le régime réel simplifié (CA12)



3251 Retour en franchise en base de TVA d'un assujetti

Un professionnel libéral assujetti à la TVA et passant au régime de la franchise en base de TVA doit procéder à un reversement de la TVA initialement déduite, égal au montant de la taxe ayant grevé les immobilisations, diminué d'un cinquième par année civile ou fraction d'année civile écoulée depuis la date à laquelle la TVA est devenue exigible (c'est-à-dire la date d'acquisition du bien).
La TVA effectivement reversée doit être inscrite au débit d'un compte d'immobilisation, et constituer ainsi une immobilisation supplémentaire donnant lieu annuellement à un amortissement sur la durée restante du bien.
Le plan d'amortissement de l'immobilisation n'est en conséquence pas modifié.

Exemple :
Un professionnel libéral exerçant une profession assujettie à la TVA a acquis du mobilier pour 1 000 € HT (1 200 € TTC) le 1/01/N.
Celui-ci a réalisé un chiffre d'affaires de 40 000 € en N, 31 000 € en N+1 et 30 000 € en N+2.
Compte tenu du chiffre d'affaires réalisé en N, celui-ci est assujetti à la TVA en N+1 et relèvera de la franchise en base de TVA à compter du 1/01/N+2. Il n'opte pas à la TVA au 1/01/N+2.

- **Présentation du tableau des immobilisations :**

I - IMMOBILISATIONS ET AMORTISSEMENTS B

Nature des immobilisations (ou éléments décomposés)	Date d'acquisition ou de mise en service (JJ/MM/AAAA) 1	Prix totale payé T.V.A. comprise 2	Montant de la T.V.A. déduite 3	Base amortissable col 2 – col 3 4	Mode et taux d'amortissement* 5		Montant des amortissements antérieurs 6	Montant des amortissements de l'année 7
Mobilier	1/1/N	1 200	200	1 000	L	20,00	400	200
Reversement TVA Mobilier	1/1/N+2	120		120	L	33,33		40

La durée restante à amortir étant de 3 ans, le taux est de 33,33 % concernant le reversement de TVA.

Fraction d'amortissement revenant à l'associé d'une société civile de moyens B								
Total du tableau B		1 320		1 120			400	240
Report du total de la dernière annexe B								
Total général				1 120			A	240
Véhicules inscrits au registre des immobilisations : utilisation du barème forfaitaire B (cf. cadre 7 de l'annexe 2035 B)							B	
Dotation nette de l'année à reporter ligne CH de l'annexe 2035 B (A – B)								240

- **Régularisations à opérer sur les déclarations de TVA**

En cas d'imposition selon le régime réel normal (CA3)

14	Opérations imposables à un taux particulier (décompte effectué sur annexe 3310 A)	0950	
15	TVA antérieurement déduite à reverser	0600	120
5B	Sommes à ajouter, y compris acompte congés (exprimées en euro)	0602	
16	Total de la TVA brute due (lignes 08 à 5B)		
7C	Dont TVA sur importations bénéficiant du dispositif d'autoliquidation	0046	
17	Dont TVA sur acquisitions intracommunautaires	0035	
18	Dont TVA sur opérations à destination de Monaco	0038	

La ligne 11 ne concerne que les DOM. Les autres opérations relevant du taux de 2,1 % sont déclarées sur l'annexe 3310 A.

En cas d'imposition selon le régime réel simplifié (CA12)

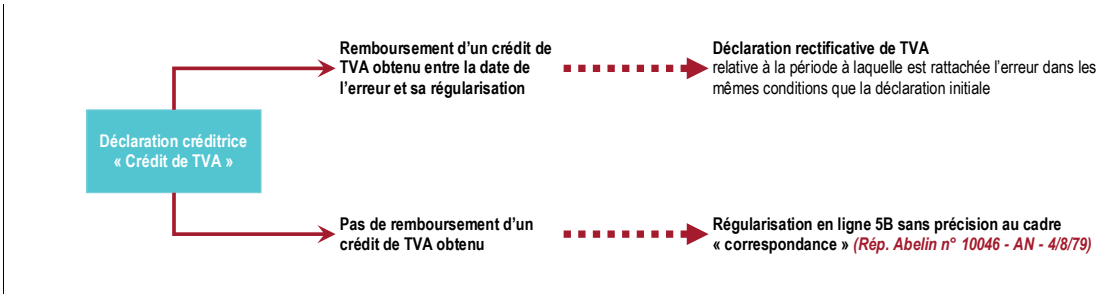
17	Remboursements provisionnels obtenus en cours d'année ou d'exercice	0983	
18	TVA antérieurement déduite à reverser	0600	120
AD	Sommes à ajouter	0602	
19	*TOTAL DE LA TVA BRUTE DUE (lignes 16 + 17 + 18 + AD)*		

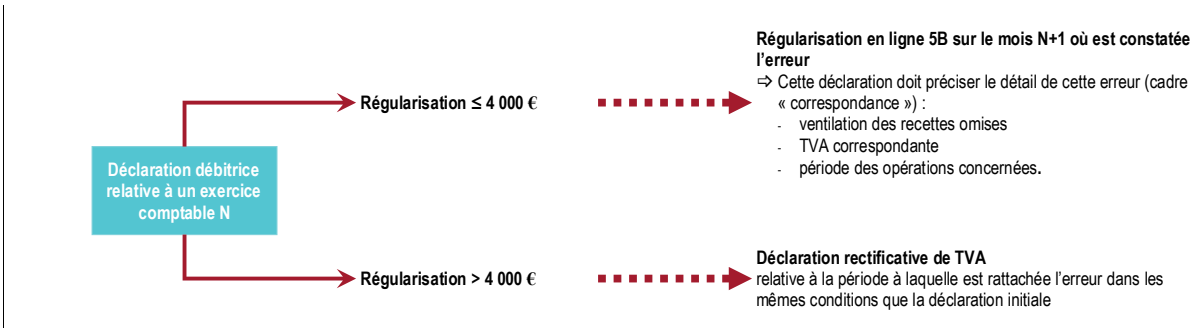
3252 Régularisation spontanée d'une insuffisance de TVA

Lorsqu'un redevable de la TVA a omis de déclarer ou n'a pas déclaré suffisamment, il a la faculté de régulariser spontanément en déposant une déclaration de chiffre d'affaires rectificative, en précisant la période antérieure à laquelle elle se rapporte ***(CE n° 37467 du 17/10/1984)***.
Il devra mentionner dans le cadre réservé à la correspondance de l'imprimé de chiffre d'affaires le montant des recettes omises ventilées par taux, la TVA correspondante et la période de réalisation des opérations ***(Rép. Abelin n°10046 - AN - 4/8/1979)***.

L'Administration Fiscale exige la rectification immédiate des écarts de TVA dès lors que l'erreur de TVA découverte par l'OGA est supérieure à 4 000 €. En effet, la rectification doit être relative à la période à laquelle est rattachée l'erreur dans les mêmes conditions que la déclaration initiale. Il faut donc procéder à une déclaration de TVA rectificative sur la période en question, et non pour une régularisation sur la prochaine déclaration de TVA.

Synthèse : Régularisation spontanée d'une insuffisance de TVA sur CA3





D - CRÉDIT DE TVA

BOI-TVA-DED-50-20-10 § 1 à 80

3260 Principe

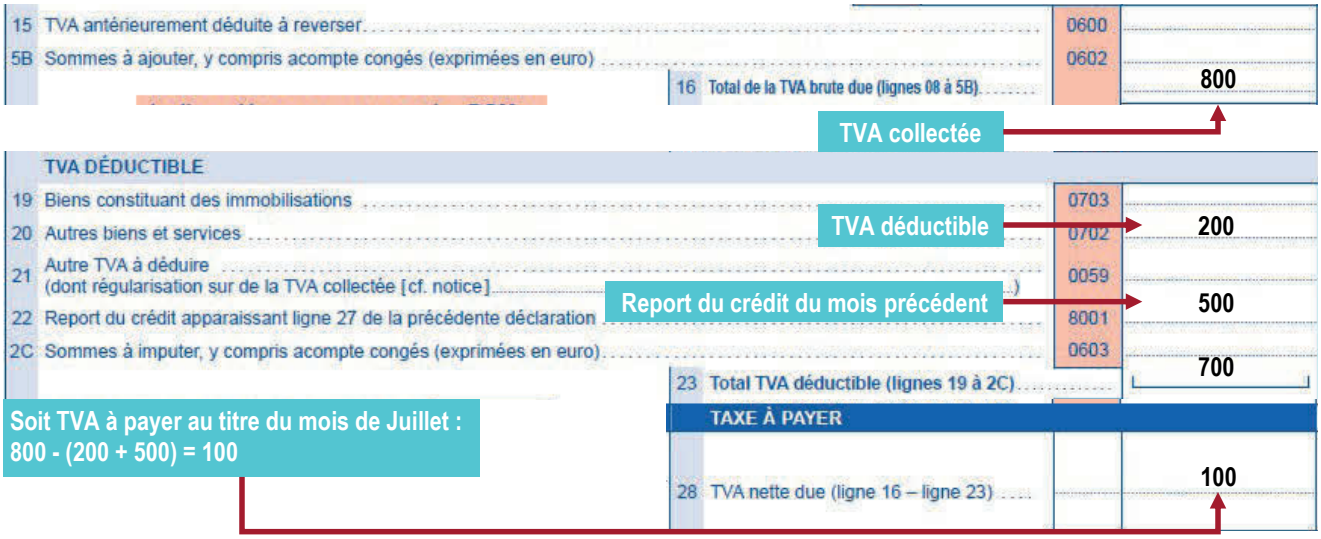
Lorsque le montant de la TVA déductible est supérieur à celui de la TVA collectée, le redevable de la TVA possède un crédit de TVA. Ce crédit peut être reporté sur la prochaine déclaration de TVA, ou peut faire l'objet d'un remboursement sous conditions **(n° 3262 et s.)**, et quel que soit le régime d'imposition à la TVA. Cette demande de remboursement est possible même en cas de début d'activité lorsque le professionnel n'a réalisé aucune recette soumise à la TVA. La demande portera alors sur la TVA déductible.
Le professionnel doit formuler la demande lors du dépôt d'une déclaration qui fait ressortir le crédit de TVA.

Pour la détermination du crédit de TVA, il convient de prendre en compte uniquement la TVA payée sur des opérations ouvrant droit à déduction.
Lorsqu'il s'agit de la première demande de remboursement, il faut joindre un RIB avec la demande.

3261 Report du crédit de TVA sur la déclaration suivante

Le professionnel peut choisir de reporter le crédit d'impôt sur ses prochaines déclarations de TVA.
Le crédit sera alors imputable sur le montant de la TVA à reverser.

Exemple :
Un professionnel constate un crédit de TVA de 500 € pour le mois de juin. En Juillet, le professionnel déclare les éléments suivants :
- *TVA collectée : 800 €*
- *TVA déductible : 200 €*



3262 Remboursement de taxe des redevables soumis au régime réel normal

- **a. Remboursement annuel :** Au terme de l'année civile (en pratique lors de la dernière déclaration de TVA de l'année), le professionnel peut demander le remboursement de son crédit de TVA lorsque ce dernier **est supérieur** à 150 €. Ce remboursement est opéré matériellement l'année suivante.

- **b. Remboursement mensuel :** Au terme des 11 premiers mois (ou des 3 premiers trimestres pour les assujettis déposant des déclarations CA3 trimestrielles), le professionnel peut demander le remboursement de son crédit de TVA immédiatement, si le montant du crédit **est supérieur** à 760 €.

3263 Remboursement de taxe des redevables soumis au régime simplifié

Comme les professionnels soumis au régime réel normal **(n° 3262-a.)**, les redevables soumis au régime simplifié peuvent, **au terme de l'année civile**, demander le remboursement de leur crédit de TVA lorsque ce dernier **est supérieur à 150 €.**

Tableau récapitulatif des remboursements de taxe pouvant être demandés :

Régime de TVA	Période de la déclaration	Montant du crédit de TVA	Remboursement de Taxe
Réel Normal	· CA3 Mensuelles : 11 premiers mois · CA3 trimestrielles : 3 premiers trimestres	≤ 760 €	**NON**
		> 760 €	**OUI**
	· CA3 Mensuelles : Décembre · CA3 trimestrielles : dernier trimestre	≤ 150 €	**NON**
		> 150 €	**OUI**
Réel Simplifié	Année complète	≤ 150 €	**NON**
		> 150 €	**OUI**

3264 Formalités

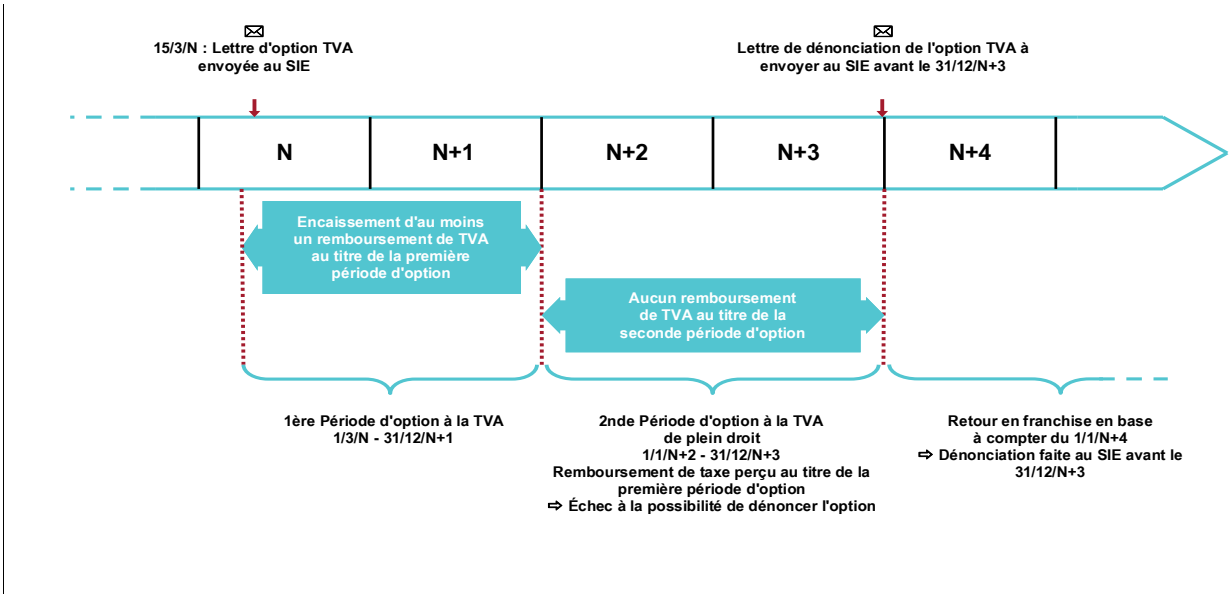
Pour bénéficier du remboursement de taxe, les intéressés doivent en faire la demande en remplissant le formulaire spécial n° 3519. Ce formulaire est à joindre à la déclaration concernée par le remboursement. Par exemple, s'il ressort un crédit au titre du mois de Juillet, déclaré en Août, le formulaire n° 3519 doit être établi en annexe à la déclaration de Juillet déposée au mois d'Août.

3265 Redevables sur option

BOI-TVA-DECLA-40-10-20 § 230

Lorsqu'un assujetti à TVA **sur option** bénéficie d'un remboursement de Taxe sur la Valeur Ajoutée au cours, ou à l'issue, de la période couverte par l'option, celle-ci est **OBLIGATOIREMENT** reconduite pour la même période (2 ans, ou 10 ans pour la TVA immobilière).

- **Conséquence du remboursement de TVA perçu par un assujetti à TVA sur option :**



3266 Redevables qui perdent la qualité d'assujetti

BOI-TVA-DED-50-20-20 § 130

Lorsque le redevable perd la qualité d'assujetti, il peut toujours se faire rembourser le crédit de TVA qu'il détient.
Les crédits à rembourser sont déterminés, le cas échéant, après qu'aient été opérées les régularisations ou les taxations de livraisons à soi-même qui incombent éventuellement aux assujettis perdant cette qualité.

SECTION N° 1 FORMALITÉS

A - FORMALITÉS ADMINISTRATIVES

3270 **Centre de Formalités des Entreprises (CFE)**
BOI-TVA-DECLA-20-10-10-10 § 1, 40, 70 et 80

Les personnes physiques ou morales assujetties à la TVA sont dans l'obligation de souscrire certaines déclarations auprès du CFE compétent ***(Art. 286 du CGI,1° et 2° du I)***.

- **a. Déclaration d'existence :** Il s'agit de la déclaration de création d'activité ou d'entreprise, qui doit être souscrite par les assujettis dans les quinze jours suivant le début de leurs opérations.
  De plus, ils doivent fournir tous les renseignements concernant leur activité professionnelle sur un imprimé délivré par l'administration.

- **b. Modification de l'activité :** Lorsque les personnes assujetties à la TVA sont amenées à modifier les conditions d'exercice de leur activité, elles doivent alors renouveler les déclarations prévues aux ***1° et 2° du I de l'article 286 du CGI*** **(voir a.)**.
  C'est le cas, notamment, lors de l'ouverture d'un établissement secondaire, de la modification de la forme juridique de l'activité,...
  Lorsque ces personnes cessent leur activité, elles doivent souscrire une déclaration, auprès du CFE compétent **(n° 1010)**, dans les trente jours suivant la date de cessation.

  > *Une déclaration est également à produire en cas de cessation partielle.*

- **c. Sanctions :** Le non respect de ces règles (transmission tardive ou déclaration non produite) est passible d'une amende de 150 € ***(Art. 1729 B du CGI, 1°)***. L'amende est proportionnelle au nombre de documents non produits ou transmis tardivement.
  Cette amende n'est pas applicable, s'il s'agit de la première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, dans la mesure où le professionnel a rectifié son erreur soit spontanément, soit dans les trente jours suivant une demande de l'administration ***(N°3 de l'art 1729 B du CGI).***

3271 **Service des Impôts des Entreprises**
BOI-TVA-DECLA-20-20-10-20 § 1, 20, 60, 70 et 80

- **a. Professionnels établis en France :** Les professionnels assujettis à la TVA et établis en France doivent souscrire leurs déclarations de chiffres d'affaires auprès du SIE compétent pour la réception de leurs déclarations de bénéfice.

- **b. Professionnels établis dans l'UE :** Les professionnels établis dans l'union européenne, doivent déposer leurs déclarations de TVA auprès du service des impôts des entreprises étrangères (SIEE) de la direction des résidents à l'étranger et des services extérieurs auprès duquel ils doivent remplir leurs obligations déclaratives.

  > *En revanche, les assujettis établis dans un autre État membre de l'UE, disposant d'un immeuble en France donné en location et ne réalisant pas d'autres opérations susceptibles de les rendre redevable de la taxe en France, doivent déposer leurs déclarations de TVA auprès du SIE du lieu de situation de l'immeuble.*
  > *Lorsqu'il existe plusieurs immeubles, le lieu de dépôt est alors le lieu de situation de l'immeuble dont le chiffre d'affaires est le plus important.*

- **c. Professionnels établis hors de l'UE :** Les professionnels établis hors de France et plus précisément hors de l'union européenne peuvent être tenus de désigner un représentant fiscal qui s'engage à accomplir les formalités leur incombant concernant les règles de la TVA.

3272 **Numéro d'identification**
BOI-TVA-DECLA-20-10-20 § 10 à 40, 90 à 150, Art. 286 ter du CGI

- **a. Attribution :** Le numéro d'identification est attribué par la direction générale des finances publiques aux :
  - Assujettis effectuant à titre non occasionnel des livraisons de biens ou des prestations de services ouvrant droit à déduction.
    Sont à exclure les livraisons de biens ou les prestations de services, lorsque la taxe est due seulement par l'acquéreur du bien ou le preneur du service.

- Assujettis et les personnes morales non assujetties effectuant des acquisitions intracommunautaires de biens taxables à la TVA, ou exerçant l'option de l'acquittement de la taxe sur leurs acquisitions intracommunautaires.
- Assujettis établis en France réalisant des acquisitions intracommunautaires pour les besoins de leurs opérations effectuées hors de France.
- Assujettis établis en France, preneurs d'une prestation de services au titre de laquelle ils sont redevables de la taxe en France.
- Prestataires établis en France accomplissant une prestation de services au titre de laquelle uniquement le preneur est obligé de payer la taxe dans un autre Etat membre de l'UE.

Les entreprises établies fiscalement dans les DOM n'ont pas de numéro individuel d'identification.

- **b. Objet :** Ce numéro est national, unique et invariant. Il doit permettre la sûreté des échanges entre les assujettis au sein de l'UE. Les assujettis redevables de la TVA peuvent avoir accès aux numéros d'identification des personnes avec lesquelles ils sont amenés à réaliser des opérations dans le cadre de leur profession.

- **c. Composition :** Il est composé de treize caractères (code pays + clé informatique + SIREN de l'entreprise).

- **d. Obligations et validité :** Le numéro doit être indiqué sur les factures et documents relatifs aux échanges intracommunautaires, les déclarations des échanges et les déclarations de TVA. Sa validité cesse en cas de sortie du champ d'application ou en cas de cessation d'activité.

B - FACTURATION

3280 **Émission des factures**
BOI-TVA-DECLA-30-20-30 § 1, BOI-TVA-DECLA-30-20-10 § 30 et Art. 289 du CGI

Les professionnels assujettis à la TVA sont dans l'obligation d'émettre une facture par eux mêmes ou, en leurs noms et pour leurs comptes, par leurs clients ou par des tiers :

- Pour les livraisons de biens et les prestations de services qu'ils accomplissent pour un autre assujetti ou pour une personne morale non assujettie,
- Pour les livraisons de biens intracommunautaires exonérées
- Pour les acomptes reçus, avant que l'une des opérations visées ci-dessus ne soit réalisée, en dehors des livraisons de biens intracommunautaires exonérées,
- Pour les prestations de services accomplies pour un particulier, lorsque le montant dépasse 25 € TTC, ou si le client le demande, quel que soit le montant. ***Article 1 de l'Arrêté 83-50/A du 3 Octobre 1983 modifié en 2010.***

- **a. Émission :** L'obligation d'émettre une facture concerne l'ensemble des professionnels assujettis à la TVA, à savoir les professionnels réalisant une activité économique à titre indépendant.
  Cette obligation s'étend également aux opérations non soumises effectivement à la TVA. La date d'émission de la facture doit correspondre à la date de la réalisation de la livraison de biens ou de la prestation de services.

- **b. Mandat :** Le professionnel peut donner mandat à des tiers ou un client pour émettre des factures en son nom et pour son compte. Dans ce cas, il conclut un mandat de facturation qui peut prendre la forme d'un simple écrit (aucun formalisme n'est prévu par la loi).

- **c. Conservation :** Le professionnel est dans l'obligation de conserver les originaux ou copies de toutes ses factures émises pour une période de 10 ans ***(Art. L123-22 du Code de Commerce)***. Il peut opter pour un système de facturation électronique afin de réduire le coût lié à la facturation papier. L'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu ainsi que la lisibilité de la facture doivent être garanties par l'émetteur et le récepteur quelle que soit la forme de la facture (papier ou électronique).

A noter que la généralisation de la facture électronique se fera comme suit ***(Ordonnance n°2021-1190 du 15/09/2021)*** :
1er juillet 2024 : en transmission, aux grandes entreprises
1er janvier 2025 : aux entreprises de taille intermédiaire
1er janvier 2026 : aux petites et moyennes entreprises et microentreprises

3281 **Mentions obligatoires**
BOI-TVA-DECLA-30-20-20-10 § 1 à 590

- **a. Mentions obligatoires :** Il est obligatoire de faire figurer sur les factures les mentions suivantes :

- La date d'émission
- La numérotation des factures
- La date de l'opération lorsqu'elle est différente de la date d'émission (fin d'exécution pour une prestation)
- L'identité de l'acheteur
  - nom ou dénomination sociale,
  - adresse du siège social ou du domicile pour un particulier (⇨ celui-ci peut s'opposer à ce que figure cette mention)
  - Adresse de facturation (si différente du siège social)
- L'identité complète du prestataire
  - Entrepreneur individuel : Nom et prénom
  - Société : dénomination sociale (mention du numéro de Siren ou Siret) et de la forme juridique (EURL, SNC,...)
- Le numéro de commande s'il a été préalablement établi par l'acheteur
- Le numéro individuel d'identification à la TVA (sauf facture d'un montant HT inférieur à 150 €)
- Les désignation et quantité des biens livrés ou des services rendus
- Le taux de TVA légalement applicable ainsi que le montant de la TVA correspondante
- Réductions de prix (rabais, remise et ristourne)
- Somme totale à payer HT et TTC
- Délai de paiement
- Indemnité forfaitaire de retard de 40 € et taux des pénalités de retard exigibles
- Mentions spécifiant, le cas échéant :
  - Membre d'un organisme agréé **(n° 1952-b.)**
  - Exonérations applicables (1)
  - TVA non applicable **(n° 3091)**
  - Autoliquidation

(1) Lorsqu'une opération bénéficie d'une mesure d'exonération de TVA, il convient de mentionner sur la facture les dispositions du CGI ou celles de la directive 2006/112/CE du conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, indiquant que l'opération bénéficie d'une mesure d'exonération.

Sanctions : *Les professionnels ne respectant pas ces obligations (omission ou inexactitude) risquent une amende fiscale de 15 € par mention manquante ou inexacte pour chaque facture, plafonnée au quart de son montant.*

Tout manquement aux règles de facturation, est également passible d'une amende administrative d'un montant maximal de 75 000 € pour une personne physique et de 375 000 € pour une personne morale ***(Ordonnance n° 2019-359 du 24 Avril 2019).***

- **b. Conditions de forme :** Contrairement à l'exigence du respect des conditions de fond, la Cour de Justice de l'Union Européenne admet le droit à déduction de la TVA des factures **ne respectant pas** les conditions de forme. Les autorités fiscales nationales doivent cependant pouvoir vérifier le respect des conditions de fond sur lesquelles reposent les droits ***(CJUE n° 516/14 du 15/9/2016 et art. 226 de la directive 2006/112)***.

SECTION N° 2 RÉGIMES DE TVA

BOI-TVA-DECLA-20-20-30-10, BOI-TVA-DECLA-20-20-30-30

3285 **Règles générales**

Régime Simplifié d'Imposition (RSI) Recettes HT Inférieures à 254 000 € ET TVA N-1 exigible < 15 000 €	Régime Réel Normal (RN) Recettes HT supérieures à 254 000 € OU TVA N-1 exigible > 15 000 €	
Remarque: Si les recettes de l'année N excèdent 254 000 € sans dépasser 287 000 €, le passage au RN s'effectue au 1er Janvier de l'année N+1. Le RSI cesse de s'appliquer immédiatement si, en cours d'année N, les recettes excédent 287 000 €. Le RN s'applique alors dès le 1er janvier de l'année N.	**Remarque:** Etablissement de CA3 mensuelles, mais possibilité de les établir trimestriellement. **Attention:** CA3 trimestrielle uniquement si la TVA due annuelle est inférieure à 4 000 €, sinon CA3 mensuelle. ⇨ Les bénéficiaires du RSI peuvent opter pour ce régime	
⇩	**Choix entre 2 périodicités**	
Déclarations : ⇨ **2** acomptes semestriels (Juillet et Décembre). **Attention:** Dispense d'acomptes si TVA due, de l'année ou de l'année antérieure, inférieure à 1 000 €. ⇨ **1** déclaration CA12 annuelle	⇙ **Déclarations :** ⇨ **12** CA3 mensuelles	⇘ **Déclarations:** ⇨ **4** CA3 trimestrielles uniquement si TVA due annuelle < 4 000 €

NB : une refonte des déclarations de TVA (CA3 et CA12) sur les codifications des lignes en 2022 a été faite. Elles ne sont pas présentes sur cette version du Guide Fiscal.

A - RÉGIME RÉEL SIMPLIFIÉ
BOI-TVA-DECLA-20-20-30-10

3290 Champ d'application

Le régime réel simplifié concerne les professionnels redevables de la TVA, réalisant un chiffre d'affaires compris entre 36 800 € et 254 000 €.
Relèvent également de ce régime, les professionnels relevant de la franchise en base de TVA ayant opté pour le paiement de la TVA.

Pour les professionnels concernés, ce régime s'applique de droit.

3291 Exclusion

- **a. En raison du chiffre d'affaires** *(Art. 302 septies A du CGI)* **:** En cas de dépassement du seuil de 254 000 €, le régime réel simplifié d'imposition continue de s'appliquer pour l'année concernée. En effet, le professionnel cesse de bénéficier de ce régime uniquement à compter du 1er janvier de l'année suivant (passage au réel normal : **n° 3300 et s.**).
  En cas de dépassement du seuil de 287 000 €, le régime réel simplifié d'imposition **cesse** de s'appliquer pour l'année concernée. Dans ce cas, passage obligatoire au régime réel normal à compter du premier jour de l'exercice en cours.

Chiffre d'affaires N (N-1 < 247 000 €)	Régime simplifié applicable en N ?
inférieur à 254 000 €	**OUI**
compris entre 254 000 et 287 000 €	**OUI** **Mais**, passage en réel normal au 1/1/N+1
supérieur à 287 000 €	**NON** ⇨ Réel normal à compter du 1/1/N

Pour les professionnels exerçant parallèlement des activités assujetties et non assujetties à la TVA, il convient d'apprécier le chiffre d'affaires global (chiffre d'affaires provenant de l'activité exonérée + activité soumise à TVA) pour le régime déclaratif :
Régime réel normal au 1/1/N si CA global > 287 000 € et au 1/1/N+1 si CA global > 254 000 € (seuils de 2023 à 2025)

Exemple :
Un professionnel assujetti à la TVA bénéficie au 1/1/N du régime simplifié de TVA (CA N-1 = 150 000 €). En N, il dépasse le seuil le seuil de 287 000 € au cours de mois d'Août.

Conséquences : Passage en réel normal à compter du 1/1/N
- Dépôt en septembre d'une déclaration CA3 couvrant la période de janvier à août,
- Dépôt de déclarations mensuelles CA3 à partir d'octobre pour les mois de septembre à décembre

Dans ce cas, le professionnel dépose 5 déclarations CA3 au titre de l'année N

En cas de création ou de cessation d'activité, il convient d'ajuster les seuils de 254 000 € et 287 000 € selon la règle du prorata temporis.

- **b. En raison de la TVA exigible :** Les professionnels réalisant un chiffre d'affaires inférieur à 254 000 € perdent le bénéfice de ce régime en N lorsque la TVA exigible de l'année N-1 est supérieure à 15 000 €.

  Dans ce cas, passage obligatoire au régime réel normal et établissement de déclarations CA3 mensuelles ***(n° 3302)***

- **c. Option pour le régime réel normal : n° 3300**.

3292 Modalités déclaratives

Le régime réel simplifié d'imposition se traduit par le versement de deux acomptes au cours de l'année et le dépôt d'une déclaration annuelle CA12.

- **a. Les acomptes de TVA :** La périodicité des acomptes est semestrielle :
  - versement d'un premier acompte en Juillet N, d'un montant égal à **55%** de la TVA due au titre de N-1 (hors TVA sur immobilisations) ;
  - versement d'un second acompte en Décembre N, de **40 %** de la TVA due au titre de N-1 (hors TVA sur immobilisations).

Ces acomptes sont obligatoirement payés en ligne à l'appui de l'avis d'acompte ***N°3514****, obligatoirement télétransmis.*
Concernant la date limite d'émission des acomptes : n° 1700 (précision n° 3)

Lorsque la taxe due au titre de l'année N-1 (hors TVA sur immobilisations) est inférieure à **1 000 €,** le professionnel est dispensé du versement d'acomptes. Dans ce cas, la TVA est à payer pour l'année entière au moment du dépôt de la déclaration CA12.

- **b. Nouveaux redevables :** Lors de leur première année d'imposition à la TVA, les nouveaux redevables acquittent la taxe par acomptes semestriels dont ils déterminent eux-mêmes le montant, mais dont chacun doit représenter **au moins 80 %** de l'impôt réellement dû pour le semestre correspondant. À défaut, une majoration de 5 % peut être appliquée.

- **c. Déclaration annuelle :** La déclaration annuelle récapitule l'ensemble de la TVA due pour l'exercice, et permet la détermination de la base de calcul des acomptes de l'année suivante ainsi que le solde de TVA éventuel qu'il reste au professionnel à régler après déduction des acomptes versés durant l'exercice.
Cette déclaration doit être déposée au plus tard le deuxième jour ouvré qui suit le 1er Mai de l'année qui suit celle de l'imposition, ou dans les 60 jours suivants la cessation d'activité.

Exemple de CA12 :
Un chirurgien-dentiste perçoit des redevances de collaboration pour un montant de 60 000 € HT (soit TVA collectée = 12 000 €). Son chiffre d'affaires correspondant aux prestations médicales s'élève à 150 000 €. Le montant de la TVA due au titre de N-1 s'élève à 8 000 €. En N :
- *La TVA récupérable sur les dépenses (autres qu'immobilisations) est de 197,58 € ⇨ solde du compte 445660 au 31/12/N*
- *La TVA déductible sur les immobilisations est de 2 900,12 € ⇨ solde du compte 445620 au 31/12/N*

- TVA afférente aux recettes :

I – TVA BRUTE

	OPÉRATIONS NON IMPOSABLES		Base hors taxe		OPÉRATIONS NON IMPOSABLES		Base hors taxe
01	Achats en franchise	0037		4B	Ventes de biens ou prestations de services réalisées par un assujetti non établi en France (article 283-1 du code général des impôts)	0043	
02	Exportations hors UE	0032					
03	Autres opérations non imposables	0033	150 000				
04	Livraisons intracommunautaires	0034		4D	Livraisons d'électricité, de gaz naturel, de chaleur ou de froid non imposables en France	0029	

À remplir obligatoirement par les assujettis percevant des recettes non soumises à la TVA = CA exonéré
⇨ reporter le CA correspondant à l'activité médicale

	OPÉRATIONS IMPOSABLES		Base hors taxe	Taxe due
	– réalisées en France métropolitaine			
5A	Taux normal 20 %	0207	60 000	12 000
06	Taux réduit 5,5 %	0105		
6C	Taux réduit 10 %	0151		

16	***TOTAL DE LA TAXE DUE*** *(lignes 5A à 14)*		12 000
	AUTRE TVA DUE		
17	Remboursements provisionnels obtenus en cours d'année ou d'exercice	0983	
18	TVA antérieurement déduite à reverser	0600	
AD	Sommes à ajouter	0602	
19	***TOTAL DE LA TVA BRUTE DUE*** *(lignes 16 + 17 + 18 + AD)*		12 000

- TVA afférente aux dépenses :

II – TVA DÉDUCTIBLE

	AUTRES BIENS ET SERVICES		Taxe déductible
20	Déductions sur factures (1)	0702	198
21	Déductions forfaitaires (1)	0704	
22	***TOTAL*** *(lignes 20 + 21)*		
	IMMOBILISATIONS		
23	TVA déductible sur immobilisations (1)	0703	2 900

26	***TOTAL DE LA TVA DÉDUCTIBLE*** *(lignes 22 + 23 + 24 + 25 + AE)*		3 098

- Calcul de la TVA due :

III – TVA NETTE

RÉSULTAT DE LA LIQUIDATION			Taxe
28	TVA due : (Ligne 19 – ligne 26) *ou*		8 902
29	CRÉDIT : (Ligne 26 – ligne 19)	0705	

IMPUTATIONS/RÉGULARISATIONS

	Col. 1 : Montant effectivement payé	Col. 2 : Montant restant à payer
Acompte 1	X	
Acompte 2	X	
Acompte 3		
Acompte 4		
	Tot. 1	Tot. 2

30 Acomptes payés et/ou restant dus (Tot. 1 + Tot. 2) — 0018 — 7 600

Somme des 2 acomptes

RÉSULTAT NET

33	**SOLDE À PAYER** si ligne 28 – (lignes 29 + 30) ≥ 0 *ou*		1 302
34	**EXCÉDENT DE VERSEMENT** : si ligne 30 – ligne 28 ≥ 0		
35	**SOLDE EXCÉDENTAIRE** : (lignes 29 + 34) ou (lignes 29 + 30)	0020	

V – RÉCAPITULATION

49	Solde excédentaire (report de la ligne 35)		
50	Remboursement demandé au cadre VI, page 4	8002	
51	Crédit à reporter (cette somme est à reporter ligne 24 de la prochaine déclaration CA 12/CA 12 E)	8003	
52	Crédit imputé sur les prochains acomptes	8004	

Acomptes (cochez les cases correspondant aux acomptes déduits l. 30). Précisez l'année.

58 ☐ Avril N ☐ Octobre N ☒ Juillet N ☒ Décembre N

54	TVA (report de la ligne 33)	1 302
55	Taxes assimilées (total lignes 36 à 81)	

ATTENTION ! UNE SITUATION DE TVA CRÉDITRICE (LIGNE 49 SERVIE) NE DISPENSE PAS DU PAIEMENT DES TAXES ASSIMILÉES DÉCLARÉES LIGNE 55

56 **TOTAL À PAYER** *(lignes 54 + 55)* — 1 302
(N'oubliez pas de joindre le règlement correspondant)

3293 **Écritures comptables (pour une comptabilité tenue HT)**

- **a. Acomptes :** La comptabilisation des acomptes payés s'effectue au débit d'un compte 445810 : Acomptes de TVA.

- **b. Détermination du solde :** Au 31 Décembre N, il convient d'enregistrer la déclaration CA12 calculant le solde de la TVA à payer. Ainsi, les comptes de TVA collectée et déductible sont soldés :

  - au Débit :

  4457XX : TVA collectée à 20 %
  4457XX : TVA collectée à 10 %

  - au Crédit :

  445660 : TVA récupérable sur autres biens et services
  445620 : TVA sur immobilisations
  445810 : Acomptes (pour le total des acomptes payés dans l'année => compte soldé après cette écriture)
  445510 : TVA à payer ⇨ arrondi à l'euro le plus proche

  - puis solder l'écriture (arrondi du compte 445510) :

  658000 « Charges diverses » au Débit ⇨ 445510 arrondi à l'euro **supérieur**

  OU

  758000 « Produits divers de gestion courante » au Crédit ⇨ 445510 arrondi à l'euro **inférieur**

  Au 1er janvier N+1, seul le solde du compte 445510 « TVA à payer » est reporté en « A-nouveaux ».

- **c. Paiement du solde :** Au moment du paiement du solde de TVA, en N+1, l'enregistrement s'effectue au débit du compte 445510 « TVA à payer ».

Exemple (idem n° 3292 - "modalités déclaratives") :
Un chirurgien-dentiste perçoit des redevances de collaboration pour un montant de 60 000 € HT (soit TVA collectée = 12 000 €). Son chiffre d'affaires correspondant aux prestations médicales s'élève à 150 000 €. Le montant de la TVA due au titre de N-1 s'élève à 8 000 €. En N :
- *La TVA récupérable sur les dépenses (autres qu'immobilisations) est de 197,58 € ⇨ solde du compte 445660 au 31/12/N*
- *La TVA déductible sur les immobilisations est de 2 900,12 € ⇨ solde du compte 445620 au 31/12/N*

- **1. Comptabilisation des acomptes**

- Acompte de Juillet :

Compte	Libellé	Débit	Crédit
445810	Acompte de TVA Juillet	4 400,00 ❶	
512	Banque		4 400,00

❶ 8 000 **(TVA due au titre de N-1)** x 55 % = 4 400

- Acompte de Décembre :

Compte	Libellé	Débit	Crédit
445810	Acompte de TVA Décembre	3 200,00 ❷	
512	Banque		3 200,00

❷ 8 000 **(TVA due au titre de N-1)** x 40 % = 3 200 €

- **2. Comptabilisation du solde de TVA à payer (31/12/N)**

Compte	Libellé	Débit	Crédit
445700	TVA collectée	12 000,00	
445660	TVA déductible sur ABS		197,58
445620	TVA déductible sur immobilisations		2 900,12
445810	Acomptes de TVA		7 600,00
445510	TVA à payer		1 302,00
758000	Produits divers de gestion courante		0,30

- **3. Comptabilisation du paiement du solde en N+1**

Compte	Libellé	Débit	Crédit
445510	TVA à payer	1 302,00	
512	Banque		1 302,00

B - RÉGIME RÉEL NORMAL

3300 **Option pour le régime réel normal**
Art. 267 quinquies, annexe II au CGI et BOI-TVA-DECLA-20-20-30-30 § 120 et s.

Les professionnels relevant de plein droit du régime simplifié d'imposition peuvent opter pour le régime réel normal.

- **a. Forme et délai :** L'option doit être notifiée au SIE compétent avant le 1er Février de la première année concernée par l'option.

> *En cas de création d'activité, les professionnels disposent d'un délai de 3 mois suivant la date de début d'activité pour notifier leur option pour le réel normal. Cette option peut être notifiée auprès du SIE ou du CFE compétent.*

- **b. Durée :** L'option est irrévocable et valable pour deux exercices. À défaut de renonciation, elle est tacitement reconduite par période de deux ans.

- **c. Renonciation :** Les redevables qui désirent renoncer à leur option doivent notifier leur choix à l'administration avant le 1er février de l'année suivant la période pour laquelle ladite option a été exercée ou reconduite tacitement.

3301 **Champ d'application**

Sont concernés par ce régime les professionnels exclus du régime simplifié d'imposition.
Étude complète du régime simplifié : n° 3290

3302 **Modalités déclaratives**

Les professionnels soumis au régime réel normal sont tenus de télétransmettre mensuellement une déclaration CA3. Cette obligation permet de calculer la TVA due au titre du mois précédent.

- **a. Date limite : n° 1700 (précision n° 3)**

  En cas de cessation d'activité, le professionnel dispose d'un délai de 30 jours pour le dépôt de sa dernière CA3

- **b. Périodicité trimestrielle :** Les professionnels payant moins de 4 000 € de TVA par an ont la possibilité de déposer leurs déclarations CA3 trimestriellement.
  Il convient d'en faire la demande au SIE au cours du 1er trimestre de l'année, dès lors que le montant de la TVA due l'année précédente est connu. Dans ce cas, le dépôt de la 1ère déclaration trimestrielle intervient dès le premier trimestre de l'année.
  Lorsque le montant de la TVA nette due est supérieur à 4 000 € au cours d'une année glissante, le professionnel ne peut plus effectuer de déclaration trimestrielle de TVA, il doit nécessairement passer à la déclaration mensuelle de TVA dès le mois qui suit celui du paiement qui a entraîné le dépassement. Le professionnel doit en informer son Service des Impôts des Entreprises (SIE) afin qu'il lui présente les bonnes déclarations de TVA sur son espace en ligne ***(CE n° 458767 du 17/10/2022).***

- **c. Professionnels effectuant au plus 4 opérations taxables par an :** Les professionnels qui effectuent au plus 4 opérations taxables par an peuvent demander, par lettre adressée au SIE dont ils dépendent, à se placer sous un régime déclaratif spécifique.
  Les bénéficiaires de ce régime spécifique déclarent leurs honoraires le mois suivant celui de leur perception. Tant qu'aucune somme taxable n'a été perçue, il n'y a pas lieu de déposer une déclaration CA3 revêtue de la mention « néant ».

Exemple de CA3 :
Un chirurgien-dentiste soumis au régime réel normal réalise, au cours du mois de décembre, les opérations suivantes :
- *CA exonéré = 20 833 €*
- *CA soumis à TVA = 5 000 € (soit TVA collectée = 1 000 €)*
- *La TVA récupérable sur les dépenses (autres qu'immobilisations) est de 28,47 € ⇨ solde du compte 445660 au 31/12/N*

- TVA afférente aux recettes :

A MONTANT DES OPÉRATIONS RÉALISÉES

OPÉRATIONS IMPOSABLES (H.T.)			OPÉRATIONS NON IMPOSABLES		
01 Ventes, prestations de services	0979	5 000	04 Exportations hors UE	0032	
02 Autres opérations imposables	0981		05 Autres opérations non imposables	0033	20 833
2A Achats de prestations de services intracommunautaires (article 283-2 du code général des impôts)	0044		06 Livraisons intracommunautaires	0034	
2B Importations (entreprises ayant opté pour le dispositif d'autoliquidation de la TVA à l'importation)	0045				

CA HT soumis à TVA

À remplir obligatoirement par les assujettis percevant des recettes non soumises à la TVA = CA exonéré
⇨ reporter le CA correspondant à l'activité médicale

B DÉCOMPTE DE LA TVA À PAYER

TVA BRUTE		Base hors taxe	Taxe due
Opérations réalisées en France métropolitaine			
08 Taux normal 20 %	0207	5 000	1 000
09 Taux réduit 5,5 %	0105		
9B Taux réduit 10 %	0151		

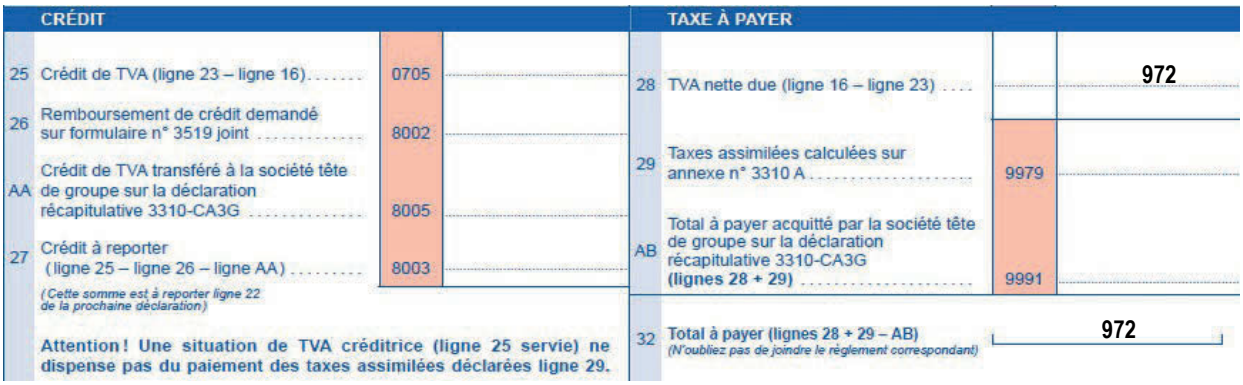
⇩

La ligne 11 ne concerne que les DOM	16 Total de la TVA brute due (lignes 08 à 5B)	1 000

- TVA déductible :

TVA DÉDUCTIBLE		
19 Biens constituant des immobilisations	0703	
20 Autres biens et services	0702	28
21 Autre TVA à déduire (dont régularisation sur de la TVA collectée [cf. notice])	0059	
22 Report du crédit apparaissant ligne 27 de la précédente déclaration	8001	
2C Sommes à imputer, y compris acompte congés (exprimées en euro)	0603	
23 Total TVA déductible (lignes 19 à 2C)		28

- TVA à payer :



CRÉDIT				TAXE À PAYER			
25	Crédit de TVA (ligne 23 – ligne 16)	0705		28	TVA nette due (ligne 16 – ligne 23)		972
26	Remboursement de crédit demandé sur formulaire n° 3519 joint	8002		29	Taxes assimilées calculées sur annexe n° 3310 A	9979	
AA	Crédit de TVA transféré à la société tête de groupe sur la déclaration récapitulative 3310-CA3G	8005		AB	Total à payer acquitté par la société tête de groupe sur la déclaration récapitulative 3310-CA3G (lignes 28 + 29)	9991	
27	Crédit à reporter (ligne 25 – ligne 26 – ligne AA)	8003		32	Total à payer (lignes 28 + 29 – AB) (N'oubliez pas de joindre le règlement correspondant)		972
	(Cette somme est à reporter ligne 22 de la prochaine déclaration)						
	Attention ! Une situation de TVA créditrice (ligne 25 servie) ne dispense pas du paiement des taxes assimilées déclarées ligne 29.						

3303 **Écritures comptables**

- **a. Détermination du solde :** Au dernier jour de chaque mois, il convient d'enregistrer la déclaration CA3 calculant le solde de la TVA à payer. Ainsi les comptes de TVA collectée et déductible sont soldés :

  - au Débit :

  4457XX : TVA collectée à 20 %
  4457XX : TVA collectée à 10 %

  - au Crédit :

  445660 : TVA récupérable sur autres biens et services
  445620 : TVA sur immobilisations
  445510 : TVA à payer ⇨ arrondi à l'euro le plus proche

  - puis solder l'écriture (arrondi du compte 445510) :

  658000 « Charges diverses » au Débit ⇨ 445510 arrondi à l'euro **supérieur**

  OU

  758000 « Produits divers de gestion courante » au Crédit ⇨ 445510 arrondi à l'euro **inférieur**

> *Au 1er janvier N+1, seul le solde du compte 445510 « TVA à payer » est reporté en « A-nouveaux ». Il correspond à la TVA à payer au titre du mois de décembre N.*

- **b. Paiement du solde :** Au moment du paiement du solde de TVA, en N+1, l'enregistrement s'effectue au débit du compte 445510 « TVA à payer »

Exemple (idem n° 3302 - "modalités déclaratives") :
Un chirurgien-dentiste soumis au régime réel normal réalise, au cours du mois de décembre, les opérations suivantes :
- *CA exonéré = 20 833 €*
- *CA soumis à TVA = 5 000 € (soit TVA collectée = 1 000 €)*
- *La TVA récupérable sur les dépenses (autres qu'immobilisations) est de 28,47 € ⇨ solde du compte 445660 au 31/12/N*

- **1. Comptabilisation du solde de TVA à payer (31/12/N)**

Compte	Libellé	Débit	Crédit
445700	TVA collectée	1 000,00	
658000	Charges diverses de gestion courante	0,47	
445660	TVA déductible sur ABS		28,47
445510	TVA à payer		972,00

- **2. Comptabilisation du paiement du solde en N+1 (mois de janvier)**

Compte	Libellé	Débit	Crédit
445510	TVA à payer	972,00	
512	Banque		972,00

3304 **Régularisations**

- **a. Insuffisance de déclaration (TVA collectée) :** Il s'agit de la TVA collectée non déclarée sur la déclaration CA3 afférente.

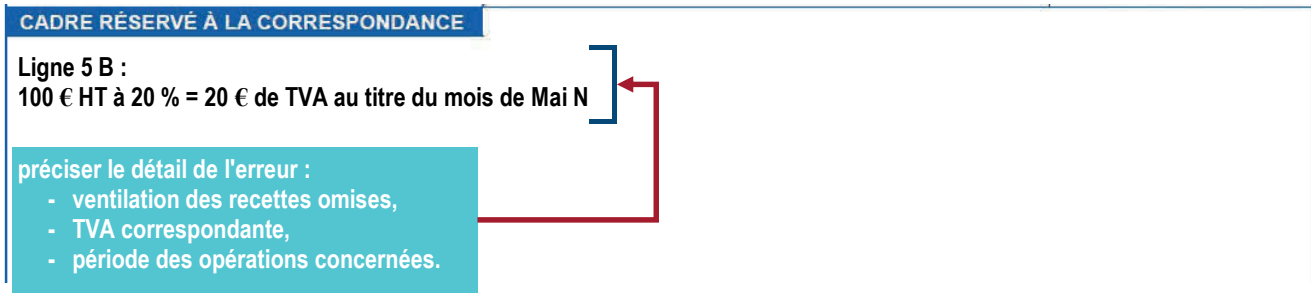
Exemple :
Un professionnel soumis à la TVA refacture en Mai N des frais de déplacements à un client. Il comptabilise l'opération en Recettes sans imposer la TVA. Montant de l'opération = 120 € soit :
- *Hors taxes = 100 €*
- *TVA = 20 €*

Il en résulte une insuffisance de déclaration de 20 € déclarée le mois de découverte de l'omission

- Zone de régularisation :



- Zone de commentaire :

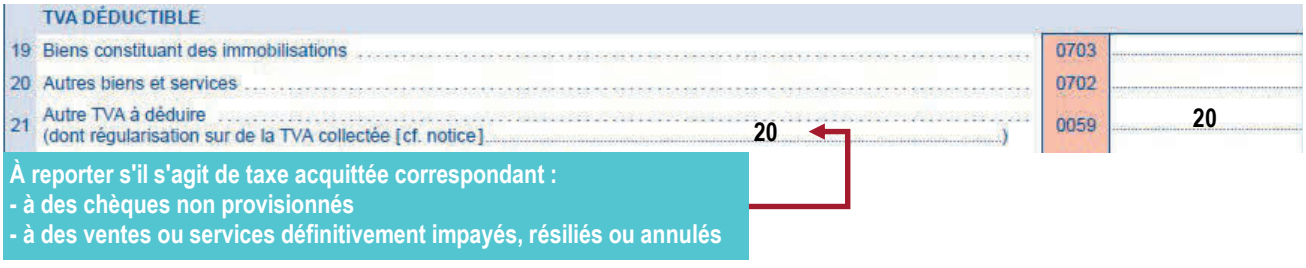


- **b. Taxe acquittée à tort (TVA collectée) :** Il s'agit de la taxe acquittée à tort au titre d'opérations non imposables, d'opérations imposées à un taux supérieur au taux exigible ou d'impayés.

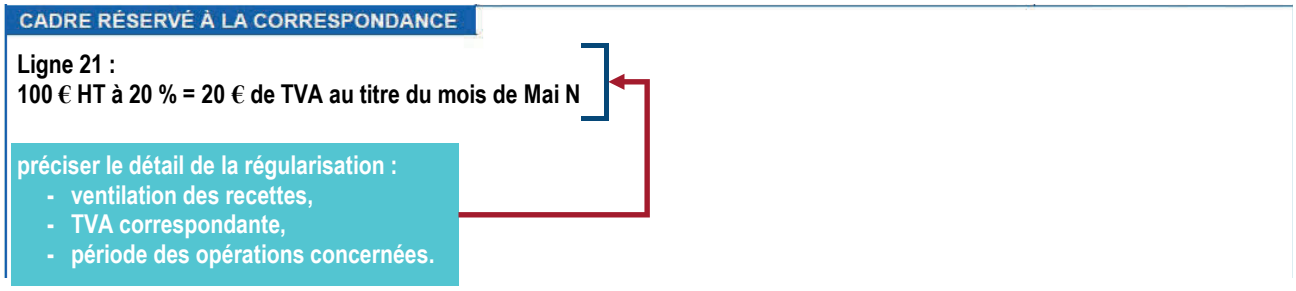
Exemple :
Un professionnel soumis à la TVA déclare en Mai N des recettes qui s'avèrent impayées.
- *Hors taxes = 100 €*
- *TVA = 20 €*

Il en résulte une taxe acquittée à tort de 20 €

- Zone de régularisation :



- Zone de commentaire :



- **c. Manquement de déduction (TVA déductible) :** Il s'agit de la TVA récupérable sur une opération que le professionnel n'a pas récupéré alors que celle-ci ouvre droit à déduction.

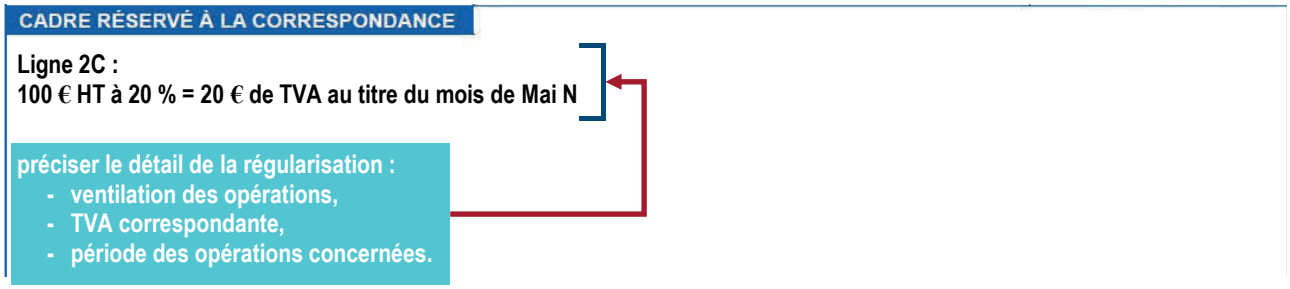
Exemple :
Un professionnel soumis à la TVA comptabilise une opération au mois de mai N sans procéder à la récupération de TVA à laquelle elle ouvre droit celle-ci (montant TTC porté au débit du compte de charge). Montant de l'opération = 120 € soit :
- *Hors taxes = 100 €*
- *TVA = 20 €*

Il en résulte un manquement de récupération de TVA de 20 € régularisé ultérieurement.

- Zone de régularisation :



- Zone de commentaire :

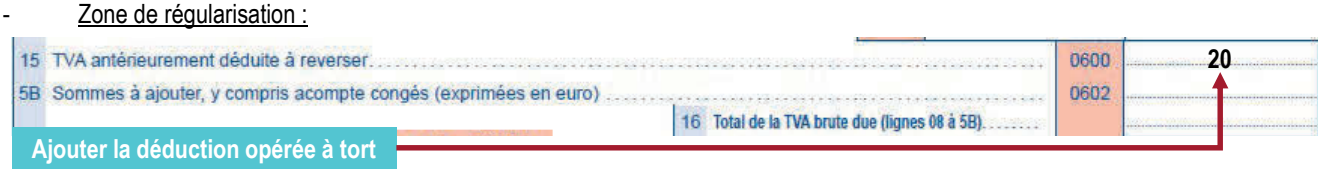


- **d. Déduction opérée à tort (TVA déductible) :** Il s'agit de la TVA récupérée à tort sur une opération n'ouvrant pas droit à déduction.

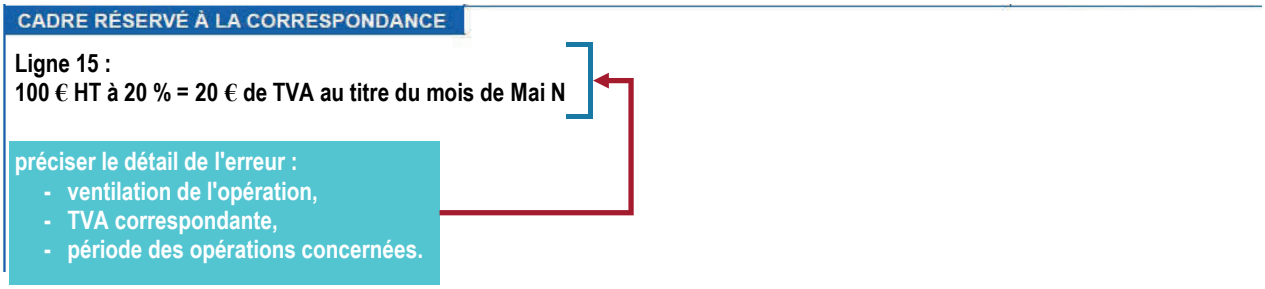
Exemple :
Un professionnel récupère à tort au cours du mois de mai N la TVA afférente à des frais d'hôtel.
Montant de l'opération = 120 € soit :
- *Hors taxes = 100 €*
- *TVA = 20 €*

Il en résulte une récupération de TVA opérée à tort de 20 € régularisée ultérieurement.

- Zone de régularisation :



- Zone de commentaire :



- **e. Écritures comptables :** En cas de régularisations à opérer, il convient de constater celles-ci dans un compte « 445800 - TVA à régulariser ».

Exemple :
Un professionnel récupère à tort au cours du mois de mai N la TVA afférente à des frais d'hôtel.
Montant de l'opération = 120 € soit :
- *Hors taxes = 100 €*
- *TVA = 20 €*

Il en résulte une régularisation à effectuer.

- **1. Comptabilisation de la dépense en mai N (écriture d'origine erronée)**

Compte	Libellé	Débit	Crédit
625400	Autres frais de déplacements	100,00	
445660	TVA déductible sur ABS	20,00	
512	Banque		120,00

- **2. Comptabilisation de la régularisation (journal des OD) :** Lors de l'établissement de la déclaration n° 2035, la TVA n'étant pas récupérable sur les frais d'hôtel, il convient de régulariser la situation en créditant le compte "445800 - TVA à régulariser" au 31/12/N :

Compte	Libellé	Débit	Crédit
625400	Autres frais de déplacement	20,00	
445800	TVA à régulariser		20,00

- **3. Comptabilisation du solde de TVA à payer en N+1 :** Lors de l'écriture de TVA à payer du mois de découverte de l'erreur, il convient de solder le compe "445800 - TVA à régulariser" en portant la somme de 20 € au débit.

Compte	Libellé	Débit	Crédit
445700	TVA collectée	x xxx,xx	
445800	TVA à régulariser	20,00	
445660	TVA déductible sur ABS		xxx,xx
445510	TVA à payer		x xxx,xx
758000	Produits divers de gestion courante		0,xx

CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE

PLAN DE LA QUATRIÈME PARTIE

CHAPITRE 1 : COTISATION FONCIÈRE DES ENTREPRISES	4000
Section n° 1 : Champ d'application	**4000**
A. Redevables de la CFE	4000
B. Base d'imposition	4010
C. Déclaration et paiement	4020
Section n° 2 : Exonérations	**4025**
A. Exonérations tenant à la nature de l'activité exercée	4030
B. Exonérations tenant au lieu d'exercice	4050
C. Modalités déclaratives	4060

CHAPITRE 2 : COTISATION SUR LA VALEUR AJOUTÉE DES ENTREPRISES	4070
A. Champ d'application	4070
B. Calcul de la CVAE	4080
C. Plafonnement de la CET	4090
D. Paiement de la CVAE	4100
E. Suppression de la CVAE	4110

LA CONTRIBUTION ECONOMIQUE TERRITORIALE (CET)	=	COTISATION FONCIERE DES ENTREPRISES (CFE)	+	COTISATION SUR LA VALEUR AJOUTEE (CVAE)

SECTION N° 1 CHAMP D'APPLICATION

A - REDEVABLES DE LA COTISATION FONCIÈRE DES ENTREPRISES (CFE)

4000 Principe

La CFE est due par les **personnes physiques ou morales**, ainsi que les organismes non dotés de la personnalité morale, qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée, quelque soit le régime d'imposition (déclaration contrôlée, Micro-BNC, option T&S…), et qui ne bénéficient d'aucune exonération.
Par exemple, un professionnel associé d'une SCM aura à sa charge : une quote-part de la CET de la société, et sa CET due à titre individuel ***(BOI-IF-CFE-10-10-10 § 50)***.

4001 Activités assujetties

Sont assujetties à la CFE, les personnes exerçant une activité **professionnelle** non salariée **à titre habituel** ***(Art. 1447 du CGI)***.

> *À ce titre, les micro-entrepreneurs sont imposés à la CFE.*

- **a. Lieu d'imposition :** Un professionnel exerçant son activité à domicile, reste redevable de la CFE, même si la taxe foncière est appliquée au domicile personnel. De même, un professionnel domicilié fiscalement au lieu de son habitation et exerçant hors de son domicile ou au domicile de ses clients, est redevable de la cotisation calculée sur la valeur locative de son domicile. En effet, les professionnels dépourvus de local professionnel (cas des remplaçants et des activités non sédentaires notamment) sont redevables de la CFE au lieu de leur habitation principale. Le principal établissement correspond aux locaux professionnels dans lesquels le redevable a exercé des activités de remplacement de façon prépondérante au cours de l'année concernée. ***(BOI-IF-CFE-20-40-20 § 1 à 20)***.

  > *Étant donné qu'il s'agit d'une simple domiciliation, sans locaux entièrement dédiés à l'activité professionnelle, la CFE est alors payée sur la base d'une* ***cotisation forfaitaire minimale*** ***(BOI-IF-CFE-20-20-40 § 110 et 120)***.

- **b. Entreprises sans recettes :** Ne sont pas imposables à la CFE les entreprises nouvelles **sans salarié et** ne réalisant aucune recette ***(BOI-IF-CFE-20-50-10 § 20)***.

  > **Depuis les impositions établies au titre de 2019, les professionnels dont les recettes sont inférieures ou égales à 5 000 € sont exonérés de CFE.**
  > *La période de référence est l'avant-dernière année précédant celle de l'imposition ou le dernier exercice de 12 mois clos au cours de cette même année lorsque cet exercice ne coïncide pas avec l'année civile* ***(Art. 1467 A du CGI)***.

4002 Première année d'activité

La CFE n'est pas due au titre de l'année de la création, conformément au ***II de l'Art.1478 du CGI.*** Cette exonération temporaire porte donc sur une période comprise entre la date de début d'activité et le 31 décembre de l'année de création.
Sur délibération des collectivités locales, une prolongation de 3 ans de l'exonération de CFE est possible en cas de création ou d'extension d'établissements ***(Art. 120 de la Loi de Finances n° 2020-1721 du 29 Décembre 2020).***
→ Aux créations intervenues depuis le 1/1/2021, la base d'imposition de la CFE est réduite de moitié lors de la deuxième année d'exercice ***(Article 120 de la Loi de Finances 2021).***

4003 Cas particuliers

- **a. Médecins remplaçants :** Les médecins remplaçants, notamment, peuvent ne pas être soumis à la CFE. En effet, pour être imposable à cette taxe, une activité doit avoir, entre autre, un caractère habituel. Pour apprécier le caractère habituel de leur activité, il convient de considérer la durée des remplacements effectués (en principe une trentaine de jours par an) et le montant des honoraires perçus. Ainsi, un médecin salarié effectuant occasionnellement des remplacements de médecins du secteur libéral n'est pas passible de la CET ***(CAA Bordeaux n° 00-1331du 19/2/2004)***.

  > *Pour les médecins remplaçants qui y sont assujettis, la CET est établie au lieu du principal établissement mentionné sur la déclaration de résultat, à savoir le lieu de domicile* ***(Art. 1473 du CGI et Rép. Angels - SÉNAT - 10/4/2003)***.

- **b. SCI :** Les activités de sous location d'immeubles autres que d'habitation, sont réputées exercées à titre professionnel, et donc redevables de cette cotisation. Cependant, aucune CFE n'est due lorsque l'activité de sous location est exercée par des personnes qui, au cours de l'année, en retirent des recettes brutes **inférieures à 100 000 €** ***(BOI-IF-CFE-10-20-30 § 40)***.

- **c. Activités équestres :** Les activités d'éleveurs sans sol et de propriétaires non éleveurs non entraîneurs (activités taxables dans la catégorie des BNC) sont imposables à la CET. Les autres activités équestres sont quant à elles exonérées de CET ***(BOI-IF-CFE-10-30-10-20)***.

- **d. Inventeurs :** La cession totale ou partielle de brevets, de marques de fabrique, de procédés ou formules de fabrication par leur inventeur ne peut donner lieu, en principe, à l'application de la CET. Il en est de même en cas de concession desdits brevets, marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication ***(Rép. Houël - AN - 31/7/1971)***.

Concernant les exonérations permanentes : n° 4025 et s.

B - BASE D'IMPOSITION

BOI-IF-CFE-20

4010 **Principe**

Base = Valeur locative des biens passibles de la taxe foncière

La base d'imposition à la CFE est constituée de la valeur locative des seuls biens passibles d'une taxe foncière dont dispose l'entreprise au cours de la période de référence (**N-2**) pour les besoins de l'activité. *« Lorsqu'une entreprise dispose de locaux ou de terrains dans plusieurs communes, elle est donc imposable sur la valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière dans chaque commune où ces biens sont situés »* ***(Art. 1473 du CGI)***.

La CFE se calcule alors en multipliant la base d'imposition par le taux résultant des décisions des différentes collectivités bénéficiaires (commune, Établissement Public de Coopération Intercommunal…). Le cas échéant, c'est la cotisation minimum qui s'appliquera.

- **a. Cotisation minimum : La base de la cotisation minimum (CFE due au titre de 2023) est comprise entre 227 € et 7 046 €** (à fixer par chaque commune), et est fonction des recettes du contribuable ***(BOI-IF-CFE-20-20-40-10)***.

- **b. Réduction :** La CFE peut être réduite dans certains cas (DOM, Corse…), et notamment de **50 %** pour les nouvelles entreprises, **l'année qui suit celle de la création**. Elle est établie dans chaque commune où le redevable dispose de locaux ou de terrains et est affectée au bloc commun. Les redevables ne sont pas tenus de déclarer chaque année leurs biens imposables (sauf modifications, **n°4020-c**).

4011 **Cas particuliers**

- **a. Médecins :** Lorsque les locaux et les équipements d'une clinique sont mis à la disposition des médecins exerçant à titre libéral, ils doivent être inclus dans la base imposable de la CET de l'établissement de soins dès lors que ce dernier conserve le contrôle de ces locaux et de l'ensemble de ces équipements, et que leur exploitation constitue l'objet même de son activité ***(CE nos 159109 et 186054 du 29/11/2000)***.

- **b. Collaborateurs :** Pour le calcul de la base minimum ***(Art 1647 D du CGI)***, pour les patriciens exerçant sous contrat de collaboration, les recettes à renseigner doivent être sous déduction des redevances de collaboration car celles-ci sont, contrairement aux règles en matière d'appréciation du régime micro-BNC **(n° 1440)**, assimilées à des rétrocessions d'honoraires ***(BOI-IF-CFE-20-40-10 § 170)***.

- **c. SCM :** Les bases taxables de la SCM à la CFE comprennent la valeur locative des locaux à usage non privatif des membres de la SCM dont elle assure la gestion et l'entretien (local secrétariat, salle d'attente servant à tous les associés, …). En conséquence, les bases taxables de chaque membre de la SCM à la CFE correspondent à la valeur locative des seuls locaux dont il a la jouissance tel qu'un bureau personnel ou une salle d'attente personnelle ***(BOI-IF-CFE-20-20-10-10 § 50)***.

C - DÉCLARATION ET PAIEMENT

4020 **Déclaration**

BOI-IF-CFE-30

- **a. Création :** Le créateur ou repreneur d'entreprise doit déposer la déclaration 1447-C-SD avant le 31 décembre de l'année de création ou de reprise, afin que les éléments d'imposition soient établis pour l'année suivante.

- **b. Cession :** Si une cession de l'entreprise a lieu en cours d'année, c'est le cédant qui est redevable de la CFE pour l'année entière et c'est à lui de signaler le changement d'exploitant avant le 31 décembre. Si le changement prend effet au 1er janvier de l'année suivante, c'est le nouvel exploitant qui est imposé sur les bases de l'activité de son prédécesseur et qui doit effectuer la déclaration avant le 31 décembre de l'année de cession.

> ***Application :*** *Lorsqu'un agent d'assurances cesse son activité en cours d'année et que cette activité est poursuivie par un gestionnaire de la compagnie d'assurances puis par un nouvel agent, le cédant est redevable de la Cotisation Foncière des Entreprises pour l'année complète et ne peut pas bénéficier du dégrèvement de cette taxe prévu à l'**article 1478-I-al.2 du CGI (CE n° 270411 du 6/6/2007)**.*

En effet, un professionnel soumis à la CFE minimum qui arrête son activité (absence de cession de l'entreprise) peut demander un dégrèvement prorata temporis ***(BOI-IF-CFE-20-20-40-10 § 370)***.

- **c. En cours d'activité :** Aucune déclaration annuelle n'est à effectuer. Cependant, une **déclaration 1447-M-SD** doit être déposée **avant le 2e jour ouvré suivant le 1er mai** par les entreprises qui souhaitent signaler une modification de la surface des biens soumis à la CFE : variation de la surface des locaux ou d'autres éléments d'imposition, cessation d'activité, ou dépassement du seuil de 100 000 € pour les SCI.

> *Pour les entreprises qui demandent à bénéficier d'une exonération (**ZRR** et **ZFU** notamment) il convient de remplir et déposer une annexe n° 1465-SD.*

4021 **Paiement**
BOI-IF-CFE-40

- **a. Moyen de paiement :** Les paiements se font de manière dématérialisée (télérèglement ou prélèvement).

- **b. Avis en ligne :** Les redevables de la CFE doivent consulter les avis d'imposition et d'acompte sur le compte fiscal en ligne.

- **c. Solde :** Le solde de la CFE doit être réglé au plus tard le 15 décembre de chaque année, déduction faite de l'éventuel acompte versé le 15 juin. En effet, les entreprises qui ont payé, l'année précédente, une CFE supérieure à 3 000 €, et qui n'ont pas opté pour le prélèvement mensuel, doivent verser un acompte d'au-moins 50 % du montant de CFE de l'année précédente. Cet acompte est à verser avant le 15 juin de l'année d'imposition.

SECTION N° 2 EXONÉRATIONS

4025 **Principe**
BOI-CVAE-CHAMP-10-10 § 40

Il est à préciser que les entreprises totalement exonérées de CFE de plein droit sont également totalement exonérées de CVAE, et donc de CET.

A - EXONÉRATION TENANT À LA NATURE DE L'ACTIVITÉ EXERCÉE

4030 **Artistes**
BOI-IF-CFE-10-30-10-60 § 170 à 210

Les peintres, sculpteurs, graveurs et dessinateurs sont exonérés de CET lorsque, considérés comme des artistes, ces derniers ne vendent que le produit de leur art. Cette condition implique que l'artiste exécute personnellement des œuvres dues à sa conception personnelle (il peut également bénéficier du concours d'un tiers lorsque ce concours est strictement nécessité pour l'exercice de son art). Toutefois, les artistes exploitant un établissement dans lequel le travail industriel est prédominant ne peuvent être considérés comme vendant le produit de leur art, le travail artistique n'étant que secondaire. Par conséquent, ils ne peuvent pas bénéficier de l'exonération de CET.

- **a. Restaurateurs d'œuvres d'art :** Les restaurateurs d'œuvres d'art sont imposables à la Contribution Économique Territoriale. En effet, les restaurateurs n'exécutant pas d'œuvres dues à leur conception personnelle, ils ne peuvent bénéficier de l'exonération prévue pour les artistes ***(Art. 1460-2° du CGI)***.

- **b. Tatoueurs :** Malgré son caractère artistique, l'activité de tatoueur ne peut pas bénéficier de l'exonération de CET applicable aux seuls peintres, sculpteurs, graveurs, dessinateurs, et auteurs des œuvres écrites ***(CAA Paris n°97-086 du 8/10/1998)***. Selon le Conseil d'État, l'activité de tatoueur sur peau humaine, qui ne figure pas au nombre des professions limitativement énumérées par l'***article 1460 du CGI***, ne peut être assimilée à celle de graveur. Il en résulte que cette activité ne peut bénéficier de l'exonération de CET, même si les tatouages réalisés sont des œuvres originales exécutées par la main du tatoueur, selon une conception et une exécution personnelles ***(CE n°312165 du 27/7/2009)***.

- **c. Traducteurs :** Seuls sont susceptibles d'être considérés comme auteurs, les traducteurs dont les œuvres sont imprimées et diffusées dans le public par une ou plusieurs entreprises d'édition et qui perçoivent à ce titre des droits d'auteur fixés soit au forfait, soit en fonction du chiffre de ventes des ouvrages édités. Ils bénéficient donc de l'exonération de CET réservée aux auteurs ***(BOI-IF-CFE-10-30-10-60 § 410 et Art. 1460-3° du CGI)***.

Les traducteurs techniques sont quant à eux assujettis de plein droit à la CET. De même, les traducteurs percevant des revenus dans le cadre de sous-titrages d'œuvres audiovisuelles sont assujettis à la CET. En effet, ils ne peuvent bénéficier de l'exonération réservée aux auteurs ***(CE n°315028 du 28/7/2011)***.

4031 **Auteurs et compositeurs**
BOI-IF-CFE-10-30-10-60 § 410 et Art. 1460-3° du CGI

Les auteurs et compositeurs sont expressément exonérés de CET. Le terme « Auteur » désigne les écrivains, c'est-à-dire les auteurs de livres, brochures et autres écrits littéraires et scientifiques ainsi que les auteurs d'œuvres dramatiques. Le terme « Compositeur » désigne les auteurs d'œuvres musicales et chorégraphiques.

- **a. Conception de publicité :** L'exonération de CET ne peut pas s'appliquer à un contribuable qui, exerçant la profession de « *concepteur rédacteur en publicité* », fournit à des agences spécialisées des projets d'annonces publicitaires, de messages radiophoniques, de brochures, de dépliants, mais qui n'établit pas que, de manière générale, il joue, dans la conception de ces ouvrages et dans les formes ou les termes dans lesquels ceux-ci sont réalisés, un rôle prépondérant permettant de le regarder comme étant l'auteur d'œuvres personnelles ***(CE n° 69234 du 25/6/1986)***.

- **b. Conception de logiciel :** Un concepteur de logiciel ne peut pas prétendre au bénéfice de l'exonération de Contribution Économique Territoriale prévue par l'***article 1460, 3° du CGI*** en faveur des auteurs. Le Conseil d'Etat a estimé que, pour l'application de ces dispositions, l'œuvre doit être écrite, de façon manuscrite ou le cas échéant sur ordinateur, dans un langage qui est celui d'un mode de communication ***(CE n° 262622 du 8/10/2004 et CAA Bordeaux n° 99-1810 du 3/4/2003)***.

4032 **Avocats**
BOI-IF-CFE-10-30-20 et Art. 1478, II, al. 1er du CGI

Les avocats débutants, ayant obtenu le CAPA à compter du 1er janvier 2006, sont exonérés de CET pour une période de deux ans à compter du 1er janvier de l'année qui suit celle au titre de laquelle est intervenue la première inscription au tableau des avocats. Dès lors que, par principe, l'année de la création de l'activité, la CET n'est pas due, l'exonération s'applique au titre des deux années suivantes (soit exonération totale de 3 années civiles).
Le délai de deux ans est décompté de manière continue à compter de cette date, quel que soit le mode d'exercice retenu par l'avocat (temps partiel, choix durant ce délai d'exercer une activité salariée…). L'avocat doit en faire la demande au SIE au plus tard le 31 Décembre de l'année de création à l'aide de l'imprimé n° 1447-C.
Un avocat qui exerce sa profession en tant qu'avocat-collaborateur n'a pas la qualité de salarié. Les rétrocessions d'honoraires qu'il perçoit sont donc imposables à la CET ***(CE nos 55764 et 55765 du 25/10/1989)***.

4033 **Correspondants locaux de presse**
BOI-IF-CFE-10-30-10-40 § 240 et 260

Sont exonérés de CFE les correspondants locaux de la presse régionale ou départementale. Toutefois, lorsque ceux-ci exercent, en sus de leur activité de correspondant, une autre activité imposable à la CET, ils restent de plein droit imposables pour cette activité.

4034 **Enseignement**
Art. 1460 § 3 du CGI

Bénéficient d'une exonération de CET, les professeurs de lettres, sciences et arts d'agrément qui dispensent leur enseignement personnellement, soit à leur domicile ou au domicile de leurs élèves, soit dans un local **dépourvu d'enseigne** et ne comportant pas un **aménagement spécial**.
Cette exonération s'applique aux professionnels qui enseignent la littérature, les langues vivantes ou les langues mortes, les mathématiques, les sciences physiques, naturelles, les sciences humaines, le droit, le dessin, la peinture, la musique, le chant, la déclamation, la danse ainsi que la culture physique, la gymnastique et les sports en général.

Ne sont alors pas concernés par cette exonération ***(BOI-IF-CFE-10-30-10-60 § 140)*** :
- les professeurs qui possèdent un véritable établissement ouvert au public, c'est-à-dire un local affecté spécialement aux cours, ayant un aménagement professionnel caractérisé et dans lequel les élèves sont reçus habituellement par groupe ;
- les entreprises qui donnent des cours par correspondance (enseignement à distance) ;
- les professeurs qui dispensent un enseignement pratique (dactylographie, informatique, couture, cuisine, conduite automobile…),
- les professionnels exerçant une activité de formateur.

- **a. Professeurs de danse :** La circonstance qu'un professeur de danse exerce son activité au sein d'un local comportant des barres et du parquet ne fait pas obstacle à l'exonération de Contribution Économique Territoriale. En effet, ces composants ne constituent pas un aménagement spécial du local ***(BOI-IF-CFE-10-30-10-60 § 130)***.

- **b. Cours de coiffure :** Une personne qui donne des cours de coupe à des jeunes filles, en vue de l'obtention d'un CAP coiffure, n'est pas exonérée de Contribution Économique Territoriale ***(Réponse Estève - SÉNAT - 12/2/1958)***.

- **c. Gymnastique corrective :** Une personne exerçant les fonctions de professeur de gymnastique suppléant de la ville de Paris

et qui donne en plus des cours de **gymnastique corrective** au domicile de certains de ses élèves, ne saurait être considérée comme un enseignant d'un art d'agrément ***(CE n° 70242 du 9/10/1967)***.

- **d. Personnes n'exploitant pas un établissement :** Les personnes qui n'exploitent pas un établissement d'enseignement pour leur compte mais qui se bornent à donner des cours dans des établissements privés sans être titulaires d'un contrat de louage de services et sans se trouver dans un état de subordination vis-à-vis de ces établissements bénéficient de l'exonération de CET ***(Réponse Germain - AN - 23/7/1966)***.
  De même, les personnes qui n'exploitent pas un établissement d'enseignement mais se bornent à donner des cours, conférences et séminaires, à titre indépendant, pour le compte d'associations privées assurant la formation professionnelle continue, ou de tous autres établissements privés bénéficient de l'exonération de CET ***(Réponses Mesmin - AN - 8/12/1977 et Myard - AN - 28/5/2001)***.

- **e. Cours de tennis :** Les leçons privées dispensées par un professeur de tennis ne sont pas exonérées de CET dès lors que ce dernier bénéficie de deux courts de tennis appartenant à une association et de la publicité faite au club par cette association (signalement des locaux au public par divers procédés) ***(CAA Lyon du 12/12/2002)***.

- **f. Moniteurs :** Compte tenu du fait que l'enseignement représente une part prépondérante dans l'exercice de leurs activités (transmission d'un savoir-faire propre, mobilisation de connaissances et de techniques liées à leur pratique dans un environnement spécifique), les moniteurs titulaires du brevet d'Etat d'alpinisme, de ski, de parapente et de canyonisme bénéficient de l'exonération de CET prévue à l'***article 1460 § 3 du CGI***.

  > *Les structures qui regroupent ces professionnels en mettant à leur disposition un local et du matériel et en assurant l'accueil commun de la clientèle sont assujetties à la CET* ***(BOI-IF-CFE-10-30-10-60 § 160)***.

4035 Graphistes

Les graphistes sont exonérés de CET lorsque, considérés comme des artistes, ces derniers ne vendent que le produit de leur art.
Les graphistes et designers peuvent bénéficier de l'exonération de CET à condition qu'ils prennent une part prépondérante dans la conception de l'œuvre lorsque celle-ci est commandée par un donneur d'ordre, et ne doivent pas travailler à l'aide de modèles. Le dessin doit par ailleurs constituer l'objet même de l'œuvre. Par conséquent, les designers industriels ne peuvent pas bénéficier de cette exonération ***(Réponse Sueur - SENAT - 8/2006)***. Lorsque l'activité de graphiste consiste essentiellement à réaliser des plaquettes, des affiches et des illustrations servant de support à des ouvrages pédagogiques, à l'aide d'un outil informatique, le professionnel ne peut être considéré comme ne vendant que le produit de son art. Dans ce cas, il n'est pas considéré comme disposant d'une faculté d'initiative et d'une liberté de création suffisante, de nature à conférer à ses prestations le caractère d'un travail de pure conception personnelle, eu égard aux contraintes nécessaires imposées par ses clients. Il ne peut donc par conséquent pas bénéficier de l'exonération de CET ***(CAA Nancy n° 92-768 du 7/4/1994)***.
En bref, la situation des graphistes varie selon leur situation :

	Situation au regard de la CET :
Graphistes créateurs d'œuvres d'art originales	**Exonérés**
Graphistes non créateurs d'œuvres d'art originales	**Imposables**
Graphistes Publicitaires	**Graphistes créateurs :** • **Sont exonérés** les graphistes qui **créent des dessins originaux** sans modèle (plans techniques ou prototypes d'objets) et qui exercent seuls ou avec les concours limités indispensables. Ne font pas obstacle à cette exonération : - la conception et la réalisation de dessins originaux à l'aide d'une palette graphique informatique ***(CAA Nancy n° 94-1008 du 26/10/1995)*** - l'exécution d'une commande d'un donneur d'ouvrage en de multiples exemplaires ***(CAA Nantes n° 92-312 du 22/12/1993)*** • **Sont imposables :** - les graphistes qui n'exécutent pas de dessins ***(CE n° 12982 du 9/7/1980)*** - les graphistes qui font appel en sous-traitance à des imprimeurs ***(CAA Nantes n° 97-48 du 3/10/2000)*** **Graphistes non créateurs :** **Imposables**

4036 Jockeys de galop

Bien que relevant des BNC, les jockeys de galop ont le statut juridique de salarié du propriétaire du cheval le temps de la course. Leurs montes jockeys sont gérées par France Galop et ne sont assujetties ni à la TVA, ni à la Contribution Économique Territoriale.

4037 **Mannequins**
CAA Paris n° 96-447 du 1/12/1998

Les mannequins ne sont pas imposables à la CET.

4038 **Photographes**
BOI-IF-CFE-10-30-10-60 § 370

Les photographes-auteurs sont exonérés de CET pour leur activité relative à la réalisation d'œuvres photographiques. Sont donc exonérés les revenus provenant de la cession de photographies prises par l'artiste, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de 30 exemplaires, et présentant l'empreinte artistique de leur auteur.

4039 **Sage-femme**
BOI-IF-CFE-10-30-10-60 § 450 et 460

Selon l'***Art.1460-5° du CGI***, la profession de sage-femme est exonérée de CET. Les professionnelles tenant un établissement (maternité, maison de soins…) restent assujetties à cette taxe.
Les sages-femmes exerçant également la profession d'infirmière conservent l'exonération totale de CET si l'activité d'infirmière ne présente qu'un caractère tout à fait **accessoire** ***(Rép. Liot - SENAT - 9/8/1967)***.
Le Conseil d'État précise quant à lui l'assujettissement à la CET des recettes perçues, par une sage-femme, au titre de son activité d'infirmière, exercée à titre habituel ***(CE n° 69262 du 24/6/1968)***.

> *Les SCM ayant une personnalité propre et n'exerçant pas la profession de leurs membres, ne peuvent pas être exonérées de Cotisation Foncière des Entreprises. Par conséquent, une SCM composée de Sages-femmes ne bénéficie pas de l'exonération de CFE bien qu'étant constituée de professionnels exonérés à titre individuel* ***(Réponse DGI Bercy du 20/11/2012)***.

4040 **Sportifs**
BOI-IF-CFE-10-20-20-40 § 90 et Art. 1460, 7 du CGI

L'***article 1460-7° du CGI*** exonère expressément les sportifs, pour les revenus tirés de la pratique de leur sport, et à l'exclusion des autres revenus tels que le sponsoring et la publicité.

- **a. Arbitres sportifs :** Ils sont redevables de la CFE lorsqu'il est possible de considérer leur activité comme étant régulière et habituelle, appréciation qui relève, sous le contrôle du juge de l'impôt, de l'examen des services fiscaux locaux ***(Rép. Administration du 11/3/2011)***. Précisons que l'exonération de CET à titre permanent réservée aux sportifs n'est pas applicable aux arbitres. De ce fait, ils sont imposables à la CET dans les conditions de droit commun ***(TA Amiens du 25/9/2003 et CAA Nantes n°14NT01716 du 11/6/2015)***.

- **b. Randonnée sportive :** S'agissant d'une d'activité d'accompagnement, de conduite et d'encadrement de personnes n'impliquant pas l'enseignement de connaissances et de savoir-faire propres, l'activité de randonnée sportive ne remplit pas les conditions prévues par les dispositions du ***3° de l'Art. 1460 du CGI*** et ne peut donc pas bénéficier de l'exonération de CFE.
  Cependant, cette activité sportive pourra bénéficier de l'exonération permanente si elle est exercée par un titulaire du brevet d'état d'alpinisme, en milieu montagnard.

- **c. Coaching Sportif :** Les professeurs d'arts d'agrément bénéficient de l'exonération de CFE, au sens des dispositions du ***3° de l'Art. 1460 du CGI***, s'ils sont titulaires d'un diplôme professionnel qui leur permet d'exercer une prestation d'enseignement sportif ou de culture physique en lien avec ce diplôme, y compris lorsque cette prestation se traduit par du coaching dans le sport concerné.
  En revanche, lorsqu'elle n'est pas exercée par un professeur d'art d'agrément dans les conditions rappelées ci-dessus, l'activité de coaching sportif ne résulte pas d'un enseignement et demeure donc imposable à la CFE.

4041 **Vendeurs à domicile**
BOI-IF-CFE-10-30-10-40 § 330 et s.

Les vendeurs à domicilie indépendants (VDI) sont exonérés de CET lorsque leurs revenus bruts tirés de cette activité sont **inférieurs à 16,5 %** du PASS au cours de la période de référence.
Cette exonération est limitée aux Vendeurs à Domicile Indépendants qui n'ont pas la qualité d'agents commerciaux (non inscrits au RCS ou au Tribunal de Commerce).

En effet, sont tenus de s'inscrire au registre du commerce et des sociétés ou au registre spécial des agents commerciaux les vendeurs à domicile indépendants qui exercent l'activité de vente à domicile durant 3 années civiles complètes et consécutives et qui tirent de cette activité, pour chacune de ces années, une rémunération brute annuelle **supérieure à 50 %** du PASS.

B - EXONÉRATION TENANT AU LIEU D'EXERCICE

Des exonérations temporaires de CFE peuvent être accordées aux entreprises en raison de leur lieu d'implantation ou de leur secteur d'activité. Elles peuvent s'appliquer de plein droit, sauf délibération contraire des collectivités concernées, ou ne s'appliquer que si la collectivité le décide dans une délibération ***(BOI-IF-COLOC)***.

4050 **Zones Franches Urbaines**
Art. 44 Octies du CGI

Au niveau de la CFE, les entreprises implantées en ZFU peuvent bénéficier d'une exonération temporaire de CFE jusqu'à 5 ans, fixée par délibération des diverses collectivités bénéficiaires. Pour bénéficier de cette exonération, les entreprises sont tenues de formuler une demande d'exonération **(n° 4020-c.)**.

- **a. CFE :** L'exonération est plafonnée à une base nette maximale de 82 626 € pour 2023. Puis, à l'issue des 5 ans d'exonération, le contribuable obtient un abattement annuel décroissant sur sa base nette imposable soumise à CFE :
  - Si moins de 5 salariés : abattement de 40 % pendant 5 années suivant la période des 5 ans d'exonération totale, 60% pour les 6 et 7ème années et 80% pour les 8 et 9ème années.
  - Si plus de 5 salariés : abattement de 40 % la 1ère année suivant la période des 5 ans, 60 % la 2ème et 80 % la 3ème

- **b. CVAE :** L'exonération de CVAE est plafonnée à une base maximale de 420 505 € due au titre de 2022 (modalités de durée selon délibération).

*Précision 1 : Voir **BOI-CVAE-CHAMP-20-10** pour mise à jour de ces seuils.*
Précision 2 : En cas d'exonération partielle de CFE, l'exonération de CVAE s'applique dans les mêmes proportions

Étude des exonérations de bénéfice en ZFU : n° 2220 et s.

4051 **Zones de Revitalisation Rurale - Entreprises nouvelles**
Art. 44 Sexies et Quindecies du CGI

Les entreprises nouvellement créées ou étendue dans certaines zones du territoire, bénéficiant d'une exonération sur le bénéfice conformément aux dispositions de l'***article 44 sexies du CGI***, peuvent être exonérées de CFE.
Cette exonération est subordonnée à la décision de la commune (ou EPCI) dans laquelle l'entreprise est implantée, et est comprise entre 2 et 5 ans (la première année d'activité exonérée selon le ***II de l'article 1478 du CGI*** reste applicable).
Il appartient au professionnel de demander l'exonération **(n° 4020-c.)**.

- **a. Praticiens et Auxiliaires Médicaux (PAM) :** Les PAM peuvent bénéficier de l'exonération de CET s'ils s'établissent ou se regroupent dans une commune de moins de 2 000 habitants afin d'y exercer à titre libéral ***(Art. 1464 D du CGI)***.
  Cette exonération suit le même principe que celle accordée aux praticiens implantés dans une commune située dans l'une des ZRR (exonération temporaire et limitée à 5 ans). Sont concernés par le dispositif : les chirurgiens-dentistes, les infirmiers et infirmières, les masseurs-kinésithérapeutes, les pédicures-podologues, les orthophonistes et orthoptistes, les ergothérapeutes, les psychomotriciens, les diététiciens ***(BOI-IF-CFE-10-30-60-10 § 60)***.

- **b. Vétérinaires :** Bénéficient également de l'exonération de CET en vertu de l'***article 1464 D du CGI***, les vétérinaires investis du mandat sanitaire d'État prévu à l'***article L221-11 du Code Rural*** dès lors que ce mandat les autorise à intervenir en prophylaxie obligatoire sur au moins 500 bovins de plus de deux ans ou équivalent ovins/caprins. Aucune condition géographique n'est requise pour ces vétérinaires ruraux s'occupant d'élevages.
  Les installations par transfert d'un cabinet situé dans une autre commune entrent dans le champ d'application de l'exonération ***(BOI-IF-CFE-10-30-60-10 § 130 et s.)***.
  Toutefois, elle ne s'applique pas aux créations d'établissement résultant d'un transfert, lorsque le redevable a, au titre d'une ou plusieurs des cinq années précédentes, bénéficié de l'exonération au titre de l'installation dans une ZRR ***(Art. 114 de la Loi 2005-157 du 23/2/2005)***.

- **c. Cabinets secondaires :** L'exonération de la CFE des médecins, auxiliaires médicaux et vétérinaires, déjà existante lors d'une installation en ZRR ou dans les communes inférieures à 2 000 habitants, a été étendue lorsque ces mêmes praticiens ouvrent, à compter du 1er janvier 2019, un cabinet secondaire dans toute zone caractérisée par une offre de soins insuffisante, et ceci pour l'imposition due au titre de 2020 ***(BOI-IF-CFE-10-30-60-10 § 102)***.

Étude des exonérations de bénéfice en ZRR : n° 2240 et s.

4052 **Autres zones**

- **a. Quartiers Prioritaires de la Politique de la Ville (QPV) :** Les QPV remplacent les Zones Urbaines Sensibles (ZUS). Les créations et extensions d'entreprises réalisées dans les quartiers prioritaires de la politique de la ville ***(Art. 1466 A, I du CGI)*** peuvent bénéficier d'une exonération de CFE pour une durée maximale de 5 ans. Cette exonération est réservée aux entreprise qui exercent une activité commerciale. Les activités libérales en sont donc exclues. ***(BOI-IF-CFE-10-30-50-60 § 230)***.

- **b. Bassins d'Emploi à Redynamiser (BER) :** Les BER correspondent aux zones d'emploi de la Vallée de la Meuse (Ardennes) et de Lavelanet (Ariège). L'exonération est d'une durée maximale de 60 mois (5 ans).
  Une simple adresse de domiciliation en zone ne suffit pas à satisfaire la condition d'implantation en zone. En effet, cette condition est considérée comme remplie en cas de réalisation d'au moins 25 % du chiffre d'affaires en zone ou d'emploi d'au-moins un salarié sédentaire ***(BOI-BIC-CHAMP-80-10-50)***.
  Les entreprises implantées dans un BER bénéficient donc d'une exonération de CET pendant 5 ans.

- **c. Zones de Restructuration de la Défense (ZRD) :** Les entreprises implantées effectivement dans les ZRD peuvent bénéficier d'avantages sociaux et fiscaux destinés à aider le développement économique des territoires concernés par le redéploiement des armées. La condition tenant à l'implantation en ZRD est considérée comme remplie en cas d'emploi d'au moins un salarié ou de réalisation d'au moins 25 % du chiffre d'affaires HT *auprès de clients situés en ZRD* ***(BOI-BIC-CHAMP-80-10-60)***.
  Les entreprises qui créent une activité en ZRD peuvent être exonérées de CET pendant 5 ans (***Art. 1466 A, I quinquies B du CGI***)

- **d. Zones de Recherche et de Développement des Pôles de Compétitivité :** L'exonération totale est d'une durée maximale de 5 ans. Le contribuable doit être implanté dans la zone de recherche et de développement d'un pôle de compétitivité ET participer à un projet de recherche et de développement ***(BOI-IF-CFE-10-30-60-30)***.

C - MODALITÉS DÉCLARATIVES

4060 **Exonérations permanentes**

Les professionnels bénéficiant d'une exonération permanente de CET doivent mentionner les recettes provenant de ces activités au CADRE 6 « Recettes provenant d'activités exonérées à titre permanent » de la déclaration 2035-B de sa déclaration.



4061 **Exonérations temporaires**

Il est, à notre avis, conseillé de signaler le bénéfice d'une exonération temporaire en Annexe Libre à la déclaration n° 2035.

A - CHAMP D'APPLICATION

4070 **Principe**

En application de l'***article 1586 ter du CGI***, l'assujetti à la CVAE se définit selon les mêmes principes que l'assujetti à la CFE.
La CVAE est donc applicable aux professionnels (personnes physiques et morales) situés dans le champ d'application de la CFE lorsque leur CA est supérieur à 152 500 € (obligation déclarative), mais le dégrèvement est total si le CA est inférieur à 500 000 € (obligation de paiement).

4071 **Chiffre d'affaires à retenir**

Le chiffre d'affaires à retenir comprend :
- le montant hors taxes des honoraires ou recettes encaissés en leur nom, diminué des rétrocessions ;
- les gains divers, telles que les recettes provenant d'opérations commerciales réalisées à titre accessoire et les aides et subventions de toute nature perçues.

- **a. Exercice inférieur à 12 mois :** En cas d'exercice inférieur à 12 mois (début d'activité ou cessation d'activité), le chiffre d'affaires doit être annualisé pour les 2 obligations précitées ainsi que pour le calcul du taux d'imposition.

- **b. Collaborateurs :** Les redevances versées par les praticiens collaborateurs sont déductibles des bases d'appréciation des seuils de 152 500 € et 500 000 € lorsqu'elles sont inscrites au cadre BW de la ligne 16 de la 2035-A "Location de Matériel - dont redevances de collaboration" ***(BOI-CVAE-BASE-20 § 85)***.

- **c. SCM :** Les SCM exercent une activité lucrative, tant au niveau de leurs associés, pour lesquels elles mettent des moyens en commun, qu'au niveau des tiers non associés qui rémunèrent des prestations. Ainsi, toutes les recettes de la SCM sont à retenir pour l'appréciation des seuils de 152 500 € ou 500 000 €, et pour le calcul de la Valeur Ajoutée produite par la SCM.
  De plus, les associés de la SCM restent personnellement soumis aux formalités administratives (2035-E / 1330-CVAE) et à l'éventuel règlement de la Cotisation sur la Valeur Ajoutée des Entreprises (CVAE) (1329-AC et 1329-DEF) en fonction de leurs recettes personnelles ***(BOI-CVAE-CHAMP-10-20 § 40 et 130)***.
  En outre, lorsqu'un associé d'une SCM est assujetti à la CVAE, les charges communes qu'il rembourse au groupement constituent un paiement de services extérieurs déductibles de sa propre valeur ajoutée.

  Un outil de calcul de la 2035-E pour les associés de SCM est disponible sur notre site internet www.arcolib.fr

B - CALCUL DE LA CVAE

4080 **Annexe n° 2035-E**

Le contribuable doit déposer en annexe à la déclaration n° 2035, un tableau de détermination de la valeur ajoutée (2035-E) :

A - RECETTES	
EF	Ligne 4 de la déclaration 2035
EG	Gains Divers
EH	**Uniquement si TTC**, ne pas retenir la TVA afférente aux charges non-déductibles de la VAE (crédit-bail sur immobilisation corporelle, les parts privées…)
EN	Ne concerne normalement pas les BNC (Plus-values réalisées à titre habituel)
EI	Total des recettes (Lignes EF à EN)

B - DÉPENSES	
EJ	Ligne 8 de la 2035
EK	Ne concerne normalement pas les BNC (stock non présent dans la nomenclature des professions libérales)
EL	Lignes 17 à 22 de la 2035 (zone diminuée le cas échéant des parts privées réintégrées en ligne 36) ⇨ Le FORFAIT BLANCHISSAGE n'est pas déductible de la VAE, donc il n'est pas à retenir...
EM	Ligne 15 sauf si convention de plus de 6 mois : ne retenir que les charges locatives. + Ligne 16 (sauf si afférente à des contrats de plus 6 mois) *À noter que Les SCI de sous-location ne sont pas concernées par ce délai.*
EO	Ligne 23 **si frais réels** + Ligne 24 pour la part professionnelle ⇨ L'**indemnité kilométrique** étant un forfait, comme le forfait blanchissage, il n'est pas admis en déduction pour la VAE.
EP	Lignes 26 à 30 (ne pas retenir les CESU figurant en ligne 30 le cas échéant)
EQ	**Uniquement si TTC :** TVA afférente à la ligne 4
ER	Non concerné
EU	Non concerné
EV	Ne concerne normalement pas les BNC (Moins-values réalisées à titre habituel)
EW	Total des dépenses (lignes EJ à EV)

Cas des Sociétés Civiles Immobilières (SCI) :
ZONE EM : Concernant les SCI, les loyers relatifs à des conventions de plus de 6 mois sont déductibles de la VAE sans condition de délai. Par ailleurs, dans le cas de ces sociétés, la zone EM ne peut être supérieure à la zone EI.

C - VALEUR AJOUTÉE	
EX	Total des recettes **(EI) -** Total des dépenses **(EW)**

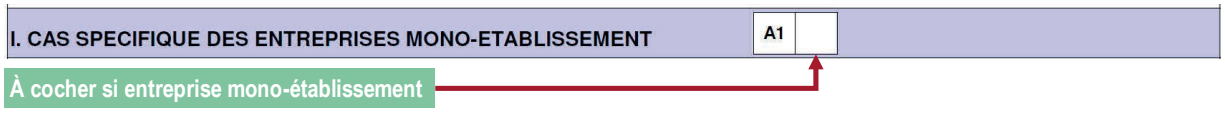
D - COTISATION SUR LA VALEUR AJOUTÉE DES ENTREPRISES	
JU	VAE assujettie à la CVAE (à reporter sur la 1330-CVAE-SD le cas échéant et sur la 1329)
AH	Case à cocher par les MONO ÉTABLISSEMENT au sens de la CVAE (Dispense du dépôt de la 1330-CVAE-SD) Le résultat obtenu sert à la détermination de la CVAE, par le dépôt notamment d'une déclaration 1330-CVAE. Cependant, les entreprises mono-établissement répondant aux conditions du **BOI-CVAE-DECLA-10 § 20** sont dispensées du dépôt de la déclaration 1330-CVAE, notamment lorsqu'elles ont dûment rempli le cadre D réservé à la CVAE, sur la 2035-E (case AH).
AJ	Chiffre d'affaires de référence pour le calcul de la CVAE **(annualisé le cas échéant)** ❶
AK AL	Période de référence (année d'imposition concernée)
AM	Date de cessation le cas échéant

❶ *Lorsque la période de référence (AK / AL) est différente de 12 mois, le CA à retenir est ramené sur 12 mois, et est reporté sur la déclaration N°1329-DEF en case A2. Il sert alors de référence pour le calcul du taux d'imposition (case B de la 1329-DEF).* **n°4082**

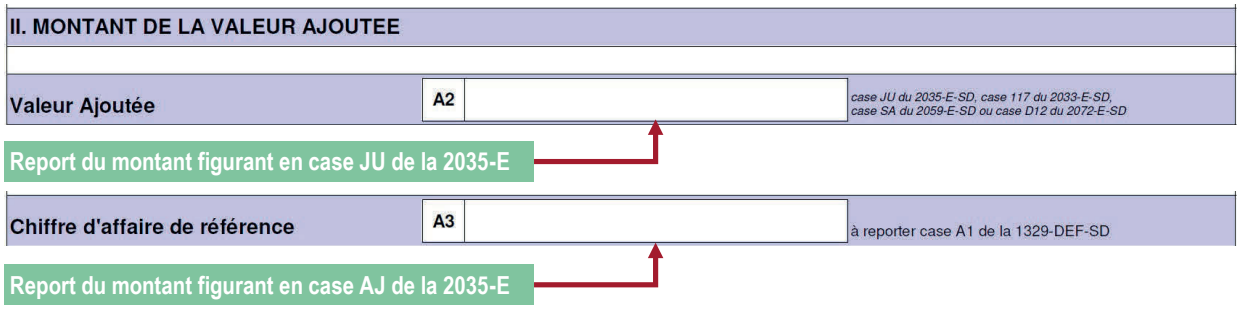
4081 **Déclaration n° 1330-CVAE**

Pour les redevables ne respectant pas les conditions de dispense de dépôt, la déclaration N°1330-CVAE est à déposer obligatoirement par télétransmission à la norme EDI-TDFC (via un partenaire EDI) avant le 2ème jour ouvré suivant le 1er Mai. Il n'est donc pas possible de procéder à une transmission "EFI", directement sur le site *www.impots.gouv.fr.*
En cas de cessation d'activité, il convient de la déposer dans le délai de 60 jours suivant la date effective de cessation.

- **a. Entreprises mono-établissements :**



- **b. Entreprises multi-établissements :**



4082 Déclaration n° 1329-DEF

Cette déclaration permet de déterminer le montant de la CVAE due.
Aucune difficulté particulière pour la déclaration 1329-DEF, les modalités de calcul étant explicitement décrites au fur et à mesure de son remplissage ***(et le fichier PDF disponible sur le site www.impots.gouv.fr effectue les calculs automatiquement)***.

La CVAE est établie en fonction du CA réalisé et de la valeur ajoutée (VAE) produite au cours de la période de référence (année au titre de laquelle l'imposition est établie), selon l'opération suivante :

(valeur ajoutée x taux effectif réel d'imposition) + [(valeur ajoutée x taux effectif d'imposition) x 1 % de frais de gestion]

- **a. Taux d'imposition :** Depuis les impositions 2023, le taux d'imposition théorique est de 0,375 %, mais il est appliqué un dégrèvement à ce taux en fonction du CA du professionnel.
Ainsi, **le taux d'imposition réel est déterminé de la manière suivante (diminué de moitié par rapport à 2022) :**

Chiffre d'Affaires (CA) HT	Taux à appliquer en 2023
Moins de 500 000 €	0 %
Entre 500 000 € et 3 000 000 €	[0,125 % x (CA - 500 000 €)] / 2 500 000 €
Entre 3 000 000 € et 10 000 000 €	[0,225 % x (CA - 3 000 000 €)] + 0,125 % / 7 000 000 €
Entre 10 000 000 € et 50 000 000 €	[0,025 % x (CA - 10 000 000 €)] + 0,35 % / 40 000 000 €
Plus de 50 000 000 €	0,375 %

Il convient d'apprécier le CA réalisé au moment du versement des acomptes et du solde.

Le taux d'imposition réel est alors à reporter sur la déclaration 1329-DEF en zone B ***(calculé automatiquement par le fichier PDF de la 1329-DEF du site www.impot.gouv.fr)***

> ***ATTENTION :*** *Il existe un dispositif anti-abus pour les entreprises qui tenteraient de scinder leurs activités en plusieurs entreprises afin d'être imposables à la CVAE à un taux plus faible.* ***(Art. 1586 quater, II du CGI)***.

- **b. Données de valeur ajoutée :** La zone C reprend la valeur ajoutée produite et calculée sur la déclaration 2035-E, celle-ci est alors reprise en zone D après application d'un dégrèvement de 15 % ou 10 % selon si le professionnel dépasse le seuil de 7 600 000 € de CA (référence : zone A1 ou A2). La CVAE est ainsi calculée en (I1) après d'éventuelles minorations (zones G et H).

- **c. Taxe additionnelle :** Les redevables exerçant exclusivement une activité NON COMMERCIALE au sens du ***1 de l'article 92 du CGI*** **sont exonérés** de taxe additionnelle pour Chambre de Commerce et d'Industrie de Région ***(BOI-IF-AUT-10 § 60 et s.)***.
De plus, le ***§ 120*** de ce BOI mentionne que si l'activité BNC est dominante, l'exonération est totale.
Dans ce cas, il convient donc de cocher la case J0 de la déclaration 1329-DEF.

- **d. Cotisation minimum :** Pour 2023, la CVAE minimum s'élève à 63 € (hors frais de gestion). Elle est réduite de moitié par rapport à 2022 (125 €).

C - PLAFONNEMENT DE LA CET

4090 **Principe**

Lorsque le montant dû de la CET, composée de la CFE et de la CVAE, est supérieur à 2 % de la valeur ajoutée produite au cours de la période de référence, le professionnel peut alors demander un dégrèvement s'imputant uniquement sur la CFE. La taxe se trouve ainsi plafonnée. Le taux du plafonnement CET sur la valeur ajoutée est abaissée à 1,625 % en 2023 et à 1,25 % en 2024 ***(Article 55 de la Loi de Finances pour 2023)***.

4091 **Mise en œuvre du plafonnement**

Il est possible de réduire l'acompte ou le solde de CFE du montant du plafonnement de la valeur ajoutée attendu en effectuant une demande auprès de SIE compétent avant le 31 Décembre de l'année suivant la mise en recouvrement (réclamation) via le formulaire n° 1327-CET-SD (ou n° 1327S-CET-SD pour les micro-entrepreneurs). Cependant, la moitié du dégrèvement obtenu ou attendu pour l'année N-1 peut être imputée par anticipation sur l'acompte de CFE de l'année N sous la responsabilité du professionnel. Le dégrèvement calculé au titre de l'année d'imposition peut aussi être imputé sur le solde de la CFE de la même année.

ATTENTION : *Le dégrèvement ne peut pas engendrer une CET due d'un montant inférieur à la cotisation minimum de CFE.*

D - PAIEMENT DE LA CVAE

BOI-CVAE-DECLA-20 § 20 à 100

4100 **Principe et acomptes**

L'entreprise qui dépasse le seuil de 500 000 € de chiffre d'affaires dépose une déclaration de liquidation et de régularisation de CVAE (1329-DEF). La cotisation minimale est de 125 €. Cette liquidation de la CVAE intervient par voie dématérialisée avant le 2ème jour ouvré suivant le 1er Mai N+1.
Lorsque le montant de la CVAE due au titre de l'exercice précédent **excède 1 500 €**, l'entreprise doit verser au préalable des acomptes à l'aide du formulaire 1329-AC (un avant le 15 juin et l'autre avant le 15 septembre), de manière dématérialisée également.

En cas de cessation d'activité en cours d'année, la déclaration de liquidation et de régularisation (N°1329-DEF) doit être souscrite dans un délai de 60 jours à compter de la cessation, comme la déclaration n°2035.

Tableau récapitulatif des déclarations à établir selon le chiffre d'affaires réalisé :

<table>
<tr><th></th><th rowspan="2">2035-E</th><th colspan="2">1330-CVAE-SD</th><th rowspan="2">1329-AC
et solde sur 1329-DEF</th></tr>
<tr><th>Pour les entreprises multi-établissements</th><th>Pour les entreprises mono-établissement</th></tr>
<tr><td>CA < 152 500 €</td><td>NÉANT</td><td>NÉANT</td><td>NÉANT</td><td>NÉANT</td></tr>
<tr><td>CA compris entre 152 500 € et 500 000 €</td><td>OUI</td><td>OUI</td><td rowspan="2">DISPENSE
si cadre D de la 2035-E complété</td><td>NÉANT</td></tr>
<tr><td>CA > 500 000 €</td><td>OUI</td><td>OUI</td><td>OUI
1329-AC si CVAE N-1 > 1 500 €</td></tr>
</table>

4101 **Implantation dans une zone urbaine en difficulté**

La valeur ajoutée des établissements bénéficiant d'une exonération ou d'un abattement à la CFE, lorsqu'ils sont implantés dans une zone urbaine en difficulté, fait l'objet, sur demande de l'entreprise, d'une exonération ou d'un abattement de même taux, dans la limite de plafonds actualisés chaque année en fonction de la variation de l'indice des prix à la consommation, hors tabac, de l'ensemble des ménages ***(BOI-IF-CFE-10-30-50)***.
Pour 2023, les plafonds sont fixés à **30 630 €** de base nette imposable pour les créations ou extensions d'établissements réalisées depuis le 1/1/2015 dans les quartiers prioritaires de la politique de la ville ; de **82 626 €** de base nette imposable pour les créations ou extensions d'établissements réalisées dans les zones franches urbaines jusqu'au 31/12/2014 ; de **82 626 €** de base nette imposable pour les petites entreprises commerciales existant au 1/1/2015 ou 2017 dans les quartiers prioritaires de la politique de la ville.

D - SUPPRESSION DE LA CVAE

Article 55 de la Loi de Finances pour 2023

La fin de la CVAE est programmée sur 2 ans. Elle est diminuée de 50 % en 2023 avant d'être totalement supprimée en 2024.
En 2024, les entreprises n'auront pas de déclaration d'acompte à réaliser mais devront régler leur solde restant de 2023.

RÉDUCTIONS ET CRÉDITS D'IMPÔTS

PLAN DE LA CINQUIÈME PARTIE

CHAPITRE 1 : RÉDUCTIONS D'IMPÔTS	5000
Section n° 1 : Frais de comptabilité et d'adhésion à ARCOLIB	5001
Section n° 2 : Mécénat	5010
CHAPITRE 2 : CRÉDITS D'IMPÔTS	5015
Section n° 1 : Formation du chef d'entreprise	5020
Section n° 2 : Famille	5030

5000 **Définition**

Une **réduction d'impôt** est une somme soustraite du montant de l'impôt à payer. Par définition, la déduction ne peut pas être supérieure au montant de l'impôt à payer avant application de cette réduction.

SECTION N° 1 FRAIS DE COMPTABILITÉ ET D'ADHÉSION À ARCOLIB

5001 **Principe** - ***BOI-IR-RICI-10***

Les professionnels libéraux adhérents d'Arcolib dont les recettes annuelles n'excèdent pas la limite du Micro-BNC, et qui déposent une déclaration 2035, peuvent bénéficier d'une **réduction d'impôt pour leurs frais de comptabilité et d'adhésion** à ARCOLIB.

5002 **Bénéficiaires**

Pour être éligible à cette réduction d'impôt, le professionnel doit :

- être assujetti à l'impôt sur le revenu ;
- **être adhérent d'un Organisme de Gestion Agréé durant l'année entière ou avoir adhéré, en cas de nouvelle adhésion dans les 5 premiers mois d'exercice ;**
- être imposé sur option selon le régime de la déclaration contrôlée, c'est-à-dire avoir réalisé un CA inférieur à 77 700 € en N-1 (année précédente) ou en N-2 (pénultième année);
- avoir réalisé un CA inférieur à 77 700 € en N.

NB : le seuil de 77 700 € concerne les revenus 2023. Pour les revenus 2022, il convient de prendre en compte le seuil de 72 600 €.

Depuis le 11 Décembre 2016, les EURL, dont l'associé unique est une personne physique, peuvent bénéficier du régime Micro-BNC. Ainsi, cette réduction d'impôt est applicable aux EURL imposées sur option à la déclaration contrôlée… ***Art. 124 de la Loi n°2016-1691 dite « Sapin II ».***

Ne peuvent pas bénéficier de cette réduction d'impôt, les professionnels soumis de plein droit au régime de la déclaration contrôlée (exemples : associés de société, officiers publics et ministériels, ...).

5003 **Recettes**

Le chiffre d'affaires à apprécier pour le bénéfice de la réduction d'impôt est constitué des recettes proprement dites y compris les recettes accessoires, à l'exclusion des débours et des honoraires rétrocédés à un confrère.
Les recettes à retenir correspondent donc à la ligne 7 « Total » de la déclaration n° 2035-A.
Il convient de retrancher la TVA si la comptabilité et la déclaration 2035 sont tenues TTC.

L'année de création ou de cessation d'activité, il convient de proratiser les recettes sur une année complète.

Exemple :
Un professionnel débute son activité le 15 Juillet de l'année N et réalise un chiffre d'affaires de 40 000 €.

Dans ce cas, le chiffre d'affaires à retenir afin d'apprécier si la réduction d'impôt est applicable ou non, est déterminé de la manière suivante : 40 000 x 365 / 170 (nb de jours d'activité) = 85 882 € => ***Réduction d'impôt non applicable car CA ramené sur 1 an supérieur au seuil de 77 700 €.***

5004 **Nature des frais pris en compte**

Les frais composant la réduction d'impôt sont les suivants :

- cotisations versées à l'Organisme de Gestion Agréé ARCOLIB ;
- honoraires versés à un professionnel de la comptabilité ;
- achats et frais en relation avec l'établissement de la comptabilité tel que les achats de livres recettes-dépenses et logiciels comptables inférieurs à 500 € HT.
  Selon l'Administration, les acquisitions d'éléments amortissables (ordinateur par exemple) ne peuvent pas être prises en compte. ***§ 200 et 210 du BOI-IR-RICI-10***

Le professionnel bénéficiant de cette réduction d'impôt doit procéder à la réintégration extra-comptable des frais ouvrant droit à ladite réduction.

5005 **Application de la réduction**

La réduction d'impôt est, depuis les revenus 2016, égale aux **2/3** des frais pris en compte, dans une limite de 915 € par an. S'agissant d'une réduction d'impôt, elle ne peut pas être supérieure au montant de l'IR dû au titre de l'année d'application.

5006 **Exercice de l'activité en société**

Les associés de sociétés de personnes sont exclus du champ d'application du régime déclaratif spécial (de plein droit au régime de la déclaration contrôlée, à l'exception des EURL dont l'associé unique est une personne physique.
Partant, la réduction d'impôt pour frais de tenu de comptabilité ne peut être appliquée, ni au niveau de la société, ni au niveau de l'associé, dès lors que le professionnel exerce uniquement en société de personnes.

Dans le cas d'un cumul d'activités exercées dans le cadre d'une société de personnes ainsi qu'à titre individuel, il convient de cumuler les recettes à titre individuel et les recettes qui reviennent à l'associé en proportion de ses droits dans la société pour apprécier ou non l'application du régime spécial Micro-BNC, et par extrapolation, pour apprécier le bénéfice ou non de la réduction d'impôt pour frais de tenue de la comptabilité ***(BOI-BNC-DECLA-10-10 § 280).***

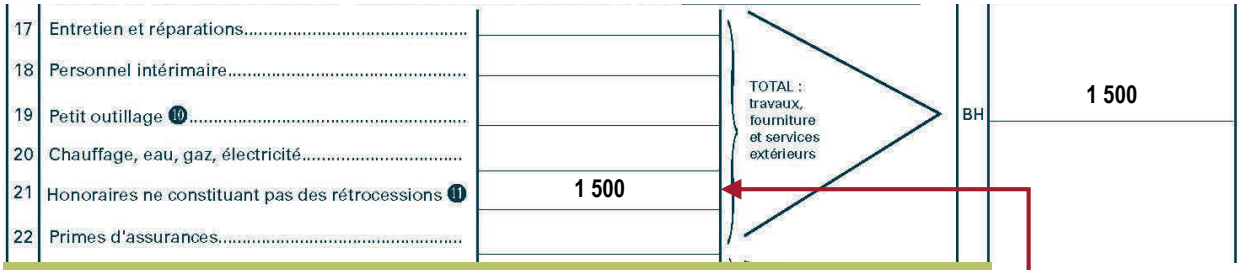
5007 **Pluriactivités**

En cas d'exercice de plusieurs activités, il convient de distinguer les pluriactifs cumulant différentes activités libérales et ceux cumulant des activités de nature différente.

- **a. cumul d'activités BNC :** Réduction applicable une seule fois sur la totalité des bénéfices.
- **b. cumul d'activités de natures différentes :** Réduction applicable par catégorie d'imposition et plafonnée à 915 € pour chacune d'elles.

Exemple :
Un professionnel réalise 30 000 € de chiffre d'affaires en N-1 et 50 000 € de chiffre d'affaires en N. Les honoraires payés au titre de la comptabilité sont de 1 325 € et la cotisation OGA s'élève à 175 €.

- Présentation au niveau de la déclaration n° 2035-A :



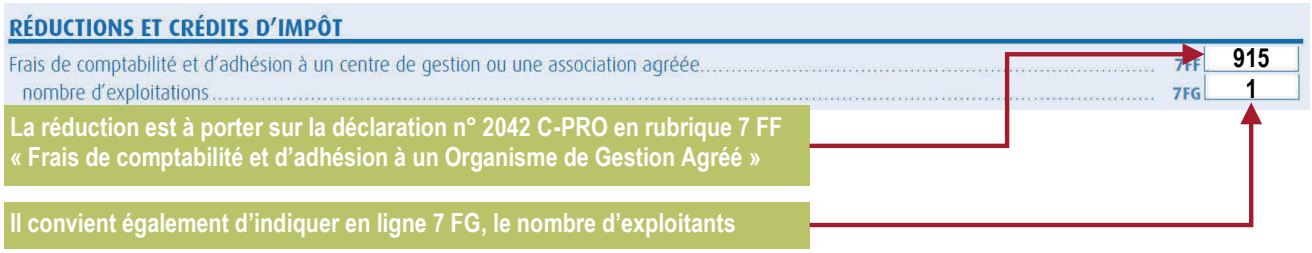
Déduction des frais de comptabilité en ligne 21 « Honoraires ne constituant pas des rétrocessions »
(HT si le professionnel est assujetti à la TVA et la comptabilité établie HT, TTC dans les autres cas).

- Présentation au niveau de la déclaration n° 2035-B :



Réintégration en ligne 36 « Divers à réintégrer » : 2/3 de 1 500 €, soit 1 000 € plafonnés à 915 €
(Pour les assujettis à TVA : le montant à réintégrer correspond au montant HT).

- Présentation au niveau de la déclaration n° 2042-C-Pro :



SECTION N° 2 MÉCÉNAT

5010 **Principe**
BOI-BIC-RICI-20-30-20

- **a. Taux :** Les dons aux œuvres d'intérêt général ne sont pas déductibles mais donnent lieu à une réduction d'impôt égale à 60 % des versements effectués.

- **b. Champ d'application :** Ouvrent droit à cette réduction d'impôt, les versements effectués par les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés au profit d'œuvres ou d'organismes d'intérêt général.

- **c. Plafond :** Le montant des versements est plafonné à 20 000 € ou à 5 ‰ du chiffre d'affaires hors taxes lorsque ce dernier est plus élevé. Lorsque les versements excèdent la limite de 5 ‰ du chiffre d'affaires de l'entreprise, l'excédent ouvre droit à réduction d'impôt au titre des 5 années suivantes.
  Ces excédents reportés sont compris dans la limite de 5 ‰ des années où ils sont reportés.

> *Si le don est effectué à titre personnel, sa déduction est faite sous forme d'une réduction d'impôt égale à 66 %, ou 75 %, du montant du don, dans un plafond de 20 % des revenus. Seul le justificatif du don est à fournir, sauf à établir la déclaration N°2042 par Internet.*

5011 **Exclusion**

Les sociétés qui achètent des **œuvres d'art originales d'artistes vivants**, pour les exposer au public, ou des instruments de musique, pour les prêter aux artistes interprètes qui en font la demande, peuvent déduire de leur résultat imposable le prix d'acquisition de ces biens, sur cinq exercices.
Cette déduction est subordonnée au respect de plusieurs conditions :
- le bien doit être inscrit à l'actif du bilan,
- la déduction est plafonnée à 20 000 € ou à 5‰ du chiffre d'affaires de la société, après imputation des dépenses de mécénat éligibles au crédit d'impôt mécénat (dons...),
- le montant de la déduction doit être inscrit dans un compte de réserve spéciale au passif du bilan.

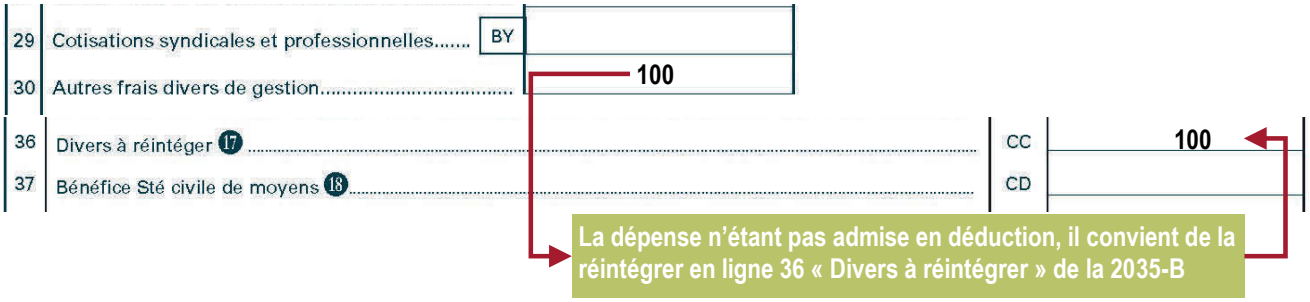
Compte tenu de cette dernière obligation, seules les sociétés relevant de l'Impôt sur les Sociétés, pour lesquelles une telle réserve est possible, sont donc éligibles à ce dispositif.
Sont donc exclues les sociétés à l'IR et les entreprises individuelles. **+ Voir n° 2180-d**

5012 **Modalités déclaratives**

Les frais n'ouvrant pas droit à déduction, il convient de les réintégrer en ligne 36 - Divers à réintégrer lorsque ceux-ci ont été comptabilisés dans un poste de charge.
Une Annexe n° 2069-RCI-SD est à joindre à la déclaration professionnelle.
Le montant de la réduction est également à reporter sur la déclaration N°2042-C-PRO, en ligne 7US « Réduction d'impôt mécénat » du cadre « Réductions et crédits d'impôt ».

Exemple :
Un professionnel ayant un chiffre d'affaires de 50 000 € effectue un versement de 100 € au titre d'une œuvre d'intérêt général.

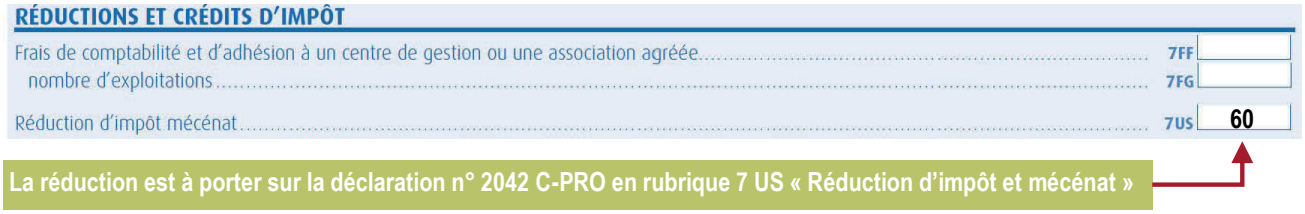
- Présentation au niveau de la déclaration n° 2035 (formulaires A et B) :



- Présentation au niveau de l'annexe n° 2069 RCI-SD :

I – RÉDUCTIONS ET CRÉDITS D'IMPÔT NE DONNANT PAS LIEU AU DÉPÔT D'UNE DÉCLARATION SPÉCIALE (1)	
CRÉANCES REPORTABLES	
Réduction d'impôt en faveur du mécénat	60
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.	

- Présentation au niveau de la déclaration n° 2042-C-Pro :



5015 **Définition**

Un **crédit d'impôt** est une diminution de l'imposition sur le revenu ou de l'imposition sur les bénéfices des entreprises. Contrairement à la réduction d'impôt, en cas d'excédent de crédit par rapport à l'impôt dû, l'excédent est remboursé par le Trésor Public.

SECTION N° 1 FORMATION DU CHEF D'ENTREPRISE

5020 **Bénéficiaires**

Pour être éligible à ce crédit d'impôt, le professionnel doit être imposé selon le régime de la déclaration contrôlée. Les professionnels imposés selon le régime micro-BNC ne peuvent donc pas bénéficier de ce crédit d'impôt.

> *Les agents d'assurances ayant opté pour l'imposition de leurs revenus professionnels selon le régime des traitements et salaires peuvent bénéficier du crédit d'impôt pour la formation du chef d'entreprise à condition qu'ils aient également opté pour la déduction de leurs frais professionnels réels. Ce crédit d'impôt n'est donc pas applicable aux agents d'assurances qui bénéficieraient de la déduction forfaitaire de 10 % réservée aux salariés.*

A noter que les formations suivies par le conjoint collaborateur du chef d'entreprise n'ouvre pas droit au crédit d'impôt ***(Rép. n° 36097 - Assemblée Nationales du 23/6/2009).***

5021 **Formations éligibles** ***- BOI-BIC-RICI-10-50***

Sont éligibles, les formations **déductibles** et entrant dans le champ d'application des dispositions relatives à la formation professionnelle continue mentionnées à l'***article L. 6313-1 du code du travail*** et réalisées dans les conditions prévues par les articles ***L. 6353 -1 et L. 6353-2*** du même code.
L'Administration Fiscale a précisé que ce crédit d'impôt n'a pas vocation à s'appliquer aux formations délivrées **à titre gratuit** et, a fortiori, **aux formations rémunérées**. ***Rep. DGFiP du 10/4/2008***

> *S'agissant des formations ouvrant droit à déduction, l'application du crédit d'impôt ne fait pas obstacle à la déduction des dépenses éligibles.*

- **a. Formation initiale :** Les frais engagés au titre de la formation « initiale » ne peuvent pas bénéficier du crédit d'impôt.

  > *Précisons que ces frais n'ont pas le caractère de dépenses déductibles*

- **b. Indemnisations :** Les formations payantes ayant fait l'objet d'une indemnisation par le Fond Interprofessionnel de Formation des Professionnels Libéraux (FIF-PL, FAF-PM,...) peuvent quant à elles bénéficier de ce crédit d'impôt.
  Les Praticiens Médicaux indemnisés par l'OGDPC pour des formations gratuites ne peuvent pas bénéficier du Crédit d'impôt pour ces formations.

5022 **Modalités de calcul**

Ce crédit d'impôt est égal au produit du nombre d'heures passées en formation par le professionnel (dans la limite de 40 heures par an) par le taux horaire du SMIC au 31 Décembre de l'année.

Celui-ci est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable ou l'entreprise au titre de l'année au cours de laquelle les heures de formation ont été suivies par le chef d'entreprise.
L'excédent non imputé est restitué.
Le crédit d'impôt est calculé en prenant en compte les heures de formation suivies au cours de l'année civile.

> *Le crédit d'impôt est plafonné à la prise en compte de 40 heures de formation par an et par entreprise, attention donc en cas d'exercice en société : le crédit d'impôt est plafonné à 40 heures au niveau de la société, et non par associé.*

> A noter qu'au 1er janvier 2022, donc pour les formations suivies durant l'année 2022, ce crédit d'impôt est doublé pour les micro-entreprises (effectif salarié inférieur à 10 ET chiffre d'affaires inférieur à 2 millions d'euros) et est prolongé jusqu'en 2024 ***(Loi n° 2022-1726 du 30 Décembre 2022).***
> Il sera donc possible de bénéficier d'un crédit d'impôt de : 40 x 11,07 x 2 = 886 €.
> Pour 2023, il convient de prendre en compte le SMIC en vigueur au 31 décembre de l'année.

5023 **Modalités déclaratives**

Une Annexe n° 2069-RCI-SD est à joindre à la déclaration professionnelle.
Le montant de la réduction est également à reporter sur la déclaration N°2042-C-PRO, en ligne 8 WD « Formation du chef d'entreprise ».
La fiche de calcul correspondante est l'Annexe 2079-FCE-FC-SD (à conserver, et à fournir à l'Administration à sa demande uniquement).

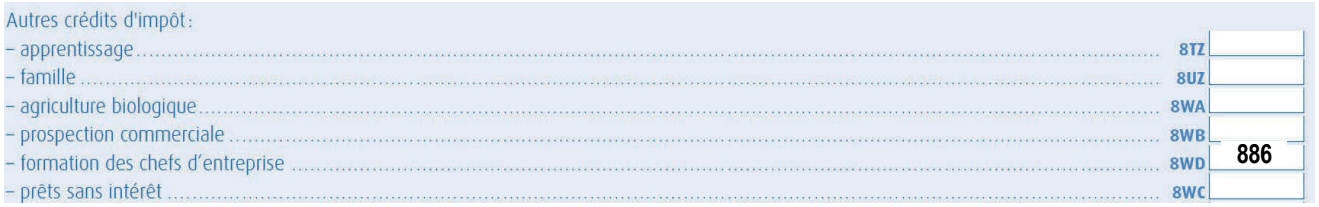
Exemple :
*Un professionnel réalise **45 h** de formation au cours de l'année.*

Rappel : taux horaire du SMIC au 31/12/2022 = 11,07 €
Crédit d'impôt applicable = Plafond de **40** heures x **SMIC horaire x 2** = 40 x 11,07 € x 2 = **886 €**

- Présentation au niveau de l'annexe n° 2069-RCI-SD :

CRÉANCES NON REPORTABLES ET RESTITUABLES AU TITRE DE L'EXERCICE OU DE L'ANNÉE	
Crédit d'impôt formation des dirigeants d'entreprise	**886**
Crédit d'impôt pour le rachat d'une entreprise par ses salariés	
Crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage	
Crédit d'impôt en faveur des maîtres restaurateurs	
Crédit d'impôt pour dépenses de production d'oeuvres cinématographiques ou audiovisuelles (article 220 *sexies* du CGI)	
Crédit d'impôt international cinéma et audiovisuel (article 220 *quaterdecies* du CGI)	
Crédit d'impôt en faveur de l'intéressement	

- Présentation au niveau de la déclaration n° 2042-C-Pro :



SECTION N° 3 FAMILLE

BOI-BIC-RICI-10-130-10 et 20

5030 **Bénéficiaires**

Les professionnels libéraux (exerçant en individuel ou en société) imposés d'après leur bénéfice réel, peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt famille, à condition d'engager des dépenses en faveur de leurs salariés ayant des enfants à charge, dans le but de mieux concilier leur vie professionnelle et leur vie familiale.

5031 **Modalités de calcul**

ATTENTION - Il existe deux taux de crédit d'impôt selon la nature de la dépense : 50% (5031-a.) et 25% (5031-b.).

- **a. Dépenses ayant pour objet de financer la création et le fonctionnement de certains établissements :** Les dépenses ayant pour objet de financer la création et le fonctionnement d'établissements visés 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 de leurs salariés bénéficient d'un taux égal à **50 %**.

  Sont exclus du dispositif : *les micro-entrepreneurs ou les entrepreneurs individuels sans salarié.*
  À noter que si le professionnel n'a pas de salarié à titre individuel, le crédit d'impôt est possible au niveau de la SCM le cas échéant (quote-part de crédit d'impôt incombant à chaque associé).

  Il n'est cependant pas nécessaire que la crèche financée totalement ou en partie par l'entreprise accueille exclusivement les

enfants de ses salariés.

Ainsi, sont éligibles au crédit d'impôt les dépenses suivantes :

- **dépenses ayant pour objet de financer la création et le fonctionnement d'une halte-garderie et d'une crèche**, soit exploitée directement par l'entreprise, soit exploitée selon un mode inter-entreprises, et assurant l'accueil des enfants de moins de 3 ans des salariés de l'entreprise ;

- **versements effectués directement par l'entreprise, en contrepartie de prestations d'accueil des enfants à charge de moins de 3 ans de ses salariés, au profit d'organismes publics ou privés exploitant une crèche ou une halte-garderie**, la participation financière de l'entreprise devant être proportionnelle au service rendu par l'établissement d'accueil ;

Par ailleurs, les dépenses engagées peuvent concerner toutes personnes exerçant une activité professionnelle au sein de l'entreprise :

- personnel salarié (titulaire d'un contrat de travail) ;
- personnel non salarié, à condition que l'entreprise emploie du personnel salarié (titulaire d'un contrat de travail) et que les dépenses bénéficient à l'ensemble des personnels salariés et non salariés selon les mêmes règles d'attribution :
- le professionnel libéral

Lorsque la dépense engagée par l'entreprise est soumise à la TVA, seul le montant hors taxes de la dépense est compris dans la base de calcul du crédit d'impôt.

Exemples :

Cas 1 : 1 000 € pour un berceau en crèche pour l'enfant de l'exploitant employeur (RESCRIT au § 250 du BOI-BIC-RICI-10-130-10)
Ligne 30 et Ligne 36 : 1 000 € et Crédit d'impôt = 0 €

CEPENDANT il existe un crédit d'impôt en faveur des dépenses de frais de garde des jeunes enfants, imputables sur l'IR conformément au ***BOI-IR-RICI-300***, s'élevant à 50 % du montant des frais annuels liés à la garde d'enfant. Ces dépenses sont plafonnées à 2 300 € par enfant.
Ici, le crédit d'impôt est de 500 € à titre privée.

Cas 2 : 2 000 € pour 2 berceaux : 1 pour l'enfant de l'exploitant et 1 pour l'enfant du salarié
Ligne 30 = 2 000 €, Crédit d'impôt : 2 000 € x 50% = 1 000 € (Dépenses éligibles au CI donc charges déductibles)

Cas 3 : 1 000 € pour un berceau pour l'enfant du salarié
Ligne 30 : 1 000 € et Crédit d'impôt = 500 €
Les dépenses à caractère social supportées dans l'intérêt du personnel constituent des charges déductibles du résultat fiscal de l'entreprise ***(BOI-BIC-CHG-40-40-60 + § 80 du BOI-BIC-RICI-10-130-10)***.

- **b. Dépenses engagées au titre de l'aide financière :** Les 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*** (CESU) bénéficient d'un taux égal à **25 %**.
  Concernant la déduction des Chèques Emploi Service Universel (CESU) : **n° 2205**

- **c. Plafonnement :** Le crédit d'impôt famille est plafonné à 500 000 € par an et pour chaque entreprise ***(III de l'article 244 quater F du CGI)***.

  Les subventions publiques perçues à raison des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul du crédit d'impôt.

5032 Imputation et restitution

Le montant de ce crédit d'impôt peut s'imputer sur l'impôt (IR ou IS) dû au titre de l'année au cours de laquelle l'entreprise a engagé les dépenses. Le solde non imputé est restituable.

5033 Obligations déclaratives

Il convient de reporter le montant du crédit d'impôt sur les déclarations N°2042-C-PRO (Rubrique 8UZ) et N°2069-RCI-SD.

Par ailleurs, une déclaration spéciale n°2069-FA-SD doit être envoyée à l'administration fiscale, en plus de l'annexe 2069-RCI-SD.

Exemple :
Un professionnel achète des CESU pour ses salariés pour une valeur de 1 000 €.

Montant du crédit d'impôt : 1 000 x 25 % = **250 €**

Présentation au niveau de la 2069-RCI-SD :

CRÉANCES NON REPORTABLES ET RESTITUABLES AU TITRE DE L'EXERCICE OU DE L'ANNÉE	
Crédit d'impôt famille	250
Crédit d'impôt pour les dépenses de prospection commerciale	
Crédit d'impôt en faveur de la première accession à la propriété	

Présentation au niveau de la 2042-C-Pro :

Autres crédits d'impôt :
- apprentissage 8TZ
- famille 8UZ 250
- agriculture biologique 8WA

Présentation au niveau de l'annexe n° 2069-FA-SD :

I - DÉTERMINATION DES DÉPENSES OUVRANT DROIT À CRÉDIT D'IMPÔT[1]

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[2]	2	
Crédit d'impôt (ligne 1 – ligne 2) x 50 %	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	1 000
Déduction des subventions publiques reçues à raison des dépenses ouvrant droit à crédit d'impôt[2]	5	
Crédit d'impôt (ligne 4 – ligne 5) x 25 %	6	250

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 10)*	8	
Montant total du crédit d'impôt plafonné à 500 000 € ***(somme des lignes 7 + 8 dans la limite de 500 000 €)***	9	250

À noter que les CESU achetés au profit des salariés restent déductibles des résultats de l'entreprise.

CHARGES SOCIALES DE L'EXPLOITANT

PLAN DE LA SIXIÈME PARTIE

Section n° 1 : Relations avec les organismes sociaux	**6000**
Section n° 2 : Cotisations d'allocations familiales et de CSG-CRDS	**6010**
A. Allocations familiales	6010
B. CSG-CRDS	6020
C. Contribution pour la formation professionnelle	6030
D. Cotisation pour l'union régionale des professionnels de santé	6040
E. Comptabilisation	6050
Section n° 3 : Assurance maladie-maternité	**6060**
A. Régime général	6060
B. Régime des PAM	6070
Section n° 4 : Assurance Vieillesse	**6080**
A. Retraite de base	6080
B. Autres cotisations	6085
C. Avocats	6095
D. Tableaux récapitulatifs	6097
Section n° 5 : Sécurité Sociale des Artistes-Auteurs	**6100**
Section n° 6 : Paiements des cotisations	**6110**

SECTION N° 1 RELATIONS AVEC LES ORGANISMES SOCIAUX

6000 Déclarations sociales des revenus professionnels à déclarer selon la profession

RÉGIME DES PAM ❶ ⇢ DÉCLARATION SOCIALE DES PRATICIENS ET AUXILIAIRES MÉDICAUX CONVENTIONNÉS (DSPAMC)

ACTIVITÉS ARTISTIQUES ⇢ DÉCLARATION DE REVENUS DES ARTISTES-AUTEURS

AUTRES ACTIVITÉS ⇢ DÉCLARATION SOCIALE DES INDÉPENDANTS ❷

❶ Relèvent du régime des PAM, les professions suivantes :

- Médecin et Chirurgien (secteur 1 ou 2)
- Chirurgien-Dentiste
- Masseur-Kinésithérapeute
- Infirmier(e)
- Sage-Femme
- Orthophoniste
- Orthoptiste
- Pédicure-Podologue

Depuis le 1er janvier 2023, la DSPAMC laisse place à la Déclaration Sociale et Fiscale Unifiée (DSFU) directement intégrée à la déclaration n° 2042-C PRO.

❷ Depuis 2021, les travailleurs indépendants qui établissaient normalement une DSI n'ont plus à remplir cette formalité. En effet, les éléments nécessaires au calcul de leurs cotisations sociales sont déclarés dans le cadre de la déclaration n° 2042-C PRO via la DSFU.

6001 Organismes chargés du recouvrement des cotisations sociales

Régime des PAM	Professionnels relevant de la CNAVPL	Professionnels relevant de la Sécurité Sociale des Indépendants (Régime Général)	Professionnels relevant de la Sécurité Sociale des Artistes-Auteurs
- Allocations Familiales - CSG/CRDS - CFP - URPS - Maladie ⇨ **URSSAF** - Retraite - Invalidité-décès ⇨ **CARMF (médecin), CARPIMKO (masseur-kinésithérapeute, infirmier, pédicure-podologue …) ou CARCDSF (chirurgien-dentiste, sage-femme) selon profession**	- Allocations Familiales - CSG/CRDS - CFP - Maladie ⇨ **URSSAF** - Retraite - Invalidité-décès ⇨ **CIPAV (enseignant, ostéopathe, architecte, psychologue …), CAVOM (huissier), CAVAMAC (agent d'assurance), CAVEC (expert-comptable), CARPV (vétérinaire), CRN (notaire)**	- Allocations Familiales - CSG/CRDS - CFP - Maladie - Retraite - Invalidité-décès ⇨ **URSSAF** **(agent commercial, auto-école …)**	- CSG/CRDS - CFP - Maladie - Retraite ⇨ **Sécurité Sociale des Artistes-Auteurs** **+ IRCEC pour la retraite complémentaire**

A noter que l'URSSAF va gérer le recouvrement des cotisations CIPAV à compter de 2023 ***(Loi de financement de la Sécurité Sociale - Art.12).***

Certains professionnels sont affiliés à d'autres régimes :
MSA : Monte du cheval dans une épreuve sportive attelée ou montée et dressage (ou entrainement) d'équidés non domestiques (zèbres par exemple).

Depuis le 1er Janvier 2018, les professionnels de santé remplaçants ayant une faible activité (moins de 30 jours), sont assujettis aux cotisations sociales ***(Rép. ACOSS du 09/04/2019)*.**

6002 Début d'activité

En début d'activité, le paiement des premières cotisations intervient après 90 jours d'activité.
L'assiette de calcul des cotisations sociales provisionnelles est forfaitaire les deux premières années d'activité : 19 % du PASS, soit 8 358 € en 2023.
En pratique, compte tenu du calendrier de calcul des cotisations **(n° 6013),** seule la cotisation provisionnelle de la première année d'activité est calculée selon le forfait début d'activité.

La seconde année, en cas de 1ère année incomplète, l'assiette de calcul est ajustée au prorata du temps.
Exemple : Pour un début d'activité le 4/7/N (Revenus N = 10 172 €), la base annualisée retenue pour N+1 est la suivante :
10 172 x 365 (sauf si N est une année bissextile : 366) / 181 (nb de jours d'activité en N) = 20 513 €

6005 Régime simplifié des professions médicales
Art. L. 642-4-2, R. 642-3 et D. 642-4-3 du CSS et Réponse de l'ACOSS du 4/12/2020

Les médecins remplaçants relèvent, de plein droit, du régime des PAMC (Praticiens Auxiliaires Médicaux Conventionnés). Ils peuvent, sur option, bénéficier du régime RSPM (Régime Simplifié des Professions Médicales) si leurs recettes ne dépassent pas le seuil de 19 000 € à l'année.

Ce régime permet aux médecins remplaçants de bénéficier d'une simplification administrative:
- Formalités de création en ligne sur le site https://www.medecins-remplacants.urssaf.fr/accueil
- Modalités déclaratives et de recouvrement des cotisations sociale simplifiées : Déclaration de chiffres d'affaires trimestrielles (ou mensuelles sur option).

- **a. Conditions :** À l'instar du mécanisme de franchise en base de TVA, un mécanisme de maintien du régime est prévu en cas de dépassement du seuil de 19 000 €. En effet, il est prévu la possibilité de dépasser le 1er seuil de 19 000 € à condition que la CA n'excède pas le seuil de 38 000 €. Le dépassement du seuil de 19 000 € deux années consécutives sans dépasser le seuil de 38 000 € entraine la perte du régime à compter du 1er Janvier de l'année suivant le second dépassement. Le dépassement du seuil de 38 000 € entraine quand à lui la perte du régime à compter du 1er Janvier de l'année suivante.

- **b. Taux :** Le taux de cotisation global est fixé à 13,5 % sur le chiffre d'affaires jusqu'à 19 000 €. En cas de dépassement du seuil de 19 000 €, le chiffre d'affaires excédant ce seuil est taxé au taux global de 21 %.

- **c. Invalidité-décès :** Une cotisation annuelle est due pour un montant de 158 € (ou 631 € sur option).

- **d. Option :** Ce régime applicable notamment aux créateurs, peut également s'appliquer aux médecins remplaçants déjà en activité dans la mesure où ils exercent leur activité libérale exclusivement à titre de remplacement et que leurs recettes annuelles ne dépassent pas 19 000 €.
  Pour ces derniers, cette option nécessite la réalisation des action suivantes :

  1. Clôture du compte PAMC « classique » au 31/12 de l'année.
  Le changement ne peut se faire qu'au 31/12 de l'année et non en cours d'année pour des raisons liées à la réalisation de la déclaration des revenus.
  Il convient d'en effectuer la demande soit :
  - par mail à l'adresse : offre.medecin.remplacant@urssaf.fr
  - à partir de la messagerie du compte en ligne du médecin sur urssaf.fr

Une fois le compte clôturé, le cotisation reçoit une déclaration de revenus par voie postale. Il convient de la remplir et la retourner afin de permette à l'URSSAF de calculer la régularisation des cotisations de l'année de bascule et ainsi clôturer de manière définitive l'ancien compte.

  2. Inscription sur le site de l'offre simplifié
  Une fois le compte clôturé, le cotisation est informé par courrier qu'il peut désormais procéder à sa démarche d'inscription à l'offre simplifié pour les médecins remplaçants en se rendant sur le site www.medecins-remplacants.urssaf.fr
  Aucune autre démarche supplémentaire au niveau du Centre de Formalité des Entreprises n'est à réaliser. Celle-ci est inclus se dans le site dédie.

Une fois cette étape réalisée, un nouveau numéro de compte en lien avec l'offre simplifié pour les médecins remplaçants est communiqué au cotisant. Ce compte sera ouvert au 1er Janvier de l'année.

La LFSS 2023 étend à compter du 1er janvier 2023 le dispositif simplifié de déclaration et de paiement des cotisations des médecins remplaçants (dit RSPM) aux médecins exerçant une activité de régulation, à l'exclusion de toute autre activité libérale, dans le cadre du service d'accès aux soins (SAS) et de la permanence des soins ***(Art. 17 de la LFSS pour 2023).***

SECTION N° 2 COTISATIONS D'ALLOCATIONS FAMILIALES ET DE CSG-CRDS

A - ALLOCATIONS FAMILIALES

6010 **Fiscal**

Fiscalement, les cotisations d'allocations familiales sont déductibles du résultat. Elles sont à porter en ligne 25-BT « Charges sociales personnelles - dont obligatoires » de l'annexe n° 2035-A.

6011 **Base**

Résultat
+ Cotisations Madelin (2035-A : ligne 25 - BZ)
+ Exonérations Fiscales (exonération plus-values CT, LIGNE 43 CS, AW, CU, CI, AX)

6012 **Taux** - ***Art. D613-1 du CSS***

Le taux s'applique à l'ensemble de la base et n'est pas à appliquer tranche par tranche.

Assiette < 110 % du PASS **(48 391 € en 2023)** = **0 %**
Assiette > 140 % du PASS **(61 589 € en 2023)** = **3,10 %**
Assiette comprise entre 110 % et 140 % du PASS :

$$\text{Taux variable} = \frac{0{,}031}{0{,}3 \times \text{PASS}} \times (\text{Assiette} - 1{,}1 \times \text{PASS})$$

Un outil de calcul des Allocations Familiales est disponible sur www.arcolib.fr

6013 **Calcul des cotisations**

La réception des notifications d'allocations familiales suit le processus suivant :
- **1. En fin d'année N-1 :** Réception d'une notification provisionnelle des cotisations URSSAF N calculée sur la base des revenus N-2
- **2. En cours d'année N :** Réception d'une nouvelle notification intégrant :
  - Régularisation N-1
  - Nouveau calcul des cotisations provisionnelles ⇨ calculées non plus sur la base des revenus de N-2 mais sur la base des revenus N-1
  - Montants provisoires des échéances de N+1

6014 **Médecins**

- **a. Prise en charge :** Les médecins peuvent bénéficier d'une prise en charge des cotisations d'Allocations Familiales. Depuis le 1er janvier 2017, le mécanisme de prise en charge est le suivant :
  - **100 %** pour un revenu inférieur à 140 % du PASS
  - **75 %** pour un revenu compris entre 140 % et 250 % du PASS
  - **60 %** pour un revenu supérieur à 250 % du PASS
- **b. Bénéficiaires :** Cette prise en charge s'applique aux :
  - Médecins conventionnés du secteur 1
  - Médecins remplaçants,
  - Médecins du secteur 2 bénéficiant d'un contrat d'accès aux soins (CAS)

> *Depuis le 1er Janvier 2017, le CAS a été remplacé par l'Option Pratique Tarifaire Maitrisée (OPTAM). Les bénéficiaires de ce nouveau dispositif ne bénéficient plus d'une prise en charge de la CPAM de leurs cotisations d'assurance Maladie*

Exemple :
La base de calcul des cotisations d'allocations familiales d'un médecin généraliste conventionné de secteur 1 est de 50 000 €.

Calcul du taux variable :

$$0{,}38\ \% = \frac{0{,}031}{0{,}3 \times 43\,992} \times (50\,000 - 1{,}1 \times 43\,992)$$

- **Calcul de la cotisation théorique :**
  50 000 x 0,38 % = **190 €**
- **Détermination de la prise en charge CPAM :**
  Résultat < 140 % du PASS : Prise en charge de 100 % de la cotisation d'allocation familiale, soit **190 €**
- **Cotisation AF après prise en charge CPAM :**
  190 - 190 = **0 €**

En pratique, lorsque l'assiette de calcul des cotisations d'allocations familiales des médecins bénéficiant de la prise en charge CPAM est inférieure à 57 590 €, aucune cotisation n'est due, l'assiette de calcul n'excédant pas 1,4 PASS

6015 Infirmières ayant signé un contrat incitatif infirmier

Ce contrat d'une durée de 3 ans s'adresse aux infirmiers s'installant ou déjà installés en zone « très sous dotée » qui exercent en groupe (groupement d'exercice : SCP, SELARL) ou en individuel (à condition d'avoir régulièrement recours à des remplaçants pour assurer la continuité des soins).

Prise en charge de l'intégralité des cotisations d'Allocations Familiales.

B - CSG-CRDS

6020 Fiscal

Fiscalement, les contributions CSG-CRDS (Contribution Sociale Généralisée et Contribution au Remboursement de la Dette Sociale) ne sont pas totalement déductibles. En effet, il convient de distinguer :

- la part déductible de la CSG qui doit être portée en ligne 14 de l'annexe n° 2035-A,
- la part non déductible de la CSG et de la CRDS qui n'est pas admise en déduction et doit donc être portée au compte de l'exploitant.

6021 Base

Résultat
+ Cotisations Madelin (2035-A : ligne 25 - BZ)
+ Exonérations Fiscales (PEE, exonération plus-values CT,…)
+ Cotisations Obligatoires (2035-A : ligne 25 - BT)

La base de calcul de la CSG-CRDS correspond donc à la base de calcul des allocations familiales, majorée des cotisations obligatoires (allocations familiales, vieillesse, maladie et, le cas échéant, assurance « AT »).

6022 Taux

- **a. Taux normal :** Le taux global de la CSG-CRDS est de **9,7 % (depuis le 1/1/2018)** :
  - CSG Déductible **= 6,8 %**
  - CSG Non déductible **= 2,4 %**
  - CRDS **= 0,5 %**

*Jusqu'au 31/12/2017, le taux global de la CSG-CRDS était de **8 % :***
- *CSG Déductible **= 5,1 %***
- *CSG Non déductible **= 2,4 %***
- *CRDS **= 0,5 %***

- **b. Revenus de remplacement :** Sont soumis au taux particulier de **6,7 %** :
  - les allocations forfaitaires de repos maternel,
  - les indemnités journalières forfaitaires d'interruption d'activité maternité et les indemnités de congés paternité,
  - les indemnités de remplacement maternité.

Les revenus de remplacement ne sont pas à confondre avec les rétrocessions perçues par les remplaçants

6023 Calcul des cotisations

La réception des notifications de CSG/CRDS suit le même processus que les cotisations d'allocations familiales **(n° 6013)**.

C - CONTRIBUTION POUR LA FORMATION PROFESSIONNELLE

6030 Fiscal

Fiscalement, la contribution pour la formation professionnelle (CFP) est déductible en ligne 13 « Autres impôts ».

6031 Base

L'assiette de calcul de la CFP correspond au plafond annuel de la sécurité sociale N.

Le calcul de la CFP diffère pour les artistes. En effet, pour ces professionnels, l'assiette de calcul correspond à 115 % de leur bénéfice.

6032 Taux

- **a. Indépendant :** Pour la grande majorité des professionnels, le taux est égal à **0,25 %**.

Pour 2023, le montant de la CFP est de 110 €

- **b. Conjoint collaborateur :** Lorsque le conjoint du professionnel a opté pour le statut de conjoint collaborateur, le taux est égal à **0,34 %**. (*Rappel : le statut conjoint-collaborateur est limité à 5 ans*).

- **c. Artistes :** Le taux pour les artistes est fixé à **0,35 %**.

Conseil utile : Depuis le 1er janvier 2018, les travailleurs non-salariés cumulent des droits à formation au titre des activités professionnelles mobilisables tout au long de leur vie professionnelle. Il s'agit du Compte Personnel de Formation (CPF) qui a remplacé le Droit Individuel à la Formation (DIF) depuis le 1er janvier 2015.
Afin que les droits à formation soient alimentés, il convient d'être à jour de la contribution à la formation professionnelle.
Aucune démarche particulière n'est à effectuer auprès de la Caisse des dépôts.
L'organisme de recouvrement de cette contribution transmet l'information à la Caisse des dépôts qui est ainsi en mesure de calculer les droits acquis.
Pour une année entière d'activité, le compte est alimenté à hauteur de 500€ maximum par an dans la limite d'un plafond total de 5000€.
Si l'activité au titre d'une année est fractionnée, les droits acquis seront proratisés.

D - COTISATION AUX UNIONS RÉGIONALES DES PROFESSIONNELS DE SANTÉ

6040 Fiscal

Fiscalement, la cotisation aux Unions régionales des Professionnels de Santé (URPS) est déductible en ligne 29 « Cotisations syndicales et professionnelles ».

6041 Base

L'assiette de calcul est identique à la base de calcul des cotisations d'allocations familiales **(n° 6011)** :

Résultat
+ Cotisations Madelin (2035-A : ligne 25 - BU)
+ Exonérations Fiscales (PEE, exonération plus-values CT,…)

6042 Taux

- Médecins secteur 1 et secteur 2 : **0,5 %** du bénéfice
- Chirurgiens-Dentistes, Pharmaciens et Biologistes : **0,3 %** du bénéfice
- Infirmiers, Masseurs-Kinésithérapeutes, Pédicures-Podologues, Sages-femmes, Orthoptistes, Orthophonistes : **0,1 %** du bénéfice

Cotisation plafonnée à 220 € maximum pour 2023.

6043 Calcul des cotisations

La contribution est calculée sur l'ensemble des revenus tirés de l'activité libérale de l'année N-2. Elle fait l'objet d'une régularisation éventuelle en N+1 lorsque les revenus définitifs de l'année N sont connus.
Cette contribution est exigible avec les cotisations du mois de Mai

Cette cotisation n'est pas due par les professionnels qui exercent leur profession en tant que remplaçant.

6044 Tableau récapitulatif des cotisations d'allocations familiales, CSG-CRDS et divers

	TAUX	BASE	PÉRIODICITÉ ET ÉCHÉANCES	EXONÉRATIONS
ALLOCATIONS FAMILIALES *n° 6010 et s.*	• **0 %** jusqu'à 110 % du PASS et • **3,1 %** au-delà de 140 % du PASS ❷ ❺ sauf Médecins C1 ❸	Bénéfice net + Cotisations "MADELIN" + Autres revenus exonérés (ZFU, Plus-values …) 1ère et 2ème Année ❶ : 0 % de 19 % du PASS (soit 0 € pour 2023)	Échéances MENSUELLES de plein droit *(Art. R133-2-1 CSS)* le 5 (par défaut) ou le 20 du mois (sur demande) ou TRIMESTRIELLES sur option *(Art. R133-2-2 CSS)* : 5 Février 5 Mai 5 Août 5 Novembre	- 4 premiers trimestres pour les bénéficiaires de l'ACRE (ou 12 trimestres si micro et avec plafond) - prise en charge intégrale par la CPAM pour les infirmières en "zones très sous-dotées"
CSG ET CRDS *n° 6020 et s.*	**9,7 %**	Base AF + Charges Sociales Obligatoires + Cotisation volontaire Conjoint Collaborateur 1ère et 2ème Année ❶ : 9,7 % de 19 % du PASS (soit 811 € pour 2023)		Plus d'exonération depuis le 1er Janvier 2015
CFP *n° 6030 et s.*	**0,25 %** (ou 0,34 % si conjoint collaborateur)	PASS 110 € pour 2023	Échéance de Novembre N	
URPS *n° 6040 et s.*	Variable selon l'activité ❹	Base AF	Échéance de Mai N+1	Praticiens Remplaçants

❶ Par hypothèse, pour un début d'activité au 1er Janvier 2023.
❷ Taux progressif entre 110 % du PASS et 140 % du PASS
❸ Pour les Médecins Généralistes et Spécialistes relevant du Secteur 1 : prise en charge de la CPAM **(n°6014)**
❹ **Voir n°6042**
❺ Outil de calcul automatique et détaillé disponible sur notre site : www.arcolib.fr - "Boite à outils"

E - COMPTABILISATION

Compte tenu de la complexité, afin de déterminer quelle doit être la ventilation lors du paiement de la cotisation mensuelle ou trimestrielle, nous préconisons de comptabiliser l'ensemble des cotisations dans un compte 646xxx - URSSAF lors de chaque paiement. En fin d'année, il convient alors de procéder à une régularisation par le biais d'une OD, dans les comptes adéquats.

Exemple :
Un médecin paye les cotisations trimestrielles suivantes : 1 346 € (Février), 1 566 € (Mai), 1 346 € (Octobre) 1 457 € (Novembre)
En fin d'année, il est établi que les cotisations doivent être ventilées de la manière suivante :
- *Contribution à la Formation Professionnelle = 110 €*
- *Cotisation URPS = 220 €*
- *Allocations Familiales = 0 €*
- *Maladie = 50 €*
- *CSG-CRDS = 5 335 € (dont 3 740 € déductible fiscalement)*

6050 **Écriture comptable lors du paiement**

Exemple pour le mois de février : saisie au journal de banque

Compte	Libellé	Débit	Crédit
646300	URSSAF	1 346,00	
512	Banque		1 346,00

6051 **Écriture comptable en fin d'année**

Saisie au journal des OD :

Compte	Libellé	Débit	Crédit
108100	Compte de l'exploitant (⇨ CSG/CRDS non deductible)	1 595,00	
635100	Autres impôts (⇨ CFP)	110,00	
635900	CSG Déductible	3 740,00	
646100	Maladie	50,00	
628100	Cotisations syndicales et professionnelles	220,00	
646300	URSSAF		5 715,00

SECTION N° 3 ASSURANCE MALADIE-MATERNITÉ

A - RÉGIME GÉNÉRAL

6060 **Fiscal**

Fiscalement, la cotisation d'assurance maladie est déductible au cadre BT de la ligne 25 « Charges sociales personnelles - dont obligatoires ».

6061 **Champ d'application**

Ce régime s'applique à toutes les professions libérales, SAUF :
- Les praticiens et auxiliaires médicaux : **n° 6070 et s.**
- Les artistes-auteurs : **n° 6100 et s.**

6062 **Base**

L'assiette de calcul est identique à la base de calcul des cotisations d'allocations familiales **(n° 6011)** :
= Résultat
+ Cotisations Madelin (2035-A : ligne 25 - BZ)
+ Exonérations Fiscales (PEE, exonération plus-values CT,…)

6063 **Taux**
Art. D 621-2 du CSS

Le taux des cotisations d'assurance-maladie du régime général varie selon la caisse de retraite du professionnel.

- **a. Professionnels relevant du régime général au titre des cotisations vieillesse :** Le taux est aménagé en fonction du revenu professionnel :

Revenu	Taux
Inférieur à 0,4 PASS (hors activités saisonnières)	0,50 %
Compris entre 0,4 et 0,6 PASS	Progressif de 0,5 % à 4,5 %
Compris entre 0,6 et 1,1 PASS	Progressif de 4,5 % à 7,2 %
Compris entre 1,1 et 5 PASS	7,2 %
Pour la part supérieur à 5 PASS	6,5 %

- **b. Professionnels relevant de la CNAVPL ou de la CNBF au titre des cotisations vieillesse :** Le taux est aménagé en fonction du revenu professionnel :

Revenu	Taux
Inférieur à 0,4 PASS	0 %
Compris entre 0,4 et 0,6 PASS	0 % à 4 %
Compris entre 0,6 et 1,1 PASS	4 % à 6,5 %
Supérieur à 1,1 PASS	6,5 %

Ne sont pas concernés les praticiens relevant de la CARCDSF (chirurgien-dentiste et sage-femme), de la CARMF (médecin) et de la CARPIMKO (masseur-kinésithérapeute, infirmier(e), orthophoniste, orthoptiste et pédicure-podologue). En effet, bien que relevant de la CNAVPL, ces professionnels sont affiliés au régime des PAM : ***n° 6070 et s.***

- **c. Dispense de cotisations minimales des activités saisonnières :** Les travailleurs indépendants exerçant une activité saisonnières (exemple : Moniteurs de ski), sont dispensés de cotisation minimale. Dès lors, ils doivent acquitter leurs cotisations sociales sur la base de leur revenu d'activité y compris si celui-ci est inférieur à 1,1 PASS (CNAVPL ou CNBF) ou 0,4 PASS (Régime général).
  Les professionnels concernés qui souhaiteraient s'acquitter des cotisations minimales peuvent en faire la demande à l'URSSAF et à leur caisse d'assurance vieillesse avant le 31/10 de l'année précédente ou dans les 15 jours suivants leur date d'affiliation. Cette demande est reconduite tacitement sauf demande contraire dans les mêmes délais.

B - RÉGIME DES PRATICIENS ET AUXILIAIRES MÉDICAUX (PAM)

6070 **Fiscal**

Fiscalement, comme pour les professionnels affiliés au régime général, la cotisation d'assurance maladie des PAM est déductible au cadre BT de la ligne 25 « Charges sociales personnelles - dont obligatoires ».

6071 **Champ d'application**

Ce régime s'applique aux professions suivantes :

- Médecins (généralistes ou spécialistes), → Caisse de retraite → CARMF
- Masseur-kinésithérapeute,
- Infirmier,
- Sage-femme,
- Orthophoniste,
- Pédicure-podologue,
- Orthoptiste.

→ Caisse de retraite → CARPIMKO

6072 Base

L'assiette de calcul est identique à la base de calcul des cotisations d'allocations familiales **(n° 6011)** :

Résultat
+ Cotisations Madelin (2035-A : ligne 25 - BU)
+ Exonérations Fiscales (PEE, exonération plus-values CT,…)

6073 Taux

- **a. Revenus conventionnés :** Les cotisations sont appelées au taux de 6,50 % avec prise en charge par la CPAM de 6,40 %.

6,50 % (Taux global)
- 6,40 % (Prise en charge de la CPAM)
= 0,10 % (Taux après pris en charge)

Cette prise en charge s'applique sur les revenus conventionnels mais aussi sur les revenus réalisés dans des structures de soins (HAD, EPHAD,…)

- **b. Revenus non conventionnés :** Les revenus non conventionnés et de dépassements d'honoraires ne bénéficient pas de la prise en charge CPAM. Il sont donc soumis au taux de 6,5 % auquel s'ajoute un taux de 3,25 % de CSS. Le taux global de la cotisation maladie sur ces revenus est donc de **9,75 %**.
En général la cotisation maladie est peu élevée pour ces professions sauf cas particulier des Pédicures-Podologues qui ne bénéficient de la prise en charge CPAM que sur les seuls soins du diabétique.
Les praticiens et auxiliaires médicaux qui perçoivent des revenus non conventionnés sont tenus de retraiter leur résultat en conséquence sur leur déclaration des revenus professionnels transmise à l'URSSAF.
A noter qu'à titre temporaire, les pédicures-podologues relevant des PAM au 1er janvier 2013, ont la possibilité d'y renoncer. Cette renonciation est ouverte du 1/4/23 au 31/12/23 avec effet au 1/1/24 ***(Art. 112 de la LFSS pour 2023).***

- 1. Revenus conventionnés :

$$\text{Revenu BNC} \times \frac{\text{CA Activité médicale}}{\text{CA Total}}$$

Soit : 30 000 x 50 000 / 65 000 = 23 077 €

- 2. Revenus non conventionnés :

$$\text{Revenu BNC} \frac{\text{CA Activité expertise}}{\text{CA Total}} \times$$

Soit : 30 000 x 15 000 / 65 000 = 6 923 €

Les cotisations dues sont donc :
23 077 x (6,5 % - 6,4 %) = 23 €

Exemple :
Un médecin effectue des prestations d'expertises. Seuls les revenus provenant de l'activité médicale bénéficient d'une prise en charge de la CPAM. Son revenu soumis à cotisations sociales est de 30 000 €
- *Les recettes provenant de l'activité médicale s'élèvent à 50 000 €*
- *Les recettes provenant de l'activité d'expertises s'élèvent à 15 000 €*

- **c. Pédicures-podologues :** Seuls les soins dispensés aux diabétiques peuvent bénéficier de la prise en charge CPAM au titre des cotisations maladie.

- **d. Chirurgiens-dentistes :** Les cotisations d'assurance maladie des chirurgiens-dentistes varient selon la nature des revenus (conventionnés / non conventionnés) et selon leur taux URSSAF ***(Arrêté du 20/8/2018 - Art. 35)*** :

Revenus	Taux	Assiette de calcul
Conventionnés	**0,1 %**	Revenus conventionnés **x** 1 - [taux urssaf / (1 + taux urssaf)]
	6,5 %	Revenus conventionnés **x** [taux urssaf / (1 + taux urssaf)]
Non conventionnés	**9,75 %**	Revenus non conventionnés

6074 **Tableau récapitulatif des cotisations d'assurance maladie**

	TAUX	BASE	RÈGLEMENT
RÉGIME GÉNÉRAL *n° 6060 et s.*	**6,5 %** revenus < 70 % du PASS : taux compris entre 3 % et 6,5 % **(n° 6063-b.)**	Bénéfice net + Cotisations "MADELIN" + Autres revenus exonérés (ZFU, Plus-values …) **1ère Année et 2ème Année :** ▪ Base : 40 % du PASS, Soit une cotisation de 88 € pour la cotisation 2023, avec proratisation en fonction du nombre de mois d'exercice	**MENSUEL** Option possible pour le paiement trimestriel
RÉGIME DES PAM *n° 6070 et s.* ❷ ❸	▪ PAM et Médecins SECTEUR 1 : **0,10 %** ❶ ▪ SECTEUR 2 : **6,50 %** + **3,25 %** de CSS avec possibilité d'opter pour les régime général à 6,5 %	**Idem régime général** **1ère Année et 2ème Année :** ▪ Base Médecins C1 et Dentistes :1/2 PASS soit pour 2023 : 21 996 € x 0,1% = **22 €** ▪ Base Sages-femmes et Autres Auxiliaires Médicaux : 1/3 PASS soit pour 2023 : 14 664 € x 0,1 % = **15 €**	

❶ Sur la base des revenus de l'activité conventionnée et hors dépassements ; taux de 6,50 % pour les revenus de l'activité non conventionnée + dépassements + 3,25 % CSS (sur honoraires non conventionnés et dépassements)
❷ Pédicures Podologues : Choix entre régime des PAM. (6,50 % + 3,25 % et avec prise en charge 6,40 % sur les seuls revenus conventionnés) et régime général (6,50 %)
❸ Chirurgiens-dentistes : **n° 6073-d.**

SECTION N° 4 ASSURANCE VIEILLESSE

A - RETRAITE DE BASE

6080 **Fiscal**

Fiscalement, les cotisations de retraite de base sont déductibles du résultat. Elles sont à porter en ligne 25-BT « Charges sociales personnelles - dont obligatoires » de l'annexe n° 2035-A.

6081 **Base**

L'assiette de calcul est identique à la base de calcul des cotisations d'allocations familiales **(n° 6011)** :

= Résultat
+ Cotisations Madelin (2035-A : ligne 25 - BU/BZ)
+ Exonérations Fiscales (exonération plus-values CT, LIGNE 43 CS, AW, CU, CI, AX)

6082 **Taux**

▪ **a. Sections professionnelles de la CNAVPL :**
- **8,23 %** sur les revenus compris entre 0 et 1 PASS
- **1,87 %** sur les revenus compris entre 0 et 5 PASS
Soit **10,10 %** jusqu'à 43 992 € et 1,87 % au-delà et jusqu'à 219 960 € pour l'année 2023.

En cas de période d'affiliation inférieure à une année, les plafonds prévus ci-dessus sont réduits au prorata des trimestres d'affiliation.

▪ **b. Professions relevant du régime général (Sécurité Sociale des Indépendants) :**
- **17,75 %** dans la limite du PASS (43 992 € en 2023)
- **0,6 %** au-delà

6083 **Calcul des cotisations**

Les cotisations du régime de base sont calculées de la manière suivante :

▪ **a. Provisionnelle :** Calcul effectué sur les éléments déclarés en N-2, soit calcul sur N-1 pour cotisations provisionnelles N.

▪ **b. Régularisation :** Calcul effectué une fois les éléments N-1 connus, soit régularisation de N-1 payée en N.

- **c. Cotisation minimale :** Lorsque les revenus des professionnels affiliés à une caisse de retraite relevant de la CNAVPL sont inférieurs à 11,50 % du PASS (soit 5 059 € en 2023), une cotisation minimale est due pour 511 €.
  1ère Tranche : 5 059 x 8,23 % = 416 €
  2ème Tranche : 5 059 x 1,87 % = 95 €

  > *Cette cotisation minimale permet de valider 3 trimestres.*
  > *Pour valider 4 trimestres, il convient de cotiser sur un revenu supérieur ou égal à 600 heures de SMIC,*
  > *soit 11,27 x 600 =* ***6 762 €*** *en 2023 (pour rappel, 2022 =* ***6 642 €****)*

- **d. Cotisation maximale :** Lorsque les revenus sont supérieurs à 5 PASS (219 960 € en 2023), la cotisation maximale s'élève à 7 734 € en 2023.
  1ère Tranche : 43 992 x 8,23 % = 3 621 €
  2ème Tranche : 219 960 x 1,87 % = 4 113 €

B - AUTRES COTISATIONS

Outre le recouvrement de la cotisation correspondant au régime de base, chaque caisse de retraite a mis en place ses propres régimes de retraite complémentaire, d'invalidité décès et autres cotisations.

6085 CPRN (chiffres 2023)

Caisse de retraite des Notaires. Plus d'informations sur : www.crpn.fr

- **a. Retraite complémentaire :** Les cotisations se déclinent en deux sections (B et C)

  Section B : 8 classes de cotisations (chaque classe correspond à une tranche de produits : moyenne des produits de N-4 à N-2)

Classe de Cotisation	Cotisation annuelle	Classe de Cotisation	Cotisation annuelle
1	2 600 €	5	13 000 €
2	5 200 €	6	15 600 €
3	7 800 €	7	18 200 €
4	10 400 €	8	20 800 €

  Section C : Une cotisation annuelle équivalente à 4,10 % de la moyenne des produits de N-4 à N-2. Pour les associés de sociétés, le calcul est effectué au prorata des parts détenues.

- **b. Invalidité-décès :** Le montant de la cotisation forfaitaire s'élève à 1 176 € (588 € les 3 premières années d'exercice).

- **c. Régime spécial :** Les Notaires de Colmar et de Metz verse une cotisation supplémentaire égale à 3,60 % de la moyenne des produits de N-4 à N-2.

6086 CAVOM (chiffres 2022)

Caisse de retraite des Huissiers de Justice, des Commissaires-Priseurs, des Administrateurs-Judiciaires, des Mandataires-Liquidateurs et des Greffiers. Plus d'informations sur : www.cavom.net

- **a. Retraite complémentaire :**

Assiette de calcul (Revenus)	Cotisation annuelle
R inférieur à 7 816 €	977 €
R compris entre 7 816 € et 329 088 €	R x 12,5 %
R supérieur à 329 088 €	41 136 €

- **b. Invalidité-décès :**

Classe de Cotisation	Cotisation annuelle
A	350 €
B	700 €
C	1 400 €
D	2 100 €

A défaut de choix exercé, le professionnel est inscrit d'office en classe B.

6087 CARCDSF (chiffres 2023)

Caisse de retraite des Chirurgiens-Dentistes et des Sages-Femmes. Plus d'informations sur : www.carcdsf.fr

- **a. Retraite complémentaire :**

Cotisation forfaitaire : 2 959,80 €
\+ Cotisation proportionnelle : 10,80% des revenus compris entre 37 393 € et 219 960 €

- **b. Prestations complémentaires de vieillesse :** Les Chirurgiens-Dentistes et les Sages-Femmes ne sont pas soumis à la même cotisation

Chirurgiens-Dentistes :

Cotisation forfaitaire : 1 546,66 €
\+ Cotisation proportionnelle : 0,725 % des revenus N-1 dans le limite de 219 960 €

Sages-Femmes : 780 € dont 2/3 à la charge de la CPAM, soit une cotisation nette de 260 € pour l'assuré.

- **c. Invalidité-décès :** Les Chirurgiens-Dentistes et les Sages-Femmes ne sont pas soumis à la même cotisation

Chirurgiens-Dentistes :

Cotisation invalidité-décès : 841 €
\+ Cotisation indemnité journalière : 394 €

Sages-Femmes : Le montant est fixé à 260 €

6088 CARPV (chiffres 2023)

Caisse de retraite des Vétérinaires. Plus d'informations sur : www.carpv.fr

- **a. Retraite complémentaire :**

Classe de Cotisation	Assiette de calcul (Revenus)	Cotisation annuelle
Classe B	R inférieur à 71 639 €	8 624 €
Classe C	R compris entre 71 640 € et 95 520 €	10 780 €
Classe D	R supérieur à 95 521 €	12 936 €

Pour les cotisants dont l'assiette des cotisations est inférieure à 71 640 € en 2023, l'appel est effectué en classe B. Les cotisants dont l'assiette est inférieure à 47 760 € en 2023 peuvent demander à bénéficier d'un allègement :

Classe de Cotisation	Assiette de calcul (Revenus)	Cotisation annuelle
SUPER SPÉCIALE I	R inférieur à 15 920 €	1 078 €
SUPER SPÉCIALE II	R compris entre 15 920 € et 23 879 €	1 617 €
SPÉCIALE I	R compris entre 23 880 € et 31 839 €	2 156 €
SPÉCIALE II	R compris entre 31 840 € et 44 575 €	4 312 €
CLASSE A	R compris entre 44 576 € et 47 759 €	6 468 €

- **b. Invalidité-décès :** Choix à effectuer lors de l'affiliation (changement possible)

Classe de Cotisation	Cotisation annuelle	Cotisation spéciale Vétérinaire ayant moins de 35 ans à l'installation
Minimum	390,00 €	390,00 €
Médium	780,00 €	647,40 €
Maximum	1 170,00 €	780,00 €

6089 CAVAMAC (chiffres 2023)

Caisse de retraite des Agents Généraux d'assurance et des Mandataires d'assurance ayant débuté leur activité avant le 31/12/2003. Plus d'informations sur : www.cavamac.fr

- **a. Retraite complémentaire :**

Assiette et taux de cotisation	
Assiette	Commissions et rémunérations brutes déclarées aux contributions directes pour l'année N-1 dans la limite de 550 521 €
Cotisations de l'assuré	Le taux de cotisation statutaire est de 6,30 % au taux d'appel de 121,60 %, soit un taux effectif de 7,66 %, dont : 2,50 % ⇨ Concours des compagnies mandantes 5,16 % ⇨ Part à la charge de l'assuré

- **b. Invalidité-décès :** Cotisation égale à 0,70 % des commissions et rémunérations brutes déclarées aux contributions directes pour l'année N-1 dans la limite de 550 521 € (soit 3 853,65 € en 2023)
- **c. PRAGA :** Tous les agents généraux d'assurance doivent également être affiliés aux contrats du régime PRAGA suivants :
  - → Complémentaire Santé PRAGA 100 %
  - → Rente de conjoint survivant
  - → Rente d'éducation

6090 CAVEC (Chiffres 2023)

Caisse de retraite des Experts-Comptables et Commissaires aux Comptes. Plus d'informations sur : www.cavec.fr

- **a. Retraite complémentaire :** 8 classes de cotisations en fonction des revenus professionnels non salariés. Possibilité d'opter pour la classe immédiatement supérieure.

Classe de Cotisation	Assiette de calcul (Revenus)	Cotisation annuelle	Classe de Cotisation	Assiette de calcul (Revenus)	Cotisation annuelle
A	R inférieur à 16 190 €	711 €	E	R compris entre 64 561 € et 79 040 €	10 489 €
B	R compris entre 16 191 € et 32 350 €	2 667 €	F	R compris entre 79 041 € et 94 850 €	16 000 €
C	R compris entre 32 351 € et 44 790 €	4 207 €	G	R compris entre 94 851 € et 132 780 €	17 778 €
D	R compris entre 44 791 € et 64 560 €	6 578 €	H	R supérieur à 132 780 €	22 223 €

- **b. Invalidité-décès :** 4 classes de cotisations en fonction des revenus professionnels non salariés. Possibilité d'opter pour la classe immédiatement supérieure.

Classe de Cotisation	Assiette de calcul (Revenus)	Cotisation annuelle
1	R inférieur à 16 190 €	288 €
2	R compris entre 16 191 € et 44 790 €	396 €
3	R compris entre 44 791 € et 79 040 €	612 €
4	R supérieur à 79 040 €	828 €

6091 CARPIMKO (Chiffres 2023)

Caisse de retraite des Auxiliaires médicaux. Plus d'informations sur : www.carpimko.com
Liste des professions affiliées à la CARPIMKO : n° 6071

- **a. Retraite complémentaire :**

  Cotisation forfaitaire : 1 944 €

  \+ Cotisation proportionnelle : 3 % des revenus compris entre 25 246 € et 203 446 €

- **b. Invalidité-décès :** Le montant de la cotisation forfaitaire s'élève à 862 €.

- **c. Avantage Social Vieillesse :**

  Cotisation forfaitaire : 211 € (compte tenu de la participation CPAM à hauteur des 2/3 de la cotisation, soit 634 €

  \+ Cotisation proportionnelle : 0,4 % des revenus N-2
  → La cotisation de l'assuré est égale à 40 % de la cotisation proportionnelle compte tenu de la participation CPAM

6092 CARMF (Chiffres 2023)

Caisse de retraite des Médecins. Plus d'informations sur : www.carmf.fr

- **a. Retraite de base :** Les Médecins conventionnés de secteur 1 bénéficient d'une prise en charge de leur cotisation au régime de base **(n° 6082-a.)**.

	Secteur 1
Tranche 1 (revenus jusqu'à 43 992 €) :	6,28 % (total 8,23 %) → Participation CPAM : 1,95 %
\+ Tranche 2 (revenus jusqu'à 219 960 €) :	1,59 % (total 1,87 %) → Participation CPAM : 0,28 %

- **b. Retraite complémentaire :** 10 % des revenus non salariés dans la limite de 153 972 €.

- **c. Invalidité-décès :** 3 Classes de cotisations en fonction des revenus non salariés de N-2.

Classe de Cotisation	Assiette de calcul (Revenus)	Cotisation annuelle
A	R inférieur à 43 992 €	631 €
B	R compris entre 43 992 € et 131 976 €	712 €
C	R supérieur à 131 976 €	828 €

- **d. Avantage Social Vieillesse :**

	Secteur 1	Secteur 2
Cotisation forfaitaire :	1 874 € → Participation CPAM : 3 748 €	5 622 €
\+ Cotisation proportionnelle :	1,2667 % des revenus N-2 dans la limite de 219 960 € → Participation CPAM : 2,5333 %	3,8 % des revenus N-2 dans la limite de 219 960 €

6093 CIPAV (Chiffres 2023)

La liste des professions relevant de la CIPAV diffère selon la date de création d'activité (Plus d'informations sur : www.lacipav.fr) :



Depuis le 1er janvier 2023, l'URSSAF est l'interlocuteur unique des professionnels libéraux relevant de la CIPAV pour la collecte des cotisations et contributions sociales personnelles (cotisations de retraite de base, de retraite complémentaire et d'invalidité-décès).

- **a. Retraite complémentaire :** Sur la base de 1 PASS (43 992 €) à 3 PASS (131 976 €)

Tranche	Assiette de calcul (Revenus)	Taux
Tranche 1	R inférieur à 43 992 €	9 %
Tranche 2	R compris entre 43 992 € et 131 976 €	22 %

- **b. Invalidité-décès :** Sur la base de 1,85 PASS (81 385 €)

Assiette de calcul (Revenus)	Taux
R inférieur à 81 385 € Assiette minimal 16 277 € (37 % du PASS)	0,5 %

6094 **<u>Branche des indépendants du régime général</u> (Chiffres 2023)**

Sont affiliés auprès de la sécurité sociale des indépendants, les professions qui ne relèvent pas de la CNAVPL
Concernant les professionnels qui ne font plus partie du périmètre de la CIPAV : n° 6093

- **a. Retraite complémentaire :**

  Revenus dans la limite de 43 992 € : 0 %

  \+ Revenus compris entre 43 992 € et 175 968 € : 14 %

- **b. Invalidité-décès :** 1,3 % du revenu dans la limite de 43 992 € (soit cotisation maximale = 572 €)

C - AVOCATS CNBF (Chiffres 2023)

6095 **Cotisation forfaitaire (Vieillesse de base)**

- 1ère année = 324 €
- 2ème année = 651 €
- 3ème année = 1 021 €
- 4ème et 5ème année = 1 390 €
- 6ème année et plus = 1 774 €

6096 **Cotisation proportionnelle (Vieillesse de base)**

La cotisation proportionnelle est égale à 3,1 % des revenus de N-2 plafonné à 297 549 € (soit 9 224 €).

D - TABLEAUX RÉCAPITULATIFS

6097 Cotisations retraite de base, complémentaire et invalidité-décès

CAISSE	COTISATION PROPORTIONNELLE TAUX	COTISATION PROPORTIONNELLE BASE	RETRAITE COMPLÉMENTAIRE Cot. 2016 MIN et MAX	INVALIDITÉ DÉCÈS Cot. 2016 MIN et MAX
CPRN n° 6085	**8,23 %** dans la limite du PASS + **1,87 %** dans la limite de 5 PASS soit une cotisation 2023 maximum de 7 734 €. - Cotisation minimum si revenus **inférieurs à 11,5 %** du PASS, soit en 2023 : 5 059 € x 10,10 % = 511 € (La cotisation minimum permet de valider 3 trimestres) Validation d'un trimestre de retraite = 150 heures de SMIC 4 trimestres = 600 heures de SMIC	**Début d'activité :** · 1ère Année et 2ème Année : **19 %** du PASS, soit une cotisation 2023 de 844 €	**4 %** de la moyenne des produits de l'étude de N-2 à N-4 (plafonné) + **2 420 €** à **19 360 €**	1 031 €
CAVOM n° 6086			· Débutants et revenus < 7 816 € : forfait de **977 €** · Revenus entre 9 933 € et 329 088 € : taux de **12,5 %** · Au-delà : forfait de **41 136 €**	4 classes : de **390 €** à **2 340 €**
↱ Chirurgiens-dentistes **CARCDSF** n° 6087 Sage-femmes ↳			**2 959,80 € + 10,80 %** des revenus compris entre 37 393 € et 219 960 €	- Invalidité-décès : **1 235 €** - PCV : **1 546,66 € + 0,725 %** des revenus N-1 dans la limite de 5 PASS Invalidité-décès : **260 €** PCV : **780 €** (part. CPAM de 2/3)
CARPV n° 6088			8 classes de cotisations : de **975,28 €** à **5 851,68 €**	3 classes : de **390 €** à **1 170 €**
CAVAMAC n° 6089			**7,66 %** des commissions brutes dans la limite de 550 521 € (dont prise en charge compagnie : 2,5 %)	**0,70 %** des commissions limitées à 550 521 €
CAVEC n° 6090			8 classes de cotisations : de **711 €** à **22 223 €**	4 classes : de **288 €** à **828 €**
CIPAV n° 6093			8 classes de cotisations en fonction des revenus N - 2 : de **1 527 €** à **19 857 €**	3 classes : de **76 €** à **380 €** (au choix)
			- Exonération dégressive sur demande si revenus N-1 ≤ 24 314 € - Exonération totale si ≤ 6 170 €	
CARPIMKO n° 6091			**1 944 € + 3 %** des revenus compris entre 25 246 € et 203 446 €	**862 €** **ASV** : **211 € + 0,4 %** des rev. N-2
CARMF n° 6092	**P-CPAM Méd. Secteur 1 :** · 1,95 % sur 8,23 % · 0,28 % sur 1,87 %		**10 %** des revenus (plafond revenus : 153 972 €)	3 classes : de **631 €** à **828 €**
Régime Général n° 6094	Régime de Base : **17,75 %** dans la limite du PASS + **0,6 %** pour la part du revenu excédant un PASS	**Début d'activité :** · 1ère Année et 2ème Année : **19 %** du PASS, soit une cotisation 2023 de 1 484 €	**7 %** du revenu professionnel dans la limite de 38 916 € + **8 %** des revenus compris entre 38 916 € et 164 544 €	Invalidité : **1,3 %** du revenu professionnel dans la limite du PASS

6098 Avocats

COTISATIONS FORFAITAIRES	COTISATION PROPORTIONNELLE TAUX	COTISATION PROPORTIONNELLE BASE	RÉGIME OBLIGATOIRE COMPLÉMENTAIRE	RÉGIME OBLIGATOIRE INVALIDITÉ DÉCÈS
· 1ère année : **324 €** · 2ème année : **651 €** · 3ème année : **1 021 €** · 4ème et 5ème année : **1 390 €** · 6ème année et + : **1 774 €**	**3,1 %**	**Pour 2023 :** Revenu 2021 plafonné à 297 549 €	4 classes de cotisations comprenant chacune 5 tranches de revenus : de **1 €** à **212 535 €**	· 4 premières années : **223 €** (cotisation à l'Ordre de 161 € incluse) · 65 ans et + : **314 €** (cotisation à l'Ordre de 161 € incluse)

6099 Validation des trimestres de retraites

· **a. Principe :** Le revenu servant au calcul des pensions retraite est le résultat déclaré durant la période de cotisation.
Pour valider 1 trimestre, il convient de réaliser un résultat correspondant à :
- 150 x 11,27 € (taux horaire du SMIC 2023) = 1 690,50 €

Soit, pour 4 trimestres:
- 6 762 € en 2023 équivalent à 600 fois le SMIC horaire

- **b. Micro-entrepreneur :** Le chiffre d'affaires annuel 2023 pour valider 4 trimestres dépend des caisses sociales :
  - Si l'activité relève du SSI ou de la CARSAT : 9 675 €
  - Si l'activité relève de la CIPAV : 10 284 €

- **c. Âge légal de départ à la retraite :** Sauf dérogation spécifique (carrière longue, handicap ou pénibilité), l'âge légal de départ à la retraite d'un professionnel libéral est de :
  - 60 ans si né avant le 1/7/1951
  - 60 ans et 4 mois si né entre le 1/7/1951 et le 31/12/1951
  - 60 ans et 9 mois si né en 1952
  - 61 ans et 2 mois si né en 1953
  - 61 ans et 7 mois si né en 1954
  - 62 ans si né après l1/1/1955

- **d. Taux plein :** Si le professionnel n'a pas réalisé l'ensemble de ces trimestres pour l'octroi de la retraite à taux plein, il se verra imputé d'une décote égale à 1,25 % par trimestre manquant dans la limite de 25 % (20 trimestres).

- **e. Tableau de durée d'assurance nécessaire à l'acquisition d'une pension pleine :**

Naissance	Âge légal de départ à la retraite	Âge au taux plein	Trimestres devant être validés
Avant 1949	60 ans	65 ans	160
1949			161
1950			162
1er semestre 1951			163
2nd semestre 1951	60 ans et 4 mois	65 ans et 4 mois	
1952	60 ans et 9 mois	65 ans et 9 mois	164
1953	61 ans et 2 mois	66 ans et 2 mois	165
1954	61 ans et 7 mois	66 ans et 7 mois	
1955	62 ans	67 ans	166
1956			
1957			
1958			167
1959			
1960			
1961			168
1962			
1963			
1964			169
1965			
1966			
1967			170
1968			
1969			
1970			171
1971			
1972			
1973 et suivantes			172

SECTION N° 5 SÉCURITÉ SOCIALE DES ARTISTES-AUTEURS

6100 Fiscal

Fiscalement, les cotisations versées à la Sécurité Sociale des Artistes-Auteurs sont déductibles du résultat. Elles doivent être ventilées de la même manière que pour les autres professionnels :

- CSG-CRDS **(n° 6020)** :
  * Part déductible à porter sur la 2035-A en ligne 14 « CSG déductible »
  * Part non déductible à porter au compte « 108 - Exploitant »
- FPC **(n° 6030)** : à porter sur la 2035-A en ligne 13 « Autres impôts »
- Maladie-maternité et invalidité-décès **(n° 6060)** : à porter sur la 2035-A au cadre BT de la ligne 25 « Charges sociales personnelles - dont obligatoires »
- Assurance-vieillesse de base **(n° 6080)** : à porter sur la 2035-A au cadre BT de la ligne 25 « Charges sociales personnelles - dont obligatoires »

En pratique, les contributions CSG-CRDS n'étant pas calculées sur la base des cotisations obligatoires, la ventilation n'a pas le même impact que pour les autres professionnels, pourvu que la part non déductible de la CSG-CRDS ait bien été portée au compte de l'exploitant.

6101 Bases de calcul et taux des cotisations

	Base	Taux
CSG/CRDS	Résultat x 1,15	9,7 %
CFP		0,35 %
Sécurité sociale (vieillesse déplafonnée) ❶	Résultat x 1,15 **OU** 900 x SMIC horaire N-1 (9 513 € pour 2022) si Résultat < à cette base	0,40 %
Assurance Vieillesse plafonnée ❶		6,9 %

❶ Prise en charge de la cotisation par l'État :
- 0,40 % de la vieillesse déplafonnée (soit l'intégralité)
- 0,75 % de la vieillesse plafonnée

6102 Calcul des cotisations

Les cotisations recouvrées par la Sécurité Sociale des Artistes-Auteurs sont calculées pour un exercice social en fonction du résultat fiscal N-1.
L'exercice social ne correspond pas à une année civile : 1er Juillet N au 30 Juin N+1.
Par conséquent, les bases de cotisations changent chaque année à compter du 1er Juillet.

Les cotisations sont versées trimestriellement :

- 1er trimestre
- 2ème trimestre

RÉSULTAT FISCAL N-2

- 3ème trimestre
- 4ème trimestre

RÉSULTAT FISCAL N-1

6103 Retraite complémentaire (Chiffres 2023)

Les cotisations de retraite complémentaire obligatoire des artistes affiliés à la Sécurité Sociale des Artistes-Auteurs sont versées auprès de l'IRCEC.

- **a. Régime de retraite complémentaire des artistes et auteurs professionnels (RAAP) :** Sont pris en compte pour le calcul de la cotisation RAAP, les revenus compris entre 900 fois le SMIC horaire de N-1 (9 513 €) et 3 PASS (131 976 €).
  Le taux applicable est de 8 % en 2023.

Les cotisants ont la possibilité de réviser le taux de cotisations (option à effectuer dans le formulaire "Pré-appel : estimation de votre cotisation RAAP"):

- revenus inférieur à 9 513 € (trois choix possibles) :
  - Exonération
  - Cotisation équivalente à 4 % (soit 381 €)
  - Cotisation équivalente à 8 % (soit 761 €)
- revenus compris entre 9 513 € et 28 538 € : taux de 4 %
- revenus compris entre 28 539 € et 131 976 € : taux de 8 %

Selon la nature des revenus perçus (droits d'auteur notamment), l'artiste peut également verser une cotisation supplémentaire **(b. et c.)**

- **b. Régime de retraite complémentaire des auteurs et compositeurs dramatiques et auteurs de films (RACD) :** Ce régime s'applique aux auteurs et compositeurs dramatiques, du cinéma, de l'audiovisuel et du spectacle vivant.
  - **8 %** des droits d'auteur bruts de l'année en cours.

- **c. Régime de retraite complémentaire des auteurs et compositeurs d'œuvres musicales (RACL) :** Ce régime s'applique à tous les auteurs et aux compositeurs d'œuvres musicales :
  - **6,5 %** des droits d'auteur bruts de l'année précédente compris entre 2 767 € et 380 431 €

Plus d'informations sur le site de l'IRCEC : www.ircec.fr

SECTION N° 6 PAIEMENT DES COTISATIONS

6110 Dématérialisation

Loi n° 2018 - 1203 - Art. 18, 5° du I

Les professionnels libéraux doivent effectuer obligatoirement leurs déclarations sociales et procéder au règlement de leurs cotisations par voie dématérialisée.
Le non respect de l'obligation de paiement dématérialisé entraine l'application d'une majoration de 0,2 % du montant des sommes versées par une autre voie que celle dématérialisée.

6111 Étalement et report des cotisations

- **a. Retraite :** Sur demande du contribuable, **pour les 3 régimes de retraite (CNAVPL, Régime Général et CNBF)**, il est possible :
  - d'étaler les cotisations des 12 premiers mois, sur 5 ans maximum ;
  - de reporter les cotisations des 12 premiers mois (absence de cotisations provisionnelles).

- **b. Maladie :** Au niveau de l'Assurance Maladie, pour les personnes exerçant une activité ponctuelle, ou saisonnière, il est possible de proratiser la cotisation, avec un minimum de 1/12ème de la cotisation minimale annuelle.

— A —

Abandon de créances : 2211-b
Abattement
- **Artiste (50%) :** *Voir Jeunes Artistes*
- **Inventeur (30%) :** *Voir Inventeur*
- **Médecin (3% et GROUPE III) :** *Voir Médecins*

Abondement : 2301 (PEE/PERCO)
ACRE : 1100 à 1107
Achat : 2160 / *Voir Dépense*
Acompte : *Voir Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)* + *Voir Cotisation sur la Valeur Ajoutée (CVAE)*
Acte : 1097 (sous seing privé), 2202 (frais d')
Actif professionnel : 2050 et s.
Activités : 1240 (BNC), 1260 et 1270 (accessoires), 1480 et s. (pluralités), 2641-c (pluralités / 151 Septies)
Ad'AP (Agenda) : 1050
ADELI : 1034
Adhérents : 1940 (Bénéficiaire), 1960 (Conformité), 1963 (Utiilisateurs)
Adhésion : 1940 et s. (ARCOLIB)
Affichage : 1055 (Tarifs), 1952 (Affichettes)
AGEFIPH : 1130
Agent
- **D'Assurances :** 2677 (151 Septies A-V), 3020 (TVA), 4020-b (CFE), 5020 (Crédit d'impôt Formation - T&S) + *Voir SEP d'Agent d'Ass.*
- **Commercial :** 2130-f (Indemnités de rupture), 3201 (TVA - Taux)

Agios : 2209
Aides : 1080 (ACRE), 1110 (NACRE), 1130 (AGEFIPH), 1132 (ARCE), 3044 (TVA)
Allocations :
- **Familiales :** 6010 et s.
- **De Fin de vie :** 2131

Amende : 2410-c et 2453-e (Code de la Route)
Amortissements
- **Dotation :** 2065 et s., 2302
- **Excédentaire :** 2421-c (Véhicule), 2480-b (Auto- école)

Apport : 2141 (Trésorerie)
Arbitre : TVA (3055), 4040-a (CFE)
ARCE : 1132
Architecte : 3202, 3211 et 3220 (TVA - Taux)
ARS : 1034
Artiste : 1230 (BNC / T&S), 3040 à 3044, 3210-c (TVA), 4030 et 4031 (CFE), 6031 et 6032 (CFP), 6100 à 6103 (Social) + *Voir Jeunes Artistes* + *Voir Retenue à la source*
Arts : *Voir Enseignement*
Association : 1888 (d'Avocats)
Associé : *Voir Sociétés*
Assurance : 1020 (RCP), 1040 (Local), 2140-a (Assurance-vie), 2185 et 2186 (Études d'ensemble), 2196-b et 2197-a (Vieillesse), 6060 et s. (Maladie-Maternité), 6080 à 6091 (Vieillesse)
Astreintes : 1124 (Permanences des soins)
Auteur : *Voir Artiste*
Auto-école : 2480 et s. (Véhicule), 3052-a (TVA), 3204 et 3222 (TVA - Taux), 3244-g (stage de conduite et TVA)
Auto-entrepreneur : *Voir Micro-Entrepreneur*
Autoliquidation de la TVA :
- **Prestations hors France :** 3113-b
- **Sous-traitance :** 3145

Automobile : *Voir Véhicule*
Avantages fiscaux : 1070 + 1945 et s. (OGA)
Avocat : 3032 (TVA), 4032 (CFE), 5062 (Prospection commerciale), 6080 et s. (Cotisations Retraite)
Ayants droit : 2197-b (Charges soc. Perso. facultatives)

— B —

Bail commercial : 1038 et 1039
Bail mixte : 1038 et 1039
Bail professionnel : 1038 et 1039
Barème Kilométrique : 2520 à 2524, *Voir Indemnités Kilométriques*

Base ▼
- ► **Amortissable :** ***Voir Immobilisation***
- ► **D'imposition :** 2100 et s. (Résultat), 3120 et 3121 (TVA), 4010 (CFE)

Bassin d'Emploi à Redynamiser (BER) : 4052-b (CET)
Bénéfice : 1200 et s. (BNC), 1260 (BIC), 1270 (BA), 2018-a (Calcul), 2147 (SCM)
Bénévolat : ***Voir Déplacements***
Bio-énergéticien : ***Voir Psychologue***
Blanchissage : 2180-b
Bonus : 2135-d, 2530
Bourse (Opérations de) : 1230
Branche complète d'activité : 2653-a (238 Quindecies)
Brevet : ***Voir Inventeur***
Bureau : 2201 (Dépenses de fournitures)

— C —

Cadeaux : 2204-b (Dépenses), 3246-b (TVA)
Carburant : ***Voir Véhicule***
Carte grise : ***Voir Véhicule***
Catégorie d'imposition : 1200 et s.
Caution : ***Voir Dépôt de garantie***
Centre de Formalités des Entreprises : 1010, 3270 (TVA)
Cessation d'activité : 1550 (délai), 1886 (SEP/SDF), 2020 (Principe), 2024 (Transformation juridique), 2208-d (intérêts d'emprunt), 2610 (Moins-value à LT)
Cession : 2133, ***Voir Plus-values professionnelles***
Charges ▼ ***Voir Dépense***
- ► **Mixtes :** ***Voir Frais mixtes***
- ► **Et Offices :** 1220, 2601-a (Cession)
- ► **Salariales :** ***Voir Salaire***
- ► **Sociales personnelles :** 2196 (Obligatoires), 2197 (Facultatives), 6000 et s. (Étude d'ensemble)

Chauffage : 2183
Chèques ▼
- ► **Emploi Service Universel (CESU) :** 2205, 5031-b (Crédit d'impôt Famille)
- ► **Vacances :** 2206

Chiropracteur : 3004 (TVA)
Chirurgien-Dentiste : ***Voir Dentiste***
Chirurgie : ▼
- ► **Esthétique :** 3058 (TVA)
- ► **Réfractive :** 3058 (TVA)

Coefficient de Déduction : ***Voir Taxe sur la Valeur Ajoutée***
Collaborateur Occasionnel du Service Public: 1230-c (BNC)
Collaboration : ***Voir Contrat***
Collectée : ***Voir Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)***
Commissaire aux Comptes : 1085
Composant : 2071 (Amortissement par), 2180-a
Compositeur : ***Voir Artiste***
Comptabilité : 1500 (Obligations), 2002 et s. (Recettes-Dépenses), 2005 à 2013 (Créances-Dettes), 2014 (Hors Taxe), 2015 et 2016 (Taxe Incluse)
Compte Bancaire : 1060, 1061
Compte Courant d'associé : 1912-b (SEL)
Compte-Rendu de Mission (CRM) : 1957
Concession : ***Voir Inventeur***
Concurrence Déloyale : 2212-c
Congrès : 2200
Conjoint : 1070 et 1946 (Salarié), 2177-a (Double résidence), 2196-e (Collaborateur - Vieillesse), 6032-b (Collaborateur - CFP)
Contentieux : 2202 (Dépenses)
Contrat ▼
- ► **De collaboration :** 1820 (Principe), 2123-a (Redevances versées), 2134 (Redevances perçues), 2178-a (Redevances versées), 3059 (TVA), 4011-d (CFE), 4071-b (CVAE)
- ► **D'entraide :** 2123-c
- ► **D'exercice à frais communs :** 1850 et s.
- ► **De Remplacement :** 1810

Contribution ▼ ***Voir Impôts***
- ► **Économique Territoriale (CET) :** 1810-d (Remplaçant), 1864 (SCM), 1882 (SEP/SDF), 1895 (SCP), 2171 (Ligne 12),

4000 et s. (Études d'ensemble)
- **à la Formation Professionnelle (CFP) :** 6030 à 6032
- **Pour le Remboursement de la Dette Sociale (CRDS) :** *Voir CSG*
- **Sociale Généralisée (CSG) :** 2195 + *Voir Charges sociales personnelles*

Contrôle fiscal : *voir ECF (Adhérents « Conformité »)*
Convention
- **D'Exercice Conjoint :** 1870 et s.
- **Internationale :** 1290

Correspondance : 2201 (Dépenses)
Correspondant de presse : 3023 (TVA)
Cotisation
- **Foncière des Entreprises (CFE) :** 4000 à 4061
- **Salariale :** *Voir Salaire*
- **Sociale :** *Voir Charges sociales personnelles*
- **Sur la Valeur Ajoutée (CVAE) :** 4070 à 4101
- **Syndicale et Professionnelle :** 2203 (Ligne 29)
- **Aux Unions Régionales des Professionnels de Santé (CURPS) :** 6040 à 6043

Cours : *Voir Enseignement*
Courtage : 1886-c (SPEC), 1944-a (T&S)
Covoiturage : 2135-d
CPAM : 1035 + 6014 et s. (Charges sociales personnelles)
Créance : 2005 à 2013
Création d'activité : 1001 et s. (Principe)
Crèche : 5031 (CI Famille)
Crédit : 3260 et s. (TVA)
Crédit-bail : 2178-c (Principe), 2430 et s. (Véhicule), 2620 (Plus-value)
Crédit d'impôt
- **Famille :** 5030 à 5033
- **Formation du Chef d'Entreprise (CIFCE) :** 5020 à 5023
- **Pour Investissement en Corse :** 5090 à 5095

Cuisine : *Voir Enseignement*
Cumuls
- **D'activités :** *Voir Activités*
- **D'exonérations des Plus-values :** 2643, 2658, 2659, 2677-d (Agent d'Ass.), 2693 (151 Octies)

— D —

Danse : *Voir Enseignement*
Débours : 2115 et 2116 (Comptabilité), 3121 (TVA)
Décès : 1075 (Adhésion OGA), 2611 (Plus-value)
Déclaration
- **Contrôlée :** 1600 et s. (Principe), 1620 et s. (obligations)
- **Européenne de Services (DES) :** 3113-b/c
- **De TVA :** *Voir Régime*
- **Sociales des PAM (DSPAMC) :** 6000
- **Sociale des Indépendants (DSI) :** 6000

Décoration : 2180-d
Déductibilité : *Voir Dépense* ***- OU -*** *Voir Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*
Déduction 2 % : *Voir Médecin*
Déductions extra-comptables : 2215 et s.
Déficit : 2018-b (Calcul), 2304 (SCM), 2605-c (Plus-value), 2800 et s. (Études d'ensemble)
Dégressif : 2075 et s. (Amortissement), 2421-c (Véhicule)
Délai : 1075 (Adhésion OGA)
Dentiste : 2120 (Remplacement)
Dépense : 2150 et s.
Déplacements : 2191
Dépôt de garantie : 1039 (Baux), 2175-d, 2067-c (Caution)
Détournement de fonds : 2211-a
Dette : 2005 à 2013
Dissolution : 1899 (SCP), 1925 (SISA)
Divers à déduire : *Voir Déductions extra-comptables*
Divers à réintégrer : *Voir Réintégrations extra-comptables*
Doctorat : *Voir Formation*
Documentation : 2201

DOM : 3114 (TVA - Territorialité), 3192 et 3203 (TVA - Taux), 4010-b (CFE)
Domicile Fiscal : 1290
Dommages (et intérêts) : 2140-b
Dons : 2204-c (Dépenses), 5010 à 5012 (Réduction d'impôt Mécénat)
Double résidence : 2177 (Dépenses)
Dotation : *Voir Amortissements*
DPC : *Voir OGDPC*
Droits ▼
- ▶ **D'Auteur :** *Voir Artiste*
- ▶ **D'enregistrement :** 1095, 2172-f, 2650-c (238 Quindecies), 2677 (Agent d'Ass.)

— E —

Eau : 2183
ECF : 1960
Échéances fiscales et sociales : 1700 (1er semestre) et 1710 (2ème semestre)
Éco-pastille : *Voir Bonus*
Éditeur : 3125 et s. (TVA)
Électricité : 2183 (Dépenses), *Voir Véhicule*
Emprunt : 2142
Enseignement : 3010 à 3014 (TVA - Étude d'ensemble), 3052 (TVA), 3204 (TVA - Taux), 4034 et 4040 (CFE)
Entremise immobilière : *Voir Géomètre*
Entreprise individuelle : 1800 et s.
Entreprises nouvelles : *Voir Zone de Revitalisation Rurale*
Entretien : 2180
EPS : 1956-e
Équitation : *Voir Enseignement*, 3051-b/d (TVA - activités équestres), 3200 (TVA - Taux), 4003-c (CFE)
Établissement ▼
- ▶ **Recevant du Public (ERP) :** 1050
- ▶ **Scolaire :** *Voir Enseignement*

Ethylotest : 2453-d
Étiopathe : 3056 (TVA)
EURL : 1840 et s., 2505 à 2507 (Indemnités Kilométriques)
Évaluation : 1090 (Clientèle)
Examen de Conformité Fiscale : 1960 et s.
Exercice de l'activité en société : 5006 (Réduction d'impôt pour Frais de Comptabilité et d'Adhésion à un OGA)
Excédent : 2017-a, *Voir Bénéfice*
Exigibilité : 3165 et s. (TVA)
Exonération : 2215 à 2263 (Bénéfice), 3000 et s. (TVA), 4025 et s. (CET)
Expédition : 3112-b (TVA - Territorialité)
Expert-comptable : 1080, 3033 (TVA)
Expertise Médicale : 3053 (TVA)
Exportation : 3111-c et 3112-d (TVA - Territorialité)
Expropriation : 2640 (151 Septies)

— F —

Facturation : 3280 et 3281
Fait Générateur : 3165 et s. (TVA)
Famille : *Voir Crédit d'impôt*
FEC : 1591 (Micro-entrepreneur), *Voir EPS, voir ECF*
FIFPL : 2135-e (Recettes), 5021-b (CIFCE)
Finalités Régionales : *Voir Zone à Finalités Régionales*
Fonds de Financement des Dossiers Impécunieux (FFDI) : *Voir Mandataires*
Forfait Kilométrique : *Voir Indemnités Kilométriques*
Formalités : 1001, *voir Création d'activité*
Formation : 2192-b (repas), 2135-e (Recettes - Indemnisation), 2200 (Dépenses), 3015 (TVA - Activités de Formateur), 5020 à 5023 (CIFCE), 6030 à 6032 (CFP)
Forme Juridique : 1943
Frais d'acquisition : 2300-a
Frais d'établissement : 2300
Frais financiers : 2208 et 2209
Frais mixtes : 2155, 2175-c (Local), 2209 (Agios), 2602-a/e (Plus-value)

Frais de personnel : *Voir Salaire*
Frais réels : 2190-a, 2410 et s., *Voir Véhicule*
Franchise en base de TVA : 3071 (Franchise spécifique), 1520 (comptabilité), 3065 à 3102 (Études d'ensemble), 3152 et 3153 (Auteurs), 3250 et 3251 (Régularisation de TVA)

— G —

Gains Divers : 2130 et s.
Garage : *Voir Véhicule*, 2175-b
Garantie Accident du Travail : 2196-a
Gaz : 2183
Géomètre : 1020-f (RCP). 2135-f (entremise immobilière)
Gestion immobilière : *Voir Géomètre*
GPS : 2453-c (Amortissement)
Graphiste : *Voir Artiste*, 3210-b (TVA - Taux), 4035 (CFE)
Guichet Unique : 1001
Guide de Montagne : *Voir Enseignement*

— H —

Héritier : *Voir Décès*
Homme « clé » : *Voir Assurance*
Honoraires : 2110
Hôtel : 3246-a (TVA) + *Voir Dépense*
Huissier de justice : 3031 et 3183 (TVA)
Hypnothérapeute : *Voir Psychologue*

— I —

Infirmière : 2120 (Remplacement)
Immatriculation : 1001 (Principe), 1030 (Agent d'Ass.), 1031 (Auto-École), 1032 (Expert Judicaire), 1033 (Chirurgien-dentiste)
Immeuble : 2680 et s. (Exonération Plus-value)
Immobilisation : *Voir Actif professionnel*
Impôts : 2172 (dont taxes)
Indemnités ▼
- ► 2130 et s. (Étude d'ensemble), 2140-d (ALD), 2604 et 2605 (d'assurances), 3120-c (TVA)
- ► **Kilométriques :** 2190-b, 2450 et s., *Voir Véhicule*

Infirmier : 2120 (Remplacement), 3000 (TVA), 6015 (Charges sociales personnelles)
Insuffisance : 2017-b + *Voir Déficit*, 3252 (TVA)
Intéressement : *Voir Crédit d'impôt*
Intérêts ▼
- ► **D'emprunts** : 2208
- ► **Moratoires :** 2126

Intérimaire : *Voir Personnel*
Interprète : *Voir Artiste*
Intracommunautaire : *Voir Union Européenne (UE)*
Invalidité : 2675-d (151 Septies A)
Inventeur : 2305 (Abattement), 2606 (Plus-value), 3057 (TVA), 2804-b (Déficit), 3057 (TVA), 4003-d (CFE)
Investissement : *Voir Actif professionnel* + *Voir Crédit d'impôt* (Corse)
Invitation professionnelle : *Voir Repas*
Iridologie : *Voir Enseignement*

— J —

Jeunes Artistes de la création plastique : 1126, 2260 et s.
Jockey : 3051-b (TVA), 4036 (CFE)
Journal : *Voir Documentation*

— K —

Kilométrage : *Voir Véhicule*

— L —

Laboratoires d'Analyses Médicales : 3002 (TVA)
Leasing : *Voir Crédit-bail*
Levée d'option d'achat : 2622 à 2624
Local professionnel : 1038 (Immeuble en location), 2185-d (Assurance), 2680 et s. (151 Septies B)
Location
- **à soi-même :** 2176
- **De matériel et de mobilier :** 2178 (Dépenses)

Location-gérance : 2655 (238 Quindecies)
Loyers : 2175 (Dépenses), 2430 et s. (Véhicule)
Linéaire : 2070 et s. (Amortissement)
Livraisons de biens : 3072 (TVA), 3111-b et 3112-c (Intracommunautaires)
Livres (Ventes de) : 3222 (TVA - Taux)

— M —

Madelin : *Voir Charges Sociales Personnelles*
Magnétiseur : 3060 (TVA)
Maison des Artistes : 6100 à 6103 (Cotisations Sociales)

Maladie : *Voir Charges Sociales Personnelles*, *Voir Indemnités* (Journalières)
Malus : 2530
Mandataires Judiciaires / à la protection des majeurs : 3021 et 3034 (TVA)
Mannequin : 4037 (CFE)
Masseur-Kinésithérapeute : 2120 (Remplacement), 3001 (Actes soumis à TVA)
Matériel : *Voir Outillage*
Mécénat : *Voir Réduction d'impôt*
Médecins : 1510 (Comptabilité), 1912-c (2% en SEL), 2120 (Remplacement), 2123-c (Contrats d'entraides), 2135-b/c (Recettes Diverses), 2270 à 2293 (Abattements et déductions), 3053 (TVA sur les expertises médicales), 3059 (TVA sur les actes esthétiques), 4003-a et 4011-a (CFE), 6014 (Charges sociales personnelles)
Micro-BNC : 1400 et s.
Micro-entrepreneur : 1580 et s., 4001 (CFE)
Micro-social : 1585
Minimis : 2216
Moins-values : *Voir Plus-values Professionnelles*
Moniteur : *Voir Enseignement*, *Voir Auto-école*, 4034-f (CFE)
Mono-établissement : *Voir CVAE*
Moto : *Voir Véhicule*
Moto-Cross : *Voir Enseignement*
Mutuelle : *Voir Charges Sociales Personnelles*
Myothérapie : *Voir Enseignement*

— N —

NACRE : 1110 à 1112
Naturopathie : *Voir Enseignement*
Notaire : 2212-d (Dépenses - Pertes), 3030 et 3183 (TVA)
Numéro d'identification : 3272 (TVA) + *Voir Livraisons de biens*

— O —

Octies (Art. 151 du CGI) : *Voir Plus-values professionnelles* (Reports d'imposition)
Œuvre d'Art : 2180-d + *Voir Artiste* + 3221 (TVA - Taux) + 5011 (Mécénat)
OGDPC : 2135-e (Recettes), 5021-b (CIFCE)
Option : 1610 (Déclaration N°2035), 1912-e (IR pour les SEL), 1930 et s. (IR pour les sociétés de capitaux), 2005 et s. (Créances-Dettes), 2651 (238 Quindecies), 2671 (151 Septies A), 1610 (2035), 3100 à 3102 (TVA), 3125 et s. (Retenue à la source de TVA), 3182 (TVA sur les débits), 3250 (TVA), 3265 (TVA), 3300 et s. (TVA - Réel Normal)
Ordre Professionnel : 1001 (Formalités), 2203 (Dépenses)
Ophtalmologiste : 3058 (TVA)
Orthophoniste : 2120 (Remplacement)
Ostéopathe : 3004 (TVA)

Outillage : 2182
Ouvrage : ***Voir Documentation***

— P —

PAM : 4051 (CET - ZRR)
PAMC : 1913-e (SEL)
Parachutisme : ***Voir Enseignement***
Parapente : ***Voir Enseignement***
Parts Sociales : 2208-c, 2653-b (238 Quindecies), 2673-b (151 Septies A)
Patientèle : 2602-d (Plus-value)
Patrimoine : ***Voir Actif Professionnel***, 1835 (EIRL : d'affectation), 1879 (SDF)
Pédicure-Podologue : 6073-c (Assurance Maladie-Maternité)
Pénalités : 2212
Permanence des soins : ***Voir Zone Déficitaire en offres de soins***
Personnel : 2181 (Ligne 18), ***Voir aussi Salaire***
Pertes Diverses : 2210 à 2212
Perte d'Emploi : 2197-c**,** ***Voir Charges Sociales Personnelles***
Perte d'Exploitation : ***Voir Assurance***
Photographe : 4038 (CFE) + ***Voir Artiste***
Pilate : ***Voir Enseignement***
Plan Epargne Retraite (PER) : 2197-e (Dépenses)
Plan Épargne Salariale (PEE/PERCO) : ***Voir Abondement***
Pluralité d'activités : 3073 (franchise spécifique de TVA), 3081 (TVA), 5007 (Réduction d'impôt pour Frais de Comptabilité et d'Adhésion à un OGA)
Plus-values professionnelles : 1490 (Micro-BNC), 1898 (SCP), 2145 et 2303 (Court Terme), 2600 et s. (Études d'ensemble), 2640 à 2685 (Exonérations), 2690 à 2701 (Reports d'imposition), 2804-a (Déficit)
Porteur de journaux : 3024 (TVA)
Premier établissement : 2300-b (Frais de)
Premier loyer majoré : ***Voir Crédit-bail***
Prélèvements Sociaux : 2605-b (Plus-value à LT), 2677-b (151 Septies A-V)
Prévoyance : 2197-b, ***Voir Charges Sociales Personnelles***
Prime : ***Voir Assurance***
Prix : ***Voir Récompense***
Procès : ***Voir Contentieux***
Produits Financiers : 2125 et 2126
Professions Libérales : 1210 et s.
Propriété Industrielle : ***Voir Inventeur***
Prospection commerciale : ***Voir Crédit d'impôt***
Prothèse Dentaire : 2204-e
Provision : 2007 (Créances-Dettes), 3183 (Notaire/Huissier)
Provisionnelle (Notification) : 6023 (URSSAF), 6083-b (Assurance Vieillesse)
Psychanalyste : ***Voir Psychologue***
Psychologue / Psychanalyste / Psychothérapeute : 3003 (TVA)
Psychosomaticien : ***Voir Psychologue***
Publicité : 2204-a + ***Voir Prospection commerciale***

— Q —

Qualification : ***Voir Formation***
Quartiers Prioritaires de la Politique de la Ville (QPV) : 4052 (CET)
Quindecies (Art. 238 du CGI) : ***Voir Plus-values professionnelles*** (Exonérations)
Quittances : 2211-c (Agent d'Ass.)

— R —

Randonnée : 4040-b (CFE)
Réception : ***Voir Repas***
Recettes : 2100 et s.
Recherche : 2204-f (Dépenses de)
Récompense : 3043 (TVA)
Reconversion professionnelle : ***Voir Formation***
Redevances ▼

- **Clinique :** 2123-b et 2178-b
- **De collaboration :** *Voir Contrat*

Réduction d'impôt
- **Pour Frais de Comptabilité et d'Adhésion à un OGA :** 5001 à 5007
- **Mécénat :** 5010 à 5012

Réévaluation Libre : 2069
Régime : *Voir Micro-BNC + Voir Déclaration contrôlée*, 3285 et s. (TVA)
Registre des Immobilisations : 2060
Régularisation : 3250 à 3252 (TVA), 3304 (TVA), 6013 (URSSAF), 6043 (CURPS), 6083 (Assurance Vieillesse)
Réintégrations
- **Au patrimoine privé :** 2601-b, 2654-a (238 Quindecies)
- **Extra-comptables :** 2145 et s.

Relaxation : *Voir Enseignement*
Remboursements
- **De Frais :** 2111, 3120-d (TVA)
- **De Charges :** 2135-a
- **De TVA :** 3262 et s.

Remplacement : *Voir Contrat*
Réparations : *Voir Entretien*
Repas : 2192
Report d'imposition : 2624-d (Plus-value SCI), 2654-e (238 Quindecies), 2690 et s. (151 Octies), 2024-b (202 ter I du CGI), 2024-c (202 quater du CGI), 2024-d (1663 bis du CGI)
Représentation : 2200
Réserve Légale : 1844-b (EURL)
Responsabilité Civile Professionnelle (RCP) : 1020 et 1023
Restauration : *Voir Repas*
Retenue à la source : 1410-d (TVA), 3125 et s. (TVA)
Retraite : *Voir Charges Sociales Personnelles*, 2670 et s. (151 Septies A)
Rétrocessions : 1810 (Remplacement), 2120 à 2123 (Honoraires rétrocédés)
Revenus
- **De remplacement :** *Voir Indemnités*, 2195-b (CSG)
- **De source étrangère :** 1944-c et 1956-d

Revue professionnelle : *Voir Documentation*

— S —

Sage-femme : 2120 (Remplacement), 4039 (CFE)
Salaire : 1070 et 1946 (conjoint), 1250 (T&S), 2165 et 2166 (Frais de personnel), *Voir Artiste, Agent d'Assurance...*
Scooter : *Voir Véhicule*
Septies (Articles 151, 151 A, 151 B du CGI) : *Voir Plus-values professionnelles* (Exonérations)
Shiatsu : *Voir Enseignement*
Sinistre : 2140-c (Plus-value), 2640 (151 Septies)
Sociétés
- **De Capitaux à l'IR :** 1930 et s.
- **Civiles Immobilières (SCI) :** 2624 (Sous-location d'un immeuble en Crédit-bail), 4003-b (CFE), 4080 (CVAE)
- **Civiles de Moyens (SCM) :** 1860 et s., 2641-b (151 Septies), 4011-c (CFE), 4071-c (CVAE), 5032 (CICE)
- **Civiles Professionnelles (SCP)** : 1890 et s.
- **D'Exercice Libéral (SEL) :** 1910 et s.
- **De Fait (SDF) :** 1876 et s., 2501 (Indemnités kilométriques)
- **Interprofessionnelle de Soins Ambulatoires (SISA) :** 1920 et s.
- **En Participation (SEP) :** 1876 et s., 1887 (Agent d'Ass. - SEPM, SEPMG, SPEC)

Somptuaires : 2200-c (Dépenses)
Sophrologie : *Voir Enseignement*
Sous-traitance : 3145 (TVA : Autoliquidation)
Sport : 3054 (TVA), 4040 (CFE) + *Voir Enseignement*
SSI *: Voir Charges Sociales Personnelles*
Stage :
- **De conduite :** 3244-g
- *Voir Formation*
- *Voir Auto-école*

Statut Unique *:* 1830
Subvention : 2132, 5041-b (Crédit d'impôt Famille)
Syndicat : *Voir Cotisation Syndicale*

— T —

Tapisserie : *Voir Enseignement*
Tatoueur : 3060 (TVA), 3206 (TVA - Taux), 4030-b (CFE)
Taux : 3190 et s. (TVA)
Taxe ▼ *Voir Impôts*
- ► **Additionnelle :** 4082-c (CCI de Région)
- ► **Exceptionnelle :** 2677-c (Agent d'Ass.)
- ► **Foncière :** 2175-a
- ► **Sur les Salaires :** 2172-c
- ► **Sur la Valeur Ajoutée (TVA) :** 1883 (SEP/SDF), 2014 (Comptabilité HT) et 2015 (Comptabilité TTC), 2170 (Ligne 11), 3000 et s. (Études d'ensemble)
- ► **Sur les Véhicules de Sociétés (Nouvelle):** 2172-c, 2482 (Auto-école), 2510 à 2518 (Études d'ensemble)

Téléphone : *Voir Correspondance*
Territorialité : 1290 (BNC), 3110 à 3114 (TVA)
Thérapeute : *Voir Psychologue*
Thèse : *Voir Formation*
Traducteur : 3210-d (TVA - Taux), 4030-c (CFE)
Traitements : *Voir Salaires* (T&S)
Transformation juridique : 1075 (Adhésion OGA), 1884(SEP/SDF), 1896 et 1897 (SCP), 1911 (SEL), 2024 (Cessation d'activité), 2602 (EIRL à l'IS), 2642-b/c (appréciation délai 151 Septies), 2674-c (appréciation délai 151 Septies A)
Transmission : 1835-g (EIRL), 2700 (à titre gratuit - Art. 41 du CGI), 2650 et s (238 Quindecies)
Transport : *Voir Véhicules*
Trimestre : 6099-a (Retraite)

— U —

Union Européenne (UE) : *Voir Livraisons de biens*
URSSAF : *Voir Centre de Formalités des Entreprises* + *Voir Charges Sociales Personnelles*
Utilitaire : *Voir Véhicule*

— V —

Vacances : *Voir Chèques*
Véhicule : 2190 (Ligne 23), 2400 et s. (Études d'ensemble), 2490 et s. (Cas des sociétés), 3244 (TVA)
Vélos : 2453-g
Vendeur à domicile : 4041 (CFE)
Versement Libératoire : 1590 (IR)
Vêtement : 2204-d
Vétérinaire : 3051-a (TVA), 3172 (TVA - Exigibilité), 3205 et 3212 (TVA - Taux), 4051-b (CET)
Vieillesse : *Voir Charges Sociales Personnelles*
Voiture : *Voir Véhicule*
Vol de fonds : 2212-b
Voyage : *Voir Déplacements*

— Y —

Yoga : *Voir Enseignement*

— Z —

Zones ▼
- ► **Déficitaires en offres de soins :** 1124, 1912-d (SEL), 2250 et s. (Études d'ensemble)
- ► **À Finalité Régionale (ZAFR) :** 1128
- ► **Franche Urbaine (ZFU) :** 1122, 2220 et s. (Etudes d'ensemble), 4050 (CET)
- ► **De Recherche et de Développement des Pôles de Compétitivité :** 4052-d (CET)
- ► **De Restructuration de la Défense (ZRD) :** 4052-c (CET)
- ► **De Revitalisation Rurale (ZRR) :** 1120, 2240 et s., 4051 (CET)
- ► **Urbaines Sensibles (ZUS) :** *Voir QPV*

LISTE DES PRINCIPALES ABRÉVIATIONS

AARPI : Association d'Avocats à Responsabilité Professionnelle Individuelle
ACCRE : Aide au Chômeur Créant ou Reprenant une Entreprise
ACOSS : Agence Centrale des Organismes de Sécurité Sociale
Ad'AP : Agenda d'Accessibilité Programmée
ADELI : Automatisation Des Listes
AGEFIPH : Association de Gestion du Fonds pour l'Insertion des Personnes Handicapées
AGESSA : Association pour la Gestion de la Sécurité Sociale des Auteurs
ARCE : Aide à la Reprise ou à la Création d'Entreprise
ARE : Allocation d'aide au Retour à l'Emploi
ARS : Agences Régionales de Santé
ASP : Allocation de Sécurisation Professionnelle
ASS : Allocation de Solidarité Spécifique
ATA : Allocation Temporaire d'Attente
BA : Bénéfices Agricoles
BIC : Bénéfices Industriels et Commerciaux
BNC : Bénéfices Non Commerciaux
CA : Chiffre d'Affaires
CAA : Cour Administrative d'Appel
CAPE : Contrat d'Appui au Projet d'Entreprise
CARCDSF : Caisse Autonome de Retraite des Chirurgiens-Dentistes et des Sages-femmes
CARMF : Caisse Autonome de Retraite des Médecins de France
CARPIMKO : Caisse Autonome de Retraite et de Prévoyance des Infirmiers, Masseurs-kinésithérapeutes, Pédicures-Podologues, Orthophonistes et Orthoptistes
CCSF : Commission Départementale des Chefs des Services Financiers
CDD : Contrat à Durée Déterminée
CDI : Contrat à Durée Indéterminée
CE : Conseil d'État
CESU : Chèque Emploi Service Universel
CET : Contribution Économique et Territoriale
CFE : Cotisation Foncière des Entreprises **ou** Centre des Formalités des Entreprises
CFP : Contribution à la Formation Professionnelle
CGI : Code Général des Impôts
CICE : Crédit d'Impôt Compétitivité Emploi
CIPAV : Caisse Interprofessionnelle de Prévoyance et d'Assurance Vieillesse
CJUE : Cour de Justice de l'Union Européenne
CNAVPL : Caisse Nationale d'Assurance Vieillesse des Professions Libérales
CODEFI : Comité Départemental d'Examen des Difficultés de Financement des Entreprises
CPAM : Caisse Primaire d'Assurance Maladie
CRDS : Contribution au Remboursement de la Dette Sociale
CRFPA : Centre Régional de Formation Professionnelle des Avocats
CRM : Compte Rendu de Mission
CSG : Contribution Sociale Généralisée
CT : Court Terme
CVAE : Cotisation sur la Valeur Ajoutée des Entreprises
DADS : Déclaration Annuelle des Données Sociales
DEB : Déclaration d'Échanges de Biens
DES : Déclaration Européenne de Services
DGFIP : Direction Générale des Finances Publiques
DGI : Direction Générale des Impôts
DIRECCTE : Direction Régionale des Entreprises, de la Concurrence, de la Consommation, du Travail et de l'Emploi
DRP : Déclaration des Revenus Professionnels
DSI : Déclaration Sociale des Indépendants
DSN : Déclaration Sociale Nominative
DSNR : Division de la Sûreté Nucléaire et de la Radioprotection
EDI : Échange de Données Informatisées
EFI : Échange de Formulaires Informatisés
EIRL : Entreprise Individuelle à Responsabilité Limitée
ENMR : Expérimentation de Nouveaux Modes de Rémunération
ERB : État de Rapprochement Bancaire
ERP : Établissement Recevant du Public
EURL : Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée
FFDI : Fonds de Financement des Dossiers Impécunieux
FIFPL : Fonds Interprofessionnel de Formation des Professionnels Libéraux
FNAL : Fonds National d'Aide au Logement
GIE : Groupement d'Intérêt Économique
HT : Hors Taxe
IK : Indemnités Kilométriques

INSEE : Institut National de la Statistique et des Études Économiques
IR : Impôt sur le Revenu
IRCEC : Institution de Retraite Complémentaire de l'Enseignement et de la Création
IS : Impôt sur les Sociétés
JO : Journal Officiel
LRAR : Lettre Recommandé avec Accusé de Réception
LT : Long Terme
MDA : Maison Des Artistes
NACRE : Nouvel Accompagnement à la Création où à la Reprise d'Entreprise
OD : Opérations Diverses
OGA : Organisme de Gestion Agréé
PACS : Pacte Civil de Solidarité
PAM (ou PAMC) : Praticiens et Auxiliares Médicaux Conventionnés
PASS : Plafond Annuel de la Sécurité Sociale
PCG : Plan Comptable Général
PEE : Plan d'Épargne Entreprise
PERCO : Plan d'Épargne pour la Retraite Collectif
PME : Petites et Moyennes Entreprises
PV : Plus-Values
QPPV : Quartier Prioritaire de la Politique de la Ville
RCS : Registre du Commerce et des Sociétés
RSA : Revenu de Solidarité Active
SA : Société Anonyme
SARL : Société à Responsabilité Limitée
SAS : Société par Actions Simplifiée
SASU : Société par Actions Simplifiée Unipersonnelle
SC : Société Civile
SCI : Société Civile Immobilière
SCM : Société Civile de Moyens
SCP : Société Civile Professionnelle
SCT : Services de Compensation des Transports
SDF : Société De Fait
SELAFA : Société d'Exercice Libéral à Forme Anonyme
SELARL : Société d'Exercice Libéral à Responsabilitée Anonyme
SELAS : Société d'Exercice Libéral par Action Simplifiée
SELCA : Société d'Exercice Libéral en Commandite par Actions
SEP : Société En Participation
SEPMG : Société En Participation
SIE : Service des Impôts des Entreprises
SIP : Service des Impôts des Particuliers
SISA : Société Interprofessionnelle de Soins Ambulatoires
SMIC : Salaire Minimum Interprofessionnel de Croissance
SNC : Société en Nom Collectif
SPEC : Société en Participation d'Exercice Conjoint
SSI : Sécurité Sociale des Indépendants
TS : Traitements et Salaires
TDFC : Transfert de Données Fiscales et Comptables
TGI : Tribunal de Grande Instance
TNS : Travailleur Non Salarié
TTC : Toutes Taxes Comprises
TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée
TVS : Taxe sur les Véhicules de Société
UE : Union Européenne
URPS : Union Régionale des Professionnels de Santé
URSSAF : Union de Recouvrement des Cotisations de Sécurité Sociale et d'Allocations Familiales
VNC : Valeur Nette Comptable
VU : Véhicule Utilitaire
ZAFR : Zone d'Aide à Finalité Régionale
ZFU : Zone Franche Urbaine
ZFU-TE : Zone Franche Urbaine - Territoires Entrepreneurs
ZRR : Zone de Revitalisation Rurale
ZUS : Zone Urbaine Sensible

Pour vos Examens de Conformité Fiscale (ECF), rendez-vous sur **www.fisca-pass.fr**

FISCA PASS



Nos adresses

Rennes

8 place du Colombier
BP 40415
35004 RENNES Cedex

Vannes

1 rue Anita Conti
56000 VANNES

Paris

15 avenue Trudaine
75009 PARIS

Conception graphique : Motion4Ever